

Учреждения здравоохранения: использование и учет средств, получаемых от осуществления приносящей доходы деятельности

Нормативно-правовое обеспечение

При подготовке материала использованы следующие нормативные правовые документы:

- 1) Закон РБ от 12.07.2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-3);
- 2) Закон РБ от 30.12.2014 г. № 225-3 «О республиканском бюджете на 2015 год» (далее – Закон о бюджете на 2015 год);
- 3) Закон РБ от 04.01.2010 г. № 105-3 «О правовом положении иностранных граждан и лиц без гражданства в Республике Беларусь» (далее – Закон № 105-3);
- 4) Бюджетный кодекс РБ (далее – Бюджетный кодекс);
- 5) Налоговый кодекс РБ (далее – Налоговый кодекс);
- 6) Указ Президента РБ от 26.04.2010 г. № 198 «Об освобождении от налога на добавленную стоимость оборотов по реализации отдельных медицинских услуг» (далее – Указ № 198);
- 7) Указ Президента РБ от 11.08.2005 г. № 366 «О формировании цен на лекарственные средства, изделия медицинского назначения и медицинскую технику» (далее – Указ № 366);
- 8) Перечень лекарственных средств, медицинской техники, приборов, оборудования, изделий медицинского назначения, обороты по реализации которых на территории Республики Беларусь освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость, утв. Указом Президента РБ от 06.03.2005 г. № 118 (далее – Перечень № 118);
- 9) Положение о порядке формирования внебюджетных средств, осуществления расходов, связанных с приносящей доходы деятельностью, направлениях и порядке использования средств, остающихся в распоряжении бюджетной организации, утв. постановлением Совмина от 19.07.2013 г. № 641 (далее – Положение № 641);
- 10) постановление Совмина от 10.02.2009 г. № 182 «Об оказании платных медицинских услуг государственными учреждениями здравоохранения», которым утверждены:
 - перечень платных медицинских услуг, оказываемых гражданам Республики Беларусь государственными учреждениями здравоохранения;
 - Положение о порядке оказания платных медицинских услуг гражданам Республики Беларусь государственными учреждениями здравоохранения (далее – Положение № 182);
- 11) постановление Минфина от 31.12.2008 г. № 208 «О бюджетной классификации Республики Беларусь» (далее – постановление № 208);
- 12) Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете налога на добавленную стоимость бюджетными организациями, утв. постановлением Минфина от 15.03.2000 г. № 19 (далее – Инструкция № 19);
- 13) Инструкция о порядке организации бухгалтерского учета бюджетными организациями и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации, утв. постановлением Минфина от 08.02.2005 г. № 15 (далее – Инструкция № 15, постановление № 15);
- 14) постановление Минфина от 08.02.2013 г. № 11 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета доходов в бюджетных организациях и внесении изменений и дополнения в некоторые постановления Министерства финансов Республики Беларусь» (далее – постановление № 11);
- 15) Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций, утв. постановлением Минфина от 10.03.2010 г. № 22 (далее – Инструкция № 22);
- 16) Инструкция о порядке бухгалтерского учета расходов в бюджетных организациях, утв. постановлением Минфина от 31.09.2009 г. № 157 (далее – Инструкция № 157);

17) постановление Минфина от 30.01.2009 г. № 8 «О порядке составления, рассмотрения и утверждения бюджетных смет, смет доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций» (далее – постановление № 8);

18) письмо Минфина от 28.01.2014 г. № 15-1-19/75 (далее – письмо № 15-1-19/75);

19) письмо Минфина от 04.12.2013 г. № 06-1-18/13790 «Об использовании внебюджетных средств» (далее – письмо № 06-1-18/13790);

20) постановление МНС от 24.12.2014 г. № 42 «О некоторых вопросах, связанных с исчислением и уплатой налогов, сборов (пошлин), иных платежей, контроль за исчислением и уплатой которых осуществляют налоговые органы» (далее – постановление № 42);

21) Инструкция о порядке установления и применения тарифов на платные медицинские услуги, утв. постановлением Минздрава от 03.02.2015 г. № 14 (далее – Инструкция № 14);

22) Инструкция о порядке оказания социально-медицинских услуг государственными организациями здравоохранения, утв. постановлением Минздрава от 10.01.2013 г. № 3 (далее – Инструкция № 3);

23) Приказ Минздрава от 16.07.2010 г. № 752 «Об организации экспорта медицинских услуг» (далее – приказ № 752);

24) Приказ Минздрава от 25.08.2011 г. № 843 «О развитии экспорта медицинских услуг» (далее – приказ № 843);

25) письмо Минздрава от 21.07.2014 г. № 08-2-06/2006 «Об оказании медицинской помощи иностранным гражданам» (далее – письмо № 08-2-06/2006);

26) письмо Минздрава от 11.06.2007 г. № 03-3-09/1994 «Об отдельных вопросах оказания медицинских услуг» (далее – письмо № 03-3-09/1994).

Понятие приносящей доход деятельности

Учреждения здравоохранения помимо бюджетных ассигнований могут получать средства из внебюджетных источников (внебюджетные средства). Основным источником внебюджетных средств является приносящая доход деятельность (предпринимательская) деятельность (платные медицинские услуги и другие виды деятельности).

Средства от осуществления приносящей доход деятельности после уплаты налогов, сборов (пошлин), иных обязательных платежей и осуществления расходов, связанных с приносящей доход деятельностью, остаются в распоряжении организаций и используются в соответствии с законодательством. В состав расходов, связанных с приносящей доход деятельностью, включается возмещение произведенных расходов бюджета. Названное правило не распространяется на средства, получаемые в соответствии со ст. 16 и п. 6 ст. 23 Закона о бюджете на 2015 год.

Порядок использования средств, получаемых бюджетными организациями от осуществления приносящей доход деятельности, согласно Закону о бюджете на 2015 год соответствует порядку использования внебюджетных средств бюджетных организаций, определенному п. 3 ст. 79 Бюджетного кодекса.

Согласно п. 3 Положения № 641, под внебюджетными средствами от приносящей доход деятельности понимаются денежные средства (включая иностранную валюту), полученные от **предпринимательской деятельности** (изготовления товаров, выполнения работ, оказания услуг, предназначенных для реализации иным физическим и юридическим лицам) и от **иной приносящей доход деятельности**.

К расходам, связанным с иной приносящей доход деятельностью, относятся расходы по осуществлению приносящей доход деятельности, непосредственно не связанные с осуществлением предпринимательской деятельности (п. 12 Положения № 641).

Согласно п. 7 Положения № 641 доходами от иной приносящей доход деятельности являются доходы, полученные:

1) от операций по сдаче в аренду оборудования, транспортных средств, капитальных строений (зданий, сооружений), изолированных помещений, машино-мест, их частей, находящихся в республиканской и (или) коммунальной собственности и переданных в оперативное управление бюджетной организации;

2) от операций по сдаче вторичных материальных ресурсов, в том числе драгоценных металлов;

3) в виде процентов за пользование временно свободными денежными средствами, находящи-

мися на текущем (расчетном) счете по учету внебюджетных средств;

4) в виде процентов по вкладу (депозиту) в размерах, определяемых договором банковского вклада (депозита);

5) от реализации изделий, работ, услуг при осуществлении бюджетной организацией возложенных на нее в соответствии с законодательством функций некоммерческого характера;

6) в виде неустойки (штрафа, пени), суммы, полученной в результате применения иных мер ответственности за нарушение договорных обязательств, в том числе в результате возмещения убытков, при осуществлении предпринимательской деятельности;

7) от иных источников (в соответствии с законодательством), непосредственно не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Внебюджетные средства формируются по каждому источнику дохода, образованному в процессе осуществления предпринимательской деятельности и иной приносящей доходы деятельности (п. 6 Положения № 641).

Средства, полученные от осуществления приносящей доходы (предпринимательской) деятельности, как и бюджетные средства, расходуются учреждениями здравоохранения в соответствии с утвержденными сметами.

При составлении сметы следует руководствоваться Инструкцией о порядке составления, рассмотрения и утверждения бюджетных смет, смет доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций, утв. постановлением № 8 (далее – Инструкция № 8).

Смета доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций (далее – смета) составляется по форме согласно приложению 3 к Инструкции № 8.

В соответствии с Инструкцией № 22 составляется отчет об исполнении сметы доходов и расходов средств от приносящей доходы деятельности бюджетной организации формы 4 (далее – отчет ф. 4) квартальной и годовой периодичности представления согласно приложению 6.

Расходы в смете и отчете ф. 4 отражаются по следующим направлениям:

1) текущие расходы (затраты), необходимые для осуществления приносящей доходы деятельности;

2) расходы на уплату налогов, сборов (пошлин) и других платежей, подлежащих уплате в республиканский и местные бюджеты в соответствии с законодательством;

3) использование сумм превышения доходов над расходами, остающихся в распоряжении бюджетной организации.

Порядок формирования показателей отчета ф. 4 определен в главе 7 Инструкции № 22.

Согласно п. 9 Положения № 641 внебюджетные средства, получаемые бюджетными организациями при осуществлении приносящей доходы деятельности, отражаются в смете и отчете ф. 4 в разрезе источников доходов (подразделов доходов, установленных в классификации доходов бюджета согласно приложению 1 к постановлению № 208).

Учет расходов, связанных с осуществлением приносящей доходы деятельности

При организации учета расходов, связанных с осуществлением приносящей доходы деятельности в учреждениях здравоохранения, следует руководствоваться Инструкцией № 157.

Инструкция № 157 устанавливает единый порядок формирования в бухгалтерском учете бюджетных организаций информации о фактических расходах, порядок организации и ведения бухгалтерского учета фактических расходов по бюджетной смете, смете доходов и расходов внебюджетных средств, порядок списания расходов и корреспонденцию счетов по основным хозяйственным операциям.

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

В соответствии с действующим законодательством бюджетные организации (включая учреждения здравоохранения) должны осуществлять раздельный учет операций, осуществляемых за счет бюджетных и внебюджетных источников.

Согласно п. 10 Положения № 641 расходы бюджетной организации по выполнению функций и решению государственно значимых задач, определенных законодательством, а также расходы по осуществлению приносящей доходы деятельности подлежат раздельному учету и должны финансироваться за счет средств бюджета и внебюджетных средств соответственно.

Раздельно учитываются также доходы, бюджетные ассигнования, расходы по оплате товаров (работ, услуг), произведенные за счет внебюджетных средств и средств бюджета, приобретенное за счет внебюджетных средств и средств бюджета имущество (п. 23 Положения № 641).

Расходы бюджетной организации при осуществлении **предпринимательской деятельности** производятся в пределах денежных поступлений внебюджетных средств отдельно по каждому источнику доходов. При недостаточности фактических поступлений внебюджетных средств по одному источнику доходов для восстановления расходов бюджета могут использоваться средства превышения доходов над расходами, остающиеся в распоряжении бюджетной организации, по другим источникам доходов.

При этом внебюджетные средства, полученные от предпринимательской деятельности, в первоочередном порядке направляются на покрытие расходов, непосредственно связанных с осуществлением предпринимательской деятельности (подп. 13.1 п. 13 Положения № 641).

В Плате счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций объединены счета для учета исполнения бюджетных смет и счета для учета внебюджетных средств и источников их формирования. Отдельные счета могут применяться для учета как бюджетных, так и внебюджетных средств.

Рекомендуется каждому субсчету, предусмотренному в рабочем плане счетов, присваивать отличительный признак в виде номера (по бюджетным средствам – 1; по средствам, полученным за счет внебюджетных средств, – 2; по целевым средствам – 3 и т.д.). Отличительный признак может также присваиваться субсчетам в случае получения средств из бюджетов различных уровней (п. 24 Инструкции № 15).

При этом бюджетные организации (включая учреждения здравоохранения) составляют единый (по всем источникам получения средств) бухгалтерский баланс формы 1 (приложение 2 к Instruc-

ции № 22). Содержание бухгалтерского баланса и порядок его составления определены главой 4 Инструкции № 22.

Согласно п. 17 Положения № 641 расходы бюджетной организации, связанные с осуществлением **предпринимательской деятельности**, делятся на прямые и косвенные расходы.

Прямые расходы связаны с производством определенного вида товаров, выполнением определенного вида работ, оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида товаров, работ, услуг (оплата труда работников, непосредственно осуществляющих вид деятельности, приобретение и (или) потребление в процессе осуществления определенного вида деятельности сырья, материалов, оборудования, энергоносителей).

Косвенные расходы связаны с производством нескольких видов товаров, выполнением нескольких видов работ, оказанием нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость определенного вида товаров, работ, услуг по определенной базе распределения (в том числе оплата коммунальных услуг, услуг связи, хозяйственные и прочие текущие расходы).

Расходы, связанные с осуществлением приносящей доходы деятельности (платных медицинских услуг), учитываются на субсчете 211 «Расходы по внебюджетным средствам».

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

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

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

В Инструкции № 157 косвенные расходы называются накладными расходами. К ним относятся рас-

ходы, которые в момент их возникновения не могут быть отнесены непосредственно на определенный вид деятельности, определенный вид изделий или продукции в случаях, когда имеется несколько источников финансирования или вырабатывается несколько видов продукции. По окончании отчетного месяца эти расходы распределяются в установленном порядке на отдельные виды деятельности по источникам финансирования.

Сумма накладных расходов, относящаяся к приносящей доходы деятельности, списывается с кредита субсчета 210 в дебет субсчета 211 и распределяется в соответствии с учетной политикой организации на отдельные виды деятельности.

Базой распределения накладных расходов в зависимости от конкретных условий могут быть: заработная плата, занимаемые площади, израсходованные материалы, численность контингента, источники финансирования и др. (п. 10 Инструкции № 157).

В соответствии с п. 18 Положения № 641 распределение расходов бюджетной организации, необходимых для ее функционирования, по источникам финансирования (средства бюджета и внебюджетные средства) производится между расходами

бюджета и расходами по предпринимательской деятельности.

При этом в бюджетных организациях, осуществляющих приносящую доходы деятельность, аналогичную основной деятельности, финансируемой за счет средств бюджета, распределение косвенных расходов осуществляется исходя из пропорции (удельного веса в общем объеме) планируемых объемных показателей, применяемых при осуществлении данного вида экономической деятельности. Такими показателями могут быть: количество обслуживаемых лиц, занимаемая площадь, время эксплуатации помещения и другое.

Если распределить косвенные расходы таким образом невозможно, применяется пропорция, устанавливаемая исходя из сложившегося за предыдущий финансовый год удельного веса источника доходов к общей сумме поступлений внебюджетных средств и кассовых расходов по средствам бюджета.

Согласно п. 19 Положения № 641 методика распределения косвенных расходов между отдельными видами приносящей доходы деятельности (как и согласно Инструкции № 157) устанавливается в учетной политике бюджетной организации.

ТАБЛИЦА 1. УЧЕТ РАСХОДОВ, СВЯЗАННЫХ С ОСУЩЕСТВЛЕНИЕМ ПРИНОСЯЩЕЙ ДОХОДЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
ПРЯМЫЕ РАСХОДЫ			
1	Сумма расходов, произведенных наличными через подотчетных лиц (на основании отчетов подотчетных лиц об израсходованных суммах)	211	160
2	Сумма начисленной заработной платы работникам, непосредственно осуществляющим соответствующий вид деятельности	211	180
3	Сумма начисленных взносов в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь	211	171
<i>Примечание.</i> Бухгалтерской записью по операции 3 отражается также сумма начисленных взносов в Белгосстрах			
4	Стоимость работ (услуг), выполненных сторонними организациями	211	178
5	Стоимость израсходованных материальных запасов, приобретенных за счет средств, полученных от осуществления приносящей доходы деятельности	211	Соответствующие субсчета счета 06
6	Списание в установленном порядке расходов будущих периодов, приходящихся на отчетный месяц	211	210
КОСВЕННЫЕ (НАКЛАДНЫЕ) РАСХОДЫ			
7	Отражены произведенные в течение отчетного периода косвенные (накладные) расходы	210	160, 180, 171, 178, соответствующие субсчета счета 06
8	Распределены и списаны по окончании отчетного периода косвенные (накладные) расходы по источникам финансирования (средства бюджета и внебюджетные средства)	211, 200	210

Примечание. Одновременно сумма косвенных (накладных) расходов, относящаяся к приносящей доходы деятельности, распределяется в соответствии с учетной политикой организации на отдельные виды деятельности

На суммы произведенных расходов, связанных с осуществлением приносящей доходы деятельности, составляются бухгалтерские записи, приведенные в таблице 1.

Аналитический учет расходов по субсчету 211 «Расходы по внебюджетным средствам» ведется по каждому виду приносящей доходы деятельности, а в централизованных бухгалтериях – и по каждой обслуживаемой организации. Кроме того, учет расходов ведется в разрезе позиций функциональной, экономической и ведомственной классификаций расходов бюджета, предусмотренных сметой и отчетом ф. 4.

Аналитический учет можно вести в многографных карточках формы 283 (приложение 31 к постановлению № 15). Данные аналитического учета используются для составления отчетов ф. 4 (квартальной и годовой периодичности представления).

Учет реализации услуг учреждениями здравоохранения. Субсчета по учету доходов (выручки)

В настоящее время бюджетные организации при осуществлении приносящей доходы деятельности выручку от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, другие доходы должны признавать в бухгалтерском учете **по методу начисления**.

Под методом начисления понимается отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они фактически совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним (п. 1 постановления № 11).

Принцип начисления является одним из принципов бухгалтерского учета и отчетности, определенных в п. 1 ст. 3 Закона № 57-3.

Согласно п. 4 ст. 3 Закона № 57-3 принцип начисления означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Для учета реализованной продукции (работ, услуг) в бюджетных организациях предназначены субсчета 237 «Прочие источники» и 280 «Реализация продукции (работ, услуг)».

По кредиту субсчетов отражается выручка от реализации продукции (работ, услуг), а по дебету – фактическая производственная себестоимость ре-

ализованной продукции (работ, услуг), расходы по реализации, а также налоги, уплачиваемые из выручки.

При использовании метода начисления отпускная стоимость отгруженной продукции (работ, услуг) совпадает с выручкой от реализации, а фактическая себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг) совпадает с фактической себестоимостью реализованной продукции.

Сравнением (сопоставлением) записей по кредиту и дебету субсчетов 237 и 280 определяется финансовый результат от реализации (прибыль или убыток). Если сумма записей по кредиту превышает сумму записей по дебету, получим прибыль, если наоборот – убыток. Сумма прибыли списывается по дебету субсчетов 237, 280 в кредит субсчета 410 «Прибыли и убытки», а сумма убытка отражается обратной записью.

Аналитический учет по субсчетам 237, 280 ведется по каждому виду деятельности, а в централизованных бухгалтериях – и по каждой обслуживаемой организации.

Применительно к учреждениям здравоохранения по кредиту субсчетов 237, 280 отражается стоимость оказанных (выполненных) платных услуг на основании документов, подтверждающих их выполнение (независимо от того, плата за них осуществляется предварительно или после оказания услуг), в корреспонденции с дебетом субсчета, на котором ведется учет расчетов с потребителями услуг. Субсчет, на котором следует учитывать расчеты с потребителями услуг, должен быть предусмотрен в учетной политике учреждения здравоохранения. Для этих целей можно предусмотреть использование субсчетов 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 155 «Расчеты с заказчиками по авансам» или субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

По дебету субсчетов 237, 280 отражаются:

1) сумма фактических расходов на оказание платных услуг, ежемесячно списываемая с кредита субсчета 211 (п. 11 Инструкции № 157).

По мнению автора, списываться должны фактические расходы при условии выполнения (оказания) платных услуг их потребителям в соответствии с заключенными договорами (при наличии документов, подтверждающих их выполнение, формы которых должны быть утверждены в учетной политике);

2) суммы налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации платных услуг в соответствии с законодательством, в корреспонденции с кредитом субсчета 173 «Расчеты с бюджетом».

В соответствии с письмом Минфина и МНС от 21.10.2010 г. № 15-5/840/2-1-9/324 «Об актах выполненных работ, оказанных услуг» в целях обеспечения методологического руководства бухгалтерским учетом, отчетностью и налогообложением подтверждение факта выполнения работ или оказания услуг, имеющих незначительную стоимость (до 2 млн. руб.) по сделке с одним лицом в течение календарного месяца, оформляется, как правило, актом выполненных работ, оказанных услуг, который должен иметь подписи исполнителя и заказчика. Одновременно акт служит подтверждением полноты и качества выполненных работ (оказанных услуг), используется для исчисления гарантийных сроков, защиты прав потребителей. Несоставление актов может иметь место только в некоторых сферах экономической деятельности, таких как услуги связи, аренда, лизинг, прокат, рекламные и другие услуги, при оказании которых заключаются однотипные договоры, в том числе относимые Гражданским кодексом Республики Беларусь к категории публичных.

Примечание. На практике большинство учреждений здравоохранения для учета выручки и фор-

мирования финансового результата от реализации платных медицинских услуг пользуются субсчетом 237 «Прочие источники», руководствуясь Инструкцией о порядке учета расходов на оказываемые платные медицинские услуги в организациях здравоохранения, финансируемых из бюджета, утв. постановлением Минздрава, Минфина и Минэкономики от 30.06.2003 г. № 31/105/142. Названная Инструкция утратила силу 22 декабря 2013 года.

Корреспонденция субсчетов

Методика учета расчетов с покупателями (заказчиками) медицинских услуг и учета их реализации при использовании субсчетов 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 155 «Расчеты с заказчиками по авансам» приведена в таблице 2.

В соответствии с пп. 9, 10 Инструкции № 14 тарифы на платные медицинские услуги устанавливаются без учета стоимости применяемых лекарственных средств, изделий медицинского назначения и других материалов, которые оплачиваются заказчиками дополнительно. Стоимость лекарственных средств и изделий медицинского назначения определяется исходя из розничных цен, сформированных в соответствии с Указом № 366, и норм их расхода. Стоимость других материалов (немедицинских товаров), используемых при ока-

ТАБЛИЦА 2. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ МЕДИЦИНСКИХ УСЛУГ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Сумма поступившей предоплаты (аванса) от покупателей (заказчиков) медицинских услуг	111, 120	155
<i>Примечание.</i> Запись по кредиту субсчета 155 «Расчеты с заказчиками по авансам» говорит об образовании кредиторской задолженности, которая будет погашаться при сдаче заказчику оказанных услуг			
2	Отпускная стоимость оказанных услуг на основании документов, подтверждающих их выполнение (выручка от реализации)	154	237, 280
3	Фактическая себестоимость оказанных, т.е. реализованных , услуг	237, 280	211
<i>Примечание.</i> Списание ежемесячно фактических расходов на оказанные услуги в соответствии с заключенными договорами производится при наличии документов, подтверждающих их выполнение			
4	Зачет предоплаты после сдачи заказчику оказанных услуг	155	154
5	Сумма поступившей платы после сдачи заказчику оказанных услуг	111, 120	154
6	Суммы налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации услуг в соответствии с законодательством	237, 280	173
<i>Примечание.</i> В соответствии с подп. 1.2 п. 1 ст. 94 Налогового кодекса освобождаются от налога на добавленную стоимость обороты по реализации на территории Республики Беларусь медицинских услуг (за исключением косметологических услуг нелечебного характера) по перечню таких услуг, утверждаемому Президентом Республики Беларусь. Такой перечень утвержден Указом № 198			
Результат от реализации:			
7	а) прибыль	237, 280	410
	б) убыток	410	237, 280

зании платных медицинских услуг, определяется организациями исходя из цен, сформированных в соответствии с законодательством Республики Беларусь, и норм их расхода.

Если оказание медицинских услуг сопровождается реализацией материалов, обороты по реализации материалов, использованных при оказании медицинских услуг, освобождаются от обложения НДС, если они включены в Перечень № 118, что следует из подп. 1.1 п. 1 ст. 94 Налогового кодекса.

Превышение доходов над расходами, остающееся в распоряжении организации.

Расчет суммы превышения доходов над расходами, остающейся в распоряжении организации

Согласно п. 24 Положения № 641 сумма превышения доходов над расходами, остающаяся в распоряжении организации, определяется **ежемесячно** по каждому источнику доходов.

Расчет производится следующим образом: из суммы доходов от предпринимательской деятельности (от иной приносящей доходы деятельности) вычитаются суммы налогов, сборов (пошлин) и иных обязательных платежей, уплаченных в соответствующий бюджет, государственные внебюджетные фонды, и фактические расходы в **пределах сметы**.

Цели использования суммы превышения доходов над расходами, остающейся в распоряжении организации

Согласно п. 25 Положения № 641 сумма превышения доходов над расходами, остающаяся в распоряжении организации, используется на следующие цели:

1) развитие материально-технической базы, в том числе на приобретение, строительство (реконструкцию) жилых домов (квартир), реконструкцию капитальных строений (зданий, сооружений) под жилые помещения в целях предоставления их работникам бюджетных организаций за плату во временное владение и пользование в соответствии с законодательством;

2) осуществление научной, научно-технической и инновационной деятельности;

3) осуществление дополнительных выплат стимулирующего характера, оказание материальной помощи работникам бюджетной организации, включая военнослужащих, лиц рядового и начальствующего состава, обучающимся, иным лицам, определяемым на основании коллективного договора, соглашения, иного локального нормативного правового акта, принятых в соответствии с законодательством, при условии отсутствия просроченной кредиторской задолженности бюджетной организации (без учета бюджетных обязательств, зарегистрированных в установленном порядке территориальными органами государственного казначейства) по платежам в бюджет, государственные внебюджетные фонды, оплате за товары (работы, услуги).

Справочно. Письмом № 06-1-18/13790 разъяснено следующее:

- выплаты стимулирующего характера работникам, занятым оказанием платных услуг, при наличии просроченной кредиторской задолженности в целом по бюджетной организации, в том числе по средствам бюджета, не производятся;

неперечисление денежных средств со счетов территориального казначейства на счета поставщиков не является задолженностью бюджетной организации, если она в пределах выделенных бюджетных ассигнований своевременно (в соответствии со сроками, установленными договором или законодательством Республики Беларусь), в установленном порядке представила и зарегистрировала в территориальном казначействе документы для оплаты бюджетных обязательств;

4) иные цели в соответствии с законодательством.

Финансирование указанных выше направлений использования сумм превышения доходов над расходами, остающихся в распоряжении бюджетной организации, может осуществляться за счет таких сумм превышения, полученных из **нескольких источников доходов**.

Бухгалтерский учет

Письмом № 15-1-19/75 определен следующий порядок отражения в бухгалтерском учете использования внебюджетных средств в части сумм превышения доходов над расходами, остающихся в распоряжении бюджетных организаций (таблица 3).

Из приведенных в таблице 3 бухгалтерских записей следует, что приобретение объектов основ-

ТАБЛИЦА 3. УЧЕТ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СУММ ПРЕВЫШЕНИЯ ДОХОДОВ НАД РАСХОДАМИ, ОСТАЮЩИХСЯ В РАСПОРЯЖЕНИИ ОРГАНИЗАЦИИ, СОГЛАСНО УКАЗАНИЯМ МИНФИНА

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Использование суммы превышения доходов над расходами, остающейся в распоряжении организации	411	178, 180, 250, 260 и др.
2	Ежемесячное списание использованной суммы превышения доходов над расходами, остающейся в распоряжении организации, отраженной по дебету субсчета 411 «Использование прибыли»	410	411

ных средств, нематериальных активов, отдельных предметов в составе оборотных средств за счет прибыли (суммы превышения доходов над расходами), остающейся в распоряжении организации, отражается по дебету субсчета 411 «Использование прибыли».

За счет прибыли (суммы превышения доходов над расходами), остающейся в распоряжении организации, могут быть произведены другие расходы (приобретение материальных запасов, оплата счетов поставщиков за коммунальные услуги, услуги транспорта, услуги связи и другие услуги). Приобретение названных объектов и услуг отражается бухгалтерскими записями, приведенными в таблице 4.

Примечание. В таблицах 3, 4 оприходование объектов основных средств, нематериальных активов, отдельных предметов в составе оборотных средств, материальных запасов, работ, услуг, приобретенных за счет прибыли (суммы превышения доходов над расходами), остающейся в распоряжении организации, в соответствии с Инструкци-

ей № 19 производится по стоимости приобретения без НДС.

Учет прибылей и убытков

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

Убыток от приносящей доходы деятельности отражается в активе бухгалтерского баланса по статье «Прибыли и убытки (410)» раздела 8 «УБЫТКИ» (строка 490), а прибыль – в пассиве бухгалтерского баланса по статье «Прибыли и убытки, использование прибыли (410, 411)» раздела 5 «ДОХОДЫ И ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ» (строка 910) (приложение 2 к Инструкции № 22).

ТАБЛИЦА 4. УЧЕТ ДРУГИХ ОПЕРАЦИЙ ПО ИСПОЛЬЗОВАНИЮ СУММ ПРЕВЫШЕНИЯ ДОХОДОВ НАД РАСХОДАМИ, ОСТАЮЩИХСЯ В РАСПОРЯЖЕНИИ ОРГАНИЗАЦИИ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Оприходованы материальные запасы, полученные от поставщиков	Соответствующие субсчета счета 06	178, 179
2	Израсходованы материальные запасы, приобретенные за счет прибыли (суммы превышения доходов над расходами), остающейся в распоряжении организации	411	Соответствующие субсчета счета 06
3	Приняты к оплате счета поставщиков за коммунальные услуги, услуги транспорта, связи	411	178
4	Приняты работы, услуги от поставщика (подрядчика) на основании акта приемки	411	178
5	Перечислены поставщикам (подрядчикам) денежные средства за счет прибыли (суммы превышения доходов над расходами), остающейся в распоряжении организации	178, 179	111

Финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации продукции (работ, услуг) **ежемесячно** определяется по записям на субсчете 237 «Прочие источники», 280 «Реализация продукции (работ, услуг)». На сумму прибыли субсчета 237, 280 дебетуются, а кредитуется субсчет 410 «Прибыли и убытки», а на сумму убытка составляется обратная бухгалтерская запись.

Непосредственно в кредит (дебет) субсчета 410 «Прибыли и убытки» относятся внереализационные доходы и расходы (не связанные с осуществлением предпринимательской деятельности). К названным доходам и расходам относятся, например, полученные проценты по вкладу (депозиту), полученные и уплаченные штрафы, пени за нарушение договорных обязательств.

Ежемесячно использованная сумма превышения доходов над расходами, остающаяся в распоряжении организации, отраженная по дебету субсчета 411, списывается по кредиту субсчета 411 в дебет субсчета 410 «Прибыли и убытки» (письмо № 15-1-19/75).

Как видим, при использовании такой методики учета общая сумма балансовой прибыли (убытка) формируется на субсчете 410.

Налоговая база налога на прибыль определяется как денежное выражение **валовой прибыли**, подлежащей налогообложению (п. 1 ст. 141 Налогового кодекса).

Из пп. 1 и 5 ст. 137 Налогового кодекса следует, что валовая прибыль бюджетных учреждений здравоохранения определяется как сумма полученной от осуществления предпринимательской деятельности прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов. При определении прибыли, полученной от осуществления предпринимательской деятельности, учитываются затраты, связанные с предпринимательской деятельностью бюджетных организаций.

Внереализационными доходами признаются доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав (ст. 128 Налогового кодекса). Внереализационными расходами признаются расходы, потери, убытки, произведенные плательщиком для осуществления своей дея-

тельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав (ст. 129 Налогового кодекса).

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

Налоговым периодом налога на прибыль признается календарный год (п. 1 ст. 143 Налогового кодекса).

Отчетным периодом налога на прибыль признается календарный квартал, за исключением налога на прибыль с дивидендов, по которому отчетным периодом признается календарный месяц (п. 2 ст. 143 Налогового кодекса).

Бюджетными организациями налоговая декларация (расчет) по налогу на прибыль (далее – налоговая декларация) за истекший налоговый период представляется не позднее 20 марта и налог на прибыль уплачивается не позднее 22 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. При отсутствии по итогам истекшего календарного года валовой прибыли (убытка) бюджетные организации налоговую декларацию не представляют (п. 6 ст. 143 Налогового кодекса).

Сумма налога на прибыль по итогам отчетного периода исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода как произведение налоговой базы, уменьшенной на сумму прибыли, освобождаемой от налогообложения, и налоговой ставки. Ставки налога на прибыль установлены ст. 142 Налогового кодекса.

Форма налоговой декларации утверждена постановлением № 42 согласно приложению 3.

Расчет налоговой базы (валовой прибыли) производится в разделе 1 части 1 «Расчет налоговой базы (валовой прибыли) и суммы налога на прибыль» налоговой декларации.

В бухгалтерском учете начисление налога на прибыль **ежемесячно** отражается по дебету субсчета 411 «Использование прибыли» (нарастающим итогом с начала года) в корреспонденции с кредитом субсчета 173 «Расчеты с бюджетом». По окончании года сумма, учтенная по дебету субсчета 411, списывается по кредиту субсчета 411 в дебет субсчета 410 «Прибыли и убытки».

АННА ЧЕРНЮК,
доцент