

УЧЕТ ДОНОРСКОЙ КРОВИ И ЕЕ КОМПОНЕНТОВ В 2023 ГОДУ

С 1 марта 2023 года введены новые [правила](#) передачи донорской крови и ее компонентов производителям лекарств и медицинских изделий, а также [методика](#) компенсации расходов на выполнение работ по заготовке и хранению крови. Кроме того, с 1 сентября 2023 года меняются [правила](#) обеспечения донорской кровью для научно-исследовательских и образовательных целей.

В связи с этим следует напомнить, как отражать в учете данные операции.

Кто заготавливает кровь

Согласно [ч. 1 ст. 15](#) Федерального закона от 20.07.2012 N 125-ФЗ "О донорстве крови и ее компонентов" (далее - Закон N 125-ФЗ) заготовку и хранение донорской крови и ее компонентов осуществляют следующие поставщики:

- 1) медицинские организации государственной системы здравоохранения (станции переливания крови (СПК), центры крови);
- 2) организации федеральных органов исполнительной власти, в которых предусмотрена военная и приравненная к ней служба.

Обратите внимание, что с 1 октября 2022 года "медицинские организации, которые подведомственны уполномоченным органам местного самоуправления и чьи структурные подразделения созданы не позднее 1 января 2006 года", больше не являются такими поставщиками (основание - Федеральный [закон](#) от 28.06.2022 N 204-ФЗ).

[Требования](#) к организации деятельности учреждений, которые занимаются заготовкой и хранением донорской крови, утверждены Приказом Минздрава России от 28.10.2020 N 1167н.

Организации, которые входят в службу донорской крови, передают кровь и ее компоненты **друг другу** безвозмездно, чтобы пополнить запасы ([ч. 3 ст. 17](#) Закона от N 125-ФЗ). [Правила](#) такой передачи утверждены постановлением Правительства РФ от 12.04.2013 N 332.

Донорская кровь передается поставщиками:

- для клинического использования (бесплатно - при оказании бесплатной медпомощи, за плату - для платных пациентов);
- производства лекарственных средств;
- научно-исследовательских и образовательных целей.

При заготовлении, транспортировке и использовании **в клинических целях** должны соблюдаться [Правила](#) заготовки, хранения, транспортировки и клинического использования донорской крови и ее компонентов, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 22.06.2019 N 797.

На сегодня действуют [Правила](#) обеспечения **медицинских, образовательных, научных и иных организаций** донорской кровью и (или) ее компонентами, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 12.04.2013 N 331. Однако с 1 сентября 2023 года введут новые [правила](#), которые утверждены Постановлением Правительства РФ от 14.03.2023 N 387.

Правила работы с заявками на донорскую кровь и форма акта на безвозмездную передачу

крови и ее компонентов утверждены Приказом:

- Минздрава России от 19.11.2021 N 1073н (для службы крови):
- ФМБА от 02.08.2022 N 184 (для федеральных медицинских организаций).

С 1 марта 2023 года вступило в силу [Постановление](#) Правительства РФ от 21.02.2023 N 288 "Об утверждении Правил предоставления субъектам обращения донорской крови и (или) ее компонентов **компенсации расходов** на выполнение работ по заготовке и хранению донорской крови и (или) ее компонентов в целях передачи для производства лекарственных средств и (или) медицинских изделий, а также методики расчета такой компенсации".

Компенсация предоставляется организациям-поставщикам на основании договора (контракта) с организацией-получателем, заключенного в соответствии с [Правилами](#) передачи организациям, осуществляющим производство лекарственных средств и (или) медицинских изделий, донорской крови и (или) ее компонентов (утв. Постановлением Правительства РФ от 02.02.2023 N 153).

Бухгалтерский учет

В бухгалтерском учете операции по заготовке крови и ее компонентов отражаются в зависимости от типа учреждения и от того, кому передается кровь.

У учреждений службы крови

В учете учреждения, осуществляющего заготовку донорской крови **по государственному заданию**, донорская кровь является готовой продукцией ([п. 7](#) Федерального стандарта "Запасы", утв. Приказом Минфина России от 07.12.2018 N 256н).

В соответствии с [пунктом 7](#) Стандарта "Запасы" **готовая продукция** - материальные ценности (изделия), созданные (произведенные) субъектом учета и предназначенные для отчуждения, прошедшие все стадии технологического процесса, а также укомплектованные изделия, прошедшие испытания и техническую приемку. Таким образом, готовой продукцией признаются не только материальные ценности, предназначенные для реализации за плату, но и предназначенные для безвозмездной передачи. Таким образом, донорская кровь и ее компоненты, производимые учреждениями службы крови, являются готовой продукцией независимо от того, как передается кровь - безвозмездно или за плату.

Специализированное учреждение службы крови может заготавливать кровь (принимать ее у доноров) или получать безвозмездно от других учреждений службы крови в рамках обмена запасами.

Заготовление крови и формирование себестоимости

Согласно [пункту 25](#) Стандарта "Запасы" первоначальная стоимость готовой продукции на дату выпуска продукции (дату принятия к учету до формирования фактической себестоимости продукции) определяется как нормативно-плановая стоимость (цена) для целей распоряжения (реализации) продукции.

Таким образом, в 2023 году учреждения, заготавливающие донорскую кровь, учитывают готовую продукцию на дату выпуска по цене продажи (отпуска).

Если кровь передается безвозмездно, то цена отпуска равна сформированной себестоимости крови.

Кровь, подлежащая бесплатной передаче, и кровь, реализуемая за плату в научных и образовательных целях, могут иметь разную цену продажи (отпуска). При этом учреждению службы крови в рамках формирования учетной политики необходимо установить, в какой момент будут определяться предназначение единицы готовой продукции и ее цена. Например, при реализации за плату научным и образовательным учреждениям крови, соответствующей требованиям безопасности, готовая продукция может переоцениваться на дату отпуска.

Фактическая себестоимость готовой продукции определяется в сумме прямых затрат на ее производство. Состав затрат определяется учетной политикой учреждения или в порядке, установленном учредителем (п. 134 Инструкции по применению Единого плана счетов, утв. Приказом Минфина России от 01.12.2010 N 157н, далее - Инструкция N 157н).

К расходам, формирующим себестоимость крови при ее заготовлении, могут относиться расходы на питание для доноров и другие расходы, непосредственно связанные с заготовлением крови.

Согласно статье 22 Закона N 125-ФЗ донору, безвозмездно сдавшему кровь или ее компоненты, предоставляются социальные меры поддержки. К таким мерам в том числе относится обеспечение донора в день безвозмездной сдачи крови или ее компонентов бесплатным питанием за счет организации службы крови или замена бесплатного питания денежной компенсацией в ряде случаев.

Методология бухгалтерского (бюджетного) учета допускает формирование стоимости объектов нефинансовых активов по затратам на их изготовление (в сумме фактических вложений).

Как было разъяснено в письме Минфина России от 25.03.2020 N 02-06-10/23893, кровь и ее компоненты принимаются к учету по фактической стоимости заготовления, которой признаются:

- расходы на питание доноров (стоимость услуг предприятий общественного питания, стоимость продуктов питания для доноров) либо суммы, уплачиваемые донорам в виде денежной компенсации;

- суммы, уплачиваемые за заготовку и доставку (транспортные услуги) крови и ее компонентов до места их использования, включая страхование доставки;

- стоимость медикаментов, вспомогательных материалов, использованных в процессе заготовки крови;

- потери от брака крови и ее компонентов (за исключением потерь, которые подлежат взысканию с виновного лица);

- иные платежи, непосредственно связанные с приобретением крови и ее компонентов.

Фактическая себестоимость готовой продукции (донорской крови) формируется с учетом прямых, накладных и общехозяйственных расходов с использованием счета 0 10900 000 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг" (п. 134 Инструкции N 157н).

Плазма крови для клинического применения проходит карантинизацию в течение 120 суток. В то же время плазму крови, предназначенную для научных и образовательных целей, не обязательно выдерживать в карантине. Таким образом, плазма для клинического применения может быть признана готовой продукцией только после карантина, а для научных и образовательных целей - сразу после заготовления. До момента признания готовой продукцией донорская кровь относится к незавершенному производству.

Порядок определения первоначальной стоимости при отражении незавершенного производства предусмотрен пунктом 28 Стандарта "Запасы". Затраты делятся на прямые,

накладные, общехозяйственные и издержки обращения. Накладные расходы распределяются в конце месяца одним из способов, установленных учреждением в рамках своей учетной политики: пропорционально прямым затратам по оплате труда, материальным затратам, иным прямым затратам, объему выручки от реализации продукции (работ, услуг), иному показателю, характеризующему результаты деятельности учреждения.

Общехозяйственные расходы, произведенные в отчетном периоде (месяце), не включаются в фактическую стоимость незавершенного производства. Данные расходы распределяются на фактическую себестоимость реализованной готовой продукции, оказанных работ, выполненных услуг, а в части нераспределяемых расходов относятся на финансовый результат текущего месяца.

Издержки обращения (расходы на реализацию) не включаются в себестоимость и относятся на финансовый результат.

На каждую отчетную дату незавершенное производство оценивается в сумме затрат, связанных с производством продукции, с учетом особенностей, установленных в рамках учетной политики (п. 33 Стандарта "Запасы").

На конец отчетного периода готовую продукцию оценивают по фактической себестоимости. При этом возникающие отклонения фактической себестоимости от нормативно-плановой стоимости (цены) для целей распоряжения (реализации) относятся либо на увеличение (уменьшение) остатка нереализованной готовой продукции, либо в части реализованной продукции, списанной вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи, по иным основаниям выбытия готовой продукции, - на увеличение (уменьшение) финансового результата текущего отчетного периода.

Заготовление донорской крови специализированными учреждениями и подразделениями отражается следующими операциями:

Дебет счета 0 10960 200 "Прямые затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг"

Кредит счетов 0 10500 000 "Материальные запасы", 0 20800 000 "Расчеты с подотчетными лицами", 0 30200 000 "Расчеты по принятым обязательствам"

- отражено формирование фактической себестоимости крови.

В частности, здесь могут отражаться стоимость израсходованных медицинских изделий для забора крови (0 10531 441), услуги предприятий общественного питания (0 30226 73X), компенсация донорам (0 30262 737) и т.д.

В тех случаях, когда материальные запасы и услуги сторонних организаций, необходимые для процесса заготовления донорской крови, приобретаются в Единой информационной системе с применением конкурентных способов закупок, бухгалтерские записи делаются с применением счета 0 4016X 000 "Резервы предстоящих расходов".

Например, приобретение материальных запасов отражается так:

Дебет счета 0 105XX 34X "Увеличение стоимости материальных запасов"

Кредит счета 0 4016X 34X "Резервы предстоящих расходов по приобретению материальных запасов"

- поступили материальные запасы;

Дебет счета 0 4016X 34X "Резервы предстоящих расходов по приобретению материальных

запасов"

Кредит счета 0 30231 73X "Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов"

- приняты материалы в ЕИС.

В конце месяца накладные и общехозяйственные затраты в части, приходящейся на изготовленную продукцию, распределяются на себестоимость.

Это отражается в учете записью:

Дебет счета 0 10960 200 "Прямые затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг"

Кредит счета 0 10970 200 "Накладные расходы по изготовлению готовой продукции, выполнению работ, оказанию услуг"

или Кредит счета 0 10980 200 "Общехозяйственные расходы учреждений"

- распределены накладные и общехозяйственные расходы на себестоимость готовой продукции.

При этом незавершенное производство остается в учете по фактической себестоимости прямых затрат.

Дебет счета 0 10537 341 "Увеличение стоимости готовой продукции - иного движимого имущества учреждения"

Кредит счета 0 10960 200 "Прямые затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг"

- принята к учету готовая продукция по плановой стоимости в целях реализации на дату выпуска продукции, до формирования фактической себестоимости на основании Требования-накладной (ф. 0504204). В 2023 году также может использоваться электронное Требование-накладная (ф. 0510451).

Данную запись по выпуску плазмы делают после признания ее готовой продукцией (в том числе после карантинизации, если плазма соответствует требованиям безопасности).

По результатам месяца определяются отклонения фактической себестоимости выпущенной готовой продукции от ее нормативно-плановой цены в целях реализации, которая распределяется при превышении фактической себестоимости над плановой:

Дебет счета 0 10537 341 "Увеличение стоимости готовой продукции - иного движимого имущества учреждения"

Кредит счета 0 10960 200 "Прямые затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг"

- в сумме нереализованной продукции, находящейся в учреждении;

Дебет счета 0 40110 131 "Доходы от оказания платных услуг (работ)"

Кредит счета 0 10960 200 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг"

- в сумме реализованной готовой продукции;

Дебет счета 0 40120 241 "Расходы на безвозмездные перечисления текущего характера государственным (муниципальным) учреждениям"

Кредит счета 0 10960 200 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг"

- в сумме безвозмездной передачи учреждениям крови или ее компонентов.

Если плановая (нормативно-плановая) стоимость превысила фактическую, то указанные операции оформляются методом "красное сторно" на основании Бухгалтерской справки (ф. 0504833).

Безвозмездное поступление

В случае безвозмездного получения крови в рамках обмена запасами стоимость крови является доходом учреждения.

Безвозмездно поступившую кровь, в отличие от заготовленной самостоятельно, нельзя отнести к готовой продукции, поэтому она должна учитываться в составе материальных запасов.

Согласно [пункту 11.4](#) Порядка применения КОСГУ (утв. Приказом Минфина России от 29.11.2017 N 209н) отнесение материальных запасов на соответствующие подстатьи статьи 340 "Увеличение стоимости материальных запасов" КОСГУ осуществляется по целевому (функциональному) назначению материального запаса.

В частности, на [подстатью 341](#) "Увеличение стоимости лекарственных препаратов и материалов, применяемых в медицинских целях" КОСГУ относятся расходы по оплате договоров на приобретение (изготовление) лекарственных препаратов и медицинских изделий, применяемых в медицинских целях.

Таким образом, кровь, предназначенная для клинического использования, учитывается по КОСГУ [341](#), на счете 0 10531 341 "Медикаменты и перевязочные средства - иное движимое имущество учреждения".

Безвозмездное поступление крови в рамках обмена запасами отражается так:

Дебет счета 0 10531 341 "Увеличение стоимости медикаментов и перевязочных средств - иного движимого имущества учреждения"

Кредит счета 0 40110 191 "Безвозмездные неденежные поступления текущего характера от сектора государственного управления и организаций государственного сектора"

- поступила донорская кровь безвозмездно. Стоимость крови определяется передающей стороной.

Согласно [пункту 12.1.8](#) Порядка формирования и применения КБК (утв. Приказом Минфина России от 24.05.2022 N 82н) безвозмездное поступление материальных запасов относится к аналитической группе подвидов доходов 190 "Безвозмездные неденежные поступления". Конкретный код определяется тем, от кого поступила донорская кровь. Например, при поступлении от бюджетного или автономного учреждения, подведомственного тому же главному распорядителю, используется АНГПД [193](#) "Безвозмездные внутриведомственные неденежные поступления от бюджетных (автономных) учреждений".

Передача крови

Заготовленная донорская кровь может передаваться другим учреждениям за плату или безвозмездно. Если учреждение осуществляет деятельность по заготовлению крови в рамках государственного задания и всю кровь передает безвозмездно, то все записи отражаются по коду вида финансового обеспечения 4 (КФО 4). Если же часть крови передается за плату, в том числе для научно-исследовательских и образовательных целей, необходимо предусмотреть в учетной политике порядок раздельного учета по КФО 4 и КФО 2.

Операции по выбытию крови отражаются в бухгалтерском учете так:

Дебет счета 4 40120 241 "Расходы на безвозмездные перечисления текущего характера государственным (муниципальным) учреждениям"

Кредит счета 4 10537 441 "Уменьшение стоимости готовой продукции - иного движимого имущества учреждения"

- отражено выбытие крови в специализированном учреждении при безвозмездной передаче иным государственным (муниципальным) учреждениям;

Дебет счета 2 40110 131 "Доходы от оказания платных услуг (работ)"

Кредит счета 2 10537 441 "Уменьшение стоимости готовой продукции - иного движимого имущества учреждения"

- отражено выбытие крови в специализированном учреждении при реализации готовой продукции за плату.

Запись делается на основании Накладной на отпуск материалов (материальных ценностей) на сторону (ф. 0504205). На выбытие крови может составляться электронная Накладная на отпуск материальных ценностей на сторону (ф. 0510458). Ее применение обязательно с 2024 года, в 2023 году она применяется по решению учреждения, закрепленному в учетной политике.

Одновременно отражается начисление дебиторской задолженности покупателя за реализованную продукцию:

Дебет счета 2 20531 56X "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных услуг (работ)"

Кредит счета 2 40110 131 "Доходы от оказания платных услуг (работ)".

Если готовая продукция расходуется на собственные нужды, отражается ее перевод в состав материальных запасов по фактической себестоимости записью:

Дебет счета 4 10531 341 "Увеличение стоимости лекарственных препаратов и медицинских материалов - иного движимого имущества учреждения"

Кредит 4 10537 441 "Уменьшение стоимости готовой продукции - иного движимого имущества учреждения"

- переведена готовая продукция в материальные запасы в целях клинического использования в подразделениях учреждения, заготовившего кровь.

Выбытие крови в учреждениях, применяющих донорскую кровь в клинических целях, осуществляется так:

Дебет счета 4 10960 272 "Прямые затраты на производство готовой продукции, работ, услуг в части расходования материальных запасов",

или Дебет счета 4 10980 272 "Общехозяйственные расходы на производство готовой продукции, работ, услуг в части расходования материальных запасов",

или Дебет счета 4 40120 272 "Расходование материальных запасов"

Кредит счета 4 10531 441 "Уменьшение стоимости медикаментов и перевязочных средств - иного движимого имущества учреждения"

- отражено выбытие крови, израсходованной в клинических целях.

Если обнаружен брак

При обнаружении брака отражается выбытие крови или готовой продукции.

Бухгалтерский учет брака зависит от момента его обнаружения, а также возможности оприходования и дальнейшего использования бракованной продукции, например передачи разработчикам диагностических препаратов.

Можно выделить три случая выявления брака в учреждении службы крови, которые должны по-разному отражаться в бухгалтерском учете, а именно:

1) нарушение правил забора крови, обнаруженное в процессе (нарушение герметичности системы и пр.), то есть до оприходования крови в составе готовой продукции;

2) брак обнаружен после оприходования крови в составе готовой продукции, но его реализация в неклинических целях возможна;

3) брак обнаружен после оприходования крови в составе готовой продукции и подлежит уничтожению.

В первом случае брак списывается на себестоимость в общем порядке, то есть записью:

Дебет счета 0 10960 272 "Прямые затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг в части расходования материальных запасов"

Кредит счетов 0 10531 441 "Уменьшение стоимости медикаментов и перевязочных средств - иного движимого имущества учреждения".

Если при этом комиссией установлена ответственность работников за возникновение брака, руководитель учреждения-работодателя вправе принять решение о привлечении работника к ответственности в рамках трудового законодательства. Если принято решение о возмещении ущерба работником, это отражается в учете с применением счета 0 20900 000 "Расчеты по ущербу имуществу и иным доходам".

Готовая продукция при обнаружении брака в процессе получения крови не образуется, соответственно, оснований для ее оприходования и списания нет.

Второй случай, когда брак обнаружен после оприходования крови в составе готовой продукции, при этом возможна его реализация в научных и образовательных целях, характеризуется тем, что себестоимость данной продукции уже сформирована, то есть материалы израсходованы, питание донору предоставлено и т.д. Оснований для уменьшения себестоимости нет, так как затраты фактически понесены учреждением. Однако при этом может меняться цена реализации готовой продукции в связи с признанием ее непригодной для клинического использования.

В бухгалтерском учете можно либо отражать перевод одного вида готовой продукции в

другой (кровь для клинического использования становится кровью для неклинического использования), либо просто отражать реализацию по иной цене (если это предусмотрено преискурантом и учетной политикой учреждения).

Возможность дальнейшего использования брака в тех или иных целях определяет комиссия учреждения. Комиссия составляет Акт о списании материальных запасов (ф. 0504230) в том случае, если бракованная кровь списывается. Также может использоваться электронный Акт о списании материальных запасов (ф. 0510460).

Если кровь можно использовать, по мнению автора, должен составляться иной документ. Например, комиссия может составить акт произвольной формы на кровь, подлежащую реализации в неклинических целях, а бухгалтерия - бухгалтерскую справку по переводу готовой продукции из одного вида в другой.

В третьем случае, когда заготовленная кровь или ее компоненты подлежат уничтожению, списание отражается в учете записью:

Дебет счета 0 40120 272 "Расходование материальных запасов"

Кредит счета 0 10537 441 "Уменьшение стоимости готовой продукции - иного движимого имущества учреждения"

- списан брак по плановой (нормативно-плановой) себестоимости.

Затем, после утилизации, может составляться электронный Акт об утилизации (уничтожении) материальных ценностей (ф. 0510435). Его применяют в 2023 году при централизации учета или по решению учреждения, отраженного в учетной политике.

При этом разница между фактической и плановой себестоимостью готовой продукции, возникающая при определении фактической себестоимости готовой продукции по окончании месяца, в части брака отражается так:

Дебет счета 0 40120 272 "Расходование материальных запасов"

Кредит счета 0 10960 200 "Прямые затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг"

- списана по окончании месяца разница в себестоимости в части бракованной продукции в случае превышения фактической себестоимости над плановой (нормативно-плановой). Если фактическая себестоимость меньше плановой, делается запись методом "красное сторно".

У учреждений, получающих кровь
для образовательных и научных целей

У учреждений, получающих за плату кровь в образовательных и научных целях, нет оснований учитывать ее по КОСГУ 341, так как не происходит применения крови в клинических целях. Поэтому кровь надо учитывать в составе материальных запасов по КОСГУ 346 "Увеличение стоимости прочих материальных запасов".

Поступление крови за плату учитывается так:

Дебет счета 0 10536 346 "Увеличение стоимости прочих материальных запасов - иного движимого имущества учреждения"

Кредит счета 0 4016X 346 "Резерв предстоящих расходов по приобретению материальных запасов"

- поступила донорская кровь (при закупке в ЕИС);

Дебет счета 0 4016X 346 "Резерв предстоящих расходов по приобретению материальных запасов"

Кредит счета 0 30234 73X "Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов"

- принята донорская кровь в ЕИС.

По факту использования крови для научных и образовательных целей она списывается записью:

Дебет счета 0 10900 000 (0 10960 272, 0 10980 272) "Затраты на изготовление готовой продукции, работ, услуг"

или Дебет счета 0 40120 272 "Расходование материальных запасов"

Кредит счета 0 10536 446 "Уменьшение стоимости прочих материальных запасов - иного движимого имущества учреждения"

- отражено использование донорской крови в научно-исследовательских и образовательных целях.

И.В. Артемова
Главный бухгалтер,
консультант

Подписано в печать

19.04.2023
