

Е. В. Бехтерева

**Медицинские услуги.
Особенности бухгалтерского
учета и...**



Елена Владимировна Бехтерева
Медицинские услуги. Особенности
бухгалтерского учета и налогообложения

Текст предоставлен правообладателем
http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=6183684

*Медицинские услуги: особенности бухгалтерского учета и налогообложения / Бехтерева Е.В.:
Москва; Научная книга; 2009*

Аннотация

Книга представляет подборку актуализированной информации по бухгалтерскому учету в медицине. В ней отражена специфика отраслевых особенностей медицинских учреждений (лечебно-профилактических учреждений, диспансеров, лабораторий, государственной санитарно-эпидемиологической службы, аптек и др.).

Содержание

Глава 1. Бухгалтерский учет и отчетность	4
1.1. Порядок оказания платных медицинских услуг населению	4
1.2. Нормативная документация, регулирующая правила оказания платных медицинских услуг в медицинских организациях	6
1.3. Порядок ведения бухгалтерского учета	11
1.3.1. Учет основных средств	13
1.3.2. Учет материальных запасов и расходных материалов	26
1.3.3. Учет расчетов с персоналом	31
1.4. Учет затрат на оказание медицинских услуг	32
1.4.1. Состав, классификация и система учета затрат	32
Конец ознакомительного фрагмента.	35

Елена Владимировна Бехтерева

Медицинские услуги: особенности бухгалтерского учета и налогообложения

Глава 1. Бухгалтерский учет и отчетность

1.1. Порядок оказания платных медицинских услуг населению

Платные медицинские услуги на территории Российской Федерации предоставляются на основании Постановления Правительства РФ от 13.01.1996 г. № 27 «Об утверждении правил предоставления платных медицинских услуг населению медицинскими учреждениями».

Эти Правила определяют порядок и условия предоставления платных медицинских услуг населению лечебно-профилактическими учреждениями независимо от ведомственной подчиненности и формы собственности, в том числе научно-исследовательскими институтами и государственными медицинскими образовательными учреждениями высшего профессионального образования, и являются обязательными для исполнения всеми медицинскими учреждениями.

Согласно этим Правилам платные медицинские услуги населению предоставляются медицинскими учреждениями в виде профилактической, лечебно-диагностической, реабилитационной, протезно-ортопедической и зубопротезной помощи. Платные медицинские услуги населению осуществляются медицинскими учреждениями в рамках договоров с гражданами или организациями на оказание медицинских услуг работникам и членам их семей.

Для предоставления платных медицинских услуг населению медицинскими учреждениями необходимо наличие сертификата и лицензии на каждый вид услуги, предоставляемой данным медицинским учреждением. При этом государственные и муниципальные медицинские учреждения оказывают платные медицинские услуги населению по специальному разрешению соответствующего органа управления здравоохранением.

Все медицинские учреждения, оказывающие платные медицинские услуги, обязаны обеспечить соответствие предоставляемых платных медицинских услуг населению требованиям, предъявляемым к методам диагностики, профилактики и лечения, разрешенным на территории Российской Федерации. Кроме того, медицинские учреждения обязаны вести статистический и бухгалтерский учет предоставляемых платных медицинских услуг населению, а также составлять соответствующую отчетность и представлять ее в порядке и сроки, установленные законами и иными правовыми актами РФ.

При этом бухгалтерский и статистический учет по основной деятельности и платным медицинским услугам должен вестись отдельно.

За самой организацией и качеством выполнения ею платных медицинских услуг населению, а также правильностью взимания платы с населения органы управления здравоохранением и другие государственные органы и организации осуществляют постоянный контроль в пределах своей компетенции.

Все цены на медицинские услуги, предоставляемые населению за плату, устанавливаются в соответствии с законодательством РФ.

Медицинские учреждения, предоставляющие платные медицинские услуги, обязаны обеспечить граждан бесплатной, доступной и достоверной информацией, в состав которой входят сведения о местонахождении учреждения, режиме работы, перечне платных медицинских услуг с указанием их стоимости, об условиях предоставления и получения этих услуг, в том числе сведения о льготах для отдельных категорий граждан, а также сведения о квалификации и сертификации специалистов.

Все платные медицинские услуги, предоставляемые населению, оформляются договором, регламентирующим условия и сроки их получения, порядок расчетов, права, обязанности и ответственность сторон.

Оплата медицинских услуг населением и организациями производится в учреждениях банков или в самом медицинском учреждении. При этом расчеты с населением через само медицинское учреждение за предоставленные платные медицинские услуги осуществляются с применением контрольно-кассовых машин.

При расчетах с населением без использования контрольно-кассовых машин медицинские учреждения обязаны использовать бланк, являющийся документом строгой отчетности, утвержденный в установленном порядке.

На руки потребителю медицинские учреждения обязаны выдать кассовый чек или копию бланка, подтверждающие прием наличных денег.

В свою очередь, потребитель, пользующийся платными медицинскими услугами, обязан:

- 1) оплатить стоимость предоставляемой ему медицинской услуги;
- 2) выполнять требования, обеспечивающие качественное предоставление платной медицинской услуги, включая сообщение необходимых для этого сведений.

Согласно законодательству РФ медицинские учреждения перед потребителем несут ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение условий договора, несоблюдение требований, предъявляемых к методам диагностики, профилактики и лечения, разрешенным на территории РФ, а также в случае причинения вреда здоровью и жизни потребителя.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение условий договора потребителя, пользующиеся платными медицинскими услугами, вправе предъявлять требования о возмещении связанных с этим убытков, ущерба в случае причинения вреда здоровью и жизни, а также о компенсации за причинение морального вреда в соответствии с законодательством РФ и правилами предоставления платных медицинских услуг.

В случае несоблюдения сроков исполнения услуг медицинским учреждением потребитель имеет право:

- 1) назначить новый срок оказания услуги;
- 2) потребовать уменьшения стоимости предоставленной услуги;
- 3) потребовать исполнения услуги другим специалистом;
- 4) расторгнуть договор и потребовать возмещения убытков.

Кроме того, в случае нарушения сроков исполнения услуг, установленных договором, медицинское учреждение обязано выплатить потребителю неустойку в порядке и размере, определенных Законом РФ от 07.02.1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей» (с изм. и доп. от 2 июня 1993 г., 9 января 1996 г., 17 декабря 1999 г., 30 декабря 2001 г., 22 августа, 2 ноября, 21 декабря 2004 г., 27 июля 2006 г.) или договором.

Неустойка по соглашению сторон может быть выплачена за счет уменьшения стоимости предоставленной медицинской услуги, предоставления потребителю дополнительных услуг без оплаты или возврата части ранее внесенного аванса.

1.2. Нормативная документация, регулирующая правила оказания платных медицинских услуг в медицинских организациях

В соответствии с Конституцией РФ каждый гражданин РФ имеет право на бесплатное получение медицинской помощи в государственных и муниципальных лечебных учреждениях. Однако в современном мире четко закрепились позиции платного предоставления медицинских услуг государственными и муниципальными медицинскими учреждениями, а также определенное распространение получили коммерческие клиники, оказывающие медицинские услуги различного характера. Имеет место даже платная скорая медицинская помощь.

В настоящее время заметен рост числа коммерческих медицинских учреждений. Для предпринимателей это достаточно новый вид деятельности, т. к. до определенного момента медицинские услуги, в том числе и их платные виды, оказывались специализированными государственными и муниципальными учреждениями. Этим объясняется актуальность рассмотрения особенностей учета и налогообложения медицинских услуг. Однако практика доказала возможность существования коммерческих медицинских организаций, получивших распространение в стоматологии, косметологии, хирургии, кардиологии и многих других областях медицины. В данной книге речь пойдет именно о коммерческих медицинских учреждениях.

Практика показала высокий уровень обслуживания и предоставления медицинской помощи платными организациями. Они имеют высококвалифицированный персонал, привлекаемый из лучших медицинских учреждений хорошими заработками, необходимые лекарственные препараты и оборудование. Все это обеспечивается за счет средств, которые платят за услуги пациенты.

В настоящее время медицина получила коммерческое развитие, как и многие другие сферы услуг (транспорт, культура, туризм, бытовое обслуживание и др.), в которых граждане имеют право выбора вида и способа предоставления той или иной услуги.

Платные медицинские услуги выступают гарантией реализации прав пациента, которая основывается на положениях подзаконных актов. Именно они регламентируют оказание платных медицинских услуг. Как уже отмечалось, основным среди них является постановление Правительства РФ от 13.01.1996 г. № 27 «Об утверждении правил предоставления платных медицинских услуг населению медицинскими учреждениями». Данные Правила регламентируют порядок и условия предоставления платных медицинских услуг населению лечебно-профилактическими учреждениями независимо от ведомственной подчиненности, формы собственности, в том числе научно-исследовательскими институтами и государственными медицинскими образовательными учреждениями высшего профессионального образования, и являются обязательными для исполнения всеми медицинскими учреждениями. Этими же правилами руководствуются и коммерческие медицинские учреждения.

Как уже говорилось, платное оказание медицинской помощи является гарантией реализации права потребителя на получение той медицинской помощи, которую он хотел бы получить и на удобных ему условиях. В связи с этим государственные и муниципальные учреждения предоставляют потребителю право выбора между платной и бесплатной медициной, главное здесь – не допустить замещения бесплатных услуг платными в личных корыстных целях руководителей этих учреждений. Кроме того, определенные виды услуг, в том числе оказание первой медицинской помощи, должно оставаться бесплатной и доступной для всех граждан.

Следует отметить, что подходы к правильности или неправильности оказания медицинской помощи едины для бесплатной и платной медицины. Медицинские работники несут юридическую ответственность в случае неблагоприятного исхода медицинского вмешательства, дефекта оказания медицинской помощи. При этом экспертиза, проводимая для установления правильности оказания медицинской помощи, будет ориентироваться на общепринятые подходы к оказанию медицинской помощи.

Нормативно-правовая база современного здравоохранения включает в себя ряд требований, которые предъявляются к государственным, муниципальным и коммерческим медицинским учреждениям, оказывающим платные медицинские услуги. К ним относятся:

1) наличие соответствующих организационно-технических условий и материально-технического обеспечения (включая оборудование, инструменты, транспорт, документацию), обеспечивающих использование медицинских технологий, применяемых на территории РФ;

2) наличие в штате работников, имеющих высшее, среднее специальное, дополнительное образование и специальную подготовку для осуществления лицензированной учреждением деятельности, а также наличие у руководителя медицинского учреждения высшего специального образования и стажа работы по лицензируемому виду деятельности не менее 5 лет;

3) наличие лицензии на осуществление тех видов медицинских услуг, которые планирует оказывать медицинское учреждение;

4) отметка обо всех оказываемых услугах в уставных документах организации;

5) составленный и утвержденный прейскурант цен на платные медицинские услуги, содержащий информацию обо всех видах медицинских услуг;

6) наличие установленной формы договора между медицинским учреждением и пациентом на оказание платных медицинских услуг;

8) повышение квалификации работников, осуществляющих медицинскую деятельность, не реже 1 раза в 5 лет.

Не секрет, что государственные и муниципальные учреждения за счет только бюджетных средств не могут обеспечить необходимый уровень медицинских услуг населению из-за нехватки денежных средств. Возникший дефицит финансирования здравоохранения и неудовлетворение фактических потребностей в медицинской помощи способствуют расширению сферы платных медицинских услуг во всех их видах.

В связи с этим повышается интерес к проблемам правового регулирования предоставления платных медицинских услуг как государственными и муниципальными учреждениями, так и коммерческими клиниками. Также возрос интерес к новым научным разработкам, что, кстати, способствует развитию науки, в том числе и российской, и научно-технического прогресса. Кроме того, развитие данной сферы услуг способствует активизации законопродводства в данной сфере общественных отношений. Особенности правового регулирования возмездного, т. е. платного оказания услуг, в частности медицинских, посвящена гл. 39 ч. II Гражданского кодекса РФ, предусматривающая составление договора на оказание платных услуг.

Договор на оказание платных медицинских услуг обеспечивает права и обязанности, определяющие отношения между медицинской организацией, оказывающей такие услуги, и пациентом, т. е. потребителем медицинских услуг. Данные отношения, основанные на денежных интересах, должны формироваться на основе законодательства, тем более что непосредственным объектом этих отношений являются наиболее значимые для человека блага: жизнь, здоровье, физическая неприкосновенность.

В связи тем что медицинские услуги включены в пространство свободного экономического оборота и государство утратило монопольное право на них, оказание медицинских услуг должно подлежать гражданско-правовому регулированию.

При этом гл. 39 Гражданского кодекса РФ закреплены только общие нормы и подходы к регулированию отношений, связанных с возмездным оказанием медицинских услуг. Однако сама суть таких отношений обеспечивает необходимость более детального решения определенных вопросов такой правовой формы, как договор возмездного оказания медицинских услуг. Это связано с тем, что возникающие противоречия, недостатки и пробелы в правовом регулировании предоставления платных медицинских услуг, как правило, приводят к нарушению законных прав и интересов медицинского учреждения и потребителей платных медицинских услуг. Данная ситуация обостряется еще и отсутствием необходимого опыта гражданско-правовых отношений между медицинским учреждением, оказывающим платные медицинские услуги, и пациентом.

Все это обуславливает необходимость разработки системной правовой базы, обеспечивающей гарантии успешного осуществления медицинской деятельности. Данная правовая система должна обеспечить защиту прав и интересов пациента и, кроме того, установить надежные правовые гарантии профессиональной деятельности специалистов – исполнителей медицинских услуг.

На данный момент действующими нормативными актами, регламентирующими предоставление медицинских услуг, кроме уже упомянутых Правил, являются:

1) Основы законодательства Российской Федерации об охране здоровья граждан от 22.07.1993 г. № 5487-1 (с изм. и доп. от 24 декабря 1993 г., 2 марта 1998 г., 20 декабря 1999 г., 2 декабря 2000 г., 10 января, 27 февраля, 30 июня 2003 г., 29 июня, 22 августа, 1, 29 декабря 2004 г., 7 марта, 21, 31 декабря 2005 г., 2 февраля 2006 г.);

2) Закон «О донорстве крови и ее компонентов» от 09.06.1993 г. № 5142-1 (с изм. и доп. от 4 мая 2000 г., 16 апреля 2001 г., 24 декабря 2002 г., 22 августа 2004 г.);

3) Закон «О трансплантации органов и (или) тканей» от 22.12.1992 г. № 4180-1 (с изм. и доп. от 20 июня 2000 г.);

4) Закон «О психиатрической помощи и гарантиях прав граждан при ее оказании» от 02.07.1992 г. № 3185-1 (с изм. и доп. от 21 июля 1998 г., 25 июля 2002 г., 10 января 2003 г., 29 июня, 22 августа 2004 г.);

5) Закон РФ от 28 июня 1991 г. N 1499-1 «О медицинском страховании граждан в РФ» (в редакции от 2 апреля 1993 г.) (с изм. и доп. от 24 декабря 1993 г., 1 июля 1994 г., 29 мая 2002 г., 23 декабря 2003 г.);

6) Закон «О погребении и похоронном деле» от 12.01.1996 г. № 8-ФЗ (с изм. и доп. от 28 июня 1997 г., 21 июля 1998 г., 7 августа 2000 г., 30 мая 2001 г., 25 июля, 11 декабря 2002 г., 10 января, 30 июня 2003 г., 22 августа, 29 декабря 2004 г., 21 апреля 2005 г.) и другие законы и подзаконные акты.

Следует отметить, что существует необходимость разработки нормативных актов, обеспечивающих возможность принятия конкретных решений в особо сложных нестандартных ситуациях, складывающихся при предоставлении медицинских услуг.

По мнению специалистов, очень «несовершенна правовая база регулирования трансплантации органов и тканей человека, клонирования, не определены границы возможности использования генной инженерии, создания и использования банка трансплантационных органов, эмбриональных тканей, проведения экспериментов. Остаются нерешенными проблемы определения момента смерти человека, эвтаназии, использования органов и тканей abortируемых зародышей, защиты прав неродившихся детей, коррекции пола» и многие другие вопросы.

Кроме того, необходимо еще более усовершенствовать правовой механизм оценки качества оказываемых медицинских услуг. Анализ и оценка качества услуги входит в состав правовых отношений.

Итак, любая медицинская услуга должна быть оформлена договором (приложение 1) на ее оказание (подп. 2 и 11 Правил оказания платных медицинских услуг населению медицинскими учреждениями). Это требование подлежит обязательному выполнению всеми медицинскими организациями (как бюджетными, так и коммерческими). Как уже отмечалось, вопрос необходимости составления и правового значения договора на оказание платных услуг, в том числе медицинских, рассмотрен в гл. 39 ГК РФ.

Предметом договора возмездного оказания услуг является совершение действий по заданию заказчика (пациента). Отличительной особенностью договора возмездного оказания медицинских услуг является отсутствие материального результата действия, а следовательно, подлежит оплате как сам факт предоставления услуги. Другими словами отсутствует стадия сдачи и приемки, при которой можно оценить качество оказанной услуги. Конечный результат оказанной медицинской услуги может быть виден, а может и нет. В определенных случаях результата может вообще не последовать или последовать по прошествии какого-то времени и даже лет. В связи с этим в обязанности исполнителя входит совершение определенных действий или осуществление определенной деятельности, а заказчика (пациента) – их оплата.

В связи со спецификой услуги договор определяет не только обязанности и права сторон, но и их ответственность.

Ответственность каждой из сторон определяется теми обстоятельствами, которые привели к этой ответственности. Исполнитель несет ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение услуги. Данный факт устанавливается специальной комиссией. В свою очередь, заказчик (пациент) может быть сам виновен в ненадлежащем качестве услуги, если не выполнит требований и рекомендаций медицинского персонала. Задачей договора на оказание услуги и является регулирование отношений между сторонами, в том числе в области ответственности.

Кроме того, договор распределяет последствия невозможности исполнения между сторонами с учетом вины той или иной из них. Если невозможность исполнения возникла по вине заказчика (пациента), то на него возлагаются все последствия такой невозможности, состоящие в обязанности заказчика оплатить услуги в полном объеме. При этом эта обязанность заключается не в самом долге, а в ответственности за нарушение обязательства.

В договоре также определяется ответственность за последствия невозможности исполнения, возникающие по обстоятельствам, за которые ни одна из сторон не отвечает.

В случае последствия невозможности исполнения по вине самого исполнителя он полностью утрачивает право на получение оплаты за оказанные услуги. А если ранее пациентом был выплачен аванс, то, как правило, он должен быть возвращен.

Таким образом, прежде чем оказывать какие либо медицинские услуги, пациента необходимо ознакомить с перечнем платных услуг и их стоимостью, условиями предоставления и получения данных услуг. Также пациенту необходимо сообщить о действующих в организации льготах для отдельных категорий граждан. Кроме того, пациент имеет право поинтересоваться о квалификации и сертификации врачей-специалистов.

Для того чтобы документально подтвердить факт выполнения требований, указанных в договоре, на первом приеме составляется соглашение об объеме и условиях оказываемых платных медицинских услуг (информированное соглашение). Впоследствии это соглашение прикладывается к договору в виде приложения к нему.

При составлении договора необходимо помнить о правах пациентов и отмечать их в договоре. Законодательством закреплены права пациентов:

1) получение необходимой информации о состоянии своего здоровья, причем в доступной для него форме ввиду отсутствия у него медицинских знаний (п. 9 ст. 30 и 31 Основ законодательства РФ об охране здоровья граждан № 5487-1 от 22.07.1993 г.;

2) свободный выбор лечащего врача с учетом его согласия (п. 2 ст. 30 Основ законодательства РФ об охране здоровья граждан);

3) проведение консультаций с другими специалистами по просьбе пациента (п. 4 ст. 30 Основ);

4) конфиденциальность информации об обращении за медицинской помощью, диагнозе и состоянии здоровья (п. 6 ст. 30 Основ законодательства РФ об охране здоровья граждан);

5) отказ от медицинского вмешательства, но только оформленный в письменном виде (п. 8 ст. 30 и 33 Основ законодательства РФ об охране здоровья граждан);

6) добровольное согласие на медицинское вмешательство (п. 7 ст. 30 и 32 Основ законодательства РФ об охране здоровья граждан).

В свою очередь пациент обязан оплатить стоимость предоставляемой ему медицинской услуги, а также выполнять требования врачей, обеспечивающие наилучшее лечение.

Все медицинские рекомендации лечащего врача и обязательное информирование пациентом лечащего врача об известных больному аллергических реакциях на какие-либо лекарственные препараты, о перенесенных заболеваниях и возникших вследствие этого осложнениях оговариваются договором. На основе этого пациент может требовать возместить убытки и компенсацию за моральный вред вследствие неправильного оказания услуги (п. 16 Правил).

В связи с этим в договоре необходимо отметить, что ухудшение состояния здоровья пациента может возникнуть после оказания медицинской услуги, но не вследствие нее.

1.3. Порядок ведения бухгалтерского учета

Для большинства предприятий, занимающихся коммерческой деятельностью, независимо от вида и сферы деятельности, организационно-правовой формы и формы собственности установлен единый порядок отражения в бухгалтерском и налоговом учете финансово-хозяйственных операций (кроме кредитных, страховых, бюджетных и некоторых других организаций).

При этом для определенных видов деятельности в силу их специфики (технологии производства, работ или услуг) существуют некоторые особенности учета и налогообложения.

Так, например, бюджетные медицинские учреждения ведут бухгалтерский учет согласно законодательству по бюджетному учету. В свою очередь получившие в настоящее время определенное развитие коммерческие медицинские учреждения ведут бухгалтерский и налоговый учет согласно законодательству по ведению бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, занимающихся коммерческой деятельностью.

Бухгалтерский учет медицинской деятельности имеет ряд особенностей учета и налогообложения.

Как уже отмечалось, медицинская деятельность подлежит обязательному лицензированию (ст. 17 Федерального закона от 08.08.2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (с изм. и доп. от 13, 21 марта, 9 декабря 2002 г., 10 января, 27 февраля, 11, 26 марта, 23 декабря 2003 г., 2 ноября 2004 г., 21 марта, 2 июля, 31 декабря 2005 г.)). В соответствии с п. 3 Положения о лицензировании медицинской деятельности, утвержденного постановлением Правительства РФ от 04.07.2002 г. № 499 под такого рода деятельностью понимается выполнение любых медицинских работ и услуг. В связи с этим на оказание медицинских услуг специализированными коммерческими организациями необходимо получить соответствующую лицензию.

Расходы по получению соответствующих лицензий медицинскими центрами в целях бухгалтерского учета и налогообложения непосредственно связаны с их производственной деятельностью (медицинскими услугами). В связи с этим в бухгалтерском учете они будут относиться на счет 26 «Общехозяйственные расходы», а в целях налогообложения – приниматься к налоговому учету (ст. 252 Налогового кодекса РФ). При этом к затратам на получение лицензии относятся не только сама плата государственному лицензирующему органу, но и другие расходы, связанные с лицензированием. К таким расходам относятся, например, консультационные услуги, копировально-множительные работы, услуги нотариуса и др. При этом следует отметить, что расходы по получению лицензии относятся не к одному отчетному (налоговому) периоду, а ко всему сроку действия данной лицензии. В связи с этим на расходы организации для бухгалтерского и налогового учета эти суммы относятся равными частями исходя из срока действия лицензии.

Таким образом, все затраты, связанные с получением лицензии коммерческими медицинскими организациями, в учете отражаются на счете 97 «Расходы будущих периодов» и в дальнейшем подлежат включению в состав расходов равными долями в течение срока действия полученной лицензии.

Пример

Медицинский центр ООО «Таис» получил лицензию на осуществление деятельности в области косметологии. За данную лицензию организация оплатила 15 000 руб. Кроме того, затраты на копировально-множительные работы и услуги нотариуса по заверению копий учредительных документов для представления в лицензирующий орган была уплачена еще 1000 руб. Данные услуги налогообложению по НДС не подлежат.

Срок действия лицензии составляет 5 лет (60 месяцев).

В бухгалтерском учете ООО «Таис» эти операции получают следующее отражение:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму произведенных расходов в размере 16 000 руб.;

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»,

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму затрат, отнесенных на расходы будущих периодов в размере 16 000 руб.;

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»,

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов» – на сумму затрат, ежемесячно относимых на расходы организации в размере 266,67 руб. (16 000 руб. / 60 месяцев).

1.3.1. Учет основных средств

Как и любая организация, медицинские центры не могут обходиться без внеоборотных активов, обеспечивающих процесс оказания услуг.

Учет основных средств медицинских организаций производится аналогично учету основных средств в других видах деятельности.

Для учета объектов основных средств используется та же первичная документация, что и в других предприятиях (формы ОС-1, ОС-3, ОС-4, ОС-6, ОС-14, ОС-15, ОС-16).

Расходы на приобретение основных средств относятся к долгосрочным инвестициям. Бухгалтерский учет основных средств медицинских организаций, так же как и других предприятий, осуществляющих коммерческую деятельность, регламентируется Положением по бухгалтерскому учету основных средств ПБУ 6/01.

Основной удельный вес основных средств медицинских организаций составляет специальное медицинское оборудование. Как правило, оно достаточно дорогостоящее, поэтому особое внимание следует уделить формированию первоначальной стоимости объектов основных средств.

Пополнение основных средств организаций, в том числе медицинских, происходит за счет приобретения за плату, в качестве взносов в свои уставные капиталы, а также в порядке дарения или при проведении товарообменных (бартерных) операций.

Как правило, основные средства поступают в порядке их купли-продажи у других организаций и заводов-производителей. Первоначальная стоимость таких основных средств включает в себя сумму фактических затрат на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ) (п. 8 ПБУ 6/01). К расходам на приобретение основных средств относятся:

- 1) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- 2) суммы, уплачиваемые организациями за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- 3) регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- 4) таможенные пошлины;
- 5) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, через которую приобретен объект основных средств;
- 6) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

К прочим затратам на приобретение основных средств могут быть отнесены начисленные проценты по заемным средствам, привлеченным для приобретения данного объекта. При этом затраты по начисленным процентам за пользование заемными средствами включаются в состав операционных расходов и учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (п. 11 ПБУ 10/99). В связи с несоответствием нормативных документов по бухгалтерскому учету организация самостоятельно устанавливает способ отражения в учете процентов по инвестиционному кредиту (займу) с обязательным отражением выбранного варианта в учетной политике.

В целях налогового учета формирование первоначальной стоимости осуществляется аналогично бухгалтерскому учету. Отличие в определении первоначальной стоимости составляет отражение процентов по заемным обязательствам, за счет которых были приобретены основные средства. В целях налогообложения эти расходы учитываются только в составе внереализационных расходов (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ), а следовательно, в формировании первоначальной стоимости не участвуют.

Следует отметить, что не подлежат включению в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств. Исключение, например, могут составлять командировочные расходы сотрудников организаций, связанные с приобретением объектов основных средств. Такие расходы включаются в состав первоначальной стоимости.

Все затраты, связанные с приобретением основных средств, аккумулируются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а при вводе в эксплуатацию объекта списываются на счет 01 «Основные средства» по сформированной первоначальной стоимости. Основным первичным документом, на основании которого производится постановка на учет объекта основных средств и оформление соответствующей бухгалтерской проводки, является акт о приемке-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) – форма № ОС-1.

Пример

Медицинский центр ООО «Таис» приобрел медицинское оборудование у российского поставщика. В соответствии с договором прием этого оборудования осуществлялся сотрудником центра, откомандированным на завод-изготовитель.

Поставщику за данное оборудование было перечислено 55 000 руб. (в том числе НДС – 8387,5 руб.). Командировочные расходы сотрудника составили 2800 руб. (суточные, оплата гостиницы, билеты на проезд).

Расходы по установке и дополнительной наладке приобретенного оборудования составили 5000 руб. (в том числе НДС 762,5 руб.).

Согласно ПБУ 6/01 и ст. 257 НК РФ к затратам на приобретение данного объекта основных средств, включаемым в состав первоначальной стоимости, относятся:

- 1) сумма, выплаченная поставщику согласно договору (без учета НДС) – 46 612,5 руб.;*
- 2) командировочные расходы сотрудника – 2800 руб.;*
- 3) расходы по установке и наладке медицинского оборудования – 4237,5 руб.*

Таким образом, первоначальная стоимость объекта основных средств составит 53 650 руб.

В бухгалтерском учете данные операции получают следующее отражение:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму, выплаченную поставщику за медицинское оборудование, в размере 55 000 руб.;

Дебет счета 07 «Оборудование к установке»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость приобретенного оборудования, требующего монтажа (без учета НДС) в размере 46 612,5 руб.;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС по полученному оборудованию в размере 8387,5 руб.;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Кредит счета 07 «Оборудование к установке» – на сумму переданного оборудования в монтаж в размере 46 612,5 руб.;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на сумму командировочных расходов, отнесенных на капитальные затраты по приобретенному оборудованию, согласно авансового отчета в размере 2800 руб.;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму затрат по установке и наладке медицинского оборудования в размере 4237,5 руб.;

*Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС по
произведенным работам по установке и наладке оборудования в размере 762,5 руб.;*

*Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму, выплаченную подрядной организации
за установку и наладку медицинского оборудования в размере 5000 руб.;*

*Дебет счета 01 «Основные средства»,
Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» – на сумму сформированной
первоначальной стоимости объекта основных средств, принятого на учет, в размере 53
650 руб.;*

*Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»
– на сумму принятого к вычету НДС, уплаченного поставщику оборудования и подрядной
организации в размере 9150 руб.*

*В связи с тем что ввод в эксплуатацию медицинского оборудования осуществлялся
после его установки и наладки, то и НДС, уплаченный поставщикам оборудования и под-
рядчикам по его установке и наладке, принимается к вычету только после принятия объ-
екта основных средств к учету и начала исчисления по нему амортизации (п. 5 ст. 172
Налогового кодекса РФ).*

Как известно, стоимость объектов основных средств погашается путем начисления амортизации. Для коммерческих медицинских организаций определено четыре способа начисления амортизации (п. 18 ПБУ 6/01):

- 1) линейный способ;
- 2) способ списания стоимости пропорционально объему оказываемых услуг;
- 3) способ уменьшаемого остатка;
- 4) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

При линейном методе начисления амортизации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, определяемой исходя из срока полезного использования этого объекта.

При этом срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из ожидаемого срока использования объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью, степенью физического износа, а также с учетом нормативно-правовых и других ограничений использования (срока аренды) (п. 20 ПБУ 6/01). Кроме того, необходимо руководствоваться данными Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1, по объектам основных средств, введенных в эксплуатацию после 01 января 2002 г. Начисление амортизации по способу списания стоимости пропорционально объему оказываемых услуг производится исходя из натурального показателя объема оказанных услуг в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема услуг за весь срок полезного использования объекта.

При начислении амортизации по способу уменьшаемого остатка годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, определенной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, устанавливаемого в соответствии с законодательством РФ.

При начислении амортизации по способу списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется

исходя из первоначальной стоимости основных средств и годового соотношения, в числителе которого стоит число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока службы этого объекта.

Как правило, организации используют линейный метод начисления амортизации.

Пример.

ООО «Таис» – медицинский центр по оказанию услуг в области косметологии – приобрело медицинское оборудование для электродепиляции. Первоначальная стоимость приобретенного оборудования составляет 42 000 руб. Согласно Классификации основных средств данное оборудование отнесено к 4-й амортизационной группе. Срок полезного использования для данного оборудования установлен в 6 лет (72 месяца). Начисление амортизации производится линейным способом. Ежемесячная сумма амортизационных отчислений составит:

$$42\,000 \text{ руб.} / 72 \text{ месяца} = 583,33 \text{ руб.}$$

Таким образом, ежемесячно будет производиться начисление амортизации на сумму 583,33 руб.: Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» – на сумму амортизации по медицинскому оборудованию в размере 583,33 руб.

Следует отметить, что все перечисленные варианты начисления амортизации основных средств, кроме линейного метода, могут применяться только для целей бухгалтерского учета. В свою очередь, для целей же налогообложения установлено только два способа ее исчисления (ст. 259 НК РФ):

- 1) линейный;
- 2) нелинейный.

При начислении амортизации линейным методом сумма начисленной за один месяц амортизации объекта определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта по следующей формуле:

$$K = (1 / N) \times 100 \%,$$

где K – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

N – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

Пример.

ООО «Таис» – медицинский центр по оказанию услуг в области косметологии – приобрело медицинское оборудование для электродепиляции. Первоначальная стоимость приобретенного оборудования составляет 42 000 руб. Согласно Классификации основных средств данное оборудование отнесено к 4-й амортизационной группе. Срок полезного использования для данного оборудования установлен в 6 лет (72 месяца). Для целей налогообложения используется линейный метод начисления амортизации.

$$K = (1/72) \times 100 \% = 1,389 \%$$

Исходя из этого сумма ежемесячных амортизационных отчислений в целях налогообложения составит:

$$42\,000 \text{ руб.} \times 1,389 \% = 583,33 \text{ руб.}$$

Таким образом, сумма амортизации при применении линейного метода в бухгалтерском и налоговом учете совпадает. В связи с этим отсутствует необходимость ведения двойного учета амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.

В случае использования нелинейного метода начисления амортизации норма амортизации определяется по следующей формуле:

$$K = (2 / n) \times 100 \%$$

Пример.

Используем данные предыдущего примера:

1) первоначальная стоимость приобретенного оборудования – 42 000 руб.;

2) срок полезного использования – 72 месяца.

Определим норму амортизации нелинейным способом:

$$K = (2/72) \times 100 \% = 2,778.$$

Исходя из этого сумма амортизационных отчислений за первый месяц начисления амортизации будет равна 1166,76 руб.

Остаточная стоимость объекта основных средств на 1-е число следующего месяца будет равна:

$$42\,000 \text{ руб.} - 1166,76 \text{ руб.} = 40\,833,24 \text{ руб.}$$

Тогда сумма амортизационных отчислений за второй месяц составит 1134,35 руб.

И так до достижения величины амортизационных отчислений 20 % от первоначальной стоимости основного средства. После этого остаточную стоимость объекта основных средств необходимо принять как базу для дальнейшего исчисления амортизации, а сумму ежемесячной амортизации определять путем деления базовой стоимости объекта на оставшееся количество месяцев полезного использования.

Например, амортизация медицинского оборудования достигла 20 % примерно через 8 месяцев после принятия его в эксплуатацию и составила 8400 руб. (42 000 руб. $\times$ 20 %). Тогда остаточная стоимость на эту дату определяется как базовая величина (42 000 руб. – 8400 руб. = 33 600 руб.). Оставшийся срок полезного использования равен 64 месяцам. Исходя из этого сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

$$33\,600 \text{ руб.} / 64 \text{ месяца} = 525 \text{ руб.}$$

Используемый метод начисления амортизации должен быть отмечен в учетной политике для целей налогообложения. При этом если организация в целях налогообложения и в бухгалтерском учете применяет различные методы начисления амортизации, то необходимо вести раздельный бухгалтерский и налоговый учет начисления амортизации.

Как известно, многие виды медицинского оборудования достаточно дорогостоящие, и не все организации (медицинские центры и клиники) могут позволить себе приобрести такое оборудование. Однако в практике медицинской деятельности часто существует такое понятие, как «лизинг». Каждый из способов приобретения основных средств имеет свои преимущества и недостатки.

Основные средства могут приобретаться в рассрочку. При этом следует отметить, что под приобретением в кредит или рассрочку понимаются такие отношения сторон, которые предусмотрены ст. 488 Гражданского кодекса РФ с обязательным заключением договора.

При этом договор продажи медицинского оборудования в кредит может предусматривать уплату процентов на сумму, соответствующую цене товара, начиная со дня передачи товара продавцом, но может быть и беспроцентным. С момента передачи оборудования медицинской организации и до его оплаты оно находится в залоге у продавца, если иное прямо не предусмотрено договором.

При оформлении договора купли-продажи основных средств медицинского назначения в кредит медицинская организация сразу же приобретает право собственности на это имущество и может использовать его в процессе своей деятельности, причем право распоряжения этим имуществом несколько ограничено, т. е. его, например, нельзя продать, сдать в аренду и прочее без согласия залогодержателя, т. е. продавца.

При приобретении оборудования в кредит его стоимость отражается на счете 01 «Основные средства». Одновременно с этим сумма обременения этого имущества залогом, установленным договором, отражается на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

При приобретении медицинской техники в собственность затраты на его покупку являются капитальными вложениями и не могут быть включены в состав расходов. В состав расходов могут быть включены только платежи за отсрочку (рассрочку) оплаты (проценты). При этом в бухгалтерском учете эти платежи учитываются в составе операционных расходов и принимаются к учету после постановки объекта основных средств на баланс (п. 8 ПБУ 6/01 и п. 11 ПБУ 10/99). В свою очередь, в налоговом учете проценты, уплаченные за кредит, относятся к внереализационным расходам (подп. 2 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ). При этом для целей налогообложения к учету они принимаются с учетом требований ст. 269 Налогового кодекса РФ. Данная статья предусматривает учет процентов за кредит либо в пределах среднего уровня процентов по аналогичным долговым обязательствам, либо в размере ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза (при отсутствии сопоставимых договоров или по выбору организации).

В налоговом учете при начислении амортизации возможно применение специального коэффициента (не более 2) в отношении оборудования, используемого в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности. Причем в медицинских организациях могут встречаться оба этих фактора. Это связано с тем, что некоторые виды приборов могут работать круглосуточно, некоторые имеют контакт с агрессивными и опасными веществами.

При приобретении медицинского оборудования по договору лизинга (финансовой аренды) лизингодатель обязуется приобрести в собственность имущество, указанное лизингополучателем (медучреждением) у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование.

Договор лизинга регламентирует основные права и обязанности арендатора (медицинской организации) и арендодателя (лизинговой фирмы), а также регулирует финансовые отношения между сторонами по поводу размещаемого имущества.

Как правило, срок договора составляет от 1 до 10 лет. Он фиксирует период, в течение которого обе стороны имеют гарантированный правовой статус, а договор не может быть отменен. Для каждого случая определяется арендная ставка по полученному лизинговому имуществу. Оплата лизинговых платежей по договору может выплачиваться ежемесячно, ежеквартально, один раз в полугодие или один раз в год.

Основные виды лизинга:

- 1) с возвратом объекта лизингодателю;
- 2) с продлением срока договора;
- 3) с правом выкупа;
- 4) оперативный лизинг;
- 5) финансовый лизинг.

Лизинг с возвратом объекта лизингодателю предполагает пользование оборудованием с последующим возвратом его владельцу. Это своего рода долгосрочная аренда.

Лизинг с продлением срока договора предполагает возможность продления срока договора в случае желания выкупа оборудования, но не имея возможности сделать это сейчас.

Лизинг с правом выкупа предполагает право выкупить полученное оборудование в свою собственность в конце определенного договором лизинга срока.

Оперативный лизинг – это вид лизинга с неполной оплатой, при котором обязательства лизингодателя, помимо финансирования покупной цены оборудования, включают в себя обязательства по обслуживанию, ремонту и техническому консультированию лизингополучателя.

Финансовый лизинг – это вид лизинговой сделки, заключаемой на срок, равный жизненному циклу оборудования. При этом в течение срока договора лизингодатель получает полную покупную стоимость оборудования, предоставленного по договору лизинга.

Преимущества учета лизинговых операций:

1) операции по лизинговым договорам включены в состав незавершенных сделок и не числятся в балансах обоих контрагентов;

2) выплаты по лизинговым платежам в учете лизингополучателя не дебетуются на счет в качестве обязательств, а в учете лизингодателя они не числятся как требования. Учету подлежат только неуплаченные лизинговые взносы;

3) в отчетности лизингополучателя лизинговые платежи отражаются по статье «Текущие расходы» (расходы на аренду) без разделения затрат на уплату процентов и амортизационных отчислений.

Лизинг является одним из наиболее удобных способов развития своей деятельности и увеличения уровня основных средств. Это связано со следующими причинами:

1) В случае отсутствия возможности приобрести необходимое оборудование за свой счет и привлеченных для этого заемных средств медицинская организация может использовать лизинг для покупки нового медицинского оборудования для оказания медицинских услуг надлежащего качества.

2) договор лизинга позволяет приобрести наиболее сложное и редкое оборудование;

3) оформление договора лизинга не требует залога;

4) данный способ приобретения оборудования могут использовать не только крупные медицинские организации, имеющие большой объем средств, но и небольшие медицинские центры и кабинеты, покупающие таким образом крайне необходимое им имущество.

С целью выполнения обязательств по договору лизинга стороны заключают обязательные и сопутствующие договора. К обязательным договорам относится договор купли-продажи предмета лизинга. К сопутствующим договорам относятся договор о привлечении кредита или займа (если лизинговая фирма привлекает заемные средства), договор о страховании предмета лизинга, договор поручительства (если сумма договора достаточно большая) и другие необходимые для этого договоры. Договор лизинга регулирует финансовые отношения между лизингодателем и лизингополучателем (медицинской организацией).

В соответствии с договором лизинга в обязанности лизингодателя входит покупка необходимого оборудования. Кроме того, если медицинской организации требуется оборудование какого-то определенного поставщика, то данное условие также оговаривается договором.

Договором также определяются обязанности лизингополучателя – медицинской организации. Этому моменту следует уделить особое внимание при заключении договора лизинга. Следует отметить, что если договором лизинга не предусмотрены особые ситуации по обслуживанию и содержанию предмета лизинга, то:

1) техническое обслуживание, капитальный и текущий ремонт предмета лизинга осуществляется за счет медицинской организации (п. 3 ст. 17 Закона № 164-ФЗ);

2) отдельные улучшения предмета лизинга, произведенные медицинской организацией, являются ее собственностью, если иное не предусмотрено договором лизинга. Производить неотделимые улучшения предмета лизинга можно только с письменного согласия лизингодателя. В этом случае после прекращения договора лизинга медицинская организация имеет право на возмещение стоимости этих улучшений. Если же медицинская организация произвела улучшения предмета лизинга без согласия лизингодателя, то права на возмещение этих улучшений медицинская организация не имеет.

3) предмет лизинга может учитываться на балансе как лизингодателя, так и лизингополучателя (п. 1 ст. 31 Закона № 164-ФЗ), в связи с чем этот момент требует обязательной регламентации договором лизинга.

Имущество, приобретенное по договору лизинга, в течение всего срока действия договора остается в собственности лизингодателя. Порядок учета имущества, приобретенного по лизингу, определяется тем, на балансе какой организации числится приобретенное имущество – у медицинской организации или у лизингодателя. Данное положение определяется сторонами самостоятельно и оговаривается в договоре лизинга.

При этом, если оборудование учитывается на балансе лизингополучателя медицинского центра, то стоимость в бухгалтерском учете будет отличаться от стоимости, сформированной в целях налогообложения. В бухгалтерском учете на счете 01 «Основные средства» формируется полная стоимость объекта, приобретенного по лизингу согласно договору, а в целях налогообложения к учету принимается только сумма расходов лизингодателя на приобретение объекта основных средств у продавца.

Основное различие между договором лизинга и договором купли-продажи в рассрочку составляет порядок учета расходов по платежам согласно этим договорам.

Так, при договоре финансовой аренды все лизинговые платежи в учете медицинской организации включаются в состав текущих расходов в период их осуществления (при методе начисления – по факту начисления, при кассовом методе – по факту перечисления лизингодателю). В связи с этим и НДС по лизинговым платежам принимается к вычету по факту перечисления лизинговых платежей.

Кроме того, договор лизинга для целей налогового учета допускает применение повышающего коэффициента к нормам амортизации, равный 3. Однако действующее бухгалтерское законодательство применения такого коэффициента не предусматривает. Поэтому для достижения одинаковой суммы амортизации в бухгалтерском и налоговом учете необходимо установить срок полезного использования в бухгалтерском учете соответственно сроку действия договора лизинга. Это предусмотрено п. 20 ПБУ 6/01.

Таким образом, при договоре лизинга медицинская организация получает значительное преимущество в принятии в качестве расходов суммы амортизации по лизинговому имуществу по сравнению с имуществом, находящимся в собственности, т. е. купленному по договору купли-продажи. В целях налогообложения это приводит к значительному ускорению амортизации, а, значит, финансовому выигрышу.

Кроме того, договор лизинга позволяет избежать уплаты налога на имущество и транспортного налога, если полученное оборудование медицинская организация не принимает на свой баланс, а оставляет на балансе лизингодателя.

Как уже отмечалось, отражение лизинговых платежей в бухгалтерском учете зависит от того, на чьем балансе числится полученное оборудование и предусматривает ли договор выкуп этого оборудования. Если оборудование, полученное по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя, то медицинская организация принимает данный объект к учету по счету 001 «Арендованные основные средства» в оценке, определенной договором

лизинга. В связи с тем что полученное оборудование по такому договору лизинга не находится на балансе медицинской организации, то оно не подлежит амортизации. Поэтому в бухгалтерском учете и учете для целей налогообложения будут отражаться только лизинговые платежи, причитающиеся лизингодателю, в установленных договором суммах и сроках.

В учете начисление лизинговых платежей будет отражаться по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

Если по окончании срока действия договора лизинга оборудование подлежит возврату лизингодателю, то его стоимость списывается со счета 001 «Арендованные основные средства».

Если же договор лизинга предусматривает переход права собственности оборудования к медицинской организации по окончании его срока действия, то стоимость оборудования подлежит списанию с забалансового счета 001 «Арендованные основные средства» и одновременно с этим на стоимость полученного оборудования в бухгалтерском учете делается запись: дебет счета 01 кредит счета 02.

Пример.

ООО «Таис» заключило договор лизинга с лизинговой компанией «Лизинг – ТПК». Согласно договору в апреле 2006 г. лизинговая компания приобрела диагностическое оборудование на сумму 2 200 000 руб. (без НДС) и передала его ООО «Таис» сроком на 5 лет. По окончании срока лизинга диагностическое оборудование переходит в собственность ООО «Таис».

На основании первичных платежных документов расходы по доставке оборудования со склада поставщика составили 25 000 руб. (без НДС) за счет ООО «Таис».

Ежемесячные лизинговые платежи в течение всего срока лизинга составляют 40 000 руб. (в том числе НДС – 6100 руб.).

При этом данное оборудование используется только при оказании медицинских услуг, не облагаемых НДС.

Таким образом, в учете ООО «Таис» операции по лизингу диагностического оборудования получают следующее отражение.

В апреле 2006 г.:

Дебет счета 001 «Арендованные основные средства» – на сумму полученного диагностического оборудования по договору лизинга в размере 2200 000 руб.;

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 76 субсчет «Расчеты с транспортной компанией» – на сумму транспортных расходов, включаемых в себестоимость услуг, в размере 25 000 руб.;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму оплаченных транспортных услуг.

Ежемесячно в течение срока действия договора лизинга:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» – на сумму начисляемых ежемесячных лизинговых платежей в размере 40 000 руб.;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму оплачиваемых ежемесячных лизинговых платежей в размере 40 000 руб.

По окончании срока действия договора лизинга:

Кредит счета 001 «Арендованные основные средства» – на сумму списанного диагностического оборудования с забалансового учета в размере 2 200 000 руб.;

Дебет счета 01 «Основные средства»,

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» – на стоимость диагностического оборудования, полученного по договору лизинга в размере 2 200 000 руб.

Если же выкуп договором лизинга не предусмотрен и имущество отражается на балансе лизингодателя (лизинговой фирмы), то в бухгалтерском учете медицинской организации будут оформлены следующие проводки:

Дебет счета 001_{лиз} – на сумму полученного имущества в лизинг;

Дебет счета 76_{лиз}.

Кредит счета 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» – на сумму оплаченных лизинговых платежей;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 76_{лиз} – на сумму НДС;

Дебет счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы»,

Кредит счета 76_{лиз} – на сумму лизингового платежа по договору, списанного на затраты;

Дебет счета 68_{НДС},

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – на сумму НДС принятого в зачет бюджету;

Кредит счета 001_{лиз} – на сумму списанного лизингового имущества.

Если оборудование учитывается на балансе медицинской организации, то при приемке оборудования от лизинговой компании ей необходимо поставить его на свой баланс.

Отражение этой операции в бухгалтерском учете аналогично отражению операций по приобретению объектов основных средств, т. е. с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». На этом счете отражается общая сумма задолженности медицинской организации перед лизинговой компанией согласно договору лизинга, а также все затраты, связанные с получением, доставкой и монтажом лизингового имущества.

После ввода имущества в эксплуатацию сформированная на счете 08 стоимость оборудования переносится в дебет счета 01 субсчет «Арендованное имущество».

Пример

Используем данные предыдущего примера, только по договору лизинга имущество будет учитываться на балансе медицинской организации ООО «Таис». При этом общая сумма лизинговых платежей за весь срок составит 2 400 000 руб.

Амортизация оборудования начисляется линейным методом.

По условиям договора применяется специальный коэффициент 3 к основной норме амортизации.

Таким образом, фактическая ежемесячная норма амортизации составит:

$$1/60 \text{ мес.} \times 100 \% \times 3 = 5 \%$$

Тогда в бухгалтерском учете получение лизингового имущества будет выглядеть следующим образом: Дебет счета 08 субсчет «Приобретение объектов основных средств по договору лизинга»

Кредит счета 76 субсчет «Арендные платежи» – на сумму полученного лизингового диагностического оборудования в размере 2 400 000 руб.;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Кредит счета 76 субсчет «Расчеты с транспортной компанией» – на сумму начисленных транспортных расходов в размере 25 000 руб.;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму оплаченных транспортных услуг в размере 25 000 руб.;

Дебет счета 01 субсчет «Арендованное имущество»,

Кредит счета 08 субсчет «Приобретение объектов основных средств по договору лизинга» – на стоимость введенного имущества в эксплуатацию в размере 2 425 000 руб.

А ежемесячно в течение первых 20 месяцев срока действия договора лизинга в бухгалтерском учете получают отражение следующие проводки:

Дебет счета 76 субсчет «Арендные платежи»,

Кредит счета 76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» – на сумму начисленного ежемесячного лизингового платежа в размере 40 000 руб.;

Дебет счета 76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму оплаченных лизинговых платежей в размере 40 000 руб.;

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 02 субсчет «Амортизация имущества, полученного по договору лизинга» на сумму амортизации диагностического оборудования в размере 120 000 руб. (2400 000 × 5 %).

Ежемесячно в течение оставшегося срока действия договора лизинга:

Дебет счета 76 субсчет «Арендные платежи»,

Кредит счета 76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» – на сумму ежемесячных лизинговых платежей в размере 40 000 руб.;

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму оплаченных ежемесячных лизинговых платежей в размере 40 000 руб.

По окончании действия договора лизинга диагностическое оборудование остается у ООО «Таис»: Дебет счета 01 субсчет «Собственное медицинское оборудование»,

Кредит счета 01 субсчет «Арендованное имущество» – на сумму переведенного лизингового оборудования в состав собственных основных средств в размере 2 400 000 руб.;

Дебет счета 02 субсчет «Амортизация имущества, полученного по договору лизинга»,

Кредит счета 02 субсчет «Амортизация собственного медицинского оборудования» – на сумму накопленной амортизации диагностического оборудования в составе амортизации собственных основных средств в размере 2 400 000 руб.

В связи с высокой ценой за медицинское оборудование наряду с другими формами покупки его существует такая форма расчета, как расчет с помощью аккредитива. Расчет с помощью аккредитива, как правило, интересен для поставщиков, так как он обеспечивает им уверенность в получении денежных средств за продаваемое оборудование и технику.

В связи с этим при покупке медицинского оборудования или техники медицинская организация открывает аккредитив в банке, в котором у нее имеется расчетный или валютный счет.

В целях налогообложения следует отметить, что счета – это расчетные и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организации и индивидуальных предпринимателей (п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ).

Для того чтобы открыть аккредитив, необходимо оформить и сдать в банк специальную форму № 0401063 (приложение № 5 к Положению о безналичных расчетах в Российской Федерации (утверждено ЦБ РФ от 03 октября 2002 г. № 2-П).

В соответствии с законодательством организация обязана сообщить в налоговую инспекцию в течение десяти дней об открытии счета в банке (п. 2 ст. 23 Налогового кодекса РФ). При этом аккредитив представляет собой специальный банковский счет, об открытии которого сообщать в налоговый орган не надо. Это связано с тем, что расчеты по аккреди-

титу являются одной из форм безналичных расчетов, предусмотренных договором о банковском счете (Письмо ЦБ РФ от 04.11.2002 г. № 08-31-1-/3922). После заключения договора о поставке медицинского оборудования покупателю этого оборудования необходимо сдать в свой банк форму об открытии аккредитива в четырех экземплярах, один из которых банк возвращает покупателю, второй остается в банке, третий и четвертый отправляется в банк получателя средств.

По полученному аккредитиву продавец получает денежные средства в банке при предоставлении соответствующих документов, подтверждающих выполнение им договорных обязательств, перечень которых определяется договором о поставке. Переданные в банк получателя документы регистрируются в реестре счетов (форма № 0401065), который также оформляется в четырех экземплярах, один из которых остается в банке продавца, второй – направляется в банк покупателя, третий – направляется покупателю, четвертый – продавцу.

Аккредитив признается покрытым, если покупатель заранее перечисляет на него деньги со своего расчетного счета. При этом данные денежные средства не могут быть направлены покупателем на другие цели. Бухгалтерский учет операций по покрытому аккредитиву рассмотрим на следующем примере.

Пример

Медицинский центр ООО «Доктор» заключило контракт на покупку радиационной медицинской установки на сумму 800 000 руб. (без НДС). В соответствии с условиями контракта расчеты производятся путем открытия покрытого аккредитива в рублях. Вознаграждение банка за услуги по открытию аккредитива составило 30 000 руб.

Расходы по доставке оборудования со склада поставщика составили 15 000 руб. (в том числе НДС – 2287,5 руб.). Расходы по доставке были оплачены с расчетного счета.

Приобретенное оборудование будет использоваться в медицинской деятельности, не облагаемой НДС. В бухгалтерском учете операции по расчетам будут оформлены следующим образом:

Дебет счета 55 «Специальные счета в банках» субсчет 1 «Аккредитивы»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – денежные средства переведены на аккредитив в сумме 800 000 руб.;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – оплачены услуги банка в сумме 30 000 руб.;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – стоимость услуг банка включена в первоначальную стоимость приобретенного оборудования в сумме 30 000 руб.;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – оприходовано приобретенное оборудование в сумме 800 000 руб.;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

Кредит счета 55 «Специальные счета в банках» субсчет 1 «Аккредитивы» – денежные средства перечислены продавцу с аккредитива в сумме 800 000 руб.;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – оплачены расходы по доставке с учетом НДС в сумме 15 000 руб.;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – расходы по доставке включены в первоначальную стоимость приобретенного оборудования в сумме 15 000 руб.;

Дебет счета 01 «Основные средства»,

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» – приобретенное оборудование введено в эксплуатацию с первоначальной стоимостью 845 000 руб. (800 000 руб. + 30 000 руб. + 15 000 руб.).

Если по каким-либо причинам покрытый аккредитив не использован, то деньги должны быть оприходованы на счет (дебет счета 51 «Расчетные счета», кредит счета 55 «Специальные счета в банках» субсчет 1 «Аккредитивы»).

Кроме того, может быть открыт непокрытый (гарантированный) аккредитив, сумма которого учитывается на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Закрытие аккредитива осуществляется в исполняющем банке, если истек его срок действия, получатель средств отказался от использования аккредитива или банк-эмитент отозвал аккредитив (в том числе по требованию плательщика).

Следует отметить, что условия закрытия аккредитива должны быть отмечены в договоре при открытии аккредитива.

1.3.2. Учет материальных запасов и расходных материалов

Состав материально-производственных запасов медицинских учреждений, так же как других коммерческих организаций, осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность, определен ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

К основным видам материальных запасов медицинских центров являются лекарства, кремы, гигиенические препараты, производственные инструменты и инвентарь (медицинские инструменты), а также спецодежда (халаты и др.).

Бухгалтерский учет материалов осуществляется по их фактической себестоимости (п. 5 ПБУ 5/01), которая зависит от способа их получения.

Так, в состав фактической себестоимости материальных запасов и расходных материалов, приобретенных за плату, включаются фактические затраты медицинской организации на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

К таким затратам относятся (п. 6 ПБУ 5/01):

- 1) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- 2) суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материалов;
- 3) таможенные пошлины;
- 4) невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материалов;
- 5) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- 6) затраты по заготовке и доставке материалов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- 7) затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты на услуги транспорта по доставке материальных запасов и расходных материалов до места их использования, если они не включены в их цену, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материальных запасов и расходных материалов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;
- 8) затраты по доведению материальных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты по подборке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных материалов, не связанные с оказанием услуг;
- 9) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов. Однако в соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 и подп. 2 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей кредитов и займов, включаются в состав прочих (операционных) расходов. Поэтому для избежания спорных вопросов в бухгалтерском учете и ведении дополнительного налогового учета проценты по обязательствам, связанным с приобретением материальных запасов, в состав их фактической себестоимости целесообразно не включать, а отражать на счете 91 «Прочие доходы и расходы». В любом случае выбранный способ отражения процентов по обязательствам должен быть отмечен в учетной политике для бухгалтерского учета.

В фактические затраты на приобретение материальных запасов и расходных материалов не включаются общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда

они непосредственно связаны с их приобретением (например, командировочные расходы по заключению договоров на поставку материалов и т. п.).

Фактическая себестоимость материалов, внесенных в счет вклада в уставный капитал медицинского центра, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями или участниками организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Фактическая себестоимость материальных запасов и расходных материалов, полученных медицинским центром по договору дарения или безвозмездно, определяется исходя из рыночной стоимости аналогичных запасов на дату принятия их к бухгалтерскому учету (п. 9 ПБУ 5/01). При этом для целей налогообложения рыночная стоимость таких запасов определяется с учетом требований ст. 40 Налогового кодекса РФ.

Фактическая себестоимость материальных запасов и расходных материалов, полученных по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами (путем товарообмена), определяется исходя из стоимости данных активов, переданных или подлежащих передаче организацией (п. 10 ПБУ 5/01). При этом стоимость активов, подлежащих передаче медицинской организацией в обмен на получаемые материалы, устанавливается исходя из цены, по которой обычно данная организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость запасов определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные запасы.

Принятие материальных запасов и расходных материалов на склад медицинских учреждений осуществляется на основе приходных ордеров формы № М-4.

Для учета заготовления и приобретения материальных ценностей медицинские учреждения могут использовать счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Если учет материалов ведется по фактической стоимости приобретения, то затраты, связанные с приобретением, аккумулируются непосредственно на счете 10 «Материалы» в разрезе полученных партий материалов. Однако такая постановка учета, как правило, применяется при небольшой номенклатуре материальных ценностей либо при высоком уровне автоматизации бухгалтерского учета. Если затраты, связанные с поступлением материальных запасов, отражаются в учете после их оприходования и формирования балансовой стоимости, то эти расходы подлежат отнесению на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В любом случае выбранный способ отражения информации о поступлении материальных ценностей и формирования их стоимости должен быть отражен в учетной политике медицинского центра.

Пример.

Медицинский центр «Эстэлит» закупил у поставщика партию массажного крема в количестве 100 штук.

Учетной политикой «Эстэлита» предусмотрен учет материалов по фактической себестоимости, отражаемой на счете 10.

Покупная цена 1 тубика крема составляет 150 руб. (в том числе НДС – 22,88 рубля). Общая стоимость партии составит 15 000 руб. (в т. ч. НДС – 2287,5 руб.).

Поставка партии крема на склад медицинского центра осуществлялась силами поставщика, и расходы на нее составили 1000 руб. (в т. ч. НДС – 152,5 рубля).

В бухгалтерском учете приобретение массажного крема будет отражено следующим образом:

Дебет счета 10 «Материалы»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость оприходованных ценностей без учета НДС в размере 12 712,5 руб.;

Дебет счета 10 «Материалы»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму транспортных расходов, включаемых в себестоимость материальных ценностей в размере 847,5 руб.;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС по приобретенным материальным ценностям и транспортным расходам;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму оплаченного счета поставщику в размере 16 000 руб.;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – на сумму принятого к вычету НДС, оплаченного поставщику за материальные ценности и их доставку.

В случае поступления платежных документов на транспортные услуги после оприходования ценностей и формирования их первоначальной стоимости расходы на доставку были бы отражены следующим образом:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму транспортных расходов 847,5 руб. (без учета НДС);

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС в размере 152,5 руб.; Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму оплаченного счета поставщика за транспортные услуги в размере 1000 руб.;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – на сумму принятого к вычету НДС по транспортным услугам в размере 152,5 руб.

Исходя из того что транспортные расходы связаны с процессом оказания услуг, данные расходы должны быть приняты к учету для целей налогообложения и уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

В условиях большой номенклатуры материальных запасов и расходных материалов, а также в связи постоянными изменениями цен на них и их доставку целесообразно использование учетных цен, разрабатываемых на определенный промежуток времени.

С этой целью для отражения информации о стоимости материальных ценностей и выявления отклонений учетных цен от фактической себестоимости учет материальных ценностей ведется с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

По дебету счета 15 отражается покупная стоимость материальных запасов и расходных материалов и расходы, связанные с их приобретением в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По кредиту этого счета в корреспонденции со счетом 10 «Материалы» отражается стоимость поступивших и оприходованных материальных ценностей по планово-учетным ценам, сформированным организацией:

Разница между фактической себестоимостью материальных ценностей и планово-учетной стоимостью списывается со счета 15 на счет 16:

Дебет счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»,

Кредит счета 15 «Заготовление и приготовление материальных ценностей» – списано превышение фактической себестоимости материальных ценностей над их учетной ценой (перерасход);

Дебет счета 15 «Заготовление и приготовление материальных ценностей»,

Кредит счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» – списано превышение учетной цены материальных ценностей над их фактической себестоимостью (экономия).

Отклонения стоимости материальных ценностей в полном объеме подлежат списанию (сторнированию) на счета учета затрат. Кроме того, они относятся ко всем материальным ценностям. В связи с этим необходимо производить расчет этих отклонений, приходящихся на остаток материалов на конец месяца.

Однако следует отметить, что списание отклонений может производиться как в полном объеме на счета затрат, так и пропорционально стоимости материальных ценностей, переданных для оказания услуг. Данный момент определяется организацией самостоятельно и отмечается в учетной политике.

Пример.

В учетной политике ООО «Таис» предусмотрено, что стоимость приобретенных материальных ценностей отражается по учетным ценам с использованием счетов 15 и 16.

На начало отчетного месяца кредитовое сальдо счета составляло 1500 руб. При этом остаток материальных ценностей составлял 140 000 руб.

В течение отчетного месяца были приобретены материальные ценности, покупная цена которых составила 20 000 руб.

Расходы на доставку материальных ценностей на склад собственным транспортом составили 2000 руб.

За отчетный месяц на счет учета затрат на оказание медицинских услуг (счет 20) было списано на сумму 110 000 руб.

Рассмотрим два варианта учета материальных ценностей.

1. Приобретенные в отчетном месяце материальные ценности оприходованы по учетным ценам на сумму 21 000 руб.

В бухгалтерском учете будут сформированы следующие проводки:

Дебет счета 15 «Заготовление и приготовление материальных ценностей»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость приобретения ценностей у поставщика в размере 20 000 руб.;

Дебет счета 15 «Заготовление и приготовление материальных ценностей»,

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства» – на сумму транспортных расходов в размере 2000 руб.;

Дебет счета 10 «Материалы»,

Кредит счета 15 «Заготовление и приготовление материальных ценностей» – на сумму оприходованных материальных ценностей по учетным ценам в размере 21 000 руб.;

Дебет счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»,

Кредит счета 15 «Заготовление и приготовление материальных ценностей» – на сумму отклонения в стоимости материалов (перерасход) в размере 1000 руб.;

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 10 «Материалы» – на сумму списанных материальных ценностей на оказание услуг в размере 110 000 руб.

Рассчитаем сумму отклонения, подлежащую списанию в затраты:

110 000 руб. / (140 000 руб. + 21 000 руб.) × 100 % = 68,32 %;

(15 000 руб. – 1000 руб.) × 68,32 Но = 341,6 руб.

На полученную сумму отклонения в бухгалтерском учете оформляется запись:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» – на сумму отклонения в стоимости в размере 341,6 руб. Соответственно на конец месяца кредитовое сальдо на счете 16 составит 841,6 руб.

2. Приобретенные в отчетном месяце материальные ценности оприходованы по учетным ценам на сумму 25 000 руб.

В этом случае в бухгалтерском учете будут сформированы следующие проводки:

Дебет счета 15 «Заготовление и приготовление материальных ценностей»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость приобретения ценностей у поставщика в размере 20 000 руб.;

Дебет счета 15 «Заготовление и приготовление материальных ценностей»,

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства» – на сумму транспортных расходов в размере 2000 руб.;

Дебет счета 10 «Материалы»,

Кредит счета 15 «Заготовление и приготовление материальных ценностей» – на сумму оприходованных материальных ценностей по учетным ценам в размере 25 000 руб.;

Дебет счета 15 «Заготовление и приготовление материальных ценностей»,

Кредит счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» – на сумму отклонения в стоимости материалов (экономия) в размере 3000 руб.;

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 10 «Материалы» – на сумму списанных материальных ценностей на оказание услуг в размере 110 000 руб.

Следовательно, на конец отчетного месяца кредитовое сальдо по счету 16 составит 4500 руб. Рассчитаем сумму отклонения, подлежащую списанию в затраты:

$110\,000 \text{ руб.} / (140\,000 \text{ руб.} + 25\,000 \text{ руб.}) \times 100\% = 66,67\%$;

$(1500 \text{ руб.} + 3000 \text{ руб.}) \times 66,67\% = 3000 \text{ руб.}$

На полученную сумму отклонения в бухгалтерском учете оформляется запись:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» – на сумму сторнированного отклонения в стоимости в размере 3000 руб.

1.3.3. Учет расчетов с персоналом

Учет расчетов с персоналом по заработной плате в целом аналогичен учету расчетов с персоналом в других сферах деятельности, с учетом требований специфики учреждения.

Так, например, в расчете заработной платы работникам медицинского центра имеет значение квалификация врача. Заработная плата врача, имеющего ученую степень, несколько выше заработной платы врача без научного звания.

При этом во многих медицинских центрах, например в стоматологических, заработная плата определяется в процентах от стоимости оказанных ими услуг.

Пример

Заработная плата врачей-стоматологов ООО «Дентал» определяется по следующим тарифным ставкам:

- 1) от стоимости выполненных профилактических процедур – 10 %;*
- 2) от стоимости услуг по протезированию – 25 %.*

В апреле 2006 г. доктор Зубов В. п. провел клиентам профилактические процедуры на общую сумму 15 000 рублей, оказал услуги по протезированию на 100 000 руб.

Предположим, что ООО «Дентал» не имеет права на регрессивную шкалу ставок единого социального налога и Зубов В. п. не получал налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц.

Бухгалтерский учет начисления заработной платы в этом случае будет выглядеть следующим образом:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму заработной платы по профилактическим процедурам в размере 1500 руб. $(15\,000 \times 10\%)$;

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму начисленного единого социального налога с данной заработной платы в размере 390 руб. $(1500 \times 26\%)$;

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму заработной платы по протезированию в размере 25 000 руб. $(100\,000 \text{ руб.} \times 25\%)$;

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму начисленного единого социального налога в части начисленной заработной платы за протезирование в размере 6500 руб. $(25\,000 \times 26\%)$;

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на доходы физических лиц в размере 3445 руб. $((1500 + 25\,000) \times 13\%)$;

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

Кредит счета 50 «Касса» – на сумму выданной заработной платы в размере 23 055 руб. $(26\,500 - 3445)$.

Однако заработная плата управленческого и хозяйственного персонала определяется на основе фиксированного оклада и не зависит от выручки, полученной медицинской организацией за расчетный месяц. Затраты на оплату труда этих сотрудников в полном объеме включаются в состав общехозяйственных расходов, а затем подлежат распределению пропорционально видам услуг.

1.4. Учет затрат на оказание медицинских услуг

1.4.1. Состав, классификация и система учета затрат

Специфика процесса оказания медицинских услуг отличается тем, что не возникает незавершенного производства. В связи с этим все затраты отчетного периода в бухгалтерском учете полностью списываются на себестоимость оказываемых услуг. При этом в целях налогообложения принимаются в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Однако следует отметить, что общехозяйственные расходы, собранные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», на себестоимость услуг могут списываться двумя способами:

1) непосредственно на счет 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»;

2) закрываться на счет 20 «Основное производство», а затем списываться в дебет субсчета 90-2. Налоговый учет затрат на оказание медицинских услуг ведется в разрезе прямых и косвенных расходов. Прямые расходы составляют затраты, непосредственно связанные с медицинской услугой в процессе ее оказания. К таким затратам относятся:

- 1) оплата труда основного персонала;
- 2) отчисления на социальные нужды и социальное страхование и обеспечение от заработной платы основного персонала;
- 3) материальные затраты, полностью потребляемые в процессе оказания медицинской услуги (медикаменты, перевязочные средства, продукты питания, одноразовые медицинские принадлежности и др.);
- 4) износ мягкого инвентаря по основным подразделениям;
- 5) износ медицинского и прочего оборудования, используемого непосредственно в лечебно-диагностическом процессе.

Косвенные расходы составляют затраты, обеспечивающие деятельность медицинского учреждения, но не связанные с процессом оказания услуг непосредственно. К таким затратам относятся:

- 1) оплата труда административно-управленческого персонала;
- 2) отчисления от заработной платы административно-управленческого персонала на социальное страхование и обеспечение;
- 3) общехозяйственные затраты (затраты на материалы и предметы для текущих хозяйственных целей, на канцелярские товары, инвентарь и оплату услуг, включая затраты на текущий ремонт и т. д.);
- 4) командировочные расходы и затраты на служебные выезды;
- 5) износ мягкого инвентаря во вспомогательных подразделениях;
- 6) амортизация зданий, сооружений и других основных фондов, непосредственно не связанных с оказанием медицинских услуг;
- 7) прочие затраты.

Косвенные затраты подлежат распределению и включению в стоимость медицинских услуг пропорционально расчетным коэффициентам.

Однако нельзя забывать о различных понятиях прямых и косвенных затрат в бухгалтерском учете и учете в целях налогообложения.

Бухгалтерский учет определяет прямые затраты на оказание услуг как затраты, непосредственно связанные с оказанием этих услуг и относимые на их себестоимость (такие, как материальные запасы и расходные материалы, электроэнергия, оплата труда основного

персонала медицинских учреждений, включая суммы единого социального налога, суммы начисленной амортизации основных средств, участвующих в процессе оказания услуг). Как правило, к этим расходам относятся расходы основного производства, собранные на счете 20 (без учета распределяемых на этот счет общехозяйственных расходов).

При этом косвенные затраты непосредственно на себестоимость оказанных услуг не относятся, а подлежат распределению на основе выбранной базы распределения, например расчетных коэффициентов, заработной платы основного персонала и пр. Прежде всего косвенные затраты составляют общехозяйственные расходы, отражаемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы». К косвенным затратам также относятся все управленческие расходы.

Налоговое законодательство, а именно ст. 318 Налогового кодекса РФ прямые и косвенные затраты определяет несколько иным способом.

Так, к прямым затратам в целях налогообложения включаются:

1) расходы на приобретение материалов, подвергающихся дополнительной обработке (а не все материальные затраты, как в бухгалтерском учете). При этом расходы на материалы относятся к прямым затратам только в том случае, если они составляют основу производимой продукции или являются ее необходимым компонентом;

2) расходы на оплату труда основного медицинского персонала, участвующего в процессе оказания медицинских услуг, а также суммы единого социального налога, начисленного на эти суммы расходов на оплату труда;

3) суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при оказании услуг. Остальные расходы медицинских организаций, кроме внереализационных, в целях налогообложения являются косвенными.

Следует отметить, что сумма косвенных расходов на оказание медицинских услуг, осуществленных в отчетный (налоговый) период, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода. В связи с этим вся величина косвенных расходов, определенная в целях налогообложения, принимается в отчетный (налоговый) период для целей налогообложения.

При этом сумма прямых расходов также относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода. И прямые затраты полностью принимаются для целей налогообложения.

Следует отметить, что особенностью деятельности медицинских организаций является то, что деление расходов на прямые и косвенные в налоговом учете необходимо только для правильного заполнения декларации по налогу на прибыль.

При этом следует отметить, что затраты на оказание льготных или бесплатных (благотворительных) медицинских услуг для целей налогообложения не принимаются (подп. 16 ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Кроме того, оказание услуг на безвозмездной основе признается их реализацией и объектом обложения НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ). В этом случае налоговая база определяется исходя из рыночной цены на безвозмездно оказанные медицинские услуги.

Бухгалтерский учет затрат по безвозмездно оказанным услугам осуществляется с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы». Списание этих затрат оформляется следующими проводками:

Дебет счета 91 субсчет 2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» – на сумму списанной фактической стоимости безвозмездно оказанных услуг;

Дебет счета 91 субсчет 2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму начисленного НДС по безвозмездно оказанным услугам.

Состав материальных ценностей состоит из расходов на приобретение материальных ценностей и расходных материалов, медицинских препаратов, которые используются медицинским учреждением в процессе оказания медицинских услуг. К таким материальным ценностям, стоимость которых включается в себестоимость продукции в составе прямых и косвенных затрат, относятся медицинские пломбировочные и слепочные материалы, пластмассы, материалы для зубопротезирования, имплантанты, обезболивающие препараты, медицинский инвентарь и инструменты и прочие ценности. Материалы хранятся в клинике в специально предназначенном помещении (на складе или в хранилище) под контролем ответственного лица. Обычно врач-стоматолог самостоятельно решает, какие препараты и в каком количестве ему понадобятся для работы. Отпуская материалы со склада, ответственное лицо оформляет требование-накладную по форме № М-11.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.