

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ЧАСТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ ОБРАЗОВАНИЯ

Аннотация: Учетная политика является одним из элементов управления деятельностью учреждения высшего образования. Автором рассмотрены организационные, технические и методические аспекты учетной политики, приведены этапы формирования эффективной учетной политики и пути ее совершенствования.

Ключевые слова: учетная политика, учетная система, бухгалтерский учет, налоговый учет, ценовая политика, доходы и расходы, учреждение образования.

IMPROVEMENT OF THE ACCOUNTING POLICY OF PRIVATE EDUCATIONAL INSTITUTION

Abstract: Accounting policy is a part of management of higher education institution. Organizational, technical and methodological aspects of the accounting policy have been considered. Stages of effective accounting policy formation and ways of its improvement have been discussed.

Keywords: accounting policy, accounting system, accounting, tax accounting, pricing policy, income and expenses, educational institution

* Статья поступила в редакцию 10 апреля 2012 г.

В современных условиях функционирования системы образования Республики Беларусь управление финансами представляет собой наиболее сложную и приоритетную задачу в деятельности частного высшего учреждения образования [1]. В данном контексте существующие условия хозяйствования предъявляют повышенные требования как к организации, постановке и ведению бухгалтерского учета, так и к самим учетным работникам.

На процесс формирования финансовых результатов деятельности учреждения образования влияют как объективные, так и субъективные факторы. Постоянно возникает необходимость выполнения корректирующих действий. Их результативность в значительной степени зависит от выбранной учетной политики.

Учетная политика является одним из элементов управления финансами учреждения образования и представляет собой совокупность методологических принципов и правил, определяющих порядок и организацию бухгалтерского и налогового учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов финансово-хозяйственной деятельности) [2].

Учетная политика отражает выбор одного из имеющихся аспектов применения действующего бухгалтерского и налогового законодательства. Сам факт существования учетной политики предполагает выбор, определенную свободу действий (в рамках определенных законодательством),

предоставленную учреждению образования при формировании системы учета.

Учетная политика включает организационно-технический и методический аспекты учета.

Организационно-технический аспект включает в себя:

- способы ведения бухгалтерского учета;
- учетную политику, применяемую в структурных подразделениях;
- принятие на работу, перемещение и увольнение материально ответственных лиц;
- план счетов бухгалтерского учета учреждения высшего образования;
- первичные учетные документы, применяемые организацией и самостоятельно разработанные;
- используемые регистры учета (бухгалтерские, налоговые);
- график движения первичных учетных документов и регистров учета;
- самостоятельно разработанные и применяемые организацией формы бухгалтерской отчетности.

Методический аспект учета включает:

- учет и амортизацию долгосрочных активов;
- учет и списание производственных запасов;
- учет затрат на производство;
- учет и оценку товаров, готовой продукции, работ и услуг;
- учет доходов и расходов по текущей деятельности;
- учет доходов и расходов по инвестиционной деятельности;
- учет доходов и расходов по финансовой деятельности;
- учет иных доходов и расходов, не относящихся к текущей финансовой и инвестиционной деятельности;
- создание резервов предстоящих платежей;
- создание резервов по сомнительным долгам;
- учет курсовых разниц и расходов, связанных с покупкой иностранной валюты;
- аналитический учет временных разниц;
- иные вопросы бухгалтерского учета (дата принятия активов на бухгалтерский учет, затраты до начала осуществления деятельности по освоению новых видов услуг, другие вопросы бухгалтерского учета);
- вопросы налогового учета (метод признания выручки, распределение налоговых вычетов по НДС, ведение книги покупок, налог на прибыль, прочие налоги, иные вопросы налогового учета);

– бухгалтерскую отчетность.

При формировании учетной политики необходимо исходить из обособления учета активов и обязательств вуза от активов и обязательств других юридических и физических лиц; непрерывности деятельности вуза, последовательности применения учетной политики; временной определенности фактов хозяйственной деятельности [3].

Имущественная обособленность подразумевает правильность документального оформления принятого в учреждение образования имущества, а также проверки его фактического наличия и отражения в инвентаризационных описях. В данном контексте обособленность рассматривается как организация раздельного учета собственного имущества (активов и обязательств) и имущества других организаций и физических лиц.

Непрерывность деятельности означает, что вуз будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него (а также у собственников вуза) отсутствует намерение и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, соответственно, обязательства будут погашаться в установленном законом порядке.

Последовательность применения учетной политики означает, что принятая учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики возможно в случае изменения законодательства Республики Беларусь, реорганизации вуза, изменения условий хозяйствования. Последовательное применение учетной политики по годам, прежде всего, необходимо для обеспечения сопоставимости отчетных данных на начало и конец отчетных периодов. В случае изменения отдельных элементов учетной политики соответствующие данные отчетности подлежат корректировке.

Временная определенность фактов хозяйственной деятельности означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, начисленная сотрудникам вуза заработная плата относится на издержки производства или обращения того периода, к которому она относится, независимо от фактического времени выплаты начисленной суммы.

Формируемая учреждением образования учетная политика должна соответствовать требованиям полноты, осмотрительности,

приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Требование полноты подразумевает обеспечение полного отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности на основе полного и правильного их документирования, своевременное проведение инвентаризации имущества и отражение ее результатов в учете.

Требование осмотрительности означает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

Требование приоритета содержания перед формой означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности следует отражать исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания. На практике данное положение игнорируется и практически не используется. Бухгалтерский и налоговый учет строятся исходя из правовой оценки произошедших событий.

Следует отметить, что внедрение в учетную практику требования приоритета содержания перед формой должно привести к признанию права бухгалтера на решение проблем учета на основе своего профессионального суждения.

На практике требование приоритета содержания перед формой в современном учете, по существу, не признается. Работники контролирующих органов при рассмотрении спорных вопросов по проблемам учета решают их, как правило, с формальных позиций, не признавая за бухгалтером права на профессиональное суждение.

Требование непротиворечивости означает, что в бухгалтерском учете должно неукоснительно соблюдаться тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.

Требование рациональности предполагает ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации, обоснованное распределение расходов на прямые и косвенные, возможность ведения учета по упрощенным формам и т.п.

Во исполнение данного требования необходимо оценить возможности повышения уровня автоматизации учета на всех этапах, начиная с момента формирования первичного учетного документа и его регистрации (применение компьютерных средств и программ, современных сканеров, датчиков, измерительных устройств и т.п.). Следует также

изучить рациональность штатной структуры бухгалтерии, уровень квалификации каждого ее работника.

На выбор оптимальной учетной политики влияют:

- вид учреждения высшего образования (классический университет, профильный университет, академия, институт, высший колледж);

- виды деятельности, осуществляемые вузом (образовательные и научно-исследовательские услуги, издательство, полиграфия, розничная торговля, торговая-производственная деятельность и т.д.);

- показатели финансово-хозяйственной деятельности (количество студентов, магистрантов, численность персонала, площадь помещений, структура занимаемых площадей, балансовая стоимость недвижимости и т.д.);

- структура учреждения образования (включая структуру бухгалтерии);

- финансовая стратегия вуза (модель хозяйствования, направленная на достижение поставленных собственником вуза целей и задач);

- материально-техническая база (наличие технических средств обработки и ввода информации, компьютерной техники, программного обеспечения и т.д.);

- степень развитости информационных систем управления вузом;

- уровень квалификации бухгалтерских кадров.

При формировании учетной политики вуза по каждому конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется самостоятельная разработка учреждением образования соответствующего способа.

Учетная политика должна содержать все предусмотренные законодательством обязательные составляющие (разделы, части). Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011г. № 102, доходы и расходы учреждения образования в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются:

- доходы и расходы по текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности;
- иные доходы и расходы.

Следует определиться с осуществляемыми видами деятельности (текущей, инвестиционной, финансовой, иной деятельностью) и отразить в учетной политике составные части каждого направления доходов и расходов.

Вместе с тем учреждение образования вправе вносить дополнения в учетную политику по мере возникновения необходимости выполнения хозяйственных операций, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности, если соответствующие способы и методы учета не были уже оговорены в учетной политике. Данные дополнения не считаются изменениями в учетной политике.

Учреждение образования должно раскрывать выбранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. При этом существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых невозможна достоверная оценка заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы погашения стоимости основных средств, нематериальных и иных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от реализации образовательных услуг и другие существенные способы.

Налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета, отраженных в первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета, и на иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением, скорректированных в соответствии с налоговым законодательством посредством проведения расчетных корректировок.

Налоговый учет ведется исключительно в целях налогообложения и осуществления налогового контроля.

В налоговом аспекте учетной политики необходимо отразить те моменты, по которым законодательством предоставлено право выбора или необходимость соответствующей записи в учетной политике.

Налоговый аспект учетной политики вуза включает:

– *метод определения выручки.* В настоящее время существуют два метода определения выручки – первый по мере оплаты товаров (выполненных работ, оказанных услуг), второй – по мере отгрузки товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Для учреждения образования наиболее эффективным методом определения выручки является отражение выручки по мере отгрузки, т.е. по мере выполнения образовательных услуг. В ряде случаев это позволяет оптимизировать налоговые платежи, регулировать уровень затрат и прибыли вуза, эффективно использовать налоговые льготы;

– *момент фактической реализации товаров, работ и услуг.* Выбор момента фактической реализации товаров, работ и услуг зависит от выбранного метода определения (признания) выручки. Для учреждения образования (при методе признания выручки по отгрузке) моментом фактически оказанной образовательной услуги является приходящийся на отчетный период день оказания услуг (день окончания учебного семестра);

– *ведение книги покупок.* Ведение книги покупок носит рекомендательный характер. Для вуза целесообразно отказаться от ведения книги покупок, т.к. это позволит снизить трудоемкость учета, а также исключит в дальнейшем отрицательные последствия неправильного оформления данной книги;

– *порядок распределения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость (НДС).* Распределение налоговых вычетов может производиться методом удельного веса либо методом раздельного учета. Наиболее приемлемым вариантом распределения налоговых вычетов в учреждении образования является метод удельного веса. Данный метод является наиболее простым и доступным для понимания способом ведения учета и требует значительно меньших временных и трудовых затрат, чем метод раздельного учета;

– *определение отчетного периода по НДС.* Налоговым периодом по НДС признается календарный год, а отчетным периодом по выбору плательщика – календарный месяц или календарный квартал. Для учетных работников поквартальная отчетность по НДС

является более удобной, т.к. позволяет в полной мере и своевременно отразить в учете как облагаемые налогом обороты, так и обороты, освобождаемые от обложения НДС;

– *порядок исчисления и уплаты налога на прибыль*. В соответствии со статьей 140 Налогового кодекса Республики Беларусь от обложения налогом на прибыль освобождается прибыль учреждений образования от приносящей доходы деятельности. Вместе с тем разъяснение Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 21.03.2012 г. № 2-2-9/10462 разделяет прибыль вуза на облагаемую налогом и освобождаемую от его уплаты. В учетной политике необходимо детально разделить доходы вуза на освобожденные и не освобожденные от обложения налогом на прибыль;

– *порядок исчисления и уплаты других налогов и сборов*. К прочим налогам, которые исчисляются и уплачиваются частным учреждением образования, относят экологический налог и налог на недвижимость. Учетная политика раскрывает периодичность платежей данных налогов, а также порядок предоставления отчетности по ним.

Налоговый учет ведется с применением форм аналитических регистров налогового учета, которые составляются за отчетный период и с начала года (при наличии соответствующих операций).

В учетной политике вуза рекомендуется в отдельном разделе отразить ценовую политику.

Ценовая политика вуза отражает порядок формирования стоимости образовательных услуг с учетом отраслевых особенностей состава затрат. Стоимость услуг, как правило, определяется на учебный год в зависимости от формы обучения и дифференцируется по специальностям. Ценовая политика раскрывает порядок формирования затрат по статьям расходов, с учетом влияния на них технико-экономических факторов (определяемых на основе отбора постоянно действующих причин изменения себестоимости) [2].

Учетная политика формируется исходя из выбранной стратегии управления финансами вуза и является составной ее частью. Цель данной стратегии состоит в том, чтобы обеспечить гибкость финансовой системы вуза (устойчивость), находящейся под воздействием внешней среды, постоянно выбирая наиболее выгодный вариант действий в управлении финансами [2].

В основе выбора учетной политики должен лежать принцип сочетания достоверности и полноты учетных данных, положительного

финансового результата, оптимизации налоговых платежей, используемых при принятии управленческих решений.

Постоянное совершенствование положений учетной политики является одним из ключевых моментов деятельности учреждения образования в области постановки и ведения бухгалтерского и налогового учета и предполагает:

– постоянный анализ и оценку эффективности принятой учетной политики;

– внесение изменений в учетную политику (в случаях, предусмотренных законодательством) с целью ее оптимизации;

– разработку рекомендаций по применению учетной политики на следующий финансовый год.

Анализ учетной политики предполагает проведение комплекса мероприятий по изучению как имеющихся локальных нормативных документов вуза, определяющих учетную политику, так и норм действующего законодательства. Целью изучения действующей учетной политики является анализ и оценка основных принципов организации учета. При этом должны быть рассмотрены документы, определяющие учетную политику: приказ об учетной политике; перечень утвержденных форм первичных документов, регистров учета, форм отчетности; график движения первичных учетных документов и регистров учета.

Анализ позволяет выделить несколько возможных вариантов применения законодательства при формировании учетной политики учреждения образования, а также определить влияние отдельных элементов учетной политики на результаты финансово-хозяйственной деятельности вуза (сокращение объема учетной работы и процедур, оптимизация налоговых платежей, повышение эффективности использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, рационализация денежных потоков и увеличение инвестиционных возможностей, разрешение противоречий нормативных актов по бухгалтерскому учету).

Изучив и проанализировав все аспекты, формирующие учетную политику вуза, необходимо оценить используемые способы ведения учета с точки зрения рациональности и эффективности построенной на их основе учетной системы.

Выбранная учреждением образования учетная политика существенным образом влияет на величину себестоимости предоставляемых услуг, прибыли, размера налоговых платежей, показателей финансово-хозяйственной

деятельности. Учетная политика является фундаментом всей учетной системы вуза, в которой формируется оперативная информация, впоследствии используемая для принятия управленческих решений.

Правильно организованная учетная политика может заметно повысить эффективность

финансово-хозяйственной деятельности учреждения высшего образования, предотвратить нежелательное развитие событий уже на стадии совершения хозяйственной операции и является эффективным инструментом в решении поставленных перед вузом целей и задач.

ЛИТЕРАТУРА

1. Адамович, Д.Л. Механизм управления финансами частного вуза (на примере Минского института управления) / Д.Л. Адамович // Экономика. Управление. Право. – 2004. – № 2. – С. 22–25.

2. Адамович, Д.Л. Учетная политика высшего учебного заведения / Д.Л. Адамович // Управление в социальных и экономических системах: м-лы XVII Междунар. науч.-практ. конф., г. Минск, 30–31 мая 2009 г. – Минск: Изд-во МИУ, 2009. – С. 146–147.

3. Ванкевич, В.Е. Учетная политика организации для целей бухгалтерского учета и налогообложения: метод. рекомендации по разработке учетной политики организации / В.Е. Ванкевич, А.Н. Сушкевич. – Минск: Фонд «Редакция журнала «Финансы, учет, аудит», 2005. – 232с. – (Библиотека профессионального бухгалтера).