На правах рукописи

Залышкина Татьяна Анатольевна

ТЕХНОЛОГИЯ ФОРМИРОВАНИЯ ЭФФЕКТИВНОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ

Специальность 08.00.12 -
Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Новосибирск 2006

Диссертационная работа выполнена в Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования – «Новосибирский государственный университет экономики и управления – «НИНХ»

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Шапошников Александр Арсеньевич

Официальные оппоненты - доктор экономических наук, профессор
Максимова Галина Васильевна

кандидат экономических наук, доцент
Елгина Екатерина Александровна

Ведущая организация - **Сибирский государственный университет путей сообщения**

Защита состоится «8» февраля 2007 года в 12:30 на заседании диссертационного совета Д 212.169.03 при Новосибирском государственном университете экономики и управления по адресу:
630099, г. Новосибирск, ул. Каменская, 56, в аудитории 29.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Новосибирского государственного университета экономики и управления.

Автореферат разослан “____” декабря 2006 года.

Учёный секретарь
диссертационного совета В.В. Остапова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы. С переходом к рыночным отношениям изменились подходы к постановке учета в организациях. От жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства перешли к разумному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности организации в постановке бухгалтерского учета. Сущность такого подхода заключается в том, что на основе установленных государством общих правил бухгалтерского учета организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач. Сам факт существования учетной политики предполагает выбор, определенную свободу, предоставленную экономическому субъекту при формировании информационной модели своей организации. Поскольку существует выбор, то возможен разный исход, разное преставление одного и того же факта хозяйственной деятельности в системе учетных данных. Пользователи информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, должны помнить, что учетные данные условны и во многом зависят от профессионального суждения бухгалтера.

Выбранные методы учета и способы оценки оказывают существенное влияние на величину себестоимости продукции, прибыли, налогов, статей отчетности и показателей финансового состояния организации. Вопрос влияния учетной политики на финансовые результаты в своих работах рассматривали многие зарубежные и отечественные авторы: Бернстайн Л.П., Брукс Л.Л., Бедфорд Н.М., Дзаппа Дж., Зефф С., Литтлтон А.Ч., Миллер Г.Г., Мунитц М., Раппапорт А., Циммерман В.К., Брызгалин И.В., Донцова Л.В., Каверина О.Д., Ковалев В.В., Мельник М.В., Никифорова Н.А., Николаева С.А., Ефимова О.В., Соколов Я.В., Шнейдман Л.З..

Первую попытку проанализировать влияние учетной политики на финансовые результаты в середине девяностых годов предпринял к.э.н Луговской Д.Л. В своей научной работе он рассмотрел такие элементы как переоценка, амортизация основных средств, оценка стоимости МПЗ при

списании, порядок списания расходов будущих периодов, создание резервов предстоящих расходов и способ расчета себестоимости, проанализировал их влияние на некоторые финансовые коэффициенты и величину налоговых платежей. Причем акцент был сделан на возможность получения налоговой экономии. Также о влиянии учетной политики на финансовые результаты есть упоминания в работах Иванова М.А, Дейнекина В.Н., Щербининой Ю.В., Чепика Н.А., Нехаева С.В.. Все авторы подчеркивают важность осмысленного подхода к её формированию, однако подробный анализ влияния учетной политики не проводился, элементы учетной политики не классифицировались по степени их влияния на отчетность.

Все вышесказанное, а также большая практическая значимость совершенствования методического подхода к формированию учетной политики обусловили актуальность темы диссертационного исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является разработка технологии формирования эффективной учетной политики, соответствующей целевой установке организации.

Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач:

- сформулировать определение эффективной учетной политики, определить ее роль и назначение в системе учета и менеджмента организации;
- на основе изучения теоретической базы формирования учетной политики уточнить и дополнить содержание учетной политики;
- проанализировать влияние отдельных элементов учетной политики на финансовые результаты и показатели финансового состояния организации;
- выделить варианты целеполагания при формировании учетной политики организации;
- разработать классификацию элементов учетной политики по степени и по срокам их влияния на отчетность;

– определить наполнение учетной политики в зависимости от выбранных целей формирования;
– определить перечень элементов учетной политики, подлежащих обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования является учетная политика организации.

Предметом исследования является взаимосвязь элементов учетной политики и показателей финансового состояния организации.

Область исследования. Работа выполнена в соответствии с п. 1.4 «Методические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа» и п. 1.6 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта Номенклатуры специальностей научных работников (экономической науки).

Теоретической и методологической основой исследования являются положения бухгалтерского финансового учета и анализа хозяйственной деятельности. В процессе исследования применялись как общенаучные (анализ, синтез, индукция, дедукция, абстрагирование, системный подход) и экономико-статистические методы сбора и обработки информации (сравнения, группировки, индексный), так и специальные приемы и методы экономического анализа и бухгалтерского учета (оценка, калькуляция, счета, двойная запись, балансовый метод, отчетность).

В качестве информационно-правовой базы были использованы нормативные акты по бухгалтерскому и налоговому учету, международные стандарты учета и отчетности, учетные политики, и бухгалтерская отчетность организаций, а также теоретические и научно-практические разработки отечественных и зарубежных исследователей в области методологии бухгалтерского учета.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в следующем:

- обоснована необходимость введения в научный оборот понятия «эффективная учетная политика» и раскрыто содержание этого понятия;
- разработана классификация элементов методического раздела учетной политики;
- определены цели формирования учетной политики;
- разработана технология формирования эффективной учетной политики организации;
- сформирован перечень элементов учетной политики, подлежащих обязательному раскрытию в финансовой отчетности.

Практическая значимость результатов исследования. Результаты исследования могут быть использованы при формировании или при принятии решения об изменении учетной политики любой коммерческой организации, Использование предложенной технологии позволяет значительно снизить трудоемкость процесса разработки учетной политики. Результаты исследования помогут работникам бухгалтерских и финансовых служб выбрать наиболее выгодные для организации элементы учетной политики.

Также основные положения исследования могут быть использованы:

- при оказании консультационных услуг;
- при проведении аудита учетной политики;
- в целях повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов;
- в учебном процессе при подготовке экономистов по специальностям 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 080105 «Финансы и кредит» и бакалавров экономики.

Апробация результатов исследования. Выводы, полученные в ходе диссертационного исследования, были подтверждены расчетами, проведенными по данным учетных политик и отчетности ОАО «Гидромаш», ОАО «НКМК», ОАО «Запсибметкомбинат», город Новокузнецк. Результаты

исследования нашли практическое применение в деятельности ООО «Кузнецк - Аудит» и ООО «Юр - Аудит»

Материалы исследования используются в учебном процессе Сибирского государственного индустриального университета (г.Новокузнецк) при чтении лекций и проведении семинарских занятий по учебным дисциплинам «Бухгалтерский учет», «Анализ финансовой отчетности», «Бухгалтерское дело».

Основные положения исследования докладывались и обсуждались на:

- Межрегиональной конференции «Финансы, денежное обращение, кредит в современной российской экономике» (г.Новокузнецк, 2005 г.);
- Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные проблемы бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита» (г.Новокузнецк, 2005г.);
- Всероссийской конференции Молодежного Союза Экономистов и Финансистов РФ (МСЭФ РФ) «Развитие народного хозяйства» (г.Москва, 2006). Во Всероссийской олимпиаде «Развитие народного хозяйства» МСЭФ РФ работа заняла первое место в номинации «Бухгалтерский учет».

Публикации. Опубликовано 10 печатных работ, в том числе по теме диссертационного исследования 9 (2 в соавторстве), общим объемом 3,72 п.л..

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, приложений. Список использованных источников состоит из 137 наименований. Основной текст диссертации содержит 143 страницы, 31 таблицу и 12 рисунков.

Во введении обоснована актуальность темы, определены цели и задачи, указаны объект и предмет исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе - «Теоретические основы формирования учетной политики» - раскрыты понятие, роль и назначение учетной политики в процессе формирования информационной системы организации, выделено и сформулировано понятие эффективной учетной политики. Рассмотрены

основные вопросы, касающиеся структуры и содержания учетной политики. В результате подробного изучения нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет в Российской Федерации было уточнено и дополнено содержание методического раздела учетной политики.

Во второй главе - «Влияние элементов учетной политики на показатели финансового состояния организации» - определены и охарактеризованы цели формирования учетной политики. Был проведен подробный анализ взаимосвязи каждого отдельного элемента методического раздела учетной политики и показателей финансового состояния организации. В результате проведенного исследования все рассмотренные элементы были классифицированы по степени и по срокам их влияния на отчетность.

В третьей главе исследования «Оценка влияния учетной политики на показатели финансового состояния» представлена разработанная автором технология формирования учетной политики, которая позволит разработчикам учетной политики значительно снизить трудоемкость процесса создания учетной политики и повысить эффективность ее использования. Правильность выводов, сделанных в ходе исследования доказана путем расчетов, произведенных на примере ОАО «Новокузнецкий металлургический комбинат», ОАО «Западно-Сибирский металлургический комбинат», ОАО «Завод Гидромаш».

Также по результатам произведенных расчетов был сформирован перечень элементов, способных оказать существенное влияние на финансовые результаты и статьи отчетности, и подлежащих обязательному раскрытию в финансовой отчетности организации.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Сформулировано определение понятия «эффективная учетная политика».

В основе всей системы бухгалтерского учета лежит учетная политика. Учетная политика - это не только внутренний документ организации, закрепляющий выбор одного из нескольких альтернативных вариантов учета, но и один из инструментов управления организацией. С помощью учетной политики можно воздействовать как на сам процесс обработки информации, так и непосредственно на величину себестоимости продукции, прибыли, налогов, значение статей отчетности. Учетные данные весьма условны и умение ими манипулировать может позволить достичь поставленных целей без дополнительных затрат, то есть учетная политика может выступать как:

- инструмент управления затратами, финансовыми результатами, значением статей отчетности и финансовым состоянием;
- инструмент управления величиной начисленных налогов;
- действенный инструмент практического разрешения противоречий нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- инструмент унификации учетных процедур и снижения их трудоемкости;
- инструмент реализации принципов МСФО.

Однако во многих организациях до сих пор формирование учетной политики продолжает оставаться выполнением «повинности», требуемой законодательством и носит весьма формальный характер, когда важен сам факт наличия документа, а не его содержание.

В этой связи можно выделить два вида учетной политики: формальную и эффективную. Эффективная учетная политика - это закрепленная внутренней документацией совокупность принципов, приемов и правил ведения учета, которая соответствует стратегии развития организации и способствует получению максимального эффекта от функционирования системы учета в

рамках действующего законодательства. Под эффектом в данном случае следует понимать достижение целей и решение определенных задач, поставленных перед учетной системой.

2. Определены цели формирования учетной политики организации.

Анализ практики позволил выделить несколько вариантов целеполагания при формировании учетной политики. Кроме оптимизации налогообложения и снижения трудоемкости, ставших уже традиционными целями формирования учетной политики, были выделены и другие цели, которые представлены на рисунке 1, причем формальная учетная политика может преследовать только одну цель – это снижение трудоемкости как самого процесса разработки ученой политики, так и учетных процедур.

Рисунок 1 - Цели формирования учетной политики

1) Учетная политика, направленная на снижение трудоемкости. В бухгалтерском учете это проявляется в принятии наиболее простых и доступных для понимания способов ведения бухгалтерского и налогового учета, сведение к минимуму различий между бухгалтерским и налоговым учетом.

2) Учетная политика, направленная на рационализацию денежных потоков и увеличение инвестиционных возможностей. Разработка такой учетной политики необходима, когда организация осваивает новые рынки сбыта, осуществляет инвестиции, изыскивает дополнительные финансовые ресурсы. В данных условиях естественно целесообразно применять

ускоренные методы амортизации, оптимизировать налогообложение, высвобождать дополнительные финансовые ресурсы.

3) Учетная политика, направленная на согласования с Международными стандартами учета и финансовой отчетности. Совсем устранить различия между отечественными и международными стандартами невозможно, но можно значительно снизить трудоемкость процедуры трансформации отчетности.
4) Учетная политика, направленная на формирование привлекательной, с точки зрения инвестирования, отчетности. В данном случае учетная политика разрабатывается таким образом, что обеспечить формирование наиболее привлекательной финансовой отчетности с точки зрения структуры капитала и показателей финансового состояния. Такой подход обусловлен стремлением привлечь дополнительные источники финансирования, как собственные, так и заемные. Политику, направленную на максимизацию прибыли также иногда проводят в организациях, в которых вознаграждение высшему управлению установлено как процент от валовой прибыли. Однако в этом случае, следует помнить об опасности вуалирования отчетности.

3. Разработана классификация элементов методического раздела учетной политики.

В работе был проведен подробный анализ взаимосвязи каждого отдельного элемента методического раздела учетной политики и финансовых коэффициентов по следующей схеме, представленной на рисунке 1.

В качестве объектов влияния выбраны основные составляющие финансовых результатов организации и финансовые коэффициенты, наиболее востребованные пользователями финансовой отчетности.

Выбор методического раздела учетной политики обусловлен тем, что именно его элементы способны оказывать влияние на учетные данные. Перед проведением анализа по указанной схеме, необходимо уточнить содержание методического раздела учетной политики.

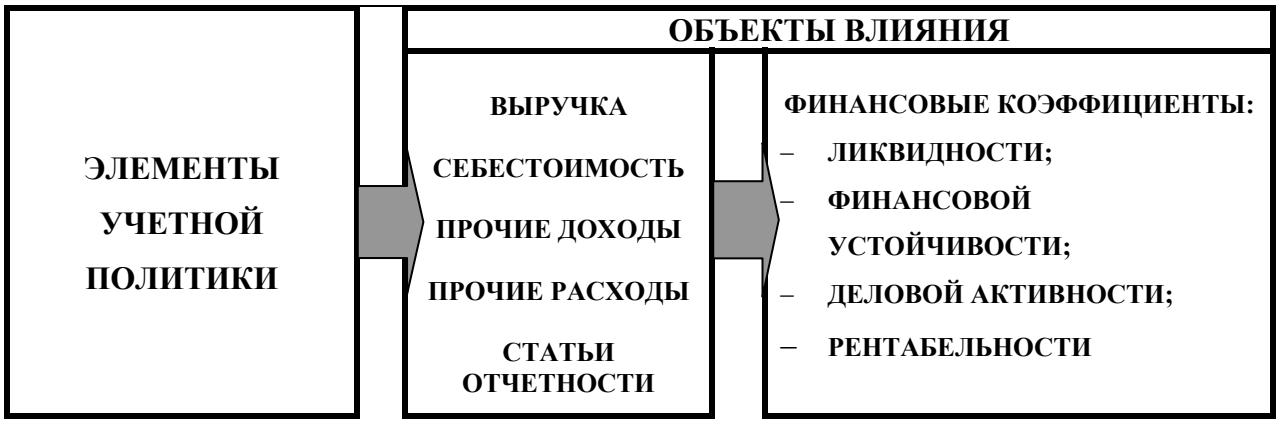

Рисунок 1 – Схема анализа влияния учетной политики на финансовые коэффициенты

В результате детальной проработки нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет в Российской Федерации, было выявлено 49 элементов методического раздела учетной политики, которые представлены в таблице 1.

Таблица 1 - Содержание методического раздела учетной политики

№ п/п	Элемент учетной политики
1	2
	Учет нематериальных активов
1.	Способ учета амортизации по нематериальным активам
2.	Метод начисления амортизации по нематериальным активам
	Учет расходов на НИОКР
3.	Способ списания НИОКР
4.	Срок списания расходов по НИОКР
	Учет основных средств
5.	Переоценка основных средств
6.	Стоимостное ограничение отнесения к основным средствам
7.	Порядок списания основных средств стоимостью, менее 20000 руб.
8.	Порядок включения в состав основных средств объектов недвижимости, подлежащих государственной регистрации
9.	Способ начисления амортизации основных средств
10.	Способ учета на счетах выбытия основных средств
11.	Способы учета затрат на проведение ремонта основных средств
	Учет материально-производственных запасов
12.	Оценка приобретаемых материалов
13.	Порядок признания транспортно-заготовительных расходов

Продолжение таблицы 1

1	2
14.	Порядок списания ТЗР и отклонений в стоимости материалов
15.	Оценка списываемых материально-производственных запасов
16.	Порядок исчисления себестоимости единицы запаса
17.	Оценка выпущенной и реализованной готовой продукции
18.	Метод учета выпуска продукции (работ, услуг)
19.	Порядок списания отклонения фактической себестоимости от нормативной
20.	Порядок списания спецодежды со сроком использования менее 12 месяцев
21.	Оценка приобретаемых товаров
22.	Метод оценки себестоимости реализуемых товаров
23.	Метод учета затрат по заготовке и доставке товаров
24.	Оценка приобретаемой тары
	Учет затрат на производство
25.	Раскрытие информации о расходах по обычным видам деятельности
26.	Классификация затрат на производство
27.	Порядок распределения косвенных расходов по видам деятельности и/или видам выпускаемой продукции (работ, услуг)
28.	Способ оценки возвратных отходов
29.	Оценка незавершенного производства
30.	Порядок списания управленческих расходов и расходов на продажу
31.	Порядок списания расходов будущих периодов
	Учет финансовых вложений
32.	Выбор единицы учета финансовых вложений
33.	Способ формирования первоначальной стоимости финансовых вложений
34.	Периодичность корректировки стоимости ценных бумаг, котируемых на рынке
35.	Порядок отражения суммовых разниц, возникающих при приобретении финансовых вложений по договорам, выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах
36.	Периодичность проверки на обесценение финансовых вложений
37.	Способы оценки выбывающих ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость
38.	Порядок начисления дисконта по векселям (приобретенным)
	Учет расчетов по кредитам и займам
39.	Оценка обязательств по выданным векселям и размещенным облигациям
40.	Перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную
41.	Метод включения дополнительных затрат, связанных с получением займов и кредитов
	Создание резервов
42.	Порядок создания резервов под снижение стоимости материальных ценностей
43.	Создание резервов по сомнительным долгам
44.	Создание резервов предстоящих расходов и платежей
45.	Создание резервного фонда
	Прочие элементы учетной политики
46.	Метод учета поступлений государственной помощи
47.	Дата определения курсовой разницы
48.	Порядок признания выручки от выполнения работ, оказания услуг и продажи продукции с длительным циклом изготовления
49.	Порядок отражения в отчетности отложенных налоговых активов (ОНА) и отложенных налоговых обязательств (ОНО)

Этот список может быть дополнен самой организацией, так как в учетной политике должны прописываться и такие элементы, по которым нет никаких рекомендаций в законодательстве. В ПБУ 1/98 "Учетная политика организации" сказано: «Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерского учету».

В результате проведенного исследования все рассмотренные элементы были классифицированы по следующим группам:

- элементы, по которым невозможно дать однозначную оценку влияния (таблица 2);
- элементы, не оказывающие влияния на финансовые результаты и статьи отчетности (таблица 3);
- элементы с прогнозируемым влиянием на отчетность и финансовые результаты, которые в свою очередь делятся на:
  - элементы учетной политики с долгосрочным периодом воздействия на отчетность (более 12 месяцев);
  - элементы учетной политики с краткосрочным периодом воздействия на отчетность (менее 12 месяцев) (таблица 4).

Таблица 2 – Элементы учетной политики, по которым невозможно дать однозначную оценку влияния

№п\п	**Элементы учетной политики**
1.	Оценка возвратных отходов
2.	Оценка незавершенного производства
3.	Порядок списания расходов будущих периодов
4.	Порядок распределения косвенных расходов по видам деятельности и/или видам выпускаемой продукции
5.	Классификация затрат на производство
6.	Раскрытие информации о расходах по обычным видам деятельности
7.	Способ списания НИОКР

По элементам представленным в таблице 2 невозможно дать однозначную оценку, так как их выбор может быть обусловлен только спецификой организации.

Таблица 3 - Элементы учетной политики, не оказывающие влияния на финансовые результаты и статьи отчетности

№п/п	Элементы учетной политики
1.	Способ учета амортизации нематериальных активов
2.	Оценка приобретаемых материалов (по учетным ценам или фактической себестоимости)
3.	Порядок учета приобретения материалов (использование счетов 10,15,16)
4.	Оценка выпущенной и отгруженной готовой продукции (по фактической и нормативной себестоимости)
5.	Дата определения курсовой разницы
6.	Оценка приобретаемой тары
7.	Периодичность корректировки стоимости ценных бумаг
8.	Порядок учета выпуска готовой продукции (с использованием счета 40 или без)
9.	Выбор единицы учета готовой продукции
10.	Способ учета на счетах выбытия основных средств

От элементов, представленных в данной таблице, зависит только процесс обработки учетной информации, на финансовые результаты они влияния не оказывают. Такие элементы как способ учета начисления амортизации нематериальных активов, приобретения материалов, выбытия основных средств также влияют на аналитичность исходящих данных.

Таблица 4 - Элементы учетной политики с долгосрочным периодом воздействия на отчетность (более 12 месяцев)

№п/п	Элементы учетной политики
1.	Переоценка основных средств
2.	Порядок списания стоимости основных средств, стоимостью менее 20 тысяч рублей
3.	Стоимостное ограничение отнесения к основным средствам
4.	Способ начисления амортизации по основным средствам
5.	Метод ремонта основных средств (путем создания ремонтного фонда)

Продолжение таблицы 2

№п/п	Элементы учетной политики
6.	Метод начисления амортизации по нематериальным активам
7.	Оценка списываемых материально-производственных запасов
8.	Перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную
9.	Способы оценки выбывающих ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость
10.	Способ формирования первоначальной стоимости финансовых вложений
11.	Порядок признания выручки от выполнения работ с длительным циклом изготовления
12.	Создание резервного фонда
13.	Метод учета поступления государственной помощи
14.	Способ отражения в отчетности ОНА и ОНО

Кроме того, в работе представлены элементы с краткосрочным периодом воздействия на отчетность (менее 12 месяцев) и среди этих элементов, были выделены такие, которые способны оказать влияние и на годовую отчетность при определенных обстоятельствах.

4. Разработана технология формирования эффективной учетной политики.

Одной из причин, по которой к учетной политике до сих пор сохраняется формальный подход, это значительная трудоемкость процесса ее формирования, необходимость обработки огромного объема информации, проведения аналитических процедур. Все это требует времени, которого подчас у главного бухгалтера просто нет. Поэтому большинство идут по пути наименьшего сопротивления и выбирают те элементы, которые им больше знакомы и наименее трудозатраты, однако, при этом организация теряет возможность управлять своими учетными данными, и, следовательно, своими финансовыми результатами, величиной начисленных налогов и данными отчетности.

В работе представлена технология формирования учетной политики, которая позволит значительно снизить трудоемкость процесса разработки и повысить эффективность использования учетной политики. Смысл технологии заключается в том, что разработчику необходимо определиться только с целью формирования учетной политики и затем сформировать ее из тех элементов,

которые соответствуют данной цели. В таблицах 5-7 представлены различные вариации наполнения методического раздела учетной политики в зависимости от выбранных целей формирования.

Таблица 5 – Наполнение методического раздела учетной политики в части учета внеоборотных активов

№ п/п	Элементы учетной политики	Цели формирования учетной политики			
		Рационализация денежных потоков	**Снижение трудоемкости учета**	**Формирование привлекательной отчетности**	**Сближение с МСФО**
1.	**Переоценка основных средств**	не проводить дооценку, проводить уценку	не проводить переоценку	проводить дооценку	проводить как уценку так и дооценку, в зависимости от изменения рыночной цены
2.	**Способ начисления амортизации по основным средствам**	способ списания по сумме чисел лет, способ уменьшаемого остатка (применять повышающие коэффициенты)	линейный способ	линейный способ, способ уменьшаемого остатка без повышающих коэффициентов	способ уменьшаемого остатка, линейный способ, пропорционально объему продукции
3.	**Порядок списания стоимости основных средств, стоимостью менее 20 тысяч рублей**	единовременное списание	если влияние незначительное, то - по усмотрению руководителя, если значительное - то списывать	если влияние незначительное, то - по усмотрению руководителя, если значительное - то не списывать	не списывать
4.	**Стоимостное ограничение отнесения к основным средствам**	20 000	исходя из технологических особенностей организации		ограничение не устанавливается
5.	**Способ учета затрат на проведение ремонта основных средств:**	по фактическим затратам ремонтный фонд	по фактическим затратам	с использованием счета расходов будущих периодов	любой
6.	**Порядок включения в состав основных средств объектов недвижимости, подлежащих гос. регистрации:**	не включать в состав основных средств до окончания регистрации	любой	не включать в состав основных средств до окончания регистрации	включать в состав основных средств
7.	**Способ начисления амортизации по нематериальным активам:**	линейный способ способ начисления стоимости пропорционально объему продукции (работ)	линейный способ	линейный способ метод уменьшаемого остатка	любой

В таблице 5 представлено наполнение методического раздела учетной политики в части учета внеоборотных активов, в таблице 6 в части учета материально производственных запасов.

Таблица 6 – Наполнение методического раздела учетной политики в части учета материально-производственных запасов

№ п/п	Элементы учетной политики	Цели формирования учетной политики			
		Рационализация денежных потоков	**Снижение трудоемкости учета**	**Формирование привлекательной отчетности**	**Сближение с МСФО**
1.	**Порядок списания ТЗР:**	упрощенные способы	упрощенные способы	любой	любой
2.	**Оценка списываемых материально-производствен-ных запасов**	ЛИФО	по средней себестоимости, ФИФО	по средней себестоимости	ФИФО, по средней себестоимости
3.	**Порядок исчисления себестоимости единицы запаса**	любой	себестоимость единицы запаса включает только стоимость запаса по договорной цене (упрощенный вариант)	себестоимость единицы запаса включает все расходы, связанные с приобретением запаса	любой
4.	**Порядок списания отклонения фактической себестоимости от нормативной**	на финансовые результаты	на финансовые результаты	пропорционально реализованной готовой продукции и остатком на складе	любой
5.	**Порядок списания спецодежды со сроком использования менее 12 месяцев**	единовременно	единовременно	любой	любой
6.	**Оценка приобретаемых товаров**	по покупным ценам по продажным ценам (для организаций розничной торговли)	по покупным ценам	по фактической себестоимости приобретения по продажным ценам (для организаций розничной торговли)	любой

По остальным вопросам наполнение учетной политики представлено в таблице 7. Целиком таблица и последовательность формирования эффективной учетной политики представлена в работе.

Таблица 7 – Наполнение методического раздела учетной политики по прочим разделам учета

№ п/п	Элементы учетной политики	Цели формирования учетной политики			
		Рационализация денежных потоков	**Снижение трудоемкости учета**	**Формирование привлекательной отчетности**	**Сближение с МСФО**
1.	**Порядок списания управленческих расходов и расходов на продажу**	прямое списание на финансовые результаты	прямое списание на финансовые результаты	распределять между себестоимостью проданной продукцией и остатком на складе	любой
2.	**Перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную**	любой	не переводить	не переводить	переводить
3.	**Способ формирования первоначальной стоимости финансовых вложений**	затраты на приобретение финансовых вложений признаются прочими расходами	затраты на приобретение финансовых вложений признаются прочими расходами	суммы фактических затрат включаются в первоначальную стоимость финансовых вложений.	любой
4.	**Создание резервов по сомнительным долгам**	создавать	не создавать	не создавать	создавать
5.	**Создание резервов предстоящих расходов**	любой	не создавать	создавать	создаются по усмотрению организации
6.	**Метод учета поступлений государственной помощи**	любой	по поступлению	по начислению	по поступлению
7.	**Метод включения дополнительных затрат, связанных с получением займов и кредитов**	единовременное отнесение в состав прочих расходов	единовременное отнесение в состав прочих расходов	учет в составе дебиторской задолженности с последующим отнесением их в состав прочих расходов в течение срока погашения заемных средств	любой
8.	**Порядок отражения в отчетности ОНА и ОНО**	любой	отражение сальдированной (свернутой) суммы оно и она	отражение ОНА в качестве внеоборотных активов и ОНО в качестве долгосрочных обязательств	любой
9.	**Порядок признания выручки от выполнения работ с длительным циклом изготовления**	поэтапно	единовременно	поэтапно	поэтапно

Правильность выводов, сделанных в ходе исследования была проверена путем расчетов, произведенных на примере ОАО «Новокузнецкий металлургический комбинат», ОАО «Западно-Сибирский металлургический комбинат», ОАО «Завод Гидромаш».

В работе для вышеперечисленных организаций были внесены изменения в учетные политики и затем были пересчитаны данные отчетности и показатели финансового состояния. Результаты расчетов наглядно показали, что, пренебрегая таким инструментом, как учетная политика, предприятия подчас просто теряют финансовые ресурсы, которые могли бы направить на развитие производства.

5. Сформирован перечень элементов учетной политики, подлежащих обязательному раскрытию в финансовой отчетности.

Результаты произведенных расчетов, также показали, что информация по одной и той же организации, но сформированная по разным правилам очень сильно отличается, то есть данные становятся просто несопоставимыми. Это доказывает необходимость раскрытия в приложении к финансовой отчетности основных правил формирования данных отчетности. И по итогам всех произведенных расчетов был сформирован перечень таких элементов учетной политики, которые можно назвать существенными, то есть без знания которых, невозможно правильно и адекватно прочитать отчетность организации:

- переоценка основных средств;
- списание стоимости основных средств, стоимостью менее 20 тысяч рублей;
- способ начисления амортизации основных средств;
- оценка списываемых материально-производственных запасов;
- перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную;
- порядок признания выручки от выполнения работ с длительным циклом изготовления;
- метод учета поступления государственной помощи;
- метод учета ремонта основных средств (путем создания ремонтного фонда).

Все результаты проведенного исследования доказывают важность осмысленного подхода к процессу формирования учетной политики. А практическая реализация предложенных в диссертации мероприятий, позволит любой коммерческой организации сформировать оптимальную для данного экономического субъекта учетную политику.

Основные положения диссертации изложены в следующих опубликованных работах:

1. Залышкина Т.А. Технология формирования учетной политики // Налоги и финансовое право №10/2006, стр.48-65, 1 п.л.
2. Залышкина Т.А. Институт банкротства как один из способов защиты неплатежеспособного должника // Аудит и бухгалтерский учет в Российской Федерации: основы, теория и практика: сборник материалов всероссийской научно-практической конференции. – Пенза, 2002, с.29-30, 0,06 п.л.
3. Залышкина Т.А. Налоговая оптимизация в системе управления внеоборотными активами // Проблемы переходной экономики: сборник тезисов восьмой межрегиональной научно-практической конференции студентов и аспирантов – Красноярск: Изд-во Краснояр.гос.ун-та, 2002, с. 70-71, 0,06 п.л.
4. Левкина А.И., Залышкина Т.А. Классификация постоянных и временных разниц и их влияние на финансовое положение предприятия // Проблемы переходной экономики: сборник тезисов десятой межрегиональной научно-практической конференции студентов и аспирантов – Красноярск: Изд-во Краснояр.гос.ун-та, 2004, с.44-47, 0,07 п.л.
5. Залышкина Т.А. Влияние учетной политики на финансовые результаты предприятия // Бухгалтерский учет, учет, аудит и налоги: основы, теория, практика: Сборник материалов II Всероссийской научно-практической конференции, Пенза, 2005, с.69-73, 0,4 п.л.
6. Залышкина Т.А. Влияние учетной политики на финансовые результаты предприятия // Реформирование системы управления на современном

предприятии: Сборник материалов V Международной научно-практической конференции - Пенза, 2005, с.96-98, 0,3 п.л.

7. Залышкина Т.А. Наука и молодежь: проблемы, поиски, решения Возрастание роли учетной политики как основополагающего фактора учетной системы // Сборник материалов Всероссийской конференции студентов, аспирантов, молодых ученых – Новокузнецк: изд-во СибГИУ, 2005, с. 326-329, 0,2 п.л.
8. Залышкина Т.А. Разработка учетной политики как способ налоговой оптимизации // Финансы, денежное обращение и кредит в современной экономике: Сборник материалов Межрегиональной конференции – Новокузнецк: изд-во СибГИУ 2005, с.107-110, 0,2 п.л.
9. Баранов П.П., Залышкина Т.А. Учетная политика как инструмент оптимизации налогообложения фондоемких предприятий // Вестник горно-металлургической секции РАЕН. Отделение металлургии, (направление экономика, управление и экология на предприятиях): Сборник научных трудов. Вып.16/ – Новокузнецк: изд-во СибГИУ 2006, с.187-193, 0,4 п.л.
10. Баранов П.П., Залышкина Т.А. Процедура формирования учетной политики // Аудитор/12, 2006, с.19-23, 0,5 п.л.

С текстом автореферата можно ознакомиться на сайте Новосибирского государственного университета экономики и управления www.nsaem.ru