

деятельность, поскольку применение вышеуказанного порядка формирования прибыли от внереализационных операций, в частности, от переоценки средств и обязательств, чья стоимость выражена в иностранной валюте, позволит обеспечить сопоставимость отчетных данных отечественных и зарубежных предприятий, что в конечном итоге положительно отразится на инвестиционной привлекательности белорусской экономики. В то же время, применяемый в настоящее время отечественными коммерческими организациями, порядок учета курсовых разниц может применяться только в целях налогового учета при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Здесь же следует отметить, что такой порядок вполне позволителен в связи с недавним разделением в республике бухгалтерского и налогового учета.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Закон Республики Беларусь от 25.06.2001 г. № 42-З "О внесении изменений и дополнений в закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности"/ Эталонный банк данных правовой информации РБ "ЭТАЛОН-Беларусь".
2. Постановление Министерства финансов РБ от 17.07.2000 г. № 78 "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организаций, стоимость которых выражена в иностранной валюте"/ Эталонный банк данных правовой информации РБ "ЭТАЛОН-Беларусь".
3. Постановление Министерства финансов РБ от 30.05.2003 г. № 89 "Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета"/ Эталонный банк данных правовой информации РБ "ЭТАЛОН-Беларусь".
4. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве/ Под общ.ред. А.П. Михалкевича.— Мн.: БГЭУ, 2004.— 687 с.
5. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине с использованием национальных стандартов.— К.: Изд-во А.С.К., 2003.— 847 с.
6. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности.— М.: ИНФРА-М, 2003.— 472 с.
7. Соколов Я.В. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета.— М.: Финансы и статистика, 2003.— 640 с.

**ДОХОД, ПОЛУЧАЕМЫЙ БОЛЬНИЦАМИ ОТ ОКАЗАНИЯ ПЛАТНЫХ УСЛУГ, –  
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКИЙ ИЛИ (И) ДОХОД, ПРИРАВНЕННЫЙ  
К БЮДЖЕТНОМУ ФИНАНСИРОВАНИЮ**

A.B. Усатый, БГЭУ

Организации здравоохранения, финансируемые из государственного бюджета, вправе оказывать платные услуги в соответствии с перечнем, утвержденным Постановлением Совета Министров № 556 от 25.04.2003 г. Однако многие вопросы, связанные с подобного рода деятельностью организаций, на данном этапе не урегулированы законодательством. В частности, в каких случаях доходы от платных услуг относятся к источникам, приравненным к бюджетному финансированию, а в каких — к внебюджетным средствам, полученным от предпринимательской деятельности. Отнесение внебюджетных средств к конкретному виду влечет за собой определенный порядок их учета, расходования и налогообложения.

Согласно ст. 1 Гражданского кодекса предпринимательская деятельность — это самостоятельная деятельность юридических и физических лиц, осуществляемая ими в гражданском обороте от своего имени, на свой риск и под свою имущественную ответственность и направленная на систематическое получение прибыли от использования имущества, продажи вещей, произведенных, переработанных или приобретенных для продажи, а также выполнения работ или оказания услуг, если эти работы или услуги предназначаются для реализации другим лицам и не используются для собственного потребления.

Это определение предполагает, что если лечебно-профилактическое учреждение в результате оказания платных услуг стремится систематически извлекать прибыль, то такая деятельность является предпринимательской, а доход — предпринимательским. Ключевым моментом здесь является то, что законодатель определяет предпринимательскую деятельность не как деятельность, систематически приносящую прибыль (ее может не быть даже у коммерческой организации), а как деятельность, направленную на систематическое получение прибыли [7, с. 71].

Анализ действующего законодательства относительно деятельности учреждений системы здравоохранения, направленной на получение дохода от оказания платных услуг (Гражданский кодекс, Закон Республики Беларусь "О здравоохранении", Постановление Министерства здравоохранения № 51 от 22.12.2003 г. "Об утверждении инструкции о порядке формирования и применения тарифов на платные медицинские услуги", Постановление Кабинета Министров № 513 от 06.08.1996 г. "Об утверждении порядка осуществления хозяйственной деятельности лицами, не являющимися субъектами хозяйствования", Постановление Министерства финансов № 152 от 12.11.2002 г. "Об утверждении инструкции о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности" и др.), приводит к следующему заключению: в настоящее время доход, получаемый от оказания платных услуг в учреждениях системы здравоохранения, необходимо рассматривать как предпринимательский. В настоящее время тарифы на платные медицинские услуги формируются в соответствии с Положением о порядке формирования и применения цен и тарифов, утвержденным постановлением Министерства экономики Республики Беларусь № 43 от 22.04.1999 г., на основе плановой себестоимости, всех видов установленных законодательством налогов и неналоговых платежей, прибыли, с учетом качества услуг и конъюнктуры рынка, а также с учетом особенностей, предусмотренных Постановлением Министерства здравоохранения № 51 от 22.12.2003 г. "Об утверждении инструкции о порядке формирования и применения тарифов на платные медицинские услуги".

Организация подобного рода деятельности в больницах может быть в двух формах:

1) на основе хозрасчетных отделений, подразделений, кабинетов, палат. В них медицинские и сервисные услуги оказываются на выделенных площадях и оборудовании отдельным штатом сотрудников, содержащихся за счет внебюджетных средств;

2) оказание платных услуг специалистами в течение установленной продолжительности рабочего времени с использованием при этом оборудования, материальных ценностей, в том числе приобретенных и за бюджетные средства, в помещениях, содержащихся за счет бюджетных средств (далее – без образования хозрасчетного структурного подразделения).

Как известно, по отношению к объему производства затраты в краткосрочном периоде подразделяются на постоянные и переменные. Известно, что в больнице, где выше число дней использования койки в году, средняя стоимость одного дня всегда ниже. Это связано с тем, что 75% расходов стационара не зависят от наличия больных и идут в основном на оплату труда персонала и эксплуатацию здания и оборудования. Лишь 25% средств непосредственно расходуются на больных для приобретения лекарств и питания [6, с. 120]. Если платные услуги в стационаре оказываются по второму варианту, то размер постоянных затрат на содержание больницы не изменится (например, не требуется расширять штаты организации). Если же оказывать платные услуги в больнице в отдельном хозрасчетном подразделении, это повлечет за собой расширение штатов организации; приобретение медицинского оборудования, а значит и рост расходов на его эксплуатацию; рост расходов на материалы для хозяйственных целей, на оплату услуг связи и т.п.

Известный постулат экономической теории о том, что фирме в краткосрочном периоде следует вести производство не только в условиях обеспечения прибыльности, но и в случае если убыток оказывается меньше, чем ее постоянные издержки [8, с. 339], для стационара, оказывающего платные услуги без образования хозрасчетного подразделения, по мнению автора, можно сформулировать так: *оказание платных услуг штатными работниками в течение установленной продолжительности рабочего времени с использованием при этом оборудования, материальных ценностей, в том числе приобретенных и за бюджетные средства, в помещениях, содержащихся за счет бюджетных средств оправданно осуществлять даже, если цена на них превышает только переменные издержки на их оказание, не превышая при этом полных расходов.*

Этот вариант оказания платных услуг позволяет частично (или полностью) финансировать постоянные расходы, которые больница несет независимо от того, оказывает ли она платные услуги.

Бюджетные организации могут использовать этот вариант ценообразования при оказании платных услуг без образования хозрасчетного структурного подразделения, т.к. изначально создаются для осуществления ими управлеченческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера.

Необходимо учитывать социальную значимость учреждений системы здравоохранения, низкую платежеспособность населения, несвоевременное и недостаточное финансирование отрасли, а также конкуренцию со стороны коммерческих субъектов хозяйствования, оказывающих медицинские услуги (которые не смогут себе позволить такую политику ценообразования).

Аргументом в пользу этой модели ценообразования может служить то, что бюджетные организации финансируются из государственного бюджета, одним из источников которого является подоходный налог. Поэтому неправильно для граждан, уплачивающих подоходный налог, оказывать платные медицинские услуги по второму варианту по цене, которая возмещает общую сумму затрат на ее оказание и установленный норматив рентабельности.

По мнению кандидата юридических наук Я.Функа, если доходы будут всегда равны расходам или ниже их, т.е. ценовая политика будет строиться таким образом, чтобы никогда не возникало превышения доходов над расходами, тогда такое учреждение может рассматриваться как учреждение, не осуществляющее предпринимательскую деятельность [7, с. 71]. В этом случае, по нашему мнению, это и будет доход, приравненный к бюджетному финансированию, полученный от оказания платных услуг в учреждениях системы здравоохранения.

Следует заметить, что согласно сложившейся практике отдельные доходы из внебюджетных источников приравниваются к бюджетному финансированию, например родительская плата за питание детей в детских дошкольных учреждениях. При наличии таких доходов расходы по бюджетному финансированию списываются прежде всего за счет средств родителей, а оставшаяся сумма – за счет бюджетного финансирования.

В связи с этим возникает вопрос: надо ли вносить средства, поступившие на счет в банке из источников, приравненных к бюджетному финансированию, на счет органа казначейства, как это происходит в настоящий момент с родительской платой за питание детей в детских дошкольных учреждениях? По нашему мнению, надо дать право больнице самостоятельно распоряжаться этими средствами в соответствии с утвержденной сметой, т.е. не перечислять их органу казначейства.

Предложенный вариант ценообразования при оказании платных услуг без образования отдельного подразделения не подходит для варианта оказания платных услуг в отдельном хозрасчетном подразделении, т.к. целью создания хозрасчетного подразделения является получение прибыли. Такая деятельность, как было сказано выше, является предпринимательской, а доход соответственно необходимо рассматривать как предпринимательский.

Следует подчеркнуть ряд существенных преимуществ модели оказания платных услуг без образования отдельного подразделения. Главное при этом не требуется выделение отдельных производственных площадей

с необходимым медицинским оснащением, хозяйственным инвентарем, средствами связи, оргтехники и т.п. Такая организация напрямую снижает стоимость услуг, чему способствует более высокая, нежели в первом варианте, эффективность использования материально-технических ресурсов на уровне больницы в целом. Практически без всякого дополнительного структурирования или прямого увеличения штатного состава врачей и медицинских сестер модель позволяет наладить реализацию оптимальных для конкретного лечебно-профилактического учреждения объемов платной помощи, максимальной по спектру оказываемых услуг, приближающемуся к структуре его деятельности, осуществляющей за счет средств бюджета. Виды деятельности платных услуг при этом ограничиваются Постановлением Совета Министров РБ № 556 от 25.04.2003 г., а также наличием спроса на те или иные услуги и резервов кадровых и материально-технических ресурсов.

Исходя из вышеизложенного понятно, что в отличие от первой модели данный способ организации предоставления платных медицинских услуг отражает интересы коллектива в целом, а не только узкого круга лиц, работающих непосредственно в хозрасчетном отделении, и административно-управленческого персонала. Это предоставляет каждому медицинскому работнику возможность интенсифицировать свой труд — оказывать платные медицинские услуги на собственном рабочем месте и получать за это дополнительное вознаграждение.

Таким образом, можно представить виды доходов при различных вариантах организации оказания платных услуг в больницах, финансируемых из бюджета, в таблице 1.

Таблица 1

**Виды доходов при различных вариантах организации оказания платных услуг  
больницами Республики Беларусь**

С образованием хозрасчетного структурного подразделения	Без образования хозрасчетного структурного подразделения	
Доход рассматривается только как предпринимательский при оказании услуг для всех категорий пациентов	Доход рассматривается как предпринимательский, и как приравненный к бюджетному финансированию	
	предпринимательский доход при оказании услуг для субъектов хозяйствования (например, страховых компаний)	приравненный к бюджетному финансированию при оказании услуг для граждан Республики Беларусь

Если исследовать опыт организации аналогичной работы в бюджетных организациях Российской Федерации, то можно увидеть, что платность оказываемых услуг еще не является основанием для определения деятельности бюджетной организации в качестве предпринимательской. В ряде нормативных актов, регулирующих деятельность бюджетных организаций в соответствующих сферах, содержатся прямые указания на то, что некоторые виды платной деятельности не являются предпринимательскими. Для учреждений образования не является предпринимательской платная деятельность, доходы от которой реинвестируются в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (в том числе на заработную плату) в данном образовательном учреждении. Данная норма содержится в п. 3 ст. 47 Закона Российской Федерации "Об образовании" от 10.07.1992 г. № 3266-1 (в ред. от 05.03.2004 г. № 169-ФЗ). Образовательные учреждения независимо от их организационно-правовых форм в части непредпринимательской деятельности, предусмотренной уставом этих образовательных учреждений, освобождаются от уплаты всех видов налогов, в т.ч. платы за землю (п. 3 ст. 40 Закона РФ "Об образовании").

Подводя итог, считаем, что внебюджетная деятельность учреждений системы здравоохранения Республики Беларусь – это понятие, которое должно включать и предпринимательскую деятельность, и деятельность, осуществляющую для получения дохода, приравненного к бюджетному финансированию. Поэтому законодателям можно рекомендовать разработать соответствующий нормативный акт, где бы четко был урегулирован вопрос о возможности рассматривать доход, получаемый от осуществления платных видов деятельности больницами, и как предпринимательский и как приравненный к бюджетному финансированию.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь.— Мин.: Национальный центр правовой информации Республики Беларусь, 1999.— 512 с.
2. Закон Республики Беларусь "О здравоохранении" от 18.06.1993 г. № 2435-XII (в редакции от 11.01.2002 г. № 91-З).
3. Инструкция о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности. Утверждено Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 12.11.2002 г. № 152 (с дополнениями от 30.01.2004 г. № 6).
4. Инструкция о порядке формирования и применения тарифов на платные медицинские услуги. Утверждено Постановлением Министерства здравоохранения Республики Беларусь 22.12.2003 г. № 51.
5. Положение о порядке оказания платных медицинских услуг в государственных организациях здравоохранения и перечня платных медицинских услуг, оказываемых в государственных организациях здравоохранения. Утверждено Постановлением Совета Министров Республики Беларусь 25.04.2003 г. № 556.
6. Данилов Е.Н., Абарникова В.Е., Шиликов Л.К. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях: Учеб. пособие.— Мин.: Интерпресссервис; Экоперспектива, 2003.— 336 с.
7. Функ Я. Предпринимательская деятельность организаций, финансируемых из бюджета/ Главный бухгалтер. Приложение "Бюджетные организации".— 2003.— № 4.— С. 70-74.
8. Экономическая теория: Учебник/ Н.И. Базылев, М.Н. Базылева, С.П. Гурко и др.; Под ред. Н.И. Базылева, С.П. Гурко. 3-е изд., перераб. и доп.— Мин.: БГЭУ, 2002.— 752 с.