

В совет по защите диссертаций
на соискание ученой степени кандидата наук,
на соискание ученой степени доктора наук Д 212.038.23
на базе ФГБОУ ВО «Воронежский
государственный университет»

ОТЗЫВ

**официального оппонента доктора экономических наук, профессора
Кришталевой Таисии Ивановны 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 диссертационного исследования.

В процессе реформирования бухгалтерского учета учреждений бюджетной сферы возрастает роль учетной политики в формировании адекватной перманентным изменениям нормативных актов системы учетно-контрольного обеспечения их деятельности. Особенно остро эта проблема стоит перед бюджетными образовательными учреждениями, осуществляющими разноплановую деятельность не только в области образования, но и в области науки, культуры, спорта. Качество формирования и реализации их учетной политики оказывает влияние на эффективность использования средств от приносящей доход деятельности, а также субсидий на выполнение государственного задания, иных субсидий различных уровней бюджета, что исключительно важно в кризисных экономических условиях. Второе десятилетие среди отечественных ученых и практиков ведется дискуссия, способствующая развитию теоретических и организационно-методических положений учетной политики экономических субъектов. Несмотря на значительный интерес ученых к вопросам учетной политики, проблемам регламентации и формирования учетной политики организаций государственного сектора в научной литературе уделяется значительно меньше внимания, нежели другим вопросам, связанным с

учетной политикой. Многие вопросы теории и практики учетной политики в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений все еще нуждаются в разработке. Поэтому имеются основания утверждать, что тема, избранная Бехтеревой И.С. для диссертационного исследования, является актуальной и имеет научное и практическое значение.

Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций автора, сформулированных в диссертации.

Научные результаты исследования и сделанные Бехтеревой И.С. выводы получены на основе корректной методологии, адекватной предмету и объекту исследования. Обоснованность полученных автором результатов диссертационного исследования подтверждается использованием общенаучных и конкретно-научных методов познания; научного наследия в области теории бухгалтерского учета и контроля; системного, логического и исторического подходов к разработке новых положений диссертации. Предложенные соискателем рекомендации и сформулированные выводы, направленные на решение теоретических, методических и практических проблем формирования учетной политики бюджетных образовательных учреждений, аргументированы на основе обобщения и критической оценки известных подходов к решению исследуемой проблемы.

В качестве области исследования определены методические и практические проблемы формирования учетной политики, бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность, что соответствует Паспорту научной специальности ВАК при Министерстве образования и науки РФ по специальности 08.00.12 — «Бухгалтерский учет, статистика», а именно 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 «Аudit, контроль и ревизия»).

Целью работы автор определила разработку теоретических и организационно-методических положений учетной политики применительно к специфическим условиям бюджетных образовательных учреждений для формирования релевантного учетно-контрольного обеспечения управления их деятельностью.

На достижение поставленной цели и решения соответствующих научных задач направлена логика диссертационной работы, которая отражается в структуре: работа состоит из трех логических взаимосвязанных глав. Основная часть работы изложена на 172 страницах. В качестве положительного момента можно отметить стиль изложения научного материала, обоснованность полученных в исследовании выводов и возможности их практического применения.

В первой главе «Теоретические аспекты формирования учетной политики бюджетных учреждений» раскрыты экономическая сущность и классификация учетной политики, принципы ее формирования в бюджетных учреждениях, с использованием историко-логического подхода исследовано развитие учетной политики и показано место учетной политики в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений.

Во второй главе «Разработка методических положений формирования учетной политики бюджетных образовательных учреждений» автор раскрывает реализацию профессионального суждения бухгалтера в процессе разработки учетной политики, предлагает построение морфологической матрицы формирования учетной политики и обосновывает методологические положения учетной политики для целей внутреннего контроля.

В третьей главе «Формирование учетной политики в бюджетных образовательных учреждениях министерства здравоохранения» автор

анализирует влияние особенностей деятельности бюджетных образовательных учреждений здравоохранения на содержание учетной политики, обосновывает рекомендации по совершенствованию учетной политики бюджетного образовательного учреждения здравоохранения и на основе исследования предлагает регламент бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики», разработанный для бюджетного образовательного учреждения здравоохранения.

В заключении подводятся теоретические и практические итоги исследования, раскрываются основные выводы и обобщаются вносимые авторские предложения, направленные на повышение качества учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений, имеющих существенное значение для развития теории и практики бухгалтерского учета.

Значимость для науки и практики результатов, полученных в диссертации.

Результаты научного исследования Бехтеревой И.С. вносят существенный вклад в развитие бухгалтерского учета и контроля и могут быть использованы в дальнейших исследованиях по теме диссертации, что подтверждает их значимость для науки.

Полученные соискателем выводы и разработанные рекомендации обладают практической значимостью, так как могут использоваться в учетно-контрольной деятельности бюджетных учреждений, что доказано положительными результатами их практического применения бюджетными образовательными учреждениями, подтвержденного справками о внедрении.

Оценка достоверности и научной новизны результатов исследования

Результаты диссертационного исследования носят достоверный характер. Они были получены посредством анализа не только российских, но и зарубежных источников. Автор применяла современные

исследовательские методы, в том числе проанализировала учетную деятельность и обобщила учетный опыт ряда образовательных учреждений.

Результаты, которые были получены автором лично, были представлены и обсуждались специалистами на четырех международных научно-практических конференциях.

Личный вклад соискателя в разработку и обоснование теоретических, организационных и методических положений учетной политики, способствующих повышению качества учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений, подтверждается основными результатами диссертации, обладающими, на наш взгляд, научной новизной:

- научно обоснованы теоретические положения учетной политики, включая: определение ее места в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных учреждений (с. 56); выявление условий, при которых учетная политика может обеспечивать релевантность формируемой учетной информации для повышения эффективности деятельности (с. 59-60); формулировку уточненного определения учетной политики на основе обобщения выделенных основных характеристик исследуемого понятия (локальный нормативный акт экономического субъекта; совокупность способов построения его учетной системы путем выбора предлагаемых нормативными актами вариантов; использование профессионального суждения бухгалтера) (с. 16-17);

- разработана классификация учетной политики бюджетных учреждений. Соискателем уточнены известные виды и классификационные признаки учетной политики коммерческих организаций; выбраны и охарактеризованы те из них, которые могут быть использованы в практике бюджетных учреждений; выделены две группы признаков (отражающие особенности содержания учетной политики и отражающие влияние специфики бюджетного учреждения на учетную политику) и предложены новые классификационные признаки (по необходимости внесения изменений

в учетную политику, по этапам жизненного цикла учреждения) (с. 18-24). Предложенная Бехтеревой И.С. классификация учетной политики бюджетных учреждений удачно использована как основа выделения уровней требований к профессиональному суждению бухгалтера (стандартный, более низкий и более высокий), формируемому при разработке различных видов учетной политики (с. 73-75), а также выявления направлений ее развития для действующего бюджетного учреждения в целях обеспечения эффективности и качества учетного процесса (с. 118-119);

- предложены и раскрыты этапы возникновения и развития учетной политики бюджетных учреждений в России на основе оценки представления уточненных в диссертации основных ее характеристик в нормативных актах по регулированию бухгалтерского учета бюджетных учреждений (с. 49-51, приложение 1). В целях дальнейшей разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета организаций государственного сектора (ФСБУ ОГС) важное значение имеют выделенные положительные моменты исследованных документов с позиции формирования и реализации учетной политики;

- сформированы методические подходы к процессу разработки учетной политики бюджетных образовательных учреждений и определению ее содержания, обеспечивающие повышение качества и эффективности учетно-контрольной деятельности.

Бехтеревой И. С. аргументирован состав организационных, технических и методологических аспектов учетной политики, зависящих от особенностей деятельности и организационной структуры учреждения (с. 106-114), конкретизированы этапы формирования учетной политики (с. 84-89), предложена структура и содержание двумерной морфологической матрицы формирования учетной политики (строки содержат элементы учетной системы, в отношении которых имеется возможность выбора способа бухгалтерского учета, а графы – варианты способов, предлагаемые

нормативными актами по бухгалтерскому учету бюджетных учреждений) (приложение 2);

- разработан Регламент бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики», раскрывающий процесс создания и редактирования учетной политики, а также позволяющий обосновать ее положения (приложение 4). Регламент отражает авторскую позицию о его структуре и содержании, соответствует требованиям локальных нормативных актов действующего бюджетного учреждения (с. 134-136), включает предложенные соискателем этапы и морфологическую матрицу формирования учетной политики.

Разработки соискателя обеспечивают решение организационных и методических вопросов учетной деятельности не только бюджетных учреждений, но и других экономических субъектов.

Рекомендации по использованию результатов и выводов диссертационного исследования.

Теоретические, организационные и методические положения диссертации рекомендуются к использованию в научно-педагогической деятельности при преподавании дисциплин по бухгалтерскому учету и контролю.

В практической деятельности бюджетных учреждений могут найти применение авторские организационно-методические следующие разработки соискателя:

- сгруппированные принципы и требования формирования учетной политики бюджетных учреждений;
- систематизированные в разрезе элементов учетной системы способы организации и ведения бухгалтерского учета, предусмотренные действующими ФСБУ ОГС и вступающими в силу в следующих отчетных периодах;
- предложенная двумерная морфологическая матрица формирования учетной политики;

- уточненные методологические положения учетной политики для целей внутреннего контроля: его цель, задачи, принципы, содержание видов внутреннего контроля бюджетного учреждения, а также его формы, субъекты, предмет, объекты, периодичность и сроки проведения, порядок оформления результатов;
- обоснованные этапы разработки рекомендаций по развитию учетной политики, включающие: ее характеристику по классификационным признакам и определенные направления совершенствования; выявление ошибок и положений, не предусматривающих вариативность способов организации и ведения бухгалтерского учета; определение недостающих положений учетной политики по результатам сравнения с нормативными актами;
- предложенные меры по повышению качества учетной политики: устранение ошибочных положений; определение ее четкой структуры, содержащей необходимые разделы; разработка элементов учетной политики и положений, соответствующих специфике деятельности; внесение недостающих положений, отражающих выбор способов ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями нормативных актов по бухгалтерскому учету бюджетных учреждений;
- разработанный Регламент бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики» может использоваться для утверждения локального нормативного акта и стать основой стандарта экономического субъекта.

Замечания по результатам исследования.

Отмечая актуальность проведенного исследования и глубину проработанности рассматриваемых вопросов, следует обратить внимание на моменты, требующие дополнительной проработки:

1. При формулировании научной новизны много одинаковых очевидных фраз. Можно более четко изложить суть дела. Целесообразно пункт научной новизны «осуществлена периодизация возникновения и

развития учетной политики бюджетных учреждений в России» представить первым, так как исторический аспект изучаемой проблемы должен стать основой для совершенствования и дальнейшего исследования.

2. На рисунке 1.3 в п. 1.1 сгруппированы принципы, требования к формированию учетной политики бюджетных учреждений, но отсутствуют ссылки на структурные элементы нормативных актов – источников представленной информации (с. 32), что, по нашему мнению, снижает востребованность полученного результата для практической учетно-контрольной деятельности.

3. В авторском определении учетной политики перечислены объекты бухгалтерского учета, включая капитал (с. 16-17), что является достаточно дискуссионным положением с позиции бухгалтерского учета бюджетных учреждений.

4. Разработка методологических положений учетной политики для целей внутреннего контроля в п. 2.3 не доведена до формирования положения о внутреннем контроле (с.91-102).

5. Логика диссертационной работы предполагает, по нашему мнению, разработку конкретной учетной политики бюджетного образовательного учреждения или ее шаблон. Однако такая задача не была поставлена для достижения цели исследования (с. 5).

Указанные замечания не снижают общей положительной оценки результатов проведенного исследования, являясь сами по себе дискуссионными, и могут быть рассмотрены как предмет для дальнейших исследований автора.

Заключение о соответствии диссертации критериям, установленным Положением о присуждении ученых степеней.

Диссертационное исследование Бехтеревой И.С. посвящено актуальной проблеме, выполнено на высоком теоретическом и методическом уровне, обладает практической значимостью.

Автореферат диссертации отражает основные ее положения.

Основные результаты исследования обсуждены и одобрены на международных научно-практических конференциях, опубликованы в 18 работах со значительным авторским вкладом, в том числе 5 в изданиях, входящих в перечень рекомендованных ВАК Минобрнауки России, апробированы в деятельности ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный медицинский университет» и в учебном процессе ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет».

Диссертационная работа Бехтеревой Ирины Сергеевны является самостоятельной, научно-квалификационной работой, в которой решена задача, имеющая существенное значение для развития теории, организации и методики бухгалтерского учета и контроля. Диссертация по своей теоретической и практической значимости, а также научной новизне удовлетворяет требованиям п. 9 Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 24.09.2013 г. № 842, предъявляемых к диссертациям на соискание ученой степени кандидата наук, а ее автор Бехтерева Ирина Сергеевна заслуживает присуждения ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика.

Официальный оппонент,
 Профессор Департамента
 учета, анализа и аудита
 федерального государственного образовательного
 бюджетного учреждения высшего образования
 «Финансовый университет при
 Правительстве Российской Федерации»,
 д.э.н., профессор *Кришталева Т.И.*
22.05.2019г. Кришталева Таисия Ивановна
 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д. 49,
 телефон: 8 /495/ 249-5356 , E-mail: TIKrishtaleva@ fa.ru

