В диссертационный совет Д 212.038.23
при Федеральном государственном бюджетном
образовательном учреждении высшего образования
«Воронежский государственный университет»

ОТЗЫВ

официального оппонента доктора экономических наук, профессора Шахбанова Рамазана Бахмудовича на диссертационную работу Бехтеревой Ирины Сергеевны на тему: «Учетная политика в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений», представленную на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 -Бухгалтерский учет, статистика

Актуальность темы диссертации. С дальнейшим развитием рыночных экономических отношений в современной российской экономике возрастает роль бухгалтерской информации, формируемой на общих для всех экономических субъектов учетных принципах и профессиональном подходе лиц, ответственных за организацию и ведение бухгалтерского учета, в том числе в государственном секторе экономики. Немалую роль в этом процессе играет учетная политика экономического субъекта.

Формирование корпоративной учетной политики, учитывающей как особенности функционирования экономического субъекта, так и профессиональное суждение учетных работников, и обеспечивающей успешную реализацию контрольно-информационной задачи бухгалтерского учета, является важным фактором достижения эффективности функционирования государственного сектора экономики страны в целом.

Вместе с тем, сложившаяся на практике учетная ситуация в части формирования и использования учетной политики в госсекторе не в полной мере удовлетворяет информационные потребности корпоративных, государственных и общественных пользователей учетно-отчетной информации. Высокий уровень экономических правонарушений со стороны руководителей экономических субъектов, значительные размеры нецелевого использования и прямого хищения бюджетных и внебюджетных средств,

поступающих на выполнение соответствующих государственных и иных внебюджетных услуг, на наш взгляд, являются также результатом недостатков в организации и ведении бухгалтерского учета в учреждениях государственного сектора экономики. С другой стороны, наблюдается злоупотребление учетной политикой в ввиду недостатков организационного, методологического и нормативно-методического характера в сложившейся к настоящему времени нормативно-правовой базе современного бухгалтерского учета и контроля в государственном секторе экономики. Все это подчеркивает необходимость развития и совершенствования научно-методических основ формирования учетной политики экономического субъекта. Это и характеризует актуальность диссертационного исследования Бехтеревой Ирины Сергеевны, посвященного научно-практическому исследованию роли, места, методологии и разработке методических инструментов формирования учетной политики в учетно-контрольной системе организаций государственного сектора экономики.

Степень обоснованности и достоверности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертационной работе. Обоснованность и достоверность научных положений, результатов исследования, выводов и рекомендаций соискателя подтверждается:

- полнотой изученных и использованных в процессе научного исследования научных концепций, теорий и методик, представленных в научных монографических и учебно-методических работах отечественных и зарубежных ученых-экономистов, в периодической научной литературе, материалах научно-практических конференций, сессий, семинаров по данной тематике (171 наименование литературных источников);
- глубиной исследования и объективностью оценки сложившейся к настоящему времени и действующей законодательной и нормативно-методической правовой базы ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой, налоговой и управленской) отчетности, в том числе в государственном секторе экономики (законодательная и нормативно-методическая база современного бухгалтерского учета начиная с 1992 года по настоящее время);
- использованием системного и комплексного подходов, общенаучных и специальных методов познания при выполнении научного исследования,

практических расчетов и аналитических оценок (исторический, абстрактно-логический, морфологический, систематизации, классификации, группировки и др.);

- обширностью и достоверностью размещенного в сети Интернет, а также в официальной отчетности цифрового учетно-аналитического материала по анализируемым медицинским образовательным учреждениям, в том числе по Ставропольскому государственному медицинскому университету (50 образовательных учреждений по 58 показателям).

Научная новизна результатов диссертационного исследования. Научная новизна результатов, полученных соискателем, состоит в дальнейшем развитии теоретических и практических вопросов современного бухгалтерского учета, в частности, организационно-методических аспектов формирования учетной политики экономического субъекта с точки зрения повышения контрольно-методического обеспечения организации и ведения бухгалтерского учета в бюджетных образовательных учреждениях здравоохранения.

К наиболее значимым результатам диссертационного исследования, определяющим его научную новизну, на наш взгляд, можно отнести следующие:

1.Уточнение сущности и содержания учетной политики экономического субъекта, в которой, на наш взгляд, наиболее важным является выделение профессионального мнения учетного работника как важнейшего составляющего учетной политики (с.17). Авторская поправка повышает творческую роль и статус учетного работника в системе менеджмента современного хозяйствующего субъекта и сближает с требованиями МСФО и национальных стандартов зарубежных учетных систем, где профессиональное суждение учетного работника является существенным аргументом в формировании и представлении отчетной информации пользователям.

Безусловно, применение профессионального суждения при формировании учетной политики в учреждениях государственного сектора экономики несколько ограничено, чем в коммерческой сфере. Вместе с тем, данный инструмент активно входит в систему элементов, формирующих учетную политику учреждений госсектора, что определяет актуальность предложений соискателя. Автором выделены проблемы применения принципов (допущений и требований) бухгалтерского учета, в решении

которых в наибольшей мере возможна реализация профессионального суждения бухгалтера (с.69-73)

2. Обширная совокупность признаков классификации учетной политики учреждений государственного сектора экономики, в которой выделены несколько новых классификационных признаков, важных, как с точки зрения теории, так и для практического использования при подготовке учетной политики экономического субъекта (с.18-23). Ценность предлагаемых классификационных признаков, на наш взгляд, состоит в том, что они значительно расширяют объекты, уровни и другие учетные аспекты функционирования бюджетных учреждений, регулируемые при помощи учетной политики организации. В этом плане особенно значимы классификационные признаки, выделенные во вторую группу (с.25-28), отражающие многообразие организационно-правовых форм, видов деятельности, масштабов, жизненных циклов и других аспектов функционирования бюджетных учреждений. Следовательно, чем шире объекты регулирования, организационно-методические элементы учетной политики, тем выше значимость учетной политики в системе нормативно-правового регулирования современного бухгалтерского учета. Классификация позволила справедливо выделить три уровня требований (стандартный, низкий и высокий) к профессиональному суждению бухгалтера при разработки соответствующей учетной политики различных бюджетных учреждений (с.76);

3. Установлены этапы (периоды) возникновения и развития учетной политики в современном бюджетном секторе экономики России, которые отражают эволюцию нормативно-правового становления учетной политики и нацеливают на необходимость исследования места, роли и методического аппарата применения профессионального суждения бухгалтера при ее формировании (с.50-53);

4. Обоснованы методические подходы к процессу формирования эффективной учетной политики бюджетных образовательных учреждений, направленной на реализацию учетно-контрольных функций в деятельности бюджетных учреждений в рамках действующей системы бюджетного учета. Весьма ценным для практического использования представляется предложенная в работе морфологическая матрица, как составляющая всего технологического процесса формирования учетной политики (с.86-88). Также устраняют правовые несоответствия и улучшают содержание нормативно-правовых актов (ФСБУ ОГС) авторские поправки (уточнения),

представленные в диссертационной работе относительно методических аспектов формирования учетной политики (с.91).

Особенно значимыми представляются также методологические положения учетной политики для целей внутреннего контроля, сформулированные соискателем и направленные на реализацию важнейшей учетной функции в учреждениях госсектора – контрольной. Следует отметить, что исследование контрольных функций учета – это достаточно дискуссионная и самостоятельная научно-практическая проблема, особенно актуализированная после вступления в действие Федерального закона «О бухгалтерском учете» (402-ФЗ). Вместе с тем в контексте исследуемой в диссертационной работе проблемы, автором проделано глубокое исследование и сформулировано авторское представление сущности, содержания, принципов и методологии осуществления внутреннего контроля в бюджетных учреждениях как важнейшей целевой задачи учетной политики организации (с.92-98)

5. Проведенное исследование влияния особенностей деятельности и организационной структуры бюджетных образовательных учреждений здравоохранения на содержание учетной политики (с.105-115), выявленные в процессе экспресс-оценки ее содержания недостатки (с.120-123), послужили основой уточнения направлений совершенствования учетной политики и разработки организационно-методического документа в виде Регламента бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики» (с.132-138). Следует подчеркнуть, что отсутствие такого структурированного и формализованного документа в настоящее время снижает качество процесса формирования и представления учетной политики экономического субъекта не только в госсекторе, но и в коммерческом бухгалтерском учете. Предлагаемый соискателем документ представляет собой результат практической реализации авторского подхода к процессу формирования учетной политики бюджетного учреждения, и позволяет отразить в нем наглядность, полноту охвата и диалектику развития нормативно-правовой базы, логическую последовательность построения и, главное, в значительной мере облегчает и конкретизирует технологический процесс создания учетной политики экономического субъекта. Его преимущества очевидны, поскольку представляется универсальным корпоративным документом для предприятий различных секторов экономики, видов и масштабов деятельности, и учетных целей (финансового, налогового и управленческого учета).

Апробация результатов исследования. Соответствие автореферата и публикаций содержанию научного исследования. Основные положения диссертационного исследования и полученные результаты прошли апробацию на различных научно-практических конференциях (в том числе зарубежных), внедрены и используются в деятельности бухгалтерской службы ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный медицинский университет», в учебном процессе ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет» при чтении дисциплин «Бухгалтерский учет», «Бюджетный учет и отчетность».

По результатам исследования опубликованы 18 научных работ, в том числе 5 статей – в научных журналах из перечня ВАК Минобрнауки РФ. Автореферат работы, опубликованные научные труды в полной мере отражают основное содержание диссертационной работы.

Содержание и структура диссертационной работы, ее завершенность и соответствие требованиям ВАК

Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Во введении обоснована и сформулирована цель диссертационной работы, которая состоит в разработке теоретических и организационно-методических положений учетной политики как инструмента учетно-контрольного обеспечения деятельности экономического субъекта применительно к бюджетным образовательным учреждениям. Данная цель определила логику и последовательность проведения научно-практического исследования, которая успешно реализована в самой работе.

В первой главе «Теоретические аспекты формирования учетной политики в бюджетных учреждениях» на основе абстрактно-логического анализа многообразия теоретических подходов, изучения нормативно-правовых актов, дающих определение учетной политики, сформулировано (с. 11-17) авторское определение категории «учетная политика». Исследование подходов к классификации учетной политики позволили автору в значительной мере расширить признаки классификации учетной политики, в том числе характеризующих специфику деятельности бюджетного образовательного учреждения (с. 18-35). Также в этой главе автором

проведен историко-логический анализ диалектики развития бюджетного учета и учетной политики в современной России, что позволило предложить свою периодизацию становления учетной политики учреждений государственного сектора экономики (с.35-52). Важное место в первой главе диссертации занимает обоснованный автором вывод о позитивной цели, функции и роли учетной политики в учетно-контрольном обеспечении деятельности бюджетных учреждений (с.55-60).

Вторая глава «Разработка методических положений формирования учетной политики бюджетных образовательных учреждений» в соответствии с логикой исследования посвящена исследованию, анализу и формированию методических инструментов формирования учетной политики бюджетного образовательного учреждения как важнейшего обязательного инструмента учетно-контрольной системы учреждения. Следует отметить, что данная глава в полной мере реализует основные теоретические положения, обоснованные автором в первой главе работы. В частности, уточнены принципы и требования бухгалтерского учета, при реализации которых возможно эффективное использование профессионального суждения учетного работника (с.66-78). Определены этапы и методические подходы формирования учетной политики бюджетного образовательного учреждения на основе анализа действующих ФСБУ ОГС (с.82-90). Исследована нормативно-правовая база и организация внутреннего контроля и обоснованы методические положения формирования учетной политики для целей внутреннего контроля (с. 93-102).

Третья глава «Формирование учетной политики в бюджетных образовательных учреждениях Министерства здравоохранения» посвящена практической реализации сформулированных в первых двух главах теоретических положений и методических рекомендаций по формированию учетной политики бюджетного образовательного учреждения здравоохранения. Автором изучены особенности деятельности бюджетных образовательных учреждений здравоохранения, установлено влияние

особенностей деятельности и организационной структуры бюджетного образовательного учреждения здравоохранения на различные аспекты (составляющие) учетной политики (с.105-115). На основе анализа выявленных недостатков в содержании учетной политики сформулированы основные направления ее совершенствования с учетом требований действующих и ожидаемых проектов ФСБУ ОГС (с.118-127). Разработан и предложен Регламент (стандарт экономического субъекта) бухгалтерского учета по формированию учетной политики (с.130-140), имеющий важное практические значение не только для бюджетных образовательных организаций здравоохранения, но и для широкого круга экономических субъектов.

В заключении работы сформулированы обобщённые выводы по результатам проведенного исследования.

В целом диссертационная работа имеет завершенный вид. По содержанию, структуре и оформлению диссертация и автореферат соответствуют положениям ВАК.

Замечания и пожелания по работе.

Диссертационная работа не лишена спорных моментов.

1. Подчеркивая полноту предлагаемой автором совокупности классификационных признаков, в бюджетных образовательных учреждениях не лишней представляется выделение признака учетной политики также по источникам финансирования деятельности (оказания) услуг. Этот фактор является весьма существенным в учреждениях, финансируемых за счет бюджетных средств, поскольку они могут осуществлять также платные услуги, доля которых может иметь значительную величину. Поэтому, важно было бы в работе рассмотреть особенности методических элементов учетной политики в части формирования и использования внебюджетных средств.

2. В авторской классификации (параграф 1.1, рис. 1.2, далее параграф 2.1, табл.2.1) основополагающих принципов (допущений) и требований, сгруппированных по различным объектам, целям и учетно-отчетным задачам, не нашли отражение принципы (требования) соответствия,

осмотрительности (консерватизма), представляющих важные элементы формирования учетной политики. В части реализации принципа консерватизма весьма значима, в частности, роль профессионального суждения учетного работника.

3. Исследуя место, роль, значение учетной политики в учетно-контрольном обеспечении деятельности бюджетного образовательного учреждения, автор справедливо подчеркивает трудности установления зависимости результатов деятельности экономического субъекта от наличия, содержания и качества учетной политики (параграф 1.3). Потому и на практике руководители экономических субъектов не обращают должного внимания на значимость учетной политики в обеспечении эффективной хозяйственной деятельности. Да и в научной сфере эта часть проблемы формирования и реализации учетной политики изучена недостаточно. В этой связи, ценность и практическая значимость диссертационного исследования, на наш взгляд, была бы выше, если бы в работе нашли отражение указанные аспекты исследуемой учетной проблемы.

4. В работе имеются замечания технического, редакционного характера.

-объемные таблицы 1.1 (с 13-16), 1.2 (с. 18-23), 1.4 (с. 37-42) целесообразно было вынести в приложение работы;

-таблица 1.3. и рис. 1.2 сливаются;

-приложение 1 представлено на 42 страницах. Его можно было представить в более рациональной и наглядной форме (по форме шахматки, как приложение 3) отразив в сказуемом таблицы нормативные акты, а в подлежащем – показатели, содержащие в них.

Общий вывод.

Отмеченные дискуссионные положения не снижают теоретической и практикой значимости выполненного исследования и общей положительной оценки диссертационной работы. Она является законченным самостоятельным научным исследованием, в котором решается важная научно-методическая проблема развития теории и практики бухгалтерского учета. Работа выполнена на высоком теоретическом и научно-методическом уровне.

Тема и содержание диссертационный работы соответствуют 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.

Диссертация «Учетная политика в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений» соответствует п. 9 Положения о порядке присуждения ученых степеней, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 24.09.2013 года № 842 , а ее автор, Бехтерева Ирина Сергеевна, заслуживает присуждения ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 -Бухгалтерский учет, статистика

Официальный оппонент,
зав. кафедрой бухгалтерского учета
ФГБОУ ВО «Дагестанский
государственный университет»,
доктор экономических наук, профессор Рамазан Бахмудович Шахбанов

«26» апреля 2019 г.

Контактная информация:
367025, РД, г. Махачкала, ул. М.Гаджиева,43А
телефон 8(8722) 56-21-43
E-mail: ram1691@mail.ru

Подпись Шахбанова Р.Б.
ЗАВЕРЯЮ
Нач. УК ДГУ
«26» 04 2019 г.