

УДК 338

DOI: 10.53315/2949-1177-2025-4-2-71-86

Берикова Н.Б., кандидат экономических наук, доцент,
Калмыцкий государственный университет им. Б.Б. Городовикова,
г. Элиста, Российская Федерация,
E-mail: natla13@yandex.ru

Сарунова М.П., кандидат экономических наук, доцент,
Калмыцкий государственный университет им. Б.Б. Городовикова,
г. Элиста, Российская Федерация,
E-mail: sarunova@mail.ru

Кикеева С.В., бухгалтер по финансовой работе
БУ РК «Республиканская больница им. П.П. Жемчужева»,
г. Элиста, Российская Федерация,
E-mail: ks.kikeeva@yandex.ru

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ

Аннотация. В статье рассматривается организация бухгалтерского учета доходов и расходов в бюджетных учреждениях здравоохранения, акцентируется внимание на ключевых аспектах их нормативного регулирования и методологии учета. Авторы анализируют понятия доходов и расходов с точки зрения российского законодательства, международных стандартов финансовой отчетности (МСФО ОС) и федеральных стандартов бухгалтерского учета для государственного сектора (ФСБУ ГС). Особое внимание уделено классификации доходов и расходов, их отражению в бухгалтерской отчетности, а также специфике учета в медицинских учреждениях, включая расчеты по обязательному медицинскому страхованию (ОМС) и платным услугам, что делает его актуальным для специалистов в области бухгалтерского учета и финансового управления в бюджетной сфере.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, доходы, расходы, бюджетные учреждения, здравоохранение, МСФО ОС, ФСБУ ГС, ОМС, платные медицинские услуги.

UDC 338

DOI: 10.53315/2949-1177-2025-4-2-71-86

Berikova N.B., *Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Kalmyk State University named after B.B. Gorodovikov,
Elista, Russian Federation,
e-mail: natla13@yandex.ru*

Sarunova M.P., *Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Kalmyk State University named after B.B. Gorodovikov,
Elista, Russian Federation,
e-mail: sarunova@mail.ru*

Kikeeva S.V., *Accountant for financial work
BU RK "Republican Hospital named after P.P. Zhemchueva",
Elista, Russian Federation,
e-mail: ks.kikeeva@yandex.ru*

ORGANIZATION OF ACCOUNTING OF REVENUES AND EXPENSES OF BUDGETARY HEALTHCARE INSTITUTIONS

Abstract. The article examines the organization of accounting of incomes and expenses in budgetary healthcare institutions, focusing on the key aspects of their regulatory framework and accounting methodology. The authors analyze the concepts of incomes and expenses from the point of view of Russian legislation, international financial reporting standards (IFRS) and federal accounting standards for the public sector (FSBU GS). Particular attention is paid to the classification of incomes and expenses, their reflection in financial statements, as well as the specifics of accounting in medical institutions, including settlements for compulsory medical insurance (CHI) and paid services, which makes it relevant for specialists in the field of accounting and financial management in the budgetary sphere.

Keywords: accounting, income, expenses, budgetary institutions, healthcare, IFRS OS, FSBU GS, compulsory medical insurance, paid medical services.

ВВЕДЕНИЕ

В социально-экономической жизни общества особое место занимают государственные учреждения, которые оказывают широкий спектр государственных услуг. Государственному учреждению, как и всем другим организациям, следует иметь конкретное понимание своих денежных потоков. Успешное управление и обеспечение прозрачности финансовой деятельности государственного учреждения строится на следующих ключевых аспектах: понятие, нормативное регулирование и учет доходов и расходов государственного учреждения.

Обсуждение. Понятие доходов и расходов государственного учреждения связано с финансовыми потоками, которые возникают в процессе его деятельности (Метелькова, Кокарев, 2020: 17).

Т.Г. Арбатская, К.Е. Еремеева в своих исследованиях отмечают, что «в секторе государственного управления при исполнении бюджета внимание пользователей отчетности традиционно сосредоточено на финансовых потоках, заключающихся в аккумулировании и использовании денежных средств на выполнение функций государства. Вместе с тем контроль и фиксация только денежных потоков не позволяют получить реальной картины и оценить эффективность выполнения государственных функций, особенно в условиях ограниченности бюджетных ресурсов. Как следствие в условиях проводимой бюджетной реформы для анализа эффективности использования бюджета и рационального управления бюджетными средствами потребовалась информация, формируемая на принципиально другой методологической и методической основе. В рамках реформирования Минфин России внедрил в систему бухгалтерского (бюджетного) учета метод начисления, позволяющий учитывать все операции сектора государственного управления и выявлять финансовый результат (Арбатская, Еремеева, 2024: 790).

Определение финансового результата деятельности предприятия заключается в сопоставлении доходов, полученных предприятием, и расходов, понесенных им в связи с получением таких доходов. Доходы и расходы в соответствии со ст. 5-ФЗ «О бухгалтерском учете» являются объектом бухгалтерского учета экономических субъектов. Таким образом, доходы и расходы – это факты экономической жизни, влияющие на финансовый результат экономической деятельности предприятия.

Существуют многочисленные научные разработки по данной проблематике, однако неоднозначность трактовки сущности понятия «расходы» и «доходы» в законодательной и научно-экономической литературе значительно усложняет использование учетно-аналитического инструментария в процессе управления ими, что и обуславливает актуальность выбранного направления исследования.

Анализ экономической литературы по теме исследования необходимо начать с изучения нормативно правовой базы относительно данных понятий. Методологические принципы формирования в бухгалтерском учете организаций бюджетной сферы информации о расходах и доходах определяется ФСБУ ГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» (далее – Приказ № 256н) и ФСБУ ГС «Доходы». Действующие отечественные стандарты государственного сектора в области бухгалтерского учета заимствованы из Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС). Согласно международным стандартам финансовой отчетности доходы и расходы рассматриваются как элементы, непосредственно связанные с финансовым результатом деятельности организации.

О.Н. Свешникова в своем исследовании отмечает, «что в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС) для характеристики показателей финансовых результатов не применяется термин «доход».

Вместо него МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» использует понятие «revenue» (выручка) как валовое поступление экономических выгод или возможности полезного использования в течение отчетного периода, приводящее к увеличению чистых активов / капитала, не связанных с увеличением взносов собственников»» (Свешникова, 2016:118).

Следует отметить, что для целей подготовки и отражения отчетной информации о доходах в системе МСФО ОС используется два отдельных стандарта – МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций» и МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)».

Для целей налогового учета изучаемые экономические категории регламентируются Налоговым кодексом РФ. Согласно ст. 41 НК РФ «Доходом» признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. В свою очередь, п. 1 ст. 252 НК РФ признает «расходами» обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Обоснованность расходов выражается в экономической оправданности затрат. Их оценка выражена в денежной форме.

В организациях бюджетной сферы расходам уделяется повышенное внимание. Прежде всего, определение расходов, с точки зрения бюджета, закреплено в ст. 6 Бюджетного кодекса РФ, согласно которому «расходами являются выплачиваемые из бюджета денежные средства, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета». Таким образом, Бюджетный кодекс РФ дает определение расходов с подхода кассового метода.

По мнению Н.А. Поветкиной, данное определение следует дополнить и понимать под расходами бюджетов «обусловленные закрепленные в специальном нормативном правовом акте расходными обязательствами денежные средства, выплачиваемые из бюджетов бюджетной системы РФ в определенном объеме и эффективно используемые уполномоченными органами на строго определенные цели, в рамках финансирования задач и функций государства», так как именно расходное обязательство и обоснование бюджетных ассигнований проявляют принцип эффективности и обоснованности расходов (Поветкина, 2015: 68).

ФСБУ «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» закрепляет понятия «доходы» и «расходы» для целей бухгалтерского (бюджетного) учета и составления бухгалтерской (бюджетной) отчетности с точки зрения метода начисления. В соответствии с п. 43 Приказа №256-н доходом признается увеличение полезного потенциала активов и (или) поступление экономических выгод за отчетный период, за исключением поступлений, связанных с вкладами собственником (учредителем). В соответствии с п. 44 Приказа № 256н расходами признается снижение полезного потенциала активов и (или) уменьшение экономических выгод за отчетный период в результате выбытия или потребления активов, возникновения обязательств, за исключением уменьшения, связанного с изъятием имущества собственником (учредителем).

В бюджетной сфере в отличие от коммерческого сектора в основе деления доходов лежит характер их поступления и передачи/не передачи контрагенту взамен актива (услуги), эквивалентного по стоимости. Т.Г. Арбатская, К.Е. Ермеева предлагают следующую систематизацию доходов в разрезе учетных групп, видов и возможных источников финансирования для учреждений различных типов (Арбатская, Ермеева, 2024: 790). Согласимся с их мнением, что «рассматриваемая классификация необходима для целей организации бухгалтерского (бюджетного) учета и раскрытия информации в бухгалтерской (бюджетной) отчетности в соответствии с требованиями законодательства».

Бюджетный кодекс РФ	Доходы бюджета - поступающие в бюджет денежные средства, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета
	Расходы бюджета - выплачиваемые из бюджета денежные средства, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета
	Финансовый результат при кассовом методе не определяется. Вместо этого превышение доходов над расходами является профицитом бюджетов, превышение расходов над доходами – дефицитом
ФСБУ государственного сектора	Доходом признается увеличение полезного потенциала активов и (или) поступление экономических выгод за отчетный период, за исключением поступлений, связанных с вкладами собственником (учредителем) (п. 43 приказа № 256н)
	Расходами признается снижение полезного потенциала активов и (или) уменьшение экономических выгод за отчетный период в результате выбытия или потребления активов, возникновения обязательств, за исключением уменьшения, связанного с изъятием имущества собственником (учредителем) (п. 44 приказа №256н)
	Финансовый результат за отчетный период представляет собой разницу между доходами и расходами (п. 45 приказа №256н)

Рис. 1. Определения доходов, расходов и финансового результата для целей бухгалтерского учета в организациях бюджетной сферы.

В то же время выделение учетных групп доходов в ФСБУ ГС «Доходы» носит в большей степени теоретический характер. Это обусловлено тем, что особенности признания и оценки доходов зависят от их конкретных видов, а аналитический учет и раскрытие информации в отчете о финансовых результатах осуществляется не в разрезе указанных учетных групп, а по видам доходов с максимальной детализацией до статей (подстатей) КОСГУ.

Стандарт устанавливает общую классификацию видов доходов в составе учетных групп и регулирует учет и раскрытие информации в отчетности только части доходов. Исходя из положений указанного стандарта можно сделать вывод, что часть доходов от собственности регулируется другими стандартами, если эта деятельность не является основной. Для учета доходов по некоторым видам деятельности, например, по предоставлению имущества в аренду и отдельным операциям, в частности, переоценке, Минфином РФ разработаны специальные стандарты.

В бюджетном секторе экономики отдельный федеральный стандарт, регулирующий бухгалтерский (бюджетный) учет расходов, отсутствует и программой разработки стандартов не запланирован. Регламентации по учету отдельных видов расходов установлены в соответствующих ФСБУ ГС и иных нормативных правовых актах. Например, учет расходов по амортизации, содержанию и выбытию основных средств ведется в соответствии с ФСБУ ГС «Основные средства». Учет расходов по долгосрочным договорам регламентируется ФСБУ ГС «Долгосрочные договоры». Расходы на оплату труда персонала, страховые взносы от начисленной заработной платы, командировочные и иные выплаты регулируются ФСБУ ГС «Выплаты персоналу». Указанные стандарты применяются совместно с Единым планом счетов и планами счетов для учреждений различного типа.

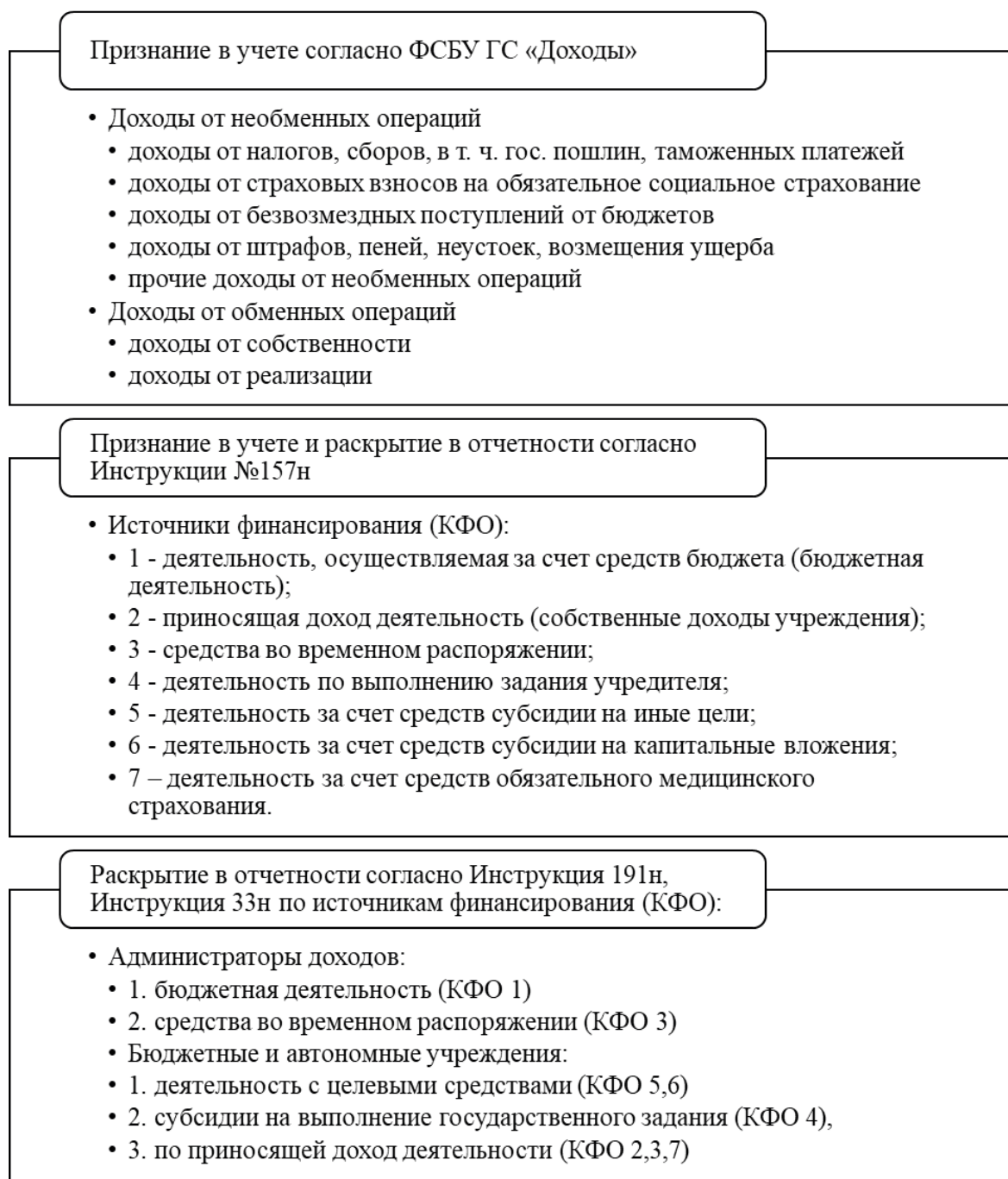


Рис. 2. Классификация доходов организации бюджетной сферы для целей бухгалтерского (бюджетного) учета и раскрытия в отчетности (Арбатская, Еремеева, 2024).

Согласно п. 21 Единого плана счетов, организация учета расходов осуществляется на счетах бухгалтерского (бюджетного) учета, аналитические составляющие которых зависят от типа учреждения, специфики его деятельности, учитываемых объектов и содержат составную часть кода бюджетной классификации РФ, в том числе КОСГУ.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

При осуществлении исследования использовались следующие методы: анализ и синтез, сравнение, логический подход, системный подход, метод аналогий. В результате

такого исследования были рассмотрены особенности формирования, учета доходов и расходов бюджетных учреждений здравоохранения в связи со спецификой учета в бюджетной сфере и изменениями, произошедшими в бюджетном законодательстве.

РЕЗУЛЬТАТЫ

В соответствии с требованиями приказа МФ РФ от 20.11.2019 №190 «Об утверждении Порядка составления и утверждения плана финансово-хозяйственной деятельности государственных бюджетных учреждений, находящихся в ведении Министерства финансов Российской Федерации» учреждение, осуществляющее полномочия по ведению бухгалтерского учета, составляет План финансово-хозяйственной деятельности на текущий финансовый год.

Принятые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на основании документов, подтверждающих их принятие: договоров, контрактов, утвержденных авансовых отчетов, расчетно-платежных ведомостей и других аналогичных документов. Денежные обязательства отражаются в бухгалтерском учете путем составления платежных и иных документов, необходимых для совершения расходов и платежей, в пределах, доведенных лимитов бюджетных обязательств. Показатели отчетности за 2024 год формируются с учетом положений Приказа МФ РФ от 14.09.2020 №198н «О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 декабря 2010 №157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по ее применению».

Формирование показателей отчетности бюджетных учреждений здравоохранения осуществляется с учетом Федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора.

В соответствии с Федеральным законом от 12.01.1996 г. №7-ФЗ «О некоммерческих организациях» бюджетное учреждение регламентирует порядок использования средств, полученных от приносящей доход деятельности.

При применении Рабочего плана счетов бухгалтерского учета организуется отдельный учет по источникам финансового обеспечения (18 – разряд номеров соответствующих счетов бухгалтерского учета). Источники финансового обеспечения бюджетных учреждений здравоохранения обобщены на рис. 3.

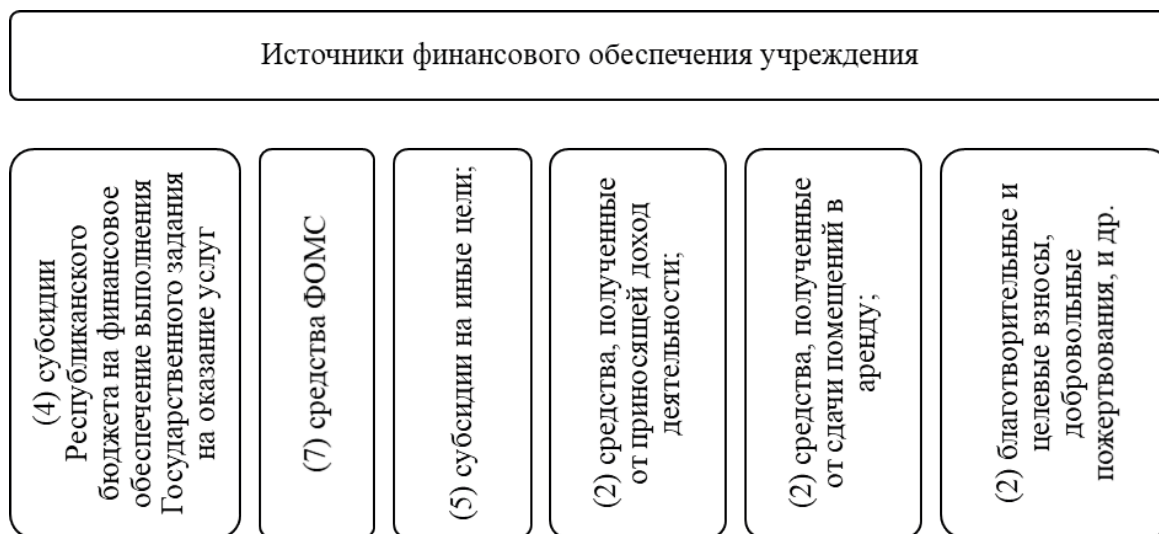


Рис. 3. Источники финансового обеспечения бюджетного учреждения здравоохранения.

В соответствии с действующим законодательством в органах федерального казначейства учреждениям открываются отдельные лицевые счета для отражения доходов и осуществления расходов в соответствии с планом ФХД:

- по учету средств бюджета, внебюджетных средств и средств во временном распоряжении;
- по учету средств ОМС;
- по учету субсидий на иные цели;
- получателя бюджетных средств.

Учет доходов бюджетного учреждения здравоохранения осуществляется на счете 205 «Расчеты по доходам». Группировка расчетов реализуется в разрезе видов поступлений, предусмотренных утвержденным планом финансово-хозяйственной деятельности учреждения по аналитическим группам синтетического счета объектов учета:

- 20 «Расчеты по доходам от собственности»;
- 30 «Расчеты по доходам от оказания платных услуг (работ), компенсаций затрат»;
- 40 «Расчеты по суммам штрафов, пеней, неустоек, возмещений ущерба»;
- 50 «Расчеты по безвозмездным денежным поступлениям текущего характера»;
- 60 «Расчеты по безвозмездным денежным поступлениям капитального характера»;
- 70 «Расчеты по доходам от операций с активами»;
- 80 «Расчеты по прочим доходам».

Для учета расчетов по доходам (и операций, их изменяющих) применяются счета аналитического учета счета 020500000 «Расчеты по доходам», предусмотренные Единым планом счетов, с указанием в 1-17 разрядах номера счета соответствующего кода (составной части кода) бюджетной классификации Российской Федерации, в 24-26 разрядах номера счета – подстатьи КОСГУ, соответствующей экономической сущности осуществляемого факта хозяйственной жизни (отражаемого объекта бухгалтерского учета).

Рассмотрим порядок отражения на счетах бухгалтерского учета поступления доходов учреждения по отдельным видам поступлений.

В соответствии с пунктом 2 статьи 78, части 1 статьи 84 Закона от 21.11.2011 № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями) бюджетные учреждения здравоохранения предоставляют:

- лечебно-профилактическую помощь в рамках ОМС;
- лечебно-профилактическую помощь (медицинские услуги) в рамках ДМС;
- платные медицинские услуги – как разовые, так и комплекс услуг в течение определенного времени.

Порядок и условия предоставления платных медицинских услуг устанавливает Правительство (п. 7 ст. 84 Закона от 21.11.2011 № 323-ФЗ). Правила предоставления платных медицинских услуг определены постановлением Правительства от 11.05.2023 № 736. В соответствии с указанными нормативными документами в бюджетных учреждениях здравоохранения принимается положение об оказании платных медицинских и иных услуг.

Для оказания платных медицинских услуг учреждение заключает с пациентом договор, предварительно ознакомив заказчика с информацией о том, какие услуги он может

получить бесплатно – по программе ОМС. Пациент также оформляет согласие на оказание платных медуслуг и согласие на обработку его персональных данных. Это нужно, в частности, для того, чтобы внести информацию о пациенте в компьютер, оформить его медицинскую карту и т.д.

В бухгалтерском учете учреждений доходы от оказания платных медицинских услуг, в том числе за счет средств обязательного медицинского страхования, учитываются по статье КОСГУ 130 «Доходы от оказания платных услуг (работ), компенсаций затрат», см. рис. 4.

Счет	Подстатья КОСГУ для учета кассовых поступлений	Вид доходов
205.31	131	Доходы от оказания услуг, работ за плату, реализации товаров и продукции, а также поступление субсидии на госзадание
205.32	132	Доходы от оказания медицинских услуг по программе ОМС
205.35	135	Доходы от возмещения части платы за пользование имуществом, затрат по содержанию имущества, размер которых определяют в ходе исполнения договора
205.36	136	Доходы от возврата бюджетными и автономными учреждениями субсидии на госзадание, если госзадание не выполнено

Рис. 4. Увязка счета 205.00 «Расчеты по доходам» с КОСГУ.

Таким образом, расчеты за медуслуги осуществляются на счете 2.205.31 в корреспонденции с кредитом счета 401.10 – на дату подписания акта об оказании услуг, если доход относится к будущим отчетным периодам, то с кредитом счета 401.40. В частности, по долгосрочным договорам срок действия более одного года; договорам сроком менее года, если даты начала и окончания исполнения в разных отчетных периодах. Корреспонденция счетов приведена на рис. 5.

При предоставлении лечебно-профилактической помощи в рамках ОМС в учреждении организован отдельный учет операций со средствами ОМС и другими средствами учреждения. Средства ОМС учитываются на отдельном лицевом счете, предназначенном для учета операций со средствами ОМС – код лицевого счета 22, открытый в органах федерального казначейства.

Доходы от оказания медпомощи в рамках ОМС зачисляются на счет по коду подвида доходов 130 (см. рис. 4). В бухгалтерском учете отражается по подстатье КОСГУ 132 (п. 9.3.2 Порядка применения КОСГУ № 209н, п. 12.1.3 Порядка применения КБК № 82н). Расчеты по средствам ОМС ведутся на счете 205.32 (п. 93 Инструкции № 174н).

Доход начисляется на основании выставленного страховой компанией и прошедшего медико-экономическую экспертизу счета по договору на оказание и оплату медицинской помощи по ОМС. Порядок учета средств ОМС зависит от вида услуг: работа по территориальной программе и получение средств через страховую компанию или оказание услуги специализированной медпомощи в рамках базовой программы ОМС с расчетами через фонд ОМС. Корреспонденция счетов по расчетам за оказание медицинской помощи по ОМС приведена на рис. 6.

Начислен доход от оказания платных медуслуг по договору – если доход относится к отчетному периоду
• Дебет счета 2.205.31.56X Кредит счета 2.401.10.131
Начислен доход от оказания платных медуслуг:
• по долгосрочному договору или договору менее года, если даты начала и конца исполнения в разных отчетных периодах
• Дебет счета 2.205.31.56X Кредит счета 2.401.40.131
Поступление платы через кассу:
• Деньги внесены в кассу • Дебет счета 2.201.34.510 Кредит счета 2.205.31.66X • одновременно увеличение забалансового счета 17 (код аналитики 130, КОСГУ 131) • Сданы деньги из кассы на счет (на основании расходного кассового ордера и объявления на взнос наличными) • Дебет счета 2.210.03.561 Кредит счета 2.201.34.610 • одновременно увеличение забалансового счета 17 (код аналитики 510, КОСГУ 510) • одновременно увеличение забалансового счета 18 (код аналитики 610, КОСГУ 610) • Поступили деньги на лицевой счет • Дебет счета 2.201.11.510 Кредит счета 2.210.03.661 • одновременно увеличение забалансового счета 17 (код аналитики 510, КОСГУ 510) • одновременно увеличение забалансового счета 18 (код аналитики 610, КОСГУ 610)
Поступили средства от оказания платных медуслуг на лицевой счет
• Дебет счета 2.201.11.510 Кредит счета 2.205.31.66X • одновременно увеличение забалансового счета 17 (код аналитики 130, КОСГУ 131) • X – соответствующая подстатья КОСГУ.

Рис. 5. Корреспонденция счетов по поступлению доходов по платным медицинским услугам.

Учет на указанных счетах ведется в журнале операций расчетов с дебиторами по доходам (ф. 0504071). Аналитический учет ведется в карточке учета средств и расчетов (ф. 0504051) (п. 21, 197, 200, 201 Инструкции № 157н).

Аналитический учет осуществляется по видам доходов/поступлений в разрезе:

- контрагентов: плательщиков доходов, групп плательщиков доходов;
- идентификационных номеров расчетов по доходам, УИН – при наличии. При этом нужно указать при учете расчетов по целевым выплатам дополнительного аналитического признака, идентифицирующего целевое назначение средств, предоставляемых с условиями при передаче активов или кодов целей;
- правовых оснований, включая дату исполнения возникновения расчетов.

Расходы бюджетной организации представляют собой важную составляющую ее деятельности и тесно связаны с осуществлением поставленных перед ней задач. Они отражают все затраты, которые необходимо понести для обеспечения исполнения функций и предоставления услуг государства, а также поддержания эффективности ее работы.

Учреждение при оказании медицинской помощи несет трудовые, материальные, прочие затраты, которые имеют денежное выражение. В случае, если мы говорим об оказании медицинской помощи в рамках Программы государственных гарантий оказания

гражданам Российской Федерации бесплатной медицинской помощи (далее – Программа госгарантий), денежным выражением является норматив финансовых затрат. Если же речь идет о медицинских услугах, оказываемых на платной основе, таким денежным выражением будет являться цена, устанавливаемая расчетным путем согласно калькуляции.

расчеты со страховой компанией по территориальной программе	Поступили средства ОМС на лицевой счет	Дебет счета 7.201.11.510 Кредит счета 7.205.32.665
		одновременно увеличение забалансового счета 17 (код аналитики 130, КОСГУ 132)
	Начислен доход по средствам ОМС (на основании прошедшего медико-экономическую экспертизу счета)	Дебет счета 7.205.32.565 Кредит счета 7.401.10.132
расчеты с ФФОМС по спецпомощи и ВМП в рамках ОМС	Начислен доход по средствам ОМС в составе доходов будущих периодов	Дебет счета 7.205.32.565 Кредит счета 7.401.40.132
	Поступили средства ОМС от ФФОМС на лицевой счет	Дебет счета 7.201.11.510 Кредит счета 7.205.32.661
		одновременно увеличение забалансового счета 17 (код аналитики 130, КОСГУ 132)
	Начислен доход по средствам ОМС (на основании прошедшего медико-экономическую экспертизу счета)	Дебет счета 7.205.32.561 Кредит счета 7.401.10.132
	Начислен доход по средствам ОМС в составе доходов будущих периодов	Дебет счета 7.205.32.561 Кредит счета 7.401.40.132

Рис. 6. Корреспонденция счетов по расчетам за оказание медицинской помощи по ОМС.

В расчет тарифов, следовательно, в расходы, компенсируемые за счет средств ОМС, включаются затраты:

- непосредственно связанные с оказанием медицинской помощи/услуги и потребляемые в процессе ее предоставления - прямые расходы (затраты),
- необходимые для обеспечения деятельности медицинской организации в целом, но не потребляемые непосредственно в процессе оказания медицинской помощи/услуги – косвенные расходы (затраты).

Действующая структура тарифа и детализация расходов (затрат) за счет средств ОМС обобщена в приложении 3.

Положениями Правил ОМС установлен принцип пропорционального распределения затрат, необходимых для деятельности медицинского учреждения в целом, по отдельным видам медицинской помощи / медицинских услуг и определены способы такого распределения. Таким образом, в учреждении локальным актом (учетной политикой) определен порядок распределения общехозяйственных / косвенных затрат.

В силу п. 134 Инструкции № 157н учреждение организует учет затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции (в зависимости от отраслевых особенностей), способу включения в себестоимость (прямые и накладные), а также по связи с технико-экономическими факторами (условно-постоянные и условно-переменные (накладные) с целью нормирования, лимитирования и т.д.).

Пунктом 138 Инструкции № 157н предусматриваются следующие виды расходов в разрезе групп затрат: прямые, напрямую относимые на себестоимость готовой продукции, работ, услуг и накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг. Конкретные виды затрат бюджетных учреждений здравоохранения приведены на рис. 7.

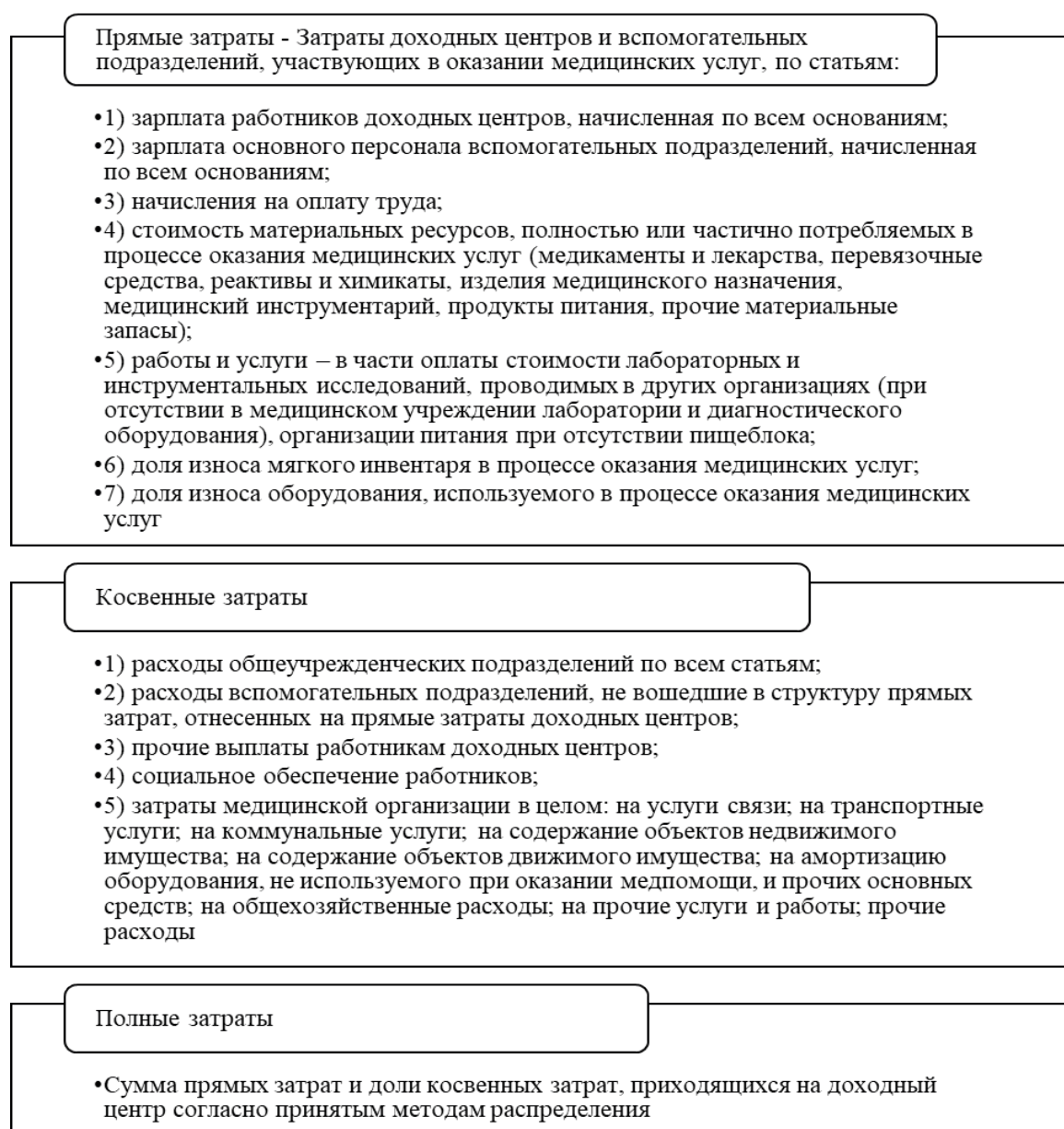


Рис. 7. Классификация расходов (затрат) учреждения.

Согласно п. 134 Инструкции № 157н, бюджетные учреждения здравоохранения для учета операций по формированию себестоимости оказываемых услуг, в том числе и в рамках выполнения государственного задания, применяются счета 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» и 0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года». Обособленному отражению на счете 0 109 00 000 и дальнейшему списанию подлежат накладные – счет 0 109 70 000 «Накладные расходы производства готовой продукции, работ, услуг» и общехозяйственные расходы – счет 0 109 80 000 «Общехозяйственные расходы».

Суммы расходов, накопленные на счете 0 109 60 000, списываются в дебет счета 0 401 10 100 «Доходы экономического субъекта» (пп. 67, 152 Инструкции № 174н). Общий порядок списания затрат учреждения приведен на рис. 8.

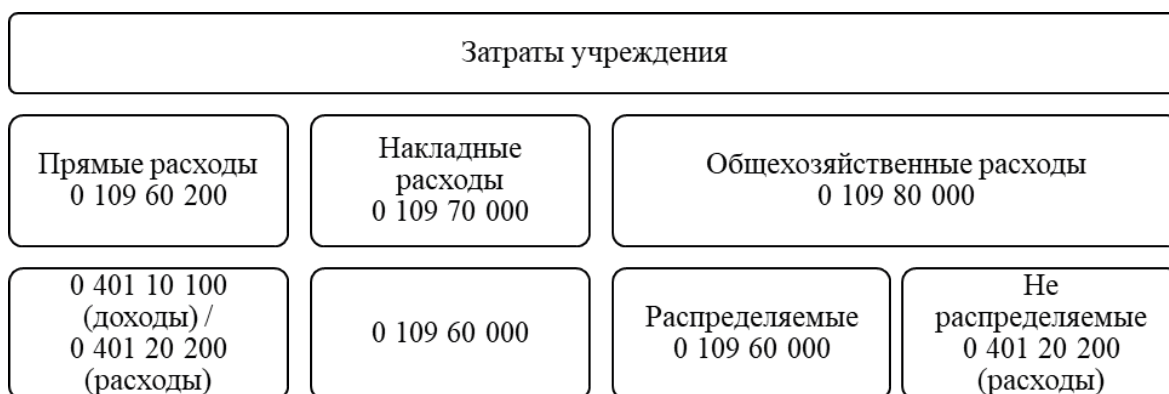


Рис. 8. Общий порядок списания расходов (затрат).

К затратам, производимым за счет средств субсидии на выполнение государственного задания, которые сразу могут списываться в дебет счета 4 401 20 200 «Расходы хозяйствующего субъекта», прежде всего следует относить расходы по содержанию недвижимого и особо ценного движимого имущества. Исходя из содержания п. 153 Инструкции № 174н, такие расходы могут отражаться, в частности, по кодам 223 «Коммунальные услуги», 225 «Работы, услуги по содержанию имущества», 226 «Прочие работы, услуги», 290 «Прочие расходы» бюджетной классификации. То есть применительно к затратам, перечисленным выше, непосредственно на расходы текущего финансового года можно списывать: стоимость коммунальных услуг; суммы расходов по содержанию имущества; часть прочих расходов и стоимости прочих услуг, если они связаны с содержанием соответствующих видов имущества (в т.ч. расходы по уплате налога на имущество и земельного налога).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования можно сделать следующие выводы: доходы представляют собой одну из важнейших экономических категорий деятельности организаций бюджетной сферы, играющих ключевую роль в формировании прибыли и позволяющих обеспечить повышение эффективности производства. Расходы как объект бухгалтерского учета – это совокупность материальных, трудовых, финансовых ресурсов в стоимостном или естественном выражении, использование которых приводит к уменьшению экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, результатом чего является уменьшение собственного капитала.

Выделение учетных групп доходов в ФСБУ ГС «Доходы» носит в большей степени

теоретический характер. Это обусловлено тем, что особенности признания и оценки доходов зависят от их конкретных видов, а аналитический учет и раскрытие информации в отчете о финансовых результатах осуществляется не в разрезе указанных учетных групп, а по видам доходов с максимальной детализацией до статей (подстатей) КОСГУ. Стандарт устанавливает общую классификацию видов доходов в составе учетных групп и регулирует учет и раскрытие информации в отчетности только части доходов. Исходя из положений указанного стандарта можно сделать вывод, что часть доходов от собственности регулируется другими стандартами, если эта деятельность не является основной. Для учета доходов по некоторым видам деятельности, например, по предоставлению имущества в аренду и отдельным операциям, в частности, переоценке, Минфином РФ разработаны специальные стандарты.

В бюджетном секторе экономики отдельный федеральный стандарт, регулирующий бухгалтерский (бюджетный) учет расходов, отсутствует и программой разработки стандартов не запланирован. Регламентации по учету отдельных видов расходов установлены в соответствующих ФСБУ ГС и иных нормативных правовых актах. Например, учет расходов по амортизации, содержанию и выбытию основных средств ведется в соответствии с ФСБУ ГС «Основные средства». Учет расходов по долгосрочным договорам регламентируется ФСБУ ГС «Долгосрочные договоры». Расходы на оплату труда персонала, страховые взносы от начисленной заработной платы, командировочные и иные выплаты регулируются ФСБУ ГС «Выплаты персоналу». Указанные стандарты применяются совместно с Единым планом счетов и планами счетов для учреждений различного типа. Согласно п. 21 Единого плана счетов, организация учета расходов осуществляется на счетах бухгалтерского (бюджетного) учета, аналитические составляющие которых зависят от типа учреждения, специфики его деятельности, учитываемых объектов и содержат составную часть кода бюджетной классификации РФ, в том числе КОСГУ. В отчете о финансовых результатах расходы отражаются по видам и статьям (подстатьям) КОСГУ.

Литература

Бюджетный кодекс Российской Федерации: Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федер. закон от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями).

Федеральный закон от 12.01.1996 г. №7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (с изменениями и дополнениями) (с изменениями и дополнениями).

Федеральный закон от 21.11.2011 № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями).

Постановление Правительства РФ от 11.05.2023 № 736 «Об утверждении Правил предоставления медицинскими организациями платных медицинских услуг, внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации и признании утратившим силу постановления Правительства Российской Федерации от 4 октября 2012 г. № 1006».

Приказ Минфина России от 27 февраля 2018 г. № 32н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы»» (с изменениями и дополнениями).

Приказ Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»» (с изменениями и дополнениями).

Арбатская Т.Г. Теоретические и методические основы учета расходов в бюджетных учреждениях высшего образования / Т.Г. Арбатская, К.Е. Еремеева // Baikal Research Journal. 2024. Т. 15, № 2. С. 789-801. DOI 10.17150/2411-6262.2024.15(2).789-801.

Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора. Официальный перевод [Электронный ресурс]: сборник. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/>. (дата обращения: 22.02.2025).

Метелькова Е.О., Кокарев А.И. ВФА по новым правилам // Финконтроль. 2020. № 1. С. 16-24.

Поветкина Н.А. Расходы бюджета: понятие, признаки, особенности / Н.А. Поветкина. // Актуальные проблемы российского права. 2015. – № 8 (57). С. 65-70.

Свешникова О.Н. Доходы и расходы в бухгалтерской отчетности коммерческих и бюджетных организаций / О.Н. Свешникова, Я.В. Корж // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2016. Т. 2, № 2. С. 116-123.

References

Byudzhethnyj kodeks Rossijskoj Federacii: Feder. zakon ot 31 iyulya 1998 g. № 145-FZ // SPS «Konsul'tant Plyus» [in Russian].

Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii. CHast' vtoraya : Feder. zakon ot 05 avgusta 2000 g. № 117-FZ // SPS «Konsul'tant Plyus» [in Russian].

Federal'nyj zakon ot 6 dekabrya 2011 g. № 402-FZ «O buhgalterskom uchete» (s izmeneniyami i dopolneniyami) [in Russian].

Federal'nyj zakon ot 12.01.1996 g. №7-FZ «O nekommercheskih organizatsiyah» (s izmeneniyami i dopolneniyami) (s izmeneniyami i dopolneniyami) [in Russian].

Federal'nyj zakon ot 21.11.2011 № 323-FZ «Ob osnovah ohrany zdorov'ya grazhdan v Rossijskoj Federacii» (s izmeneniyami i dopolneniyami) [in Russian].

Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 11.05.2023 № 736 «Ob utverzhdenii Pravil predostavleniya medicinskimi organizatsiyami platnyh medicinskih uslug, vnesenii izmenenij v nekotorye akty Pravitel'stva Rossijskoj Federacii i priznanii utrativshim silu postanovleniya Pravitel'stva Rossijskoj Federacii ot 4 oktyabrya 2012 g. № 1006» [in Russian].

Prikaz Minfina Rossii ot 27 fevralya 2018 g. № 32n «Ob utverzhdenii federal'nogo standarta buhgalterskogo ucheta dlya organizatsij gosudarstvennogo sektora «Dohody»» (s izmeneniyami i dopolneniyami) [in Russian].

Prikaz Minfina Rossii ot 31 dekabrya 2016 g. № 256n «Ob utverzhdenii federal'nogo standarta buhgalterskogo ucheta dlya organizatsij gosudarstvennogo sektora «Konceptual'nye osnovy buhgalterskogo ucheta i otchetnosti organizatsij gosudarstvennogo sektora»» (s izmeneniyami i dopolneniyami) [in Russian].

Arbatskaya, T. G. Teoreticheskie i metodicheskie osnovy ucheta raskhodov v byudzhethnyh uchrezhdeniyah vysshego obrazovaniya [Theoretical and methodological foundations of accounting for expenses in budgetary institutions of higher education]. / T. G. Arbatskaya, K. E. Eremeeva // Baikal Research Journal. – 2024. – Т. 15, № 2. – С. 789-801. – DOI 10.17150/2411-6262.2024.15(2).789-801 [in Russian].

Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti obshchestvennogo sektora. [International Financial Reporting Standards of the Public Sector]. Oficial'nyj perevod [Elektronnyj resurs]: sbornik. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/>. (data obrashcheniya: 22.02.2025) [in Russian].

Metel'kova, E. O., Kokarev, A. I. VFA po novym pravilam [VFA according to the new rules]. // Finkontrol'. - 2020. - № 1. - С. 16-24 [in Russian].

Povetkina, N. A. Raskhody byudzheta: ponyatie, priznaki, osobennosti [Budget Expenditures: Concept, Signs, Features]. / N.A. Povetkina. // Aktual'nye problemy rossijskogo prava. – 2015. – № 8 (57). – С. 65–70 [in Russian].

Sveshnikova O. N. Dohody i raskhody v buhgalterskoj otchetnosti kommercheskih i byudzhетnyh organizacij [Income and Expenses in the Financial Statements of Commercial and Budgetary Organizations]. / O. N. Sveshnikova, YA. V. Korzh // Vestnik Volzhskogo universiteta im. V.N. Tatishcheva. - 2016. - T. 2, № 2. - S. 116-123 [in Russian].