

Платные медицинские услуги в учреждениях здравоохранения

Бюджетные организации помимо бюджетных ассигнований могут получать средства из внебюджетных источников (внебюджетные средства). Основным источником внебюджетных средств является предпринимательская (приносящая доход) деятельность. В статье рассмотрен комплекс вопросов, связанных с оказанием бюджетными организациями (далее – учреждения здравоохранения) платных медицинских услуг населению и юридическим лицам.

Источники финансирования учреждений здравоохранения

Согласно ст. 13 Закона «О здравоохранении» от 18.06.1993 № 2435-XII (с учетом последних изменений от 10.07.2012 № 426-З, далее – Закон № 2435-XII) финансирование государственной системы здравоохранения осуществляется за счет средств республиканского и (или) местных бюджетов, выделяемых для предоставления бесплатной медицинской помощи в государственных учреждениях здравоохранения. Кроме бюджетного финансирования, источниками финансирования здравоохранения могут быть безвозмездная (спонсорская) помощь юридических лиц и (или) индивидуальных предпринимателей; иные источники, не запрещенные законодательством РБ.

Объем бюджетного финансирования определяется на основе нормативов бюджетной обеспеченности расходов на здравоохранение в расчете на одного жителя, устанавливаемых законом о республиканском бюджете на очередной финансовый год. Для расчета норматива используется Инструкция о порядке исчисления норматива бюджетной обеспеченности расходов на здравоохранение в расчете на одного жителя, утвержденная постановлением Минздрава и Минфина от 30.03.2010 № 38/55, с учетом последних изменений от 15.06.2012 № 72/37.

В 2013 году на оказание медицинской помощи в амбулаторных условиях с учетом скорой (неотложной) медицинской помощи направляются средства исходя из минимального норматива бюджетной обеспеченности расходов на здравоохранение в расчете на одного жителя в размере не менее 40% от общего объема финансирования расходов на здравоохранение, предусмотрен-

ных для соответствующей административно-территориальной единицы.

Согласно ст. 15 Закона № 2435-XII медицинские услуги сверх установленного государством гарантированного объема бесплатной медицинской помощи являются дополнительными и оказываются гражданам государственными учреждениями здравоохранения за плату (на основании письменных договоров, за исключением медицинских услуг, оказываемых анонимно). Перечень платных медицинских услуг, оказываемых гражданам РБ государственными учреждениями здравоохранения, устанавливается Совмином РБ.

Оказание платных медицинских услуг гражданам Республики Беларусь

В настоящее время перечень платных медицинских услуг, оказываемых гражданам РБ государственными учреждениями здравоохранения, а также Положение о порядке оказания платных медицинских услуг гражданам РБ государственными учреждениями здравоохранения утверждены постановлением Совмина РБ от 10.02.2009 № 182 (с учетом последних изменений от 18.10.2012 № 947, далее – Положение № 182).

В соответствии с п. 2 Положения № 182 государственные учреждения здравоохранения оказывают платные медицинские услуги гражданам РБ на основании письменных договоров возмездного оказания медицинских услуг (далее – договор), за исключением платных медицинских услуг, оказываемых анонимно, что соответствует ст. 15 Закона № 2435-XII.

В соответствии с Положением № 182 осуществляется оплата за оказание медицинских услуг на возмездной основе пациентами в больницах сестринского ухода и (или) отделениях сестрин-

ского ухода государственных больничных организаций здравоохранения, что определено п. 8 Инструкции о порядке оказания социально-медицинских услуг государственными организациями здравоохранения, утвержденной постановлением Минздрава РБ от 10.01.2013 № 3.

Согласно п. 12 Положения № 182 медико-социальная помощь, оказываемая гражданам пенсионного возраста и инвалидам, страдающим хроническими заболеваниями и нуждающимся в медицинском наблюдении и уходе, в больницах сестринского ухода, отделениях и палатах сестринского ухода учреждений здравоохранения, оплачивается этими гражданами ежемесячно в размере 80% от получаемой пенсии. Средства, поступающие в качестве оплаты за оказанную медико-социальную помощь, зачисляются в доходы местных бюджетов в счет компенсации расходов данных бюджетов.

Оплата за оказанные платные медицинские услуги производится гражданами в учреждениях банков или учреждениях здравоохранения (например, наличными деньгами в кассу учреждения) в порядке, установленном законодательством (п. 6 Положения № 182).

Согласно приложению 1 к Положению о порядке использования кассового оборудования, платежных терминалов, автоматических электронных аппаратов, торговых автоматов и приема наличных денежных средств, банковских платежных карточек в качестве средства осуществления расчетов на территории Республики Беларусь при продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, осуществлении деятельности в сфере игорного бизнеса, лотерейной деятельности, проведении электронных интерактивных игр, утвержденному постановлением Совета Министров РБ и Нацбанка РБ от 06.07.2011 № 924/16 (с учетом последних изменений от 11.12.2012 № 1139/16), кассы (кассовые кабины) организаций, оказывающих платные медицинские услуги, включены в перечень объектов, подлежащих оснащению платежными терминалами для регистрации операций, производимых с использованием банковских платежных карточек.

Оказание платных медицинских услуг иностранным гражданам

Законодательством предусмотрено также ока-

зание платных медицинских услуг иностранным гражданам.

Приказом Минздрава РБ от 16.07.2010 № 752 «Об организации экспорта медицинских услуг» (далее – приказ № 752) предусмотрено увеличить объем оказываемых платных медицинских услуг иностранным гражданам в учреждениях здравоохранения РБ.

Согласно приложению к приказу № 752 утверждена примерная форма договора для осуществления в установленном законодательством РБ порядке внешнеэкономической деятельности государственными организациями системы Минздрава РБ с двумя приложениями к нему: протокол согласования договорной цены (приложение 1); акт сдачи-приемки работ (приложение 2). В соответствии с главой 3 «Стоимость, порядок расчетов и сроки проведения работ» примерной формы договора заказчик производит оплату авансовым безналичным платежом на основании выставленного учреждением здравоохранения счета (в договоре указывается размер аванса в процентах от договорной цены и сроки перечисления аванса). Окончательный расчет осуществляется заказчиком после подписания акта сдачи-приемки выполненных работ.

Приказом Минздрава РБ от 25.08.2011 № 843 «О развитии экспорта медицинских услуг» утверждены мероприятия в целях развития въездного медицинского туризма в РБ и совершенствования качества услуг, предоставляемых учреждениями здравоохранения иностранным гражданам.

Письмом Минздрава РБ от 19.12.2008 № 08-2-06/3599/14 «Об оказании медицинской помощи иностранным гражданам (лицам без гражданства, беженцам и др.) на территории РБ в соответствии с действующими международными договорами» (далее – письмо № 08-2-06/3599/14) разъяснен порядок получения медицинской помощи иностранцами в соответствии с действующим законодательством. В частности, разъяснено, что медицинская помощь иностранцам, временно пребывающим и временно проживающим в РБ, оказывается на платной основе в соответствии с законодательством РБ, если иное не определено международными договорами РБ.

Письмом № 08-2-06/3599/14 разъяснен порядок оказания медицинской помощи:

– гражданам РФ в соответствии с Соглашением между Правительством РБ и Правительством РФ о порядке оказания медицинской помощи гражданам РБ в учреждениях здравоохранения РФ и гражданам РФ в учреждениях здравоохранения РБ, подписанным 24.01.2006 в г. Санкт-Петербурге;

– гражданам государств – участников СНГ в соответствии с Соглашением об оказании медицинской помощи гражданам государств – участников СНГ, подписанным 27.03.1997 в г. Москве, и Протоколом о механизме реализации Соглашения об оказании медицинской помощи гражданам государств – участников СНГ в части порядка предоставления медицинских услуг, подписанным 27.03.1997 в г. Москве;

– гражданам Республики Беларусь, Республики Казахстан, Кыргызской Республики и Российской Федерации в соответствии с Соглашением о взаимном предоставлении гражданам Республики Беларусь, Республики Казахстан, Кыргызской Республики и Российской Федерации равных прав в получении скорой и неотложной медицинской помощи, подписанным 24.11.1998 в г. Москве, и др. иностранцам.

На сайте Минздрава РБ (http://minzdrav.gov.by/export/index_r.htm) размещен информационно-справочный материал «Услуги ведущих организаций здравоохранения и медицинских учреждений образования Республики Беларусь», в котором представлена информация об оказании платных медицинских услуг ведущими медицинскими учреждениями страны.

Оказание сервисных услуг учреждениями здравоохранения

Письмом Минздрава РБ от 11.06.2007 № 03-3-09/1994 «Об отдельных вопросах оказания медицинских услуг» (далее – письмо № 03-3-09/1994) разъяснено, что к сервисным услугам, оказываемым учреждениями здравоохранения, следует относить:

– предоставление палат повышенной комфортности (одноместные или двухместные);

– организация дополнительного питания по заказам пациентов.

Расчет стоимости за пребывание в палате повышенной комфортности следует производить по каждой такой палате в зависимости от фактического ее оснащения и занимаемой площади, сверх норм и нормативов, предусмотренных действующим законодательством.

К письму № 03-3-09/1994 прилагается примерная калькуляция для формирования стоимости за пребывание в палате повышенной комфортности. Расчет по каждой статье производится в зависимости от фактического оснащения палаты и занимаемой площади. Размер рентабельности для расчета стоимости палаты повышенной комфортности не ограничен. Налоги и отчисления взимаются в соответствии с налоговым законодательством.

Нормативные правовые акты по учету и планированию расходов на оказание платных медицинских услуг

При организации учета расходов на оказание платных медицинских услуг следует руководствоваться:

– Инструкцией о порядке бухгалтерского учета расходов в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина от 31.12.2009 № 157 (с учетом последних изменений от 22.04.2010 № 50, далее – Инструкция № 157);

– Инструкцией о порядке учета расходов на оказываемые платные медицинские услуги в организациях здравоохранения, финансируемых из бюджета, утвержденной постановлением Минздрава РБ, Минфина и Минэкономики от 30.06.2003 № 31/105/142 (с учетом последних изменений от 15.11.2007 № 112/166/197, далее – Инструкция № 31/105/142).

Средства, полученные от оказания платных медицинских услуг их потребителям (гражданам и юридическим лицам), как и бюджетные средства, расходуются учреждениями здравоохранения в соответствии с утвержденными сметами. Смета доходов и расходов внебюджетных средств составляется по форме согласно приложению 3 к постановлению Минфина от 12.04.2002 № 59 «Об утверждении бланков смет организаций, финансируемых из бюджета» (с учетом последних изменений от 30.01.2009 № 8). При составлении сметы

доходов и расходов внебюджетных средств следует руководствоваться Инструкцией о порядке составления, рассмотрения и утверждения бюджетных смет получателей бюджетных средств, смет доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций, утвержденной постановлением Минфина от 30.01.2009 № 8.

При оказании учреждениями здравоохранения различных видов платных медицинских услуг и в случае составления одной сметы доходов и расходов внебюджетных средств учет расходов осуществляется в целом по всем видам услуг, за исключением медицинских услуг по зубопротезированию (п. 4 Инструкции № 31/105/142).

Согласно п. 11 Положения № 182 средства, полученные государственными учреждениями здравоохранения за оказанные заказчику платные медицинские услуги и учитываемые как внебюджетные средства, используются в соответствии с законодательством.

Порядок использования внебюджетных средств, получаемых бюджетными организациями, определен п. 3 ст. 79 Бюджетного кодекса РБ (с учетом последних изменений от 26.10.2012 № 429-З, далее – БК). Внебюджетные средства направляются на уплату налогов, сборов (пошлин), иных обязательных платежей в соответствующий бюджет, государственные внебюджетные фонды, а также на осуществление расходов, связанных с приносящей доход деятельностью (включая возмещение произведенных расходов бюджета). Оставшиеся внебюджетные средства используются для обеспечения функционирования бюджетных организаций по направлениям, определяемым Правительством РБ, и развития материально-технической базы, осуществления научной, научно-технической и инновационной деятельности, если иное не установлено статьей 26-1 БК или иными законодательными актами.

В соответствии со ст. 26-1 БК средства, в том числе в иностранной валюте, получаемые государственными органами (их территориальными органами), финансируемыми за счет средств республиканского и местных бюджетов, включая средства, получаемые от сдачи в аренду имущества, зачисляются соответственно в республиканский бюджет и соответствующие местные бюджеты, если иное не установлено законодательными актами.

Согласно п. 3 ст. 79 БК порядок формирования внебюджетных средств, осуществления расходов, связанных с приносящей доход деятельностью, направления и порядок использования средств, остающихся в распоряжении бюджетной организации, определяются Правительством РБ. В настоящее время следует руководствоваться Инструкцией о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доход деятельности, утвержденной постановлением Минфина РБ от 12.11.2002 № 152 (с учетом последних изменений от 30.01.2004 № 6, далее – Инструкция № 152).

Учет расходов на оказание платных медицинских услуг

Бухгалтерия учреждения здравоохранения, оказывающего медицинские услуги гражданам и юридическим лицам на платной основе, ведет учет расходов (затрат) на оказание услуг и их реализации, определяет финансовые результаты от реализации, следит за состоянием расчетов с потребителями медицинских услуг.

В Планах счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций, утвержденном постановлением Минфина от 22.04.2010 № 50 (с учетом последних изменений от 08.02.2013 № 11), объединены счета для учета исполнения бюджетных смет и счета для учета внебюджетных средств и источников их формирования. Отдельные счета могут применяться для учета как бюджетных, так и внебюджетных средств.

В соответствии с действующим законодательством бюджетные организации (включая учреждения здравоохранения) должны осуществлять отдельный учет операций, осуществляемых за счет бюджетных и внебюджетных источников. Рекомендуется каждому субсчету, предусмотренному в рабочем плане счетов, присваивать отличительный признак в виде номера (по бюджетным средствам – 1; по средствам, полученным за счет внебюджетных средств, – 2; по целевым средствам – 3 и т. д.). Отличительный признак может также присваиваться субсчетам в случае получения средств из бюджетов различных уровней. Названные рекомендации определены п. 24 Инструкции о порядке организации бухгалтерского учета

бюджетными организациями и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации, утвержденной постановлением Минфина от 08.02.2005 № 15 (с учетом последних изменений от 01.11.2011 № 114, далее – постановление № 15).

По отношению к платным медицинским услугам порядок учета конкретизирован Инструкцией № 31/105/142, согласно п. 2 которой учреждения здравоохранения обязаны обеспечить учет расходов на оказываемые платные медицинские услуги отдельно от аналогичных расходов по исполнению бюджетной сметы.

При этом бюджетные организации (включая учреждения здравоохранения) составляют единый (по всем источникам получения средств) бухгалтерский баланс формы 1. Содержание бухгалтерского баланса и порядок его составления определены Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций, утвержденной постановлением Минфина от 10.03.2010 № 22 (с учетом последних изменений от 31.12.2010 № 170, далее – Инструкция № 22).

Исходя из норм Инструкции № 31/105/142, для учета фактических расходов на оказываемые платные медицинские услуги в учреждениях здравоохранения применяется субсчет 211 «Расходы по внебюджетным средствам».

Субсчёт 211 является калькуляционным. По записям на этом субсчете определяется фактическая себестоимость оказанных услуг.

Дебетовый оборот по субсчету 211 означает сумму затрат, связанных с оказанием платных медицинских услуг в отчетном периоде. Непосредственно в дебет этого субсчета на основании первичных документов записываются основные (прямые) затраты.

Накладные расходы, а также расходы будущих периодов (например, начисленные суммы отпускных, приходящиеся на будущие периоды) предварительно учитываются по дебету активного собирательно-распределительного субсчета 210 «Расходы к распределению» в корреспонденции с кредитом соответствующих субсчетов.

К накладным расходам относятся расходы, ко-

торые в момент их возникновения не могут быть отнесены непосредственно на определенный вид деятельности, определенный вид изделий или продукции в случаях, когда имеется несколько источников финансирования или вырабатывается несколько видов продукции. По окончании отчетного месяца общая сумма накладных расходов списывается с кредита субсчета 210 в дебет субсчета 211 и распределяется в соответствии с учетной политикой организации на отдельные виды деятельности по источникам финансирования. Базой распределения накладных расходов в зависимости от конкретных условий могут быть: заработная плата, занимаемые площади, израсходованные материалы, численность контингента, источники финансирования и др. (п. 10 Инструкции № 157).

По окончании отчетного месяца с кредита субсчета 210 в дебет субсчета 211 списываются и распределяются в установленном порядке расходы будущих периодов, которые приходятся на отчетный месяц (п. 12 Инструкции № 31/105/142).

Аналитический учет расходов по субсчету 211 ведется по каждому виду деятельности, а в централизованных бухгалтериях – и по каждой обслуживаемой организации. Кроме того, учет расходов ведется в разрезе позиций ведомственной, функциональной и программной классификаций расходов бюджета, предусмотренных сметой доходов и расходов внебюджетных средств и отчетом об исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств по форме 4 (приложение 25 к Инструкции № 22). При обработке учетной информации вручную аналитический учет можно вести в многографных карточках формы 283 (приложение 31 к постановлению № 15). Данные аналитического учета используются для составления квартальных и годового отчетов по форме 4.

В соответствии с Инструкцией № 31/105/142 на суммы произведенных расходов на оказание платных медицинских услуг составляются следующие бухгалтерские записи (см. таблицу 1).

Учет реализации платных медицинских услуг

В соответствии с Инструкцией № 31/105/142 для учета выручки и формирования финансового результата от реализации платных медицин-

ТАБЛИЦА 1

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Стоимость израсходованных материалов, приобретенных за счет средств, полученных от оказания платных медицинских услуг	211	061, 062, 063, 064 и др. субсчета по учету материальных запасов
<p>Примечание. Бухгалтерской записью по операции 1 отражается также стоимость недостающих материальных запасов (в пределах норм естественной убыли и сверх норм естественной убыли при отсутствии виновных лиц), списанных по решению руководителя за счет учреждения здравоохранения. Вышесказанное соответствует ст. 12 Закона РБ от 18.10.1994 № 3321-XII «О бухгалтерском учете и отчетности», с учетом последних изменений от 26.12.2007 № 302-З (далее – Закон № 3321-XII)</p>			
2	Отнесение на фактические расходы использованных денежных средств	211	111, 118, 120
3	Сумма расходов, произведенных наличными через подотчетных лиц (на основании отчетов подотчетных лиц об израсходованных суммах)	211	160
4	Сумма начисленной заработной платы работникам, занятым оказанием платных медицинских услуг	211	180
5	Сумма начисленных взносов в Фонд социальной защиты населения	211	171
<p>Примечание. Бухгалтерской записью по операции 5 отражается также сумма начисленных взносов в Белгосстрах, что не предусмотрено Инструкцией № 31/105/142.</p> <p>В соответствии с п. 9 и 10 Инструкции № 31/105/142 платные медицинские услуги в учреждениях здравоохранения могут оказываться:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) работниками кабинетов, отделений, функционирующих за счет внебюджетных средств; 2) штатными работниками учреждения здравоохранения в основное рабочее время на общих площадях. <p>В первом случае фактические расходы производятся на основании первичных учетных документов, подтверждающих факт совершения хозяйственной операции.</p> <p>Во втором случае фактические расходы на оказание платных медицинских услуг определяются следующим образом:</p> <ul style="list-style-type: none"> – по заработной плате – исходя из суммы фактически начисленной заработной платы, премии и других выплат; – по начислениям на заработную плату – умножением утвержденных законодательством тарифов страховых взносов на сумму фактически начисленной заработной платы; – по продуктам питания, медикаментам, перевязочным средствам и расходным материалам – исходя из данных о фактическом их расходовании; – по расходам на оплату коммунальных и транспортных услуг, услуг связи, канцелярских принадлежностей и предметов для текущих хозяйственных целей, текущего ремонта оборудования, инвентаря, зданий и помещений (п. 10 Инструкции № 31/105/142 обязывает включать названные расходы в состав фактических расходов на оказание платных медицинских услуг) – по данным специального расчета. <p>Расчет производится следующим образом:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) из суммы выручки от реализации платных медицинских услуг за отчетный период исключаются суммы налогов и рентабельности в размерах, предусмотренных в цене; 2) определяется процентное соотношение суммы выручки (за минусом налогов и рентабельности) и суммы полученного бюджетного финансирования за отчетный период в целом по учреждению здравоохранения; 3) умножением полученного процента на суммы названных фактических расходов, отраженных по соответствующим кодам расходов бюджетной классификации в целом по учреждению здравоохранения, и делением на 100 получим суммы фактических расходов, падающих на оказание платных медицинских услуг 			
6	Сумма начисленных платежей в бюджет	211	173
7	Стоимость работ (услуг), выполняемых сторонними организациями	211	178
8	Списание и распределение в установленном порядке расходов будущих периодов	211	210

Примечание. Согласно п. 5 Инструкции № 31/105/142, кроме названных кредитуемых субсчетов в корреспонденции с дебетом субсчета 211, могут кредитоваться другие субсчета.

Согласно п. 10 Инструкции № 157 бухгалтерской записью по операции 8 отражается также списание и распределение в установленном порядке накладных расходов, что не предусмотрено Инструкцией № 31/105/142.

Корреспонденция субсчетов хозяйственных операций по учету расходов по внебюджетным средствам определена также в п. 14–18 и 21 приложения к Инструкции № 157, которая в целом соответствует корреспонденции субсчетов согласно Инструкции № 31/105/142

ских услуг предназначен субсчет 237 «Прочие источники».

С целью сближения с действующим в 2013 году налоговым законодательством выручка от реализации должна определяться по принципу начисления («по отгрузке»).

Кроме того, следует знать, что 31.03.2013 вступило в силу постановление Минфина от 08.02.2013 № 11 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета доходов в бюджетных организациях и внесении изменений и дополнения в некоторые постановления Министерства финансов Республики Беларусь» (далее – постановление № 11).

Согласно п. 1 постановления № 11 бюджетные организации при осуществлении приносящей доходы деятельности выручку от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, другие доходы признают в бухгалтерском учете по методу начисления. Под методом начисления понимается отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они фактически совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

По кредиту субсчета 237 отражается стоимость оказанных (выполненных) платных медицинских услуг на основании документов,

подтверждающих их выполнение (независимо от того, плата за них осуществляется предварительно или после оказания услуг), в корреспонденции с дебетом субсчета, на котором ведется учет расчетов с потребителями медицинских услуг.

В соответствии с письмом Минфина и МНС от 21.10.2010 № 15-5/840/2-1-9/324 «Об актах выполненных работ, оказанных услуг» в целях обеспечения методологического руководства бухгалтерским учетом, отчетностью и налогообложением подтверждение факта выполнения работ или оказания услуг, имеющих незначительную стоимость (до 2 млн. руб.) по сделке с одним лицом в течение календарного месяца, оформляется, как правило, актом выполненных работ, оказанных услуг, который должен иметь подписи исполнителя и заказчика. Одновременно акт служит подтверждением полноты и качества выполненных работ (оказанных услуг), используется для исчисления гарантийных сроков, защиты прав потребителей. Не-

составление актов может иметь место только в некоторых сферах экономической деятельности, таких как услуги связи, аренда, лизинг, прокат, рекламные и другие услуги, при оказании которых заключаются однотипные договоры, в том числе относимые Гражданским кодексом РБ к категории публичных.

При оказании платных медицинских услуг иностранным гражданам стоимость оказанных платных медицинских услуг в иностранной валюте пересчитывается в белорусские рубли по курсу Нацбанка РБ на дату реализации (оказания) услуг иностранным гражданам (на основании документов, подтверждающих их оказание).

Инструкцией № 31/105/142 не определен субсчет, на котором следует учитывать расчеты с потребителями медицинских услуг, поэтому это должно быть предусмотрено в учетной политике учреждения здравоохранения. Для этих целей можно предусмотреть использование субсчетов

ТАБЛИЦА 2

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Сумма поступившей предоплаты (аванса) от потребителей платных медицинских услуг	111, 118, 120, 121	155
2	Стоимость оказанных (выполненных) платных медицинских услуг на основании документов, подтверждающих их выполнение	154	237
3	Зачет предоплаты после оказания платных медицинских услуг	155	154
4	Сумма поступившей платы от потребителей платных медицинских услуг после их оказания	111 118 120, 121	154

Примечание. В настоящее время платные медицинские услуги физическим лицам – нерезидентам включены в перечень случаев, в которых Нацбанк РБ может выдавать разрешения на расчеты в иностранной валюте с физическими лицами на территории РБ (основание – письма Нацбанка РБ от 25.05.2011 № 31-16/245 и от 01.06.2011 № 31-16/262 «О расчетах в иностранной валюте»).

Возникающие в процессе реализации медицинских услуг дебиторскую задолженность и обязательства, выраженные в иностранной валюте, следует отражать в бухгалтерском учете как в иностранной валюте, так и в белорусских рублях.

Пересчет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в белорусские рубли производится в соответствии со ст. 11 Закона № 3321-XI.

Стоимость активов, приобретенных за иностранную валюту, определяется в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, установленному Нацбанком РБ на дату принятия активов на бухгалтерский учет.

Стоимость обязательств, выраженных в иностранной валюте, определяется в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, установленному Нацбанком РБ на дату возникновения обязательств.

Декретом Президента РБ от 30.06.2000 № 15 (с учетом последних изменений от 28.01.2010 № 1) установлено, что:

1) переоценка активов и обязательств в иностранной валюте производится при изменении Нацбанком РБ курсов иностранных валют на дату совершения операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период.

Переоценивая активы и обязательства на дату составления бухгалтерской отчетности, следует знать, что датой составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день в отчетном периоде (п. 2 ст. 101 БК);

2) курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств в иностранной валюте, относятся бюджетными организациями на увеличение или уменьшение источников финансирования.

Следовательно, по операциям, осуществляемым за счет доходов от предпринимательской деятельности (от оказания платных медицинских услуг), курсовые разницы относятся в дебет (кредит) субсчета 410, если использование субсчета 410 предусмотрено учетной политикой. Вместо субсчета 410 возможно использование субсчета 237.

Сумма курсовых разниц при переоценке **дебиторской задолженности** отражается следующими бухгалтерскими записями:

1) дооценка:

Д-т субсч. 154 К-т субсч. 410;

2) уценка:

Д-т субсч. 410 К-т субсч. 154.

Сумма курсовых разниц при переоценке **кредиторской задолженности** отражается следующими бухгалтерскими записями:

1) дооценка:

Д-т субсч. 410 К-т субсч. 155;

2) уценка:

Д-т субсч. 155 К-т субсч. 410

154 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 155 «Расчеты с заказчиками по авансам» (что соответствует практике) или субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». При использовании субсчетов 154 и 155 расчеты с потребителями медицинских услуг отражаются следующими бухгалтерскими записями (см. таблицу 2).

По дебету субсчета 237 «Прочие источники» отражаются:

– сумма фактических расходов на оказание платных медицинских услуг, **ежемесячно** списываемая с кредита субсчета 211 (п. 11 Инструкции № 157 и п. 6 Инструкции № 31/105/142). По мнению автора, списываться должны фактические расходы при условии выполнения (оказания) платных медицинских услуг их потребителям в соответствии с заключенными договорами (при наличии документов, подтверждающих их выполнение, формы которых должны быть утверждены в учетной политике);

– суммы налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации платных медицинских услуг в соответствии с законодательством, в корреспонденции с кредитом субсчета 173.

Сравнением (сопоставлением) записей по кредиту и дебету субсчета 237 определяется финансовый результат от реализации (прибыль или убыток). Превышение суммы записей по кредиту над суммой записей по дебету означает получение прибыли, и наоборот – убытка.

Согласно п. 6 Инструкции № 31/105/142, если сумма фактических расходов превышает сумму доходов (выручки) от оказания платных медицинских услуг, то списание расходов производится в сумме, равной доходам. В этом случае по субсчету 211 будет числиться дебетовый остаток, который по сути своей означает убыток от реализации платных медицинских услуг, если услуги оказаны (выполнены). Такой порядок списания фактических расходов не предусмотрен Инструкцией № 157.

По мнению автора, списывать надо всю сумму фактических расходов (при наличии документов, подтверждающих выполнение платных медицинских услуг), что позволит по записям на субсчете 237 определить финансовый результат от реализации (прибыль или убыток).

Аналитический учет по субсчету 237 ведется по каждому виду деятельности, а в централизованных бухгалтериях – и по каждой обслуживаемой организации. Данные аналитического учета используются для составления квартальных и годового отчетов по форме 4.

Учет финансовых результатов

Информация о формировании финансового результата (прибыли или убытка) от осуществления предпринимательской деятельности обобщается на активно-пассивном субсчете 410 в разрезе видов деятельности. По кредиту этого субсчета нарастающим итогом с начала года отражаются прибыль и доходы, а по дебету – убытки и потери. Дебетовый его остаток означает убыток, кредитовый – прибыль.

Непосредственно на субсчет 410 в течение года относятся внереализационные доходы и потери.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации медицинских услуг определяется по записям на субсчете 237. На сумму прибыли субсчет 237 дебетуется, а кредитуется субсчет 410, а на сумму убытка составляется обратная бухгалтерская запись.

Такую методику учета можно предусмотреть в учетной политике организации. При ее использовании общая сумма балансовой прибыли (убытка) формируется на субсчете 410. Подтверждением того, что в учетной политике можно принять эту методику учета, является содержание бухгалтерского баланса (приложение 2 к Инструкции № 22). Убыток от предпринимательской деятельности (деятельности, приносящей доход) отражается в активе бухгалтерского баланса по статье «Прибыли и убытки (410)» раздела 8 «Убытки» (строка 490).

Использование (распределение) прибыли в течение года отражается по дебету активного субсчета 411 «Использование прибыли».

Аналитический учет по субсчету 411 ведется в разрезе видов деятельности по направлениям использования прибыли (налог на прибыль, отчисления в фонды экономического стимулирования).

Налоговая база налога на прибыль определяется как денежное выражение валовой прибыли,

ТАБЛИЦА 3

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Начисление налога на прибыль (ежемесячно)	411	173
2	Сумма прибыли, остающаяся в распоряжении организации, ежемесячно направляется в фонды экономического стимулирования	411	240, 246
<p>Примечание. В соответствии с Инструкцией № 152 прибыль, остающаяся в распоряжении организации, ежемесячно направляется в фонды экономического стимулирования (не более 40% направляется в фонд материального поощрения (далее – ФМП), оставшиеся средства направляются в фонд производственного и социального развития (далее – ФПСР)).</p> <p>Учет фондов экономического стимулирования ведется на пассивных субсчетах 240 «Фонд материального поощрения» и 246 «Фонд производственного и социального развития». По кредиту субсчетов отражаются операции по образованию фондов, а по дебету – по их использованию</p>			
3	Списывается в конце года сумма использованной (распределенной) прибыли	410	411
<p>Примечание. На 1 января года, следующего за отчетным годом, остатков по субсчетам 410, 411 не должно быть, а сумму неиспользованной прибыли покажет остаток по субсчетам 240, 246</p>			

подлежащей налогообложению (ст. 141 Налогового кодекса РФ, далее – НК).

Согласно ст. 137 НК валовая прибыль бюджетных организаций определяется как сумма полученной от осуществления предпринимательской деятельности прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов. При определении прибыли, полученной от осуществления предпринимательской деятельности, учитываются затраты, связанные с предпринимательской деятельностью бюджетных организаций.

Перечень доходов (расходов), признаваемых внереализационными, определен соответственно в статьях 128 и 129 НК.

Налоговым периодом налога на прибыль признается календарный год, за исключением налога на прибыль с дивидендов, по которому налоговым периодом признается календарный месяц (п. 1 ст. 143 НК).

Не позднее 20 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, плательщики (включая учреждения здравоохранения) представляют в налоговые органы налоговую декларацию (расчет) по налогу на прибыль по итогам истекшего налогового периода (далее – налоговая декларация). При отсутствии по итогам истекшего налогового периода объектов налогообложения бюджетные организации налоговую декларацию не представляют (п. 2 ст. 143 НК).

Кроме того, бюджетные организации (независимо от обязанности по представлению налого-

вой декларации) вправе не исчислять и не уплачивать суммы налога на прибыль, подлежащие уплате текущими платежами (п. 4 ст. 143 НК).

Форма налоговой декларации утверждена согласно приложению 3 к постановлению МНС от 15.11.2010 № 82 (с учетом последних изменений от 31.10.2012 № 34, далее – постановление № 82).

Порядок заполнения налоговой декларации определен гл. 4 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утвержденной постановлением № 82.

Сумма налога на прибыль по итогам налогового периода исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода как произведение налоговой базы, уменьшенной на сумму льгот, и налоговой ставки. Ставки налога на прибыль установлены статьей 142 НК.

В бухгалтерском учете налог на прибыль начисляется в суммах, исчисленных за отчетный период (месяц, квартал) в соответствии с законодательством исходя из фактического финансового результата деятельности организации в отчетном периоде. Поскольку налоговая декларация (расчет) по налогу на прибыль составляется по итогам года, то основанием для отражения налога на прибыль в бухгалтерском учете и отчетности за месяц, квартал является бухгалтерская справка-расчет (разъяснение Минфина от 12.05.2011 № 15-1-6/266 «О порядке отражения в бухгалтерском учете налога на прибыль»).

Использование прибыли отражается следующими бухгалтерскими записями (см. таблицу 3).

ТАБЛИЦА 4

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Начисление суммы премий, надбавок и материальной помощи работникам учреждения здравоохранения за счет средств ФМП	240	180
2	Приняты работы, услуги от поставщиков коммунальных услуг, услуг транспорта, услуг связи и др., оплачиваемые за счет средств ФПСР	246	178
3	Использованы средства ФПСР на оздоровление работников учреждения здравоохранения, на культурно-массовые и спортивные мероприятия и другие цели	246	180, 178, 120, 111
4	Приобретены за счет средств ФПСР объекты основных средств и нематериальных активов (составляются две записи одновременно)	01 (соответствующий субсчет)	178
		246	250
5	Приобретены за счет средств ФПСР отдельные предметы в составе оборотных средств (составляются две записи одновременно)	07 (соответствующий субсчет)	178
		246	260

Фонды экономического стимулирования

Формирование фондов экономического стимулирования

Согласно п. 6 Инструкции № 31/105/142 сумма превышения доходов над расходами от платных медицинских услуг, остающаяся в распоряжении учреждения здравоохранения, направляется на образование ФМП и ФПСР.

Как указывалось выше, ежемесячное направление прибыли, оставшейся в распоряжении организации, в фонды экономического стимулирования предусмотрено Инструкцией № 152 (не более 40% направляется в ФМП, а оставшиеся средства направляются в ФПСР). Методика ежемесячного расчета по формированию фондов экономического стимулирования Инструкцией № 152 (как и Инструкцией № 31/105/142) не определена.

Пунктом 6 Инструкции № 31/105/142 предусмотрено не формировать фонды экономического стимулирования, если сумма фактических расходов, произведенных на оказание платных медицинских услуг за текущий месяц, превысит сумму доходов от оказания платных медицинских услуг.

В этом случае списание расходов (Д-т субсчета 237 – К-т субсчета 211) рекомендуется производить в сумме, равной доходам. После списания расходов в сумме, равной доходам, по субсчету 211 будет числиться дебетовый остаток, который по сути своей означает убыток от реализации платных медицинских услуг. Как указывалось выше, такая методика не позволяет определить финансовый результат от реализации (прибыль или убыток) по записям на субсчете 237.

По мнению автора, ежемесячный расчет по направлению прибыли, оставшейся в распоряжении организации, на образование ФМП и ФПСР должен производиться нарастающим итогом с начала года.

Например, для определения суммы прибыли, направляемой в фонды за сентябрь, необходимо:

– определить сумму прибыли, направляемой в фонды за 9 месяцев (январь – сентябрь);

– из суммы прибыли, направляемой в фонды за 9 месяцев, вычесть сумму прибыли, направляемой в фонды за 8 месяцев (январь – август). Получится сумма прибыли, направляемой в фонды за сентябрь.

Если сумма прибыли, направляемой в фонды по итогам 9 месяцев, окажется меньше суммы прибыли, направляемой в фонды за 8 месяцев, то в сентябре на эту разницу необходимо уменьшить сумму фондов, образованных за 8 месяцев, путем составления сторнировочной бухгалтерской записи.

Пример. За январь учреждение здравоохранения, являющееся плательщиком налога на прибыль, получило прибыль – 10 000 000 руб., что соответствует кредитовому остатку субсчета 410, начислило налог на прибыль – 1 800 000 руб. (Д-т субсчета 411 – К-т субсчета 173). Оставшаяся сумма (8 200 000 руб.) направлена на образование фондов ФМП и ФПСР (Д-т субсчета 411 – К-т субсчета 240, 246).

По результатам работы за январь – февраль (за 2 месяца) получено прибыли 8 000 000 руб., что соответствует кредитовому остатку субсчета 410. Это означает, что в феврале получен убыток.

Поэтому в феврале необходимо:

1) откорректировать (уменьшить) начисленный в январе налог на прибыль на 360 000 руб. $((8\ 000\ 000 \times 18 / 100) - (10\ 000\ 000 \times 18 / 100))$, составив **сторнировочную** запись:

Д-т субсчета 411 К-т субсчета 173;

2) откорректировать (уменьшить) фонды, образованные в январе, на 1 640 000 руб., составив **сторнировочную** запись:

Д-т субсчета 411 К-т субсчета 240 , 246.

Расчет суммы, на которую надо уменьшить фонды в феврале, произведем следующим образом:

– прибыль, полученная по итогам работы за 2 месяца (январь – февраль) – 8 000 000 руб.;

– налог на прибыль за 2 месяца (январь – февраль) равен 1 440 000 руб. $(8\ 000\ 000 \times 18 / 100)$;

– прибыль, направляемая в фонды по итогам работы за 2 месяца (январь – февраль), равна 6 560 000 руб. $(8\ 000\ 000 - 1\ 440\ 000)$;

– сумма, на которую надо уменьшить фонды экономического стимулирования в феврале, равна 1 640 000 руб. $(6\ 560\ 000 - 8\ 200\ 000)$.

Использование фондов экономического стимулирования

На расходование средств ФМП и ФПСР составляются отдельные сметы, которые утверждают руководителем учреждения здравоохранения. Направления использования фондов ФМП и ФПСР определены Инструкцией № 152. Причем разрешено объединять средства этих фондов независимо от вида деятельности, по которому они начислены.

Направления использования ФМП (по отношению ко всем бюджетным организациям):

– премирование и оказание материальной помощи работникам, учащимся, студентам, воспитанникам организации;

– установление надбавок работникам организации за высокие профессиональные, творческие, производственные достижения в работе, сложность и напряженность труда, а также за выполнение особо важных (срочных) работ;

– повышение заработной платы работников организации.

Направления использования ФПСР (по отношению ко всем бюджетным организациям):

– укрепление материально-технической базы организации;

– текущие расходы по содержанию организации (коммунальные услуги, услуги транспорта, услуги связи и другие расходы), связанные с ее основной (уставной) деятельностью при отсутствии либо недостаточности бюджетных ассигнований;

– частичное покрытие расходов по содержанию общежитий для работников и ведомственного жилого фонда;

– проведение оздоровительных мероприятий для работников, студентов, учащихся и воспитанников, в том числе на приобретение медикаментов, путевок в санаторно-курортные и оздоровительные организации;

– проведение культурно-просветительных и физкультурных мероприятий;

– поддержка спортивных команд и коллективов художественной самодеятельности организации;

– удешевление и усиление питания для работников, студентов, учащихся и воспитанников;

– оплата стоимости обучения работников в высших и средних специальных учебных заведениях;

– предоставление безвозмездной материальной помощи работникам для первоначального взноса на кооперативное и индивидуальное жилищное строительство, а также на частичное погашение задолженности по полученным на жилищное строительство (реконструкцию) или приобретение жилого помещения льготным кредитам;

– повышение заработной платы работников организации.

Учет использования фондов экономического стимулирования

Использование ФМП и ФПСР отражается следующими бухгалтерскими записями (см. таблицу 4).

АННА ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ