

УДК 657.1

ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

Бехтерева Ирина Сергеевна, ассист.

Ставропольский государственный медицинский университет, ул. Мира, 310, Ставрополь, Россия, 355017; e-mail: ivolginairina@ya.ru

Цель: определить этапы и последовательность формирования учетной политики бюджетного учреждения. *Обсуждение:* обоснование этапов и последовательности формирования учетной политики бюджетного учреждения осуществляется на основе обзора и критической оценки определений учетной политики, оценки научного интереса отечественных ученых к ее проблематике, предложения авторского определения учетной политики. *Результаты:* определены этапы и последовательность формирования учетной политики бюджетного учреждения на основе критического обзора определений учетной политики, оценки основных научных результатов исследований отечественных ученых; выявлены основные дефиниции, положительные и отрицательные характеристики известных определений учетной политики и сформулировано ее авторское определение; использован авторский подход к выявлению этапов формирования учетной политики бюджетных учреждений, включающий использование контент-анализа нормативно-правовых актов, разработку структуры морфологической матрицы.

Ключевые слова: учетная политика, бюджетные учреждения, этапы формирования учетной политики, морфологическая матрица учетной политики.

DOI: 10.17308/meps.2017.02/1596

Введение

В условиях активного реформирования бюджетного учета из актуальных вопросов организации учетного процесса бюджетных учреждений является формирование релевантной учетной политики. Исследованию вопросов учетной политики посвящены работы отечественных ученых. Однако в настоящее время имеется ряд дискуссионных положений теоретического, организационного, методического характера, нуждающихся в уточнении и разработке. Обзор известных определений отечественных ученых свидетельствует о различных аспектах исследований учетной политики, которые,

с одной стороны, способствуют приращению научных знаний, а с другой, демонстрируют отсутствие единства мнений по ряду вопросов, включая ее определение, этапы формирования. Известные подходы к определению этапов и последовательности формирования учетной политики экономических субъектов представлены в рамках обычной логики разработки документа, регламентирующего какую-либо деятельность, и не позволяют избежать сложностей применения в практической деятельности учреждений. Все это во многом определяет значительную потребность различных экономических субъектов, включая бюджетные учреждения, в методических разработках, посвященных вопросам формирования учетной политики.

Методология исследования

Формирование учетной политики – один из основных элементов учетного процесса экономического субъекта, который предполагает выбор способов ведения бухгалтерского учета не только на стадии его образования, но и на последующих этапах жизненного цикла в условиях изменения требований действующих нормативно-правовых актов и (или) условий деятельности, разработки нового способа ведения бухгалтерского учета для повышения качества учетной информации. Исследованию различных вопросов учетной политики посвящены работы многих зарубежных и отечественных ученых, однако отдельные ее организационные и методические положения остаются недостаточно разработанными. Особенно остро недостаток соответствующих разработок наблюдается для организаций государственного сектора, включая бюджетные учреждения. В связи с этим представляет значительный практический интерес обзор определений учетной политики, оценка научного интереса отечественных авторов к ее проблематике, выявление этапов формирования учетной политики бюджетных учреждений на основе контент-анализа положений действующих нормативно-правовых актов, а также разработка структуры ее морфологической матрицы.

В рамках заявленной последовательности изложения материала обратимся к обзору определений учетной политики (УП).

Согласно п.1 статьи 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его УП. В приведенном определении отмечены две основные характеристики, которые состоят в том, что рассматриваемое понятие, прежде всего, это способы ведения бухгалтерского учета, представленные в форме совокупности. Толковые словари русского языка М.И. Ожегова, под редакцией Д.Н. Ушакова определяют совокупность, как сочетание, соединение, представляющее общий итог (общую сумму) чего-нибудь; новый толково-словообразовательный словарь Т. Ефремовой – неразрывное соединение, сочетание чего-либо, общее количество, общая сумма [14]. Экономический словарь – множество элементов, обладающих некоторыми общими свойствами, существенными для их характеристики [4]. Под способами ведения бухгалтерского учета, которые

условно объединены в три группы, традиционно понимают: 1) способы, характеризующие последовательность учетного процесса: первичного наблюдения, стоимостного измерения (оценки), текущей группировки, итогового обобщения фактов хозяйственной жизни;

2) способы, характеризующие специфику документального сопровождения учетного процесса: организации документооборота, первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета;

3) способы, характеризующие специфику формирования учетной информации: инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, обработки информации.

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» (ММФО ОС 3) определяет ее, как конкретные методы, основы, допущения, правила и способы, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности [6].

Помимо нормативного определения УП, имеются различные трактовки этого понятия, которые представлены в работах отечественных ученых (табл. 1).

Таблица 1

Обзор определений учетной политики

Автор	Основная дефиниция	Определение	Критическая характеристика определения
Р.А. Алборов [1, с. 5]	Совокупность принципов и правил (вариантов) реализации способов (методов) бухгалтерского учета	УП – совокупность принципов и правил (вариантов) организации и технологии реализации способов (методов) бухгалтерского учета в организации с целью формирования максимально оперативной, полной, объективной и достоверной финансовой и управленческой информации предприятия	Положительная: обозначены отдельные элементы УП, возможность ее формирования для целей бухгалтерского и управленческого учета; необходимость ее соответствия действующим нормативно-правовым актам. Отрицательная: принципы составляют основу учетного процесса и не могут составлять объект выбора организации; принципы и правила отождествлены с вариантами
С.А. Николаева [8]	Совокупность принципов и правил, регламентирующих основы ведения бухгалтерского учета	УП – совокупность принципов и правил, регламентирующих методические и организационные основы ведения бухгалтерского учета на предприятии в условиях действующей нормативной базы на данный момент времени	Положительная: обозначены отдельные элементы УП, отмечено влияние особенностей деятельности организации на положения УП. Отрицательные: УП представлена как действие-выбор, что не отражает сути понятия; нарушено представление о последовательности учетного процесса (вначале д.б. организация, а затем ведение учета)
П.С. Безруких [3]	Выбор конкретных методик, формы, техники ведения и организации бухгалтерского учета	УП – выбор организацией конкретных методик, формы, техники ведения и организации бухгалтерского учета, исходя из установленных правил и особенностей деятельности организации (организационных, технологических, численности и квалификации учетных кадров, уровня технического оснащения бухгалтерии)	Положительная: обозначены отдельные элементы УП, отмечено влияние особенностей деятельности организации на положения УП. Отрицательные: УП представлена как действие-выбор, что не отражает сути понятия; нарушено представление о последовательности учетного процесса (вначале д.б. организация, а затем ведение учета)

Окончание табл. 1

Я.В. Соколов [13]	Выбор методологических приемов	УП – выбор методологических приемов, позволяющих отразить в отчетности финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта	Отрицательные: УП представлена, как действие-выбор, что не отражает сути понятия; не вполне удачно представлено, что в УП отбираются только те приемы, которые позволяют сформировать отчетную информацию о единственном учетном объекте – финансовом результате организации
Н.А. Наумова [7]	Выбор методических приемов	УП – выбор предприятием методических приемов, позволяющих влиять на сумму прибыли и убытка	Положительная: отмечено влияние нормативных актов и особенностей деятельности организации на положение УП. Отрицательная: не отмечена основная характеристика формы использования способов учета как их совокупности
В.И. Петрова [10]	Способы и методы бухгалтерского учета	УП – способы и методы бухгалтерского учета, регулируемые нормативными актами, с одной стороны, и учитывающие особенности деятельности предприятия – с другой	Положительная: отмечено влияние нормативных актов и особенностей деятельности организации на положение УП. Отрицательная: не отмечена основная характеристика формы использования способов учета как их совокупности
В.А. Луговой [5]	Система правил бухгалтерского учета	УП – система правил организации и ведения бухгалтерского учета, оценки имущества данного предприятия, принятую им на определенный отчетный год или ряд лет	Положительная: отмечена системность УП, последовательность ее применения. Отрицательная: ограничено одной группой учетных объектов – имуществом применение положений оценки
Т.С. Рогулenco, С.В. Пономарева [11, с. 14]	Документ, устанавливающий принятую предприятием совокупность способов ведения бухгалтерского учета	УП – документ, устанавливающий принятую предприятием совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов его хозяйственной деятельности	Положительная: отмечена документальная форма представления совокупности способов бухгалтерского учета. Отрицательная: отмечена излишняя характеристика, которая ограничивает весь процесс бухгалтерского учета только процедурой его ведения.
Н.М. Балакирева [2, с. 10]	Документ внутренней системы ведения бухгалтерского учета	УП – документ внутренней системы ведения бухгалтерского учета, отражающий ряд процедур и методов бухгалтерского учета, выбранных и последовательно применяемых в организации, которые наилучшим образом соответствуют условиям деятельности и требованиям полного представления результатов и финансового положения данной организации	Отрицательная: придание УП заведомо положительной характеристики, как документа, содержащего положения, наилучшим образом учитывающие условия деятельности организации и действующие нормы.
И.Ю. Никонova [9, с. 27-28]	Модель учетной системы, оформленная внутренним документом организации	УП – модель учетной системы для решения задач бухгалтерского финансового, бухгалтерского управленческого и налогового учета в отдельно рассматриваемой организации, определенная с учетом особенностей деятельности, сформированная в соответствии с требованиями системы нормативного регулирования, присущего каждому виду учета, оформленная в установленном порядке внутренним документом организации	Положительная: многогранность подхода к раскрытию УП: ее сути, основы формирования положений, формы представления. Отрицательная: уточнение цели модели учетной системы (решение задач учета) и его видов, представление о которых находится в постоянном развитии.

Источник: составлено автором.

Позиция Р.А. Алборова, С.А. Николаевой по вопросу о понятии УП наиболее близка к ее нормативному определению, однако полностью разделить ее не представляется возможным. С приведенной дефиницией учетной политики П.С. Безруких, Я.В. Соколова, Н.А. Наумовой достаточно трудно согласиться, т.к. она определяется как действие – выбор, которое, по нашему мнению, в наименьшей степени выражает суть исследуемого понятия. Определение учетной политики Т.С. Рогуленко, С.В. Пономаревой, Н.М. Балакириевой в качестве документа экономического субъекта не только в наибольшей мере соответствует форме ее представления, но и во многом подчеркивает роль УП в нормативном регулировании бухгалтерского учета.

Критический обзор приведенных выше определений УП позволяет сформулировать следующее ее 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, основанного на профессиональном суждении бухгалтера в целях формирования достоверной отчетности.

Предложенное определение обладает признаками универсальности: может использоваться в отношении УП для целей бухгалтерского, управленческого, налогового учета; не ограничено указанием на конкретные элементы УП, представление о которых находится в развитии. Отмечена субъективность УП, степень которой зависит от качества профессионального суждения бухгалтера.

Для оценки научного интереса отечественных авторов к ее проблематике обратимся к информации сайта, который содержит достаточно объективную информацию по этому вопросу. Данные официального сайта Российской государственной библиотеки позволяют провести обзор исследований УП экономических субъектов по научной специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика за ряд лет (табл. 2).

Таблица 2

Обзор исследований учетной политики экономических субъектов по научной специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика по данным официального сайта Российской государственной библиотеки <http://www.rsl.ru> [12]

ФИО автора, источник	Тема исследования	Научные результаты
1995 г.		
Шнейдман Л.З., Автореферат дис. доктора экономических наук	Учетная политика при переходе России к рыночной экономике	Основной аспект: бухгалтерский
		<ul style="list-style-type: none"> – Предложено определение УП; – Определена совокупность основополагающих принципов и правил – основы формирования УП, выбор для использования которых требует системного подхода с целью максимальной оптимизации; – Выделены факторы, влияющие на выбор УП; – Обосновано положение о том, что УП – двухуровневое понятие, включающее общенациональную УП и УП организации, раскрыты их сущностные характеристики

2001 г.		
Луговской Д.В., Автореферат дис. кандидата экономических наук	Учетная политика– инструмент формирования бухгалтерской информаци- онной модели экономического субъекта	Основной аспект: бухгалтерский
		<ul style="list-style-type: none"> – Уточнены основные критерии определения категории УП; – предложена альтернативная классификация принципов бухгалтерского учета в сравнении с традиционным их делением на требования и допущения; – предложены направления решения экономико-правовых проблем формирования УП; – раскрыто влияние УП на управление организацией; – разработана модель формализации учетной политики экономического субъекта
2003 г.		
Ёлгина Е.А., Автореферат дис. кандидата экономических наук	Формирование и раскрытие изменений учетной по- литики	Основной аспект: бухгалтерский, налоговый
		<ul style="list-style-type: none"> – Уточнено понятие УП как инструмента, направленного на совершенствование организации и ведения бухгалтерского учета экономического субъекта; – предложено определение и выделены структурные уровни УП в системе налогового учета; – раскрыты взаимозависимости трех уровней аспектов УП организации; – предложены рекомендации по формированию и оформлению УП; – разработана методика оценки влияния изменений УП на нераспределенную прибыль организации; – даны рекомендации по раскрытию влияния внесенных в УП изменений
2004 г.		
Наумова Н.А, Автореферат дис. кандидата экономических наук	Управленче- ский учет в высшем учеб- ном заведении	Основной аспект: управленческий
		<ul style="list-style-type: none"> – Построена морфологическая матрица УП, которая содержит основные элементы и способы их реализации и способствует выбору оптимального варианта управленческого учета в вузе; – предложены форматы бюджета кафедры-центра затрат и отчета о его исполнении, в которых сбалансировано распределение ресурсов с потребностью кафедры на научную и образовательную деятельность
2005 г.		
Схачинская Н.С., Автореферат дис. кандидата экономических наук	Аудит учет- ной полити- ки предприятий производствен- ной сферы	Основной аспект: контрольный
		<ul style="list-style-type: none"> – Обоснована роль УП в постановке достоверного и прозрачного бухгалтерского учета и отчетности, ее взаимосвязь со стратегией организации; – разработана методика внешнего аудита основных аспектов УП, включающая тестирование рационального формирования для целей бухгалтерского учета и налогообложения; – предложен типовой внутренний стандарт аудиторской организации «Аудит учетной политики предприятий производственной сферы»; – разработана методика внутреннего аудита формирования и исполнения организационного, технического и аналитического аспектов УП предприятий производственной сферы; – выделены и обоснованы элементы УП на основе определения их влияния на налоговые обязательства и показатели бухгалтерской отчетности.

2006 г.		
Метленко Н.М., Автореферат дис. кандидата экономических наук	Корпоративная учетная политика в ин- тегрированном холдинге	Основной аспект: бухгалтерский
		– Определено место УП в системе бухгалтерского учета и особенности ее построения в холдинговых структурах; – дана характеристика современного состояния бухгалтерского учета и УП в агропромышленном холдинге; – определены направления совершенствования УП в холдинговой компании и дочерних организациях; – разработан стандарт «Учетная политика в холдинге»; – составлен проект УП с учетом специфики агропромышленного холдинга.
Полякова М.Ю., Автореферат дис. кандидата экономических наук	Органи- зационно- методические аспекты управленческо- го учёта в об- разовательных учреждениях АПК	Основной аспект: управленческий
		– Разработана УП образовательного учреждения в части учета затрат структурных подразделений с целью регулирования расходования средств в центрах ответственности учреждения и ведения соответствующего учета затрат
Пчелинцева Л.Н., Автореферат дис. кандидата экономических наук	Учетно- аналитическое обеспечение выбора финан- совой страте- гии	Основной аспект: стратегический
		– Введено понятие учетной стратегии – направления УП организации на долгосрочный период, разработана ее структура как совокупность амортизационной стратегии; стратегической оценки хозяйственных средств и их размещения, источников средств и финансовых результатов; перспективных изменений в организации и технологии учета, включая консолидацию учета и отчетности, развитие технологии обработки учетных данных
2007 г.		
Залышкина Т.А., Автореферат дис. кандидата экономических наук	Технология формирования эффективной учетной поли- тики органи- зации	Основной аспект: бухгалтерский
		– Обосновано введение в научный оборот понятия «эффективная учетная политика», раскрыто его содержание; – разработана классификация элементов методического раздела УП по группам в зависимости от влияния на финансовые результаты и статьи отчетности; – определены цели и технология формирования УП; – обоснован перечень элементов УП, подлежащих обязательному раскрытию в финансовой отчетности
2008 г.		
Артюшина М.Н., Автореферат дис. кандидата экономических наук	Формирование учетной по- литики в целях налогообложе- ния сельско- хозяйственных организаций	Основной аспект: налоговый
		– Уточнено определение УП для целей налогообложения; – разработаны методические рекомендации по совершенствованию УП сельскохозяйственных организаций на основе обоснования ряда принципов формирования УП в целях налогообложения; – предложены критерии оценки влияния изменений УП на уровень налоговой нагрузки; – выделены и классифицированы факторы, влияющие на формирование разделов УП сельскохозяйственных предприятий в зависимости от отраслевых особенностей; – предложен алгоритм формирования модели УП для целей налогообложения по единому сельскохозяйственному налогу и уточнена форма учетных регистров для ее реализации.

Лялькова Е.Е., Автореферат дис. кандидата экономических наук	Учетная поли- тика в системе управленческо- го учета	Основной аспект: управленческий
		<ul style="list-style-type: none"> – Определено понятие УП для целей управленческого учета; – предложена методика и раскрыты основные этапы формирования УП в системе управленческого учета; – разработана УП управленческого учета организации общественного питания; – раскрыты преимущества применения полученной в процессе реализации УПУУ информации для достижения целей внутрифирменного управления организацией
2010 г.		
Маркина М.В., Автореферат дис. кандидата экономических наук	Управленче- ский учет в управлении платежеспособ- ностью пред- приятия	Основной аспект: управленческий
		<ul style="list-style-type: none"> – Выявлены основные подходы к формированию УП для целей управленческого учета в управлении платежеспособностью; – сформулированы положения о том, что УП организации – методология ведения учета и составления отчетности; целесообразно формирование отдельной УП от бухгалтерской и налоговой УП, на стадии ее формирования для целей бухгалтерского учета д.б. учтены особенности разработки рабочего плана счетов, графика документооборота в целях управленческого учета, включая управление платежеспособностью; – предложено в составе УП управленческого учета утверждать приложения: формы управленческой отчетности для анализа методики, порядок определения оптимальных значений, влияющих на платежеспособность организации показателей структуры баланса, порядок использования полученной информации для достижения оптимальных показателей
2011 г.		
Макарова Н.Н., Автореферат дис. доктора экономических наук	Концепции форми- рования учетной политики экономических субъектов	Основной аспект: бухгалтерский
		<ul style="list-style-type: none"> – Развита теоретико-методологические положения формирования УП; обобщена концепция ее формирования; – разработаны концепции формирования УП для целей бухгалтерского учета на основе ее методологических элементов с позиций институционального подхода и для целей налогообложения; – обоснован концептуальный подход к формированию договорной политики как составляющей УП; – разработаны методологические вопросы анализа и прогнозирования финансовых показателей, коррелируемых с УП, с использованием диаграммы Исикавы и каузального моделирования.
Схачинская Н.С., Автореферат дис. доктора экономических наук	Учетная политика коммерческих организаций: методология формирования и механизм реализации	Основной аспект: бухгалтерский
		<ul style="list-style-type: none"> – Разработаны понятийный аппарат и теоретические предпосылки УП как системообразующего фактора бухгалтерского учета в организации, в т.ч.: предложено авторское определение УП; – определены основы и предложены методологические подходы к формированию и раскрытию различных аспектов УП, включая те, которые способствуют разработке эффективной стратегии организации (управленческий, международный и аналитический), – разработан комплекс методических и организационных подходов и рекомендаций по совершенствованию механизмов аудита УП.

2013 г.		
Федорченко Т.А., Автореферат дис. кандидата экономических наук	Особенности формирования учетной политики в негосударственных образовательных учреждениях	Основной аспект: бухгалтерский, налоговый
		<ul style="list-style-type: none"> – Выявлены организационно-правовые, экономические особенности функционирования негосударственных образовательных учреждений и специфические факторы, оказывающие влияние на формирование УП НОУ; – уточнены состав и содержание элементов организационно-технического аспекта УП НОУ, способствующих повышению эффективности учетного процесса; – разработаны рекомендации по формированию элементов УП в разрезе объектов имущества, затрат и калькулирования себестоимости образовательной услуги; – уточнена классификация элементов УП для целей налогообложения НОУ; – предложена последовательность разработки и составлен алгоритм формирования УП, сформирована УП для целей бухгалтерского и налогового учета НОУ

Источник: составлено автором.

Исследования УП экономических субъектов в рамках научной специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика осуществляются довольно регулярно, начиная с 1995 г. Бухгалтерский аспект УП является преобладающим, далее по частоте использования в научных работах ученых следуют управленческий, налоговый, контрольный и стратегический аспекты. Приведенные основные научные результаты показывают, с одной стороны, многогранность теоретических, организационных и методических разработок, а с другой, позволяют определить положения УП, которые недостаточно исследованы и могут представлять научный и практический интерес, включая этапы формирования УП.

Л.Б. Трофимова предлагает три этапа формирования УП для бухгалтерского учета в государственном секторе: первый этап – определение организационно-правовой формы государственного (муниципального) учреждения; второй этап – подборка вопросов в целях организации бюджетного учета; третий этап – тестирование на возможность применения ретроспекции [15, с. 5]. Первые два этапа достаточно предсказуемые, особый интерес с точки зрения практического использования заслуживает третий этап, который предлагает автор. Ю.И. Никонова определяет этапы формирования учетной политики в системе управленческого учета: определение цели, анализ оказывающих влияние факторов, выбор варианта ведения управленческого учета, выделение элементов УП, разработка и согласование ее проекта, корректировка, принятие и утверждение руководителем, контроль за выполнением [9, с. 79]. В этом случае последовательность этапов формирования учетной политики также представлена в рамках обычной логики разработки документа, регламентирующего ту или иную деятельность.

В основе нашего представления о этапах формирования УП лежит предложенное ее определение, последовательность осуществления действий на каждом этапе в итоге должна обеспечить получение совокупности способов учета, выбранных из предлагаемых нормативными актами

и зафиксированных во внутреннем стандарте экономического субъекта.

В связи с этим первый этап процесса формирования УП состоит в обосновании выбора способа бухгалтерского учета, который реализуется, прежде всего, посредством определения содержащих эти способы нормативно-правовых актов. Особенностью нормативного регулирования бухгалтерского учета организаций государственного сектора в целом и бюджетных учреждений, в частности, является то, что в сравнении с нормативно-правовыми актами в области учета для других экономических субъектов оно гораздо менее вариативно. Так, для организаций государственного сектора установлены единый порядок применения Единого плана счетов бухгалтерского учета, обязательные общие требования к учету нефинансовых, финансовых активов, обязательств, их изменяющих операций, полученных финансовых результатов на соответствующих счетах, включая требования по их признанию, оценке, группировке, общие способы и правила организации и ведения бюджетного. (Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н). Бухгалтерский учет бюджетных учреждений регулируется также Приказом Минфина РФ от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению», а в части использования форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета – Приказом Минфина России от 30.03.2015 № 52н.

Отбор информации, относящейся к способу ведения учета, предлагаем провести с использованием контент-анализа по ключевым словам: учетная политика, способ, или, либо, может. Затем необходимо провести зачет повторяющихся положений со ссылкой на нормативно-правовые акты.

На втором этапе формирования учетной политики осуществляется принятие решений по выбору способа бухгалтерского учета. Следует учитывать положение о том, что бюджетные учреждения, как и другие организации государственного сектора, в случае отсутствия в нормативных правовых актах способов ведения бухгалтерского учета, могут разработать их самостоятельно, согласовав в отдельных случаях с органами, осуществляющими полномочия учредителей. Принятию обоснованного решения по выбору способа бухгалтерского учета может во многом способствовать разработка морфологической матрицы формирования УП бюджетного учреждения. Предложения по ее структуре сводятся к следующему. Целесообразно сформировать двумерную морфологическую матрицу, строки которой содержат элементы учетной системы, в отношении которых имеется возможность выбора способа бухгалтерского учета, а графы-варианты способов, предлагаемые нормативными актами бухгалтерского учета бюджетных учреждений.

Третий этап формирования учетной политики бюджетных учреждений состоит в юридическом оформлении выбранных способов бухгалтерского учета, зафиксированных в учетной политике, посредством издания организационно-распорядительных документов. Отметим традиционность этого этапа, однако первые два имеют отличительные признаки. Они по-

звolyют более предметно представить конкретные действия и процедуры, способствующие комплексному обзору и оперативному выбору вариативных положений нормативных актов по бухгалтерскому учету, полноте и качеству учетной политики. Более наглядно этапы и последовательность формирования учетной политики бюджетных учреждений представлены на рисунке.

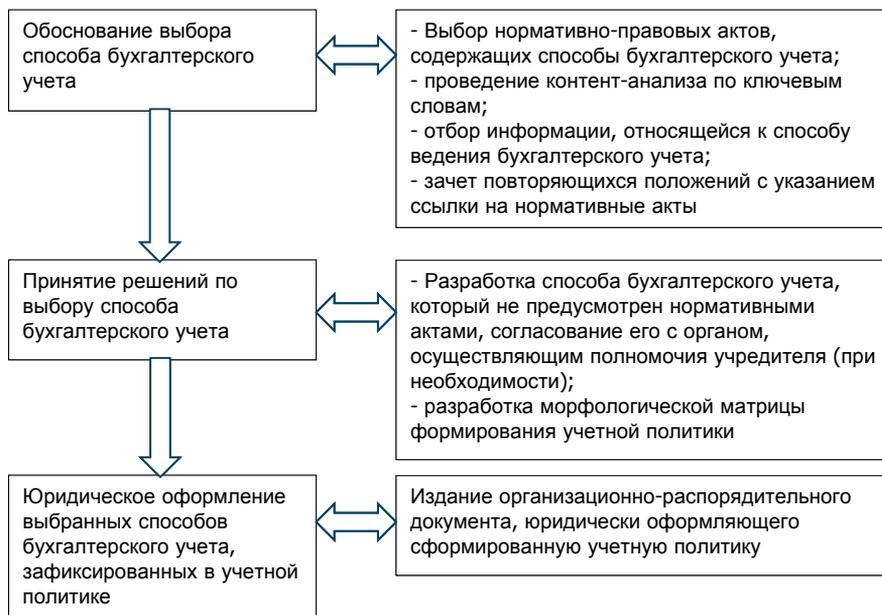


Рис. Этапы формирования учетной политики бюджетного учреждения

В предлагаемых этапах формирования учетной политики бюджетного учреждения приведены конкретные действия, которые могут быть использованы не только организациями государственного сектора, но и другими экономическими субъектами.

Заключение

В настоящей работе осуществлен критический обзор определений учетной политики, содержащихся в исследованиях отечественных ученых, позволивший выявить основные дефиниции, положительные и отрицательные характеристики и уточнить трактовку понятия «учетная политика».

Предложен авторский подход к выявлению этапов формирования учетной политики бюджетных учреждений, включающий:

1) использование контент-анализа нормативно-правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет бюджетных учреждений;

2) разработку структуры двумерной морфологической матрицы, строки которой содержат элементы учетной системы, в отношении которых имеется возможность выбора способа бухгалтерского учета, а графы-варианты способов, предлагаемые нормативными актами бухгалтерского учета бюджетных учреждений.

Сделан вывод о содержании этапов формирования учетной политики бюджетного учреждения, которое позволяет предметно представить кон-

кретные действия и процедуры, способствующие комплексному обзору и оперативному выбору вариативных положений нормативных актов по бухгалтерскому учету, полноте и качеству учетной политики, а также о возможности их использования в практической деятельности других экономических субъектов.

Список источников

1. Алборов Р.А. *Выбор учетной политики предприятия в 1997 году. Принципы и практические рекомендации*. Москва, ИКЦ «ДИС», 1997.
2. Балакирева Н.М., Гущина И.Э. *Учетная политика*. Москва, ФБК-ПРЕСС, 2004.
3. Безруких П.С. *Бухгалтерский учет*. Москва, Бухгалтерский учет, 2007.
4. Всловаре.ру. Доступно: <http://vslovar.ru/slovo/sovokupnost> (дата обращения: 07.01.17).
5. Луговой В.А. *Организация бухгалтерского учета и первичная документация*. Москва, АО «Инконсаудит», 2003.
6. Международный стандарт финансовой отчетности для общественного сектора «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» // Министерство финансов Российской Федерации. Доступно: <http://www.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo> (дата обращения: 07.01.17).
7. Наумова Н.А., Василевич И.П., Нуридинова Л.В. *Основы бухгалтерского учета*. Москва, ЮНИТИ, 2000.
8. Николаева С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета // *Бухгалтерский учет*, 2000, no. 12, с. 4-9.
9. Никонова И.Ю. *Формирование учетной политики для целей бухгалтерского (финансового), налогового и бухгалтерского (управленческого) учета*. Иркутск, Изд-во БГУЭП, 2015.
10. Петрова В.И., Петров А.Ю., Сорокин А.Н., Суглобов А.Е. *Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях (Россия, Франция)*. Москва, КНОРУС, 2010.
11. Рогоуленко Т.М., Пономарева С.В. *Теория бухгалтерского учета*. Москва, КНОРУС, 2010.
12. Российская государственная библиотека. Официальный сайт. Доступно: <http://www.rsl.ru> (дата обращения: 07.01.17).
13. Соколов Я.В., Терентьева Т.О. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века // *Бухгалтерский учет*, 2001, no. 12, с. 53-57.
14. Сослов.ру. Доступно: <http://www.sovslov.ru/tolk/sovokupnostyt.html> (дата обращения: 07.01.17).
15. Трофимова Л.Б. Особенности форм учетной политики в учреждениях государственного сектора // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*, 2013, no. 22, с. 2-8.

FORMATION OF ACCOUNTING POLICY OF THE BUDGET INSTITUTION

Bekhtereva Irina Sergeevna, Assist. Prof.

Stavropol State Medical University, Mira st., 310, Stavropol, Russia, 355017; e-mail: ivolginairina@ya.ru

Purpose: to determine the stages and sequence of formation of the accounting policy of a budgetary institution. *Discussion:* the rationale for the stages and sequence of the formation of the accounting policy of a budgetary institution is carried out on the basis of a review and a critical evaluation of accounting policy definitions, an assessment of the scientific interest of domestic scientists in its problems, and proposals for an authoritative definition of accounting policy. *Results:* the stages and sequence of the formation of the accounting policy of the budgetary institution are determined on the basis of a critical review of definitions of accounting policy, assessment of the main scientific results of research of domestic scientists. We identified the main definitions, positive and negative characteristics of known definitions of accounting policy and formulated its author's definition. We provide the author's approach to identifying the stages in the formation of accounting policies of budget institutions, including the use of content analysis of regulatory legal acts, the development of the morphological matrix structure.

Keywords: accounting policy, budgetary institutions, stages of accounting policy formation, morphological matrix of accounting policy.

References

1. Alborov R.A. *Vybor uchetnoi politiki predpriatiia v 1997 godu. Printsipy i prakticheskie rekomendatsii*. Moscow, IKTs «DIS», 1997. (In Russ.)
2. Balakireva N.M., Gushchina I.E. *Uchetnaia politika*. Moscow, FBK-PRESS, 2004. (In Russ.)
3. Bezrukikh P.S. *Bukhgalterskii uchet*. Moskva, Bukhgalterskii uchet, 2007. (In Russ.)
4. Vslovar.ru Available at: <http://vslovar.ru/slovo/sovokupnost> (accessed: 07.01.17). (In Russ.)
5. Lugovoi V.A. *Organizatsiia bukhgalterskogo ucheta i pervichnaia dokumentatsiia*. Moscow, AO «Inkonsaudit», 2003. (In Russ.)
6. Mezhdunarodnyi standart finansovoi otchetnosti dlia obshchestvennogo sektora «Uchetnaia politika, izmeneniia otsenochnykh znachenii i oshibki». Ministerstvo finansov Rossiiskoi Federatsii. Available at: <http://www.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/> (accessed: 07.01.17). (In Russ.)
7. Naumova H.A., Vasilevich I.P., Nuridinova L.V. *Osnovy bukhgalterskogo ucheta*. Moscow, IuNITI, 2000. (In Russ.)
8. Nikolaeva S.A. Professional'noe suzhenie v sisteme normativnogo regulirovaniia bukhgalterskogo ucheta. *Bukhgalterskii uchet*, 2000, no. 12, pp. 4-9. (In Russ.)
9. Nikonova I.Iu. *Formirovanie uchetnoi politiki dlia tselei bukhgalterskogo (finansovogo), nalogovogo i bukhgalterskogo (upravlencheskogo) ucheta*. Irkutsk, Izd-vo BGUEP, 2015. (In Russ.)

10. Petrova V.I., Petrov A.Iu., Sorokin A.N., Suglobov A.E. *Bukhgalterskii uchet v biudzhethnykh uchrezhdeniiakh (Rossiia, Frantsiia)*. Moscow, KNORUS, 2010. (In Russ.)
11. Rogulenko T.M., Ponomareva S.V. *Teoriia bukhgalterskogo ucheta*. Moscow, KNORUS, 2010. (In Russ.)
12. Rossiiskaia gosudarstvennaia biblioteka. Ofitsial'nyi sait Available at: <http://www.rsl.ru/> (accessed: 07.01.17) (In Russ.)
13. Sokolov Ia.V., Terent'eva T.O. Professional'noe suzhdenie bukhgaltera: itogi minuvshogo veka. *Bukhgalterskii uchet*, 2001, no. 12, pp. 53-57. (In Russ.)
14. Soslov.ru Available at: <http://www.soslov.ru/tolk/sovokupnostyt.html> (accessed: 07.01.17). (In Russ.)
15. Trofimova L.B., Osobennosti form uchetnoi politiki v uchrezhdeniiakh gosudarstvennogo sektora. *Bukhgalterskii uchet v biudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiakh*, 2013, no. 22, pp. 2-8. (In Russ.)