

УДК 657.44:658.286

ОБЛІК ПДВ**У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ
ПОТРЕБУЄ ВДОСКОНАЛЕННЯ****ОЛЕКСАНДР МАЛИШКІН,**

аудитор, канд. екон. наук,

ОЛЕКСІЙ СИДОРЕНКО,фахівець з наукової
діяльності I категорії,Науково-дослідний центр проблем
оподаткування Національного
університету Державної
податкової служби України

Досліджено особливості розрахунку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у бюджетних установах. Запропоновано нову форму облікового регістру для аналітичного обліку ПДВ. Обґрунтовано введення до плану рахунків бюджетної установи субрахунків 643 «Податкове зобов'язання», 644 «Податковий кредит», аналітичного рахунку 6411 «ПДВ до бюджету».

Ключові слова: ПДВ, бюджетні установи, регістри обліку.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Бюджетні установи, як і інші суб'єкти господарювання, з окремих видів діяльності сплачують податок на додану вартість до державного бюджету. Такий обов'язок мають лише ті бюджетні установи, які зареєстровані платниками ПДВ у встановленому законом порядку, тобто набувають статусу платника податку, що підтверджено відповідним свідоцтвом. Інші бюджетні установи, які не здійснюють оподатковуваних операцій, не нараховують податкових зобов'язань і не ведуть окремого обліку ПДВ. В останніх кошти, що сплачуються постачальникам товарів, послуг у частині ПДВ, списуються на фактичні видатки установи.

Для бюджетних установ облік операцій з ПДВ є досить специфічним. Традиційна система облікових регістрів бюджетної організації не орієнтована на потреби розгалуженого обліку ПДВ. Тому на практиці спостерігається ситуація недосконалою як нормативного, так і методичного забезпечення розрахунків і обліку ПДВ. Цей чинник і зумовлює актуальність дослідження процесу розрахунків податку на додану вартість, його обліку в бюджетних установах.

Дослідженням теоретичних основ ПДВ займалися О. Амоша, В. Буряковський, В. Волканов, Д. Дяковський, Н. Ущипівська та ін.

Питання організації та методики обліку та контролю ПДВ висвітлені в працях М. Войнаренко, М. Коцупатрого, Г. Пухальської, В. Сердюк та інших науковців і практиків. Проте в цих роботах увагу зосереджено переважно на галузях бізнес-структур, а бюджетна сфера не розглядається.

Метою статті є дослідження методик обліку ПДВ у бюджетних установах та розробка заходів щодо його вдосконалення.

Актуальними на сьогодні є такі питання:

- методика формування податкового кредиту з ПДВ;
- відображення операцій з ПДВ у регістрах бухгалтерського обліку;
- оформлення операцій з ПДВ у регістрах податкового обліку.

**МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ
ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ**

Процес розрахунків бюджетних установ з ПДВ, як і інших платників цього податку, на сьогодні регламентовано розд. V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України (далі – *Кодекс*). Відповідно до його положень бюджетні установи, що визнані чинним законодавством платниками цього податку, розраховують податок на загальних підставах, визначених для суб'єктів господарювання (підприємств, організацій). Бюджетні установи, так само як і господарюючі суб'єкти, не лише нараховують податкові зобов'язання з ПДВ, а й мають право на податковий кредит. Відповідно вони складають декларацію з ПДВ, сплачують до бюджету «чисте» зобов'язання та претендують на відшкодування від'ємного значення податку з бюджету.

Нагадаємо, що згідно з пп. 198.3 п. 198 Кодексу **податковий кредит** звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище від рівня звичайних цін, визначених відповідно до п. 39 Кодексу, та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 193.1 Кодексу,

протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

- придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

- придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в *оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності* платника податку.

Отже, бюджетні установи мають право на податковий кредит на суми тих придбань, які використовуються в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності такої установи. Нагадаємо, що *господарською діяльністю* платника податків згідно з пп. 14.1.36 Кодексу є діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на *отримання доходу* і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами. Як правило, до такої діяльності відносять надання бюджетними установами так званих платних послуг, у результаті яких установа отримує певний дохід, який має інше джерело, ніж бюджетні кошти.

До *господарської діяльності бюджетної установи* відповідно до специфіки її діяльності можуть відноситися такі господарські операції: надання платних освітніх, медичних, культурно-просвітницьких послуг, забезпечення охорони правопорядку тощо. Наприклад, стоматологічне відділення районної поліклініки закуповує матеріали для виготовлення зубних протезів з метою реалізації населенню у рамках діяльності з надання платних послуг. В такому разі «вхідний» ПДВ від постачальника протезів включають до податкового кредиту установи.

Одночасно більшість послуг бюджетних установ звільнені від ПДВ нормами п. 197 Кодексу: за пп. 197.1.2 – послуги зі здобуття вищої, середньої, професійно-технічної освіти навчальними закладами; за пп. 197.1.5 – послуги з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг, тощо. За цими звільненими операціями установа не має права на податковий кредит, хоча послуги такої установи і потрапляють під поняття «постачання товарів/послуг» у розумінні п. 185 Кодексу. Звільнені від ПДВ операції, як пра-

вило, становлять основну діяльність бюджетної установи.

За звільненими операціями «вхідний» ПДВ установи або його частку відносять на *збільшення фактичних витрат* установи за загальним чи спеціальним фондом залежно від того, за кошти якого фонду фінансується ця господарська операція.

Для порівняння: у звичайних підприємств «вхідний» ПДВ на придбані товари, послуги, які не використовують у оподатковуваній діяльності, відносять до витрат періоду або на збільшення вартості придбаних активів. Таке право підприємств закріплено у п. 10 Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджену Міністерством фінансів України від 01.07.97 р. № 141 (зі змінами та доповненнями). Використовувати таку схему в бюджетних установах неможливо, оскільки вона не регламентована чинним порядком бухгалтерського обліку в цих організаціях. В таких організаціях усю суму «вхідного» ПДВ відносять до фактичних витрат відповідно за загальним і спеціальним фондами.

Такий порядок обліку можна пояснити специфікою господарської діяльності бюджетних установ – вони не здійснюють формування витрат діяльності, не виготовляють продукцію, не надають послуги, за якими слід розраховувати собівартість, і відповідно не формують доходи діяльності. Виняток становлять операції господарської діяльності з надання платних послуг. Тому всі видатки бюджетної установи, пов'язані з оплатою «вхідного» ПДВ, списують на її фактичні витрати.

Бюджетні установи, які здійснюють оподатковуваних та звільнені від оподаткування операції, потрапляють також під норму п. 199 Кодексу щодо пропорційного віднесення сум податку до податкового кредиту.

ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПДВ У РЕГІСТРАХ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ

Для бюджетної установи характерним є здійснення одночасно як оподатковуваних, так і звільнених від оподаткування ПДВ операцій або таких, що не є об'єктом оподаткування. Тому установа як платник податку має вести окремий облік таких операцій. Так, згідно з пп. 199.1 Кодексу в разі, якщо придбані та/або виготовлені товари/послуги частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково ні, до сум податку, які платник має право віднести до податкового кредиту, включають частку сплаченого чи нарахованого податку під час їх виготовлення або придбання, що відповідає частці використання таких товарів / послуг в оподатковуваних операціях. Отже,

на практиці слід відокремлювати такі типи операцій. Діюча форма Реєстру виданих та отриманих податкових накладних дає змогу провести таке розділення на рівні аналітичного податкового обліку. За даними такого Реєстру бюджетна установа заповнює декларацію з ПДВ у загальностановленому порядку.

Окремо зазначимо, що не можна включати до податкового кредиту будь-які витрати зі сплати податку, не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями, а при імпорті робіт / послуг – актом прийняття робіт, послуг чи банківським документом, який засвідчує перерахування коштів в оплату вартості таких робіт, послуг. Усі ці вимоги Кодексу повною мірою відносяться і до бюджетної установи.

ОФОРМЛЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПДВ У РЕГІСТРАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

На відміну від суб'єктів підприємницької діяльності у бюджетних установах розгалужений бухгалтерський облік розрахунків за податком на додану вартість не ведуть. На заваді цьому стоїть недосконала система реєстрів бухгалтерського обліку бюджетної установи.

Нагадаємо, що на сьогодні інформацію щодо розрахунків бюджетних установ з державою за ПДВ відображують у меморіальному ордері № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ». Проте він не дає змоги навести вичерпну інформацію про розрахунок податкових зобов'язань та податкового кредиту бюджетної установи протягом місяця, є складним для сприйняття та аналізу як фахівцями бюджетної установи, так і представниками контролюючих органів (Державної податкової служби України та Державної фінансової інспекції України).

Складність цього реєстру полягає в тому, що він включає в себе не лише величину ПДВ, а й величину отриманих установою доходів, показує суми ПДВ за кожним контрагентом залежно від типу здійснюваних операцій. Однак не узагальнено ані величину нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ за даним ордером, ані інформацію щодо суми податкового кредиту, право на яку має установа. В результаті за меморіальним ордером № 14 не обчислюють величину «чистого» зобов'язання установи за ПДВ або суму податкового кредиту до відшкодування. Сальдо заборгованості за розрахунками з бюджетом відображують у цілому на рахунку 64 «Розрахунки з бюджетом». Не передбачено виділення показників ПДВ на субрахунках, які є характерними для підпри-

ємств: 643 «Податкове зобов'язання», 644 «Податковий кредит», 641, аналітичний рахунок «ПДВ до бюджету».

Можна констатувати, що недосконалість реєстрів бухгалтерського обліку у бюджетних установах призводить до того, що вони не заповнюються і не використовують в управлінській діяльності відповідні реєстри бухгалтерського обліку, оскільки в них не чітко відображено весь процес нарахування зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість. Це ускладнює роботу як бухгалтерської служби установи, так і контролюючих органів. На цьому тлі можливі порушення та/або відповідні зловживання посадових осіб з нецільового використання бюджетних коштів.

З метою забезпечення аналітичною інформацією управлінського персоналу установи та контролюючих органів нами розроблено форму *меморіального ордеру № 14/1*. Номер 14/1 означає, що цей ордер є субордером 1 до меморіального ордеру № 14, який є типовим для бюджетних установ.

У цьому ордері на основі первинних документів відображують кожну операцію за дебетом і кредитом рахунку 6411 «ПДВ до бюджету» з урахуванням специфіки діяльності кожної бюджетної установи, що має бути відображено відповідним пунктом у наказі про облікову політику. Після закінчення місяця суми обігу за кредитом і дебетом зіставляють з відповідними підсумками розділів I та II Реєстру виданих та отриманих податкових накладних, тобто з даними податкового обліку. Інформація бухгалтерського обліку має бути узгоджена із даними податкового обліку.

На практиці відомі випадки незбігу оборотів за дебетом рахунку 6411 з даними розділу II Реєстру виданих та отриманих податкових накладних. Спеціаліст установи (бухгалтер) має проаналізувати і знайти причину таких відхилень. Однією з них може бути те, що в податковому обліку не відображено ті придбання, по яких відсутні належно оформлені податкові накладні постачальників. У бухгалтерському обліку такі операції слід відображувати, оскільки вони документально підтверджені: оформлені належно товарні документи – товарні накладні, акти виконаних робіт тощо.

Підсумки за місяць запропонованої форми меморіального ордеру № 14/1 потрібно заносити до меморіального ордеру № 14, а з нього в загально прийнятому порядку до реєстру синтетичного обліку бюджетної установи – журнал-Головну.

ПРОДАТКИ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Меморіальний ордер № 14/1

за квітень 2011 р.

НАКОПИЧУВАЛЬНА ВІДОМІСТЬ ЗА РОЗРАХУНКАМИ З ПДВ ПО РАХУНКУ 6411 «ПДВ ДО БЮДЖЕТУ»

Лікувальний заклад «Поліклініка № 4»

№ з/п	Дата господарської операції	Зміст господарської операції	Назва та номер первинного документа	Дебет рахунку 6411					Кредит рахунку 6411					
				до кредиту субрахунків					до дебету субрахунків					
				644	675	364	311	Разом	711	712	713	714	Разом	
1	02.04.2011	Придбано у постачальника А матеріали для виробництва протезів	Податкова накладна № 56	124,50					124,50					
2	05.04.2011	Закуплено анестезію для пластичної хірургії у постачальника Б	Податкова накладна № 21	145,10					145,10					
3	06.04.2011	Надано платні послуги дантистом фізичним особам	Рахунок № 31							331,70				331,70
4	08.04.2011	Реалізовано фізичним особам протези	Рахунок № 32								428,40			428,40
5	10.04.2011	Реалізовано фізичним особам протези	Рахунок № 33								245,30			245,30
6	12.04.2011	Отримано послуги теплопостачання	Податкова накладна № 263		159,50				159,50					
7	15.04.2011	Отримано послуги електропостачання	Податкова накладна № 456		203,80				203,80					
8	17.04.2011	Отримано послуги водопостачання	Податкова накладна № 328		205,40				205,40					
9	20.04.2011	Нараховано дохід від оренди приміщення	Рахунок №34, податкова накладна № 21									399,50		399,50
10	21.04.2011	Отримано послуги телефонного зв'язку	Податкова накладна № 829			191,40			191,40					
11	24.04.2011	Закуплено протези для пластичної хірургії в порядку планових платежів	Податкова накладна № 94	189,60					189,60					
12	27.04.2011	Надано платні послуги пластичним хірургом	Рахунок № 35							197,80				197,80
Разом				459,20	568,70	191,40	-	1 219,30	529,50	673,70	399,50			1 602,70

Залишок на початок місяця (кредит) 154,98 грн.

Залишок на кінець місяця (кредит) 538,38 грн.

Сума оборотів за меморіальним ордером 1822,00 грн.

Виконавець бухгалтер _____
(посада) (підпис) (ініціали і прізвище)

Перевірив заст. гол. бухгалтера _____
(посада) (підпис) (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер _____

Аналогічно до розглянутого пропонуємо ввести до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ додаткові субрахунки 643 та 644.

У меморіальному ордері № 14/1 сума податкового зобов'язання, яка сформувалася у бюджетної установи протягом звітного місяця, дорівнює сумі оборотів за кредитом субрахунку 6411 – 1 602,70 грн. Суму «чистого» податкового зобов'язання обчислюють за правилом визначення сальдо на пасивному рахунку: сальдо на початок за кредитом – 154,98 грн плюс обіг за кредитом субрахунку 6411 (1 602,70 грн), мінус обіг за дебетом цього самого рахунку (1 219,30 грн) і дорівнює 538,38 грн. При цьому в звітному місяці операція сплати зобов'язань бюджету за попередній місяць не була проведена.

У цілому можна констатувати, що на сьогодні питання щодо розрахунків бюджетних установ з дер-

жавою з податку на додану вартість на законодавчому рівні чітко не врегульовано. У прийнятому Податковому кодексі відсутні спеціальні норми щодо особливостей оподаткування бюджетних установ з ПДВ. На наш погляд, таким організаціям має бути наданий особливий податковий статус, який може передбачати скасування сплати всіх податків, включаючи ПДВ, до бюджету. В одному варіанті при збереженні статусу платника податків суму нарахованих податків можна розглядати як джерело фінансування установи у складі кошторису без зайвих перерахувань з боку бюджету на утримання установи. В іншому варіанті буде скасовано статус установи як платника податків. При цьому не виникає і в обліку не відображується жодний елемент податкового зобов'язання перед бюджетом. Вибір варіанта – за законодавцями України.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Реформування системи обліку ПДВ бюджетної установи спрямовано на:

- 1) підвищення аналітичності інформації бухгалтерського (фінансового) обліку про ПДВ;
- 2) зіставність даних податкового (реєстр податкових накладних) і бухгалтерського (меморіальний ордер) обліку;
- 3) спрощення процедур контролю за розрахунками бюджетної установи за ПДВ;
- 4) отримання зовнішніми й внутрішніми користувачами більш повної та узагальненої інформації про процес розрахунків з ПДВ;
- 5) зниження ризику виникнення механічних помилок та інших неточностей в облікових регістрах при відображенні процесу розрахунку ПДВ у бюджетній установі.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Податковий* кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.rada.gov.ua>
2. *Лист* ДПА України від 14.12.2006 р. № 14231/5/16-1516 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.dpa.org.ua>
3. *Мальшкін А.И.* Налоговый учет: ситуации и решения: [учеб. пособие] / А.И. Мальшкін. – К.: Лібра, 1999. – 224 с.
4. *Свірко С.В.* Організація бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях: [навч. посіб.] / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2004. – 380 с.

Исследованы особенности расчета налоговых обязательств и налогового кредита по налогу на добавленную стоимость в бюджетных учреждениях. Предложена новая форма учетного регистра для аналитического учета НДС. Обосновано введение в план счетов бюджетного учреждения субсчетов 643 «Налоговое обязательство», 644 «Налоговый кредит», аналитического счета 6411 «НДС в бюджет».

Ключевые слова: НДС, бюджетные учреждения, регистры учета.

The calculation features of tax liability and tax credit of value-added tax in state organizations are investigated. The new registration form for the analytical accounting of VAT is proposed. Including sub-accounts 643 «Tax liability», 644 the «Tax credit», analytical account 6411 «VAT to budget» to the accounts plan of state organizations are argued.