**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«СТАВРОПОЛЬСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

На правах рукописи

Бехтерева Ирина Сергеевна

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

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент Сытник О.Е.

Ставрополь 2018

СОДЕРЖАНИЕ

[ВВЕДЕНИЕ 3](#bookmark0)

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ 11

1. Экономическая сущность и классификация учетной политики,

принципы ее формирования в бюджетных учреждениях 11

1. Историко-логический подход к исследованию развития учетной

[политики бюджетных учреждений 34](#bookmark2)

1. [Место учетной политики в системе учетно-контрольного обеспе­чения деятельности бюджетных образовательных учреждений 52](#bookmark6)

ГЛАВА 2. РАЗРАБОТКА МЕТОДИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ БЮДЖЕТНЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ 65

1. Реализация профессионального суждения бухгалтера в процессе

разработки учетной политики 65

1. Построение морфологической матрицы формирования учетной

политики бюджетных образовательных учреждений 78

1. [Методологические положения учетной политики для целей внут­реннего контроля 91](#bookmark11)

ГЛАВА 3. ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

В БЮДЖЕТНЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ МИНИСТЕРСТВА ЗДРАВООХРАНЕНИЯ 103

* 1. Влияние особенностей деятельности бюджетных образователь­ных учреждений здравоохранения и их организационной структуры

на содержание учетной политики 103

* 1. [Разработка рекомендаций по совершенствованию учетной поли­тики бюджетного образовательного учреждения здравоохранения 115](#bookmark15)
	2. Разработка Регламента бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики» для бюджетного образовательного

учреждения здравоохранения 128

[ЗАКЛЮЧЕНИЕ 141](#bookmark17)

[СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 151](#bookmark18)

ПРИЛОЖЕНИЯ 172

**ВВЕДЕНИЕ**

**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. Туя- кова, 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. Широ- бокова и др.

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

Несомненная существенность и значимость имеющихся исследований пока еще не позволяет отметить полное отсутствие теоретических и организа­ционно-методических проблем формирования УП 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 УП, 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 УП 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 учреждения, 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, раскрывающее 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 учетно­контрольная 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, моно­графические 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», «Г арант», 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, характеризующей 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 и определения направлений развития учет­ной политики в целях обеспечения эффективности и качества учетного про­цесса в бюджетном учреждении;

- 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 необходимости примене­ния профессионального суждения бухгалтера при ее разработке; регулирова­ние порядка учета ряда учетных объектов бюджетных учреждений), а также определить важность 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». Некоторые 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.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Разработка теоретических и организационного методических проблем учетной политики в системе учетно-контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учреждений позволяет сформулировать научно обоснованные выводы и положения, отдельные из которых имеют научную новизну.

Исследование теоретических аспектов формирования учетной политики в бюджетных учреждениях обеспечило получение следующих научных ре­зультатов.

1. Установлено, что в настоящее время имеется ряд дискуссионных по­ложений теоретического характера, нуждающихся в развитии и разработке, включая определение, классификацию, принципы формирования учетной по­литики в бюджетных учреждениях. Исследование показало, что для ее опре­деления используются различные дефиниции (совокупность принципов и пра­вил, система правил, выбор методических приемов, документ, модель учетной системы и др.). В работе сформулировано следующее определение. 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. Предложенное определение обладает признаками универсальности: мо­жет использоваться для целей бухгалтерского, управленческого, налогового учета; не ограничено указанием на конкретные элементы УП, представление о которых находиться в развитии. Отмечена субъективность УП, степень кото­рой зависит от качества профессионального суждения бухгалтера. В сформу­лированном определении удалось избежать характеристик, отрицательно вли­яющих на раскрытие сущности УП, которые выделены в процессе критиче­ского обзора приведенных в трудах отечественных авторов дефиниций: отож­дествление принципов и правил с вариантами учета; представление об УП как о действии - выборе; ограничение выбора приемов в отношении одной группы учетных объектов; игнорирование основной характеристики формы использо­вания способов учета - их совокупности; придание УП заведомо положитель­ной оценки; уточнение видов учета, представление о которых находиться в по­стоянном развитии. Предложенное определение учетной политики может ис­пользоваться для уточнения положений нормативных актов по бухгалтерскому учету.

Решение вопроса о классификации учетной политики представлено для широкого обсуждения в единицах научных трудов отечественных ученых. В диссертации развито представление о классификации УП экономических субъектов путем уточнения известных и введения новых классификационных признаков (по этапам жизненного цикла организации, по отношению органи­зации к группе компаний, по необходимости внесения изменений), дана оценка возможности применения классификационных признаков в отношении УП бюджетных учреждений и разработана ее классификация, которая соста­вила основу для определения влияния видов учетной политики бюджетных учреждений на требования к уровню профессионального суждения бухгалтера и выявления направлений ее развития в целях обеспечения эффективности и качества учетного процесса.

В настоящее время положения о принципах учетной политики бюджет­ных учреждений формируются в процессе изменений нормативных актов по бухгалтерскому учету, в которых отмечается недостаточность четких форму­лировок, а также изложение требований к основам учета в различных доку­ментах, что осложняет их практическое применение. Для решения выявленной проблемы автором обобщены принципы, требования к УП бюджетных учре­ждений, содержащиеся в действующих и подготовленных к введению норма­тивных актах по учету в бюджетной сфере, включая требования к ее примене- нию, к составу способов организации и ведения бухгалтерского учета, к фор­мированию УП, к ведению бухгалтерского учета, к формированию бухгалтер­ской (финансовой отчетности), к изменению УП, к раскрытию информации о ней в бухгалтерской отчетности.

1. Историко-логический подход непосредственно к исследованию учет­ной политики применяется довольно редко. Известные публикации об ее ста­новлении содержат различные позиции авторов о временных периодах и при­чинах возникновения, этапах ее эволюции. В отдельных работах недостаточно аргументирован выбор основы периодизации истории развития УП. В диссер­тации осуществлена характеристика нормативных актов, регулирующих бух­галтерский учет бюджетных учреждений с 1992 г. по настоящее время, по по­ложениям: наличие определения УП, понятия профессионального суждения, способов организации и ведения бухгалтерского учета и их вариантов. Обос­нована важность дальнейшей разработки ФСБУ ОГС по профессиональному суждению бухгалтера, учету расходов и других стандартов для совершенство­вания процесса формирования и реализации учетной политики в бюджетных учреждениях. Выделение пяти этапов возникновения и развития учетной по­литики бюджетных учреждений в России базируется на оценке отражения в нормативных актах по реформированию их бухгалтерского учета основных характеристик, сформулированных в уточненном определении УП (локаль­ный нормативный акт экономического субъекта; совокупность способов по­строения его учетной системы путем выбора предлагаемых нормативными ак­тами вариантов; использование профессионального суждения бухгалтера), что способствует развитию теоретических положений формирования УП бюджет­ных учреждений. Систематизированные в разрезе элементов учетной системы способы организации и ведения бухгалтерского учета, их варианты позволяют упростить процесс создания, изменения УП и повысить ее качество.
2. Развитие учетно-контрольного обеспечения деятельности организа­ций государственного сектора находит отражение в научно-практических по­ложениях УП. В настоящее время в исследованиях различных авторов отме­чается ее важность для качественной организации и ведения бухгалтерского учета. Однако, решению вопроса о месте УП в учетной и контрольной системе экономических субъектов пока еще не уделено должного внимания. Авторская позиция по нему сформирована посредством раскрытия случаев, когда УП иг­рает в исследуемой системе определяющую роль, и при каких условиях она не может быть исполнена в полной мере; выявления особенностей учетно-кон­трольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учрежде­ний для определения наличия влияния на место в нем учетной политики. Она характеризуется следующими положениями:
* учетная политика является основой для систематизации и интеграции учетных и контрольных процессов экономических субъектов, позволяющих повысить релевантность получаемой с их помощью информации для обеспе­чения эффективности деятельности;
* учетная политика - динамично развивающийся элемент учетно-кон­трольного обеспечения деятельности экономического субъекта, демонстриру­ющий как поступательное, так и разнонаправленное развитие на отдельных этапах его жизненного цикла;
* в условиях централизации учетной деятельности организаций государ­ственного сектора, по нашему мнению, будет целесообразна разработка учре­дителем единой учетной политики для подведомственных бюджетных учре­ждений;
* учетная политика при различном сочетании наличия (отсутствия) су­щественных недостатков формирования и практической реализации (не реа­лизации) в учетно-контрольной практике бюджетного учреждения может ха­рактеризоваться как рудиментарный элемент, как определяющий элемент с от­рицательным или положительным влиянием на учетно-контрольное обеспече­ние деятельности исследуемого экономического субъекта.

Определение качественных характеристик места УП в системе учетно­контрольного обеспечения деятельности бюджетных образовательных учре­ждений может быть востребовано в целях обеспечения ее эффективности.

1. Выбор способов организации и ведения бухгалтерского учета осу­ществляется в процессе практической реализации профессионального сужде­ния бухгалтера. Отсутствие общепринятого определения этого понятия по­буждает исследователей высказываться по вопросам, раскрывающим основ­ные его характеристики. О роли профессионального суждения бухгалтера в процессе формирования достоверной отчетности имеется две альтернативные позиции. Одна состоит в том, что ему отводится решающее значение в важ­нейшем процессе представления релевантной информационной базы различ­ным пользователям для принятия обоснованных экономических решений. Та­кую точку зрения разделяют значительное число отечественных исследовате­лей проблем профессионального суждения бухгалтера. Однако мы разделяем позицию ученых Мельбурнского университета Ла Троба, Австралия о том, что значительная вариативность стандартов отчетности позволяет включать в учетную политику способы ведения бухгалтерского учета, которые способ­ствуют управлению доходами и расходами в интересах менеджеров. Считаем, что реализация профессионального суждения бухгалтера в учетной практике экономических субъектов, включая бюджетные учреждения, обусловленное вариативностью способов ведения бухгалтерского учета и формирования бух­галтерской (финансовой) отчетности, не гарантирует качество этого сложного информационного процесса. В работе обоснованы несколько авторских поло­жений:
2. Профессиональное суждение бухгалтера присутствует на всех этапах моделирования учетной политики в качестве инструмента выбора значений ее параметров на основании принципов и допущений бухгалтерского учета, а не на жестких регламентированных правилах и положениях, предусмотренных нормативными актами.
3. Суждение бухгалтера может, как приобретаться, так и утрачиваться, поэтому определяется как профессиональное только на конкретный период времени в отношении конкретного экономического субъекта.
4. Реализация профессионального суждения бухгалтера бюджетного учреждения ограничено учетной политикой его учредителя и положениями ФСБУ ОГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности ор­ганизаций государственного сектора».
5. Дуалистичность исследуемого понятия выражается 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.

Развитию представления о профессиональном суждении бухгалтера, а также решению вопросов его практического применения может во многом способствовать: обозначенные проблемы, требующие формирования профес­сионального суждения бухгалтера на основе принципов бухгалтерского учета бюджетного учреждения; представленное профессиональное суждение 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.

1. При формировании УП необходимо 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. Ре­шению таких задач может во многом способствовать предложенный в диссер­тации морфологический метод исследования УП и разработанные этапы ее формирования, содержащие конкретные действия, которые могут быть ис­пользованы не только организациями государственного сектора, но и другими экономическими субъектами.

Реализация авторского подхода к определению этапов формирования учетной политики бюджетных учреждений, характеризуется использованием контент-анализа нормативно-правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет бюджетных учреждений; разработкой структуры и содержания двумер­ной морфологической матрицы. Ее строки содержат элементы учетной си­стемы, в отношении которых имеется возможность выбора способа бухгалтер­ского учета, а графы - варианты способов, предлагаемые нормативными ак­тами бухгалтерского учета бюджетных учреждений. Предложенная морфоло­гическая матрица формирования УП обладает контрольным значением и мо­жет быть использована на регулярной основе для анализа содержания новых и редактированных нормативных актов по бухгалтерскому учету с целью кор­ректировки и уточнения его способов, а также в оценке качества УП бюджет­ного учреждения как при осуществлении внешнего, так и внутреннего кон­троля.

1. Методологические положения учетной политики для целей внутрен­него контроля являются важной частью этого стандарта экономического субъ­екта, которые позволяют определить порядок и качественно учетного про­цесса, а также реализовать контрольную функцию бухгалтерского учета. В диссертационной работе исследованы положения нормативных актов, регули­рующих внутренний финансовый контроль, которые могут быть адаптиро­ваны к особенностям контрольной деятельности бюджетных учреждений. Приведена авторская позиция по методологическим положениям учетной по­литики для целей внутреннего контроля. На ее основе уточнены: цель внут­реннего контроля, характеризующая сущность в части обеспечения сохранно­сти имущества, эффективности и результативности использования материаль­ных, трудовых и финансовых ресурсов экономического субъекта; задачи; принципы; содержание видов внутреннего контроля бюджетного учреждения, а также его формы; субъекты; предмет; объекты; периодичность и сроки про­ведения; порядок оформления результатов. Раскрытые методологические по­ложения учетной политики бюджетного учреждения в целях внутреннего кон­троля, разрабатываемые для выполнения требований нормативно правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет, могут быть использованы в практи­ческой деятельности исследуемых экономических субъектов, чтобы повысить качество и обоснованность содержания их положения о внутреннем контроле.
2. В известных публикациях уделено незначительное внимание раскры­тию положений о зависимости содержания УП от отраслевых и иных особен­ностей бюджетного образовательного учреждения здравоохранения. Недоста­точное представление о влиянии специфики его функционирования на приня­тые способы формирования учетной информации, может оказывать негатив­ное воздействие на качество отчетных данных, используемых различными за­интересованными пользователями, а значит на уровень конкурентоспособно­сти вуза. Характеристика деятельности 50 вузов Министерства здравоохране­ния РФ по данным об организационной структуре, размещенным на офици­альных сайтах позволила представить ее разнообразие, которое во многом обеспечивает достижение конкурентных преимуществ, а также влияет на со­держание учетной политики. Условно элементы организационной структуры исследуемых вузов сгруппированы в 9 групп: обособленные подразделения; элементы структуры: образовательной деятельности; медицинских услуг; фар­мацевтической деятельности; связанные с научными исследованиями; физ­культурно-оздоровительного назначения; издательско-полиграфического и коммуникационного назначения; культурного назначения; социально-быто­вого назначения. Кроме того, схематично представлено, а также раскрыто вли­яние специфики организационной структуры и видов осуществляемой дея­тельности бюджетного образовательного учреждения здравоохранения на ор­ганизационный, технический, методологический аспекты стандартной УП, что может быть использовано на практике в целях обеспечения качества учет­ного и контрольного процесса.
3. Обоснована важность и предложены этапы разработки рекомендаций по развитию учетной политики бюджетного образовательного учреждения здравоохранения. На первом этапе, характеристика учетной политики СтГМУ по классификационным признакам для бюджетных учреждений позволила определить основные направления развития, состоящие в разработке дополни­тельных, помимо стандартных, элементов учетной политики, а также положе­ний, которые отражают специфику и разнообразие осуществляемых видов де­ятельности. На втором этапе, в процессе оценки содержания учетной политики СтГМУ на соответствие действующим нормативным актам по бухгалтерскому учету бюджетных учреждений выявлены ошибки и положения, не предусмат­ривающие вариативность способов его организации и ведения. На третьем этапе, определены недостающие положения учетной политики СтГМУ на ос­нове ее сравнения с содержащими возможность выбора способов учета норма­тивными требованиями, систематизированными в морфологической матрице формирования учетной политики бюджетных учреждений. В работе обосно­ваны меры, реализация которых может во многом повысить качество учетной политики СтГМУ. В целом, предложенные действия для разработки рекомен­даций по совершенствованию учетной политики бюджетного образователь­ного учреждения здравоохранения и их последовательность может быть ис­пользована в развитии методических основ формирования учетной политики других экономических субъектов.
4. Действующие нормативные акты не содержат конкретной методики разработки положений УП, хотя у бухгалтеров бюджетных учреждений име­ется практическая потребность в регламентации процесса ее формирования и изменения. Задача по разработке Регламента бухгалтерского учета «Формиро­вание и изменение учетной политики» для бюджетного образовательного учреждения решена посредством исследования различных позиций авторов по применению понятий стандарта и регламента в отношении УП; раскрытия об­щих положений разработки Регламента бухгалтерского учета «Формирование и изменение учетной политики» в соответствии с локальными нормативными актами СтГМУ (его понятия; назначения; субъектов, участвующих в опреде­лении необходимости и осуществляющих разработку, а также утверждение, согласование и ознакомление с ним); схематичного представления этапов раз­работки Регламента в соответствии с действующими документами бюджет­ного образовательного учреждения здравоохранения СтГМУ. Определенные структура и содержание Регламента отвечают современным научным пред­ставлениям и основным требованиям локальных нормативных актов действу­ющего бюджетного образовательного учреждения; а также позволяют реали­зовать предложенные этапы и морфологическую матрицу формирования учет­ной политики.

Основные полученные результаты диссертационного исследования раз­вивают теоретические и методические положения бухгалтерского учета и кон­троля в бюджетных учреждениях и имеют прикладное значение.