

Восстановление бюджетных затрат, понесенных при оказании платных медицинских услуг

Людмила ЕСТЬКОВА,
преподаватель БГЭУ

Одним из элементов бухгалтерского управленческого учета является управление отклонениями фактических затрат, произведенных за счет бюджетного финансирования, от сметных назначений. В учреждениях, оказывающих платные медицинские услуги, осуществляется контроль за использованием фонда оплаты труда, материалов, медикаментов, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, накладных расходов и т.д. В случае превышения фактических расходов над сметными назначениями могут быть приняты управленческие решения по регулированию выявленных отклонений. Такое превышение вполне закономерно, поскольку на практике расходы по оказанию платных услуг оплачиваются частично с текущего счета денежных средств по бюджету. При рассмотрении данной проблемы следует обратить внимание на необходимость восстановления всех бюджетных затрат, понесенных при оказании платных медицинских услуг. Данная проблема привлекает особое внимание контролирующих органов при проведении финансовых проверок. Их интересует вопрос: как осуществляются расчеты в государственных учреждениях по восстановлению бюджетных затрат при оказании платных услуг, насколько правильно рассчитана себестоимость услуг и база для исчисления налогов.

При исследовании данного вопроса наиболее проблемными аспектами в бухгалтерском учете бюджетных учреждений являются:

- выбор методики расчета размеров финансовых средств на восстановление затрат, произведенных за счет бюджетных средств учреждения при оказании платных медицинских услуг;
- последовательность возмещения затрат;
- отражение в учете операций по восстановлению расходов.

При выборе методики расчета необходимо, с одной стороны, предусмотреть полное возмещение понесенных затрат, а с другой — не допустить завышения расходов, осуществленных по смете специальных внебюджетных средств. Недовосстановление сумм по бюджетным средствам умень-

шает затратную часть по оказанным услугам, что будет являться нарушением налогового законодательства, поскольку оно не предусматривает перераспределение расходов, заложенных в бюджетной смете на расходы от предпринимательской деятельности, что приводит к завышению сумм налогов, а также к снижению размеров финансовых средств по бюджету. Излишнее восстановление средств может привести к уменьшению налогооблагаемой базы и снижению сумм налогов. Таким образом, сама технология расчета имеет принципиальное значение при проведении расчетных операций для организации.

Рассматриваемые вопросы не освещаются в официальных документах Министерства финансов. Но это не уменьшает их значимость и актуальность.

При изучении данной проблемы следует учитывать наличие двух принципиально отличающихся организационных моделей оказания платных медицинских услуг в государственных учреждениях здравоохранения. Первая модель предусматривает оказание услуг на базе структурной единицы хозрасчетного подразделения с выделением на эти цели отдельных площадей, отдельного штата сотрудников с отдельным бюджетом времени. Вторая модель — предоставление платных услуг без образования в составе учреждения хозрасчетного подразделения в качестве структурной хозрасчетной единицы, когда услуги оказываются штатным персоналом на собственных рабочих местах в соответствии с занимаемыми должностями и в пределах основного рабочего времени.

В случае использования учреждением первой организационной модели возмещению подлежат затраты по статьям бюджетной классификации без учета расходов на оплату труда и начислений на заработную плату, поскольку выплата заработной платы предусмотрена сметой доходов и расходов по внебюджетным средствам в соответствии с действующими нормативами.

Во втором варианте восстановлению подлежат все расходы, понесенные при оказании платных услуг и оплаченные с текущего бюджетного счета.

Восстановление бюджетных затрат в части расходов, приходящихся на оказание платных услуг,

на практике применяется только по незначительному перечню бюджетной классификации и, как правило, ограничивается в пределах таких статей, как коммунальные и хозяйственные расходы (транспортные услуги, услуги связи, стирка белья, дезинфекция, уборка территории и т.д.), питание больных в стационаре. Восстановление таких затрат, как амортизация оборудования, инвентаря, износ постельных принадлежностей, специальной одежды и обуви, расходы на специальное питание работников, заработная плата медицинского персонала при условии работы учреждения по второй организационной модели, как правило, не производится. Это связано с тем обстоятельством, что прием пациентов происходит в пределах основного рабочего времени, и нет дополнительных затрат рабочего времени в продолжение своего рабочего дня (в графике работы персонала эти трудозатраты не отражаются). Таким образом, производится оплата труда медицинскому персоналу при оказании платных медицинских услуг за счет средств бюджета и премирование за интенсификацию трудового процесса за счет негосударственных источников. Эти расходы в части трудозатрат, эквивалентных затратам рабочего времени на оказание платных медицинских услуг, подлежат восстановлению. Подлежат также восстановлению затраты в части амортизационных отчислений по оборудованию, приобретенному за счет сметы бюджетного финансирования, используемому для оказания платных медицинских услуг, затраты на оснащение мягким инвентарем, приобретенным за счет средств бюджетного финансирования в размере, равном доле расходов, приходящихся на оказанный объем платных медицинских услуг.

Таким образом, все бюджетные затраты, связанные с оказанием платных услуг, должны быть возвращены (восстановлены) в бюджет.

Не менее важной проблемой является сама технология расчета сумм, подлежащих восстановлению. В качестве одного из подходов к решению данной проблемы можно предложить следующие методики.

При оказании медицинских услуг в рамках автономного подразделения схема расчета несложна. В этом случае затраты на оплату труда работникам, занятым оказанием платных медицинских услуг, и начисления на заработную плату, предусмотренные законодательством, не подлежат восстановлению, поскольку оплата им производится в соответствии с должностными окладами (тарифными ставками), в соответствии с утвержденной сметой доходов и расходов по внебюджетной деятельности.

Расходы на питание устанавливаются по фактическим затратам, определенным в конце отчетного периода на основании составленного меню и в соответствии с накладными-требованиями.

Величина расходов на мягкий инвентарь определяется по фактически произведенным затратам, как правило, согласно актам на фактическое списание в соответствии с нормами оснащения мягким инвентарем.

Затраты на командировки и служебные разъезды — в соответствии с представленными документами, подтверждающими эти расходы.

Амортизация медицинского оборудования, используемого исключительно для оказания платных медицинских услуг на обособленных площадях, учитывается расчетным путем, исходя из балансовой стоимости основных средств и установленных норм амортизации в соответствии с принятой учетной политикой.

Расчет доли накладных расходов, приходящихся на подразделение, может осуществляться пропорционально занятым площадям.

Наибольшую сложность в выборе технологии расчета сумм, подлежащих восстановлению, представляет использование в работе второй организационной модели — предоставление платных услуг без образования в составе учреждения хозяйственного подразделения в качестве структурной единицы.

Порядок восстановления накладных расходов, произведенных с текущих счетов по бюджету, в большинстве государственных учреждений, оказывающих платные, в том числе и медицинские услуги, определяется расчетным путем пропорционально доле поступлений средств от деятельности, приносящей доход, в общем объеме бюджетного финансирования, или пропорционально планируемому поступлению средств от деятельности, приносящей доходы, и плановому объему ассигнований из бюджета. В дальнейшем внутренняя разбивка по видам расходов (коммунальные, услуги связи, транспорта и пр.) и статьям бюджетной классификации осуществляется пропорционально фактически произведенным расходам. Данная методика имеет положительные стороны. Она позволяет распределять с целью дальнейшего восстановления накладные расходы учреждения между основной и приносящей доходы деятельностью. Но восстановление таких расходов, как оплата труда работников, износ мягкого инвентаря, амортизация оборудования, питание пациентов, т.е. наиболее весомых статей расходов в общей стоимости услуги с использованием применяющейся методики, будет довольно приблизительным и не сможет в полной мере отразить реальные расходы.

В качестве подходов к решению данной проблемы можно предложить следующие два варианта расчетов. Они базируются на использовании исходных данных:

- калькуляции себестоимости по каждой медицинской услуге;
- сведений отдела медицинской статистики о количестве проведенных процедур, исследований, принятых пациентах, количестве койко-дней по отделениям и по каждому наименованию платной услуги.

Суть первого предлагаемого варианта предусматривает следующие расчеты.

В конце каждого месяца в амбулаторно-поликлинических учреждениях представляются сведения медицинских статистиков о фактическом количестве проведенных исследований, процедур, принятых пациентов на платной основе, по каждому наименованию оказанной медицинской услуги. Путем умножения расценок по каждой статье калькуляции на количественные данные медицинских статистиков по каждой оказанной услуге осуществляется расчет затрат по статьям на оказание одного вида платной медицинской услуги. Суммированием полученных результатов по каждой статье калькуляции получаем общую сумму расходов, понесенных медицинским учреждением при оказании платных услуг. Полученный результат будет являться расчетным показателем для восстановления бюджетных затрат с текущего счета по внебюджетным средствам на текущий счет по бюджету. Предлагаемая методика является способом прямого подсчета затрат на основе калькуляции. Применение такой технологии позволит наиболее точно и достоверно рассчитать затраты, подлежащие восстановлению. Существенными недостатками являются сложность и объемность расчетов. Применение автоматизированных методов расчета значительно упростит поставленную задачу.

Второй вариант расчета сумм, подлежащих восстановлению на текущий счет по бюджету, основан, как и предыдущий, на расчетах, заложенных в калькуляцию себестоимости услуг. Согласно предлагаемой нами методике составляется свод данных по калькуляциям всех услуг учреждения и рассчитывается средний процент по каждой статье в итоговой графе калькуляции. Таким образом, мы рассчитываем долю (в %) по каждой статье расходов в общей стоимости услуги, отраженной в калькуляции. В дальнейшем сумма денежных средств, поступивших на текущий счет по внебюджетным средствам (кредит субсчета 237) умножается на рассчитанный процент по калькуляции и определяется величина затрат, подлежащих вос-

становлению на текущий счет по бюджету по каждой статье калькуляции.

Конечно, вторая методика имеет свои недостатки, к числу которых нужно отнести усредненность расчетов в отличие от первой, большие подготовительные работы по составлению калькуляций, что неизбежно в условиях работы с пациентами на платной основе, а также составление сводной таблицы расчета процентного соотношения статей калькуляции в стоимости услуг в целом по отделениям и учреждению.

Преимущество ее по сравнению с первым методом — простота расчетов и наглядность самой методики расчетов.

Предлагаемые методы расчета объемов финансовых средств на восстановление бюджетных затрат базируются на данных калькуляций стоимости услуг. Оплата за оказанные услуги производится в соответствии с суммами, рассчитанными по калькуляции, а следовательно, логично осуществлять и восстановление понесенных расходов в пропорциях соотнесенных с поступившими доходами.

Перейдя к рассмотрению вопроса последовательности возмещения затрат, рассмотрим возможные варианты подходов к его решению.

Первый вариант предполагает возмещение затрат до образованию фонда заработной платы, т.е. образование фонда заработной платы производится по остаточному принципу.

Второй вариант предполагает возмещение затрат после образования фонда заработной платы.

Третий вариант допускает возмещение затрат частично, в течение месяца, до образования фонда заработной платы по статьям на основании фактически понесенных расходов по результатам прошлого отчетного периода или в соответствии со сметными назначениями. Окончательный перерасчет производится по окончании отчетного периода при наличии всех данных учета (кассовых и фактических расходов).

При использовании первой организационной модели (с выделением площадей для отдельных структурных подразделений) более предпочтителен первый вариант возмещения затрат, поскольку он позволяет оперативно и точно произвести расчет и возмещение материальных затрат и обеспечить в полном размере оплату труда сотрудников в соответствии с условиями договора, заключенного с работниками хозяйственного отделения.

Применение второго варианта возможно при работе по второй организационной модели (без образования отдельных структурных подразделений для оказания платных медицинских услуг), поскольку расчет материальных затрат и их воз-

мещение возможно только по окончании отчетного периода, когда учреждение располагает всей необходимой информацией о понесенных кассовых и фактических расходах в целом по учреждению. Сроки формирования этой информации, как правило, не совпадают со сроками выплаты заработной платы.

Третий вариант, думается, наиболее предпочтителен, поскольку обеспечивает более равномерное возмещение затрат на бюджетный счет учреждения в течение отчетного периода с целью дальнейшего использования бюджетных средств своевременно и по их целевому назначению.

Рассмотрим порядок отражения в учете операций по восстановлению расходов, произведенных за счет средств бюджетного финансирования по двум направлениям:

- отражение в учете и восстановление накладных расходов;
- восстановление бюджетных затрат в части сумм амортизации основных средств, износа МБП, приобретенных за счет средств бюджета, доли заработной платы, начисленной медицинским работникам по основной деятельности, оказывающим платные услуги.

На практике в течение месяца учреждения оплачивают понесенные расходы (коммунальные платежи, услуги связи, транспортные расходы и другие накладные расходы) с текущих счетов по бюджету и внебюджетным средствам, или по одному из названных счетов. И только по окончании отчетного периода их относят на расходы, произведенные за счет бюджетных и внебюджетных источников финансирования, и распределяют по отдельным видам предпринимательской деятельности косвенным путем, то есть на основании расчетов их распределения пропорционально установленной в учетной политике базе распределения. Предлагаем применение в учете субсчета 210 «Расходы к распределению» для учета накладных расходов, не связанных непосредственно с конкретными видами деятельности, конкретной продукцией (работой, услугой) и обусловленных процессами обслуживания производства и управления производством, аналогично счетам 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», применяемым в финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Применение субсчета 210 позволит накапливать в течение месяца информацию о расходах, подлежащих распределению между указанными объектами, и сведения о суммах, подлежащих восстановлению в случае оплаты счетов за счет одного источника финансирования, что позволит правильно сформировать налогооблагаемую базу.

При этом субсчета 200 «Расходы по бюджету» и 211 «Расходы по внебюджетным средствам», 212 «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения» будут использованы для отражения в учете прямых затрат, а субсчет 210 — для учета затрат, подлежащих распределению. Применение данного субсчета позволит сформировать более достоверную информацию о затратах учреждения по видам деятельности, источникам финансирования и о величине налогооблагаемой базы. В течение месяца на сумму понесенных накладных расходов в учете составляются записи:

1. На сумму оплаченных накладных расходов с текущего бюджетного счета, подлежащих дальнейшему распределению:

Дебет субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

Кредит субсчета 100 «Текущий счет по бюджету».

2. Отражение фактически произведенных расходов, подлежащих распределению:

Дебет субсчета 210 «Расходы к распределению»

Кредит субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

3. Списание накладных расходов между видами деятельности:

• на сумму фактически понесенных расходов при оказании платных услуг:

Дебет субсчета 211 «Расходы по внебюджетным средствам»

Кредит субсчета 210 «Расходы к распределению».

4. На сумму расходов, относящихся к бюджетной деятельности:

Дебет субсчета 200 «Расходы по бюджету»

Кредит субсчета 210 «Расходы к распределению»

Операции по восстановлению бюджетных затрат предлагаем отражать в учете в следующем виде:

5. При перечислении сумм с текущего счета по внебюджетным средствам на текущий счет по бюджету в качестве авансового платежа или расчета по окончании отчетного периода:

Дебет субсчета 210 «Расходы к распределению»

Кредит субсчета 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам».

6. Поступление (восстановление) денежных средств на текущий счет по бюджету:

Дебет субсчета 100 «Текущий счет по бюджету»

Кредит субсчета 210 «Расходы к распределению».

Операции по восстановлению бюджетных затрат в части сумм амортизации основных средств, износ малоценных быстроизнашивающихся предметов, приобретенных за счет средств бюджета, доли заработной платы, начисленной медицинским работникам, оказывающим платные услуги, предлагаем отражать в учете в следующем виде:

7. На сумму фактически понесенных расходов при оказании платных услуг, подлежащих восстановлению:

Дебет субсчета 211 «Расходы по внебюджетным средствам»

Кредит субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

8. При перечислении сумм с текущего счета по внебюджетным средствам на текущий счет по бюджету в качестве авансового платежа или расчета по окончании отчетного периода:

Дебет субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

Кредит субсчета 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам».

9. Поступление (восстановление) денежных средств на текущий счет по бюджету:

Дебет субсчета 100 «Текущий счет по бюджету»
Кредит субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

10. Восстановление понесенных расходов за счет средств бюджета осуществляется сторнировочной записью:

Дебет субсчета 200 «Расходы по бюджету».
Кредит субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Таким образом, восстановление бюджетных затрат и отражение в учете этих операций позволит сформировать более полную и достоверную информацию о фактических и кассовых расходах, понесенных при оказании платных услуг в учреждении, соблюсти экономические интересы организации по возмещению бюджетных затрат. ■

Бюджетный учет в вопросах и ответах

РАСЧЕТ ЭКОНОМИИ ФОНДА ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

? *Организация финансируется из бюджета — в части заработной платы. Как правильно считать экономию фонда заработной платы (с учетом или без учета вакантных должностных окладов)?*

Экономия заработной платы считается от планового фонда заработной платы, согласно утвержденному штатному расписанию, или от суммы должностных окладов по штатному расписанию?

Считается ли вакансией ставка, из которой производятся доплаты рабочим и служащим за расширенную зону обслуживания?

Прежде чем дать ответы на поставленные вопросы, необходимо отметить, что автор вопроса не указывает статус своей организации.

Что означает «финансируется из бюджета в части заработной платы»?

Если речь идет об организации, финансируемой из бюджета, ее статус определяется статьей 120 Гражданского кодекса РФ, в соответствии с которой учреждением признается организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера и финансируемая им полностью или частично.

Бюджетные учреждения (организации) — это учреждения (организации), созданные государственными органами, а также органами местного самоуправления для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических или иных функций некоммерческого характера, содержание которых финансируется из бюджета на основе бюджетной сметы, имеющие текущий счет в учреждении банка и ведущие бухгалтерский учет в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов учреждений (организаций), состоящих на бюджете.

(Правила составления и исполнения смет республиканского и местных бюджетов, поступления средств в государственные внебюджетные и бюджетные целевые фонды и их использования, утвержденные приказом Министерства финансов от 30.12.1998 г., № 316).

Финансирование организации, получающей средства из бюджета, и использование этих средств производится в соответствии со сметой расходов, утверждаемой для каждой организации.

В данном случае речь пойдет об организациях, финансируемых из бюджета.

В настоящее время оплата труда работников учреждений и организаций, финансируемых из бюджета и пользующихся государственными дотациями, производится в соответствии с постановлением Министерства труда РФ от 21.01.2000 г. № 6 «О мерах по совершенствованию условий оплаты труда работников организаций, финансируемых из бюджета» (с изменениями и дополнениями) (далее — Постановление № 6).

В связи с тем что в отраслях бюджетной сферы применялись различные методики расчета заработной платы с учетом установленных действующими условиями оплаты труда