

На правах рукописи

Федорченко Татьяна Анатольевна

**ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ
ПОЛИТИКИ В НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва
2013

Работа выполнена на кафедре «Управленческий учет» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Сабанин Руслан Леонидович

Официальные оппоненты: **Сахчинская Наталья Сергеевна**
доктор экономических наук, доцент,
НОУ ВПО «Самарская гуманитарная академия»,
декан экономического факультета

Бескорвайная Светлана Анатольевна,
кандидат экономических наук, доцент,
ФГБОУ ВПО «Московский государственный
университет печати имени Ивана Федорова»,
доцент кафедры «Экономика и финансы
медиабизнеса»

Ведущая организация: **ФГБОУ ВПО «Юго-Западный государственный
университет»**

Защита состоится 4 декабря 2013 года в 12-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.03 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 55, ауд. 213, Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 49, комн. 203, Москва, 125993.

Автореферат разослан 1 ноября 2013 г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации 1 ноября 2013 г. размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу: <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Ученый секретарь
диссертационного совета Д 505.001.03,
к.э.н., доцент

О.Ю. Городецкая

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Учетная политика служит основой всей системы бухгалтерского учета. Это не только внутренний документ организации, отражающий совокупность способов ведения бухгалтерского учета, но и один из инструментов управления. С помощью учетной политики можно воздействовать как на процесс обработки информации, так и на порядок формирования ряда показателей: себестоимости продукции, величину прибыли, сумму налоговых платежей. При формировании учетной политики, в силу ее влияния на финансовые потоки, имущественное положение и величину налоговых обязательств, следует охватывать все ее аспекты в любых хозяйствующих субъектах независимо от сферы деятельности и организационно-правовых форм.

В настоящее время в России, вставшей на путь социально-экономических преобразований, наметились тенденции реформирования системы образования. В рамках инновационных преобразований необходим поиск направлений управления образовательной деятельностью. Что в свою очередь предъявляет требования к формированию учетной политики, способствующей созданию эффективной учетной системы, оптимизации налогообложения и унификации учетного процесса.

По данным Государственного комитета статистики¹ на начало 2012/2013 учебного года в России функционировало 693 негосударственных образовательных учреждений высшего и среднего профессионального образования, в которых обучалось 1033 тысячи студентов. Специфика деятельности негосударственных образовательных учреждений (НОУ) обуславливает особенности организации бухгалтерского учета и формирования учетной политики.

Сложность проблем, возникающих при формировании учетной политики в негосударственных образовательных учреждениях, усугубляется недостаточным количеством научных работ монографического характера, имеющихся публикаций в периодических изданиях, посвященных сфере образования и, в частности, негосударст-

¹ Россия в цифрах – 2013 г. / Федеральная служба государственной статистики. – www.gks.ru.

венным образовательным учреждениям. Все вышеизложенное предопределило актуальность избранной темы исследования.

Степень научной разработанности проблемы.

Основные положения и вопросы, связанные с проблемами формирования учетной политики, достаточно системно и обстоятельно рассмотрены в научных трудах многих ученых. Вопросам регламентации и стандартизации учетных процессов, рекомендациям по выбору способов учета, организации бухгалтерского и налогового учета посвящены труды В.В. Авдеева, А.С. Бакаева, В.В. Брызгалина, М.А. Вахрушиной М.А., Н.П. Кондракова, И.Л. Львовой, Е. Е. Ляльковой, Н.Н. Макаровой, М.Ю. Медведева, С.А. Рассказовой-Николаевой, Н.С. Сахчинской, В.В. Семенихина, Л.З. Шнейдмана и других. Анализ работ указанных авторов показал, что наряду с достаточно глубокой проработанностью проблемы, имеют место дискуссионность, а в отдельных случаях неоднозначность нормативно-правового обеспечения, оказывающие влияние процесс формирования учетной политики.

Существенный вклад в разработку теоретических и практических положений в организации учетной системы в некоммерческих организациях (НКО) внесли С.Н. Братановский, Л.В. Гусарова, Е.Ю. Диркова, Г.В. Кузьмин, Л.М. Макальская, В.Д. Новодворский, Е.И. Серегина, Г.Г. Ягудина и другие. В них акцентировано внимание на исследование вопросов, связанных с особенностями учета, аудита, экономики, финансового управления, управленческого учета НКО. Несмотря на значимость представленных работ, следует отметить, что вопросы формирования учетной политики негосударственных образовательных учреждений рассматриваются недостаточно, отсутствует комплексность исследований данной проблемы.

Исследованию проблем учета в образовательных учреждениях посвящены работы таких авторов, как А.Д. Дайновский, Ю.С. Зиновьева, О.В. Колибаба, О.М. Немчицкая, Т.В. Тимофеева и др. Содержащиеся в них исследования были направлены на раскрытие и аргументацию порядка учета отдельных объектов и хозяйственных операций образовательных учреждений, оставляя за рамками исследовательского процесса вопросы формирования учетной политики, направленные на повышение экономической эффективности деятельности образовательного учреждения, оптимизацию налогообложения и унификацию учетных систем.

Актуальность, возрастающая практическая значимость и недостаток комплексных научных разработок по формированию учетной политики в негосударственных образовательных учреждениях предопределили выбор темы, постановку цели и задач исследования.

Цель диссертационного исследования. Цель исследования заключается в решении научной задачи совершенствования процессов формирования учетной политики и ее практической реализации применительно к деятельности негосударственных образовательных учреждений.

Задачи исследования. В соответствии с целью исследования в работе поставлены следующие задачи:

- раскрыть организационно-правовые и экономические особенности функционирования негосударственных образовательных учреждений, предопределяющие подходы к формированию их учетной политики;

- проанализировать элементы организационно-технического раздела учетной политики негосударственных образовательных учреждений и выявить направления ее дальнейшего развития;

- раскрыть особенности учета расходов негосударственных образовательных учреждений, оказывающих влияние на элементы учетной политики;

- выработать рекомендации по формированию учетной политики, направленные на оптимизацию налогообложения, а также выявить направления унификации положений учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета в НОУ;

- определить этапы и разработать алгоритм формирования учетной политики в негосударственных образовательных учреждениях.

Предметом исследования выступает совокупность теоретических и методологических положений по формированию учетной политики в негосударственных образовательных учреждениях.

Объектом исследования является учетная политика негосударственных образовательных учреждений.

Область исследования. Исследование соответствует п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» Паспорта специальности

08.00.12 - Бухгалтерский учёт, статистика (экономические науки).

Теоретические и методологические основы исследования. Теоретическую базу исследования составили труды российских ученых по бухгалтерскому и налоговому учету, формированию учетной политики; законодательные и нормативные акты по регулированию бухгалтерского учета и налогообложения в Российской Федерации; нормативные документы, регулирующие деятельность организаций сферы образования.

Методологической базой исследования послужили общенаучные принципы исследования, предполагающие изучение экономических закономерностей и явлений в развитии и взаимосвязи. Исследования проводились с применением следующих методов и приемов научного познания: наблюдения, сравнительного и логического анализа, комплексного и системного подхода к изучению оцениваемых показателей, дескриптивного метода (обобщение и интерпретация исследуемого материала).

Информационной базой работы послужили данные бухгалтерского и налогового учета, статистической отчетности негосударственных образовательных учреждений высшего и среднего профессионального образования; научная и периодическая литература по исследуемой проблеме.

Научная новизна исследования заключается в разработке комплекса теоретических и методических положений по совершенствованию процесса формирования учетной политики для целей бухгалтерского и налогового видов учета в негосударственных образовательных учреждениях.

Научную новизну содержат следующие положения диссертации:

1. Выявлены организационно-правовые и экономические особенности функционирования негосударственных образовательных учреждений и факторы, оказывающие влияние на формирование учетной политики НОУ. Выделены специфичные для НОУ факторы: разграничение предпринимательской и непредпринимательской деятельности, закрепление в учетной политике порядка учета доходов и расходов, произведенных за счет различных источников, определение дохода относящегося к отчетному периоду.

2. Обоснованы состав и содержание элементов организационно-технического аспекта учетной политики НОУ: построение рабочего плана счетов, определение

графика документооборота и принятие порядка проведения инвентаризации, способствующих повышению эффективности учетного процесса.

3. Разработаны рекомендации по формированию элементов учетной политики объектов имущества, затрат и калькулирования себестоимости образовательной услуги, включающие: обоснование величины поступлений от оказания платных образовательных услуг в составе доходов от обычных видов деятельности образовательного учреждения в отчетном периоде; номенклатуру статей затрат негосударственного образовательного учреждения сгруппированных в соответствии с целями расходов на проведение учебного процесса, воспитательной деятельности и управления образовательным процессом; использование комбинированного метода учета затрат, включающего элементы нормативного метода и метода пропорционального распределения затрат, способствующие оптимизации процесса ценообразования.

4. Обоснована необходимость выделения специального раздела учетной политики для целей налогообложения. С целью оптимизации работ по формированию учетной политики образовательных учреждений уточнена классификация элементов учетной политики для целей налогообложения; предложена универсальная формула расчета доли дохода от образовательной деятельности, учитываемой в налоговом периоде; выявлены факторы, способствующие принятию приемлемого решения при выборе системы налогообложения, направленные на оптимизацию налоговой нагрузки негосударственных образовательных учреждений; выявлены элементы учетной политики НОУ, позволяющих достичь сближения учетных систем.

5. Определена последовательность разработки и составлен алгоритм формирования учетной политики, а также сформирована учетная политика для целей бухгалтерского и налогового видов учета для практического использования в негосударственных образовательных учреждениях.

Теоретическая и практическая значимость исследования.

Теоретическое значение выполненной диссертационной работы заключается в развитии и углублении методики формирования учетной политики. Материалы диссертационного исследования могут быть использованы при проведении научных исследований, посвященных проблемам формирования учетной политики и построения эффективной учетной системы в образовательных учреждениях.

Практическая значимость диссертационного исследования состоит в возможности широкого применения рекомендаций, которые могут быть использованы в процессе формирования учетной политики негосударственными образовательными учреждениями с целью оптимизации учетного процесса и налогообложения деятельности организации.

Самостоятельное практическое значение имеют следующие положения диссертационного исследования:

- рекомендации по содержанию утверждаемых в составе учетной политики рабочего плана счетов, графика документооборота и порядка проведения инвентаризации, учитывающие организационно-правовые и экономические особенности функционирования негосударственных образовательных учреждений;

- рекомендации по отражению в учетной политике методики учета затрат и калькулирования себестоимости услуг сферы образования;

- универсальная формула расчета доли дохода от образовательной деятельности, учитываемой в налоговом периоде, а также рекомендации по формированию учетной политики в целях оптимизации налогообложения образовательных учреждений;

- алгоритм формирования учетной политики, позволяющий учесть многообразие этапов и процедур формирований учетной политики.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертационной работы докладывались и обсуждались на международных научно-практических конференциях: «Инновационный путь развития РФ как важнейшее условие преодоления мирового финансово-экономического кризиса» (Москва, ФГБОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт», 21-22 апреля 2009 г.), «Актуальные проблемы экономики и права в современных условиях» (г. Пятигорск, Международная академия финансовых технологий, 23-24 октября 2009 г.), «Социально-экономическое развитие России: проблемы, тенденции, перспективы» (г. Курск, ФГБОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт», 28 мая 2010 г.), «Актуальные проблемы экономики, социологии и права в современных условиях» (г. Пятигорск, Международная академия финансовых технологий, 08-09 октября 2010 г.), «Социально-экономическое разви-

тие России: проблемы, тенденции, перспективы» (г. Курск, Курский филиал Финансового университета при Правительстве РФ, 25 мая 2012 г.).

Материалы диссертации используются в практической деятельности Негосударственного образовательного учреждения среднего профессионального образования «Экономико-компьютерный техникум», в частности, утверждена и принята к действию разработанная учетная политика, включая составленный график документооборота. Используется методика расчета доли дохода от оказания платных образовательных услуг, относящейся к отчетному периоду. По материалам исследования внедрен метод учета затрат и калькулирования себестоимости, способствующий оптимизации ценообразования образовательных услуг. Используется описанная в исследовании модель системы налогового учета, направленная на сближение бухгалтерского и налогового видов учета, а также рекомендации по оптимизации налогообложения негосударственных образовательных учреждений. Выводы и основные положения диссертации, применяемые НОУСПО «Экономико-компьютерный техникум», способствуют увеличению эффективности учетного процесса.

Ряд положений диссертации используются кафедрой «Экономика и финансы» Курского филиала ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» при чтении курсов лекций по дисциплинам «Бухгалтерский учет», «Бухгалтерское дело».

Публикации. Основные результаты научного исследования опубликованы в одиннадцати работах общим объемом 5,37 п.л. (авторский объем – 4,37 п.л.), в том числе в трех публикациях общим объемом 2,1 п.л. (авторский объем – 2,1 п.л.) в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников из 185 наименований и 7 приложений. Основной текст исследования изложен на 151 странице и содержит 19 таблиц, 2 формулы, 21 рисунок.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

В соответствии с целью и задачами исследования в диссертационной работе рассматриваются четыре группы проблем.

Первая группа проблем связана с исследованием организационно-правовых и экономических особенностей функционирования негосударственных образовательных учреждений и факторов, оказывающих влияние на формирование учетной политики НОУ.

Середина 90-х годов ознаменовалась для Российской Федерации широким распространением негосударственного образования и созданием негосударственных образовательных учреждений высшего и среднего профессионального образования. К 2012 году их удельный вес в общем числе образовательных учреждений соответствующего профиля составил, соответственно, 41% и 9 %. Данные цифры свидетельствуют о сложившейся в стране сфере деятельности, которая при этом обладает определенной спецификой. Негосударственные образовательные учреждения имеют определенные организационно-правовые особенности, важнейшие из которых представлены в таблице 1.

В приведенных характеристиках можно выделить две группы: одни присущи всем образовательным учреждениям; другие принадлежат только негосударственным образовательным учреждениям.

К первой группе можно отнести порядок и цель создания, учредительные документы, вид деятельности, лицензионные условия, источники доходов, назначение прибыли, ответственность по обязательствам. Бюджетные и частные учреждения могут получать доходы в виде бюджетного финансирования и от оказания платных образовательных услуг. При этом имеются и некоторые различия. Государственные и муниципальные учреждения имеют гарантированное право на бюджетное финансирование, а негосударственные образовательные учреждения самостоятельно зарабатывают средства на свое содержание.

Ко второй группе относятся право собственности на имущество, право распоряжения имуществом, выполнение требований бюджетного законодательства. Бюджетные учреждения, подведомственные органам исполнительной власти, используют бюджетные средства исключительно через лицевые счета бюджетных уч-

реждений, которые ведутся Федеральным казначейством. Негосударственные образовательные учреждения открывают счета в кредитных учреждениях и по своему усмотрению вправе осуществлять расходы, выполнять работы, оказывать услуги, относящиеся к его основной деятельности, использовать свое имущество для создания других юридических лиц или участия в них.

Таблица 1 - Организационно-правовые основы функционирования негосударственных образовательных учреждений

Область деятельности	Характеристика деятельности
Порядок создания	Могут создаваться в организационно-правовых формах, предусмотренных гражданским законодательством для некоммерческих организаций
Учредители	Граждане и (или) юридические лица
Количество учредителей	Не ограничено
Цель создания	Предоставление услуг в области образования
Учредительные документы	Устав, Учредительный договор (на усмотрение учредителей)
Право на имущество	Право оперативного управления или право собственности
Распоряжение имуществом	Вправе распоряжаться имуществом, находящимся в собственности учреждения
Вид деятельности	Занимается видами деятельности не запрещенными законодательством РФ и соответствующими целям деятельности, предусмотренными учредительными документами
Возможность осуществлять образовательную деятельность	Наличие лицензии
Порядок финансирования	Возможен государственный или муниципальный заказ
Виды получаемых доходов	Доходы от деятельности, осуществляемой в соответствии с учредительными документами
Распоряжение доходами	Доходы поступают в самостоятельное распоряжение учреждения и используются им для достижения целей образовательной деятельности
Назначение прибыли	Прибыль не распределяется между учредителями, а реинвестируется в образовательную деятельность
Ответственность по обязательствам	Отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами. При недостаточности указанных денежных средств субсидиарную ответственность по обязательствам такого учреждения несет собственник его имущества
Распространение норм бюджетного законодательства	Не распространяются

По итогам исследования были выявлены факторы, оказывающие влияние на формирование учетной политики в негосударственных образовательных учреждениях (рисунок 1).



Рисунок 1 - Факторы, оказывающие влияние на формирование учетной политики в образовательных учреждениях

Многие из приведенных факторов в равной мере относятся к образовательным учреждениям различных форм собственности, так как вышеназванные организации функционируют в одной экономической среде. В то же время, бюджетные организации в своей деятельности обязаны руководствоваться бюджетным законодательством и Инструкцией по бюджетному учету (в отличие от частных образовательных учреждений), что в свою очередь оказывает влияние на формирование учетной политики и организацию бухгалтерского учета.

В центре внимания проблем второй группы – исследование особенностей организации бухгалтерского учета в негосударственных образовательных учреждениях с целью формирования рекомендаций по составу и содержанию элементов организационно-технического и методического аспектов учетной политики.

В результате исследования были сформулированы рекомендации по организации и ведению бухгалтерского учета, применению форм бухгалтерского учета, разработке рабочего плана счетов бухгалтерского учета, технологии обработки учетной информации, порядку формирования документооборота и проведения инвентаризации.

В диссертационном исследовании проанализирован состав статистической отчетности образовательного учреждения, а также особенности учета объектов его имущества. Результатом исследования стали рекомендации по учету объектов основных средств с целью детализации информации о некоторых классификационных группах, а также разграничению учетной информации о составе амортизируемого и неамортизируемого имущества в части объектов, приобретенных в рамках коммерческой и некоммерческой деятельности.

Значительная часть учетной работы негосударственного образовательного учреждения связана с учетом расчетов по предоставленным образовательным услугам. При этом регистр, формирующий данную информацию, должен содержать показатели, учитывающие следующие процедуры:

- ведение списка студентов, обучающихся в учреждении и его подразделениях;
- учет предоставляемых студентам услуг по обучению: основное образование, спецкурсы, послевузовское образование и другие виды услуг;
- расчет стоимости услуг;
- учет оплат, поступающих от студентов и их представителей за разные виды образовательных услуг;
- вычисление долгов студентов за основное образование и дополнительные услуги;
- вычисление пени за просроченные долги и доплат за изменившиеся тарифы по неоплаченным услугам;
- выполнение необходимых перерасчетов в связи с вводом различных данных, влияющих на долг, пеню и доплату.

В регистре учета расчетов по оплате за обучение необходимо указать учебный год, стоимость обучения за год, валюту платежа, период обучения в рамках выбранного года, дату и номер платежного документа, сумму платежа и сформировавшуюся задолженность.

Анализ учетной политики негосударственных образовательных учреждений показал, что в большинстве случаев в приложении к учетной политике утверждаются сроки и наименование предоставляемых документов. Не указываются ответственные лица, порядок обработки и хранения документов. В отдельных учреждениях отсутствует график документооборота и работники руководствуются только номенклатурой дел. В связи с этим предлагаем использовать в негосударственных образовательных учреждениях график документооборота, разработанный автором и отраженный в диссертационной работе. Вышеназванный документ учитывает особенности движения первичных документов по оказанию образовательных услуг и взаимодействию структурных подразделений, а также специфику статистической отчетности НОУ. Данный документ должен способствовать улучшению всей учетной работы в учреждении, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, а также повышению уровня механизации и автоматизации учетных работ.

Исследование, проведенное в негосударственных образовательных учреждениях, позволило установить, что основной составляющей дебиторской задолженности негосударственных образовательных учреждений (80-100%) являются долги учащихся за полученные образовательные услуги.

Инвентаризацию расчетов с дебиторами целесообразно проводить по окончании этапа оказания образовательной услуги (учебный год, семестр). Приказом руководителя должна быть назначена инвентаризационная комиссия, включающая как работников бухгалтерской службы, так и работников учебной части.

Члены комиссии должны сверить перечень контрагентов (студентов, слушателей, учащихся), определяя при этом период обучения, случаи перевода студентов с одной специальности на другую, восстановления студентов в течение учебного года, перевода из других учебных заведений.

Инвентаризационной комиссии целесообразно осуществлять сплошной метод сбора первичных документов, т.е. по каждому дебитору необходимо проанализировать всю имеющуюся первичную документацию и сопоставить с данными бухгалтерского

учета. Таким образом, на втором этапе произойдет сверка и выявление дебиторской задолженности по предоставленным студентам услугам по обучению: основное образование, курсы дополнительного образования и другие виды услуг. На заключительном этапе необходимо оформить результаты проведенной инвентаризации. Кроме того, результатом инвентаризации будет являться выявление дебиторской задолженности, у которой истек срок исковой давности, а также безнадежной дебиторской задолженности.

Плата за обучение должна распределяться равномерно в течение всего периода обучения и должна быть сопоставима с расходами на образовательный процесс. Этого можно достичь путем определения выручки от оказания образовательной услуги как одной двенадцатой части стоимости одного учебного года.

В диссертационной работе предложен перечень вопросов, подлежащих отражению в методическом разделе учетной политики негосударственного образовательного учреждения, обозначена проблема, касающаяся процесса начисления амортизационных отчислений. В соответствии с нормами методологического регулирования бухгалтерского учета основных средств некоммерческие организации не начисляют амортизацию, а начисляют износ по установленным нормам амортизационных отчислений. В том случае, если объекты были приобретены за счет средств, полученных от оказания платных образовательных услуг, отказавшись от начисления амортизации, негосударственное образовательное учреждение не сможет возместить затраты по использованию объектов основных средств. Кроме того, при определении себестоимости оказываемых образовательных услуг возникает необоснованное занижение себестоимости на сумму неначисленной амортизации и, как следствие, искажение финансового результата. Из этого следует, что негосударственные образовательные учреждения должны организовать отдельный учет основных средств, приобретенных за счет целевого финансирования, безвозмездных поступлений, грантов и за счет поступлений от платной образовательной деятельности, разграничив при этом амортизируемое и неамортизируемое имущество.

Исследование негосударственных образовательных учреждений высшего и среднего профессионального образования показало, что применяемые на практике методики калькулирования образовательных услуг не позволяют рассчитать стоимость конкретной образовательной услуги, оказываемой данным учреждением по определенной специальности или форме обучения. По нашему мнению, объектом калькулирования в не-

государственных образовательных учреждениях необходимо признать образовательную услугу, оказываемую отдельному лицу (студенту, слушателю).

В диссертационной работе предложена следующая номенклатура статей затрат негосударственного образовательного учреждения.

1. Расходы, относящиеся к учебному процессу.
 - 1.1. Заработная плата преподавательского и учебно-вспомогательного персонала.
 - 1.2. Обязательные отчисления во внебюджетные фонды.
 - 1.3. Материальные расходы.
 - 1.4. Аренда основных средств.
2. Расходы, относящиеся к воспитательной деятельности.
 - 2.2. Заработная плата персонала, осуществляющего воспитательный процесс.
 - 2.3. Обязательные отчисления во внебюджетные фонды.
 - 2.4. Материальные расходы.
 - 2.5. Расходы на культурно-массовые мероприятия.
3. Расходы, относящиеся к организации и управлению образовательным процессом.
 - 3.1. Заработная плата административно-управленческого персонала.
 - 3.2. Обязательные отчисления во внебюджетные фонды.
 - 3.3. Материальные расходы; амортизация основных средств.
 - 3.4. Расходы на рекламу.
 - 3.5. Ремонт и текущее содержание зданий и сооружений.
 - 3.6. Повышение квалификации персонала.
 - 3.7. Прочие расходы.

Выделение отдельной группы расходов, связанных с воспитательной работой, на наш взгляд, необходимо в связи с тем, что образовательная деятельность включает в себя как учебный, так и воспитательный процесс. Кроме того, информация о расходах на мероприятия, проводимые в воспитательных целях, выделяется обособленно и предоставляется образовательным учреждением в ходе процедуры прохождения аккредитации.

В ходе диссертационного исследования рассмотрены варианты применения различных методов учета затрат в негосударственных образовательных учреждениях, что позволило рекомендовать к использованию комбинированный метод, включающий элементы нормативного метода и метода пропорционального распределения затрат (рисунок 2).



Рисунок 2 - Алгоритм расчета себестоимости образовательной услуги

Рекомендации имеют следующие обоснования:

- в связи с тем, что количественный учет труда ведется в соответствии с учебными планами, предварительно составленными и утвержденными, стоимостный учет труда ведется в соответствии с установленными тарифными ставками оплаты труда за академический час занятий, а фактические и нормативные показатели отработанного времени сопоставляются за отчетный период, для данной группы затрат возможно применение нормативного метода калькуляционного учета;

- нормирование таких расходов, как материальные затраты, командировочные расходы, расходы на рекламу, трудоемко для негосударственных образовательных учреждений, имеющих небольшой штат сотрудников бухгалтерской службы. В этом случае вышеназванные расходы целесообразно распределять пропорционально прямым трудовым расходам, исходя из плановых норм.

Третья группа проблем связана с выявление в учетной политике элементов, позволяющих определить направление оптимизации налогообложения негосударственных образовательных учреждений.

Большое значение при формировании учетной политики для целей налогообложения имеет классификация ее элементов. Для выявления различных классификационных групп выделены виды элементов учетной политики (таблица 2). Представленная классификация – это объединение элементов учетной политики для целей налогообложения

в отдельные группы по однородному признаку, способствующая оптимизации процедуры формирования учетной политики.

Таблица 2 - Классификация элементов учетной политики для целей налогообложения

Классификационный признак	Группа элементов
По степени влияния на размер исчисляемых налогов	- Элементы, оказывающие влияние на размер налоговых платежей. - Элементы, не оказывающие влияние на размер налоговых платежей.
По степени отражения в законодательных актах	- Элементы учетной политики, установленные законодательством. - Самостоятельные решения организации, не отнесенные законодательством к учетной политике.
Для целей группировки в разделы	- Организационно-технические. - Методические.
Для целей оформления	- Элементы, включаемые в отдельные разделы приказа об утверждении учетной политики. - Элементы, отражаемые в отдельных приложениях к приказу об утверждении учетной политики.
По отношению к процессу формирования налоговой базы	- Элементы, квалифицирующие активы и обязательства в целях расчета налоговой базы. - Элементы, отражающие варианты оценки активов и обязательств в целях формирования налоговых баз. - Элементы, отражающие момент признания доходов, расходов, активов, обязательств и момент формирования налоговой базы.

Учетная политика позволяет негосударственному образовательному учреждению оптимизировать налоговую базу в части налога на прибыль организации. Так как период обучения может быть как более одного налогового периода, так и менее одного налогового периода, стоимость обучения может устанавливаться как за весь период обучения, так и за часть периода (учебный семестр, год), для расчета суммы дохода, относящейся к налоговому периоду, необходима универсальная формула.

В связи с этим предложена следующая формула расчета доли дохода от образовательной деятельности, учитываемой в налоговом периоде:

$$V = \frac{P \times t_n}{t}, \quad (1)$$

где V – сумма дохода от оказания образовательной услуги, учитываемой в налоговом периоде, руб.;

P – стоимость образовательной услуги, руб.;

t_n – число месяцев оказания образовательной услуги в налоговом периоде;

t – число месяцев оказания образовательной услуги.

В задачи негосударственного образовательного учреждения входит самостоятельное определение в учетной политике перечня прямых расходов, связанных с оказанием

образовательных услуг. В связи с тем, что прямые расходы относятся непосредственно к оказанию конкретной образовательной услуги (обучению по конкретной специальности, направлению соответствующего курса), можно выделить три категории расходов:

- расходы на плату труда персонала, участвующего в образовательном процессе (преподавателей), включая различные доплаты как стимулирующего характера, так и доплаты за дополнительные функциональные обязанности (кураторство, руководство методическими и цикловыми комиссиями);

- отчисления во внебюджетные фонды;

- материальные затраты, имеющие непосредственное отношение к образовательной услуге.

Все иные расходы, относящиеся к основной деятельности негосударственного образовательного учреждения, следует считать косвенными и относить к расходам текущего отчетного периода.

Преимущества, данные нормами законодательства, позволяют оптимизировать налоговую нагрузку негосударственных образовательных учреждений. При этом выбор организацией системы налогообложения не всегда является очевидным.

Перед образовательным учреждением стоит выбор оптимального набора налоговых платежей. При этом предпочтение общего режима налогообложения возможно при выполнении следующего неравенства:

$$\text{Пр} \times \text{СТ}_{\text{пр}} : 100\% + \text{Вр} \times \text{СТ}_{\text{ндс}} : 100\% - \text{Вч} + \text{Им} + \text{Вз}_{\text{осно}} \leq \text{Ед} + \text{Вз}_{\text{учно}}, \quad (2)$$

где Пр – прибыль от деятельности учреждения в части оказания образовательных услуг по неаккредитованным программам обучения, а также прочих доходов и расходов, руб.;

$\text{СТ}_{\text{пр}}$ – ставка налога на прибыль, %;

Вр – выручка от реализации продукции собственного производства, выполненного в рамках учебного процесса, и от реализации продукции, работ и услуг, не связанных с образовательным процессом, руб.;

$\text{СТ}_{\text{ндс}}$ – ставка налога на добавленную стоимость, %;

Вч – сумма вычетов по налогу на добавленную стоимость, руб.;

Им – налог на имущество организации, руб.;

$\text{Вз}_{\text{осно}}$ – сумма взносов на обязательное страхование и обеспечение учреждения, применяющего общий режим налогообложения, руб.;

Ед – единый налог, уплачиваемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения, руб.;

$V_{\text{учно}}$ - сумма взносов на обязательное страхование и обеспечение учреждения, применяющего упрощенную систему налогообложения, руб.

В процессе исследования были рассмотрены различные модели налогового учета, выявлены их особенности и недостатки (рис. 3).

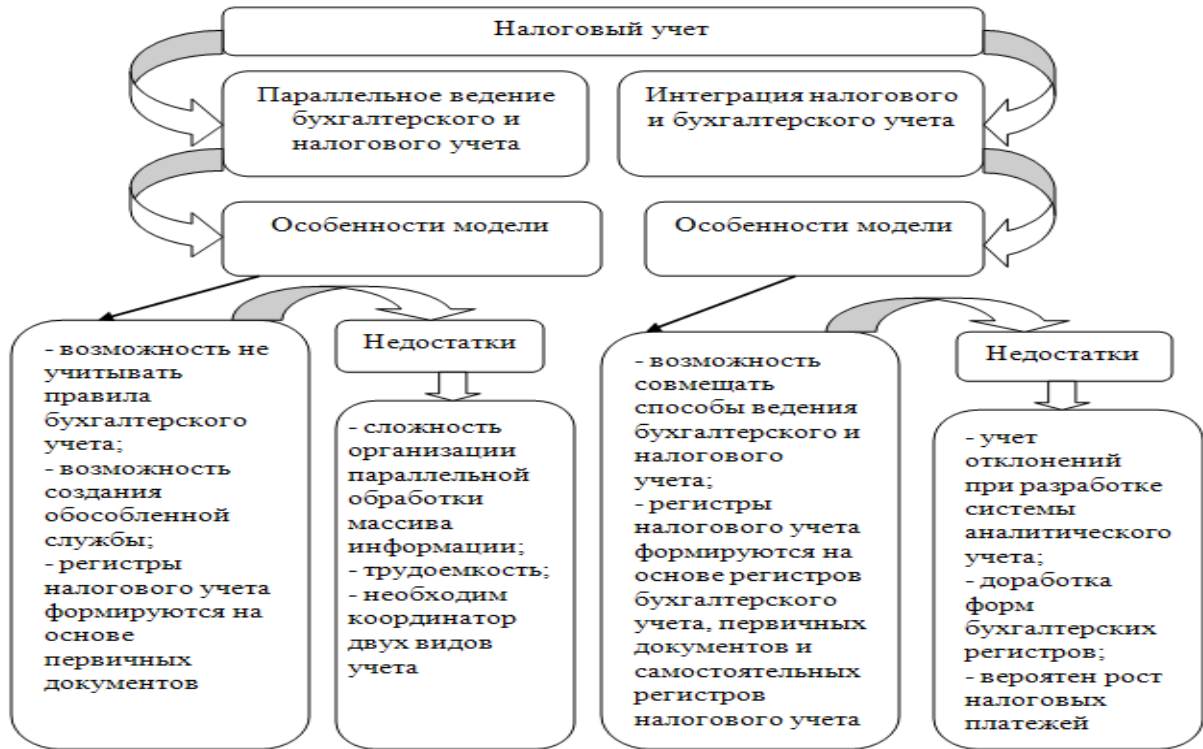


Рисунок 3 - Модели функционирования налогового учета

При разработке учетной политики организации могут ставить перед собой различные цели: достижение инвестиционной привлекательности; оптимизация налогообложения; снижение трудовых затрат на организацию учетного процесса.

В связи с тем, что негосударственные образовательные учреждения не ставят своей целью максимизацию прибыли для роста дивидендов, изначально можно отнести их к категории малопривлекательной для инвестиций. Следовательно, наиболее приемлемой целью можно назвать оптимальное сочетание снижения налоговой нагрузки и учетных затрат за счет сближения бухгалтерского и налогового учета. С этой целью в диссертационном исследовании определены элементы учетной политики и рекомендации, позволяющие достичь сближения двух учетных систем с точки зрения методики ведения учета.

Четвертая группа проблем включает выявление этапов и разработку алгоритма формирования учетной политики в негосударственных образовательных учреждениях.

В связи с тем, что в процесс формирования учетной политики включаются разнообразные действия, в работе выделен и обоснован ряд этапов:

1. Предварительный – позволяет выполнить анализ фактического состояния бухгалтерского учета организации и изучить законодательные и нормативные документы в области бухгалтерского учета, налогообложения и отраслевые нормативные документы и рекомендации. Анализ действующего законодательства и нормативной базы должен проводиться не только в плоскости: что разрешается или предписывается делать в ходе учетного процесса, опираясь при этом на имеющиеся нормативные документы, но и охватывать весь спектр функционирования организации.

2. Аналитический – характеризуется предварительной работой в области проектирования учетной политики. На данном этапе происходит анализ организационной структуры образовательного учреждения, взаимодействия подразделений, состав внутренней отчетности, состав информации, необходимой внешним пользователям. Так как на этом этапе требуется доскональное знание особенностей деятельности организации, функций структурных подразделений и их взаимодействие, главному бухгалтеру необходимо работать в тесном контакте с другими службами образовательного учреждения.

3. Проектный – на этом этапе происходит постановка цели формирования учетной политики, разработка ее структуры, предусматриваются пути ее унификации. При этом от главного бухгалтера требуется определение текущих экономических позиций учреждения и перспектив его развития. На данном этапе необходимо обозначить направления и объекты бухгалтерского учета, которые неразрывно связаны с деятельностью учреждения. Дальнейшая работа должна быть направлена на организацию их учета.

4. Текущий – основной этап формирования учетной политики, позволяющий определить аспекты учетной политики, ее составляющие, разработать документацию, раскрывающую отдельные элементы. Заключительной процедурой текущего этапа является разработка проекта учетной политики.

5. Заключительный этап включает процедуры согласования проекта учетной политики с руководителями структурных подразделений, решение проблем, возникших на данном этапе. Завершающей процедурой данного этапа является утверждение учетной политики приказом руководителя.

Следуя вышеприведенным указаниям, рекомендован следующий алгоритм формирования учетной политики (рисунок 4):

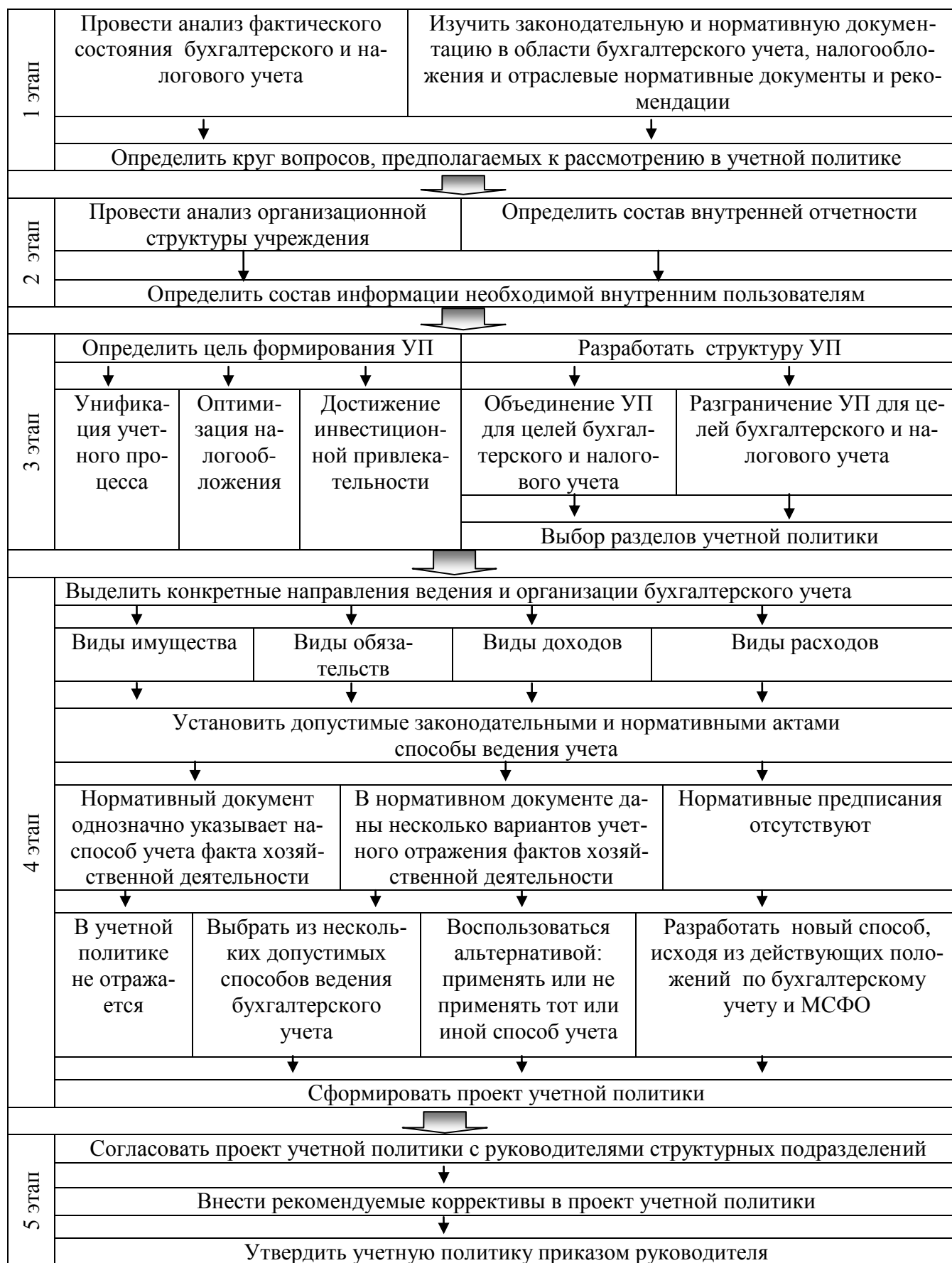


Рисунок 4 - Алгоритм формирования учетной политики

В заключении следует отметить, что с помощью учетной политики можно управлять финансовыми ресурсами организации. Некоторые элементы учетной политики влияют на формирование налоговых обязательств перед бюджетом и затрагивают порядок исчисления налогов. Для организаций, имеющих отраслевые специфические особенности функционирования и формирования данных внешней и внутренней отчетности, еще большее значение имеет создание четкой системы внутреннего нормативного регламента.

III. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России:

1. Федорченко, Т.А. Организационно-правовые и экономические особенности функционирования негосударственных образовательных учреждений / Т.А. Федорченко // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 38 (188). –С. 24-29. (0,75 п.л.).
2. Федорченко, Т.А. Особенности формирования учетной политики в целях налогообложения в негосударственных образовательных учреждениях / Т.А. Федорченко // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 24 (222). –С. 46-50. (0,6 п.л.).
3. Федорченко, Т.А. Организация учета затрат и калькулирования себестоимости услуг сферы образования / Т.А. Федорченко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 5 (251). –С. 15-20. (0,75 п.л.).

Публикации в других научных изданиях:

4. Федорченко, Т.А. Учет библиотечного фонда в негосударственных образовательных учреждениях / Т.А. Федорченко // Актуальные проблемы экономики, социологии и права в современных условиях. 4-я Международная научно-практическая конференция 23-24 октября 2009 г. – Пятигорск: Издательство МАФТ, 2009. (0,12 п.л.).
5. Федорченко, Т.А. Факторы, влияющие на принятие решений при формировании учетной политики / Т.А. Федорченко // Научные труды филиала ВЗФЭИ в г. Курске. Том шестой. По материалам IX Международной научно-практической конференции «Социально-экономическое развитие России: проблемы, тенденции, перспективы (г. Курск, 28 мая 2010 г.). – Курск: филиал ВЗФЭИ в г. Курске, 2010. (0,2 п.л.).
6. Федорченко, Т.А. Сущность и назначение учетной политики в целях налогообложения / Т.А. Федорченко // Актуальные проблемы экономики, социологии и права в со-

временных условиях. 7-я Международная научно-практическая конференция 8-9 октября 2010 г. – Пятигорск: Издательство МАФТ, 2010. (0,3 п.л.).

7. Федорченко, Т.А. Организация бухгалтерского учета в негосударственных образовательных учреждениях / Т.А. Федорченко, О.И. Федорченко // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2011.- № 23 (287). – С.44-48. (0,6 / 0,3 п.л.).
8. Федорченко, Т.А. Учет объектов имущества, источников его формирования в негосударственных образовательных учреждениях / Т.А. Федорченко, О.И. Федорченко // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2012. - № 10 (298). – С.24-27. (0,5 / 0,25 п.л.).
9. Федорченко, Т.А. Модели налогового учета: механизм реализации / Т.А. Федорченко // Научные труды Курского филиала Финансового университета при Правительстве РФ. Том восьмой. По материалам XI Международной научно-практической конференции «Социально-экономическое развитие России: проблемы, тенденции, перспективы (г. Курск, 25 мая 2012 г.). – Курск: Курский филиал Финансового университета при Правительстве РФ, 2012. (0,15 п.л.).
10. Федорченко, Т.А. Этапы и алгоритм формирования учетной политики в негосударственных образовательных учреждениях/ Т.А. Федорченко // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2013.- № 8 (320). – С.11-15. (0,5 п.л.).
11. Федорченко, Т.А. Учетная политика как элемент сближения бухгалтерского и налогового видов учета в негосударственных образовательных учреждениях / Т.А. Федорченко, О.И. Федорченко // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2013. - № 15 (327). – С.2-10. (0,9 / 0,45 п.л.).