

УДК 33

## **НОРМАТИВНО-ПРАВОВАЯ БАЗА ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ**

**Пономарева Л. В., Скрипачева Е. В.**

Владимирский филиал ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (600037, г. Владимир, ул. Тихонравова, д.1), e-mail: vladimir@fa.ru

### **Аннотация**

В статье исследуется нормативно-правовая база, регулирующая формирование учетной политики, как одного из обязательных внутренних документов любого бюджетного учреждения. К документам, регулирующим формирование учетной политики в бюджетных учреждениях, относятся как законодательные, так и нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности. Бюджетный кодекс Российской Федерации и Федеральный закон «О бухгалтерском учете» определяют основы бухгалтерского учета и единые требования к бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности в бюджетных учреждениях, а также устанавливают особенности регулирования бухгалтерского учета в организациях государственного сектора. К нормативным правовым актам органов регулирования бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях относятся федеральные и отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта, предназначенные для упорядочения организации и ведения бухгалтерского учета. В статье раскрывается сущность и назначение стандартов по бухгалтерскому учету экономического субъекта и их взаимосвязь с его учетной политикой.

Ключевые слова: учетная политика, стандарты бухгалтерского учета, стандарты экономического субъекта, бюджетные учреждения

## **STANDARD AND LEGAL BASE OF FORMATION OF ACCOUNTING POLICIES OF BUDGETARY INSTITUTIONS**

**Ponomareva L. V., Skripacheva E. V.**

"Financial University under the Government of the Russian Federation" VO FGOBU Vladimir branch

### **Summary**

In article the normative and legal basis regulating formation of an account policy as one of mandatory internal documents of any budgetary institution is researched. Treat the documents regulating formation of an account policy in budgetary institutions both legislative, and regulations on accounting and the reporting. The budgetary code of the Russian Federation and the Federal law "About Accounting" define bases of accounting and uniform requirements to accounting and accounting (financial) reports in budgetary institutions, and also set features of regulation of accounting in the organizations of public sector. Federal and industry standards, recommendations in the field of accounting, and also the standards of the economic subject intended for streamlining of the organization and guiding of accounting belong to regulations of organs of regulation of accounting in budgetary institutions. In article the entity and assignment of standards on accounting of the economic subject and their correlation with his account policy reveals.

Keywords: accounting policies, standards of accounting, standards of the economic subject, budgetary institutions

Учетная политика – это один из обязательных внутренних документов бюджетного учреждения. Бюджетным учреждением, как известно, признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий соответственно органов государственной власти или органов местного самоуправления в

сферах образования, культуры, здравоохранения, науки, социальной защиты и иных сферах. [3]. Любое бюджетное учреждение ведет свою деятельность в соответствии с целями деятельности, определенными в соответствующих федеральных законах, иных нормативных правовых актах, муниципальных правовых актах и уставом.

К документам, которые регулируют бухгалтерский учет, а, следовательно, и формирование учетной политики в бюджетных учреждениях, относятся как законодательные, так и нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности.

Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете в бюджетных учреждениях состоит из Федерального закона «О бухгалтерском учете», Бюджетного кодекса Российской Федерации, а также других федеральных законов, например, Гражданского кодекса Российской Федерации, Федерального закона «О некоммерческих организациях», указов Президента, постановлений Правительства прямо или косвенно регулирующих вопросы бухгалтерского учёта.

Бюджетный кодекс Российской Федерации определяет основы бухгалтерского учета и общие требования к составлению бухгалтерской отчетности в бюджетных учреждениях [1].

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее Закон № 402-ФЗ) определяет не только единые требования к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета, но и устанавливает особенности регулирования бухгалтерского учета в организациях государственного сектора.

Под понятием «нормативные правовые акты» объединяются регулирующие учетную практику документы, не имеющие статус федеральных законов. Согласно статье 21 Закона № 402-ФЗ к нормативным правовым актам органов регулирования бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях относятся:

- федеральные стандарты;
- отраслевые стандарты;
- рекомендации в области бухгалтерского учета;
- стандарты экономического субъекта, предназначенные для упорядочения организации и ведения бухгалтерского учета.

Закон № 402-ФЗ (п. 3 ст. 3) определяет: "Стандарт бухгалтерского учета - документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета".

Федеральные стандарты бухгалтерского учета обязательны к применению всеми экономическими субъектами независимо от вида экономической деятельности (если иное не установлено этими стандартами).

Они могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету организаций бюджетной сферы, а также требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности.

В мае 2016 года Министерством финансов Российской Федерации была утверждена программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 годы [5].

В соответствии с данной программой в третьем и четвертом кварталах 2016 г. должны были быть разработаны проекты федеральных стандартов “Запасы”, “Основные средства”, “Нематериальные активы”, “Документы и документооборот в бухгалтерском учете”, “Бухгалтерская отчетность”. Перечисленные стандарты должны вступить в силу с 2018 года.

С 2019 года планируется ввести в действие федеральные стандарты “Доходы”, “Расходы”, “Аренда”, “Участие в зависимых организациях и совместная деятельность”, “Реорганизация юридических лиц”, “Финансовые активы и обязательства”.

С 2020 года начнет применяться стандарт “Некоммерческая деятельность”, разработанный Фондом развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр».

Отраслевые стандарты бухгалтерского учета, как и федеральные, обязательны к применению соответствующими экономическими субъектами (если иное не установлено этими стандартами). Они призваны устанавливать особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

Следует заметить, что в программе разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 годы идет речь не только о разработке федеральных стандартов, но и о внесении изменений в действующие ПБУ. Так, в соответствии с данной программой с 2018 года запланировано вступление в силу изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету, принятые до вступления в силу Федерального закона № 402-ФЗ, в частности, в ПБУ 1/2008 “Учетная политика организации”.

Таким образом, можно сделать вывод, что в ближайшем будущем будут разрабатываться и вводиться в действие новые федеральные стандарты, которые постепенно будут заменять действующие ПБУ и, одновременно, будут действовать ранее принятые ПБУ. Закон № 402-ФЗ (п.1 ст.30) разъясняет, что до утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и Банком России до дня вступления в силу закона о бухгалтерском учете. При этом указанные правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности применяются в части, не противоречащей Закону № 402-ФЗ [6].

Как было указано выше, к нормативным правовым актам органов регулирования бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях помимо федеральных и отраслевых стандартов относятся и рекомендации в области бухгалтерского учета. Они используются для правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта бюджетных учреждений, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета. Рекомендации разрабатываются саморегулируемыми организациями и применяются экономическими субъектами на добровольной основе.

В настоящее время бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях регулируется такими нормативными правовыми актами, как:

- Приказ 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" (далее Приказ Минфина России № 157н);

- Приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н "Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению";

- Приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению";

- Приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению";

- Приказ Минфина России от 30.03.2015 № 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению".

Приказ Минфина России № 157н устанавливает единый порядок ведения бухгалтерского учета органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями. Он регламентирует не только порядок применения Единого плана счетов, но и включает в себя весь перечень необходимых положений по ведению учета, а именно: требования к бухгалтерским документам, к оценке объектов, учетной политике [4].

Следует отметить, что порядок записи операций на счетах бухгалтерского учета имеет свои особенности для разных типов государственных учреждений: казенного, бюджетного и автономного. Поэтому Минфином РФ также разработаны отдельные Планы счетов и Инструкции по их применению для каждого из вышеназванных типов государственных учреждений. Так, бюджетные образовательные учреждения осуществляют бухгалтерский учет в соответствии с Приказом Минфина России от 16.12.2010 № 174н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению». Этот План служит дополнением к Единому плану счетов. На основе данного Плана счетов и Инструкции по его применению, бюджетное образовательное учреждение составляет и утверждает рабочий план счетов в качестве, например, приложения к учетной политике.

К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся и стандарты экономического субъекта. Стандарты экономического субъекта впервые введены в правовое поле Законом № 402-ФЗ. В данном Законе определены сущность и предназначение стандартов по бухгалтерскому учету экономического субъекта и их взаимосвязь с учетной политикой. Так, согласно п.11 ст.21 стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета [2]. Стандарты экономического субъекта, как и рекомендации в области бухгалтерского учета не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам. Экономический субъект самостоятельно принимает решение о разработке и применении этого вида стандартов. Следовательно, разработка и утверждение стандартов экономического субъекта – это право, а не обязанность экономического субъекта.

Если бюджетное учреждение решает, что стандарты экономического субъекта ему необходимы, то сначала оно должно разработать порядок их разработки, утверждения, изменения и отмены, а затем разработать сами стандарты.

Что касается учетной политики, то ее разработка и утверждение является обязанностью, а не правом экономического субъекта.

Учетная политика, в соответствии с п. 1 ст. 8 Закона № 402-ФЗ - это совокупность способов ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом [2]. При формировании учетной политики бюджетные учреждения должны соблюдать следующие общие принципы, изложенные в п.2-4 ст.8 Закона № 402-ФЗ:

– учетная политика должна самостоятельно формироваться экономическим субъектом на основании действующего законодательства, федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета;

– при формировании учетной политики применительно к конкретному объекту бухгалтерского учета способ ведения такого учета следует выбирать из способов, которые допущены в федеральных стандартах;

– если для конкретного объекта способ ведения бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен, то экономический субъект имеет право разработать его самостоятельно, исходя из норм действующего законодательства, федеральных и отраслевых стандартов.

Учетная политика формируется бюджетным учреждением исходя из особенностей своей структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности учреждения.

Учетная политика может быть составлена в виде единого документа, который может включать в себя несколько больших разделов для разных целей. На практике бюджетные учреждения обычно составляют учетную политику в виде пакета организационно-распорядительных документов, т.е. учетная политика имеет многочисленные приложения. В состав последних включаются [4]:

рабочий план счетов бухгалтерского учета;

методы оценки отдельных видов имущества и обязательств;

порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;

порядок отражения в учете событий после отчетной даты;

порядок признания в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности событий после отчетной даты;

формы первичных (сводных) учетных документов, регистров бухгалтерского учета и иных документов бухгалтерского учета;

порядок организации и осуществления экономическим субъектом учета внутреннего финансового контроля;

другие документы, которые необходимы конкретному экономическому субъекту для организации бухгалтерского учета.

Таким образом, Закон № 402-ФЗ предусматривает два пакета внутренних документов, регламентирующих ведение учета бюджетным учреждением:

- учетную политику (ст.8);

- стандарты экономического субъекта (ст.21) [2].

Следовательно, способы ведения объектов бухгалтерского учета бюджетное учреждение может отражать как в учетной политике, так и отдельно в стандартах экономического субъекта (например, по ведению учета основных средств, материальных запасов, денежных средств и др.), являющихся частью учетной политики. В этих стандартах бюджетному учреждению необходимо раскрыть особенности документального оформления

тех или иных операций, порядок принятия объекта на учет, порядок его использования (эксплуатации), методику учетного процесса (корреспонденцию счетов для отражения отдельных фактов хозяйственной деятельности) и другие решения, направленные на унификацию учетных процедур в бюджетном учреждении.

#### Список литературы

1. "Бюджетный кодекс Российской Федерации" от 31.07.1998 № 145-ФЗ
2. Федеральный Закон от 06.12.2011 года № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".
3. Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях".
4. Приказ 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"
5. Приказ Минфина России от 23.05.2016 № 70н "Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016 - 2018 гг."
6. О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (ПЗ - 10/2012)