

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ І ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ХАРЧУВАННЯМ УЧНІВ

Наше державне підприємство є об'єднанням шкільних їдалень і користується пільгою з ПДВ (пп.5.1.10 Закону) по харчуванню дітей-сиріт і дітей із малозабезпечених сімей, харчування яких відшкодовується з бюджету. Поясніть, будь ласка, порядок формування ціни для харчування зазначеного вище контингенту дітей, оскільки у нашому місті не одна така організація, й існує декілька поглядів стосовно формування ціни.

*Комісар Т. І., бухгалтер,  
М.Дніпропетровськ*

**ВІДПОВІДЬ:** Кабінетом Міністрів України затверджена постанова від 3 листопада 1997 р. № 1200 "Про порядок та норми надання послуг з харчування учнів у професійно-технічних училищах та середніх навчальних закладах, операції з надання яких звільняються від оподаткування податком на додану вартість" (на виконання ст.5 пп.5.1.10 Закону України "Про податок на додану вартість").

У державних навчальних закладах організація харчування дітей покладається на центральні та місцеві органи виконавчої влади, у приватних закладах - на власника, а в навчальних закладах, які належать територіальним громадам – на органи місцевого самоврядування.

Незалежно від форм власності у професійно-технічних училищах та середніх навчальних закладах харчування учнів організується за місцем навчання.

У професійно-технічних училищах, загально-освітніх школах-інтернатах, спеціальних школах, що функціонують самостійно чи у складі комплексу, харчування учнів здійснюється за рахунок бюджетних асигнувань відповідно до натуральних норм (для приготування готових страв денна норма кожного виду продуктів на одного учня встановлена в грамах). Натуральні норми харчування затверджуються Міністерством охорони здоров'я та Міністерством освіти України за погодженням з Міністерством фінансів України.

За рахунок бюджетних асигнувань у денних середніх навчальних закладах здійснюється харчування учнів, дітей-сиріт, дітей, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, дітей із малозабезпечених сімей, які проживають у сім'ях, а також за рішенням педагогічної ради, (частково вихованців груп продовженого дня -10% складу групи - повністю, 15% - наполовину).

Усі інші діти харчуються за власні кошти.

Режим харчування дітей встановлено пунктом 5 "Порядку та норм надання послуг з харчування учнів у професійно-технічних училищах та середніх навчальних закладах, операції з яких звільняються від оподаткування податком на додану вартість".

Облік надання платних послуг з харчування учнів та контролю за дотриманням їх розмірів, встановлених цим Порядком, покладається на власника блоку харчування та керівництво навчального закладу.

Для учнів, які проживають у сім'ях і харчуються за власні кошти, не встановлюються натуральні норми харчування, а застосовуються грошові норми.

Оплата харчування учнів за рахунок бюджетних асигнувань здійснюється за безготівковим розрахунком, тобто за попередньо придбаними у буфетах абонементом (талонами) - один раз на місяць, за цінами без додаткового врахування сум податку на додану вартість відповідно до режиму (норми) харчування (сніданок, обід, полуденок, вечеря).

За умови, якби, наприклад, професійно-технічне училище чи спеціальна школа з харчування учнів були повністю пільговими, тобто звільнялися від податку на додану вартість, то особливих труднощів при веденні податкового обліку не виникало б. У такому випадку не виникають податкове зобов'язання і право на податковий кредит.

Відповідно до пп.7.4,2 Закону України "Про податок на додану вартість" суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням сировини для приготування страв та інших продуктів харчування, вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва страв та продуктів харчування учнів у середніх навчальних закладах та професійно-технічних училищах, відносяться відповідно до складу валових витрат виробництва готових страв та продуктів харчування і до податкового кредиту не включаються.

У разі, коли підприємство громадського харчування здійснює одночасно надання послуг з харчування, що оподатковуються податком на додану вартість та звільнені від такого оподаткування, ведеться окремий облік операцій, пов'язаних з придбанням сировини, продуктів харчування (товарів, робіт, послуг) і продажем, наданням послуг з харчування.

Але якщо виготовлені з придбаної сировини зі сплаченим податком на додану вартість гарячі та інші страви використовуються для надання послуг з харчування учнів, які звільняються від оподаткування податком на додану вартість, а частково, які оподатковуються, тобто ці страви реалізуються за власні кошти, звернемося за відповіддю до пп.7.4.3 ст.7 Закону України «Про податок на додану вартість»: «У разі, коли товари (роботи, послуги), що виготовлені (або придбані), частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково ні, до суми податкового кредиту включається та частка сплаченого (нарахованого) податку при їх виготовленні або придбанні, яка відповідає частці використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях звітного періоду »

У цьому випадку потрібно чітко встановити (відповідно до бухгалтерського розрахунку) пропорції надання послуг з харчування учнів, які звільняються від оподаткування податком на додану вартість і які оподатковуються, тобто одержують ці послуги за власні кошти, з метою коригування податкового кредиту і валових витрат.

Питання вартості харчування учнів у професійно-технічних училищах та середніх навчальних закладах дуже різноманітне (табл.1).

Так дітям, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, перераховується із бюджетних асигнувань 4-5 грн. на одного учня в день (I група), дітям із малозабезпечених сімей – 45 коп. (II група). Дітям II групи додатково перераховується із районного бюджету приблизно 25 коп. (ця сума залежить від місцевої влади) з 1 жовтня 1998 р. Третя група учнів - від 1 грн. до 1,50 грн. - за рахунок батьків (харчування учнів по талонах (абонементів)). Операції з харчування по вищенаведених трьох групах дітей звільняються від оподаткування податком на додану вартість.

До четвертої групи належать всі інші учні, які харчуються за власні кошти. Надані послуги з харчування таким учням оподатковуються податком на додану вартість у розмірі 20% {див. табл.1).

**ВАРТІСТЬ ХАРЧУВАННЯ УЧНІВ У  
ПРОФЕСІЙНО-ТЕХНІЧНИХ УЧИЛИЩАХ ТА СЕРЕДНІХ  
НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДАХ УКРАЇНИ ЗА ГРУПАМИ**

*Таблиця 1*

(на прикладі фактичних даних державних комунальних підприємств  
громадського харчування)

Група дітей - учнів	Назва групи учнів	Вартість харчування на одного учня в день, грн.	Без ПДВ (з ПДВ)	Джерела асигнувань
1.	Діти-сироти, діти, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	4-5	без ПДВ	бюджетні
2.	Діти з малозабезпечених сімей	0,45 0,25 (з 01.10.98 р.)	без ПДВ без ПДВ	бюджетні Районного відділу освіти
3.	По талонах (абонементів)	1-1,50	без ПДВ	батьків
4.	Всі інші учні	-	20% ПДВ	власні кошти

Відповідно до постанови №1200 (п.5) встановлено режим харчування – трьохразовий, чотирьох разовий (це із розрахунку 4-5 грн. бюджетних асигнувань), а учні денних середніх навчальних закладів з числа дітей-сиріт та

дітей, які залишилися без піклування батьків, а також учні з малозабезпечених сімей – одноразове харчування (обід) за 45 бюджетних копійок. Це у 10 разів менше від вищеназваних дітей. А ще у п.3 цієї постанови сказано:

«Калорійність харчування, кількість основних необхідних харчових речовин забезпечується регулюванням об'єму готових страв або складом страв у раціоні. Примірне двотижневе меню складається з урахуванням особливостей харчування населення в тому чи іншому регіоні, натуральних норм та продуктових наборів».

Глибокий зміст цього пункту (швидше бажаний) зовсім не відповідає виділеним із бюджету коштам (у розмірі 45 коп. на одного учня). Про яку калорійність може йти мова? Але якщо в майбутньому ці діти стануть студентами вузів нашої України, то денна норма прожиткового рівня із розрахунку встановленого розміру державної стипендії (9грн.) складатиме 30 коп. Такого прожиткового рівня не було навіть у післявоєнні роки (тоді стипендія складала, як і мінімальна заробітна плата, - 26 карбованців).

Для встановлення пропорції надання послуг з харчування учнів, які звільняються від оподаткування податком на додану вартість і які оподатковуються цим податком, вихідною має бути визначена в кінці місяця сума товарообігу підприємства.

**Приклад 1.** На державному комунальному підприємстві громадського харчування весь товарообіг за звітний місяць склав 120 тис.грн., з яких за кошти учнів реалізовано продуктів харчування на 42 тис.грн. і по талонах (абонементів) - на 78 тис.грн., що, відповідно, складає 35% і 65%.

**Приклад 2.** За місяць від різних постачальників придбано сировини для приготування страв та інших продуктів харчування учнів на суму 78 тис.грн., у т.ч. податок на додану вартість - 13 тис.грн.

Відповідно до пп.7.4.2 Закону України "Про податок на додану вартість" проводки у бухгалтерському і податковому обліку наведені у таблиці 2.

## КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ У ЗВ'ЯЗКУ З ПРИДБАННЯМ СИРОВИНИ ДЛЯ ПРИГОТУВАННЯ СТРАВ ТА ІНШИХ ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн.	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт	Дт	Кт
1.	На суму закупленої сировини (без ПДВ)	65000	<b>05 (41)</b>	<b>60 (71)</b>	<b>18</b> <b>05 (41)</b>	<b>60(71)</b> <b>18</b>
2.	На суму ПДВ	13000	<b>67/2</b>	<b>60 (71)</b>	<b>67/2</b>	<b>60 (71)</b>
3.	На суму сплаченої сировини і суми ПДВ постачальнику	78000	<b>60 (71)</b>	<b>51</b>	<b>60 (71)</b>	<b>51</b>
4.	Сторно в кінці місяця частки, сплаченої, але звільненої від оподаткування ПДВ (13000 x 65%)	8450	<b>67/2</b>	<b>60 (71)</b>	<b>67/2</b>	<b>60 (71)</b>
5.	Суму сплачену, але звільнену від оподаткування ПДВ, включають до валових витрат	8450	<b>20 (44)</b>	<b>60 (71)</b>	<b>18</b> <b>20 (44)</b>	<b>60(71)</b> <b>18</b>

**05**"Матеріали"

**18**"Валові витрати"

**20**"Основне виробництво"

**44**"Витрати обігу"

**60** "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"

**67/2** "Розрахунки з податкового кредиту"

**71** "Розрахунки з підзвітними особами".

Для контролю і виявлення суми податкового кредиту за звітний місяць проілюструємо на прикладі рух сум по рахунках **67/2** та **60, 71**:

Дт	67/2	Кт
2) 13000		
4) 8450		
Оборот - 4550 (податковий кредит)		

Дт	60,71	Кт
3) 78000	1) 65000	
	2) 13000	
	4) 8450	
	5) 8450	
Оборот - 78000	Оборот - 78000	

На нашу думку, незалежно від події, яка відбулася, потрібно суму сплаченого ПДВ до встановлення частки, яка звільняється від оподаткування ПДВ, відобразити на рахунку **67** "Податкові розрахунки" субрахунок **67/2** "Розрахунки з податкового кредиту" і тільки в кінці місяця (звітного періоду) дебетувати рахунок **68** "Розрахунки з бюджетом" з метою визначення суми податкового кредиту.

**Приклад 3.** Відображення в обліку податкового кредиту і податкових зобов'язань. Надійшло грошових коштів від виставки-продажу (буфет) - 35000 грн. (ПДВ -7000 грн.). Бухгалтерський та податковий облік відображено в таблиці 3.

Таблиця 3

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ПОДАТКОВИХ  
ЗОБОВ'ЯЗАНЬ І ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ**

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн.	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт	Дт	Кт
1.	Надходження грошових коштів від виставки-продажу (буфету) без ПДВ	35000	50	46	50	48
					48	46
2.	На суму ПДВ	7000	50	46	50	46
3.	Внесені з каси на розрахунковий рахунок грошові кошти від виставки-продажу (буфету) з ПДВ	42000	51	50	51	50
4.	Нарахування ПДВ (податкові зобов'язання)	7000	46	67/1	46	67/1
5.	В кінці місяця (після визначення сплаченої, але звільненої від оподаткування суми ПДВ) відображаємо податкові зобов'язання перед державним бюджетом	7000	67/1	68	67/1	68
6.	Відображаємо суму податкового кредиту (13000 - 8450)	4550	68	67/2	68	67/2
7.	Перераховані податкові зобов'язання	2450	68	51	68	51

**46/3** "Реалізація на підприємствах громадського харчування"

**48** "Валові доходи"

**50** "Каса"

**51** "Розрахункові рахунки"

**67/1** "Розрахунки з податкових зобов'язань"

**68** "Розрахунки з бюджетом"

Для контролю і виявлення суми податкових зобов'язань перед державним бюджетом за звітний місяць проілюструємо на прикладі рух сум по рахунках **67/2, 67/1, 68:**

Дт	67/2	Кт
Приклад 2	Приклад 3	
2) 13000	6) 4550	
4) 8450		
Оборот - 4550	Оборот - 4550	

Дт	67/1	Кт
	Приклад 3	
5) 7000	4) 7000	
Оборот - 7000	Оборот - 7000	

Дт	68	Кт
	Приклад 3	
6) 4550	5) 7000	
Оборот - 4550	Оборот - 7000	
7) 2450	Сума - 2450	
(перераховано)	(податкові зобов'язання)	

При придбанні сировини (товарів) для надання послуг з харчування учнів поряд з питаннями, пов'язаними з податком на додану вартість, важливим є облік торговельної націнки і товарних надбавок.

Розглянемо це питання на прикладі таких вихідних даних:

Товари за купівельними цінами	- 500 грн.
Торговельна (збутова) націнка 5% на купівельні ціни	- 25 грн.
Податок на додану вартість 20% від купівельної ціни з торговельною (збутовою) націнкою (від 525)	-105 грн.
До сплати постачальникам (500 + 25 + 105)	- 630 грн.
Торговельна націнка підприємства 25% від купівельної вартості товарів (від 500)	-125 грн.
Всього до оприбуткування на склад (630 + 125)	- 755 грн.
у т.ч. <u>товарні надбавки</u> (25 + 105 + 125)	- 255 грн.

Відповідно до наведених даних кореспонденція рахунків відображається у таблиці 4.

Таблиця 4

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ТОВАРНИХ НАДБАВОК ПРИ  
ОПОДАТКУВАННІ ТОВАРІВ НА СКЛАДІ**

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
1.	Оприбутковані товари на склад за продажними цінами (500 + 255 = 755)	500	41	60
2.	Торговельна (збутова) націнка	25	44	60
3.	Розрахунки з податкового кредиту	105	67/2	60
4.	Товарні надбавки на збільшення вартості оприбуткованих товарів (25 + 105 + 125)	255	41	42/1
5.	Оплата постачальнику	630	60	51
6.	Податковий кредит	105	68	67/2

Підприємства громадського харчування, одержавши товари зі складу за купівельними цінами, зобов'язані визначити, тобто скалькулювати продажні ціни, враховуючи нарахування ПДВ на відпускні ціни, а також встановлений розмір торговельної націнки на покриття витрат і створення доходу громадського харчування. Але вирішити цю проблему таким підприємствам майже неможливо, враховуючи те, що рік у них закінчується у травні, потім повних місяців зі шкільного періоду тільки чотири (квітень, вересень, жовтень і лютий), а інші місяці коротші у зв'язку з канікулами.

Звичайно, враховуючи тяжке матеріальне становище громадян України (до 90% всього населення) - пільги повинні бути на все харчування учнів. З цією ж пропозицією звернулися державні підприємства громадського харчування м.Києва до Управління фінансування освіти, культури і науки, але Управління не підтримало пропозицію щодо звільнення від сплати податку на додану вартість послуг з харчування (лист № 12-05/77 від 11.03.98 р.).

***Н. М. ТКАЧЕНКО, професор кафедри  
обліку і аудиту Українського державного  
університету харчових технологій***