

ОБ АКТУАЛЬНЫХ ВОПРОСАХ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ОБЩЕОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

© 2009 О.Г. Башарова*

Ключевые слова: учетная политика, бюджетные учреждения, бюджетный учет.

Обосновывается необходимость разработки приказа об учетной политике общеобразовательными учреждениями, так как действующее законодательство предоставляет бухгалтеру бюджетного учреждения выбор некоторых аспектов ведения учета. Рассматриваются разделы учетной политики, составляющие методологическое, организационное и техническое обеспечение учетного процесса для общеобразовательных школ.

Постоянные изменения законодательства, в том числе и в области бюджетного учета, послужили толчком к смене подходов по постановке бухгалтерского учета в бюджетных организациях¹. Произошел переход от жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства к оптимальному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности учреждений в постановке бюджетного учета. Сущность новых подходов выражается главным образом, в том, что на основании общих правил бюджетного учета, устанавливаемых государством, необходимо разрабатывать учетную политику для решения поставленных задач конкретными бюджетными учреждениями.

Однако отдельные бухгалтеры, отстаивая позицию отсутствия необходимости формирования учетной политики в бюджетных учреждениях, ссылаются на тот факт, что ПБУ 1/98 "Учетная политика организации" и новая редакция ПБУ 1/08 не обращено к бюджетным учреждениям, а в п. 2 Инструкции № 25н определено, что государственная учетная политика реализуется через настоящий нормативный акт. Но с другой стороны, федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ обязывает организации самостоятельно формировать свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других специфик деятельности. Отдельно отметим, что общеобразовательные учреждения в соответствии с Бюджетным кодексом РФ имеют право осуществлять приносящую доход деятельность, что подразумевает возникновение доходов, а следовательно, и обязанность уплачивать

налог на прибыль. В свою очередь порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике, утверждаемой соответствующим приказом руководителя. Поэтому учетная политика, являясь внутренним документом организации и практическим руководством для бухгалтерской службы, имеет большое значение и для внешних пользователей: например, при рассмотрении дел арбитражные суды ориентируются на способы учета, отраженные в ней.

Таким образом, формирование общеобразовательными учреждениями учетной политики является необходимым условием эффективного расходования бюджетных средств, а следовательно, и получения высоких результатов деятельности.

Необходимость составления учетной политики общеобразовательной школой обоснована, однако теперь встает вопрос о целесообразности формирования двух учетных политик для целей бухгалтерского и налогового учета как двух отдельных документов, либо создание одной учетной политики, на базе которой будут освещены вопросы бухгалтерского и налогового учета.

Изучив мнения разных авторов по данному вопросу, мы определили, что сформировалось два противоположных взгляда на составление учетной политики для бюджетного учреждения. Некоторые из авторов, например Л. Максимова, выступают за классический вариант учетной политики, то есть два раздела: правила организации бухгалтерского учета и налогового учета, а А. Комлева отстаивает позицию о необходимости формировании двух отдельных документов: По-

* Башарова Ольга Геннадьевна, аспирант Ульяновского государственного университета. E-mail: basharova.ol@mail.ru.

ложения об учетной политике в области бухгалтерского учета и в области налогообложения.

При условии постепенного вовлечения всех образовательных учреждений к получению дополнительных источников финансирования через предпринимательскую и иную приносящую доход деятельность, выделение учетной политики для целей налогового учета является закономерной. В силу того, что большое количество требований, регламентированных Налоговым кодексом РФ, невозможно исполнить, используя лишь формы и методы бухгалтерского учета, возникает необходимость осуществления наряду с бухгалтерским налоговым учетом. Следовательно, формирование отдельного положения об учетной политике для целей налогового учета будет необходимым. Однако в настоящее время большинство исследуемых школ не занимаются предпринимательской деятельностью, а следовательно, отсутствие объектов налогообложения, по нашему мнению, позволяет не формировать отдельно учетную политику для целей налогового учета, а лишь отразить необходимые моменты в учетной политике для целей бухгалтерского учета общеобразовательного учреждения.

Рассмотрим понятия учетной политики в бухгалтерском и налоговом учете и адаптируем его к применению в учете бюджетных учреждений.

Согласно ПБУ 1/08 под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

В свою очередь, согласно п. 2 ст. 11 НК РФ, учетная политика для целей налогообложения - это выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Если коммерческие организации создаются, главным образом, для извлечения прибыли, то бюджетные учреждения должны

обеспечивать выполнение функций по оказанию государственных (муниципальных) услуг физическим и юридическим лицам в соответствии с государственным (муниципальным) заданием². На современном этапе перехода на результативную модель деятельности, можно сделать вывод, что основной целью создания бюджетных учреждений является оказание бюджетной услуги при эффективном расходовании бюджетных средств.

Таким образом, можно определить, что учетная политика для бюджетных учреждений представляет собой совокупность выбранных способов и методов ведения бухгалтерского учета для оказания бюджетной услуги при эффективном использовании бюджетных средств.

Главная задача учетной политики общеобразовательного учреждения состоит в объективности отражения и формирования полной и достоверной информации в целях эффективного управления деятельностью учреждения, что особенно важно в настоящее время в условиях перехода на нормативно-подушевое финансирование и "работу на результат".

Основными принципами формирования учетной политики для общеобразовательных учреждений должны стать: полнота отражения в учете всех фактов хозяйственной деятельности, приоритет содержания перед формой, рациональности ведения учета и непротиворечивости показателей бюджетной отчетности с данными синтетического и аналитического учета.

Учетную политику общеобразовательные учреждения должны формировать с учетом особенностей своей деятельности, но руководствуясь законодательством о бухгалтерском учете и иными нормативными документами, регулирующими ведение бухгалтерского учета.

Рассмотрев основные принципы и задачи формирования учетной политики, остановимся подробнее на основных разделах, которые должны быть освещены в учетной политике для целей бухгалтерского учета общеобразовательного учреждения. Как уже отмечалось ранее, при отсутствии у образовательных учреждений предпринимательской и иной приносящей доход деятельности не возникает необходимости формирования двух

разных учетных политик для целей бухгалтерского и налогового учета, поэтому учетная политика для целей бухгалтерского учета будет состоять из двух разделов: организационного и методического, который в свою очередь включает два подраздела.

Раздел 1. Организационный. В данном разделе необходимо представить:

- ♦ перечень нормативных документов, регламентирующих порядок организации бюджетного учета (федеральный закон “О бухгалтерском учете” от 21 декабря 1996 г. № 129-ФЗ, Бюджетный кодекс РФ, Инструкция по бюджетному учету № 148н, утвержденная приказом Минфина РФ от 30 декабря 2008 г., другие нормативные документы по бухгалтерскому учету, принятые Минфином России);

- ♦ форму бюджетного учета. Образовательным учреждениям предоставлено право выбора из двух форм: мемориально-ордерной с использованием регистров бюджетного учета, регламентированных Инструкцией по бюджетному учету и автоматизированной.

В первом случае проверенные и принятые к учету первичные документы систематизируются по датам совершения операций в хронологическом порядке и отражаются накопительным способом в регистрах бюджетного учета.

Во втором случае бухгалтерский учет ведется на базе конкретного программного комплекса. Применение автоматизированной формы учета позволяет обеспечить высокую точность и оперативность учетных данных, освобождение учетных работников от выполнения простых технических операций, что позволит им больше заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности общеобразовательного учреждения. В условиях комплексной автоматизации бюджетного учета операции формируются в базах данных используемого учреждением программного комплекса. Поэтому в данном случае в учетной политике достаточно будет отразить название программного продукта, на базе которого осуществляется учет. Однако при его использовании необходимо отслеживать, что программа работает в соответствии с Инструкцией и имеет лицензию;

- ♦ структуру бухгалтерской службы. Единые правовые и методологические основы

организации бухгалтерского учета в организациях установлены законом “О бухгалтерском учете” № 129-ФЗ. На руководителя учреждения возложена ответственность за организацию бухгалтерского учета и в зависимости от объема учетной работы он может выбрать одну из четырех моделей, установленных законом.

Если исследовать действующую практику организации бухгалтерского учета в общеобразовательных школах, то определим, что, как правило, на базе средних школ с большим объемом работы создают бухгалтерскую службу в виде структурного подразделения, а на базе основных общеобразовательных школ в условии наличия лишь двух ступеней образования вводят в штат должность бухгалтера. По мере перехода общеобразовательных школ на самостоятельное ведение учета, т.е. переход от централизованных бухгалтерий, отделом образования было предложено такое решение: в целях обеспечения бухгалтерии соответствующим программным и техническим обеспечением были созданы несколько базовых бухгалтерских служб на базах крупных общеобразовательных школ, остальные же школы обслуживались данными бухгалтериями, тем самым это позволило сэкономить бюджетные средства с одновременно высоким уровнем материальной обеспеченности бухгалтерий.

С учетом вышеизложенного, рассмотрим аспекты ведения бухгалтерского учета в общеобразовательных школах, и определим рациональность решения руководителей в данном вопросе исследуемого района. Среди преимуществ создания бухгалтерской службы при организации ведения учета можно выделить:

- а) специализация сотрудников бухгалтерии позволяет достигать высокого уровня квалификации на отдельных участках учета, что приводит к повышению качества учетного процесса;

- б) своевременное обеспечение руководителя общеобразовательного учреждения информацией, необходимой для принятия управленческих решений;

- в) при ведении бухгалтерского учета непосредственно в общеобразовательных школах это позволяет осуществлять контроль за

рациональным использованием материальных и финансовых ресурсов, наличием и движением имущества и обязательств.

Но с другой стороны, недостаточный объем финансирования может не позволить создать материально-техническую базу для ведения бухгалтерского учета, а низкий уровень должностных окладов - к несоответствию квалификации специалистов. Кроме этого, создание бухгалтерской службы приводит к увеличению количества ставок штатного расписания и к возрастанию расходов соответствующего бюджета. Поэтому для малокомплектных общеобразовательных школ целесообразно ввести в штат должность бухгалтера, но при такой форме ведения всего учетного процесса возлагается на этого специалиста. В связи с постоянным изменением законодательства, бухгалтер должен иметь не только высокий уровень знаний в области экономики, финансов и налогообложения, но и постоянно совершенствовать уровень своей квалификации.

Поэтому при выборе варианта ведения бухгалтерского учета в общеобразовательном учреждении руководитель должен учитывать финансовые возможности учреждения, объем учетной работы, а также имеющиеся наряду с достаточным объемом бюджетного финансирования дополнительные источники поступлений;

♦ рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий перечень синтетических и аналитических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета в соответствии со спецификой учреждения. Типовой план счетов, представленный в Инструкции, содержит большое количество синтетических и аналитических счетов, так как в нем предусмотрены счета для органов, организующих исполнение бюджетов, а также для органов, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов. Рабочий же план счетов должен содержать перечень используемых учреждениями счетов. Кроме этого, для получения дополнительной информации, необходимой внутренним пользователям, органы местного самоуправления имеют право открывать дополнительную аналитику к предусмотренным синтетическим счетам. Рабочий план счетов целесообразнее оформить в виде приложения к Приказу организации об

учетной политике для целей бухгалтерского учета;

♦ формы первичных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы, разработанные для внутренней бухгалтерской отчетности. К таким формам можно отнести, например, бухгалтерские справки о корректировке ошибочных записей в бюджетном учете, акт сверки расчетов при проведении инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности. Но при утверждении неунифицированных форм документов следует обращать внимание на требование Закона "О бухгалтерском учете" об обязательных реквизитах, которые должен содержать документ;

♦ порядок и сроки проведения инвентаризации. В учетной политике должны быть регламентированы: частота проведения инвентаризации конкретно по каждому виду активов и обязательств, сроки проведения и перечень имущества и обязательств, проверяемых при проведении каждой инвентаризации. Принятый порядок проведения инвентаризации не должен противоречить соответствующим нормативным документам;

♦ порядок формирования и предоставления бухгалтерской, статистической и иной внутренней отчетности. В Инструкции о порядке составления и предоставления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ, утвержденной Приказом Минфина России от 13 ноября 2008 г. № 128н устанавливаются лишь сроки предоставления отчетности главными распорядителями, поэтому для школ данные сроки устанавливают распорядители средств в лице органов управления образованием;

♦ перечень должностных лиц, имеющих право подписи на первичных учетных документах. Такой перечень должен формироваться по согласованию с главным бухгалтером, а подписываться руководителем. Следует обратить внимание, что в перечне должны быть указаны должности, а не фамилии лиц, имеющие право подписи;

♦ структуру инвентарного номера. Инструкцией регламентируется обязательность присвоения уникального инвентарного номера объектам основных средств, однако, порядок

составления инвентарных номеров не определен. Поэтому образовательное учреждение с учетом специфики своей деятельности определяет порядок формирования инвентарного номера объектов основных средств и отражает данный порядок в учетной политике учреждения.

Раздел 2. Методический. Данный раздел предназначен для определения методов отражения хозяйственных операций, по которым инструкция предполагает несколько вариантов учета. В положении об учетной политике общеобразовательного учреждения необходимо рассмотреть следующие разделы учета:

1. Учет нефинансовых активов:

◆ **основные средства.** Данный раздел учетной политики следует начать, по нашему мнению, с понятия и основных признаков основных средств, в связи с наличием некоторых отличий аналогичных понятий в коммерческом учете. Оценка основных средств при их поступлении регламентирована Инструкцией. Необходимо отразить порядок отражения внутреннего перемещения основных средств, к примеру, между материально ответственными лицами;

◆ **материальные запасы.** Инструкция предполагает вариантность в регламентации вопроса отражения операций по списанию материальных запасов, поэтому имеет смысл описать это в учетной политике. Законодательно определяется два варианта списания стоимости материальных запасов: по фактической стоимости каждой единицы запаса или по средней фактической стоимости. С учетом того, что общеобразовательное учреждение формирует учетную политику и для целей налогового учета, по нашему мнению, следует установить один способ списания материальных запасов в бухгалтерском и налоговом учете для его упрощения.

2. Учет финансовых активов и обязательств. Общеобразовательные школы могут иметь счета как в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджета, так и в банках для учета средств от приносящей доход и иной деятельности. В дан-

ном случае в учетной политике необходимо разграничить данные денежные потоки. Необходимо обратить внимание на порядок выдачи денежных средств под отчет. То есть в учетной политике должны быть обозначены сроки выдачи и предоставления авансового отчета об израсходованных и документально подтвержденных суммах и возврате неиспользованных сумм. Кроме этого должен быть определен лимит средств выдаваемых под отчет. В случае если учреждение оказывает платные образовательные услуги, отдельно следует отразить порядок принятия наличных денежных средств по доходам с применением ККТ или по бланкам строгой отчетности.

Формирование учетной политики является результатом огромной аналитической работы, однако, имея типовую ее структуру, бухгалтерским службам общеобразовательных школ при разработке собственной учетной политики будет гораздо легче.

Таким образом, мы рассмотрели особенности формирования учетной политики, частоту учитывая требования законодательства, регламентирующие деятельность коммерческих организаций. Отсутствие нормативной базы, характеризующей основные положения по формированию учетной политики бюджетных организаций, осложняет задачу общеобразовательных учреждений, но по итогам проведенного исследования считаем, что применение ПБУ 1/08 "Учетная политика организации" возможно в части, не противоречащей Бюджетному кодексу и Инструкции по бюджетному учету. Учетная политика не может быть однотипной для всех учреждений, а должна учитывать особенности конкретной организации. Может быть, это и является одной из причин, по которым такие формы законодательно не утверждены.

¹ См.: *Захарьин В.Р.* Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях: новые правила ведения учета: Практик. пособие. 3-е изд., испр. и доп. М., 2008; *Антипова Т.В.* Модель финансирования получателей бюджетных средств // *Вестн. Самар. гос. экон. ун-та.* Самара, 2008. № 2 (40).

² Статья 6 гл.1 ч. 1 БК РФ.

Поступила в редакцию 12.10.2009 г.