

УДК 336.221

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПДВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Щербатова М.В., Феофанова І.В.

Запорізька державна інженерна академія

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2018-12-64-76>

Досліджено головні аспекти обліку податку на додану вартість. Розглянуто особливості розрахунку податкових зобов'язань та податкового кредиту у бюджетних установах. Виявлено недоліки податкової системи і проблемні питання обліку ПДВ. Запропоновано реформування діючого податкового законодавства та системи обліку ПДВ бюджетної установи.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, бюджетні установи, реєстри обліку.

**Постановка проблеми.** Облік ПДВ є складним і часто викликає запитання у бухгалтерів установ, що зареєстровані як платники цього податку. Нормативне і методичне забезпечення розрахунків і обліку ПДВ далеко не досконале, тому що система облікових реєстрів бюджетних організацій не передбачає розгалуженого обліку ПДВ. Саме цей чинник і підтверджує актуальність дослідження процесу розрахунку податку на додану вартість і його облік в бюджетних установах.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** ПДВ – це непрямий податок, за іншою класифікацією – податок на споживання [1]. За ст. 185 ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції з постачання товарів і послуг на митній території України, а також ввезення і вивезення товарів за межі цієї території. Дослідженням сутності податку та особливостей його стягнення займалися О. Амоша, В. Буряковський, В. Волканов, Д. Дяковський, Н. Ущипівська та ін. Питання організації та методики обліку та контролю ПДВ висвітлені в працях Т. Бутинець, М. Войнаренко, М. Коцупатрого, Т. Плахтій, Г. Пухальської, В. Сердюк та інших.

Однак основну увагу науковці і практики зосереджують як правило на особливостях оподаткування ПДВ комерційних структур, а бюджетні організації не розглядаються.

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

**Виклад основного матеріалу.** Згідно з Бюджетним кодексом України бюджетна установа – це орган, установа, організація, які створюються органом державної влади і утримуються за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів, тобто кошторисного фінансування. Для бюджетних установ, наприклад, закладів освіти, лікарень, органів місцевої адміністрації притаманний невиробничий характер діяльності, яка не спрямована на отримання прибутку. Однак такі організації (установи) можуть мати доход від надання послуг, передбачених законодавством. Тож вартість виготовленої продукції, наданих послуг, виконаних робіт бюджетні установи мають обкладати ПДВ. Базова ставка ПДВ становить 20%.

Не всі операції з надання послуг є об'єктом оподаткування, перелік таких операцій наведено у ст. 196 ПКУ. Бюджетним установам перш за все необхідно звернути увагу на пп. 196.1.6; 196.1.8; та 196.1.15. Відповідно до цих пунктів не є об'єктом оподаткування:

– виплати заробітної плати у грошовій формі (інших прирівняних до неї виплат), а також стипендій, пенсій, субсидій дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи інших фондів загальнообов'язкового соціального страхування (крім тих, що надають у майновій формі);

– постачання послуг у сфері позашкільної освіти навчальним закладом учням, вихованцям, слухачам.

– оплата орендної плати, якщо орендодавцями за договорами виступають органи державної влади чи органи місцевого самоврядування, а платежі зараховуються до державного або місцевого бюджету.

Крім того, ПКУ передбачено певні пільги щодо оподаткування ПДВ, а саме ставка оподаткування окремих операцій нижча за базову (7% і 0%), і звільнення окремих операцій від оподаткування.

До операцій, що оподатковуються за ставкою 7% належать операції:

– постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні;

– постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я (ст. 193 ПКУ).

У ст. 197 ПКУ п. 197.1 наведений перелік операцій, які звільнені від оподаткування. Слід зазначити, що хоча ці операції звільнені від оподаткування, платник ПДВ, зобов'язаний при їх здійсненні скласти податкову накладну. Серед операцій, що звільнені від оподаткування найбільш імовірні для бюджетних установ такі операції;

– послуги із здобуття освіти (дошкільної, середньої, професійно-технічної, вищої, у т.ч. навчання аспірантів і докторантів, з виховання та навчання дітей у будинках культури, ху-

дожніх, музичних, спортивних школах і клубах та послуги з проживання учнів або студентів у гуртожитках);

– послуги з охорони здоров'я та реабілітації інвалідів та дітей-інвалідів, крім послуг, зазначених у п.п. 197.1.5 ПКУ;

– реабілітаційні послуги інвалідам, дітям-інвалідам, а також постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років, інвалідів, дітей-інвалідів;

– утримання соціально захищених осіб;

– оформлення приватизації житлового фонду;

– постачання державних платних послуг фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, а також іншими особами, уповноваженими такими органами або законодавством надавати зазначені послуги, обов'язковість отримання (надання) яких установлюється законодавством, включаючи плату за реєстрацію, видачу ліцензії, сертифікатів у вигляді зборів, державного мита тощо;

– надання послуг з реєстрації актів цивільного стану державними органами, уповноваженими здійснювати таку реєстрацію згідно із законодавством;

– платні послуги державних або комунальних бібліотек;

– виготовлення, постачання, розповсюдження друкованих видань;

– інші товари і послуги.

Відповідно до п. 197.11 ПКУ звільнюються від обкладання податком операції, пов'язані з ввезенням товарів, робіт, послуг, як міжнародної технологічної допомоги, яка ввозиться згідно з міжнародними договорами України, ввезення на митну територію України майна як гуманітарної допомоги.

Відповідно до п. 180.1 та п. 181.1 Податкового кодексу України, бюджетна установа, реєструється платником ПДВ в, якщо сума операцій з постачання товарів, робіт і послуг (включаючи ті, що оподатковують за ставкою 0% і звільнені від оподаткування), перевищує встановлений ліміт – 1 млн. грн. [2]. Також бюджетна установа може зареєструватися платником ПДВ за своїм добровільним рішенням.

Бюджетні установи у своїй діяльності здійснюють одночасно операції, які оподатковуються ПДВ, які звільнюються від оподаткування і такі, що не є об'єктом оподаткування. Тому установи мають вести окремий облік таких операцій. Згідно з пп. 199.1 ПКУ в разі, якщо придбані (виготовлені) товари частково використовуються в операціях, які оподатковуються, 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 у оподатковуваних операціях.

В обліку такі види операцій слід розділяти. Провести таке розділення на рівні аналітичного податкового обліку допомагає Реєстр виданих та отриманих податкових накладних, який зараз діє. За даними такого Реєстру бюджетна установа заповнює декларацію з ПДВ у загальноствановленому порядку [3, с. 278].

На дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну (ПН) в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений ПКУ термін. На підставі цього документу операцію відображають на рахунках обліку.

У бюджетних установах, як і у суб'єктах підприємницької діяльності, до податкового кредиту не можна враховувати витрати, які не підтверджені податковими накладними.

Але 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.

Для відображення розрахунків з бюджетом з ПДВ у бюджетних установах використовується ордер № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору». Але він є складним для аналізу і не надає повної інформації про суму податкового кредиту до відшкодування, або величину податкового зобов'язання бюджетної установи за місяць. Це пов'язано з тим, що цей ордер показує і суму ПДВ, і суму отриманих установою доходів по кожному контрагенту і виду здійснюваної операції.

Відображення інформації з розрахунків з податку на додану вартість у бюджетних установах, як і на підприємствах, ведеться на рахунок 64 «Розрахунки з бюджетом». Але на відміну від підприємств, у бюджетних установах не передбачено ведення субрахунків рахунка 64 (641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит»).

Можна зробити висновок, що використання такого ордеру є недоцільним, оскільки в ньому 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 і ревізійних органів. Тому можливі значні порушення ПКУ, або зловживання посадових осіб з нецільового використання бюджетних коштів.

«Бухгалтерські документи є підтвердженням правдивості й точності здійснених операцій, в тому числі їх форми та зміст відповідає потребам зацікавлених в інформації користувачів» [7], тому з метою запобігання зловживанням, до ордеру № 14 було розроблено форму субордеру № 14.1 (таблиця 1), який є характерним для бюджетних установ. На основі первинних документів у ордері № 14.1 відображують кожну операцію за дебетом і кредитом рахунку 641 «ПДВ до бюджету», враховуючи напрямок діяльності кожної бюджетної установи.

Суми обігу за кредитом і дебетом по закінченню місяця зіставляють з даними податкового обліку, тобто відповідними підсумками розділів I та II Реєстру виданих та отриманих податкових накладних. Інформація бухгалтерського обліку має бути узгоджена із даними податкового обліку [5, с. 155].

Таблиця 1

**Субордер № 14.1 «Накопичувальна відомість за розрахунками з бюджетом з ПДВ по рахунку 641 «ПДВ до бюджету» за вересень 2018 року»**

№ з/п	Дата господарської операції	Зміст господарської операції	Назва первинного документа	Дебет рахунку 641 до кредиту субрахунків					Кредит рахунку 641 до дебету субрахунків					
				644	311	364	...	Всього	711	712	311	...	Всього	
1														
2														
3														
...														
ВСЬОГО														
Залишок на початок місяця (кредит) _____ грн. __ коп.														
Залишок на кінець місяця (кредит) _____ грн. __ коп.														
Сума оборотів за меморіальним ордером _____ грн. __ коп.														
Виконавець		_____ (посада)		_____ (підпис)		_____ (ініціали і прізвище)								
Перевірив		_____ (посада)		_____ (підпис)		_____ (ініціали і прізвище)								
Головний бухгалтер		_____ (підпис)		_____ «__» _____ 20__ р.										
Додаток на ____ аркушах.														

Місячні підсумки запропонованої форми ордеру № 14.1 необхідно занести до ордеру № 14. Після чого – до реєстру синтетичного обліку бюджетної установи – журнал-Головну у загальноприйнятому порядку.

**Висновки.** У цілому можна констатувати, що сьогодні питання розрахунків бюджетних установ з державою з податку на додану вартість на законодавчому рівні чітко не врегульовано. У Податковому кодексі України відсутні спеціальні норми, які стосуються оподаткування бюджетних установ з ПДВ. І України ще необхідні податкові реформи.

Введення запропонованого у статті субордеру № 14.1 дасть змогу:

- знизити ризик виникнення помилок та інших неточностей в облікових реєстрах при відображенні розрахунку ПДВ у бюджетній установі;
- внутрішнім користувачам отримати більш повну та узагальнену інформацію про процес розрахунків з ПДВ;
- спростити процедуру контролю за розрахунками бюджетної установи з податку на додану вартість;
- підвищити аналітичність інформації бухгалтерського обліку.

Вважаємо, що подальші дослідження можливі в напрямку визначення умов і підстав

надання бюджетним організаціям особливо податкового статусу, який передбачатиме скасування сплати всіх податків до бюджету, включаючи ПДВ. Так, якщо прийняти до уваги, що додана вартість складається з первинних доходів, а саме, заробітної плати з нарахуваннями, ренти, відсотка та прибутку [7, с. 8-11], з яких витрати держави на заробітну плату не включають в розрахунок ПДВ [8], а отримання прибутку не є метою діяльності бюджетних установ, то можна дійти висновку, що за відсутністю ренти та відсотка в операціях з надання послуг бюджетними установами додана вартість не створюється.

Також можуть бути розглянуті наступні варіанти. 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, однак при цьому в випадку оподаткування ПДВ бюджетні установи втрачають право на відшкодування податкового кредиту.

**Список літератури:**

1. Крисоватий А.І. Податок на додану вартість в аспекті реформування податків на споживання / А.І. Крисоватий, І.П. Вакуліч // *Фінанси України*. – 2002. – № 6. – С. 10-16.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
3. Лист ДПА України від 14.12.2006 р. № 14231/5/16-1516 «Щодо податкового обліку ПДВ бюджетними установами» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dpa.org.ua>.
4. Мальшкін А.І. Налоговый учет: ситуации и решения: [учеб. пособие] / А.И. Мальшкін. – К.: Лібра, 1999. – 224 с.
5. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях: [навч. посіб.] / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2004. – 380 с.
6. Бутинець Т.А. Сучасний стан обліку і документування розрахунків з податку на додану вартість / Т.А. Бутинець // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. – 2014. – № 1. – С. 51-61.
7. Особливості формування доданої вартості продукції на промислових підприємствах: науково-доповідна записка. – Київ-Краматорськ, 2017. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.agro.dn.gov.ua/naukovodopovidna-zarpyaska-osoblyvosti-formuvannya-dodanoyi-vartosti-produktsiyi-na-promyslovyh-pidpryyemstvah/>.
8. Семенко Т.М. Економічна суть податку на додану вартість, форми та методи його обчислення на прикладі підприємств цукрової галузі / Т.М. Семенко // *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал*. – 2018. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faa.org.ua/ekonomichna-sut-podatku-na-dodanu-vartist-formi-ta-metodi-yogo-obchislennya-na-prikladi-pidpriemstv-cukrovoi-galuzi.html>.

**Щербатова М.В., Феюфанова І.В.**

Запорізька державна інженерна академія

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НДС В БЮДЖЕТНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

### Аннотація

Исследованы главные аспекты учета налога на добавленную стоимость. Рассмотрены особенности расчета налоговых обязательств и налогового кредита в бюджетных учреждениях. Определены недостатки налоговой системы и проблемные вопросы учета НДС. Предложено реформирование действующего налогового законодательства и системы учета НДС бюджетного учреждения.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, бюджетные учреждения, регистры учета.

**Shcherbatova M.V., Feofanova I.V.**

Zaporizhzhia State Engineering Academy

## FEATURES OF VAT IN THE BUDGET OF THE ORGANIZATION

### Summary

The main aspects of value added tax accounting are investigated. Features of calculation of tax obligations and the tax credit in budgetary institutions are considered. The shortcomings of the tax system and problematic issues of VAT accounting are identified. It is proposed to reform the current tax legislation and the VAT accounting system of the budget institution.

**Keywords:** Value Added Tax, budget institutions, accounting registers.