|  |
| --- |
|  |
| Статья. "Нюансы заключения договора на оказание платных медицинских услуг" (Ю.Локтева) ("Бюджетные учреждения здравоохранения: бухгалтерский учет и налогообложение", 2009, N 5) |
| Документ предоставлен [**КонсультантПлюс  www.consultant.ru**](https://www.consultant.ru)  Дата сохранения: 23.12.2022 |

"Бюджетные учреждения здравоохранения:

бухгалтерский учет и налогообложение", 2009, N 5

НЮАНСЫ ЗАКЛЮЧЕНИЯ ДОГОВОРА

НА ОКАЗАНИЕ ПЛАТНЫХ МЕДИЦИНСКИХ УСЛУГ

Основание для оказания медучреждением платных медицинских услуг пациентам - заключенный с ними договор. Безусловно, само оформление договора на оказание услуг не является фактом хозяйственной деятельности, подлежащим отражению в регистрах бюджетного учета. Тем не менее от условий заключенного договора во многом зависит то, как в дальнейшем стороны будут исполнять свои обязательства, а бухгалтер - проводить соответствующие операции в бухгалтерском учете.

Почему без договора на оказание платных услуг не обойтись?

Платные медицинские услуги населению предоставляются медицинскими учреждениями в виде профилактической, лечебно-диагностической, реабилитационной, протезно-ортопедической и зубопротезной помощи в рамках заключенных с гражданами или организациями договоров на оказание медицинских услуг. Об этом говорится в п.п. 2, 11 Правил предоставления платных медицинских услуг населению <\*> (далее - Правила), выполнять которые обязаны все медицинские учреждения. За этим следит Федеральная служба по надзору в сфере здравоохранения и социального развития (Росздравнадзор). Наличие таких договоров у учреждения здравоохранения является одним из вопросов проверок соблюдения государственными и муниципальными учреждениями здравоохранения Правил предоставления платных медицинских услуг населению (п. 2.7. Приказа Росздравнадзора от 21.01.2008 N 116-Пр/08).

--------------------------------

<\*> Утверждены Постановлением Правительства РФ от 13.01.1996 N 27.

Каким образом можно заключить договор?

Не секрет, что в представлении многих бухгалтеров договор - это подписанный сторонами документ, в котором ими согласованы все существенные условия. Да, это так, но не стоит забывать о других способах оформления договорных отношений между заказчиком и исполнителем. Напомним возможные варианты оформления отношений по оказанию услуг.

1. Заключение договора в письменной форме, подписанного руководителем медицинского учреждения (или уполномоченным лицом) и пациентом-заказчиком ([ст. 160](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89535&date=23.12.2022&dst=100915&field=134) ГК РФ).

2. Размещение публичной оферты (рекламы или иных предложений), на которую получено согласие пациента (акцепт) ([ст.ст. 437](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89535&date=23.12.2022&dst=102068&field=134), [438](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89535&date=23.12.2022&dst=102071&field=134) ГК РФ). Оплата (предоплата) услуг или иной способ, подтверждающий согласие клиента с условиями публичной оферты, будет являться достаточным основанием для выполнения медучреждением своих обязанностей по заключенному таким образом договору. Например, в случае, когда на стенде медучреждения представлена вся необходимая информация об оказываемых платных услугах и пациент, ознакомившись с ней, внес предоплату конкретной услуги, считается, что он заключил с учреждением договор на оказание платных медицинских услуг.

Примечание. Оферта - это предложение, адресованное одному или нескольким конкретным лицам, выражающее намерение лица (в нашем случае - медучреждения), сделавшего предложение, считать себя заключившим договор с адресатом, которым будет принято предложение ([ст. 435](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89535&date=23.12.2022&dst=102061&field=134) ГК РФ).

3. Приглашение заключить договор может исходить не только от медучреждения, но и от пациента. В частности, он может написать заявление, в котором им указываются существенные условия договора (или согласие получить услуги на условиях, установленных медицинским учреждением). Исполнитель услуг со своей стороны может согласиться с предложением клиента и оказать ему платные услуги, тем самым акцептуя оферту клиента.

Каждый из перечисленных вариантов допускается действующим гражданским законодательством, однако на практике учреждения чаще отдают предпочтение заключению договора первым из поименованных способов. Традиционная письменная форма договора помогает его сторонам лучше защититься от взаимных претензий, в том числе в судебном порядке. Кроме этого, в письменном договоре можно оговорить индивидуальные условия, что на руку не только медучреждению, но и его пациентам, которые заинтересованы в качественном обслуживании и эффективном лечении. При этом к письменному договору могут заключаться отдельные соглашения, делающие его нормы более гибкими и применимыми на практике.

Место договора в системе гражданских правоотношений

По своему предназначению и содержанию договор на оказание платных медицинских услуг является разновидностью договора возмездного оказания услуг, который регулируется нормами [гл. 39](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89528&date=23.12.2022&dst=101326&field=134) ГК РФ. Условия договора оказания платных медицинских услуг не должны вступать в противоречие с нормами гражданского законодательства. Обратим внимание на главные моменты.

Во-первых, в соответствии со [ст. 780](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89528&date=23.12.2022&dst=101330&field=134) ГК РФ исполнитель обязан оказывать услуги лично, однако условиями договора может быть предусмотрено иное, например возможность перепоручить оказание услуг третьим лицам. Данная норма является диспозитивной, то есть она предоставляет исполнителю право выбора, если он не воспользовался правом перепоручить оказание услуг, то оказывать их пациенту медучреждению придется лично. В то же время допускается поручение оказания части или всего комплекса услуг третьему лицу, чем, собственно, и занимаются посредники. Но медицинские учреждения не из их числа, поэтому они либо самостоятельно оказывают услуги, либо передают небольшую часть из сложных услуг третьему лицу, например другому медучреждению. При этом если к исполнению договора привлечено третье лицо, то отвечать по обязательствам перед пациентом все равно придется медицинскому учреждению, с которым пациент заключил договор.

Во-вторых, оплата услуг производится в порядке и на условиях, которые закреплены в договоре ([п. 1 ст. 781](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89528&date=23.12.2022&dst=101333&field=134) ГК РФ). Данная норма является императивной, она не предоставляет сторонам договора иного варианта расчетов за оказанные услуги иначе, чем на согласованных сторонами условиях. Есть еще две нормы по оплате услуг, однако они являются диспозитивными, то есть предоставляют сторонам право выбора.

В частности, в случае невозможности исполнения, возникшей по вине заказчика, услуги подлежат оплате в полном объеме ([п. 2 ст. 781](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89528&date=23.12.2022&dst=101334&field=134) ГК РФ). Когда невозможность исполнения возникла по обстоятельствам, за которые ни одна из сторон не отвечает, заказчик возмещает исполнителю фактически понесенные расходы ([п. 3 ст. 781](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89528&date=23.12.2022&dst=101335&field=134) ГК РФ). Эти две нормы являются базовыми, которые стороны вправе изменить по своему усмотрению, включив соответствующие дополнения и уточнения в заключаемый договор.

В-третьих, как заказчик, так и исполнитель вправе отказаться от исполнения условий заключенного договора при условии возмещения противоположной стороне понесенных расходов (причиненных убытков) ([ст. 782](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89528&date=23.12.2022&dst=101336&field=134) ГК РФ). Однако не спешите брать эту норму на вооружение, так как специфика оказания медицинских услуг не позволяет применять ее в полной мере независимо от того, какие услуги предоставляются - платные или бесплатные. На это обратил внимание Конституционный Суд в Определении от 06.06.2002 N 115-О. Он, в частности, указал, что обязательность заключения публичного договора, каковым является договор о предоставлении платных медицинских услуг, при наличии возможности оказать услуги означает в то же время недопустимость одностороннего отказа учреждения от исполнения обязательств по такому договору. Иное, то есть признание права медицинского учреждения на односторонний отказ от исполнения обязательств, притом что у него имеется эта возможность, не только приводило бы к неправомерному ограничению конституционного права на охрану здоровья и медицинскую помощь, но и означало бы чрезмерное ограничение свободы договора для гражданина, заключающего договор об оказании медицинских услуг. Таким образом, медучреждение не вправе отказать гражданину в оказании платных медицинских услуг несмотря на то, что [ст. 782](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89528&date=23.12.2022&dst=101336&field=134) ГК РФ предусмотрено право одностороннего отказа от исполнения условий заключенного договора.

Что нужно сделать, прежде чем заключить договор?

Перед тем как заключить договор, гражданин, обратившийся в медицинское учреждение, как потребитель заинтересован в том, чтобы получить доступную и достоверную информацию о предлагаемых платных услугах, и учреждение не вправе ему отказать в этом (п. 10 Правил). А именно медицинское учреждение обязано предоставить сведения о своем местонахождении (месте государственной регистрации), режиме работы, перечне платных медицинских услуг с указанием их стоимости. Обязательными также являются условия предоставления и получения платных услуг, включая сведения о льготах для отдельных категорий граждан, а также сведения о квалификации и сертификации врачей и специалистов. Аналогичные условия по доведению до потребителя информации об оказываемых исполнителем услугах есть в [ст.ст. 9](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=79500&date=23.12.2022&dst=100055&field=134), [10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=79500&date=23.12.2022&dst=100060&field=134) Закона о защите прав потребителей <\*>.

--------------------------------

<\*> [Закон](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=79500&date=23.12.2022) РФ от 07.02.1992 N 2300-1.

Если администрация медицинского учреждения полагает, что требование о предоставлении информации является простой формальностью, то она ошибается. Предоставление ненадлежащей, недостоверной или недостаточно полной информации об услуге, повлекшее приобретение услуги, не обладающей необходимыми потребителю свойствами, дает ему право расторгнуть договор и потребовать полного возмещения причиненных убытков ([ст. 12](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=79500&date=23.12.2022&dst=100357&field=134) Закона о защите прав потребителей).

В Правилах нет отдельных указаний на тот счет, как довести до пациента нужную информацию. Можно пойти по традиционному пути и разместить всю доводимую до потребителя информацию на стенде, в доступном для ознакомления месте учреждения. Ряд экспертов советуют подстраховаться и указать все требуемые сведения в предварительном соглашении, которое может являться неотъемлемой частью договора на предоставление платных медицинских услуг. В таком случае вместе с согласием клиента на оказание услуг и заключением договора учреждение может получить письменное подтверждение факта ознакомления потребителя с необходимыми ему сведениями. Возможно, это позволит в дальнейшем избежать необоснованных претензий пациента к учреждению по поводу обеспечения его надлежащей, доступной и достоверной информацией о предоставляемых платных услугах.

Что включает типовой договор на оказание платных услуг?

В соответствии с п. 11 Правил в договоре на оказание платных медицинских услуг должны быть предусмотрены следующие ключевые моменты:

- условия и сроки получения медицинских услуг пациентом;

- порядок расчетов, цена договора;

- права и обязанности сторон договора;

- ответственность потребителя услуг и медучреждения.

Отсутствие любого из названных существенных условий договора может быть квалифицировано чиновниками Росздравнадзора как заключение учреждением ненадлежащих договоров с потребителями услуг.

К вышеперечисленным моментам договора, по мнению автора, следует добавить раздел о предмете договора, который хотя и не поименован в Правилах, но тоже является существенным его пунктом. Предмет договора определяет его сущность, для платных медицинских услуг - это отношения между исполнителем и заказчиком на период оказания медуслуг. При этом сам перечень услуг представляет собой объект договора. Перечень таких услуг может быть расшифрован непосредственно в разделе, посвященном предмету договора, или в приложении к нему. Независимо от того, какие услуги оказываются пациенту (простые, сложные или комплексные), в договоре должны быть указаны их наименования в соответствии с отраслевыми классификаторами медицинских услуг <\*>.

--------------------------------

<\*> Классификатор простых услуг введен в действие Приказом Минздрава России от 10.04.2001 N 113, Классификатор сложных и комплексных медицинских услуг - Приказом Минздрава России от 16.07.2001 N 268.

Например, в части простых услуг, если пациенту проводят рентгенографию, нужно указать, какая именно часть организма "просвечивается" (мышечной, костной, иммунной систем, суставов, верхних или нижних дыхательных путей и т.д.). Если пациент проходит занятия лечебной физкультурой, то в договоре обязательно оговаривается, при каком заболевании она назначена (лечебная физкультура при заболеваниях сердца и перикарда). Если в договоре четко прописаны эти моменты, то у пациентов и медучреждения будет меньше разногласий по существу договора. Меньше вопросов к учреждению будет и у проверяющих органов, которые обращают внимание не только на предмет договора, но и на другие условия, которые рассмотрим подробнее.

Условия и сроки получения платных услуг. В данном разделе договора на оказание платных медицинских услуг указываются: место оказания таких услуг, условия их получения и сроки завершения. В частности, в тексте раздела приводятся адрес основного центра, в котором клиент может воспользоваться платными услугами, а также адреса филиалов и партнеров, с которыми у медучреждения заключены соответствующие договоры. В качестве условий предоставления услуг можно указать организационные моменты. Например, что оказание услуг происходит в порядке предварительной записи пациента на прием в регистратуре, а в особых случаях - вне установленной очереди. В части сроков оказания услуг вопрос может решаться индивидуально. Начало срока оказания услуг исчисляется с момента заключения договора, а окончание - после его исполнения, подтверждением чего является медицинское заключение (выписка из истории болезни пациента).

Права пациента в настоящий момент прописаны в ст. 30 Основ законодательства Российской Федерации об охране здоровья граждан <\*>. В договоре не обязательно повторять все права, перечисленные в нормативном акте. Достаточно указать наиболее существенные, а также те права, которых нет в нормативном акте. Напомним основные права платного пациента:

- выбор лечащего врача, с учетом его согласия;

- проведение по просьбе пациента консилиума и консультаций специалистов;

- сохранение в тайне информации о факте обращения за медицинской помощью, состоянии здоровья, диагнозе и иных сведений, полученных при его обследовании и лечении;

- добровольное согласие и отказ от медицинского вмешательства;

- получение в доступной форме информации о состоянии своего здоровья.

--------------------------------

<\*> Утверждены ВС РФ от 22.07.1993 N 5487-1.

Кроме этого, потребители вправе требовать предоставления услуг надлежащего качества, сведений о наличии лицензии и сертификата, о расчете стоимости услуг (калькуляции себестоимости услуги) (п. 13 Правил). В случае нарушения прав пациент может обратиться с жалобой к руководителю или иному должностному лицу учреждения, в котором ему оказываются платные медицинские услуги.

Права учреждения, выступающего в роли исполнителя платных услуг, в нормативных документах четко не прописаны, что предоставляет определенную свободу выбора. Например, в силу специфики учреждение может прописать в договоре, что оно имеет право в случае возникновения неотложных состояний самостоятельно определять объем исследований и оперативных вмешательств, необходимых для установления диагноза, обследования и оказания медицинской помощи пациенту. Еще одним примером может являться право учреждения с согласия пациента или его представителя передавать сведения, составляющие врачебную тайну, другим лицам в интересах обследования и лечения пациента. Учреждение может самостоятельно закрепить в договоре другие права, главное, чтобы они не вступали в противоречие с обязанностями учреждения, которые более урегулированы на нормативном уровне.

Обязанности пациента прописаны в п. 14 Правил, согласно которому пациент должен оплачивать стоимость медицинских услуг и выполнять требования, обеспечивающие качественное предоставление платной услуги. Сюда входят: обязательное информирование врача о перенесенных заболеваниях, известных пациенту аллергических реакциях, противопоказаниях; соблюдение правил поведения в медицинском учреждении, режима его работы; выполнение всех рекомендаций медицинского персонала по лечению, в том числе обязательное соблюдение указаний учреждения, предписанных на период после оказания медицинской услуги. Все иные обязанности пациента определяются условиями договора.

Обязанности учреждения при оказании платных услуг прописаны в п.п. 5-7, 10, 12 Правил, главные из них заключаются в следующем:

- обеспечение соответствия предоставляемых платных медицинских услуг требованиям, предъявляемым к методам диагностики, профилактики и лечения;

- обеспечение пациента всей необходимой информацией о лечении;

- ведение учета результатов предоставляемых платных медицинских услуг;

- оказание услуг в установленные сроки и в порядке, предусмотренном договором;

- соблюдение конфиденциальности о факте обращения, состоянии здоровья пациента;

- выдача при наличных расчетах с населением кассового чека или бланка строгой отчетности.

Безусловно, учреждение, как исполняющая сторона договора, вряд ли заинтересовано в том, чтобы взваливать на себя различные обязанности. Поэтому в тексте договора, как правило, указывается лишь минимум тех обязанностей, от исполнения которых медучреждению, что называется, не уйти. Такие обязанности учреждения, как и обязанности пациента, можно включить в текст договора, а можно дать отсылочные нормы к соответствующим пунктам Правил.

Цена договора. Общеизвестный факт, что заказчик обязан оплатить оказанные ему услуги в сроки и порядке, которые указаны в договоре, исполняемом по цене, установленной соглашением сторон ([ст.ст. 424](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89535&date=23.12.2022&dst=102004&field=134), [781](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89528&date=23.12.2022&dst=101332&field=134) ГК РФ). Однако это не означает, что в каждом индивидуальном договоре с пациентом может предусматриваться различная цена на одну и ту же услугу. Если в рамках предоставленных медицинским учреждениям полномочий установлен определенный уровень цен, то в договоре указываются именно такие цены. Кроме этого, оказание платных медицинских услуг подпадает под понятие "публичный договор", по которому устанавливается одинаковая для всех потребителей цена, за исключением официально утвержденных льгот.

Иногда бывает непросто установить в договоре четкую, фиксированную цену в силу того, что комплекс лечения предусматривает несколько вариантов в зависимости от результатов лечения. Тогда в договоре можно указать приблизительную цену, которая может быть изменена, о чем в обязательном порядке следует уведомить пациента. Если он не согласен на изменение цены договора, то может отказаться от его дальнейшего исполнения, возместив учреждению расходы за уже оказанную часть услуг ([ст. 709](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=89528&date=23.12.2022&dst=101053&field=134) ГК РФ, [ст. 33](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=79500&date=23.12.2022&dst=100241&field=134) Закона о защите прав потребителей). Наравне с ценой существенным условием договора является порядок расчетов сторон.

Расчеты по договору. С организациями и юридическими лицами медицинское учреждение, как правило, рассчитывается в безналичном порядке, что нередко прописывается в тексте договора. От пациентов - физических лиц деньги за платные услуги медучреждение может принимать в кассу. При этом существуют два варианта наличных расчетов за оказанные платные услуги: с использованием контрольно-кассовых машин и без них, при условии выдачи пациентам бланков строгой отчетности (п. 12 Правил).

Как показывает практика, многие учреждения не спешат с приобретением кассовых машин, отдавая предпочтение бланкам строгой отчетности. С ними проще и удобнее работать, к тому же, в отличие от контрольно-кассовых машин, регистрация документов строгой отчетности в налоговых органах действующим законодательством не предусмотрена. В настоящий момент в учреждениях в подтверждение произведенной наличной оплаты можно выдать Квитанцию [(ф. 0504510)](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=84076&date=23.12.2022&dst=104108&field=134), которая приведена в Приложении 2 к новой Инструкции по бюджетному учету, утвержденной Приказом Минфина России от 30.12.2008 N 148н (далее - Инструкция N 148н). В квитанции отражаются сведения, необходимые для расчетов с клиентами и пациентами. В частности, в квитанции, как и в большинстве форм бланков строгой отчетности (БСО), указываются идентификационные данные исполнителя (в нашем случае - медучреждения), сведения о заказчике, наименование оказанной услуги, в том числе ее стоимость, и информация об осуществленных расчетах (с использованием наличных денег или платежных карт). Документ скрепляется подписями проводивших операцию лиц (с расшифровкой), и проставляется дата проведения расчетов. Квитанция остается у учреждения, а копия квитанции передается пациенту, уплатившему деньги.

Порядок применения БСО в расчетах несложен. Представим основные его этапы в виде таблицы.

┌────────────────────────────────────┬────────────────────────────────────┐

│ Применение БСО при расчетах │Применение БСО при расчетах картами │

│ наличными │ │

├────────────────────────────────────┼────────────────────────────────────┤

│1. Заполнение бланка документа, за │1. Получение от пациента платежной │

│исключением места для личной подписи│карты. │

│(при наличии такого реквизита). │2. Заполнение бланка документа, за │

│2. Получение от пациента денежных │исключением места для личной подписи│

│средств. │(при наличии такого реквизита). │

│3. Озвучивание суммы полученных │3. Ввод платежной карты в устройство│

│денежных средств и размещение их │для считывания информации и │

│отдельно на виду у клиента. │подтверждение оплаты по карте. │

│4. Подписание документа (при │4. Подписание документа (при наличии│

│наличии места для личной подписи). │места для личной подписи). │

│5. Озвучивание суммы сдачи (бумажные│5. Возвращение пациенту платежной │

│купюры и разменные монеты) и выдача │карты вместе с БСО и документом, │

│ее клиенту вместе с документом │подтверждающим совершение операции с│

│(БСО) │использованием карты │

├────────────────────────────────────┴────────────────────────────────────┤

│При осуществлении смешанной оплаты, при которой одна часть услуги │

│оплачивается наличными денежными средствами, другая - с использованием │

│платежной карты, выдача документа и сдачи, а также возврата платежной │

│карты производится одновременно │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Заметим, бланк строгой отчетности поименован в бюджетной [Инструкции](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=84076&date=23.12.2022&dst=100013&field=134) в перечне унифицированных форм первичных учетных документов, поэтому на основании этого бланка бухгалтер может отражать расчеты с пациентом в бюджетном учете учреждения. В части налогообложения доходов от платной деятельности квитанция тоже может подойти, если учреждение в расчете налогов использует кассовый метод. В случае применения метода начисления основанием для отражения дохода будет являться документ, подтверждающий факт оказания услуги клиенту (медицинское заключение или выписка из истории болезни).

Необязательные пункты договора

Каждое учреждение самостоятельно решает, что оно может дополнительно включить в текст договора помимо того, что предусмотрено нормативными актами. Например, для успокоения клиента отдельные учреждения включают в текст договора условие о том, что качество оказания услуги определяется соблюдением технологий лечения. При этом может устанавливаться гарантия на отдельные выполненные виды работ, в пределах срока пациент может предъявить претензии к учреждению по качеству оказанных услуг. При установлении дополнительных, да и основных, условий нужно помнить, что пункты договора, ущемляющие права потребителя по сравнению с правилами, установленными законами или иными правовыми актами, признаются недействительными ([ст. 16](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=79500&date=23.12.2022&dst=100108&field=134) Закона о защите прав потребителей).

Кому и за что отвечать?

В Правилах вопрос ответственности рассмотрен преимущественно с позиции исполнителя, то есть медицинского учреждения. Оно несет ответственность перед пациентом (п. 15 Правил):

- за неисполнение или ненадлежащее исполнение условий договора;

- за несоблюдение требований, предъявляемых к методам диагностики, профилактики и лечения;

- за причинение вреда здоровью и жизни потребителя.

Что касается ответственности пациента, то учреждение может предусмотреть штрафные санкции за задержку оплаты или нарушение порядка расчетов. Также целесообразно включить в договор пункт о том, что медицинское учреждение не несет ответственности за качество или ненадлежащее исполнение платных услуг в случае, если пациент не соблюдает требований медицинского учреждения по лечению, которые он обязан выполнять по договору. Претензии и споры, возникшие между потребителем и медицинским учреждением, разрешаются по соглашению сторон или в судебном порядке в соответствии с законодательством (п. 18 Правил).

Кто уполномочен подписывать договор?

В медицинском учреждении, как правило, все основные документы визируются подписью главврача. Решение вопроса о полномочиях по подписанию договоров зависит от того, может ли делегировать главврач часть своих полномочий другим лицам. В принципе главврач может это сделать, для чего ему нужно определить круг лиц, имеющих право на заключение договоров. Передать им полномочия можно путем оформления доверенности либо издания приказа по учреждению, согласно которому определенному лицу передаются соответствующие полномочия, позволяющие подписывать договоры с пациентами на оказание платных услуг. После того как все условия договора согласованы, стороны подписывают его в двух экземплярах, один из которых остается в медицинском учреждении, а другой передается пациенту.

Бухгалтерский учет платных услуг

[Инструкция](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=84076&date=23.12.2022&dst=100013&field=134) N 148н предполагает ведение бухгалтерского учета по методу начисления, при котором доходы признаются в момент реализации товаров, работ и услуг, а расходы - в момент, когда они понесены. Для отражения по методу начисления результатов деятельности медучреждения на счете 2 401 01 000 "Финансовый результат текущей деятельности учреждения" сопоставляются суммы начисленных доходов учреждения с суммами произведенных расходов. Кредитовый остаток по счету отражает положительный результат от деятельности медучреждения, а дебетовый остаток - отрицательный ([п. 232](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=84076&date=23.12.2022&dst=102752&field=134) Инструкции N 148н).

При этом доходы, начисленные от оказания платных медицинских услуг, учитываются по дебету счета 2 205 03 560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных услуг" ([п. 151](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=84076&date=23.12.2022&dst=102359&field=134) Инструкции N 148н). Произведенные расходы собираются по дебету счета 2 106 04 340 "Увеличение стоимости изготовления материальных запасов, готовой продукции (работ, услуг)", формируя фактическую себестоимость платной услуги в рамках приносящей доход деятельности ([п. 76](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=84076&date=23.12.2022&dst=102008&field=134) Инструкции N 148н).

Далее рассмотрим порядок отражения доходов и расходов по оказанию платных медицинских услуг на примерах.

Пример 1. Институтом травматологии в апреле 2009 г. оказаны платные услуги на сумму 255 000 руб., в том числе:

- консультационные услуги - 5000 руб. (оплата внесена в кассу института в день оказания услуги);

- услуги по лечению - 250 000 руб. (оплачены путем безналичного перечисления на лицевой счет института по договору с предоплатой в размере 30%).

Данные услуги не подлежат обложению НДС.

Бухгалтер отразил операции следующими проводками ([п.п. 151](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=84076&date=23.12.2022&dst=102359&field=134) и [233](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=84076&date=23.12.2022&dst=102754&field=134) Инструкции N 148н):

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма,  руб. |
| Консультационные услуги | | | | |
| 16.04.2009 | Начислен доход от  оказания консультационных  услуг | 2 205 03 560 | 2 401 01 130 | 5 000 |
| 16.04.2009 | Оплачена в кассу  института стоимость  оказанных  консультационных услуг | 2 201 04 510 | 2 205 03 660 | 5 000 |
| 17.04.2009 | Сданы на лицевой счет  полученные денежные суммы | 2 201 01 510 | 2 201 04 610 | 5 000 |
| Услуги по лечению | | | | |
| 20.04.2009 | Поступил на лицевой счет  института аванс за услуги  по лечению | 2 201 01 510 | 2 205 03 660 | 75 000 |
| 27.04.2009 | Начислен доход от  оказанных платных услуг  по лечению | 2 205 03 560 | 1 401 01 130 | 250 000 |
| 30.04.2009 | Поступил на лицевой счет  института окончательный  расчет за услуги по  лечению | 2 201 01 510 | 2 205 01 660 | 175 000 |

Пример 2. При оказании институтом платных консультационных услуг и услуг по лечению были произведены следующие расходы:

- списано введенное в эксплуатацию оборудование стоимостью 1500 руб.;

- списаны медикаменты на сумму 30 000 руб.;

- начислена заработная плата сотрудникам, оказывающим платные услуги, в сумме 50 000 руб.;

- начислен с заработной платы ЕСН в размере 13 000 руб.;

- начислены взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев (0,2%) в сумме 100 руб.;

- оплачены коммунальные услуги в размере 100 000 руб. (доля, приходящаяся на приносящую доход деятельность, после распределения).

Произведенные расходы следует оформить следующими бухгалтерскими записями:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма,  руб. |
| 10.04.2009 | Списана стоимость  оборудования | 2 106 04 340 | 2 101 04 410 | 1 500 |
| 27.04.2009 | Списана стоимость  израсходованных  медикаментов при оказании  платных услуг | 2 106 04 340 | 2 105 01 440 | 30 000 |
| 30.04.2009 | Начислена заработная  плата [<\*>](#Par218) | 2 106 04 340 | 2 302 01 730 | 50 000 |
| 30.04.2009 | Начислен ЕСН с заработной  платы | 2 106 04 340 | 2 303 02 730 | 13 000 |
| 30.04.2009 | Начислены взносы на  обязательное социальное  страхование от несчастных  случаев | 2 106 04 340 | 2 303 06 730 | 100 |
| 30.04.2009 | Списаны коммунальные  расходы | 2 106 04 340 | 2 302 06 730 | 100 000 |
| 30.04.2009 | Списана на финансовый  результат сформированная  фактическая себестоимость  оказанных заказчику  платных услуг  (1500 + 30 000 + 50 000 +  13 000 + 100 +  100 000) руб. | 2 401 01 130 | 2 106 04 440 | 194 600 |

--------------------------------

<\*> Удержание НДФЛ не производится с целью упрощения примера.

Эксперт журнала

"Бюджетные учреждения здравоохранения:

бухгалтерский учет и налогообложение"

Ю.ЛОКТЕВА

Подписано в печать

23.04.2009