

Е. В. Бехтерева

**Медицинские услуги.  
Особенности бухгалтерского  
учета и...**



# **Елена Владимировна Бехтерева**

## **Медицинские услуги.**

### **Особенности бухгалтерского учета и налогообложения**

*Текст предоставлен правообладателем*

*[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=6183684](http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=6183684)*

*Медицинские услуги: особенности бухгалтерского учета и налогообложения / Бехтерева Е.В.: Москва; Научная книга; 2009*

#### **Аннотация**

Книга представляет подборку актуализированной информации по бухгалтерскому учету в медицине. В ней отражена специфика отраслевых особенностей медицинских учреждений (лечебно-профилактических учреждений, диспансеров, лабораторий, государственной санитарно-эпидемиологической службы, аптек и др.).

# Содержание

Глава 1. Бухгалтерский учет и отчетность	4
1.1. Порядок оказания платных медицинских услуг населению	4
1.2. Нормативная документация, регулирующая правила оказания платных медицинских услуг в медицинских организациях	10
1.3. Порядок ведения бухгалтерского учета	23
1.3.1. Учет основных средств	27
Конец ознакомительного фрагмента.	37

**Елена Владимировна  
Бехтерева  
Медицинские  
услуги: особенности  
бухгалтерского учета  
и налогообложения**

**Глава 1. Бухгалтерский  
учет и отчетность**

**1.1. Порядок оказания платных  
медицинских услуг населению**

Платные медицинские услуги на территории Российской Федерации предоставляются на основании Постановления Правительства РФ от 13.01.1996 г. № 27 «Об утверждении правил предоставления платных медицинских услуг населению медицинскими учреждениями».

Эти Правила определяют порядок и условия предоставления платных медицинских услуг населению лечебно-профилактическими учреждениями независимо от ведомственной подчиненности и формы собственности, в том числе научно-исследовательскими институтами и государственными медицинскими образовательными учреждениями высшего профессионального образования, и являются обязательными для исполнения всеми медицинскими учреждениями.

Согласно этим Правилам платные медицинские услуги населению предоставляются медицинскими учреждениями в виде профилактической, лечебно-диагностической, реабилитационной, протезно-ортопедической и зубопротезной помощи. Платные медицинские услуги населению осуществляются медицинскими учреждениями в рамках договоров с гражданами или организациями на оказание медицинских услуг работникам и членам их семей.

Для предоставления платных медицинских услуг населению медицинскими учреждениями необходимо наличие сертификата и лицензии на каждый вид услуги, предоставляемой данным медицинским учреждением. При этом государственные и муниципальные медицинские учреждения оказывают платные медицинские услуги населению по специальному разрешению соответствующего органа управления здравоохранением.

Все медицинские учреждения, оказывающие платные медицинские услуги, обязаны обеспечить соответствие предо-

ставляемых платных медицинских услуг населению требованиям, предъявляемым к методам диагностики, профилактики и лечения, разрешенным на территории Российской Федерации. Кроме того, медицинские учреждения обязаны вести статистический и бухгалтерский учет предоставляемых платных медицинских услуг населению, а также составлять соответствующую отчетность и представлять ее в порядке и сроки, установленные законами и иными правовыми актами РФ.

При этом бухгалтерский и статистический учет по основной деятельности и платным медицинским услугам должен вестись отдельно.

За самой организацией и качеством выполнения ею платных медицинских услуг населению, а также правильностью взимания платы с населения органы управления здравоохранением и другие государственные органы и организации осуществляют постоянный контроль в пределах своей компетенции.

Все цены на медицинские услуги, предоставляемые населению за плату, устанавливаются в соответствии с законодательством РФ.

Медицинские учреждения, предоставляющие платные медицинские услуги, обязаны обеспечить граждан бесплатной, доступной и достоверной информацией, в состав которой входят сведения о местонахождении учреждения, режиме работы, перечне платных медицинских услуг с указанием

их стоимости, об условиях предоставления и получения этих услуг, в том числе сведения о льготах для отдельных категорий граждан, а также сведения о квалификации и сертификации специалистов.

Все платные медицинские услуги, предоставляемые населению, оформляются договором, регламентирующим условия и сроки их получения, порядок расчетов, права, обязанности и ответственность сторон.

Оплата медицинских услуг населением и организациями производится в учреждениях банков или в самом медицинском учреждении. Причем расчеты с населением через само медицинское учреждение за предоставленные платные медицинские услуги осуществляются с применением контрольно-кассовых машин.

При расчетах с населением без использования контрольно-кассовых машин медицинские учреждения обязаны использовать бланк, являющийся документом строгой отчетности, утвержденный в установленном порядке.

На руки потребителю медицинские учреждения обязаны выдать кассовый чек или копию бланка, подтверждающие прием наличных денег.

В свою очередь, потребитель, пользующийся платными медицинскими услугами, обязан:

- 1) оплатить стоимость предоставляемой ему медицинской услуги;
- 2) выполнять требования, обеспечивающие качественное

предоставление платной медицинской услуги, включая сообщение необходимых для этого сведений.

Согласно законодательству РФ медицинские учреждения перед потребителем несут ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение условий договора, несоблюдение требований, предъявляемых к методам диагностики, профилактики и лечения, разрешенным на территории РФ, а также в случае причинения вреда здоровью и жизни потребителя.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение условий договора потребители, пользующиеся платными медицинскими услугами, вправе предъявлять требования о возмещении связанных с этим убытков, ущерба в случае причинения вреда здоровью и жизни, а также о компенсации за причинение морального вреда в соответствии с законодательством РФ и правилами предоставления платных медицинских услуг.

В случае несоблюдения сроков исполнения услуг медицинским учреждением потребитель имеет право:

- 1) назначить новый срок оказания услуги;
- 2) потребовать уменьшения стоимости предоставленной услуги;
- 3) потребовать исполнения услуги другим специалистом;
- 4) расторгнуть договор и потребовать возмещения убытков.

Кроме того, в случае нарушения сроков исполнения услуг,

установленных договором, медицинское учреждение обязано выплатить потребителю неустойку в порядке и размере, определенных Законом РФ от 07.02.1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей» (с изм. и доп. от 2 июня 1993 г., 9 января 1996 г., 17 декабря 1999 г., 30 декабря 2001 г., 22 августа, 2 ноября, 21 декабря 2004 г., 27 июля 2006 г.) или договором.

Неустойка по соглашению сторон может быть выплачена за счет уменьшения стоимости предоставленной медицинской услуги, предоставления потребителю дополнительных услуг без оплаты или возврата части ранее внесенного аванса.

## **1.2. Нормативная документация, регулирующая правила оказания платных медицинских услуг в медицинских организациях**

В соответствии с Конституцией РФ каждый гражданин РФ имеет право на бесплатное получение медицинской помощи в государственных и муниципальных лечебных учреждениях. Однако в современном мире четко закрепились позиции платного предоставления медицинских услуг государственными и муниципальными медицинскими учреждениями, а также определенное распространение получили коммерческие клиники, оказывающие медицинские услуги различного характера. Имеет место даже платная скорая медицинская помощь.

В настоящее время заметен рост числа коммерческих медицинских учреждений. Для предпринимателей это достаточно новый вид деятельности, т. к. до определенного момента медицинские услуги, в том числе и их платные виды, оказывались специализированными государственными и муниципальными учреждениями. Этим объясняется актуальность рассмотрения особенностей учета и налогообложения медицинских услуг. Однако практика доказала возможность существования коммерческих медицинских организа-

ций, получивших распространение в стоматологии, косметологии, хирургии, кардиологии и многих других областях медицины. В данной книге речь пойдет именно о коммерческих медицинских учреждениях.

Практика показала высокий уровень обслуживания и предоставления медицинской помощи платными организациями. Они имеют высококвалифицированный персонал, привлекаемый из лучших медицинских учреждений хорошими заработками, необходимые лекарственные препараты и оборудование. Все это обеспечивается за счет средств, которые платят за услуги пациенты.

В настоящее время медицина получила коммерческое развитие, как и многие другие сферы услуг (транспорт, культура, туризм, бытовое обслуживание и др.), в которых граждане имеют право выбора вида и способа предоставления той или иной услуги.

Платные медицинские услуги выступают гарантией реализации прав пациента, которая основывается на положениях подзаконных актов. Именно они регламентируют оказание платных медицинских услуг. Как уже отмечалось, основным среди них является постановление Правительства РФ от 13.01.1996 г. № 27 «Об утверждении правил предоставления платных медицинских услуг населению медицинскими учреждениями». Данные Правила регламентируют порядок и условия предоставления платных медицинских услуг населению лечебно-профилактическими учреждениями незави-

симо от ведомственной подчиненности, формы собственности, в том числе научно-исследовательскими институтами и государственными медицинскими образовательными учреждениями высшего профессионального образования, и являются обязательными для исполнения всеми медицинскими учреждениями. Этими же правилами руководствуются и коммерческие медицинские учреждения.

Как уже говорилось, платное оказание медицинской помощи является гарантией реализации права потребителя на получение той медицинской помощи, которую он хотел бы получить и на удобных ему условиях. В связи с этим государственные и муниципальные учреждения предоставляют потребителю право выбора между платной и бесплатной медициной, главное здесь – не допустить замещения бесплатных услуг платными в личных корыстных целях руководителей этих учреждений. Кроме того, определенные виды услуг, в том числе оказание первой медицинской помощи, должно оставаться бесплатной и доступной для всех граждан.

Следует отметить, что подходы к правильности или неправильности оказания медицинской помощи едины для бесплатной и платной медицины. Медицинские работники несут юридическую ответственность в случае неблагоприятного исхода медицинского вмешательства, дефекта оказания медицинской помощи. При этом экспертиза, проводимая для установления правильности оказания медицинской помощи, будет ориентироваться на общепринятые подходы

к оказанию медицинской помощи.

Нормативно-правовая база современного здравоохранения включает в себя ряд требований, которые предъявляются к государственным, муниципальным и коммерческим медицинским учреждениям, оказывающим платные медицинские услуги. К ним относятся:

1) наличие соответствующих организационно-технических условий и материально-технического обеспечения (включая оборудование, инструменты, транспорт, документацию), обеспечивающих использование медицинских технологий, применяемых на территории РФ;

2) наличие в штате работников, имеющих высшее, среднее специальное, дополнительное образование и специальную подготовку для осуществления лицензированной учреждением деятельности, а также наличие у руководителя медицинского учреждения высшего специального образования и стажа работы по лицензируемому виду деятельности не менее 5 лет;

3) наличие лицензии на осуществление тех видов медицинских услуг, которые планирует оказывать медицинское учреждение;

4) отметка обо всех оказываемых услугах в уставных документах организации;

5) составленный и утвержденный прейскурант цен на платные медицинские услуги, содержащий информацию обо всех видах медицинских услуг;

б) наличие установленной формы договора между медицинским учреждением и пациентом на оказание платных медицинских услуг;

8) повышение квалификации работников, осуществляющих медицинскую деятельность, не реже 1 раза в 5 лет.

Не секрет, что государственные и муниципальные учреждения за счет только бюджетных средств не могут обеспечить необходимый уровень медицинских услуг населению из-за нехватки денежных средств. Возникший дефицит финансирования здравоохранения и неудовлетворение фактических потребностей в медицинской помощи способствуют расширению сферы платных медицинских услуг во всех их видах.

В связи с этим повышается интерес к проблемам правового регулирования предоставления платных медицинских услуг как государственными и муниципальными учреждениями, так и коммерческими клиниками. Также возрос интерес к новым научным разработкам, что, кстати, способствует развитию науки, в том числе и российской, и научно-технического прогресса. Кроме того, развитие данной сферы услуг способствует активизации законопроизводства в данной сфере общественных отношений. Особенности правового регулирования возмездного, т. е. платного оказания услуг, в частности медицинских, посвящена гл. 39 ч. II Гражданского кодекса РФ, предусматривающая составление договора на оказание платных услуг.

Договор на оказание платных медицинских услуг обеспечивает права и обязанности, определяющие отношения между медицинской организацией, оказывающей такие услуги, и пациентом, т. е. потребителем медицинских услуг. Данные отношения, основанные на денежных интересах, должны формироваться на основе законодательства, тем более что непосредственным объектом этих отношений являются наиболее значимые для человека блага: жизнь, здоровье, физическая неприкосновенность.

В связи тем что медицинские услуги включены в пространство свободного экономического оборота и государство утратило монопольное право на них, оказание медицинских услуг должно подлежать гражданско-правовому регулированию.

При этом гл. 39 Гражданского кодекса РФ закреплены только общие нормы и подходы к регулированию отношений, связанных с возмездным оказанием медицинских услуг. Однако сама суть таких отношений обеспечивает необходимость более детального решения определенных вопросов такой правовой формы, как договор возмездного оказания медицинских услуг. Это связано с тем, что возникающие противоречия, недостатки и пробелы в правовом регулировании предоставления платных медицинских услуг, как правило, приводят к нарушению законных прав и интересов медицинского учреждения и потребителей платных медицинских услуг. Данная ситуация обостряется еще и

отсутствием необходимого опыта гражданско-правовых отношений между медицинским учреждением, оказывающим платные медицинские услуги, и пациентом.

Все это обуславливает необходимость разработки системной правовой базы, обеспечивающей гарантии успешного осуществления медицинской деятельности. Данная правовая система должна обеспечить защиту прав и интересов пациента и, кроме того, установить надежные правовые гарантии профессиональной деятельности специалистов – исполнителей медицинских услуг.

На данный момент действующими нормативными актами, регламентирующими предоставление медицинских услуг, кроме уже упомянутых Правил, являются:

1) Основы законодательства Российской Федерации об охране здоровья граждан от 22.07.1993 г. № 5487-1 (с изм. и доп. от 24 декабря 1993 г., 2 марта 1998 г., 20 декабря 1999 г., 2 декабря 2000 г., 10 января, 27 февраля, 30 июня 2003 г., 29 июня, 22 августа, 1, 29 декабря 2004 г., 7 марта, 21, 31 декабря 2005 г., 2 февраля 2006 г.);

2) Закон «О донорстве крови и ее компонентов» от 09.06.1993 г. № 5142-1 (с изм. и доп. от 4 мая 2000 г., 16 апреля 2001 г., 24 декабря 2002 г., 22 августа 2004 г.);

3) Закон «О трансплантации органов и (или) тканей» от 22.12.1992 г. № 4180-1 (с изм. и доп. от 20 июня 2000 г.);

4) Закон «О психиатрической помощи и гарантиях прав граждан при ее оказании» от 02.07.1992 г. № 3185-1 (с изм.

и доп. от 21 июля 1998 г., 25 июля 2002 г., 10 января 2003 г., 29 июня, 22 августа 2004 г.);

5) Закон РФ от 28 июня 1991 г. N 1499-1 «О медицинском страховании граждан в РФ» (в редакции от 2 апреля 1993 г.) (с изм. и доп. от 24 декабря 1993 г., 1 июля 1994 г., 29 мая 2002 г., 23 декабря 2003 г.);

6) Закон «О погребении и похоронном деле» от 12.01.1996 г. № 8-ФЗ (с изм. и доп. от 28 июня 1997 г., 21 июля 1998 г., 7 августа 2000 г., 30 мая 2001 г., 25 июля, 11 декабря 2002 г., 10 января, 30 июня 2003 г., 22 августа, 29 декабря 2004 г., 21 апреля 2005 г.) и другие законы и подзаконные акты.

Следует отметить, что существует необходимость разработки нормативных актов, обеспечивающих возможность принятия конкретных решений в особо сложных нестандартных ситуациях, складывающихся при предоставлении медицинских услуг.

По мнению специалистов, очень «несовершенна правовая база регулирования трансплантации органов и тканей человека, клонирования, не определены границы возможности использования генной инженерии, создания и использования банка трансплантационных органов, эмбриональных тканей, проведения экспериментов. Остаются нерешенными проблемы определения момента смерти человека, эвтаназии, использования органов и тканей abortируемых зародышей, защиты прав неродившихся детей, коррекции пола»

и многие другие вопросы.

Кроме того, необходимо еще более усовершенствовать правовой механизм оценки качества оказываемых медицинских услуг. Анализ и оценка качества услуги входит в состав правовых отношений.

Итак, любая медицинская услуга должна быть оформлена договором (приложение 1) на ее оказание (подп. 2 и 11 Правил оказания платных медицинских услуг населению медицинскими учреждениями). Это требование подлежит обязательному выполнению всеми медицинскими организациями (как бюджетными, так и коммерческими). Как уже отмечалось, вопрос необходимости составления и правового значения договора на оказание платных услуг, в том числе медицинских, рассмотрен в гл. 39 ГК РФ.

Предметом договора возмездного оказания услуг является совершение действий по заданию заказчика (пациента). Отличительной особенностью договора возмездного оказания медицинских услуг является отсутствие материального результата действия, а следовательно, подлежит оплате как сам факт предоставления услуги. Другими словами отсутствует стадия сдачи и приемки, при которой можно оценить качество оказанной услуги. Конечный результат оказанной медицинской услуги может быть виден, а может и нет. В определенных случаях результата может вообще не последовать или последовать по прошествии какого-то времени и даже лет. В связи с этим в обязанности исполнителя входит со-

вершение определенных действий или осуществление определенной деятельности, а заказчика (пациента) – их оплата.

В связи со спецификой услуги договор определяет не только обязанности и права сторон, но и их ответственность.

Ответственность каждой из сторон определяется теми обстоятельствами, которые привели к этой ответственности. Исполнитель несет ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение услуги. Данный факт устанавливается специальной комиссией. В свою очередь, заказчик (пациент) может быть сам виновен в ненадлежащем качестве услуги, если не выполнит требований и рекомендаций медицинского персонала. Задачей договора на оказание услуги и является регулирование отношений между сторонами, в том числе в области ответственности.

Кроме того, договор распределяет последствия невозможности исполнения между сторонами с учетом вины той или иной из них. Если невозможность исполнения возникла по вине заказчика (пациента), то на него возлагаются все последствия такой невозможности, состоящие в обязанности заказчика оплатить услуги в полном объеме. При этом эта обязанность заключается не в самом долге, а в ответственности за нарушение обязательства.

В договоре также определяется ответственность за последствия невозможности исполнения, возникающие по обстоятельствам, за которые ни одна из сторон не отвечает.

В случае последствия невозможности исполнения по вине

самого исполнителя он полностью утрачивает право на получение оплаты за оказанные услуги. А если ранее пациентом был выплачен аванс, то, как правило, он должен быть возвращен.

Таким образом, прежде чем оказывать какие либо медицинские услуги, пациента необходимо ознакомить с перечнем платных услуг и их стоимостью, условиями предоставления и получения данных услуг. Также пациенту необходимо сообщить о действующих в организации льготах для отдельных категорий граждан. Кроме того, пациент имеет право поинтересоваться о квалификации и сертификации врачей-специалистов.

Для того чтобы документально подтвердить факт выполнения требований, указанных в договоре, на первом приеме составляется соглашение об объеме и условиях оказываемых платных медицинских услуг (информированное соглашение). Впоследствии это соглашение прикладывается к договору в виде приложения к нему.

При составлении договора необходимо помнить о правах пациентов и отмечать их в договоре. Законодательством закреплены права пациентов:

- 1) получение необходимой информации о состоянии своего здоровья, причем в доступной для него форме ввиду отсутствия у него медицинских знаний (п. 9 ст. 30 и 31 Основ законодательства РФ об охране здоровья граждан № 5487-1 от 22.07.1993 г.;

2) свободный выбор лечащего врача с учетом его согласия (п. 2 ст. 30 Основ законодательства РФ об охране здоровья граждан);

3) проведение консультаций с другими специалистами по просьбе пациента (п. 4 ст. 30 Основ);

4) конфиденциальность информации об обращении за медицинской помощью, диагнозе и состоянии здоровья (п. 6 ст. 30 Основ законодательства РФ об охране здоровья граждан);

5) отказ от медицинского вмешательства, но только оформленный в письменном виде (п. 8 ст. 30 и 33 Основ законодательства РФ об охране здоровья граждан);

б) добровольное согласие на медицинское вмешательство (п. 7 ст. 30 и 32 Основ законодательства РФ об охране здоровья граждан).

В свою очередь пациент обязан оплатить стоимость предоставляемой ему медицинской услуги, а также выполнять требования врачей, обеспечивающие наилучшее лечение.

Все медицинские рекомендации лечащего врача и обязательное информирование пациентом лечащего врача об известных больному аллергических реакциях на какие-либо лекарственные препараты, о перенесенных заболеваниях и возникших вследствие этого осложнениях оговариваются договором. На основе этого пациент может требовать возместить убытки и компенсацию за моральный вред вследствие неправильного оказания услуги (п. 16 Правил).

В связи с этим в договоре необходимо отметить, что ухудшение состояния здоровья пациента может возникнуть после оказания медицинской услуги, но не вследствие нее.

## 1.3. Порядок ведения бухгалтерского учета

Для большинства предприятий, занимающихся коммерческой деятельностью, независимо от вида и сферы деятельности, организационно-правовой формы и формы собственности установлен единый порядок отражения в бухгалтерском и налоговом учете финансово-хозяйственных операций (кроме кредитных, страховых, бюджетных и некоторых других организаций).

При этом для определенных видов деятельности в силу их специфики (технологии производства, работ или услуг) существуют некоторые особенности учета и налогообложения.

Так, например, бюджетные медицинские учреждения ведут бухгалтерский учет согласно законодательству по бюджетному учету. В свою очередь получившие в настоящее время определенное развитие коммерческие медицинские учреждения ведут бухгалтерский и налоговый учет согласно законодательству по ведению бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, занимающихся коммерческой деятельностью.

Бухгалтерский учет медицинской деятельности имеет ряд особенностей учета и налогообложения.

Как уже отмечалось, медицинская деятельность подлежит обязательному лицензированию (ст. 17 Федерального зако-

на от 08.08.2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (с изм. и доп. от 13, 21 марта, 9 декабря 2002 г., 10 января, 27 февраля, 11, 26 марта, 23 декабря 2003 г., 2 ноября 2004 г., 21 марта, 2 июля, 31 декабря 2005 г.)). В соответствии с п. 3 Положения о лицензировании медицинской деятельности, утвержденного постановлением Правительства РФ от 04.07.2002 г. № 499 под такого рода деятельностью понимается выполнение любых медицинских работ и услуг. В связи с этим на оказание медицинских услуг специализированными коммерческими организациями необходимо получить соответствующую лицензию.

Расходы по получению соответствующих лицензий медицинскими центрами в целях бухгалтерского учета и налогообложения непосредственно связаны с их производственной деятельностью (медицинскими услугами). В связи с этим в бухгалтерском учете они будут относиться на счет 26 «Общехозяйственные расходы», а в целях налогообложения – приниматься к налоговому учету (ст. 252 Налогового кодекса РФ). При этом к затратам на получение лицензии относятся не только сама плата государственному лицензирующему органу, но и другие расходы, связанные с лицензированием. К таким расходам относятся, например, консультационные услуги, копировально-множительные работы, услуги нотариуса и др. При этом следует отметить, что расходы по получению лицензии относятся не к одному отчетному (налоговому) периоду, а ко всему сроку действия данной ли-

цензии. В связи с этим на расходы организации для бухгалтерского и налогового учета эти суммы относятся равными частями исходя из срока действия лицензии.

Таким образом, все затраты, связанные с получением лицензии коммерческими медицинскими организациями, в учете отражаются на счете 97 «Расходы будущих периодов» и в дальнейшем подлежат включению в состав расходов равными долями в течение срока действия полученной лицензии.

### **Пример**

*Медицинский центр ООО «Таис» получил лицензию на осуществление деятельности в области косметологии. За данную лицензию организация оплатила 15 000 руб. Кроме того, затраты на копировально-множительные работы и услуги нотариуса по заверению копий учредительных документов для представления в лицензирующий орган была уплачена еще 1000 руб. Данные услуги налогообложению по НДС не подлежат.*

*Срок действия лицензии составляет 5 лет (60 месяцев).*

*В бухгалтерском учете ООО «Таис» эти операции получают следующее отражение:*

*Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,*

*Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму произведенных расходов в размере 16 000 руб.;*

*Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»,*

*Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму затрат, отнесенных на расходы будущих периодов в размере 16 000 руб.;*

*Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»,*

*Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов» – на сумму затрат, ежемесячно относимых на расходы организации в размере 266,67 руб. (16 000 руб. / 60 месяцев).*

## **1.3.1. Учет основных средств**

Как и любая организация, медицинские центры не могут обходиться без внеоборотных активов, обеспечивающих процесс оказания услуг.

Учет основных средств медицинских организаций производится аналогично учету основных средств в других видах деятельности.

Для учета объектов основных средств используется та же первичная документация, что и в других предприятиях (формы ОС-1, ОС-3, ОС-4, ОС-6, ОС-14, ОС-15, ОС-16).

Расходы на приобретение основных средств относятся к долгосрочным инвестициям. Бухгалтерский учет основных средств медицинских организаций, так же как и других предприятий, осуществляющих коммерческую деятельность, регламентируется Положением по бухгалтерскому учету основных средств ПБУ 6/01.

Основной удельный вес основных средств медицинских организаций составляет специальное медицинское оборудование. Как правило, оно достаточно дорогостоящее, поэтому особое внимание следует уделить формированию первоначальной стоимости объектов основных средств.

Пополнение основных средств организаций, в том числе медицинских, происходит за счет приобретения за плату, в качестве взносов в свои уставные капиталы, а также в по-

рядке дарения или при проведении товарообменных (бартерных) операций.

Как правило, основные средства поступают в порядке их купли-продажи у других организаций и заводов-производителей. Первоначальная стоимость таких основных средств включает в себя сумму фактических затрат на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ) (п. 8 ПБУ 6/01). К расходам на приобретение основных средств относятся:

1) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

2) суммы, уплачиваемые организациями за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

3) регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;

4) таможенные пошлины;

5) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, через которую приобретен объект основных средств;

б) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

К прочим затратам на приобретение основных средств

могут быть отнесены начисленные проценты по заемным средствам, привлеченным для приобретения данного объекта. При этом затраты по начисленным процентам за пользование заемными средствами включаются в состав операционных расходов и учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (п. 11 ПБУ 10/99). В связи с несоответствием нормативных документов по бухгалтерскому учету организация самостоятельно устанавливает способ отражения в учете процентов по инвестиционному кредиту (займу) с обязательным отражением выбранного варианта в учетной политике.

В целях налогового учета формирование первоначальной стоимости осуществляется аналогично бухгалтерскому учету. Отличие в определении первоначальной стоимости составляет отражение процентов по заемным обязательствам, за счет которых были приобретены основные средства. В целях налогообложения эти расходы учитываются только в составе внереализационных расходов (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ), а следовательно, в формировании первоначальной стоимости не участвуют.

Следует отметить, что не подлежат включению в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств. Исключение, например, могут состав-

лять командировочные расходы сотрудников организаций, связанные с приобретением объектов основных средств. Такие расходы включаются в состав первоначальной стоимости.

Все затраты, связанные с приобретением основных средств, аккумулируются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а при вводе в эксплуатацию объекта списываются на счет 01 «Основные средства» по сформированной первоначальной стоимости. Основным первичным документом, на основании которого производится постановка на учет объекта основных средств и оформление соответствующей бухгалтерской проводки, является акт о приемке-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) – форма № ОС-1.

### **Пример**

*Медицинский центр ООО «Таис» приобрел медицинское оборудование у российского поставщика. В соответствии с договором прием этого оборудования осуществлялся сотрудником центра, откомандированным на завод-изготовитель.*

*Поставщику за данное оборудование было перечислено 55 000 руб. (в том числе НДС – 8387,5 руб.). Командировочные расходы сотрудника составили 2800 руб. (суточные, оплата гостиницы, билеты на проезд).*

*Расходы по установке и дополнительной наладке приоб-*

ретенного оборудования составили 5000 руб. (в том числе НДС 762,5 руб.).

Согласно ПБУ 6/01 и ст. 257 НК РФ к затратам на приобретение данного объекта основных средств, включаемым в состав первоначальной стоимости, относятся:

- 1) сумма, выплаченная поставщику согласно договору (без учета НДС) – 46 612,5 руб.;
- 2) командировочные расходы сотрудника – 2800 руб.;
- 3) расходы по установке и наладке медицинского оборудования – 4237,5 руб.

Таким образом, первоначальная стоимость объекта основных средств составит 53 650 руб.

В бухгалтерском учете данные операции получают следующее отражение:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму, выплаченную поставщику за медицинское оборудование, в размере 55 000 руб.;

Дебет счета 07 «Оборудование к установке»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость приобретенного оборудования, требующего монтажа (без учета НДС) в размере 46 612,5 руб.;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчи-

ками» – на сумму НДС по полученному оборудованию в размере 8387,5 руб.;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Кредит счета 07 «Оборудование к установке» – на сумму переданного оборудования в монтаж в размере 46 612,5 руб.;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на сумму командировочных расходов, отнесенных на капитальные затраты по приобретенному оборудованию, согласно авансового отчета в размере 2800 руб.;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму затрат по установке и наладке медицинского оборудования в размере 4237,5 руб.;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС по произведенным работам по установке и наладке оборудования в размере 762,5 руб.;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму, выплаченную подрядной организации за установку и наладку медицинского оборудования в размере 5000 руб.;

Дебет счета 01 «Основные средства»,

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» –

на сумму сформированной первоначальной стоимости объекта основных средств, принятого на учет, в размере 53 650 руб.;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – на сумму принятого к вычету НДС, уплаченного поставщику оборудования и подрядной организации в размере 9150 руб.

В связи с тем что ввод в эксплуатацию медицинского оборудования осуществлялся после его установки и наладки, то и НДС, уплаченный поставщикам оборудования и подрядчикам по его установке и наладке, принимается к вычету только после принятия объекта основных средств к учету и начала исчисления по нему амортизации (п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

Как известно, стоимость объектов основных средств погашается путем начисления амортизации. Для коммерческих медицинских организаций определено четыре способа начисления амортизации (п. 18 ПБУ 6/01):

- 1) линейный способ;
- 2) способ списания стоимости пропорционально объему оказываемых услуг;
- 3) способ уменьшаемого остатка;
- 4) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

При линейном методе начисления амортизации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, определяемой исходя из срока полезного использования этого объекта.

При этом срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из ожидаемого срока использования объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью, степенью физического износа, а также с учетом нормативно-правовых и других ограничений использования (срока аренды) (п. 20 ПБУ 6/01). Кроме того, необходимо руководствоваться данными Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1, по объектам основных средств, введенных в эксплуатацию после 01 января 2002 г. Начисление амортизации по способу списания стоимости пропорционально объему оказываемых услуг производится исходя из натурального показателя объема оказанных услуг в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема услуг за весь срок полезного использования объекта.

При начислении амортизации по способу уменьшаемого остатка годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основ-

ных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, определенной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, устанавливаемого в соответствии с законодательством РФ.

При начислении амортизации по способу списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости основных средств и годового соотношения, в числителе которого стоит число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока службы этого объекта.

Как правило, организации используют линейный метод начисления амортизации.

### ***Пример.***

*ООО «Таис» – медицинский центр по оказанию услуг в области косметологии – приобрело медицинское оборудование для электродепиляции. Первоначальная стоимость приобретенного оборудования составляет 42 000 руб. Согласно Классификации основных средств данное оборудование отнесено к 4-й амортизационной группе. Срок полезного использования для данного оборудования установлен в 6 лет (72 месяца). Начисление амортизации производится линейным способом. Ежемесячная сумма амортизационных отчислений составит:*

$$42\ 000 \text{ руб.} / 72 \text{ месяца} = 583,33 \text{ руб.}$$

*Таким образом, ежемесячно будет производиться начисление амортизации на сумму 583,33 руб.: Дебет счета 20 «Основное производство»,*

*Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» – на сумму амортизации по медицинскому оборудованию в размере 583,33 руб.*

Следует отметить, что все перечисленные варианты начисления амортизации основных средств, кроме линейного метода, могут применяться только для целей бухгалтерского учета. В свою очередь, для целей же налогообложения установлено только два способа ее исчисления (ст. 259 НК РФ):

# Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.