

## Разработка методики расчета средней себестоимости и цены реализации услуги медицинского учреждения

С.П. Миронов, А.Т. Арутюнов, И.А.Егорова, В.П. Коровкин

Главное медицинское управление Управления делами Президента Российской Федерации

### Введение

Сложность вопроса планирования финансовой деятельности лечебно-профилактических и санаторно-курортных учреждений (далее - учреждения), включающего определение ценовой политики, заключается в том, что, являясь по своей организационно-правовой форме федеральными государственными учреждениями, они не получают в достаточном объеме бюджетных средств на покрытие текущих расходов в соответствии с утвержденной сметой. Недостающую долю финансовых ресурсов, объем которых зачастую превышает 50%, учреждения зарабатывают за счет оказания платных услуг и иной приносящей доход деятельности.

При этом возникает неизбежный конфликт между требованиями бюджетного кодекса, регулирующего вопросы сметного финансирования госучреждений на основе государственного задания, и налогового, регулирующего деятельность коммерческих организаций частной формы собственности.

Ключевыми вопросами при анализе данных аспектов деятельности учреждений является определение себестоимости и цены на оказываемые платные услуги, поскольку их правильное решение в значительной степени определяет следующие результаты:

1. Величину получаемого дохода от внебюджетной деятельности.
2. Правильность начисления налога на прибыль, включающая применение штрафных санкций со стороны налоговых и других контролирующих органов.
3. Конкурентоспособность на рынке платных услуг.
4. Планирование оптимального соотношения бюджетной и внебюджетной деятельности.
5. Эффективное планирование финансово-хозяйственной деятельности учреждения, обеспечивающей не только покрытие текущих расходов, но и развитие материально-технической базы учреждения и решение социальных вопросов.

Если в отношении коммерческих предприятий вопросы определения цены и себестоимости отражены в действующем законодательстве достаточно подробно, то в отношении госучреждений, оказывающих платные услуги, ряд моментов требует дополнительных разъяснений, связанных с формированием доходной части бюджета, приобретения имущества, оплаты налогов и т.п. как из бюджета, так и из внебюджетных источников.

При этом свои особенности вносит наличие контингента двух категорий — бюджетного и внебюджетного, уровень обслуживания которых в общем случае одинаков.

Зачастую имеет место некорректное сопоставление себестоимости платной услуги и так называемой *себестоимости услуги, оказываемой бюджетному контингенту*. Следует иметь в виду, что эти две цифры имеют совершенно разную экономическую природу. Первая является суммой

экономически обоснованных затрат на производство данной услуги, рассчитываемой по правилам, определяемым действующим законодательством и связанным с налогообложением прибыли, получаемой от реализации данной услуги по определенной цене. Вторым показателем, который правильнее называть *фактическими удельными затратами на оказание услуги бюджетному контингенту*, не связан с предпринимательской активностью учреждения и определяется количеством направленных бюджетных пациентов и объемом бюджетного финансирования, не зависящим напрямую от объема оказанных бюджетному контингенту услуг. В связи с этим законодатель при расчете ряда статей себестоимости платной услуги оперирует соотношением лишь общих величин бюджетных затрат и доходов от внебюджетной деятельности.

### 1. Правовая база, регулирующая вопросы расчета себестоимости и определения цены платной услуги.

#### 1.1. Определение себестоимости услуги для целей налогообложения.

Под себестоимостью услуги понимается совокупность затрат учреждения на производство данной услуги, за которую в данном случае принимается 1 койко-день стационара и санатория, 1 посещение поликлиники, выражающие некий стандартный набор отдельных услуг.

Себестоимость производства услуги будет различной в зависимости от того, какие затраты и в каком объеме включены в расчет данного показателя. Так, в целях управленческого и бухгалтерского учета могут приниматься в расчет все виды фактически осуществленных в данном периоде затрат или выделяться какая-либо их часть.

*В данной работе будет рассчитываться себестоимость, включающая затраты, признаваемые таковыми налоговым законодательством и снижающие налогооблагаемую базу при расчете налога на прибыль.* Именно данное значение себестоимости должно служить базой для определения цены реализации услуги, закладываемой рентабельности и выполнения требований не только налогового, но и бюджетного законодательства.

Ключевыми понятиями для определения себестоимости и цены реализации услуг являются доходы, расходы и прибыль.

Их расчет и соотношение регулируются Налоговым Кодексом РФ (далее НК), а именно его 25 главой. Приведем кратко наиболее важные для наших целей положения данной главы.

Гл. 25. Налог на прибыль организаций.

Прибылью признается: полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Ст. 248. Порядок определения доходов. Классификация доходов.

- 1) доходы от реализации товаров — выручка от реализации товаров;

2) внереализационные доходы - долевое участие, аренда, проценты и др.

Ст. 251. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы.

– в виде бюджетных ассигнований, выделяемых бюджетным учреждениям;

– в виде имущества, полученного государственными учреждениями по решению органов исполнительной власти.

Ст. 252. Расходы. Группировка расходов.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст.265, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Ст. 253. Расходы, связанные с производством и реализацией.

Подразделяются на:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

Ст. 256. Амортизируемое имущество.

Амортизируемым имуществом признается имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности, используется им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации. Срок использования – более 12 мес., первоначальная стоимость более 20000 руб.

Не подлежат амортизации:

– имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности.

– имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования.

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

– переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

– на консервации свыше 3 мес.;

– на реконструкции и модернизации свыше 12 мес.

*Таким образом при расчете себестоимости в затраты включается сумма начисленной амортизации только на имущество, приобретенное из внебюджетных источников.*

Ст. 259. Методы и порядок расчета сумм амортизации.

Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов первоначальной стоимости основных средств и расходов, понесенных в случае достройки, дооборудования и т.п. согласно ст.257.

Ст. 260. Расходы на ремонт основных средств.

Рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Ст. 264. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

– налоги и сборы;

– охрана и безопасность;

– арендные платежи (лизинг);

– содержание служебного транспорта;

– командировочные;

– юридические, аудиторские, консультационные и иные услуги;

– программы ЭВМ и пр.

Ст. 265. Внереализационные расходы.

Расходы, не связанные с производством, в т.ч.:

– расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок;

– другие обоснованные расходы;

– убытки, долги, потери от простоев по внешним причинам.

Ст. 318. Порядок определения расходов на производство и реализацию.

Подразделяются на:

1) прямые;

2) косвенные.

К прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

– материальные затраты;

– расходы на оплату труда с начислениями;

– суммы начисленной амортизации по основным средствам.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов.

При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода. Аналогично – внереализационные расходы.

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации услуг.

Разрешение государственным учреждениям заниматься предпринимательской деятельностью предопределило появление в НК специальной статьи в 25 главе.

Ст. 321.1. Особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями.

1. Налогоплательщики – бюджетные учреждения, финансируемые за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ или получающие средства в виде оплаты медицинских услуг, оказанных гражданам в рамках территориальной программы обязательного медицинского страхования, а также получающие доходы от иных источников, в целях налогообложения обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и за счет иных источников.

2. Налоговая база бюджетных учреждений определяется как разница между полученной суммой дохода от реализации, суммой от внереализационных доходов (без учета НДС и акцизов) и суммой *фактически осуществленных расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности.*

3. *Сумма превышения доходов над расходами от коммерческой деятельности до исчисления налога не может быть направлена на покрытие расходов, предусмотренных за счет бюджетных ассигнований, выделяемых бюджетному учреждению.*

(Указанные положения 1,3 распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 года).

Из этого положения вытекает, что сначала рассчитываются обоснованные затраты на оказание платных услуг, определяется разница между полученными внебюджетными доходами и затратами, относимыми на себестоимость (снижающими налогооблагаемую базу), на эту часть начисляется налог на прибыль, сумма которого отражается в статье «Прочие расходы». Не отнесенная на себестоимость сумма за вычетом налога на прибыль может направляться



Рис. 1. Схема распределения затрат.

на покрытие недофинансированных бюджетных статей, а также приобретение и модернизацию оборудования, выплаты социального характера и т.п.

Если бюджетными ассигнованиями, выделенными бюджетному учреждению, предусмотрено финансовое обеспечение расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала, расходов по всем видам ремонта основных средств за счет двух источников, то в целях налогообложения принятия таких расходов на уменьшение доходов, полученных от предпринимательской деятельности и средств целевого финансирования, производится пропорционально объему средств, полученных от предпринимательской деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финансирования). Если бюджетными ассигнованиями, выделенными бюджетному учреждению, не предусмотрено финансовое обеспечение расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи (за исключением мобильной связи) и на ремонт основных средств, приобретенных (созданных) за счет бюджетных средств, указанные расходы учитываются при определении налоговой базы по предпринимательской деятельности при условии, что эксплуатация указанных основных средств связана с ведением такой предпринимательской деятельности. При этом в общей сумме доходов для указанных целей не учитываются внереализационные доходы.

Таким образом, законодатель указал исчерпывающий перечень косвенных расходов, при отнесении которых в затраты применяется принцип пропорциональности. Следовательно, если другие косвенные расходы не попадают под действие ст.270 (расходы, не учитываемые в целях налогообложения), то они в полном объеме будут уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль от коммерческой деятельности, т.е. включаться в себестоимость.

При определении налоговой базы к расходам, связанным с осуществлением коммерческой деятельности, помимо расходов, произведенных в целях осуществления предпринимательской деятельности, относятся:

- суммы амортизации, начисленные по имуществу, приобретенному за счет полученных от этой деятельности средств и используемому для осуществления этой деятельности;
- расходы на ремонт основных средств, эксплуатация которых связана с ведением некоммерческой и (или) коммерческой деятельности и которые приобретены (созданы) за счет бюджетных средств, если финансовое обеспечение данных расходов не предусмотрено бюджетными ассигнованиями, выделенными бюджетному учреждению (с 1 января 2008 г.).

Схема распределения затрат представлена на рис.1.

## 1.2. Определение цены реализации услуги.

Правильное определение цены реализации услуги является крайне важным для всех организаций, занимающихся предпринимательской деятельностью, поскольку от этого зависит устойчивость их позиционирования на рынке, получаемый доход и прибыль (либо убытки).

Гибкий подход в ценовой политике, учитывающий многочисленные объективные и субъективные факторы, позволяет осуществлять долгосрочное планирование объемов производства и реализации услуг, управлять затратами и определять содержание деятельности.

При этом если для коммерческих организаций этот вопрос регулируется налоговым законодательством, то для госучреждений требуется учет и бюджетного кодекса, предусматривающего строго целевой характер использования выделяемых средств.

Рыночная цена для целей налогообложения – это цена товара, определяемая в соответствии с принципами и нормами, установленными Налоговым кодексом Российской Федерации, согласно которым рыночной ценой товара признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Величина налоговых платежей имеет прямо пропорциональную зависимость от цены товара, что обуславливает заинтересованность государства в максимизации мер по контролю правильности их формирования продавцами на предмет соответствия их рыночным ценам.

В рамках налогового регулирования законодатель предусматривает возможность контроля правильности определения цен и последующую корректировку цены товара для целей налогообложения (ст. 40 НК).

Установлена презумпция добросовестности продавца, согласно которой предполагается, что продавец действует добросовестно, пока не установлено иное, в свою очередь в п.1 ст.40 нормативно закреплена презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен, пока не доказано иное.

При отсутствии действенного механизма контроля и специальных правил корректировки цен в целях налогообложения не исключена возможность, когда продавец и покупатель по договоренности, показывая цены, значительно отличающиеся от рыночных цен, уклоняются от налогообложения. Поэтому государство участвует не в регулировании цен на товары, а, предлагая руководствоваться определенными, установленными ст.40 принципами определения цены товара, требует корректировки суммы налогов.

Налоговые органы (п.2 ст. 40) вправе проверять правильность применения цен по сделкам, но лишь в предписанных законодателем случаях. В частности :

- при отклонении цены реализации товаров (работ, услуг), установленной по конкретной сделке, более чем



на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) услугам в период непродолжительного периода времени.

На практике механизм контроля реализуется по следующей схеме:

- 1) определяется соответствие условий сделки законодательно установленным условиям права проверять налоговыми органами правильность применения цен по сделкам;
- 2) производится расчет рыночных цен идентичных или однородных товаров по одному из способов, последовательно применяемых при определении рыночной цены товаров;
- 3) определяется отрицательная разница между исходной ценой реализованного товара и рыночной ценой;
- 4) сравнивается абсолютная величина полученной отрицательной разницы с величиной 20% доли рыночной цены;
- 5) если полученная разница превышает 20% доли рыночной цены, то пересчитывается объем реализации товаров по рыночным ценам для целей налогообложения;
- 6) определяется величина налоговых платежей из расчета объема реализации по рыночным ценам;
- 7) определяется сумма недоимки по налоговым платежам как разница между исчисленными налоговыми платежами от объема реализации по исходным ценам сделки и налоговыми платежами от объема реализации по рыночным ценам;
- 8) определяются величина пени по недоимке налоговых платежей и штрафные санкции.

Понятие непродолжительного периода времени нормативно не определено.

Трактовка налоговых органов и судебная практика. Достаточно распространен прием признания в качестве непродолжительного периода времени одного календарного месяца, в связи с тем, что он является минимальным периодом времени, за который продавец должен формировать финансовые результаты, оформлять регистры бухгалтерского учета и составлять бухгалтерскую отчетность согласно п. 3 ст. 14 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Расчет рыночных цен производится по одному из трех законодательно установленных методов, применяемых последовательно:

- информационный метод;
- метод цены последующей реализации;
- затратный метод.

Суть их изложена в ст. 40 НК РФ.

Согласно п. 3 ст. 40 НК РФ, если значительные отклонения (или скидки) вызваны сезонными колебаниями цен, а также иными колебаниями потребительского спроса, потерей качества товара или иных потребительских свойств, реализацией опытных моделей и образцов товаров, продвижением на рынки новых товаров, а также продвижением товаров на новые рынки, то доначисление налога на прибыль по таким сделкам производиться не будет.

Вместе с тем, в Письме УМНС России по г. Москве от 21 ноября 2001 г. № 03-12/53672 приводится официальное разъяснение о том, что необходимо документальное подтверждение всех существенных обстоятельств, принимаемых во внимание при установлении ценовой политики, проводимой в рамках маркетинговой политики.

Установленные организацией цены и размеры скидок с цены после их обоснования (с проведением соответствующих расчетов) должны быть закреплены в спе-

циальных внутренних документах, составляемых при оформлении маркетинговой политики как составной части учетной политики. К ним могут относиться такие организационно-распорядительные документы, как приказ или распоряжение руководителя организации, а также прайс-листы.

Примеры скидок: 1) праздничные; 2) накопительные (от суммы покупки за определенный период – скидка на следующую покупку); 3) индивидуальные (при покупке на большую сумму – разовая скидка).

О формировании цены сделки с учетом размера соответствующих скидок (надбавок) в рамках проведения маркетинговой (в том числе ценовой) политики необходимо прямо указать в тексте договора купли-продажи товаров, реализуемых со скидкой.

В противном случае при отсутствии перечисленных документов (оформленных надлежащим образом) устные ссылки налогоплательщика на проводимую маркетинговую политику могут быть не приняты во внимание налоговыми органами с последующим доначислением налога на прибыль, пеней и штрафов.

Возникает вопрос, можно ли продавать товар ниже фактической себестоимости. С 1 января 1999 г. в соответствии со ст. 40 НК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, указанная сторонами сделки. Данные правила заменили ранее действовавший порядок корректировки налоговой базы по отдельным налогам в случаях, когда применяемые налогоплательщиком цены не превышали фактическую себестоимость (соответствующие положения Законов «О налоге на добавленную стоимость», «О налоге на прибыль предприятий и организаций» утратили силу).

В целях учета реализации по ценам ниже себестоимости должна отражаться в общеустановленном порядке: на основе накладных, бухгалтерских справок.

В целях налогового контроля налогоплательщику следует предоставить внутренние документы, обосновывающие продажу товара ниже себестоимости (в том числе документы, закрепляющие маркетинговую политику).

Таким образом, с позиций НК отсутствуют законодательные ограничения продажи услуг ниже себестоимости как для организаций частной формы собственности, так и для других организаций и госучреждений.

Однако для госучреждений наличие двух источников финансирования – бюджетного и внебюджетного, а также нахождение под юрисдикцией бюджетного кодекса вносит в данный вопрос существенные коррективы.

Представим структуру цены услуги (рис. 2):

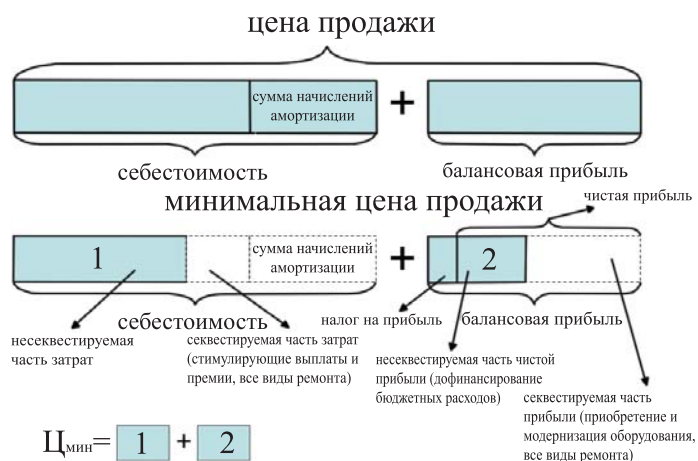


Рис. 2. Структура цены реализации.

$$Ц_1 = C_1 + п(-у), \quad \text{где:}$$

$C_1$  — цена 1 койко-дня, посещения

$C_1$  — себестоимость 1 койко-дня, посещения

$п(у)$  — сумма прибыли (убытка), закладываемой в цену 1 койко-дня, посещения.

В развернутом виде:

$$Ц = (М + З + А + Пр) + п(-у), \quad \text{где:}$$

$М$  — материальные затраты,

$З$  — зарплата с начислениями,

$А$  — амортизация, начисленная на основные средства, приобретенные из внебюджетных средств,

$Пр$  — прочие расходы.

В принципе при продаже ниже себестоимости и возникающие в этом случае убытки могут формировать кредиторскую задолженность, предусматривающую возможность принудительного взыскания, покрытие которых должно предполагаться из доходов будущих периодов. Важнейшим требованием при этом является точное отражение в балансе отрицательной разницы между ценой и себестоимостью за вычетом амортизации как кредиторской задолженности перед внешними организациями (поставщики, подрядчики, налоговые органы и т.п.). В противном случае это будет свидетельствовать о покрытии части «коммерческих» затрат из выделенных бюджетных средств, что противоречит требованиям бюджетного кодекса.

Как видно из рис.2, резервом для увеличения размера скидки может являться сокращение или исключение расходов по ряду статей, в отношении которых в принципе может осуществляться секвестирование на период предоставления скидок без нанесения заметного ущерба текущей деятельности учреждения. Причем секвестирование может затрагивать как основную затратную часть (стимулирующие выплаты и премии, все виды ремонта), так и

чистую прибыль, направляемую на дофинансирование бюджетных расходов (приобретение и модернизация оборудования, все виды ремонта).

Очевидно, что решение о продаже услуги ниже себестоимости должно носить исключительный характер, быть кратковременным и экономически обоснованным, особенно в части, превышающей сумму амортизационных начислений, поскольку создает дополнительные финансовые риски как для учреждения, так и для собственника, несущего субсидиарную ответственность по обязательствам учреждения.

Набор исходных данных для расчета средней себестоимости платной услуги и их группировка определены соответствующими статьями НК и могут быть представлены в виде таблицы. Для медицинских учреждений различного профиля отличия минимальные (например, отсутствие статьи расходов на питание для поликлиник).

Проведенная опытная верификация разработанной методики расчета средней себестоимости и цены реализации услуги медицинского учреждения на примере реальных значений соответствующих показателей одного из санаторно-курортных учреждений показала её достаточно высокую эффективность.

Исходя из изложенного, можно сделать вывод, что существующая законодательная и нормативная база предоставляет достаточно широкие возможности проведения гибкой ценовой политики, позволяющей максимально эффективно использовать имеющиеся у учреждения производственные фонды и людские ресурсы с учетом сезонных особенностей и внешних рыночных условий.

Цена является важнейшим инструментом в работе маркетинговой службы учреждения, умелое применение которого обеспечивает его конкурентоспособность, финансовую устойчивость и завоевание новых ниш на рынке платных услуг.

## Формирование методики расчета стоимости платных образовательных услуг, предоставляемых государственным медицинским образовательным учреждением дополнительного профессионального образования

**С.П. Миронов\*, А.Т. Арутюнов\*, А.М. Мкртумян\*\*, П.С. Турзин\*\***

\*Главное медицинское управление Управления делами Президента РФ

\*\*ФГУ «Учебно-научный медицинский центр» Управления делами Президента РФ

В настоящее время значительную роль в осуществлении экономической и финансово-хозяйственной деятельности государственных медицинских образовательных учреждений дополнительного профессионального образования играет их внебюджетная образовательная составляющая.

Внебюджетная деятельность государственных медицинских образовательных учреждений дополнительного профессионального образования должна осуществляться на основе законов Российской Федерации «Об образовании» и «О высшем и послевузовском профессиональном образовании», Типового положения об образовательном учреждении высшего профессионального образования Российской Федерации, Государственных образователь-

ных стандартов, лицензионных требований и устава учреждения.

В соответствии с Законом Российской Федерации «Об образовании» государственные и муниципальные образовательные учреждения высшего профессионального образования вправе осуществлять сверх финансируемых за счет средств учредителя заданий (контрольных цифр) по приему обучающихся подготовку и переподготовку работников квалифицированного труда и специалистов соответствующего уровня образования по договорам с физическими и (или) юридическими лицами с оплатой ими стоимости обучения [3, статья 41, п. 10].

В Федеральном законе «О высшем и послевузовском профессиональном образовании» также установлено, что