

УДК 657.1

*Н. С. Наговицына*

## СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЁТНОЙ ПОЛИТИКИ УЧРЕЖДЕНИЙ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

Проведенные исследования позволяют утверждать, что одной из важнейших проблем формирования учетной политики для многих организаций является отсутствие в ней всех необходимых разделов и положений. Так, например, в образце учетной политики для казенных учреждений, представленном в информационно-правовой системе "Кодекс", выделены следующие разделы:

1. Вводный раздел.
2. Раздел "Общие положения".
3. Раздел "Порядок организации бухгалтерского учета".
4. Раздел "Особенности учета операций":
5. Раздел "Порядок и сроки проведения инвентаризации". 6. Раздел "Порядок и сроки представления бюджетной и иной отчетности".
7. Раздел "Порядок организации и обеспечения внутреннего финансового контроля".
8. Раздел "Изменение учетной политики".
9. Раздел "Приложения к учетной политике".

В учетной политике реального казенного учреждения, как показывают проведенные исследования, отсутствует деление на разделы.

В рамках данной статьи приводятся рекомендации по формированию учётной политики казённого учреждения с учётом требований нормативных документов по бюджетному учёту.

*Ключевые слова:* учётная политика, бюджетные учреждения, бюджетный учёт, казённые учреждения.

В соответствии со ст. 6 гл. 1 Бюджетного кодекса Российской Федерации [1] казенное учреждение – это государственное (муниципальное) учреждение,

осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы.

Проведенные исследования позволяют утверждать, что одной из важнейших проблем формирования учетной политики для многих организаций является отсутствие в ней всех необходимых разделов и положений. Так, например, в образце учетной политики для казенных учреждений, представленном в информационно-правовой системе «Кодекс» [4], выделены следующие разделы:

#### 1. Вводный раздел.

В нем указываются:

- приказ о вступлении в силу положения о новой учетной политике, дата его вступления в силу;
- приказ о создании постоянно действующей комиссии по осуществлению внутреннего контроля за проведением фактов хозяйственной жизни и бухгалтерского учета, состав данной комиссии;
- приказ о признании утратившим силу приказа об учетной политике на предыдущий период.

2. Раздел «Общие положения». В данном разделе указываются нормативные документы, которые использует учреждение для ведения бухгалтерского учета.

#### 3. Раздел «Порядок организации бухгалтерского учета».

Здесь указываются:

- лица, ответственные за ведение бухгалтерского учета в организации;
- каким структурным подразделением организации осуществляется бухгалтерский учет, каким положением регламентируется деятельность данного

структурного подразделения и какими должностными инструкциями регламентируется деятельность работников, осуществляющих учет;

- рабочий план счетов организации;
- какие формы (унифицированные или нет) применяются при оформлении фактов хозяйственной жизни;
- график документооборота, в котором указан порядок движения и обработки первичных документов;
- список материально ответственных лиц;
- состав постоянно действующих комиссий по различным операциям.

#### 4. Раздел «Особенности учета операций»:

– учет нефинансовых активов (присвоение инвентарных номеров, учет объектов основных средств стоимостью менее 3000 руб., способ начисления амортизации, условия приостановления начисления амортизации, документ, на основании которого организация определяет срок полезного использования объектов основных средств и нематериальных активов, порядок расчета амортизации для объектов, входящих в десятую амортизационную группу, по которой происходит списание (отпуск) материальных запасов, и др.);

- учет финансовых активов и обязательств;
- регулирование сроков и порядка составления и представления отчетности подотчетными лицами (список подотчетных лиц, которым могут выдаваться денежные средства, на основании чего выдаются денежные средства и какими документами оформляются, сроки представления авансового отчета от подотчетного лица);

– учет доходов и расходов (учет расходования денежных средств с лицевого счета, открытого в казначействе, куда принимаются денежные средства, полученные от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, и др.).

5. Раздел «Порядок и сроки проведения инвентаризации». В данном разделе отражаются сроки проведения плановых инвентаризаций, условия для

проведения внеплановых инвентаризаций, порядок оформления результатов инвентаризации.

6. Раздел «Порядок и сроки представления бюджетной и иной отчетности».

7. Раздел «Порядок организации и обеспечения внутреннего финансового контроля». В данном разделе указывается цель проведения внутреннего контроля, его задачи, порядок проведения такого контроля.

8. Раздел «Изменение учетной политики».

9. Раздел «Приложения к учетной политике».

В учетной политике реального казенного учреждения, как показывают проведенные исследования, отсутствует деление на разделы. Однако анализ содержания учетной политики данного учреждения позволяет выделить следующие разделы:

1. «Общие положения». К данному разделу можно, на взгляд авторов, отнести пункт учетной политики рассматриваемого учреждения об утрате силы действующего на предыдущий период приказа.

2. «Организация бухгалтерского учета». К этому разделу следует отнести пункты учетной политики, содержащие следующую информацию:

– бухгалтерский учет ведется в бухгалтерии в специальной компьютерной программе;

– План счетов казенного учреждения указан в Приказе Минфина России от 06.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению». Заметим, что рабочий план счетов в рассматриваемом учреждении отсутствует;

– в учете применяются унифицированные формы документов;

– график документооборота с указанием ответственных за составление и представление документов;

– список материально ответственных лиц;

– список комиссий, которые создаются для отражения отдельных операций, их состав, прочая информация.

3. «Учет хозяйственных операций». К данному разделу можно отнести пункты учетной политики, содержащие следующую информацию:

– всем объектам присвоены инвентарные номера, структура и порядок присвоения таких номеров;

– состав работников, которые имеют право на получение подотчетных сумм, а также сроки, на которые выдаются подотчетные суммы;

– оценка, по которой объекты принимаются к учету, и порядок определения этой оценки, другая информация.

4. «Порядок и сроки проведения инвентаризаций». В учетной политике рассматриваемого учреждения указано следующее:

– инвентаризация обязательно проводится при составлении годовой отчетности;

– приводится список других ситуаций, в которых обязательно проведение инвентаризации;

– назначается комиссия, которая создается для проведения инвентаризации различных участков;

– устанавливаются сроки проведения инвентаризаций и т.д.

5. «Изменение учетной политики». В указанный раздел можно включить пункт о том, что учетная политика применяется последовательно из года в год и может быть изменена в течение года при существенном изменении законодательства в области бухгалтерского учета.

В рассматриваемом учреждении также предусмотрены приложения к учетной политике. При этом в данном учреждении утверждено только одно приложение, а именно график документооборота. Следует обратить внимание на то, что, с точки зрения авторов, говорить о том, что приложения к учетной политике являются ее разделом, не совсем корректно.

Соотношение перечисленных разделов в образце учетной политики казенных учреждений, представленном в информационно-правовой системе «Кодекс», и в учетной политике рассматриваемого учреждения систематизировано в таблице 1.

Таблица 1

**Соотношение разделов учетной политики и приложений к ней  
в рекомендуемом образце и на практике**

Образец учетной политики	Учетная политика рассматриваемого учреждения
Вводный	-
Общие положения	Общие положения
Порядок организации бухгалтерского учета	Порядок организации бухгалтерского учета
Особенности учета операций	Особенности учета хозяйственных операций
Порядок и сроки проведения инвентаризации	Порядок, сроки проведения инвентаризаций
Порядок и сроки представления бюджетной и иной отчетности	-
Порядок организации и обеспечения внутреннего финансового контроля	-
Изменение учетной политики	Изменение учетной политики
Приложения к учетной политике	Приложения к учетной политике

Как видно из таблицы, в учетной политике рассматриваемого казенного учреждения можно выделить не все разделы, рекомендованные в ее образце. Так, в учетной политике указанного учреждения отсутствует вводный раздел,

который содержит сведения о дате принятия новой учетной политики и приказе об утрате силы предыдущей учетной политики. Есть только дата принятия учетной политики, что не совсем правильно, так как учетная политика в казенном учреждении принимается 31 декабря истекающего года, а в силу вступает с 1 января следующего года. То есть из-за отсутствия даты вступления в силу учетной политики получается, что по состоянию на 31 декабря действуют две учетные политики. Таким образом, в учетную политику рассматриваемого учреждения можно рекомендовать добавить вводный раздел следующего содержания:

«Приказываю:

1. Утвердить положение об учетной политике для целей бухгалтерского учета и ввести его в действие с 01.01.2016.

2. Признать утратившим силу приказ от 31.12.2014 № \_\_\_\_ «Об учетной политике на 2015 год».

Данные таблицы указывают на то, что в учетной политике рассматриваемого казенного учреждения отсутствует раздел о порядке и сроках представления бюджетной и иной отчетности. Целесообразно добавить в указанную учетную политику предусмотренный в образце [4] пункт следующего содержания: «Бюджетная отчетность составляется на основании аналитического и синтетического учета по формам, в объеме и в сроки, установленные вышестоящей организацией и бюджетным законодательством. Бюджетная отчетность представляется главному распорядителю бюджетных средств в установленные им сроки».

Как свидетельствуют данные таблицы, в учетной политике рассматриваемого казенного учреждения отсутствует раздел о порядке организации и обеспечения внутреннего финансового контроля. Следовательно, в учетной политике не указаны цель контроля, его задачи, методы проведения и ответственный за проведение такого контроля. Необходимо добавить в учетную политику предусмотренные в образце [9] пункты следующего содержания:

1. «Целью внутреннего финансового контроля является контроль за соблюдением требований бюджетного законодательства, составлением смет доходов и расходов, а также правильностью ведения бухгалтерского учета и отчетности».

2. «Основные задачи внутреннего контроля:

– проверка соблюдения законности и государственной дисциплины в финансово-экономической и хозяйственной деятельности, ведении бухгалтерского учета и расходовании материальных и денежных средств; расчетов с дебиторами и кредиторами; наличия, сохранности, полноты поступления и оприходования денежных средств и материальных ценностей; наличия, правильности оформления, своевременности достоверности отражения документов по регистрам бюджетного учета; правильности и своевременности расчетов по заработной плате, соблюдения штатно-тарифной дисциплины; выполнения предложений и устранения недостатков по актам ревизий и проверок финансово-экономической и хозяйственной деятельности;

– выявление и предупреждение недостач, хищений денежных средств и материальных ценностей».

3. «Ответственным за ведение внутреннего финансового контроля назначить: \_\_\_\_\_».

Кроме этого, целесообразно разработать и включить в состав приложений к учетной политике порядок и формы внутреннего финансового контроля, а также план проведения проверок на текущий отчетный год. При этом приложение к учетной политике «Порядок и формы внутреннего финансового контроля» желательно составить в виде таблицы, содержащей следующие колонки:

- 1) вид контроля (предварительный, текущий или последующий);
- 2) наименование мероприятия в рамках соответствующего вида контроля (например, проверка фактического наличия основных средств, материальных запасов и т.п.);
- 3) сроки проведения соответствующего вида контроля;



4) ответственные за проведение соответствующего вида контроля.

Приложение к учетной политике «План проведения проверок на текущий отчетный год (например, на 2016г.)» также целесообразно составить в виде таблицы, включающей следующие столбцы:

- 1) номер по порядку;
- 2) наименование мероприятий (например, внезапная проверка кассы);
- 3) сроки проведения мероприятий;
- 4) исполнители;
- 5) отметка о проведении проверки.

Кроме того, как видно из таблицы, в учетной политике рассматриваемого казенного учреждения присутствуют остальные разделы, рекомендованные в образце учетной политики. Вместе с тем проведенные исследования показывают, что содержание данных разделов в учетной политике указанного учреждения включает не всю необходимую информацию для ведения бухгалтерского учета и составления отчетности и требуют некоторой доработки. Так, в разделе «Порядок организации бухгалтерского учета» прописаны обязанности, возложенные на руководителя и главного бухгалтера, но не указаны ссылки на должностные инструкции и приказ о бухгалтерии, на основании которых данные обязанности закрепляются. В этом же разделе содержатся ссылки на Приказ Минфина России от 06.12.2010 N 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» (далее – Приказ № 162н) [9], в котором представлен План счетов для казенных учреждений. Однако рабочий план счетов в рассматриваемом авторами учреждении отсутствует. Рекомендуем данному учреждению все-таки сформировать именно рабочий план счетов, так как не все счета, указанные в Приказе № 162н, используются казенным учреждением.

В учетной политике данного казенного учреждения приведен развернутый список учетных регистров, которые обязательно должны составляться на бумажных носителях, а также указана периодичность их составления, пред-

ставлен порядок хранения таких документов в архиве и ответственные за их хранение, но не указано, что такие документы должны группироваться и подшиваться к соответствующим журналам операций. Целесообразно добавить в учетную политику следующую фразу: «По истечении каждого отчетного периода первичные (сводные) учетные документы, сформированные на бумажном носителе, относящиеся к соответствующим журналам операций, хронологически подбираются и сброшюровываются». И только после этой фразы следует указывать порядок сдачи документов в архив, сроки их хранения и ответственных за их хранение лиц.

Проведенные исследования позволяют сделать вывод, что в учетной политике рассматриваемого казенного учреждения не указаны особенности учета нефинансовых активов. В образце учетной политики [4] данные особенности рекомендуется включить в раздел «Особенности учета операций». Вместе с тем отметим, что в такой раздел входят не только правила бухгалтерского учета хозяйственных операций, но и регламентации по учету активов, обязательств, доходов и расходов. Исходя из этого, целесообразно назвать данный раздел учетной политики «Методика ведения бухгалтерского учета». Кроме того, этот раздел следует, в свою очередь, разбить на подразделы:

- «Бухгалтерский учет основных средств»;
- «Бухгалтерский учет нематериальных активов»;
- «Бухгалтерский учет произведенных активов»;
- «Бухгалтерский учет материальных запасов»;
- «Бухгалтерский учет затрат на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг»;
- «Бухгалтерский учет денежных средств, финансовых вложений, дебиторской и кредиторской задолженностей, доходов, расходов и финансовых результатов».

В качестве основных правил бухгалтерского учета нефинансовых активов, отсутствующих в учетной политике рассматриваемого казенного учреждения, рекомендуем следующие:

- порядок отнесения объектов к основным средствам, нематериальным и непроизведенным активам, а также материальным запасам;
- правила определения первоначальной стоимости перечисленных активов;
- случаи и правила учета изменения первоначальной стоимости данных активов;
- порядок определения сроков полезного использования нефинансовых активов и правила начисления амортизации указанных объектов;
- правила списания нефинансовых активов.

Завершая исследование разделов учетной политики, отметим, что данные разделы не закреплены в нормативных документах (как для субъектов государственного (общественного) сектора, так и негосударственного сектора). Действительно, в применяющемся субъектами государственного сектора Приказе Минфина России от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» [13], а также в использующемся негосударственными организациями ПБУ 1/2008 [11] установлены лишь общие положения по формированию учетной политики. Не представлены требования к разделам учетной политики и в Международных стандартах финансовой отчетности, являющихся согласно Плану Минфина России [10] основой для реформирования российского бухгалтерского учета: МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [7] (используется для совершенствования отечественного учета негосударственного сектора) и МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения

оценочных значений и ошибки» [7] (применяется для реформирования российского учета государственного сектора).

Отсутствие в нормативных документах по бухгалтерскому учету регламентаций в отношении определения разделов учетной политики приводит к разночтениям на практике, а также наличию пробелов в содержании учетной политики некоторых организаций.

Обратимся к проблеме формирования приложений к учетной политике. Как было отмечено выше, в рассматриваемом авторами казенном учреждении предусмотрено только одно такое приложение – график документооборота. Данный состав приложений к учетной политике, безусловно, является недостаточным. Ранее авторы уже предлагали разработать и включить в состав указанных приложений рабочий план счетов, порядок и формы внутреннего финансового контроля, а также план проведения проверок на текущий отчетный год. Представляется, что кроме данных документов в состав приложений к учетной политике целесообразно также включить:

- приказ о структуре бухгалтерии учреждения;
- сроки хранения бухгалтерских документов;
- перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, счетов-фактур, денежных и расчетных документов, финансовых и кредитных обязательств;
- перечень должностей работников, имеющих разъездной характер работы согласно должностным инструкциям и обеспечиваемых ежемесячно проездными документами;
- порядок командирования (направления) в служебные командировки сотрудников учреждения;
- порядок выдачи наличных денежных средств под отчет и оформления отчетов по их использованию (кроме командировочных расходов);
- положение о порядке учета операций по санкционированию расходов бюджета;

– положение об оплате труда работников.

Следует обратить внимание на то, что многие рассмотренные проблемы формирования учетной политики характерны для субъектов и государственного (общественного), и негосударственного секторов. В заключение выразим надежду на то, что высказанные предложения будут способствовать решению современных проблем формирования учетной политики субъектов как государственного (общественного) сектора, так и негосударственного сектора.

### Список литературы

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ.
2. *Акатьева М. Д.* Современные тенденции в формировании учетной политики организации // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2013. – № 5. – С. 17–21.
3. *Бельских И. Е.* Либерализация учетной политики как стратегия международной конкурентоспособности национальной экономики // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 12. – С. 38–43.
4. Информационно-правовая система «Кодекс». Образец учетной политики для казенных учреждений. – URL: <http://docs.cntd.ru/document/677034190>.
5. *Клевец В. Б., Сысоева И. Н.* Формирование моделей учетной политики предприятий в зависимости от размера бизнеса: конкретизация их особенностей // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 45. – С. 56–64.
6. МСФО для общественного сектора. Официальный перевод на русский язык. – URL: <http://www.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo>.
7. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н.
8. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н.
9. Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н.

10. План Минфина России на 2012 – 2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности: утвержден Приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): утверждено Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

**НАГОВИЦЫНА Наталья Сергеевна** – старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Вятский государственный университет. 610000, г. Киров, ул. Московская, 36.

E-mail: [usr11715@vyatsu.ru](mailto:usr11715@vyatsu.ru)