

Платные медицинские услуги физическим лицам – нерезидентам за иностранную валюту

В соответствии с действующим законодательством учреждения здравоохранения могут использовать иностранную валюту на территории Республики Беларусь в расчетах за платные медицинские услуги, оказываемые физическим лицам – нерезидентам, при наличии разрешения Национального банка.

Данный материал поможет правильно рассчитать сумму выручки от реализации платных медицинских услуг физическим лицам за иностранную валюту, а также отразить в бухгалтерском учете названные операции.

Нормативно-правовое обеспечение

При подготовке материала использованы следующие нормативно-правовые документы:

- 1) Закон РБ от 12.07.2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон о бухгалтерском учете);
- 2) Бюджетный кодекс РБ (далее – БК);
- 3) 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);
- 4) Методические указания о порядке учета денежных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденные приказом Минфина от 17.12.1999 г. № 364 (далее – Методические указания № 364);
- 5) Инструкция о порядке бухгалтерского учета расходов в бюджетных организациях, утвержденная постановлением Минфина от 31.12.2009 г. № 157 (далее – Инструкция № 157);
- 6) Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденный постановлением Минфина от 29.10.2014 г. № 69 (далее – Национальный стандарт № 69);
- 7) Инструкция о порядке проведения валютных операций с использованием наличной иностран-

ной валюты и наличных белорусских рублей, утвержденная постановлением Правления Нацбанка от 17.01.2007 г. № 1 (далее – Инструкция № 1);

8) Правила проведения валютных операций, утвержденные постановлением Правления Нацбанка от 30.04.2004 г. № 72 (далее – Правила № 72);

9) Постановление Нацбанка от 11.03.2015 г. № 151 «О выдаче разрешений субъектам валютных операций на использование иностранной валюты, ценных бумаг и (или) платежных документов в иностранной валюте при проведении валютных операций» (далее – постановление № 151);

10) Письмо Нацбанка от 05.02.2016 г. № 77-22/79 «О внедрении электронных платежей» (далее – письмо № 77-22/79).

Использование иностранной валюты в отношениях между учреждениями здравоохранения и физическими лицами

Использование иностранной валюты в отношениях между субъектом валютных операций и физическим лицом (в том числе нерезидентом) на территории Республики Беларусь разрешается в случаях, предусмотренных подпунктами 31.1–31.15 п. 31 Правил № 72. Причем, согласно подп. 31.14 п. 31 Правил № 72 иностранная валюта может быть использована в иных случаях на основании разрешений Нацбанка.

В частности, Нацбанк постановлением № 151 выдал разрешение на использование иностранной валюты на территории Республики Беларусь в расчетах с физическими лицами – нерезидентами по

договорам на оказание платных медицинских услуг следующим субъектам валютных операций:

- 1) учреждению здравоохранения «9-я городская клиническая больница»;
- 2) государственному учреждению «Республиканский научно-практический центр детской онкологии, гематологии и иммунологии»;
- 3) государственному учреждению «Республиканский научно-практический центр онкологии и медицинской радиологии им. Н.Н. Александрова»;
- 4) республиканскому научно-практическому центру «Кардиология».

Субсчета по учету доходов (выручки)

В настоящее время бюджетные организации (включая учреждения здравоохранения) при осуществлении приносящей доходы (предпринимательской) 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, п. 4 ст. 3 Закона о бухгалтерском учете).

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

Применительно к учреждениям здравоохранения по кредиту субсчетов 237, 280 отражается стоимость оказанных (выполненных) платных медицинских услуг на основании документов, подтверждающих их выполнение (независимо от того, плата за них осуществляется предварительно или после оказания услуг), в корреспонденции с дебетом субсчета, на котором ведется учет расчетов с потребителями медицинских услуг.

Субсчет, на котором следует учитывать расчеты с потребителями медицинских 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».

При реализации платных медицинских услуг за иностранную валюту по кредиту субсчетов 237 «Прочие источники», 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается стоимость оказанных (выполненных) платных медицинских услуг в иностранной валюте, пересчитанная в белорусские рубли в соответствии с действующим законодательством (Законом о бухгалтерском учете, БК и Методическими указаниями № 364).

По дебету субсчетов 237, 280 отражаются:

- сумма фактических расходов на оказание платных медицинских услуг, **ежемесячно** списываемая с кредита субсчета 211 «Расходы по внебюджетным средствам» (п. 11 Инструкции № 157). По мнению автора, списываться должны фактические расходы при условии выполнения (оказания) платных медицинских услуг их потребителям в соответствии с заключенными договорами (при наличии документов, подтверждающих их выполнение, формы которых должны быть утверждены в учетной политике);
- суммы налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации платных медицинских услуг в соответствии с законодательством, в корреспонденции с кредитом субсчета 173 «Расчеты с бюджетом».

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.

Корреспонденция субсчетов

Методика учета расчетов в иностранной валюте с потребителями 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 1.

ТАБЛИЦА 1. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ МЕДИЦИНСКИХ УСЛУГ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	Сумма поступившей предоплаты (аванса) в иностранной валюте от потребителей платных медицинских услуг (физических лиц – нерезидентов)	118, 121	155
<i>Примечание.</i> Запись по кредиту субсчета 155 «Расчеты с заказчиками по авансам» говорит об образовании кредиторской задолженности, которая будет погашаться при сдаче потребителям оказанных медицинских услуг			
2	Отпускная стоимость выполненных (оказанных) платных медицинских услуг на основании документов, подтверждающих их выполнение (выручка от реализации)	154	237, 280
3	Сумма фактических расходов, связанных с выполнением (оказанием) платных медицинских услуг (фактическая себестоимость реализованных медицинских услуг)	237, 280	211
<i>Примечание.</i> Списание ежемесячно фактических расходов на выполненные (оказанные) платные медицинские услуги в соответствии с заключенными договорами производится при наличии документов, подтверждающих их выполнение			
4	Зачет предоплаты после оказания платных медицинских услуг	155	154
5	Сумма поступившей платы в иностранной валюте от потребителей платных медицинских услуг (физических лиц – нерезидентов) после их оказания	118, 121	154
6	Суммы налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации платных медицинских услуг в соответствии с законодательством	237, 280	173
Результат от реализации:			
7	а) прибыль	237, 280	410
	б) убыток	410	237, 280

Поступление валютной выручки в порядке безналичных расчетов и наличными

Учреждения здравоохранения могут получать выручку в безналичном порядке и в наличной иностранной валюте.

Согласно Инструкции № 1 наличная иностранная валюта может приниматься:

в кассу организации;

в кассу банка, в котором открыт счет организации, или в кассу иного банка для зачисления на счет организации.

Наличная иностранная валюта, принятая в кассу организации, подлежит обязательной сдаче в кассу банка.

Банк принимает в кассу наличную иностранную валюту для зачисления (перечисления) на счет организации, открытый в банке, при представлении документов, служащих основанием для приема в кассу банка наличной иностранной валюты и заяв-

ления на взнос наличной иностранной валюты согласно приложению 1 к Инструкции № 1.

При внесении на счет в банке иностранной валюты, полученной на основании разрешений Национального банка, в графе «Приложение» заявления на взнос наличной иностранной валюты указываются дата и номер разрешения либо номер пункта (подпункта, статьи), вид, дата принятия (издания), регистрационный номер, название акта валютного законодательства.

В соответствии с действующим законодательством выручку в иностранной валюте банк зачисляет на специальный транзитный валютный счет организации. Транзитный валютный счет открывается банком самостоятельно при первом поступлении иностранной валюты без представления каких-либо документов. Банк не позднее следующего рабочего дня представляет выписку по транзитному счету.

Часть иностранной валюты из суммы валютной выручки (в настоящее время 30%) подлежит обязательной продаже. Срок обязательной продажи

иностранной валюты – не позднее 7 рабочих дней со дня поступления выручки в иностранной валюте на специальный транзитный валютный счет. Оставшаяся часть валютной выручки остается в распоряжении организации и зачисляется на текущий валютный счет.

Справочно. Письмом № 77-22/79 дано разъяснение Минздраву о получении учреждениями здравоохранения оплаты электронными деньгами нерезидентов за платные медицинские услуги.

Пересчет в белорусские рубли выраженных в иностранной валюте активов и обязательств

По вопросам пересчета выраженных в иностранной валюте активов, обязательства в белорусские рубли бюджетные организации (включая учреждения здравоохранения) руководствуются Законом о бухгалтерском учете.

Согласно п. 3 ст. 12 Закона о бухгалтерском учете пересчет выраженных в иностранной валюте активов (денежных средств, финансовых вложений, дебиторской задолженности) и обязательств в белорусские рубли производится по официальному курсу по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Нацбанком, на дату совершения хозяйственной операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату.

При этом не производится пересчет (переоценка) выраженных в иностранной валюте полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков.

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

Активы и обязательства надо учитывать как в иностранной валюте, так и в белорусских рублях. В противном случае невозможно рассчитать курсовые разницы, возникающие при их пересчете (переоценке).

Разницы, возникающие при пересчете выраженных в иностранной валюте активов и обязательств в белорусские рубли, относятся бюджетными орга-

низациями на увеличение или уменьшение источников финансирования в порядке, установленном законодательством (п. 3 ст. 12 Закона о бухгалтерском учете).

Порядок пересчета выраженных в иностранной валюте активов и обязательств в белорусские рубли и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц определен Методическими указаниями № 364.

В бухгалтерском учете и отчетности иностранная валюта и средства, приобретенные за счет иностранной валюты, дебиторская и кредиторская задолженности отражаются в белорусских рублях по курсу Национального банка на дату совершения операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности. Разница, возникающая при изменении Национальным банком курсов иностранных валют, зачисляется бюджетными организациями на увеличение или уменьшение бюджетного или внебюджетного источника финансирования (части вторая и третья п. 8 Методических указаний № 364).

Следовательно, по операциям, осуществляемым за счет приносящей доходы (предпринимательской) деятельности (включая платные медицинские услуги), курсовые разницы следует относить в дебет (кредит) субсчета 410 «Прибыли и убытки» (вместо субсчета 410 возможно использование субсчета 237 «Прочие источники»).

Методические указания № 364 следует применять с учетом части первой п. 3 ст. 12 Закона о бухгалтерском учете, в которой говорится о том, что не производится пересчет выраженных в иностранной валюте полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков.

Определение суммы выручки от реализации платных медицинских услуг за иностранную валюту

По мнению автора, при определении суммы доходов (выручки) от реализации платных медицинских услуг за иностранную валюту учреждениями здравоохранения могут быть использованы положения Национального стандарта № 69.

В соответствии с п. 4 Национального стандарта № 69 выраженная в иностранной валюте сумма до-

ходов от реализации активов, других доходов (далее – доходы) и стоимость относящейся к этим доходам дебиторской задолженности (при ее наличии) отражаются в бухгалтерском учете в белорусских рублях по официальному курсу на:

1) дату совершения хозяйственной операции, если не был получен аванс в иностранной валюте;

2) дату (даты) получения аванса в иностранной валюте, если был получен аванс в иностранной валюте в размере полной суммы доходов;

3) дату (даты) получения аванса в иностранной валюте в части суммы доходов, приходящейся на аванс, и дату совершения хозяйственной операции в части суммы доходов, не приходящейся на аванс, если был получен аванс в иностранной валюте в размере частичной суммы доходов.

Рассмотрим три варианта (соответствующие Национальному стандарту № 69) отражения в бухгалтерском учете расчетов с потребителями платных медицинских услуг и определения суммы доходов (выручки) на условном примере учреждения здравоохранения, заключившего договор с физиче-

ским лицом – нерезидентом на оказание платных медицинских услуг на сумму 10 000 долл. США. Фактическая себестоимость оказанных услуг – 164 000 000 руб.

Вариант 1. Физическое лицо – нерезидент производит оплату в иностранной валюте в размере полной стоимости платных медицинских услуг после их приемки (выполнения).

По условиям договора аванс не предусмотрен.

Акт приемки выполненных платных медицинских услуг подписан 10 июня 2016 года.

Расчет физическим лицом – нерезидентом произведен 17 июня 2016 года.

Официальный курс 1 долл. США, установленный Нацбанком (условно):

10 июня 2016 года – 23 500 руб.;

17 июня 2016 года – 23 400 руб.

В таблице 2 приведены бухгалтерские записи в учреждении здравоохранения по расчетам с потребителем платных медицинских услуг при использовании варианта 1.

ТАБЛИЦА 2

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			Дебет	Кредит
	Приняты физическим лицом – нерезидентом выполненные платные медицинские услуги:			
10.06.2016	а) по фактической себестоимости	164 000 000	237, 280	211
	б) по отпускной (договорной) стоимости (10 000 долл. США x 23 500)	235 000 000	154	237, 280
17.06.2016	Перечислена физическим лицом – нерезидентом на транзитный валютный счет учреждения здравоохранения договорная стоимость платных медицинских услуг (10 000 долл. США x 23 400)	234 000 000	118	154
17.06.2016	Переоценена дебиторская задолженность физического лица – нерезидента (10 000 долл. США x (23 500 – 23 400))	1 000 000	410	154

Вариант 2. Физическое лицо – нерезидент производит оплату в иностранной валюте в размере полной стоимости платных медицинских услуг до их приемки (выполнения).

По условиям договора предусмотрен аванс в сумме 10 000 долл. США (100% стоимости платных медицинских услуг), который перечислен физическим лицом – нерезидентом 30 января 2016 года.

Акт приемки выполненных платных медицин-

ских услуг подписан 10 июня 2016 года.

Официальный курс 1 долл. США, установленный Национальным банком (условно):

30 января 2016 года – 23 000 руб.;

10 июня 2016 года – 23 500 руб.

В таблице 3 приведены бухгалтерские записи в учреждении здравоохранения по расчетам с потребителем платных медицинских услуг при использовании варианта 2.

ТАБЛИЦА 3

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			Дебет	Кредит
30.01.2016	Перечислена физическим лицом – нерезидентом на транзитный валютный счет учреждения здравоохранения договорная стоимость платных медицинских услуг (10 000 долл. США x 23 000)	230 000 000	118	155
10.06.2016	Приняты физическим лицом – нерезидентом выполненные платные медицинские услуги:			
	а) по фактической себестоимости	164 000 000	237, 280	211
	б) по отпускной (договорной) стоимости (10 000 долл. США x 23 000)	230 000 000	154	237, 280
10.06.2016	Произведен зачет аванса	230 000 000	155	154

Вариант 3. Физическое лицо – нерезидент производит оплату в иностранной валюте частично до приемки (выполнения) платных медицинских услуг, а оставшуюся часть – после их приемки (выполнения).

По условиям договора предусмотрен аванс в сумме 4 000 долл. США (40% стоимости платных медицинских услуг), который перечислен физическим лицом – нерезидентом 30 января 2016 года.

Акт приемки выполненных платных медицинских услуг подписан 10 июня 2016 года.

Окончательный расчет в сумме 6 000 долл. США

произведен физическим лицом – нерезидентом 17 июня 2016 года.

Официальный курс 1 долл. США, установленный Нацбанком (условно):

30 января 2016 года – 23 000 руб.;

10 июня 2016 года – 23 500 руб.;

17 июня 2016 года – 23 400 руб.

В таблице 4 приведены бухгалтерские записи в учреждении здравоохранения по расчетам с потребителем платных медицинских услуг при использовании варианта 3.

ТАБЛИЦА 4

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			Дебет	Кредит
30.01.2016	Перечислен физическим лицом – нерезидентом на транзитный валютный счет учреждения здравоохранения аванс (4 000 долл. США x 23 000)	92 000 000	118	155
10.06.2016	Приняты физическим лицом – нерезидентом выполненные платные медицинские услуги:			
	а) по фактической себестоимости	164 000 000	237, 280	211
	б) по отпускной (договорной) стоимости (4 000 долл. США x 23 000) + (6 000 долл. США x 23 500)	233 000 000	154	237, 280
10.06.2016	Произведен зачет аванса	92 000 000	155	154
17.06.2016	Перечислена физическим лицом – нерезидентом на транзитный валютный счет учреждения здравоохранения сумма окончательного расчета (6 000 долл. США x 23 400)	140 400 000	118	154
17.06.2016	Переоценена дебиторская задолженность физического лица – нерезидента (6 000 долл. США x (23 500 – 23 400))	600 000	410	154

Таким образом, несмотря на то, что во всех трех вариантах платные медицинские услуги приняты физическим лицом – нерезидентом 10 июня 2016 года, выручка от реализации в первом ва-

рианте составила – 235 000 000 руб., во втором – 230 000 000 руб., в третьем – 233 000 000 руб.

АННА ЧЕРНЮК,
доцент