

УТВЕРЖДАЮ:

проректор по научной работе и  
стратегическому развитию ФГАОУ ВО  
«Северо-Кавказский федеральный  
университет»

доктор географических наук

профессор



А.А. Лиховид

2019 г.

## ОТЗЫВ

ведущей организации – федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Северо-Кавказский федеральный университет» – на диссертацию Бехтеревой Ирины Сергеевны на тему: «Учетная политика в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений»

### *Актуальность темы диссертационного исследования*

В настоящее время учредители бюджетных образовательных учреждений, решая задачи рационального расходования средств различных бюджетов, предъявляют повышенные требования к результативности их деятельности. Эффективное функционирование учетно-контрольной системы исследуемых субъектов, формирует информационную базу для принятия обоснованных управленческих решений, направленных на обоснованное и экономное использование трудовых, финансовых, материальных и других ресурсов в процессе оказания образовательных услуг в рамках выполнения государственного задания и приносящей доход деятельности. Активное сближение российских и международных стандартов бухгалтерского учета создает условия, при которых, с одной стороны, учетная политика организаций общественного сектора становится определяющим элементом их учетно-контрольной системы. С другой стороны, возникают теоретические, методические, организационные и практические проблемы освоения новых для учреждений бюджетной сферы положений, направленных на формирование и реализацию своей учетной

политики, многие из которых остаются пока еще недостаточно разработанными.

Необходимость развития научных и практических положений учетной политики для формирования достоверной учетной информации о деятельности бюджетных учреждений в целях принятия эффективных управленческих решений, свидетельствует об актуальности выбранной Бехтеревой И.С. темы диссертационного исследования.

### *Основное содержание и структура диссертации*

Ознакомление с диссертацией, авторефератом и публикациями соискателя позволяют сделать вывод, что основная цель исследования – разработка теоретических и организационно-методических положений учетной политики применительно к специфическим условиям бюджетных образовательных учреждений для формирования релевантного учетно-контрольного обеспечения управления их деятельностью, – диссидентом достигнута.

Диссертационная работа имеет логичную структуру, которая обеспечила последовательное и целостное решение поставленных задач, доказательное представление основных результатов и выводов. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 171 источника и четырех приложений. Представленные в работе тринадцать рисунков и одиннадцать таблиц позволили более наглядно сформировать авторскую позицию по исследуемым вопросам учетной политики бюджетных учреждений.

Первая глава «Теоретические аспекты формирования учетной политики в бюджетных учреждениях» посвящена исследованию основных сущностных характеристик учетной политики (с. 12-17); вопросов ее классификации (с. 17-27) и принципов формирования в бюджетных учреждениях (с. 27-33). Автор успешно реализует историко-логический подход к исследованию развития учетной политики отечественных бюджетных учреждений (с. 34-49, Приложение 1) и выделяет пять этапов этого поступательного процесса (с. 49-52). Следует отметить объем и глубину представления характеристик нормативных актов, отражающих изменения способов ведения бухгалтерского учета бюджетных учреждений не только по сравнению с прошлыми периодами, но и намечающиеся в следующие ближайшие годы (Приложение 1). Особый интерес представляет раскрытие условий, соблюдение которых позволяет учетной политике исполнять определяющую роль в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных учреждений (с. 58-61).

Во второй главе «Разработка методических положений формирования учетной политики бюджетных образовательных учреждений» Бехтерева

И.С. акцентирует внимание на решении вопросов реализации профессионального суждения бухгалтера в процессе формирования учетной политики (с. 65-78); построения двумерной морфологической матрицы, обеспечивающей обоснованность положений учетной политики и выводов по результатам внутреннего и внешнего финансового контроля о достоверности информации бухгалтерского учета (с. 78-90, Приложение 2); формировании необходимых и достаточных методологических положений учетной политики для целей внутреннего контроля (цель; содержание видов внутреннего контроля бюджетного учреждения, его формы; субъекты; предмет; объекты; периодичность, сроки проведения; порядок оформления результатов внутреннего контроля) (с. 96-102).

Автор приводит альтернативные позиции о роли профессионального суждения бухгалтера в формировании достоверной отчетности (с. 66-67). Выделяет следующие несколько его характеристик, позволяющих точнее раскрыть его суть:

использование профессионального суждения бухгалтера на всех этапах моделирования учетной политики как инструмента выбора значений ее параметров на основе принципов и допущений, а не исходя из жестких требований нормативных актов;

определение суждения бухгалтера как профессионального только на конкретный период времени в отношении конкретного экономического субъекта, так как оно может приобретаться и утрачиваться;

ограничение реализации профессионального суждения бухгалтера бюджетного учреждения положениями учетной политики его учредителя и положениями ФСБУ ОГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»;

дуалистичность профессионального суждения, выражающаяся в субъективности его природы вследствие формирования конкретным индивидом – бухгалтером со свойственным его уровнем формального и реального профессионализма, и одновременно в объективной необходимости реализации профессионального суждения в процессе ведения бухгалтерского учета;

представление профессионального суждения бухгалтера в трех уровнях (стандартный, более высокий, более низкий) в зависимости от видов учетной политики бюджетного учреждения, которые определены в процессе ее классификации по ряду признаков. (с. 77-78)

Третья глава «Формирование учетной политики в бюджетных образовательных учреждениях министерства здравоохранения» содержит следующие основные разработки. Оценка информации об организационной структуре вузов Министерства здравоохранения РФ, размещенной на

официальных сайтах (с. 104-106, Приложение 3), позволила автору раскрыть влияние особенностей их деятельности и организационной структуры на содержание стандартной учетной политики, включающей организационный, технический, методологический аспекты (с. 106-115). Поэтапная характеристика учетной политики бюджетного образовательного учреждения – объекта исследования по ее классификационным признакам (с. 118-119), оценка на предмет содержания ошибочных и излишних положений (с. 119-123), а также выявление недостающих положений учетной политики на основе разработанной в п. 2.2 диссертационного исследования двумерной морфологической матрицы ее формирования в бюджетных учреждениях (с. 123-127), способствовали обоснованию авторских рекомендаций по совершенствованию учетной политики действующего бюджетного образовательного учреждения здравоохранения (с. 127-128). Предложенные Бехтеревой И.С. вариант структуры и содержания регламента, этапы и морфологическая матрица формирования учетной политики бюджетного учреждения составили основу разработанного в диссертации Регламента бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики» (с. 128-140, Приложение 4).

В заключении сформулированы научно обоснованные выводы и положения по каждому разделу диссертации, отражающие полноту решения поставленных в ней задач (с. 141-150).

#### ***Степень обоснования и достоверность научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации***

Диссертация Бехтеревой И.С. представляет системное завершенное исследование проблемных положений учетной политики в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений, достоверность выводов которого базируются на критическом глубоком анализе источников, приведенных в списке литературы, диссертационных работ отечественных ученых по теме исследования, практического материала. Диссертация выполнена с использованием общенаучных и специальных методов исследования (анализ и синтез, индукция и дедукция, конкретизация и абстрагирование, морфологический метод, классификация, группировка, сравнение, и др.)

Основные результаты диссертации прошли апробацию на международных научно-практических конференциях в городах России и в Украине; опубликованы в 18 публикациях, пять из них – в журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ; внедрены в учебный процесс ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет» при

преподавании дисциплин по бухгалтерскому учету. Практические рекомендации автора используются в учетной деятельности ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный медицинский университет».

### ***Научная новизна основных результатов исследования***

Научной новизной обладают следующие полученные автором оригинальные результаты исследования:

развитие теоретических положений учетной политики, включая: уточнение ее места в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных учреждений (определяющий элемент системы с положительным или отрицательным влиянием на нее, либоrudиментарный элемент системы) при различных характеристиках содержания и условиях практической реализации положений учетной политики (с. 58-61); формулировку авторского определения учетной политики, в котором акцентированы основные ее характеристики (локальный нормативный акт экономического субъекта; совокупность способов построения его учетной системы путем выбора предлагаемых нормативными актами вариантов; использование профессионального суждения бухгалтера) (с. 16-17);

разработка классификации учетной политики бюджетных учреждений, представляющей собой объединенные в две группы признаков (1. отражающие особенности ее содержания; 2. отражающие влияние специфики бюджетных учреждений на особенности учетной политики) уточненные и адаптированные к особенностям исследуемых типов учреждений известные классификационные признаки, а также новые аспекты классификации (по необходимости внесения изменений, по этапам жизненного цикла учреждения) (с. 18-24). Выделение на основе авторской классификации учетной политики бюджетных учреждений видов уровней требований к профессиональному суждению бухгалтера (стандартный, более низкий и более высокий) (с. 73-75); выявление направлений развития учетной политики действующего бюджетного учреждения (с. 118-119);

определение этапов возникновения и развития учетной политики бюджетных учреждений в России на основе характеристики по основным ее признакам ранее принятых, действующих и вступающих в силу в следующих периодах нормативных актов по бухгалтерскому учету, включая федеральные стандарты бухгалтерского учета организаций государственного сектора (с. 49-51);

формирование методических подходов к процессу разработки учетной политики бюджетных образовательных учреждений и определению ее содержания: раскрытие зависимостей состава организационных, технических и методологических аспектов стандартной учетной политики

от особенностей деятельности и организационной структуры учреждения (с. 106-115); обоснование последовательности и содержания этапов формирования учетной политики (с. 84-89); разработку двумерной морфологической матрицы формирования учетной политики для оперативного и обоснованного нормативными актами выбора способов бухгалтерского учета по элементам учетной системы, оценки ее качества в процессе внутреннего и внешнего контроля (Приложение 2);

разработка Регламента бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики» для действующего бюджетного учреждения на основе критического анализа представленных в известных исследованиях и локальных нормативных актах требований к структуре и содержанию регламента, а также с использованием авторских этапов и морфологической матрицы формирования учетной политики (с. 134-140, Приложение 4).

### ***Теоретическая и практическая значимость результатов исследования***

Разработанные соискателем предложения в части обоснованных теоретических, организационных и методических подходов к формированию учетной политики бюджетных образовательных учреждений с учетом обеспечения результативности их учетно-контрольной деятельности в современных условиях способствуют развитию отечественной теории и практики бухгалтерского учета и контроля в бюджетной сфере.

Сформулированная докторантом дефиниция «учетная политика» исходя из ключевых ее характеристик; выделенные признаки группировки учетной политики бюджетных учреждений, положенные в основу ее авторской классификации, предложенные требования к профессиональному суждению бухгалтера, учитываемые при разработке учетной политики бюджетного образовательного учреждения имеют научную ценность в контексте модернизации теории и практики отечественной системы учета и контроля.

Разработанный автором «Регламент бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики»» позволяет учесть особенности деятельности и организационную структуру бюджетного образовательного учреждения с позиции организационных, технических и методологических аспектов учетной политики, что свидетельствует о теоретической и практической значимости проведенного исследования .

***Рекомендации по использованию выводов и основных результатов  
диссертационного исследования***

Выводы и основные результаты диссертации могут быть рекомендованы к следующему использованию:

в нормотворческой деятельности учредителей бюджетных учреждений рекомендации о целесообразности разработки единой учетной политики для подведомственных учреждений на основе унификации, формализации, стандартизации процессов формирования бухгалтерской информации с использованием инновационных информационных систем и технологий (с. 63);

в нормотворческой деятельности Министерства финансов России – матричный способ оценки содержания проектов нормативных актов для исключения повторяющихся в них положений; обоснованное предложение об исключении из ФСБУ ОГС «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» требований к составу положений, утверждаемых в рамках формирования учетной политики, 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 (с. 90);

в практической деятельности бюджетных учреждений – систематизированные в табличной форме способы ведения бухгалтерского учета, предусмотренные утвержденными Министерством финансов России федеральными стандартами бухгалтерского учета организаций государственного сектора (Приложение 1); разработанная двумерная морфологическая матрица формирования учетной политики (Приложение 2); выявленные состав структурных элементов и содержание нормативных актов, регулирующих внутренний финансовый контроль организаций государственного сектора, которые могут использоваться для разработки положений внутреннего контроля бюджетного учреждения (с. 94-95); раскрытые методологические положения учетной политики для целей внутреннего контроля (с. 96-102); предложенные этапы разработки рекомендаций по развитию учетной политики и меры по повышению ее качества (с. 118-127); разработанный Регламент бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики» (Приложение 4);

в учебном процессе высших учебных заведений при разработке и преподавании дисциплин по бухгалтерскому учету и контролю, в системе повышения квалификации работников бюджетной сферы – основные результаты и выводы диссертационного исследования.

## *Дискуссионные положения и замечания к диссертации*

В целом положительная оценка полученных в диссертации результатов не отменяет целесообразности обращения внимания на положения, нуждающиеся в дополнительном уточнении:

1. В диссертационной работе отмечена универсальность авторского определения учетной политики для различных видов учета (с. 17), что не нашло, на наш взгляд, должной аргументации в процессе исследования (п. 1.1).

2. Для характеристики учетной политики по составу элементов как нестандартной, в п.1.1 диссертации приводятся те из них, которые позволяют идентифицировать ее от стандартной учетной политики: стратегические, международные, аналитические, закупочные, управленческие и другие элементы (с. 20, 25-26). Однако дальнейшее исследование их разработке не посвящено.

3. Составленная автором двумерная морфологическая матрица формирования учетной политики могла бы иметь большее практическое значение для обоснования ее положений в случае приведения в ней структурных элементов использованных нормативных документов (Приложение 2).

4. При разработке методологических положений внутреннего контроля в п. 2.3 диссертации автор принимает за основу положения Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ и ФСБУ ОГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» (с. 92-94). Учитывая разнообразие и дискуссионность мнений об определении внутреннего контроля, его видов, по нашему мнению, широкое их представление и критическое обсуждение в диссертации составило бы значительный научный результат, развивающий положения в области контроля.

5. В условиях разработки и гармонизации федеральных стандартов бухгалтерского учета организаций государственного сектора с международными стандартами финансовой отчетности общественного сектора особый интерес представляют исследования зарубежных авторов по вопросам учетной политики. Однако в диссертационной работе они представлены, на наш взгляд, недостаточно.

## *Заключение о соответствии диссертации критериям, установленным Положением о присуждении ученых степеней*

Диссертация Бехтеревой Ирины Сергеевны представляет самостоятельную, завершенную научно-квалификационную работу на актуальную и практически значимую тему, в которой решены задачи,

имеющие существенное значение для развития бухгалтерского учета и контроля как отраслей научных знаний.

Автореферат диссертации и 18 публикаций, том числе 5 в рецензируемых научных журналах, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России, полностью отражают содержание диссертационной работы.

Диссертация выполнена в рамках Паспорта специальностей ВАК Минобрнауки РФ по научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика и 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»).

Диссертация, выполненная на тему: «Учетная политика в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений» удовлетворяет требованиям пп. 9-11, 13, 14 «Положения о присуждении ученых степеней», утвержденного Постановлением Правительства РФ от 24.09.2013 № 842 (в редакции от 01.10.2018 № 1168), предъявляемым 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.

Отзыв на диссертацию подготовлен Тер-Григорьянц Анной Александровной, доктором экономических наук, профессором кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита.

Отзыв обсужден, одобрен и утвержден на кафедре бухгалтерского учета, анализа и аудита Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Северо-Кавказский федеральный университет» 28 мая 2019 года, протокол № 21.

Заведующий кафедрой  
бухгалтерского учета,  
анализа и аудита,  
д-р экон. наук, профессор,  
заслуженный деятель науки РФ

28 мая 2019.

ПОДПИСЬ УДОСТОВЕРЯЮ:  
начальник отдела  
по работе с сотрудниками УКП  
Лев Исакович Ушицкий



Контактная информация:  
ФГАОУ ВО «Северо-Кавказский федеральный университет»  
кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита  
355017, г. Ставрополь, ул. Пушкина, 1, корпус 21, ауд. 701, 703.  
Телефон: (8652) 33-06-55, доб. 47-51.  
E-mail: kafeaa@mail.ru, ann\_ter@mail.ru