

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПЛАТНЫХ УСЛУГ В МЕДИЦИНСКИХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

**Е. Ю. Бодина**, студентка 4 курса экономического факультета специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева»

**В. В. Акашева**, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарева»

*В статье рассмотрена особенность отражения в бюджетном учете медицинского учреждения доходов, полученных от оказания услуг на платной основе.*

Ключевые слова: договор на оказание платных медицинских услуг, доходы медицинского учреждения, авансовый платеж, задолженность

В учреждениях здравоохранения широкое распространение получила деятельность по оказанию платных медицинских услуг. Платные медицинские услуги предоставляются медицинскими учреждениями в виде профилактической, лечебно-диагностической, реабилитационной, протезно – ортопедической и зубопротезной помощи [2]. Все виды услуг, оказываемых на платной основе, осуществляются на основании договоров на оказание платных медицинских услуг (далее – договор), заключаемых с организациями и физическими лицами. В настоящее время независимо от специфики медицинской услуги любой из договоров, заключенный с целью оказания медицинской помощи, следует рассматривать как разновидность договора возмездного оказания услуг [1].

На практике возникают ситуации, когда договор носит длительный характер с поэтапным выполнением услуг.

Например, в начале текущего года может быть заключен договор, срок выполнения которого определен последним числом текущего года и предусматривает поквартальное его выполнение. Необходимо определить, на каком счете

в этом случае необходимо отражать в бюджетном учете доходы медицинского учреждения, которые не относятся к доходам текущего отчетного периода? В Плате счетов Инструкции по бюджетному учету, утвержденной приказом Минфина России от 30.12.2008 № 148н (далее – Инструкция № 148н), для учета таких доходов предусмотрен счет 401 04 130 «Доходы будущих периодов от оказания платных услуг» (данный счет предназначен для учета сумм, начисленных заказчиком за выполненные и сданные исполнителем отдельные этапы работ, не относящихся к доходам текущего отчетного периода).

Согласно этому пункту начисленные заказчиком суммы в соответствии с заключенными договорами и отчетными документами за выполненные отдельные этапы работ отражаются следующей проводкой:

Д-т сч. 2 205 03 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных услуг» – К-т сч. 2 401 04 130 «Доходы будущих периодов от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг».

Таким образом, на счете 401 04 130 накапливаются все начисленные заказчиком поэтапные суммы, которые при окончательном завершении работ подлежат зачислению в доход текущего отчетного периода. Данная операция в бюджетном учете медицинского учреждения оформляется следующей проводкой:

Д-т сч. 2 401 0 130 «Доходы будущих периодов от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг» – К-т сч. 2 401 01 130 «Доходы от оказания платных услуг».

Рассмотрим данные операции на конкретном примере. Учреждением здравоохранения заключен договор со сторонней организацией на оказание платных медицинских услуг на сумму 50000 руб. Действие договора – с 10 января по 31 декабря текущего года. Договором предусмотрено поквартальное оформление оказанных услуг:

- I квартал – 5 000 руб.;
- II квартал – 10 000 руб.;
- III квартал – 15 000 руб.;

-IV квартал – 20 000 руб.

В бухгалтерском учете медицинского учреждения данные операции будут отражены следующими проводками:

Д-т сч. 2 205 03 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных услуг» – К-т сч. 2 401 04 130 «Доходы будущих периодов от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг» – 5 000 руб. – начислен доход будущих периодов за I квартал текущего года;

Д-т сч. 2 205 03 560 – К-т сч. 2 401 04 130 – 10 000 руб. – начислен доход будущих периодов за II квартал текущего года;

Д-т сч. 2 205 03 560 – К-т сч. 2 401 04 130 – 15 000 руб. – начислен доход будущих периодов за III квартал текущего года;

Д-т сч. 2 205 03 560 – К-т сч. 2 401 04 130 – 20 000 руб. – начислен доход будущих периодов за IV квартал текущего года;

Д-т сч. 2 401 04 130 «Доходы будущих периодов от оказания платных услуг» – К-т сч. 2 401 01 130 «Доходы от оказания платных услуг» – 50 000 руб. – начислен доход отчетного периода.

Поскольку исполнение длительного договора связано с определенными затратами, в его условиях предусматривают перечисление авансовых платежей. В Инструкции № 148н не предусмотрен отдельный счет, на котором бы отражались поступившие авансовые платежи. Исходя из п. 99 Инструкции № 148н поступление оплаты за оказанные услуги следует отражать по кредиту счета 2 205 03 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных услуг» в корреспонденции с дебетом счета 2 201 01 510 «Поступление денежных средств учреждения на счета». Поэтому при поступлении авансового платежа воспользуемся данной проводкой, поскольку это не противоречит методологии бюджетного учета.

Если оказываемые медицинским учреждением услуги облагаются НДС, начисление суммы данного налога по полученным предварительным оплатам в счет предстоящей реализации нефинансовых активов (работ, услуг) согласно п. 177 Инструкции № 148н отражается по дебету счета 210 01 560 «Увеличение

дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам» и кредиту счета 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость».

Рассмотрим на примере отражение операции поступления предварительной оплаты в счет предстоящего оказания медицинских услуг. Учреждением здравоохранения с 1 апреля по 30 сентября текущего года заключен договор с организацией на оказание косметических услуг ее сотрудникам на сумму 23 600 руб., в том числе НДС 18 % – 3 600 руб. По условиям договора производится поквартальное закрытие оказанных услуг, право собственности на которые переходит по завершении договора. Условиями договора предусмотрена предоплата услуг в размере 50%. В текущем году 4 апреля на лицевом счете учреждения здравоохранения отражено поступление предоплаты в сумме 11 800 руб., в том числе НДС 18% – 1 800 руб. Окончательная оплата произведена по завершении договора 3 октября текущего года.

Данные операции в бухгалтерском учете медицинского учреждения отразятся следующими проводками:

– во II квартале текущего года:

Д-т сч. 2 205 03 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных услуг» – К-т сч. 2 401 04 130 «Доходы будущих периодов от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг» – 11 800 руб. – начислен доход будущих периодов за II квартал текущего года;

Д-т сч. 2 201 01 510 «Поступление денежных средств учреждения на счета» – К-т сч. 2 205 03660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных услуг» – 11 800 руб. – поступил аванс от заказчика;

Д-т сч. 2 210 01 560 «Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам» – К-т сч. 2 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость» – 1 800 руб. – начислен НДС с суммы аванса;

Д-т сч. 2 303 04 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость» К-т сч. 2 201 01 610 «Выбытие денежных средств учреждения на счета» – 1 800 руб. – перечислен НДС в доход бюджета;  
– в III квартале текущего года:

Д-т сч. 2 205 03 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных услуг» – К-т сч. 2 401 04 130 «Доходы будущих периодов от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг» – 11 800 руб. – начислен доход будущих периодов за III квартал текущего года;

Д-т сч. 2 401 04 130 «Доходы будущих периодов от оказания платных услуг» К-т сч. 2 401 01 130 «Доходы от оказания платных услуг» – 23 600 руб. – начислен доход отчетного периода;

Д-т сч. 2 401 01 130 «Доходы от оказания платных услуг» – К-т сч. 2 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость» – 3 600 руб. – начислен НДС с дохода отчетного периода;

Д-т сч. 2 303 04 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость» – К-т сч. 2 210 01 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам» – 1 800 руб. – произведен зачет НДС с аванса;

Д-т сч. 2 201 01 510 «Поступление денежных средств учреждения на счета» К-т сч. 2 205 03 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных услуг» – 11 800 руб. – получена окончательная оплата;

Д-т сч. 2 303 04 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость» – К-т сч. 2 201 01 610 «Выбытие денежных средств учреждения со счетов» – 1 800 руб. – перечислен НДС в бюджет.

Поскольку поступление авансовых платежей в одном налоговом периоде по договорам с длительным сроком исполнения относится в кредит счета 2 205 03 000, а начисление дохода по дебету счета 2 205 03 000 будет производиться в других налоговых периодах, возникает кредитовое сальдо. Однако этот счет

является только активным и наличия кредитового сальдо не допускается, поэтому в бюджетной отчетности остаток будет отражаться по дебету счета со знаком «минус».

#### **Библиографические ссылки**

1. Ст. 779, Гл. 39 ГК РФ (часть вторая) от 26.01.1996 №14-ФЗ
2. Об утверждении Правил предоставления платных медицинских услуг населению медицинскими учреждениями: Постановление Правительства РФ от 13.01.1996 № 27.
3. Основы бюджетной системы / под ред. М. Афанасьев. – Москва 2009. – 220 с.