На правах рукописи

Бехтерева Ирина Сергеевна

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА В СИСТЕМЕ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Воронеж – 2019

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Ставропольский государственный аграрный университет»

Научный руководитель – кандидат экономических наук, доцент
Сытник Ольга Егоровна

Официальные оппоненты:
Шахбанов Рамазан Бахмудович, доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Дагестанский государственный университет», экономический факультет, кафедра бухгалтерского учета, заведующий
Кришталева Таисия Ивановна, доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», факультет учета и аудита, департамент учета, анализа и аудита, профессор

Ведущая организация – Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Северо-Кавказский федеральный университет»

Защита состоится «14» июня 2019 года в 10-00 на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в, учебный корпус № 5А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «___» апреля 2019 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета — Пожидаева Татьяна Алексеевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Активное реформирование бухгалтерского учета организаций государственного сектора, направленное на интеграцию с международными стандартами финансовой отчетности общественного сектора (МСФООС), а также на достижение соответствия уровню развития теории и практики бухгалтерского учета, бюджетного и иного законодательства Российской Федерации, обусловило новые приоритеты построения системы учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных учреждений. Особое значение приобретает решение вопросов формирования релевантной учетной политики, применение которой гарантирует эффективность функционирования системы учета и внутреннего контроля бюджетных образовательных учреждений, являющихся не только образовательными, но и научными, социально-культурными, спортивными центрами регионов и страны в целом.

В настоящее время назрела практическая потребность в разработках методического характера по формированию учетной политики (УП), учитывающих не только масштабы и глубину изменений нормативного регулирования бухгалтерского учета организаций государственного сектора, но и их перманентное наличие. Однако, в широком доступе пока еще наблюдается отсутствие лаконичных точных адаптивных к практике бюджетных учреждений методических рекомендаций по формированию системы обзора, обобщения, выбора на основе профессионального суждения бухгалтера изменяющихся способов организации и ведения бухгалтерского учета, что осложняет их обоснованное оперативное внедрение в учетно-контрольную деятельность, а также обеспечение экономической эффективности функционирования исследуемых учреждений. Приведенные факты свидетельствуют об актуальности темы диссертационной работы.

Степень разработанности проблемы. Значительный вклад в разработку теоретических и методологических положений учетной политики внесли отечественные ученые: Р. А. Алборов, П. С. Безруких, Ю. А. Бабаев, М. А. Вахрушина, Т. Ю. Дружиловская, Л. И. Куликова, Н. Н. Макарова, М. В. Мельник, И. Ю. Никонова, С. Н. Поленова, Т. М. Рогуленко, А. А. Соколов, Я. В. Соколов, А. В. Суворов, Н. С. Сахчинская, В. А. Терехов, З. С. Туякова, Л. З. Шнейдман и др.

Развитию научно-практических представлений об учетно-контрольном обеспечении деятельности экономических субъектов способствовали исследования И. А. Белобжецкого, Т. Н. Белухи, С. В. Булгаковой, А. В. Ганина,

Д. А. Ендовицкого, Н. А. Кизилова, В. Г. Когденко, М. В. Мельник, С. В. Панковой, Т. А. Пожидаевой, В. П. Суйца, А. А. Терехова, Л. В. Щуклова и др.

Специфика учетно-контрольной деятельности организаций государственного сектора, включая бюджетных учреждений, раскрыта в работах Мст. П. Афанасьева, И. Ю. Гарнова, Т. В. Гварлиани, А. В. Глущенко, В. А. Грековой, Т. Ю. Дружиловской, О. В. Котлячкова, Т. И. Кришталевой, Н. Т. Лабынцева, Т. И. Логвиновой, Т. Г. Нестеренко, Э. В. Пешиной, Т. А. Полещук, В. И. Петровой, А. Е. Суглобова, Р. Б. Шахбанова, В. Г. Широбокова и др.

Решению проблемных вопросов в соответствии с темой исследования способствовали труды зарубежных ученых: Х. Андерсона, М. Ф. ван Бреда, Д. Колдуэлла, Б. Нидлза, Ж. Ришара, Э. С. Хендриксена, др.

Несомненная существенность и значимость имеющихся исследований пока еще не позволяет отметить полное отсутствие теоретических и организационно-методических проблем формирования учетной политики бюджетных учреждений. До настоящего времени не сформировано однозначного определения УП, недостаточно исследована ее классификация, в том числе применительно к бюджетным учреждениям. Дискуссионными остаются позиции авторов о временных периодах и причинах возникновения учетной политики, этапах ее эволюции. Пока еще не уделено должного внимания решению вопроса о месте УП в учетно-контрольной системе экономических субъектов. Практический выбор способов учета в организациях государственного сектора осложнен наличием теоретических и организационно-методических проблем реализации профессионального суждения бухгалтера по разработке положений учетной политики в условиях перманентного реформирования нормативной базы бухгалтерского учета.

Актуальность, научно-практическая значимость и дискуссионность приведенных выше вопросов определили выбор темы, основных направлений диссертационного исследования, его цель, задачи, структуру и содержание.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является разработка теоретических и организационно-методических положений учетной политики применительно к специфическим условиям бюджетных образовательных учреждений для формирования релевантного учетно-контрольного обеспечения управления их деятельностью. Реализация поставленной цели обеспечивается решением следующих задач:

- обосновать место учетной политики в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных учреждений, уточнить ее понятие на основе оценки достоинств и недостатков существующих ее дефиниций;

- развить представление о классификации учетной политики экономических субъектов для использования в бюджетных учреждениях;

- выявить этапы возникновения и развития учетной политики отечественных бюджетных учреждений с использованием историко-логического подхода к исследованию нормативных актов по реформированию их бухгалтерского учета;

- определить методические подходы к процессу формирования учетной политики бюджетных учреждений, раскрывающие ее содержание в зависимости от особенностей деятельности и организационной структуры учреждения;

- разработать Регламент бухгалтерского учета по формированию и изменению учетной политики бюджетного образовательного учреждения, обеспечивающий конкретизацию процесса ее создания и редактирования.

Область исследования. Исследование соответствует п. 1.4 «История развития методологии, теории и организации бухгалтерского учета», п. 1.5 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных», п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» (раздела 1 «Бухгалтерский учет»), п. 3.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» (раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия») специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика – паспорта специальностей ВАК России.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических проблем формирования учетной политики бюджетных образовательных учреждений.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная и учетно-контрольная деятельность бюджетных образовательных учреждений здравоохранения, в частности ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный медицинский университет» (СтГМУ).

Теоретическая и методологическая база исследования. Теоретической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых в области теории и практики бухгалтерского учета, контроля, международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора, мо-

нографические исследования, публикации в периодических изданиях. Методология работы базируется на применении общенаучных и конкретно-научных методов познания (анализ и синтез, индукция и дедукция, конкретизация и абстрагирование, морфологический метод, классификация, группировка, сравнение и др.), использовании положений теории бухгалтерского учета и контроля. В процессе получения и обоснования новых положений диссертации применялись основы системного, логического и исторического подходов.

Информационную базу исследования сформировали законодательные и нормативные акты Российской Федерации в области бухгалтерского учета и контроля учреждений бюджетной сферы, международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора, материалы научно-практических конференций и периодических изданий, справочно-правовых систем «Консультант Плюс», «Гарант», семинаров, статьи ведущих периодических изданий, Интернет-ресурсы, данные бухгалтерского учета конкретного бюджетного образовательного учреждения здравоохранения.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке и обосновании теоретических и организационно-методических положений учетной политики, направленных на повышение качества учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений, имеющих существенное значение для развития теории и практики бухгалтерского учета. Основные результаты диссертационного исследования, определяющие его научную новизну, состоят в следующем:

- обоснованы теоретические положения учетной политики, включающие: определение ее места в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных учреждений как основы для систематизации и интеграции учетных и контрольных процессов экономических субъектов, позволяющей при условии практической реализации, исключения ошибок, учета специфики деятельности, соответствия нормативным актам повысить релевантность получаемой информации для обеспечения эффективности деятельности; формулировку авторского определения учетной политики, характеризующего ее как оформленную стандартом экономического субъекта совокупность способов построения его учетной системы путем выбора предлагаемых нормативными актами вариантов оценки и учета активов, капитала, обязательств, доходов, расходов, фактов хозяйственной жизни и др., основанного на профессиональном суждении бухгалтера в целях формирования достоверной отчетности. Уточненное определение в отличие от имеющихся

подходов акцентирует внимание на субъективности понятия учетной политики в зависимости от качества профессионального суждения; открытости состава ее элементов; универсальности использования для целей различных видов учета;

- разработана классификация учетной политики бюджетных учреждений, в которой на основе уточнения известных ее видов и классификационных признаков, а также дополнения новыми аспектами группировки выделены две группы признаков: 1) отражающие особенности содержания учетной политики (по целям создания, по составу элементов, по периоду действия, по необходимости внесения изменений, по последствиям изменений); 2) отражающие влияние специфики бюджетного учреждения на учетную политику (по видам экономической деятельности, по разнообразию осуществляемых видов деятельности, по объему деятельности, по наличию обособленных подразделений, по этапам жизненного цикла). Предложенная классификация составила основу для выделения трех уровней требований (стандартный, более низкий и более высокий) к профессиональному суждению бухгалтера для разработки учетной политики в зависимости от ее вида; для определения направлений развития учетной политики бюджетного учреждения в целях обеспечения эффективности и качества учетного процесса;

- осуществлена периодизация возникновения и развития учетной политики бюджетных учреждений в России, логика которой базируется на оценке отражения в нормативных актах по реформированию их бухгалтерского учета основных характеристик, выделенных автором в уточненном определении учетной политики (локальный нормативный акт экономического субъекта; совокупность способов построения его учетной системы путем выбора предлагаемых нормативными актами вариантов; использование профессионального суждения бухгалтера), что позволило установить положительные моменты в содержании нормативных актов по регулированию учетной политики (законодательно утвержденное определение, упоминание о применении профессионального суждения бухгалтера при ее разработке; регулирование порядка учета ряда учетных объектов бюджетных учреждений), а также обосновать необходимость дальнейшей разработки ФСБУ ОГС по профессиональному суждению бухгалтера, учету расходов и других стандартов для совершенствования процесса формирования и реализации учетной политики в бюджетных учреждениях;

- предложены методические подходы к процессу формирования учетной политики бюджетных образовательных учреждений и определению ее

содержания, включающие установленные зависимости состава организационных, технических и методологических аспектов учетной политики от особенностей деятельности и организационной структуры учреждения; выделенные этапы формирования учетной политики, определяющие последовательность и содержание конкретных действий; предложенную двумерную морфологическую матрицу формирования учетной политики, позволяющую осуществить оперативный, качественный выбор способов бухгалтерского учета по элементам учетной системы в соответствии с действующими нормативными актами, а также эффективно обосновать оценку качества учетной политики при осуществлении внутреннего и внешнего контроля;

- разработан Регламент бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики», в котором реализованы авторский подход к его структуре и содержанию, отвечающий современным научным представлениям и основным требованиям локальных нормативных актов бюджетного образовательного учреждения; предложенные этапы и морфологическая матрица формирования учетной политики. Регламент конкретизирует процесс создания и редактирования учетной политики экономического субъекта в целях обеспечения обоснованности и повышения эффективности его учетной деятельности.

Практическая значимость диссертации состоит в разработке методических положений учетной политики, позволяющих обеспечить повышение эффективности функционирования системы учета и внутреннего контроля бюджетных учреждений. Методические разработки по выявлению взаимосвязи профессионального суждения бухгалтера с видами учетной политики; по уточнению ее методологических положений для целей внутреннего контроля; по раскрытию влияния специфики организационной структуры и видов осуществляемой деятельности бюджетного образовательного учреждения здравоохранения на организационный, технический, методологический аспекты учетной политики; по созданию Регламента бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики», а также предложенные рекомендации по развитию учетной политики бюджетного образовательного учреждения здравоохранения могут быть использованы в учетной и контрольной деятельности экономических субъектов.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертации и результаты проведенных исследований обсуждались на международных научно-практических конференциях (г. Воронеж, г. Днепропетровск (Украина), г. Омск, г. Ставрополь). Отдельные результаты диссертации

внедрены в деятельность ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный медицинский университет». Разработанные теоретические положения используются в учебном процессе ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет» при преподавании дисциплин «Бухгалтерский учет» (для бакалавров направления 38.03.01 «Экономика»), «Бюджетный учет и отчетность» (для студентов специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность», магистрантов направления 38.04.01 «Экономика»).

Публикация результатов исследования. Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли свое отражение в 18 публикациях общим объемом 6,48 п.л. (из них авторских – 5,53 п.л.), в том числе пять – в научных изданиях, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации для публикации результатов диссертационных исследований.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и 4 приложений. Работа содержит 13 рисунков, 11 таблиц. Список литературы включает 171 наименование. Объем диссертационной работы составляет 172 страницы.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнены теоретические положения учетной политики.

В настоящее время имеется ряд дискуссионных положений УП теоретического характера, включая характеристику ее места в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности экономических субъектов и определение понятия. Различные авторы отмечают важность УП для качественной организации и ведения бухгалтерского учета, но не раскрывают способствующие этому условия. В диссертации раскрыты случаи, когда УП играет в исследуемой системе определяющую роль, и при каких условиях она является рудиментарным ее элементом (рис. 1).

Обзор законодательства по бухгалтерскому учету, МСФООС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки», исследований отечественных авторов позволил выявить, что в основе определения учетной политики используются различные дефиниции (совокупность способов; конкретные методы, основы, допущения, правила и способы; совокупность принципов и правил; система правил; выбор методических приемов; доку-

мент; модель учетной системы и др.). Имеющиеся известные формулировки УП, наряду с достоинствами имеют отдельные недостатки, которые не позволяют полностью раскрыть ее сущностные характеристики.

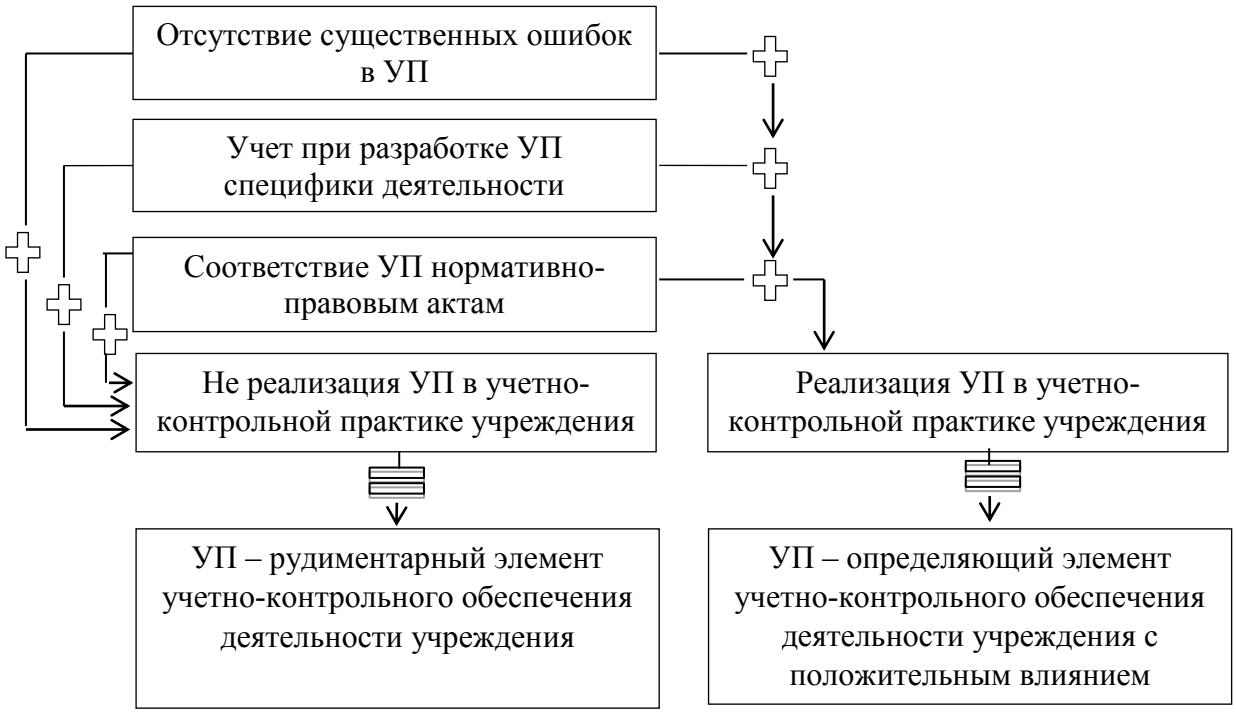

Рис. 1. Условия, при которых положительные свойства УП определяют разнополярные характеристики ее места в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных учреждений

Так, отдельные исследователи отождествляют принципы и правила учета с его вариантами; представляют УП как действие – выбор; игнорируют одну из основных характеристик формы использования способов учета как их совокупности; ограничивают выбор приемов учета для какой-либо одной группы учетных объектов; включают в определение УП виды учета, что не способствует его универсальности. Авторская позиция представлена следующим определением. *Учетная политика – оформленная стандартом экономического субъекта совокупность способов построения его учетной системы путем выбора предлагаемых нормативными актами вариантов оценки и учета активов, капитала, обязательств, доходов, расходов, фактов хозяйственной жизни и др., основанного на профессиональном суждении бухгалтера в целях формирования достоверной отчетности.*

Уточненное определение обладает положительными признаками: универсальность использования для целей различных видов учета; абстрагирование от конкретных ее элементов; субъективность разработки, обусловленная реализацией профессионального суждения бухгалтера. Предложенное

определение явилось основой дальнейших научно-практических разработок, в том числе для реализации историко-логического подхода к исследованию УП бюджетных учреждений, уточнения ее места в системе учетно-контрольного обеспечения их деятельности, раскрытия применения профессионального суждения бухгалтера в процессе формирования УП, а также ее методологических положений для целей внутреннего контроля.

2. Разработана классификация учетной политики бюджетных учреждений.

Проведенный обзор результатов исследований учетной политики экономических субъектов, содержащихся в авторефератах по научной специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика за период, начиная с 1995 г., а также аннотаций более ста статей на тему УП за 2006 – 2018 гг. свидетельствует о том, что ее классификация в исследованиях практически не раскрыта. Решение вопроса о классификации УП представлено для широкого обсуждения в единицах научных трудов отечественных ученых. При этом отдельные классификационные признаки и наименование ее видов нуждаются в уточнении, а также оценке на предмет возможности использования бюджетными учреждениями.

Для решения данной проблемы в диссертационном исследовании разработана классификация УП бюджетных учреждений, в которой классификационные признаки объединены в две группы: 1) отражающие особенности ее содержания 2) отражающие влияние специфики бюджетных учреждений на особенности УП (рис. 2). В диссертационной работе приведена характеристика УП по каждому из признаков в заданной последовательности перечисления. По ранее известным классификационным признакам (1, 2, 3, 5, 6, 8, 9) уточнены виды УП; по признакам классификации (6, 7, 8, 9) представлена авторская трактовка их названия; введены новые классификационные признаки УП для бюджетных учреждений: «по необходимости внесения изменений в учетную политику» (4) и «по этапам жизненного цикла учреждения» (10).

Полученные результаты позволили выделить три уровня требований к профессиональному суждению бухгалтера (стандартный, более низкий и более высокий) для разработки учетной политики с различными характеристиками (рис.3), а также использованы в процессе оценки УП действующего бюджетного учреждения (СтГМУ) для выявления направлений ее совершенствования (табл. 1).

Рис. 2. Классификация УП бюджетных учреждений

Рис. 3. Влияние видов УП бюджетных учреждений в разрезе классификационных признаков на требования к уровню профессионального суждения бухгалтера

Таблица 1

Характеристика учетной политики СтГМУ по признакам классификации для бюджетных учреждений и направления ее совершенствования

Признаки классификации УП бюджетных учреждений	Учетная политика СтГМУ	
	краткая характеристика	направления совершенствования
1. По целям создания УП	- для целей бухгалтерского (финансового) учета; - для целей налогового учета	Разработка УП для целей управленческого учета и стратегического учета
2. По составу элементов УП	- стандартная (содержащая организационный, технический, методологический аспекты)	Разработка других элементов УП: управленческих, аналитических, закупочных и др.
3. По периоду действия УП	- предшествующего периода	Разработка УП отчетного периода и периода, следующего за отчетным
4. По необходимости внесения изменений в УП	- требующая внесения изменений	Разработка корректирующих и новых положений УП
5. По последствиям изменения	Х	Х
6. По видам экономической деятельности	- УП учреждений образования; учреждений здравоохранения	Разработка положений УП, отражающих специфику научной деятельности
7. По разнообразию осуществляемых видов деятельности учреждения	- УП многопрофильного учреждения	Разработка положений УП, отражающих специфику издательско-полиграфической деятельности
8. По объему деятельности учреждения	- УП среднего учреждения	Х
9. По наличию у учреждения обособленных подразделений	- УП учреждения, имеющего обособленное подразделение	Х
10. По этапам жизненного цикла	- УП зрелого учреждения	Х

Примечание: Х – Отсутствие возможности привести сведения.

3. Осуществлена периодизация возникновения и развития учетной политики бюджетных учреждений в России.

На основе обзора научных работ, посвященных вопросам УП экономических субъектов, по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика, начиная с 1995 г., выявлена недостаточная разработанность историко-логического подхода к ее исследованию в трудах отечественных ученых. Установлено отсутствие единой точки зрения по вопросам периодизации эволюции бухгалтерского учета учреждений бюджетной сферы, выделения

этапов развития УП в России, включая аргументированный выбор ее основы, определение временных периодов и причин возникновения.

В диссертации охарактеризованы нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет бюджетных учреждений с 1992 г. по настоящее время, в разрезе следующих аспектов: наличие определения УП, применение профессионального суждения, определение способов организации и ведения бухгалтерского учета и выбор их вариантов. Уточненное определение УП и анализ нормативных актов, принятых в процессе реформирования бухгалтерского учета бюджетных учреждений, послужили основой разработки этапов генезиса УП исследуемого типа некоммерческих организаций России (рис. 4).

В диссертационном исследовании выявлено, что за тридцать лет УП бюджетных учреждений прошла развитие от первого упоминания в нормативных актах, регулирующих их бухгалтерский учет, до уровня развития его нормативной базы, позволяющей полностью реализовать сущностные характеристики исследуемого понятия.

Систематизация в табличной форме ранее применяемых, действующих и представленных к утверждению способов бухгалтерского учета в разрезе учетных объектов, которая содержится в приложении к диссертационной работе, может быть использована для дальнейшего исследования приемов учета в историческом аспекте. Систематизация способов учета в соответствии с вводимыми в действие нормативными актами составляет основу актуализации положений учетной политики бюджетных учреждений.

Полученные результаты могут во многом способствовать развитию теоретических основ бухгалтерского учета бюджетных учреждений, включая вопросы УП.

4. Предложены методические подходы к процессу формирования учетной политики бюджетных образовательных учреждений.

При формировании УП необходимо: иметь четкое представление о влиянии на ее содержание видов и порядка структурной организации деятельности экономического субъекта; использовать методы, позволяющие максимально оперативно и полно отобрать все варианты способов организации и ведения бухгалтерского учета, структурировать их по элементам учетной системы, в отношении которых имеется возможность выбора этих способов, а также четко представить последовательность разработки УП.

Первый этап (1992-1994 гг.)
Начало использования понятия УП в нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет экономических субъектов. Определение УП отсутствовало, понятие профессионального суждения не применялось. Способы построения учетной системы недостаточно вариативны. Бюджетные учреждения имели возможность выбора варианта учета по оформлению отдельных документов; периодичности сдачи в архив и способам хранения первичных документов, регистров учета, бухгалтерской отчетности; документальному оформлению исправлений в машинограммах; обозначению инвентарного номера ОС; оценке материалов, продуктов питания и документальному оформлению их списания; оформлению регистров и аналитическому учету МБП; распределению накладных расходов; регистрам для учета кассовых операций; забалансовому аналитическому учету ТМЦ, принятых на ответственное хранение.
Второй этап (1994-2004 гг.)
Формирование определения УП, допущений и требований к ней, а также требований к оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией учреждения (приказом, распоряжением и т.п.); к случаям ее изменения, порядку раскрытия. Отсутствие понятия профессионального суждения в нормативных актах.
Третий этап (2004-2010 гг.)
Установление нормативными актами для бюджетных учреждений реализации государственной УП посредством инструкции по бюджетному учету. Способы построения учетной системы недостаточно вариативны. Выбор возможен в отношении: обозначения инвентарного номера, установления срока полезного использования ОС, виды которых не указаны в амортизационных группах; хранения маркировочных штампов МЗ; ведения аналитического учета по отдельным счетам расчетов и на забалансовом счете «Материальные ценности, принятые на ответственное хранение»; документального оформления выплаты заработной платы в межрасчетный период, ведения табеля учета рабочего времени; использования кодов аналитического счета Плана счетов. Понятие профессионального суждения в нормативных актах по бухгалтерскому учету учреждений бюджетной сферы отсутствовало.
Четвертый этап (2010-2016 гг.)
Введение Единого плана счетов для организаций государственного сектора, инструкции по его применению для бюджетных учреждений, содержащих требования к формированию УП. Двукратное увеличение в сравнении с предыдущим этапом способов организации и ведения бухгалтерского учета, по которым учреждениям предоставлено право выбора. Отсутствие понятия профессионального суждения в нормативных актах по бухгалтерскому учету учреждений бюджетной сферы.
Пятый этап (2016 г. – настоящее время)
Переход к использованию ФСБУ ОГС. Утвержден ФСБУ ОГС «Учетная политика, оценочные значения и ошибки», вводимый в действие с 01.01.2019. Действующие стандарты «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности для организаций государственного сектора», «Основные средства», «Аренда», «Обесценение активов» содержат способы построения учетной системы, выбор которых может быть осуществлен при формировании УП бюджетного учреждения. ФСБУ ОГС «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» впервые в истории УП учреждений РФ содержит понятие профессионального суждения, выражается в процессе ее применения, а согласно ФСБУ ОГС «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» – в отношении оценочных значений.

Рис. 4. Этапы возникновения и развития УП бюджетных учреждений в РФ

Решению таких задач во многом способствовали осуществленное в диссертации установление зависимости состава организационных, техниче-

ских и методологических ее аспектов от особенностей деятельности и организационной структуры бюджетного учреждения (рис.5); разработанные этапы формирования учетной политики (рис. 6) и реализованный морфологический метод, который к исследованию УП применяется крайне редко. Построенная в диссертации двумерная морфологическая матрица раскрывает предусмотренные действующими нормативными актами возможные варианты способов бухгалтерского учета в разрезе элементов учетной системы и позволяет осуществить обоснованный их выбор по необходимым элементам при разработке и изменении УП в конкретном бюджетном учреждении.

В работе обоснована необходимость исключения из ФСБУ ОГС «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» требования к составу положений, утверждаемых в рамках формирования УП, которые уже содержатся в ФСБУ ОГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»: Рабочий план счетов бухгалтерского учета; порядок проведения инвентаризации активов и обязательств; правила документооборота; технология обработки учетной информации.

Предложенное содержание этапов формирования УП бюджетного учреждения на основе уточненного ее определения, а также разработанная морфологическая матрица, позволяют предметно представить конкретные действия и процедуры, способствующие комплексному обзору и оперативному выбору вариативных положений нормативных актов по бухгалтерскому учету, полноте и качеству УП, а также использовать их в целях осуществления учетной и контрольной деятельности не только бюджетных учреждений, но и других экономических субъектов.

5. Разработан Регламент бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики».

В последнее десятилетие довольно часто возникает необходимость изменения УП бюджетных учреждений в связи с изменением нормативно-правовых актов, регулирующих их бухгалтерский учет. Развитие видов деятельности бюджетного образовательного учреждения может обусловить появление новых для него объектов бухгалтерского учета, а также изменения фактов хозяйственной жизни, что не считается изменением УП. В этом случае появляются обстоятельства для формирования новых ее положений. Поэтому имеется практическая потребность в регламентации процесса формирования и изменения УП бюджетного учреждения, которая осложнена отсутствием установленной структуры и содержания Регламента бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики» (Регламент).

* – Первичные учетные документы (ПУД), регистры бухгалтерского учета (РБУ), внутренний контроль (ВК), факты хозяйственной жизни (ФХЖ).

Рис. 5. Влияние особенностей деятельности и организационной структуры бюджетного образовательного учреждения здравоохранения на организационный, технический, методологический аспекты УП

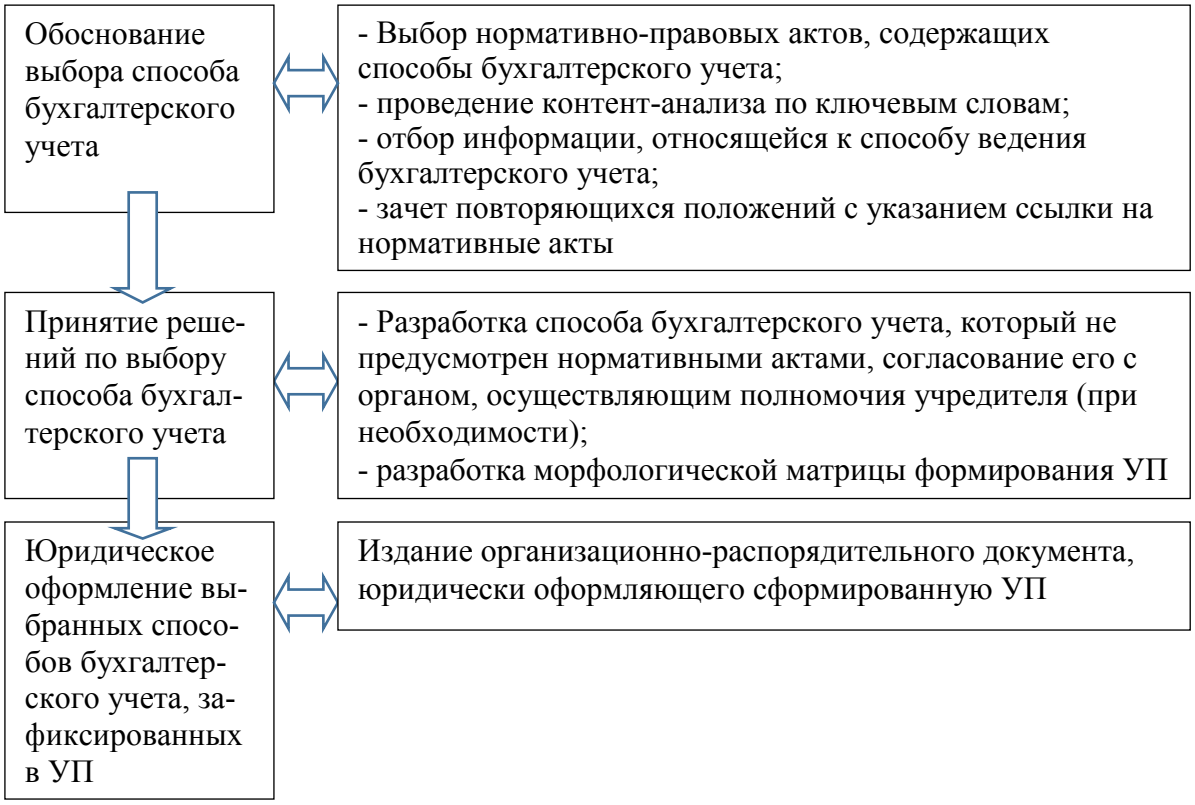

Рис. 6. Этапы формирования УП бюджетного учреждения

Решение задачи по разработке Регламента для бюджетного образовательного учреждения осуществлено в работе на примере СтГМУ посредством:

- выявления различных позиций отечественных авторов по применению понятий стандарта и регламента в отношении УП (от понимания как регламента и смешивания этих понятий, до четкой формулировки – «стандарт экономического субъекта»), что позволило определиться в назначении Регламента бухгалтерского учета, состоящем в локальном нормативном регулировании методических положений прикладного характера в целях конкретизации учетных процессов;

- раскрытия общих положений разработки Регламента (его понятие; назначение; субъекты, участвующие в определении необходимости и осуществляющие разработку, а также утверждение, согласование и ознакомление с ним), основываясь на требованиях, установленных в действующем бюджетном образовательном учреждении здравоохранения;

- составления схемы этапов разработки Регламента, представляющей последовательность взаимодействия должностных лиц с учетом положений нормативных актов СтГМУ, которая может быть использована для повышения оперативности формирования иных регламентирующих учетную деятельность документов бюджетного учреждения;

- определения структуры и содержания Регламента на основе сравнения требований, предусмотренных Положением СтГМУ № 1046-ОД и содержащихся в отечественных разработках регламентов управленческого учета, которое позволило предложить их авторский вариант, дополненный элементами: *наименование учредителя; срок пересмотра: по мере необходимости; должности лиц,* осуществляющих актуализацию Регламента, *согласовывающих и утверждающих ее; порядок ознакомления с Регламентом; ответственный исполнитель (подпись, И.О. Фамилия. должность)*.

Регламент содержит разделы: 1. Общие положения (1.1. Цель разработки Регламента; 1.2. Область применения; 1.3. Нормативные ссылки; 1.4. Пользователи Регламента и сфера их ответственности; 1.5. Используемые термины и сокращения); 2. Процесс формирования и изменения УП Университета (табл. 2); 3. Разработка и внесение изменений в Регламент. А также имеет приложения: составляемые заместителем главного бухгалтера перечень нормативно-правовых актов, содержащих способы бухгалтерского учета бюджетных образовательных учреждений здравоохранения; морфологическую матрицу формирования УП; оформляемые ведущим бухгалтером результаты контент-анализа этих нормативно-правовых актов.

Таблица 2

Раздел Регламента 2. Процесс формирования и изменения учетной политики СтГМУ (фрагмент)

Операция формирования и изменения УП	Ответственный исполнитель	Входящая информация	Исходящая информация	Сроки исполнения*
1	2	3	4	5
1. Выбор нормативно-правовых актов, содержащих способы бухгалтерского учета бюджетного образовательного учреждения (БУ БОУЗ)	Заместитель главного бухгалтера	Результаты обзора информационно-правовых справочных систем, ведомственных нормативных актов	Перечень нормативно-правовых актов, содержащих способы БУ БОУЗ (Приложение А)	До 01 ноября
2.1. Проведение контент-анализа нормативно-правовых актов, содержащих способы БУ БОУЗ, по ключевым словам: учетная политика, способ, или, либо, может, вправе, разрешается. 2.2. Отбор информации, относящейся к способу ведения бухгалтерского учета. 2.3. Зачет повторяющихся положений со ссылкой на нормативные акты	Ведущие бухгалтеры по направлениям учетной работы и в соответствии с функциональными обязанностями	Перечень нормативно-правовых актов, содержащих способы БУ БОУЗ (Приложение А)	Результаты контент-анализа нормативно-правовых актов, содержащих способы БУ БОУЗ (Приложение В)	До 15 ноября

Продолжение табл. 2

1	2	3	4	5
3. Разработка морфологической матрицы формирования УП	Заместитель главного бухгалтера	Результаты контент-анализа нормативно-правовых актов, содержащих способы БУ БОУЗ (Приложение В)	Морфологическая матрица формирования УП (Приложение С)	До 30 ноября
4.1. Выбор способа БУ 4.2. Разработка способа БУ, который не предусмотрен нормативными актами, согласование его с учредителем. (Операция выполняется при наличии необходимости) 4.3. Удаление ошибочных, излишних положений УП (при их наличии)	Главный бухгалтер - начальник ПФУ	Морфологическая матрица формирования УП (Приложение С)	Проект приказа ректора, содержащий сформированные положения УП	До 10 декабря
5. Издание приказа ректора, юридически оформляющего сформированные положения УП	Главный бухгалтер - начальник ПФУ	Проект приказа ректора, содержащий сформированные положения УП	Приказ ректора, утверждающий сформированные положения УП	До 20 декабря

*** –** При изменении УП в течение отчетного года сроки исполнения могу быть иные.

Разработанный и адаптированный к практике СтГМУ Регламент бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики» может быть использован в учетной деятельности не только организаций государственного сектора, но и других экономических субъектов.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Наличие дискуссионных положений учетной политики теоретического характера, включая определение, обусловило необходимость его конкретизации. Предложенный подход к определению основных сущностных характеристик учетной политики, позволяет уточнить отдельные теоретические положения бухгалтерского учета, что способствует их обоснованности и возможности усовершенствовать нормативную базу учетного процесса экономических субъектов. Разработанные классификации учетной политики имеют широкую сферу практического применения для целей учетно-контрольного обеспечения деятельности экономических субъектов и могут быть использованы внутренними и внешними пользователями бухгалтерской информации.

2. В условиях гармонизации российской учетной системы организаций государственного сектора с МСФООС возникает потребность в решении ряда сложных и неоднозначных задач научного и прикладного характера в об-

ласти регулирования бухгалтерского учета. Предложенные теоретические и методические рекомендации по развитию положений учетной политики могут служить основой для дополнения и уточнения нормативной базы бухгалтерского учета и контроля, включающей локальные документы экономического субъекта, обеспечивая непрерывное совершенствование учетно-контрольного процесса. Решение прикладных задач регламентирования формирования и уточнения учетной политики позволяет не только интенсифицировать работу бухгалтерской службы, но и существенно повысить качественный уровень формируемой бухгалтерской информации.

3. Динамическое реформирование теоретических, организационно-методических положений, развитие практики формирования, применения учетной политики в организациях государственного сектора (включая бюджетные образовательные учреждения) и системы учетно-контрольного обеспечения их деятельности в целом находятся в тесной взаимосвязи и взаимозависимости. Однако решению вопроса о месте УП в учетной и контрольной системе экономических субъектов пока еще не уделено должного внимания. Определенные в диссертации качественные характеристики места УП в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений может быть востребовано в целях обеспечения эффективности ее формирования и применения.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих печатных работах:

Статьи, опубликованные в рекомендуемых ВАК изданиях

1. Бехтерева И.С. Методика формирования аспектов учетной политики, обеспечивающих эффективную стратегию деятельности / И.С. Бехтерева, О.Е. Сытник // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 11 (52). – С. 203-209. – (авт. 0,24 п.л.).

2. Бехтерева И.С. Диагностика положений учетной политики организации в условиях гармонизации и адаптации РСБУ к МСФО / И.С. Бехтерева, О.Е. Сытник // Вестник АПК Ставрополья. – 2015. – № 1 (17). – С. 281-286. – (авт. 0,38 п.л.).

3. Бехтерева И.С. Совершенствование методологии формирования учетной политики организации в части бухгалтерского учета основных средств в период модернизации отечественного понятийного аппарата / И.С. Бехтерева // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2015. – № 7. – С. 24-31. – (0,44 п.л.).

4. Бехтерева И.С. Взаимосвязь профессионального суждения бухгалтера с процессом формирования эффективной учетной политики организации / И.С. Бехтерева // Вестник АПК Ставрополья. – 2016. – № S1. – С. 128-132. – (0,3 п.л.).

5. Бехтерева И.С. Формирование учетной политики бюджетного учреждения / И.С. Бехтерева // Современная экономика : проблемы и решения. – 2017. – № 2 (86). – С. 107-120. – (1,0 п.л.).

Публикации в других научно-практических изданиях

6. Бехтерева (Иволгина) И.С. Порядок формирования учетной политики бюджетной организации для целей бухгалтерского учета / И.С. Бехтерева (Иволгина) // Актуальные вопросы теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита : сборник статей Международной научно-практической конференции. – Ставрополь : ООО «Альфа Принт», 2011. – С. 30-34. – (0,25 п.л.).

7. Бехтерева И.С. Преимущества и недостатки учетной политики / И.С. Бехтерева, О.Е. Сытник // Аграрная наука, творчество, рост : сборник статей Международной научно-практической конференции. – Ставрополь : ООО «Альфа Принт», 2012. – С 16-19. – (авт. 0,13 п.л.).

8. Бехтерева И.С. Применение МСФО – компетенция современного профессионального бухгалтера / И.С. Бехтерева, О.Е. Сытник // Сборник статей Международной научно-практической конференции. – Днепропетровск : Біла К.О, 2012. – С.18-20. – (авт. 0,1 п.л.).

9. Бехтерева И.С. Реализация профессионального суждения бухгалтера через учетную политику организации / И.С. Бехтерева, О.Е. Сытник // Учетно-аналитические и финансово-экономические проблемы развития региона : сборник статей Международной научно-практической конференции. – Ставрополь : Альфа Принт , 2012. – С. 10-12. – (авт. 0,1 п.л.).

10. Бехтерева И.С. Эффективная учетная политика – залог финансового благополучия организации / И.С. Бехтерева // Финансово-экономические проблемы развития региона и учетно-аналитические аспекты функционирования предпринимательских структур : сборник статей Международной научно-практической конференции. – Ставрополь : Альфа Принт, 2013. – С. 11-14. – (0,25 п.л.).

11. Бехтерева И.С. Значение и методика формирования учетной политики для целей управленческого учета / И.С. Бехтерева // Вопросы и проблемы экономики и менеджмента в современном мире : сборник статей Международной научно-практической конференции. – Омск : ООО «Ареал», 2014. – С. 102-104. – (0,2 п.л.).

12. Бехтерева И.С. Профессиональное суждение бухгалтера в международной практике учета и проблемы его применения в России / И.С. Бехтерева // Развитие бухгалтерского учета в условиях международной

интеграции : сборник статей Международной научно-практической конференции. – Ставрополь : Издательство «Агрус» 2014. – С. 4-8. – (0,31 п.л.).

13. Бехтерева И.С. Документооборот и технология обработки учетной информации – одни из ключевых элементов эффективной учетной политики / И.С. Бехтерева // Тенденции социально-экономического развития регионов : сборник статей Международной научно-практической конференции. – Уфа : Аэтерна, 2014. – С. 7-10. – (0,25 п.л.).

14. Бехтерева И.С. Порядок формирования внутреннего контроля в организации как залог успешной работы экономического субъекта / И.С. Бехтерева // Аспирант. – Ростов-на-Дону : ООО «Приоритет», 2015. – № 2 (7). – С. 71-73. – (0,19 п.л.).

15. Бехтерева И.С. Антикризисный аспект учетной политики – залог перспективного финансового оздоровления организации / И.С Бехтерева // Финансовые и учетно-аналитические аспекты развития современной экономики : монография / Е.И. Костюкова [и др.]. – Ставрополь : Издательство «Агрус», 2015. – С189-199. – (авт. 0,69 п.л.).

16. Бехтерева И.С. Морфологическая матрица формирования учетной политики бюджетного учреждения / И.С. Бехтерева // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской : материалы VI Международной научно-практической конференции : в 2 ч. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2017. – Ч. 1. – С. 20-24. – (0,25 п.л.).

17. Бехтерева И.С. Историко-логический подход к исследованию учетной политики бюджетных учреждений / И.С. Бехтерева // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской : материалы VII Международной научно-практической конференции : в 2 ч. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2018. – Ч. 1. – С. 15-18. – (0,25 п.л.).

18. Бехтерева И.С. Влияние особенностей деятельности бюджетного образовательного учреждения здравоохранения в конкурентной среде на содержание учетной политики / И.С. Бехтерева // Актуальные вопросы развития конкурентной политики, совершенствования правоприменительной практики пресечения недобросовестной конкуренции и ненадлежащей рекламы : материалы VIII Международной научно-практической конференции. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2018. – С. 6-9. – (0,2 п.л.).

Заказ № 880 от «09» апреля 2019 г. Тираж 130 экз.
Отпечатано на множительной технике экономического факультета ВГУ
394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в