

УДК 657:336.26

**Цятковська Олена Віталіївна,**  
канд. екон. наук, доцент кафедри обліку в кредитних і  
бюджетних установах та економічного аналізу,  
ДВНЗ „КНЕУ імені Вадима Гетьмана»  
(03057, Україна, Київ, проспект Перемоги, 54/1)  
E-mail: elena.tsyatkovska@i.ua

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ РОЗПОРЯДНИКАМИ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ**

### **Анотація**

**Метою** є ґрунтовне дослідження організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку операцій за розрахунками з ПДВ розпорядниками бюджетних коштів.

**Методологія.** Автором використано абстрактно-логічний метод (у процесі теоретичних умовиводів і формування висновків), метод порівняльного аналізу (у процесі дослідження різних підходів), дедукція, індукція, моделювання, аналогії та емпіричні методи досліджень.

**Отримані результати.** Розглянуто особливості організації та методики обліку розрахунків за податком на додану вартість розпорядниками бюджетних коштів в умовах модернізації та вдосконалення бухгалтерського обліку. Проаналізовано ключові проблемні питання щодо податкового кредиту та податкового зобов'язання, і в результаті змодельовано приклад з відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

**Цінність дослідження** полягає дослідженні облікового аспекту при розрахунках з ПДВ бюджетними установами та обґрунтуванні пропозицій щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку, а саме аналітичних рахунках розрахунків з бюджетом щодо ПДВ, яке має вагоме значення, як теоретико-методичне підґрунтя для подальшого дослідження обліку ПДВ, та цінним інформаційним джерелом для практики.

**Ключові слова:** розпорядники бюджетних коштів, податковий кредит, податкове зобов'язання, ПДВ, бухгалтерський облік.

**Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Податковий кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що сплачуються в Україні, порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їхні права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження та обов'язки їхніх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Питання відображення в бухгалтерському обліку ПДВ комерційними підприємствами регулюються Інструкцією з бухгалтер-

ського обліку податку на додану вартість, затвердженою наказом Мінфіну від 01.07.97 р. № 141 [4]. На жаль, для суб'єктів держсектора на сьогодні немає окремого нормативно-правового документа, що визначає особливості відображення в бухобліку господарських операцій за розрахунками з ПДВ. Тому розпорядники бюджетних коштів мають самостійно напрацьовувати та використовувати власні методи обліку розрахунків з ПДВ, врахувавши при цьому основні положення ПК та інших нормативних документів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню питань розрахунків з ПДВ присвячено роботи різних науковців як вітчизняних, так і зарубіжних. Зокрема питання організації та методики обліку розрахунків з ПДВ порушувалися у працях вітчизняних науковців: О.В. Адамик [1], М.І. Бондар [6], Т.А. Бутинець [2], А.В. Дмитренко, С.І. Ковач [5], М.М. Коцупатрий [5], Н. Лисенко [6], Л. Ловінська [6], Ж.В. Піскова, Т.Ф. Плахтій, К.К. Уллубієва, М.М. Шигун та ін. А проблеми щодо адміністрування ПДВ були об'єктом дослідження у роботах: О.Д. Василик [3], А.І. Крисоватий, О. Юрченко [10].

Не применшуючи цінності одержаних результатів досліджень цих науковців, та враховуючи особливості діяльності суб'єктів державного сектору, законодавчих змін, доцільно акцентувати увагу на тому, що організаційні та методичні питання обліку розрахунків з ПДВ суб'єктами державного сектору є вкрай актуальними для дослідження.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття.** Бюджетна установа як платник ПДВ в результаті здійснення господарських операцій за розрахунками з ПДВ у кінці звітного місяця подає декларацію з ПДВ, форму та Порядок складання якої затверджено наказом Мінфіну від 28.01.16 р. № 21. У декларації визначається різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом, і якщо сума податкових зобов'язань перевищує суму податкового кредиту, тоді установа повинна перерахувати належну суму до бюджету. Аби правильно розрахувати цю суму, установі треба належним чином відобразити господарські операції та ідентифікувати КЕКВ.

Методика обліку ПДВ суб'єктами держсектора має свої особливості, що й відрізняє її від суб'єктів підприємницької діяльності. Варто зазначити, що головною причиною виникнення цих особливостей є те, що на сьогодні не затверджено окремого порядку з податкового обліку для суб'єктів держсектора. Внаслідок

цього кожна бюджетна установа, яка є платником ПДВ, у розпорядчому документі про облікову політику має:

- прописати основні операції з ПДВ та нюанси їх відображення згідно з нормами НП(С)БОДС, інших нормативно-правових актів з бухгалтерському обліку в держсекторі;
- визначити субрахунки та відкрити до них аналітичні рахунки для відображення інформації про розрахунки з ПДВ.

На жаль, основні положення методики обліку ПДВ чітко не прописано в Типовій кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженій наказом Мінфіну від 29.12.15 р. № 1219 (далі — Типова кореспонденція № 1219). Тому під час розробки робочого плану рахунків установи та аналітичних рахунків слід взяти до уваги всі умови визнання та відображення податкового кредиту та податкових зобов'язань в бухгалтерському обліку.

**Формулювання мети і завдань дослідження** полягає у дослідженні та напрацювання рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку господарських операцій щодо розрахунків за податком на додану вартість. Головними завданнями даної статті є напрацювання рекомендацій з метою систематизації головних аспектів обліку ПДВ суб'єктами державного сектору.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.**

Податковий кодекс (далі — ПК) регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що сплачуються в Україні, порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їхні права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження та обов'язки їхніх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

ПК містить визначення основних понять, з якими ми маємо справу, а саме:

**податок** — обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до ПК (п. 6.1);

**ПДВ** — непрямий податок, який нараховується та сплачується згідно з нормами розд. V ПК (пп. 14.1.178);

**податкове зобов'язання** — загальна сума ПДВ, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді (пп. 14.1.179);

**податковий кредит** — це сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду (пп. 14.1.181) [8].

Отже, існує певна прогалина щодо регулювання та відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків з ПДВ розпорядниками бюджетних коштів. Крім того, основні положення методики обліку ПДВ чітко не прописано і в Типовій кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженій наказом Мінфіну від 29.12.15 р. № 1219 [9]. Тому під час розробки робочого плану рахунків установи та аналітичних рахунків слід взяти до уваги всі умови визнання та відображення податкового кредиту та податкових зобов'язань в бухгалтерському обліку.

Для розкриття основних принципів відображення сум ПДВ суб'єктами держсектора на субрахунках бухгалтерського обліку доцільно скористатися нормами Інструкції № 141.

Для організації бухгалтерського обліку ПДВ слід врахувати вимоги та положення: Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Мінфіну від 31.12.13 р. № 1203 [7]; Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Мінфіну від 29.12.15 р. № 1219 [9]; Рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації (лист Мінфіну від 30.12.16 р. № 31-11420-06-5/37851).

Розробляючи робочий план рахунків установи в частині розрахунків з ПДВ на підставі Порядку № 1219, візьмемо за основу рахунок **63** «Розрахунки за податками і зборами», призначений для обліку та узагальнення інформації про розрахунки за податками та зборами (обов'язковими платежами).

За кредитом рахунка **63** відображаються нараховані платежі до бюджету зі сплати податків і зборів тощо, нараховані зобов'язання з ЄСВ, а також кошти, одержані від органів страхування, за дебетом — їх сплата, погашення заборгованості, списання тощо.

Рахунок **63** має субрахунок **6311** «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами», де ведеться облік розрахунків суб'єкта де-

ржсектора з бюджетом за податками і зборами, які нараховуються та сплачуються відповідно до законодавства.

До цього субрахунка доцільно відкрити такі аналітичні рахунки:

**6311.1** «Податкові зобов'язання з ПДВ непідтверджені». Сума ПДВ, яка включена до вартості відвантажених товарів/послуг та відображена в складі доходу, слід відображати за кредитом цього субрахунка у кореспонденції з дебетом відповідних рахунків обліку доходів (7-й клас);

**6311.2** «Податкові зобов'язання з ПДВ підтверджені». Тут відображається сума ПДВ, яка включена до вартості відвантажених товарів/послуг та відображена в складі доходу та на яку зареєстровано податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі — ПН, ЄРПН);

**6311.3** «Податковий кредит з ПДВ непідтверджений». Сума ПДВ, яка увійшла до вартості отриманих товарів/послуг, відображається за дебетом цього субрахунка, на якому обліковують податковий кредит, у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків обліку зобов'язань за розрахунками з постачальниками та підрядниками (6211, 2113);

**6311.4** «Податковий кредит з ПДВ підтверджений». Тут обліковується сума ПДВ, яка включена до вартості отриманих товарів/послуг і на яку зареєстрована ПН в ЄРПН.

Варто відзначити, що підтвердженим податковим зобов'язанням чи податковим кредитом є саме зареєстровано податкова накладна в ЄДРПН. Варто відзначити, що податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Отже, можна сказати, що між ПЗ та ПН існує причинно-наслідковий зв'язок, оскільки виникнення ПЗ є причиною складання ПН, а от сама ПН є наслідком виникнення ПЗ. Саме про це йдеться у п. 201.1 ПК: на дату виникнення ПЗ платник податку зобов'язаний скласти 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 (далі — ЄРПН) у встановлений ПК строк.

Датою та часом подання ПН та/або РК в електронному вигляді до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, є дата та час, зафіксовані в квитанції.

Саме тому на рахунках бухгалтерського обліку доцільно розмежовувати підтверджене і непідтверджене ПЗ, аби не було помилок при включенні певних сум ПДВ до складу ПЗ і податкового кредиту.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів, розміщених, зокрема, на рахунках в органах Казначейства, Порядком № 1219 передбачений рахунок **23** «Грошові кошти на рахунках».

За дебетом цього рахунка відображають надходження грошових коштів на рахунки в органах Казначейства, за кредитом — їх використання.

Цей рахунок має два субрахунки:

**2313** «Реєстраційні рахунки» — для обліку грошових коштів, що знаходяться на рахунках в органах Казначейства та можуть бути використані для поточних операцій;

**2314** «Інші рахунки в Казначействі» — для обліку інших надходжень грошових коштів, що знаходяться на рахунках в органах Казначейства та не відображені на субрахунку 2313, зокрема грошові кошти для виплати працівникам лікарняних; кошти, виділені з бюджету розпоряднику бюджетних коштів для подальшого їх розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки.

З метою деталізації отриманих коштів, чи то фінансування, чи то власні надходження, слід запровадити аналітичні рахунки до субрахунка 2313:

**2313.1** «Загальний фонд»;

**2313.2** «Спеціальний фонд», включаючи:

– 2313.2.1 «Надходження спеціального фонду за ККД 25010100»;

– 2313.2.2 «Видатки спеціального фонду за ККД 25010100».

Рух грошових коштів на електронному рахунку установи відображають на субрахунку **2314**. Кошти, які, приміром, надійдуть на електронний рахунок для його поповнення та перераховані Казначейством до бюджету в погашення кредиторської заборгованості (далі — КЗ) за податковими зобов'язаннями з ПДВ, обліковують саме на окремому аналітичному рахунку, наприклад, **2314.1** «Розрахунки з бюджетом в СЕА ПДВ», який відкривають до субрахунка 2314.

У Порядку № 1219 визначено, що бюджетні установи ведуть облік розрахунків з бюджетом за податками і зборами на субрахунках:

**2110** «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» — за дебіторською заборгованістю (далі — ДЗ);

**6311** «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами» — за КЗ за нарахованими податками і зборами, які сплачують відповідно до законодавства.

Тому, аби розмежувати потенційних дебіторів і кредиторів установи, субрахунок **2110** можна використовувати для обліку податкового кредиту. Адже якщо спочатку було отримано товар/послугу чи перераховано кошти за їх придбання, то визнання податкового кредиту — це утворення ДЗ бюджету перед установою. Утім облік сум податкового кредиту, підтверджених зареєстрованими в ЄРПН ПН, слід вести окремо від непідтверджених.

Згідно з Типовою кореспонденцією № 1219 для обліку податкового кредиту передбачено субрахунок **6311**. Зокрема, згідно з п. 1.2 цього документа включення ПДВ до податкового кредиту відображається проведенням:

Дт **6311** — Кт **2113** «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», **6211** «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Враховуючи бухгалтерське судження, використання субрахунка **6311** для обліку податкового кредиту та податкових зобов'язань є доцільним та логічним, адже аналіз цього субрахунка нам відразу дає результат між податковим кредитом і податковими зобов'язаннями, який буде на ньому узагальнюватися.

Однією з важливих умов віднесення суми ПДВ до податкового кредиту є наявність належним чином складеної та своєчасно зареєстрованої в ЄРПН ПН. Так, згідно з п. 198.6 ПК не відносяться до податкового кредиту суми ПДВ, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в ЄРПН ПН/РК до таких ПН або митними деклараціями, іншими документами, передбаченими п. 201.11 ПК.

Якщо платник ПДВ не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму ПДВ на підставі отриманих ПН/РК, зареєстрованих в ЄРПН, таке право зберігається за ним протягом 1 095 календарних днів з дати складання ПН/РК (п. 198.6 ПК).

Окрім ПН документами, які дозволяють включити суми ПДВ до податкового кредиту без отримання ПН, є (табл. 1):

- транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку;
- бухгалтерська довідка, складена відповідно до п. 36 підрозд. 2 розд. XX ПК;

- касові чеки;
- митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку, в разі ввезення товарів на МТУ.

Таблиця 1

## Документи, на підставі яких ПДВ включають до податкового кредиту

№ п/п	Назва документа	Вимоги до документа
1	ПН	1. Наявність усіх обов'язкових реквізитів, визначених п. 201.1 ПК (без помилок). 2. Реєстрація в ЄРПН.
2	Митна декларація	1. <b>Паперова митна декларація.</b> На всіх її аркушах має бути відбиток особистої номерної печатки посадової особи митного органу, яка завершила митне оформлення. 2. <b>Електронна митна декларація.</b> <b>Повинна</b> мати відмітку про закінчення митного оформлення та бути засвідчена електронним цифровим підписом посадової особи митного органу, яка завершила митне оформлення
3	Касовий чек	Має містити: – суму отриманих товарів/послуг (загальна сума не може перевищувати 200 грн на день без урахування ПДВ); – загальну суму нарахованого ПДВ (не може бути більше 40 грн); – фіскальний номер; – податковий номер постачальника; – код товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД (наводиться у випадках, передбачених чинним законодавством)
4	Транспортний квиток	Має містити: – загальну суму платежу; – суму ПДВ; – податковий номер продавця (крім транспортних квитків, форма яких установлена міжнародними стандартами); – фіскальний номер — для електронних проїзних (перевізних) документів
5	Готельний рахунок	Доцільно проконтролювати, що: – предметом постачання є послуга, а не товар; – вартість послуг визначається за показниками приладів обліку.
6	Рахунок за послуги зв'язку	Рахунок має містити: – загальну суму платежу; – суму ПДВ;
7	Рахунок за інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку	– податковий номер продавця (постачальника) (крім тих, форма яких установлена міжнародними стандартами)



№ п/п	Назва документа	Вимоги до документа
8	Бухгалтерська довідка	Має містити обов'язкові реквізити, установлені ст. 9 Закону від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та п. 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мініфіну від 24.05.95 р. № 88

Не менш важливою є ідентифікація КЕКВ для визначення цільового спрямування коштів при розрахунках з ПДВ, оскільки наразі існують певні невизначеності та плутанина з КЕКВ.

Сплата ПДВ, включеного до ціни товарів, робіт і послуг, здійснюється за тим КЕКВ, за яким проводиться основний платіж, або за КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки», якщо сплата податку відноситься до податкового кредиту платника (п. 1.3 Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Мініфіну від 12.03.12 р. № 333, далі — Інструкція № 333). Причина — сума ПДВ не включається до первісної вартості виготовленої продукції, придбаних основних засобів та матеріалів.

Підтвердженням вищезазначеного є п. 2.6 Інструкції № 333, яким встановлено, що за кодом **2800** здійснюються видатки, не пов'язані з придбанням товарів та послуг установами, у тому числі: сплата податкових, неподаткових та інших платежів на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством, в тому числі й сума ПДВ, що не входить до вартості, оскільки бюджетна установа є платником ПДВ.

Для наочного та доцільності використання запропонованих методик обліку доцільно розглянути конкретну практичну ситуацію із застосуванням напрацьованих та обґрунтованих аналітичних рахунків бухгалтерського обліку.

Отже, бюджетна установа зареєстрована як платник ПДВ та утримується за рахунок коштів держбюджету. Установою здійснено такі операції:

- отримано від постачальника борошно, матеріали для виготовлення продукції на загальну суму 6 000 грн (зокрема ПДВ — 1 000 грн);
- у належні строки постачальником зареєстровано ПН у ЄРПН;
- матеріали оплачено як розпорядником за коштами спецфонду держбюджету з реєстраційного рахунка, відкритого в органах Казначейства;

• використано матеріали у виробництві та виготовлено продукцію вартістю 24 000 грн (у т. ч. ПДВ — 4 000 грн).

Згідно з п. 1.3 та 2.6 Інструкції № 333 понесені витрати доцільно відобразити через КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» в сумі 5 000 грн та через КЕКВ 2800 — ПДВ в сумі 1 000 грн. Оскільки ПН зареєстрована у ЄРПН вчасно та належним чином, бюджетна установа має право включити суму в розмірі 1 000 грн до податкового кредиту.

Господарські операції та кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку щодо придбання сировини та руху виготовленої сировини подано у табл. 2 та 3. Крім змісту господарських операцій та кореспонденції субрахунків доцільно визначити підставу, тобто використовуючи ту чи іншу кореспонденцію ми маємо чітко виходити з Типової кореспонденції субрахунків. Саме тому для кожної господарської операції визначено конкретний пункт Типової кореспонденції.

Таблиця 2

## Відображення на рахунках бухгалтерського обліку придбання сировини

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Підстава, КЕКВ
		Дт	Кт	Сума	
1	Отримано від постачальника борошно	1517	6211	5 000	П. 3.1 Типової кореспонденції № 1219; пп. 2.2.1.5 Інструкції № 333; КЕКВ 2210
2	Відображено суму ПДВ, якщо ПДВ включено до податкового кредиту, непідтвердженого ПН	6311.3 «Податковий кредит з ПДВ непідтверджений»	6211	1 000	П. 200.1 ПК; п. 3.1 Типової кореспонденції № 1219; п. 1.3, 2.6 Інструкції № 333; КЕКВ 2800
3	Відображено суму ПДВ, якщо ПДВ включено до податкового кредиту на підставі ПН, зареєстрованої в ЄРПН, отриманої від постачальника	6311.4 «Податковий кредит з ПДВ підтверджений»	6311.3	1 000	
4	Сплачено вартість отриманих матеріалів за рахунок коштів спецфонду: – сума без ПДВ	6211	2313.2.2 «Видатки спеціального фонду»	5 000	П. 5.7 Типової кореспонденції № 1219; пп. 2.2.1.5 Інструкції № 333; КЕКВ 2210
	– ПДВ			1 000	

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Підстава, КЕКВ
		Дт	Кт	Сума	
5	Відображено використання матеріалів на підставі акта	8113 «Матеріальні витрати»	1517	5 000	П. 9.3 Типової кореспонденції № 1219; пп. 2.2.1.5 Інструкції № 333; КЕКВ 2210
		1613 «Інше виробництво»	8113	5 000	

Всі господарські операції які здійснюються розпорядниками бюджетних коштів мають своє цільове спрямування, яке відображається за допомогою КЕКВ.

Таблиця 3

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку руху виготовленої сировини**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Підстава, КЕКВ
		Дт	Кт	Сума	
1	Оприбутковано готову продукцію	1811	1613	20 000	П. 9.5 Типової кореспонденції № 1219
2	Нараховано суму надходжень від реалізації товарів (у т. ч. ПДВ)	2111	7111	24 000	П. 9.6 Типової кореспонденції № 1219; абзац третій п. 1.1 розд. II НП(С)БОДС 124; ККД 25010100
3	Нараховано суму ПДВ, що входить до складу вартості продукції, надіслано ПН на реєстрацію в ЄРПН	7111	6311.1	4 000	Ст. 200 <sup>1</sup> ПК; п. 9.7 Типової кореспонденції № 1219; п. 2.6 Інструкції № 333; абзац третій п. 1.1 розд. II НП(С)БОДС 124; КЕКВ 2800; ККД 25010100
4	Списано на витрати установи собівартість реалізованої продукції	8113	1811	20 000	П. 3.15 Типової кореспонденції № 1219; КЕКВ 2210
5	Отримано надходження від реалізації товарів	2313.2.1	2111	24 000	Виписка з рахунка 3125, відкритого за ККД 25010100; п. 9.8 Типової кореспонденції № 1219
6	Зараховано кошти з рахунка 3125 на рахунок 3522 за КЕКВ 0000	2313.2.2	2313.2.1	24 000	Виписка з рахунка 3522

Бюджетна установа вже має одну отриману зареєстровану ПН на суму 1 000 грн. Але їй потрібно зареєструвати ПН із сумою

ПДВ 4 000 грн. Отже, аби зареєструвати ПН в ЄРПН, установа має поповнити електронний рахунок на 3 000 грн (4 000 грн — 1 000 грн), зокрема відображення на рахунках бухгалтерського обліку подано у табл. 4.

Таблиця 4

**Відображення в бухгалтерському обліку поповнення електронного рахунка**

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	Поповнено електронний рахунок для отримання права зареєструвати ПН на податкове зобов'язання від продажу	2314.1	2313.2.2	3 000
2	Зареєстровано вихідну ПН, чим і підтверджено податкове зобов'язання	6311.1	6311.2	4 000
3	Зменшено суму податкового зобов'язання, підтвердженого на суму податкового кредиту	6311.2	6311.4	1 000
4	Списано за результатами подання декларації з електронного рахунка кошти до бюджету	6311.2	2314.1	3 000

Відображаючи господарські операції на субрахунках бухгалтерського обліку, бухгалтери турбуються, щоб касові та фактичні видатки за КЕКВ 2800 були рівними. У нашому прикладі все зійшлося, зокрема фактичні видатки ми відображаємо при вилученні з доходу від реалізації частини ПДВ (4 000 грн), а касові — при сплаті постачальнику вартості матеріалів (1 000 грн) та при списанні з рахунка в СЕА ПДВ за результатами подання декларації (3 000 грн). В кінці звітної періоду всі рахунки доходів та витрат мають бути віднесені на фінансовий результат виконання кошторису (табл. 5).

Таблиця 5

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку закриття рахунків доходів та витрат на фінансовий результат виконання кошторису**

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	Віднесено на фінрезультат в кінці звітної періоду дохід від реалізації продукції	7111	5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітної періоду»	20 000
2	Віднесено на фінрезультат в кінці звітної періоду матеріальні витрати	5511	8113	5 000

Отже, при здійсненні бухгалтерських проведення виконано всі вимоги чинного законодавства, а саме:

пп. 2.1.1 розд. II НП(С)БОДС 124 «Доходи» в частині того, що суми ПДВ не формують доходу за обмінними операціями;

п. 2 розд. III НП(С)БОДС 135 «Витрати», який зобов'язує визнавати витрати одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Саме тому списано на витрати собівартість реалізованої продукції без суми ПДВ.

**Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку.** У сфері справляння податків і зборів слід керуватися нормами ПК, а при відображенні операцій з ПДВ в бухгалтерського обліку використовувати розроблений та затверджений наказом про облікову політику робочий план рахунків, адже в Плані рахунків № 1203 відсутні аналітичні рахунки до субрахунка 6311. Саме в розпорядчому документі (додатку до нього) треба навести вичерпний перелік рахунків, субрахунків, за якими установа проводитиме розрахунки з ПДВ, та деталізувати аналітичними рахунками власний робочий план рахунків.

### ***Бібліографічний список***

1. Адамик О.В. Податкові розрахунки і звітність у системі бухгалтерського обліку: організація та методика здійснення (на прикладі торговельних підприємств західного регіону України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Оксана Василівна Адамик. — Тернопіль, 2003. — 20 с.

2. 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. — Вип. 1 (28). — С. 51–61.

3. Василик О.Д. Податкова система України: [Навч. посіб.] / О.Д. Василик — К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2004. — 478 с.

4. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. № 141. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.

5. Коцупатрий М.М. Облік і звітність в оподаткуванні у схемах і таблицях: навч. посіб. для студ. напряму підготовки 6.030509 "Облік і аудит" / М. М. Коцупатрий, С. І. Ковач, К. В. Безверхий. — К.: КНЕУ, 2015. — 196 с.

6. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування: навч. посіб. / М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін.; за заг. ред. М. І. Бондаря та Н. М. Лисенко. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. 585 с. URL: [http://afu.minfin.gov.ua/getfile.php?page\\_id=158&num=12&PHPSESSID=610cba7e1a0ebbd47bcb081e07f6a1d3](http://afu.minfin.gov.ua/getfile.php?page_id=158&num=12&PHPSESSID=610cba7e1a0ebbd47bcb081e07f6a1d3).

7. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

8. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України за станом на 01 квітня 2011 р. № 2755VI / Верховна Рада України. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgiin/laws/main.gi?nreg=275517>

9. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами від 29.12.2015 № 1219 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>.

10. Юрченко О. Податок на додану вартість: аналіз податкової реформи 2016 / О. Юрченко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2015. — № 12. — С.18–25.

## References

1. Adamyk O.V. Podatkovi rozrachunki i zvitnist u systemi buhgalterskogo obliku: organizaciya ta metody ka zdiysnennya (na prykladi torgivelnyx pidpryyemstv західного регіону Украйны) [Tax calculations and accounting in the accounting system: organization and method of implementation (for example, trade enterprises of the western region of Ukraine)]: avtoref. dy's. na zdobuttya nauk. stupenya kand. ekon. nauk: specz. 08.06.04 «Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt» / Oksana Vasylivna Adamyk. — Ternopil', 2003. — 20 s. [In Ukrainian]

2. Butynecz T.A. Suchasnyj stan obliku i dokumentuvannya rozrachunkiv z podatku na dodanu vartist [Current state of accounting and documentation of calculations for value added tax] / T. A. Butynecz // Problemy teorii i metodologiyi buhgalterskogo obliku, kontrolyu i analizu. — 2014. — Vyp. 1 (28). — S. 51–61. [In Ukrainian]

3. Vasylyk O.D. Podatkova systema Ukrainy [Tax system of Ukraine]: [Navch. posib.] / O.D. Vasylyk — K.: VAT «Polihrafknyha», 2004. — 478 s. [In Ukrainian]

4. Instrukciya z buhgalterskogo obliku podatku na dodanu vartist : zatverdzhena 1 lyp. 1997 roku № 141 [Instruction on accounting of value added tax, from July 1 1997, № 141]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>. [In Ukrainian]

5. Kotsupatryy M.M. Oblik i zvitnist' v opodatkovanni u skhemakh i tablytstvakh [Accounting and reporting in taxation in charts and tables]: navch. posib. dlya stud. naprvamu pidhotovky 6.030509 "Oblik i audyt" / M. M. Kotsupatryy, S. I. Kovach, K. V. Bezverkhyy. — K.: KNEU, 2015. — 196 s. [In Ukrainian]

6. Oblik i zvitnist u systemi opodatkovannya [Accounting and reporting of enterprises in the taxation system] Bondar, M. I., Lovinska, L. G, Lysenko, N. M. & in. (2014). K. : DNNU «akad. fin. upravlinnya». Retrieved from [http://afu.minfin.gov.ua/getfile.php?page\\_id=158&num=12&PHPSESSID=610cba7e1a0ebbd7bcb081e07f6a1d3](http://afu.minfin.gov.ua/getfile.php?page_id=158&num=12&PHPSESSID=610cba7e1a0ebbd7bcb081e07f6a1d3) [In Ukrainian]

7. Plan rakhunkiv bukhholders'koho obliku v derzhavnomu sektori [Chart of Accounts in the public sector] zatverdzhenny nakazom Minfinu vid 31.12.2013 r. № 1203 [Elektronnyy resurs]. — Rezhym dostupu: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>. [In Ukrainian]

8. Podatkovyj kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine] (2010, December, 02) zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. [In Ukrainian]

9. Typova korespondentsiya subrakhunkiv bukhholders'koho obliku dlya vidobrazhennya operatsiy z aktyvamy, kapitalom ta zoboviyazannyamy rozporядnykamy byudzhетnykh koshtiv ta derzhavnymy tsiliovymy fondamy [Typical correspondence of sub-accounting operations to reflect assets, liabilities and capitalspending by units and state trust funds] vid 29.12.2015 № 1219 [Elektronnyy resurs]. — Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>. [In Ukrainian]

10. Yurchenko O. Podatok na dodanu vartist': analiz podatkovoy reformy 2016 [Value Added Tax: Analysis of Tax Reform 2016] / O. Yurchenko // Bukhholders'kyy oblik i audyt. — 2015. — № 12. — С.18–25. [In Ukrainian]

Стаття надійшла до редакції 14 грудня 2018 р.

UDC 657:336.26

**Olena Tsiatkovska,**  
Candidate of Sciences (Economics),  
Associate Professor at the Department of Accounting in Credit and  
Budget Institutions, and Economic Analysis  
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman  
(54/1, Peremohy Ave., Kyiv, 03680, Ukraine)  
E-mail: elena.tsiatkovska@i.ua

### **Accounting of calculations on value added tax by budget funds administrators**

#### **Abstract**

**Research objective.** The article aims at studying of organizational and methodological principles of accounting of transactions on VAT payments by budget fund administrator.

**Methodology.** The author uses the abstract-logical method (in the process of theoretical thinking and the formation of conclusions), method of comparative analysis (in the process of different approaches studying), deduction, induction, modeling, analogy and empirical research methods.

**Findings.** The article summarizes specifics of the organization and accounting methodology for value added tax calculations the by budget fund administrators under modernization and improvement of accounting. Based on the analysis of key issues of tax credit and tax liability, the study designs and presents an accounting example of business transactions recording.

**Value Added.** The value of the study is to examine the accounting aspect of VAT calculations by budget institutions, and substantiate proposals for accounting, particularly concerning the analytical accounts records on VAT payments that are important as theoretical and methodological basis for further study of VAT accounting and valuable informational source for practice.

**Key words:** budget funds administrator, tax credit, tax liability, VAT, accounting.