

## МОДЕЛЬ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА НДС ПРИ ОКАЗАНИИ УСЛУГ. НА ПРИМЕРЕ САНАТОРИЯ

Необходимость раздельного учета НДС поставщиков товаров (работ, услуг) установлена п. 4 ст. 170 “Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)” НК РФ.

Цитируем:

“4. Суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;

принимаются к вычету в соответствии со статьей 172 настоящего Кодекса - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость;

принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

[...]

При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.”

### **Важное замечание**

---

Наличие единого счета-фактуры от поставщика ресурсов законодатель не упоминает (ст. 170 НК РФ) в качестве условия применения метода распределения (*не путать с раздельным учетом!*) входного НДС между центрами доходов по базе (выручке). Таким условием является только невозможность прямого учета (или отсутствие постановки учета) использования ресурсов по центрам затрат и доходов.

Невозможность прямого учета использования ресурсов предполагает их неделимость во времени (*одновременность использования в облагаемых и не облагаемых НДС операциях*) и в пространстве (*физическое отсутствие ис-*

*пользуемых единиц в облагаемых и не облагаемых НДС операциях*). Подобных неделимых ресурсов в деятельности Санатория мы не усматриваем.

Поэтому имеются как предпосылки, так и законная возможность определения НДС к вычету путем учета использования производственных ресурсов, а не распределения входного НДС пропорционально выручке.

---

Основная деятельность Санаториев не облагается НДС. Наряду с основной деятельностью Санатории оказывают многочисленные услуги, облагаемые НДС.

Санаторий «Городецкий» в этом плане не только не является исключением, а скорее правилом. Здесь оказываются многочисленные, часто эксклюзивные услуги как оздоравливающемуся контингенту, так и третьим лицам (жилфонд, магазины и пр.). Данные услуги, как правило, облагаются НДС.

При постановке отдельного учета входного НДС поставщиков товаров (работ, услуг) необходимо иметь в виду особенности организационной структуры Санаториев, которая весьма сложна. Санатории с экономической точки зрения, как правило, являются самодостаточными структурами (город в миниатюре). Наряду с объектами основного производства (спальные корпуса, пищеблок, объекты оказания оздоровительных услуг) имеются вспомогательные и многочисленные обслуживающие производства и хозяйства. Данные центры затрат и доходов связаны друг с другом через сложную систему внутрипроизводственного оказания услуг. Если изобразить данные связи графически, то можно получить весьма нетривиальные зависимости, часто включающие даже циклы. Так, например, котельная оказывает услуги прочим объектам (центрам затрат и доходов), при этом питая тепловой энергией себя саму как непосредственно, так и принимая свои же затраты через оказание ей услуг иными структурными подразделениями Санатория.

Санаторий «Городецкий» представляет с этой точки зрения наиболее полную модель Санаториев вообще. Он располагается на значительном удалении от мегаполиса (Н. Новгород) и районных центров в рекреационной зоне, что требует автономного функционирования всей инфраструктуры, присущей городскому поселению.

Предлагаемая нами методика отдельного учета входного НДС поставщиков товаров (работ, услуг) включает следующие этапы:

1. Группировка видов деятельности на облагаемые и необлагаемые НДС:
  - 1.1. деятельность, не облагаемая НДС:
    - а. основное производство,
    - б. платные лечебные процедуры;
  - 1.2. деятельность, облагаемая НДС:
    - а. услуги проката,
    - б. сауны,
    - с. автостоянки,

- d. розничная продажа через аптеку,
  - e. бар,
  - f. оказание коммунальных услуг сторонним потребителям (жил-фонд, магазин, база отдыха, ЖКХ),
  - g. и т.п.
2. Анализ входного НДС.
- 2.1. Определение НДС, непосредственно связанного с деятельностью, не облагаемой НДС:
- a. НДС на стоимость продуктов питания для основной столовой,
  - b. НДС на стоимость медикаментов для лечения оздоравливающего контингента,
  - c. НДС на стоимость работ по содержанию и ремонту объектов основной деятельности, и прочих затрат, относимых на себестоимость основной деятельности.
- Перечисленный выше НДС включается в себестоимость койко-дня.
- 2.2. Определение НДС, непосредственно связанного с деятельностью облагаемой НДС:
- a. НДС на стоимость медикаментов, реализуемых в розницу через аптеку,
  - b. НДС на стоимость продуктов, реализуемых через бар,
  - c. и т.п.
- 2.3. Прочий (распределяемый) НДС собирается на счете 19 «НДС» в разрезе счетов-фактур.
- 2.4. Определение доли НДС, включаемого в себестоимость объектов калькулирования и подлежащего вычету, на основании учета оказания услуг между структурными подразделениями Санатория (НДС по электроэнергии, газу, административно-управленческие расходы и т.п.)

Размер НДС, включаемого в себестоимость объектов калькулирования и подлежащего вычету, определяется прямым путем на основании существующего учета внутрипроизводственного оказания услуг одними структурными подразделениями Санатория другим.

Используется балансовая модель, которая выражается следующим матричным уравнением:

$$X = (Q - q^T)^{-1} \times P$$

В данном уравнении X, Q, q, P - матрицы (прямоугольные таблицы данных), элементы которых имеют следующее содержание:

$q_{ij}$  количество услуг i-ого подразделения, поступивших в j-ое подразделение, основное производство или на сторону;  $Q_i$  - общий объем услуг в натуральных единицах, отпущенных подразделением-поставщиком;  $P_i$  - входной НДС, по ресурсам, непосредственно потребляемым i-ым подразделением;  $x_i$  - НДС, приходящийся на единицу услуг i-ого подразделения.

Пусть  $j$ -ое подразделение - это основное производство, аптека и т.п., т.е. те подразделения, которые не предъявляют НДС к оплате покупателям.

Тогда  $\sum_i q_{ij} x_i$  - это НДС, включаемый в себестоимость по принципу его отнесения к подразделению, не плательщику НДС.

НДС со счета 19 «НДС» списывается непосредственно (по каждому счету-фактуре пропорционально) на счета учета расходов основного производства, вспомогательных и обслуживающих производств, а также путем отражения в системе внутрипроизводственного оказания услуг. Сальдо счета 19 «НДС» списывается затем дебет счета 68.2 "НДС".

Достоинством предложенной выше модели является также то, что она используется при калькулировании себестоимости услуг вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств (после разделения входного НДС). НДС, относимый на себестоимость, суммируется с прочими расходами подразделений (котельной, КНС и пр.), по которым он является входным. Далее применяется балансовая модель, описанная выше.

Перейдем к рассмотрению примера. Он адаптирован для целей настоящей статьи, но не является исключительно иллюстративным.

Итак, Санаторий «Городецкий» ведет количественный учет использования ресурсов различными собственными подразделениями и конечными потребителями.

Принципы раздельного учета НДС внесены в учетную политику.

Приводим фрагмент учетной политики.

Раздельный учет НДС поставщиков товаров (работ, услуг) основывается на количественном учете использования производственных ресурсов собственными подразделениями Санатория и конечными потребителями (центрами затрат и доходов).

Метод исчисления НДС, приходящегося на потребленные центрами затрат и доходов ресурсы – прямое отнесение на калькуляционную единицу.

Процедура (алгоритм) расчета – расчет материального баланса “затраты-выпуск”.

Данный алгоритм позволяет точно подсчитать вычитаемый НДС, т.к. он вовлекает в расчет весь объем информации о внутрипроизводственных услугах, оперируя не только данными типа “вход-выход”, а матрицей, описывающей все варианты потребления ресурсов внутри хозяйственной системы.

Данная модель позволяет прямым путем определить сумму НДС, приходящуюся на конкретное подразделение, а, следовательно, принять к вычету сумму НДС по тем подразделениям, где он образуется. Как мы уже отметили, в налоговом законодательстве нет указаний на то, что возможность принять

сумму НДС к вычету зависит от способа выписывания счета-фактуры. Т.е. нет указаний на то, что к вычету можно принимать только счета-фактуры в полной сумме НДС предъявленного поставщиком. В нашем случае многие счета-фактуры от поставщиков товаров, работ, услуг (ОАО «Нижегородская сбытовая компания» и пр.) выписываются по окончании месяца на общее количество поставленных товаров, работ, услуг.

Используя предложенную нами балансовую модель, был реализован отдельный учет НДС в ООО «Санаторий «Городецкий». В результате произведенных вычислений была составлена книга покупок по приобретенным товарам, работам, услугам за 1 квартал 2011 года и определена сумма НДС, которую можно принять к вычету.

Далее описаны этапы, произведенных работ по определению сумм НДС подлежащих вычету.

**1. Определение центров затрат и доходов ООО «Санаторий «Городецкий».**

<b>№ п.п.</b>	<b>Наименование, ед. изм.</b>
1	Основное производство
2	Водоблок, куб. М
3	КНС и очистные сооружения, куб. м
4	Котельная, гКал
5	Скважина №5, куб. м
6	Электроучасток, кВт.-ч.
7	Аптека розница
8	Кафе
9	Жилфонд
10	Управление Санатория, руб. з/п или выручка
11	Магазин Городецкого РАЙПО
12	МУП ЖКХ "Мошковское"
13	ООЦ "Дружба"

- 2.** Из общего объема входящих счетов-фактур выбраны счета-фактуры на товары, работы, услуги, которые потребляются (хотя бы частично) центрами доходов, облагаемых НДС. Данное потребление может быть опосредовано. Например, Управление Санатория потребляет электроэнергию, услуги по ремонту, оказывая при этом управленческие услуги иным подразделениям.
- 3.** Суммы НДС, определенные в п. 2 суммируются по каждому центру затрат и доходов поквартально.

4. Количественные данные по центрам затрат и доходов для вычисления отдельного НДС были взяты из расчетов, производимых бухгалтерией в целях отдельного учета НДС по газу, электроэнергии и пр. на услуги облагаемые и не облагаемые НДС.
5. Данные по электроэнергии по магазину, кафе и жилфонду были взяты из актов показаний приборов учета, составляемых работниками ООО «Санаторий «Городецкий» ежемесячно.
6. Данные по сбросу сточных вод, водоотведению и водопотреблению по скважине № 5 взяты из сводных таблиц, заполняемых работниками бухгалтерии.
7. На основании собранных данных по предложенному алгоритму рассчитана сумма НДС, которую можно предъявить к вычету за 1 квартал 2011 г. и коэффициент вычета НДС по входным счетам-фактурам.
8. На основании коэффициентов, рассчитанных в п. 7, было произведено определение суммы НДС приходящейся к вычету и сформирована книга покупок. Вновь заметим, что счета-фактуры по товарам, работам, услугам, относящимся непосредственно к жилфонду ООО «Санаторий «Городецкий», аптеке, бару и прочим центрам затрат/доходов, облагаемых НДС, принимаются к вычету в полном объеме.

Все расчеты выполнены средствами программы Microsoft Excel. Данная программа оснащена достаточным инструментарием для решения систем линейных уравнений. Мы представили расчеты по шагам исключительно в методических целях. На практике большую часть представленных ниже таблиц можно скрыть. Не представляет также большой проблемы написание макроса на VBA.

Итак, представляем детали расчетов.

**ООО "Санаторий "Городецкий"**

отчетный период: 1 квартал 2011 года

**Распределение входного НДС по внутрипроизводственным услугам**

№ п.п.	Цех поставщик	Входной НДС	Потребители (натуральные единицы измерения)														НДС на единицу услуг	НДС на переданные услуги
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Всего		
1	Водоблок, куб. м	1 567,08	0	0	1119	138	0	0,563	1,125	515,1	37,430	6	444	806	33280,7825	36348	0,34	12177,55
2	КНС и очистные сооружения, куб. м	45,76	0	0	0	138	0	1,01	2,025	761,65	67,36	6	7184,79	604,2	33140,9575	41905,99	1,77	74210,94
3	Котельная, гКал	334 617,66	0	0	0	0	0	4,07	11,645	68,43	105,93	8,41	151	602,787	3065,97375	4018,247	103,33	415209,71
4	Скважина №5, куб. м	9 176,76	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	9644,10	9644,10
5	Электроучасток, кВт.-ч.	345 024,40	17350	118280	124710	110,4	0	238,52	2286	11267,8	6238,48	3913	0	0	291795,8	576190	0,60	345024,40
6	Аптека розница	0,00	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	797,16	797,16
7	Кафе	0,00	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	3030,30	3030,30
8	Жилфонд	0,00	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	16127,43	16127,43
9	Управление Санатория, руб. з/п или выручка	110 609,28	0,18%	2,66%	4,42%	0,09%	0,00%	0,18%	0,36%	0,63%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	91,48%	100,00%	125422,74	125422,74
10	Магазин Городецкого РАЙ-ПО	0,00	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	3224,77	3224,77
11	МУП ЖКХ "Мошковское"	0,00	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	28475,22	28475,22
12	ООЦ "Дружба"	0,00	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	63626,62	63626,62
13	Основное производство	-																1096970,95
	Всего входного НДС	801040,94																
	НДС на полученные услуги		10610,47	74165,18	80592,05	467,34	0,00	797,16	3030,30	16127,43	14813,46	3224,77	28475,22	63626,62	685759,43	981689,44	<b>115281,51</b>	

Прим. Полужирным шрифтом в предыдущей строке выделен НДС, подлежащий вычету или списанию в себестоимость

**Матрица Q**

36348	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	41905,99	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	4018,247	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	576190	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1

**Матрица qT**

0	0	0	0	17350	0	0	0	0,001763937	0	0	0	0
0	0	0	0	118280	0	0	0	0,026619892	0	0	0	0
1119	0	0	0	124710	0	0	0	0,044173884	0	0	0	0
138	138	0	0	110,4	0	0	0	0,000881968	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0,5625	1,0125	4,069682096	0	238,5222787	0	0	0	0,001848392	0	0	0	0
1,125	2,025	11,645	0	2286	0	0	0	0,003621253	0	0	0	0
515,1	761,65	68,43	0	11267,8	0	0	0	0,006282134	0	0	0	0
37,43	67,355	105,9315679	0	6238,477721	0	0	0	0	0	0	0	0
6	6	8,41	0	3913	0	0	0	0	0	0	0	0
444	7184,79	151	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
806	604,2	602,787	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

**Матрица Q-qT**

36348	0	0	0	-17350	0	0	0	-0,001763937	0	0	0	0
0	41905,99	0	0	-118280	0	0	0	-0,026619892	0	0	0	0
-1119	0	4018,247	0	-124710	0	0	0	-0,044173884	0	0	0	0
-138	-138	0	1	-110,4	0	0	0	-0,000881968	0	0	0	0
0	0	0	0	576190	0	0	0	0	0	0	0	0
-0,5625	-1,0125	-4,069682096	0	-238,5222787	1	0	0	-0,001848392	0	0	0	0
-1,125	-2,025	-11,645	0	-2286	0	1	0	-0,003621253	0	0	0	0
-515,1	-761,65	-68,43	0	-11267,8	0	0	1	-0,006282134	0	0	0	0
-37,43	-67,355	-105,9315679	0	-6238,477721	0	0	0	1	0	0	0	0
-6	-6	-8,41	0	-3913	0	0	0	0	1	0	0	0
-444	-7184,79	-151	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0
-806	-604,2	-602,787	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0

**Матрица (Q-qT)^-1**

2,7512E-05	7,80948E-11	1,28091E-09	0	8,29247E-07	0	0	0	4,85879E-08	0	0	0	0
1,1711E-09	2,3864E-05	1,67666E-08	0	4,90933E-06	0	0	0	6,35999E-07	0	0	0	0
7,6818E-06	1,77126E-08	0,000249155	0	5,42812E-05	0	0	0	1,10202E-05	0	0	0	0
0,00379843	0,003294656	2,57697E-05	1	0,000998467	0	0	0	0,00097751	0	0	0	0
0	0	0	0	1,73554E-06	0	0	0	0	0	0	0	0
5,0147E-05	2,72089E-05	0,001062788	0	0,000671619	1	0	0	0,001896153	0	0	0	0
0,00012708	5,43583E-05	0,00299703	0	0,00467176	0	1	0	0,003755315	0	0	0	0
0,01470953	0,018187346	0,017228939	0	0,027542914	0	0	1	0,007553295	0	0	0	0
0,00184359	0,001609236	0,026394585	0	0,016938917	0	0	0	1,001212041	0	0	0	0
0,00022968	0,000143333	0,002095504	0	0,007282099	0	0	0	9,67872E-05	1	0	0	0
0,01338365	0,171460245	0,037743478	0	0,043837165	0	0	0	0,006255137	0	1	0	0
0,02680579	0,014429344	0,150198716	0	0,036354584	0	0	0	0,007066252	0	0	0	1



Матрица (Q-qT)<sup>-1</sup> \* P - НДС на единицу услуг

Водоблок, куб. м	23	0,33502676
КНС и очистные сооружения, куб. м	23	1,77089101
Котельная, гКал	23	103,331057
Скважина №5, куб. м	23	9644,10341
Электроучасток, кВт.-ч.	23	0,59880317
Аптека розница	23	797,164368
Кафе	23	3030,30465
Жилфонд	23	16127,4324
Управление Санатория, руб. з/п или выручка	26	125422,737
Магазин Городецкого РАЙПО	62.2	3224,76649
МУП ЖКХ "Мошковское"	29	28475,2214
ООЦ "Дружба"	62.2	63626,6216

### Коэффициенты вычета НДС по входным счетам-фактурам

Квартал 2011 года	Всего распределяемого НДС	НДС к вычету	Коэффициент для счетов-фактур
1	801040,94	115281,51	0,14

Книгу покупок мы здесь не приводим. Объем статьи не позволяет, кроме того, все необходимые комментарии уже даны выше.

\* \* \*

Итак, заключая настоящую статью, считаем необходимым акцентировать внимание на следующих аспектах.

Предложенная модель раздельного учета НДС поставщиков товаров (работ, услуг) соответствует требованиям налогового законодательства о закреплении варианта такого раздельного учета НДС в учетной политике для целей налогообложения.

Предложенная модель полностью исключает какой-либо субъективизм (это балансовая модель, решаемая средствами линейной алгебры); задав параметры внутрипроизводственного оказания услуг – Вы получаете однозначный результат.

Предложенная модель вовлекает в расчет максимально возможную информацию для выполнения соответствующих вычислений, то есть погрешность метода (если о такой вообще можно говорить в данном случае) минимизирована.

В рамках одной модели решаются как вопросы обоснования вычета НДС, так и отнесение не вычитаемого НДС на себестоимость услуг.

Директор-главный врач Санатория «Городецкий» **М.А.Беляков**

Заместитель директора-главного врача по экономике Санаторий «Городецкий» **Н.Н.Ковровская**

Директор ЗАО Аудиторско-консалтинговая фирма «АНДРЕЕВ&ПАРТНЕРЫ» **Д.М.Андреев**

Аудитор ЗАО Аудиторско-консалтинговая фирма «АНДРЕЕВ&ПАРТНЕРЫ» **В.Д.Андреева**

