

ОБ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ РЕЛИГИОЗНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ¹

НА Дерюжжина, главный бухгалтер Московской Патриархии, М.Л. Макальская, канд. экон. наук, доцент Финансовой академии при Правительстве РФ, главный редактор журнала "Некоммерческие организации в России"

Учетная политика организации является элементом системы регулирования бухгалтерского учета. Согласно п. 3 ст. 5 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" "организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности".

В соответствии с п. 9 ПБУ 1/98 учетная политика организации подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом, распоряжением и т. п.).

Приказ по учетной политике организации

Приказ по учетной политике организации должен содержать конкретную информацию по обоснованию следующих групп вопросов:

1. Способы бухгалтерского учета, принципы которых определены вышестоящими нормативными документами, а организация утверждает *особенности их применения* исходя из специфики условий деятельности.

2. Способы бухгалтерского учета, которые, хотя и *установлены* вышестоящими нормативными документами, не *дают организации возможности достоверно* отразить ее имущественное состояние и финансовые результаты, в связи с чем организация применяет иные способы учета.

Если организация, используя установленные нормативными документами по бухгалтерскому учету правила, не может сформировать достоверную информацию об объектах бухгалтерского учета, то она вправе не применять данные правила, обосновав свою позицию в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Согласно п. 4 ст. 13 Закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" "в пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете".

Если действующее законодательство противоречиво излагает норму в отношении одного и того же способа бухгалтерского учета и при этом практически

¹ Статья опубликована в журнале «Приход». 2003. № 3. С.37- 45.

Внимание! В настоящее время ряд нормативно-правовых актов утратили силу.

невозможно однозначно определиться с правильностью той или иной трактовки, выбранную норму следует закрепить в учетной политике.

В учетной политике организации не следует отражать элементы, которые могут возникнуть в процессе хозяйственной деятельности, но не применялись в бухгалтерском учете предыдущего периода.

В настоящее время форма приказа по учетной политике организации никакими нормативными документами не регламентируется. Однако мы не советуем оформлять слишком объемные приказы по учетной политике, переписывая в них весь текст Федерального закона "О бухгалтерском учете" или Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, других нормативных актов. В него нужно включать только те способы ведения бухгалтерского учета, которые отражают специфику формирования учетной информации.

Состав документа "Учетная политика организации"

К вопросам, утверждаемым при формировании учетной политики организации, согласно п. 3 ст. 6 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" относятся:

1. Рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для выполнения требований своевременности и полноты учета и отчетности.
2. Формы первичных учетных документов, применяемых для формирования хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы документов для внутреннего учета.
3. Порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств.
4. Правила документооборота и технология обработки учетной информации.
5. Порядок контроля хозяйственных операций.

Факторы, влияющие на выбор учетной политики

На выбор и обоснование учетной политики религиозной организации влияют следующие основные факторы:

1. Структура организации (наличие структурных подразделений, в том числе обособленных, например, подворий).
2. Разнообразие видов и направлений деятельности.
3. Внешнее регулирование со стороны епархии и государственных учреждений.
4. Стратегия хозяйственно-финансового развития (цели и задачи развития отдельных направлений деятельности на долгосрочную перспективу).
5. Обеспеченность вычислительной техникой и информационно-справочными электронными программами.

Выбор способов бухгалтерского учета

Для уяснения сути проблемы приводим элементы бухгалтерского учета, варианты которых придется выбирать* религиозной организации, имеющей наиболее часто встречающиеся на приходе виды деятельности.

Элемент учетной политики	Допустимые законодательством варианты	Нормативный акт, служащий основанием
Приобретенные книги, брошюры и т. п. издания	1. Признаются расходами на продажу 2. Признаются в качестве объектов основных средств	ПБУ 6/01 "Учет основных средств" (утв. приказом Минфина России от 30.03.01 №26н) (п. 18)
Способ начисления амортизации по основным средствам	1. Линейный способ 2. Способ уменьшаемого остатка 3. Способ списания стоимости по сумме числа лет срока полезного использования 4. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.98 №34н) (п. 48) ПБУ6/01 "Учет основных средств" (п. 18)

* Пример учетной политики религиозной организации приведен ниже

Отражение процесса приобретения и заготовления материалов	1. Применение счета 10 "Материалы" с оценкой материалов на счете 10 по фактической себестоимости 2. Применение счетов 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материалов", 16 "Отклонения в стоимости материалов" с оценкой материалов на счете 10 по учетной цене	Инструкция по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.98 №34н) (п. 48)
Способ оценки материально-производственных запасов и расчет фактической себестоимости отпущенных в производство ресурсов	1. По себестоимости каждой единицы 2. По средней себестоимости 3. По себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) 4. По себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО)	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н) (п. 48); ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" (утв. приказом Минфина России от 09.06.01 № 44н) (п. 16)
Способ учета	1. Применение счетов 20-29	Инструкция по применению

затрат по обычным видам деятельности	2.Применение счетов 20-39	Плана счетов бухгалтерского учета хозяйственной деятельности организаций, преамбула к разделу III "Затраты на производство"
Способ (база) распределения косвенных расходов между объектами калькулирования	1. Прямая заработная плата основных производственных рабочих 2. Прямые материальные затраты 3. Сумма прямых затрат 4. Выручка от реализации (работ, услуг)	—
Порядок учета и финансирования ремонта основных средств	1 Затраты на ремонт включаются в расходы текущего отчетного периода 2. Затраты на ремонт резервируются 3. Затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов 4. Создается ремонтный фонд для проведения особо сложных видов ремонта	ПБУ 10/99 "Расходы организации" (утв. приказом Минфина России от 06.05.99 №33н) (п. 9) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29 07.98 № 34н) (п. 65, 72) ; Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации (утв. приказом Минфина России от 28.06.2000 № 60н); Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг),
		и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (утв. постановлением Правительства РФ от 05.08.92 №552)
Порядок формирования покупной стоимости товаров организаций торговли	1.Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включаются в стоимость приобретения товаров 2.Те же затраты включаются в	ПБУ5/01 "Учет материально-производственных запасов" (утв. приказом Минфина России от 09.06.01 №44н) (пп. 6,13); Методические рекомендации по

	состав расходов на продажу	бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (утв. Комитетом РФ по торговле 2004.95№ 1-550/32-2) (п. 2.2)
Оценка товаров (для организаций розничной торговли)	1. Оценка по продажной стоимости 2. Оценка по стоимости их приобретения	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.98 №34н) (п. 60); ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" (п. 13)
Структура и способы списания расходов будущих периодов	1. Равномерно 2. Пропорционально объему работ (услуг)	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.98 №34н)(п.65)
Перечень резервов предстоящих расходов и платежей	1. Создавать резервы: на предстоящую оплату отпусков работникам, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; выплату вознаграждений по итогам работы за год; ремонт основных средств; производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства (для сельскохозяйственных подворий); другие цели, предусмотренные законодательством РФ и нормативно-правовыми актами Минфина РФ 2. Не создавать резервы	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина РФ от 29.07.98 №34н) (п. 72)
Порядок создания резервов по сомнительным долгам	1. Создавать резервы по сомнительным долгам 2. Не создавать резервы по сомнительным долгам	

Примером выбора способов бухгалтерского учета, описание которых отсутствует в нормативных документах вышестоящего уровня, может быть не предусмотренное Планом и корреспонденцией счетов отражение приобретения имущества религиозной организацией за счет целевых средств или пожертвований (счет 86 "Целевое финансирование").

Ниже приводим пример учетной политики религиозной организации.

Пример

Учетная политика
местной религиозной организации - православный приход
_____ епархии на 2003 год
(наименование храма, епархии)

1. Учетная политика для целей бухгалтерского учета

1. Учетная политика организации определена исходя из общих методологических принципов, установленных:

Федеральным законом от 12.01.96 № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях";

Федеральным законом от 26.09.97 № 125-ФЗ "О свободе совести и о религиозных объединениях";

Федеральным законом "О бухгалтерском учете" от 21.11.96 № 129-ФЗ;

Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н;

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Минфина России от 31.10.01 № 94н;

Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ);

другими законодательными и нормативными актами.

2. Бухгалтерский учет ведется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером — казначеем прихода.

3. Рабочий план счетов бухгалтерского учета с указанием корреспондирующих счетов дан в приложении 1.

4. Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, даны в приложении 2.

5. Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации:

5.1. Плановые инвентаризации.

Инвентаризация *основных средств хозяйственного назначения, числящихся на балансе, а также церковной утвари, числящейся в забалансовом учете*, проводится один раз в год.

Инвентаризация *материалов и дебиторской задолженности* проводится один раз в год в течение четвертого квартала не позднее 15 декабря отчетного года.

Инвентаризация *касс* проводится ежемесячно.

Инвентаризация *расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами* проводится ежеквартально перед составлением соответствующей отчетности.

При смене материально-ответственного лица проводится инвентаризация всего передаваемого имущества.

Инвентаризация производится Ревизионной комиссией с привлечением других членов Приходского собрания.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с действующим законодательством.

6. Методы оценки активов.

Материалы, используемые в уставной деятельности, оцениваются по полной себестоимости, включающей покупную стоимость материалов и накладные расходы.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету на основе первичных бухгалтерских документов (чеков, накладных, счетов и т. п.) в сумме фактических затрат на их приобретение, сооружение и изготовление, включая суммы НДС и транспортные расходы, либо на основе актов приема пожертвований.

Срок полезного использования основных средств устанавливается бухгалтерией самостоятельно на основании постановления Правительства РФ от 01.01.02 № 1 "О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы".

Объекты основных средств стоимостью не более 10 000 руб.* за единицу списываются на расходы полностью по мере их отпуска в эксплуатацию.

Износ основных средств в соответствии с требованиями п. 17 ПБУ 6/01 приказа Минфина России от 30.03.01 № 26н начисляется один раз в году (в декабре) линейным способом и отражается на забалансовом счете 010 "Износ основных средств".

Затраты на ремонт основных средств относятся на счет 26 в размере фактических затрат по мере осуществления ремонта. Документами, подтверждающими произведенный ремонт, считать акты сдачи-приемки работ.

* Может быть установлена иная стоимостная граница.

7. Другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

7.1. Возможно применение упрощенного порядка оформления приемки и оприходования материалов – проставление на документе поставщика (счете, накладной и т. п.) штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере (предусмотрено письмом Минфина России от 29.10.02 № 16-00-14/414),

7.2. Поступление целевых средств и пожертвований, в том числе от распространения религиозной литературы, аудио- и видеокассет, предметов религиозного назначения учитывается по кредиту счета 86 "Целевое финансирование".

7.3. Расходование целевых средств и пожертвований отражается по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы". Ежемесячно в конце каждого месяца счет 26 закрывается и собранные на нем расходы списываются проводкой:

Д 26 ("Общехозяйственные расходы") — **К 86-1** (субсчет "Фонд оборотных активов").

7.4. Приобретение и постановка на балансовый учет основных средств отражается проводками:

Д 51 "Расчетные счета" (или **Д 50** "Касса") — **К 86-1**, счет "Целевое финансирование", субсчет "Фонд оборотных активов" (получены пожертвования или целевые средства на приобретение имущества);

Д 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — **К 51** (перечислено за основные средства);

Д 08 "Вложения во внеоборотные активы" — **К 60** (получены основные средства);

Д 01 "Основные средства" — **К 08** (оприходованы основные средства), и одновременно делается следующая проводка:

Д 86-1, субсчет "Фонд оборотных активов" — **К 86-2**, субсчет "Фонд внеоборотных активов" (стоимость приобретенных основных средств выделена в составе фонда внеоборотных активов).

Здесь субсчет 86-2 выполняет роль счета 83 "Добавочный капитал".

7.5. Постановка на балансовый учет безвозмездно полученных основных средств отражается проводкой:

Д 01 "Основные средства" — **К 86**, субсчет "Фонд внеоборотных активов".

7.6. Услуги по распространению предметов культа и религиозного назначения, предоставляемые религиозными организациями, относятся к классу 9191000 подраздела 91, раздела 0 в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОК 004-93), утвержденным постановлением Госстандарта России от 06.08.93 № 17, и не являются розничной торговлей.

7.7. Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются как расходы будущих периодов и подлежат равномерному отнесению на затраты (либо на соответствующие источники средств) в течение срока, к которому они относятся.

7.8. Резерв по сомнительным долгам в соответствии с п. 61 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ не создается.

7.9. Срок отчета по подотчетным денежным суммам составляет 10 дней*

* Может быть установлен иной срок

7.10. Создание первичных оправдательных документов, порядок и сроки сдачи их для отражения во внутреннем учете производятся ответственными лицами в соответствии с графиком документооборота (приложение 2).

8. Правила документооборота и технология обработки учетной информации.

Бухгалтерский учет на компьютере с использованием программы "1С" (вариант 2 — "с использованием мемориально-ордерной формы учета", вариант 3 — "с использованием журнально-ордерной формы учета" и т. д.).

9. Контроль за хозяйственными операциями.

Контроль за хозяйственными операциями ведется Ревизионной комиссией, действующей согласно пунктам 55, 58, 59 Устава прихода.