

На правах рукописи

ГРИГОРЬЕВА-ДОРОФЕЕВА ОЛЬГА ИГОРЕВНА

**ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ
КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Казань – 2011

Диссертация выполнена в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Каспина Роза Григорьевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Вахрушина Мария Арамовна

доктор экономических наук, профессор
Никифорова Елена Владимировна

Ведущая организация: **Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Московский государственный технический университет «МАМИ»**

Защита состоится «14» ноября 2011 года в 14.00 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 в ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет» по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет».

С авторефератом можно ознакомиться на сайте <http://www.ksu.ru/>

Автореферат разослан «14» октября 2011 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
д-р экон. наук, доцент

О.Н. Вишнякова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В настоящее время в российской учетной практике наметились качественные изменения, которые оказывают существенное влияние на условия и эффективность ведения учета. Основными направлениями совершенствования системы бухгалтерского учета и отчетности в России следует признать сближение отечественных положений по бухгалтерскому учету с международными стандартами финансовой отчетности и развитие системы бухгалтерского учета как информационной базы для формирования данных управленческой отчетности и анализа. Устоявшееся представление об учетной политике требует дальнейшего концептуального развития в соответствии с целями и задачами, стоящими перед современной системой бухгалтерского учета. Учетная политика должна обеспечивать эффективное управление процессом составления отчетности в соответствии с выбранной системой ее подготовки. В условиях характерной для последних лет финансовой нестабильности и повышения требований к качеству финансовой отчетности инструменты учетной политики способны повысить достоверность и информативность отчетных данных в интересах разных групп пользователей.

Среди групп пользователей отчетности российских экономических субъектов, с точки зрения обеспечения инвестиционного развития и финансовой стабильности, приоритетными являются пользователи финансовой отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Одним из важных элементов системы подготовки качественной финансовой отчетности в соответствии с МСФО является учетная политика, которая должна обеспечить соответствие отчетности нормативным требованиям, предусмотреть организационные аспекты ее подготовки и документооборот.

Однако, подходы и методы, традиционно используемые российскими предприятиями в учетной политике для подготовки финансовой отчетности по национальным стандартам, оказались недостаточными для самостоятельной подготовки российскими предприятиями финансовой отчетности в соответст-

вии с МСФО. Формирование учетной политики по МСФО связано с проблемами прикладного и теоретического характера.

Необходимость сочетания в учетной политике целей и условий хозяйственной деятельности экономических субъектов, с одной стороны, и требований международных стандартов финансовой отчетности, с другой – сложнейшая проблема для российской учетной практики. На этом фоне становится очевидным, что вопросы формирования учетной политики в соответствии с МСФО требуют переосмысления.

Современные условия диктуют во многом новый подход к теоретическому и методическому совершенствованию механизма формирования учетной политики, который позволил бы преодолеть ограниченность сформировавшихся представлений, учитывал бы полный спектр требований, предъявляемых нормативными документами и пользователями отчетности.

Недостаточность теоретических и практических разработок в области формирования учетной политики коммерческой организации, отвечающей требованиям МСФО, предопределили выбор темы диссертации.

Степень разработанности проблемы. В настоящее время существует широкий круг определений и интерпретаций понятия «учетная политика», что свидетельствует о наличии высокого научного и практического интереса к данной категории, а также об отсутствии единого и однозначного подхода в силу многогранности самого понятия.

Различные аспекты, связанные с изучением вопросов формирования учетной политики, нашли своё отражение в исследованиях отечественных специалистов Р.А. Алборова, П.С. Безруких, И.А. Белобжецкого, М.А. Вахрушиной, Н.Л. Вещуновой, Н.Г. Волкова, В.Б. Ивашкевича, Р.Г. Каспиной, Н.П. Кондракова, Л.И. Куликовой, М.И. Кутера, В.А. Лугового, В.И. Макарьевой, М.В. Мельник, Е.В. Никифоровой, С.А. Николаевой, В.Ф. Паляя, О.В. Рожновой, Я.В. Соколова, Л.П. Хабаровой, Л.З. Шнейдмана, а также зарубежных ученых П. Лассека, Р. Обера, Ж. Савари, Э.С. Хендриксена и др.

Понятие «учетной политики» как в законодательных актах, так и в научной литературе по бухгалтерскому учету, чаще всего основывается на определении учетной политики как совокупности способов учета, впервые предложенном Л.З. Шнейдманом в диссертационном исследовании на соискание ученой степени доктора экономических наук. В настоящее время общегосударственная учетная политика Российской Федерации ориентируется на Международные стандарты финансовой отчетности, что требует продолжения научных разработок и исследований в данном направлении.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является разработка теоретико-методической основы, практических рекомендаций и оптимального механизма функционирования учетной политики коммерческих организаций, составляющих отчетность по МСФО.

Целевая направленность исследования предопределила постановку и решение следующих задач:

- обосновать применение профессионального суждения при разработке учетной политики. Определить группы вопросов, решение которых должно относиться к сфере профессионального суждения в области формирования финансовой информации;
- разработать модель учетной политики, обеспечивающую соответствие финансовой отчетности, подготавливаемой на ее основе, требованиям МСФО;
- предложить методику определения существенности для целей формирования учетной политики по МСФО, позволяющую повысить уместность информации в финансовой отчетности;
- рекомендовать методику определения себестоимости проданной продукции (работ, услуг), остатков незавершенного производства и готовой продукции в соответствии с МСФО;
- сформулировать практические рекомендации для предприятий в области организационного обеспечения процесса разработки учетной политики, систематизировать этапы ее разработки и уточнить содержание методического

раздела. Внести предложения по совершенствованию национальных стандартов по бухгалтерскому учету с целью их сближения с МСФО;

– систематизировать положения МСФО в части требований к раскрытиям в примечаниях к финансовой отчетности и на этой основе разработать формат примечаний к финансовой отчетности, использование которого позволит раскрыть элементы учетной политики как неотъемлемой части финансовой отчетности.

Область исследования. Исследование соответствует п. 1.5 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных», п. 1.6 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам», п.1.9 «Трансформация национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран» раздела 1 «Бухгалтерский учет» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта научных специальностей ВАК РФ.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических и практических аспектов формирования учетной политики и ее раскрытия в финансовой отчетности. Объектом исследования являются российские коммерческие организации, составляющие отчетность в соответствии с МСФО.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической и методологической основой диссертации является применение принципов научного познания, основных положений теории бухгалтерского учета и экономического анализа.

Информационную базу исследования составили российское гражданское законодательство, нормативные акты Российской Федерации по бухгалтерскому учету, международные стандарты финансовой отчетности, научные труды отечественных и зарубежных ученых, материалы отечественных периодических изданий, данные научных публикаций, сети Интернет, справочно-правовых систем.

Научный аппарат диссертационной работы включает такие методы научно-теоретического обоснования как дедукция, индукция, анализ и синтез, сводки и группировки, прогнозирование и моделирование. Кроме того, применялись общенаучные методы и способы познания (системный подход, наблюдение, сравнение, логическое обобщение, формализация).

Научная новизна результатов исследования заключается в разработке комплекса рекомендаций, направленных на совершенствование методической основы и организационного обеспечения процесса формирования учетной политики организаций как в соответствии с нормативной базой российского законодательства по бухгалтерскому учету, так и в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). К основным положениям, содержащим научную новизну, можно отнести следующие предложения:

- доказана необходимость применения профессионального суждения при разработке учетной политики. Идентифицированы области и этапы разработки учетной политики, в которых применение профессионального суждения является элементом ее формирования. Сформулированы выводы о значении и сфере применения профессионального суждения в процессе подготовки финансовой отчетности российскими организациями, его влияния на финансовые показатели;

- разработана модель учетной политики в соответствии с МСФО как неотъемлемой составляющей финансовой отчетности, обеспечивающая взаимосвязь требований действующих нормативных документов и практики их применения и включающая комплексное решение неразработанных в МСФО методических аспектов. В научных работах отечественных специалистов не рассматривался вопрос формирования учетной политики по МСФО применительно к российской практике ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности. Предложенная модель является практическим инструментом для самостоятельной подготовки учетной политики по МСФО российскими коммерческими организациями;

– предложена методика определения существенности для целей формирования финансовой отчетности по МСФО как элемент учетной политики, позволяющая организациям использовать уровень существенности на различных этапах ее формирования. Методика основана на балльной оценке групп статей отчета о финансовой позиции и отчета о совокупном доходе, при этом балльное ранжирование в случае получения за отчетный период прибыли или убытка различно, что учитывает изменение значимости того или иного базового показателя в условиях деятельности организации. Данная методика обеспечивает уместность информации, содержащейся в финансовой отчетности, что повышает ее полезность для пользователей;

– рекомендована методика определения себестоимости проданной продукции (работ, услуг), остатков незавершенного производства и готовой продукции в соответствии с МСФО как практический инструмент для применения в одной из самых сложных и неразработанных областей учетной политики по МСФО. Предложенная методика может быть использована организациями, разрабатывающими свою учетную политику в соответствии с МСФО в части учета соответствующих операций, что повысит качество финансовой отчетности по МСФО;

– разработан формат примечаний к финансовой отчетности по МСФО как элемент учетной политики. Предложенный формат может служить основой для разработки организационных аспектов системы учета при применении МСФО, а также служить инструментом, использование которого позволит гарантировать соблюдение организацией всех положений МСФО, касающихся раскрытий в примечаниях к финансовой отчетности;

– внесены предложения в области организационного обеспечения процесса разработки учетной политики предприятиями: систематизированы этапы ее формирования, уточнено содержание методического раздела. Разработаны рекомендации по совершенствованию существующей нормативной базы, регулирующей порядок формирования и применения учетной политики коммерческими организациями, в частности, предложен проект ПБУ 1/20XX «Учетная

политика организации», что способствует сближению национальных стандартов с общепризнанными международными стандартами финансовой отчетности на законодательном уровне.

Теоретическая и практическая значимость работы. Результаты научного исследования представляют собой практический инструмент, которым могут руководствоваться специалисты российских предприятий при разработке учетной политики в целях подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО, с максимальной эффективностью используя информацию, систематизированную и сгруппированную в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета. Это позволит не только уменьшить затраты, связанные с подготовкой финансовой отчетности по МСФО, и снизить трудоемкость процесса, но и в конечном итоге будет способствовать повышению ее качества и достоверности, и, как следствие, инвестиционной привлекательности российских предприятий. Методологически обоснованная разработка учетной политики по МСФО облегчит российским предприятиям прохождение аудита международными аудиторскими компаниями и позволит аргументировано отстаивать свою точку зрения, развивая практику применения профессионального суждения.

Апробация результатов исследования. Основные результаты исследования докладывались и обсуждались на международных научно-практических конференциях, проходивших в 2006–2011 годах в Казани, Чебоксарах, и опубликованы в форме статей. Научные результаты проведенного исследования внедрены в ОАО «ШЗСА», ООО «ФинЭкспертиза», ООО «Пентел Рус».

Основные результаты диссертации нашли свое отражение в 9 публикациях общим объемом 2,5 п.л. (авторских 2,05 п.л.), в том числе статьи в изданиях, включенных в реестр ВАК РФ, объемом 1,6 п.л. (авторских – 0,95 п.л.).

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, состоящего из 143 наименований и 8 приложений. Работа изложена на 164 страницах текста, включающих 7 таблиц и 6 рисунков.

Логика исследования представлена на рисунке 1.

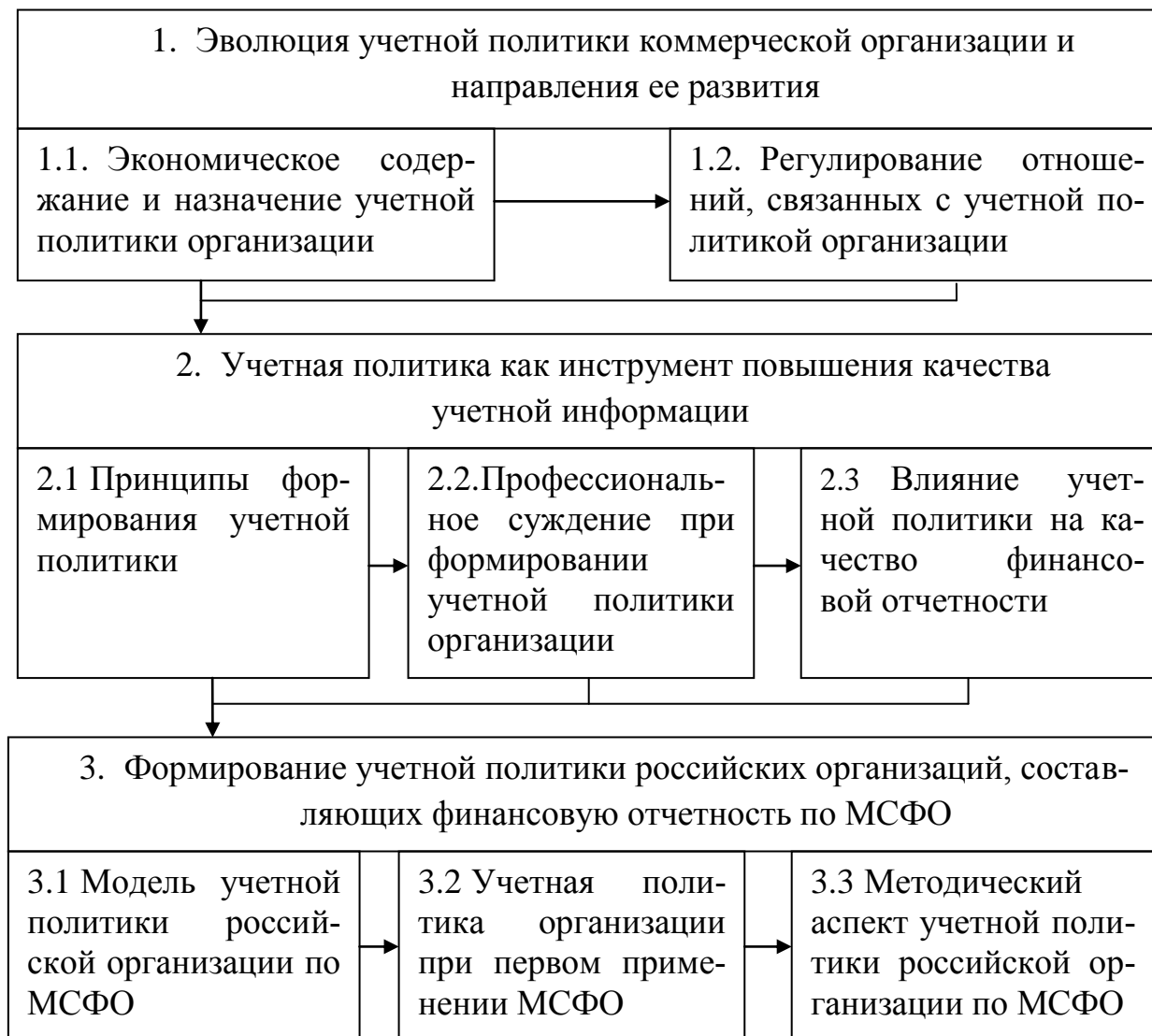


Рис. 1 Блок-схема диссертационного исследования

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Применение профессионального суждения при разработке учетной политики.

Профессиональное суждение и учетная политика представляют собой новое явление в отечественной учетной теории и практике, сроки и опыт реализации которого еще относительно незначительны.

Понятие учетной политики как в законодательных актах, так и в научной литературе по бухгалтерскому учету чаще всего основывается на определении

учетной политики как совокупности способов учета, в основе которого лежит понимание метода бухгалтерского учета.

Исследование развития понятия «учетная политика» позволило сделать следующие выводы:

- учетная политика может рассматриваться как финансовый инструмент;
- главное противоречие учетной политики – конфликт интересов, заключающийся в обеспечении баланса между достоверностью отчетности и финансовыми интересами организации;
- актуальным является рассмотрение учетной политики как единого понятия, составными частями которого являются выбранные способы ведения бухгалтерского, налогового, управленческого учета и способы формирования отчетности в соответствии с РПБУ и МСФО.

Прямого определения понятия «профессиональное суждение» нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат. Проведенный анализ подходов к его толкованию позволяет сделать вывод о том, что профессиональное суждение в условиях рыночных отношений является средством обеспечения процесса формирования достоверной информации.

В работе идентифицированы области и этапы разработки учетной политики, в которых применение профессионального суждения является необходимым элементом ее формирования. Рассмотрено применение профессионального суждения по следующим способам учета:

- вариантным в соответствии с законодательством;
- разрабатываемым организацией самостоятельно, описание которых отсутствует в документах вышестоящих уровней;
- учитывающим специфику организации;
- альтернативным законодательству, позволяющим достоверно отразить финансовое состояние и финансовые результаты;
- вариантным в силу противоречия и несовершенства действующего законодательства.

Повышение роли профессионального суждения при подготовке финансовой отчетности, характерное для современных российских предприятий, ставит российскую науку перед необходимостью разработки методической основы и нормативной базы применения профессионального суждения при формировании учетной политики с целью улучшения качества финансовой отчетности российских предприятий и повышения уровня доверия к ней со стороны пользователей отчетности.

2. Модель учетной политики коммерческих организаций в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

При подготовке финансовой отчетности в соответствии с МСФО большое значение имеют выбор и применение учетной политики. Выбор учетной политики организацией, составляющей отчетность в соответствии с МСФО, не является произвольным, а ограничивается положениями стандартов и их интерпретаций. Тем не менее, всегда будет присутствовать такой фактор, как необходимость применения профессионального суждения. Проведенное исследование позволило построить модель учетной политики российской организации, составляющей отчетность по МСФО (рис. 2).

Для российских организаций, составляющих отчетность по МСФО, основной задачей учетной политики является формирование организационно-технического и методического обеспечения процесса подготовки сразу нескольких видов отчетности, отвечающих требованиям различных групп внешних и внутренних пользователей и соответствующих положениям внешних и внутренних нормативных актов.

В настоящий момент в учетной практике российских предприятий, составляющих отчетность по МСФО, формируются четыре вида отчетности:

- управленческая отчетность;
- налоговая отчетность;
- финансовая отчетность по РПБУ;
- индивидуальная и консолидированная финансовая отчетность по МСФО.



Рис. 2. Предлагаемая модель учетной политики российской организации, составляющей отчетность по МСФО.

Основными пользователями управленческой отчетности являются внутренние пользователи, а других видов отчетности – внешние пользователи.

Аудиторские организации, которые являются участниками процесса представления финансовой отчетности внешним пользователям, выступают в качестве агента, повышающего доверие внешних пользователей к финансовой отчетности, составленной в соответствии с РПБУ и МСФО.

Поскольку представление отчетности пользователям является конечной целью ее составления, именно они определяют требования, которым должна соответствовать отчетность и выполнению которых должна способствовать учетная политика организации. Требования к отчетности определяются во внутренних и внешних нормативных актах, в частности:

- к управленческой отчетности устанавливаются распоряжения менеджмента компании,
- к налоговой отчетности и финансовой отчетности по РПБУ устанавливаются законодательными актами исполнительной власти,
- к отчетности по МСФО устанавливаются профессиональной саморегулируемой организацией – комитетом по МСФО, выступающим в качестве представителей интересов ее пользователей.

Учетная политика должна способствовать соответствию отчетности этим многочисленным требованиям путем организации процесса ее формирования в организационно-техническом и методическом аспектах. На различных этапах разработки учетной политики большое значение приобретает профессиональное суждение, применение принципа существенности в процессе разработки учетной политики для финансовой отчетности по РПБУ и МСФО.

В работе осуществлена классификация и систематизация элементов учетной политики, которые должны предусмотреть российские организации при формировании учетной политики по МСФО, предложены методики решения сложных вопросов при формировании индивидуальной финансовой отчетности по МСФО, в том числе при первом применении МСФО.

Разработанные предложения направлены на совершенствование методи-

ческой основы и организационного обеспечения процесса формирования учетной политики организаций как в соответствии с нормативной базой российского законодательства по бухгалтерскому учету, так и в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

3. Методика определения уровня существенности для целей формирования финансовой отчетности по МСФО как элемент учетной политики, позволяющая организациям использовать уровень существенности на различных этапах ее формирования.

Проведенный анализ МСФО, ОПБУ США показал, что понятие существенности как наиболее неопределенное, субъективное и требующее профессионального суждения, не предполагает конкретных и четких числовых значений в отношении того, какая статья является существенной.

Отражение в учетной политике подходов к определению существенной информации по МСФО является одним из ключевых моментов в подготовке финансовой отчетности.

Финансовая отчетность отражает большое число операций или других событий, которые группируются по классам в соответствии с их содержанием или функциям. Степень группировки или подробность разбивок зависят от суждения руководства компании, хотя излишняя детальность или обобщенность данных может негативно сказаться на понимании информации.

Существенность статьи зависит не только от ее размера, но и от природы (экономической сущности), которая должна быть с учетом конкретных обстоятельств.

В работе выделены следующие основные правила, относящиеся к существенности как элементу учетной политики:

- каждый существенный класс сходных по природе статей должен быть представлен в финансовой отчетности отдельно,
- несущественные статьи должны агрегироваться по природе или функциям,

– статьи, недостаточно существенные для основных отчетов, могут требовать раскрытия в примечаниях к отчетности.

В ходе изучения и обобщения лучшей практики расчета существенности в работе предложена методика определения существенности статьи для целей финансовой отчетности как элемент учетной политики.

Методика расчета уровня существенности основана на балльной оценке: каждый показатель имеет свой весовой балл, и в баллах же оцениваются приращения показателей по определенной шкале. Расчет общего уровня существенности производится на основании базовых показателей форм финансовой отчетности за несколько отчетных периодов. В качестве базовых показателей используются группы статей отчета о финансовой позиции и отчет о совокупном доходе. Каждому базовому показателю в зависимости от доли, занимаемой в валюте отчета о финансовой позиции, и финансового результата деятельности организации присваивается определенный балл. Балльное ранжирование в случае получения прибыли или убытка различно, что учитывает изменение значимости того или иного базового показателя в условиях деятельности организации. Некоторые показатели, которые в случае прибыльной деятельности, учитываются для расчета уровня существенности, при получении убытка не участвуют в расчете и, наоборот. Существенность по каждому базовому показателю рассчитывается как произведение среднеарифметического значения от значений базовых показателей на конец каждого отчетного периода (по отчету о совокупном доходе - значения за каждый отчетный период) и балльной оценки в процентах.

Общий уровень существенности определяется как округленное среднеарифметическое значение от значений существенности по выбранным для расчета базовым показателям. Рассчитанный уровень существенности распределяется по строкам отчета о финансовой позиции пропорционально удельному весу строки в валюте отчета о финансовой позиции.

Разработанная методика позволит предприятиям формировать обоснованные суждения при использовании уровня существенности в процессе разра-

ботки учетной политики и подготовки финансовой отчетности по МСФО.

4. Методика определения себестоимости проданной продукции (работ, услуг), остатков незавершенного производства и готовой продукции в соответствии с МСФО как практический инструмент для применения в одной из самых сложных и неразработанных областей учетной политики по МСФО.

Процедура расчета себестоимости основана на использовании данных о затратах и готовой продукции, первоначально сгруппированных по данным бухгалтерского учета, и включает в себя следующие этапы, отраженные в учетной политике:

- организация учета расходов на выпуск продукции (работ, услуг), остатков незавершенного производства и готовой продукции в автоматизированных системах учета по РПБУ, позволяющая сформировать таблицы для трансформации в соответствии с МСФО,
- реклассификация статей расходов по РПБУ в статьи расходов по МСФО,
- алгоритмы расчетов в формах, раскрывающих себестоимость товарного выпуска и остатков незавершенного производства в разрезе статей затрат по МСФО,
- алгоритмы расчетов в промежуточных формах, определяющих себестоимость проданной продукции (работ, услуг), остатков незавершенного производства и готовой продукции в соответствии с МСФО.

Для реализации названных этапов автором разработаны электронные таблицы, содержащие алгоритмы расчета в соответствии с методикой, которая может быть использована в качестве готового методического инструмента предприятиями, разрабатывающими свою учетную политику в соответствии с МСФО в части учета соответствующих операций.

5. Формат примечаний к финансовой отчетности по МСФО как элемент учетной политики.

Примечания к финансовой отчетности являются одним из компонентов полного комплекта документов финансовой отчетности. Они должны быть представлены в систематическом порядке, насколько это практически выполнимо. В работе предложен формат представления информации в примечаниях к финансовой отчетности, систематизированной в соответствии с требованиями МСФО.

Финансовая отчетность должна предоставлять информацию об экономических ресурсах компании (ее активах) и правах требования на эти ресурсы (ее обязательствах), а также должна объяснять, какие операции или другие события привели к изменению экономических ресурсов или прав требования на них. В совокупности эта информация является полезной информацией, позволяющей сторонам, предоставляющим капитал, оценивать способность компании генерировать денежные потоки и эффективность выполнения руководством компании своих функций в интересах ее собственников. Поскольку на процесс составления финансовой отчетности влияют учетные оценки и суждения руководства, реализуемые через учетную политику, то раскрытие соответствующей информации в примечаниях будет способствовать лучшему ее пониманию пользователями.

6. Рекомендации по совершенствованию существующей нормативной базы, регулирующей порядок формирования и применения учетной политики коммерческими организациями.

В диссертации предложен проект Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», позволяющий реализовать инициативу по повышению качества финансовой отчетности и сближению национальных стандартов с общепризнанными международными стандартами финансовой отчетности на законодательном уровне.

В мировой практике бухгалтерского учета используются разнообразные понятия, которые являются основой формирования учетной политики и в большинстве случаев воспринимаются как синонимы. К ним относятся прави-

ла, критерии, принципы, постулаты, требования, допущения, качественные характеристики информации, элементы, основы, условия и т.п.

Соблюдение требований и допущений не является вопросом учетной политики, поэтому автором исключен перечень допущений и требований, выполнение которых должна обеспечивать учетная политика, и добавлено требование обеспечения формирования и отражения в финансовой отчетности информации, соответствующей качественным характеристикам, изложенным в концептуальных основах подготовки финансовой отчетности в Российской Федерации, чтобы не допустить их дублирования или противоречивости в разных нормативных документах. Включено требование об утверждении в учетной политике порядка раскрытия информации в пояснительной записке к годовой финансовой отчетности.

Цель разработки концептуальных основ заключается в том, чтобы определить основы методики составления финансовой отчетности, разумно сочетающей национальные традиции отечественного бухгалтерского учета и международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). При этом учетная политика организации обеспечивает уместность и достоверное представление финансовой отчетности компании, сопоставимость этой финансовой отчетности в различные отчетные периоды и с финансовой отчетностью других компаний. В связи с этим учетная политика организации рассматривается нами как неотъемлемая часть финансовой отчетности.

Одним из элементов концептуальных основ предложены качественные характеристики, которыми должна обладать информация бухгалтерского учета для того, чтобы отвечать требованиям пользователей финансовой отчетности. В работе предложена модель взаимосвязи качественных характеристик информации и их ограничений с точки зрения пользователей, которая в дальнейшем через учетную политику формирует основу для определения и оценки информации, подлежащей включению в финансовую отчетность.

В проекте Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» более подробно сформулированы указания по отражению в учете и

отчетности последствий изменений в учетной политике при ретроспективном подходе, в частности для ситуаций, когда практически затруднительно применить новые способы учета ко всем предыдущим периодам, в которых возникли и существовали операции данного вида.

В диссертации представлены методики отражения изменений учетной политики и формирования ее организационно-технического раздела.

Проведенный в диссертации анализ российской учетной и законодательной практики показал, что изменение или вступление в силу новых нормативных актов, как правило, приводит к необходимости изменения учетной политики организаций, и в связи противоречивостью рекомендаций отражение таких операций в учете представляет значительную сложность. В работе предложена методика финансовой отчетности «Изменения учетной политики», целью которой является определение порядка ретроспективного отражения последствий изменения учетной политики в финансовой отчетности. В методике приведены примеры и сформулированы рекомендации по вопросам, представляющим сложность в практическом применении при реализации требования ретроспективного отражения изменений в учетной политике, которые в конечном итоге повышают степень соответствия финансовой отчетности качественным характеристикам финансовой информации.

Вся совокупность отражаемых в учетной политике организации способов ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности может быть представлена в двух разделах: организационно-техническом и методическом. Раскрывая основные положения организационно-технического и методического разделов учетной политики, организация должна исходить из основополагающих принципов и предпосылок, обязательных для выполнения всеми организациями. В ходе исследования выполнено обобщение существующей отечественной практики в области формирования и применения этих разделов учетной политики и по его результатам предложена методика «Формирование организационно-технического раздела учетной политики». В методике определен состав организационно-технического раздела; в отношении каждого аспекта раз-

дела проанализированы требования действующих нормативных документов и рассмотрены варианты их реализации с практической точки зрения, предложены рекомендации по их применению в целях повышения эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сделанные в процессе диссертационного исследования выводы и предложения имеют теоретическое и практическое значение и будут способствовать дальнейшему развитию теории и практики формирования учетной политики коммерческих организаций.

Рассмотренные в работе предложения направлены на совершенствование методической основы и организационного обеспечения процесса формирования учетной политики коммерческих организаций как в соответствии с нормативной базой российского законодательства по бухгалтерскому учету, так и в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. *Григорьева-Дорофеева О.И.* Учетная политика организаций, соответствующая требованиям МСФО [Текст] / Р.Г. Каспина, О.И. Григорьева-Дорофеева // *Управленческий учет.* – 2007. – №4. – С. 96–101. – 0,4 п.л. (вклад автора – 0,2 п.л.).
2. *Григорьева-Дорофеева О.И.* Профессиональное суждение при формировании учетной политики организации МСФО [Текст] / О.И. Григорьева-Дорофеева // *Вестник Казанского ГАУ.* – 2009. – №4 (14), декабрь. – С. 21–24. – 0,5 п.л.
3. *Григорьева-Дорофеева О.И.* Отражение изменений в учетной политике организаций в соответствии с международной и российской практикой [Текст] /

Р.Г. Каспина, О.И. Григорьева-Дорофеева // Управленческий учет. – 2009. – №9. – С. 77–88. – 0,5 п.л. (вклад автора – 0,25 п.л.).

Публикации в других изданиях:

4. *Григорьева-Дорофеева О.И.* Правовое регулирование отношений, связанных с учетной политикой организации [Текст] / О.И. Григорьева-Дорофеева // XIV Туполевские чтения: Международная молодежная научная конференция. – 2006. – С. 195–196. – 0,1 п.л.
5. *Григорьева-Дорофеева О.И.* Процесс формирования учетной политики организации [Текст] / О.И. Григорьева-Дорофеева // Сборник научных статей докторантов, аспирантов и соискателей. Чебоксары: Изд-во Чуваш.ун-та. – 2007. – Вып. 4. С. 69–71. – 0,2 п.л.
6. *Григорьева-Дорофеева О.И.* Новые тенденции в законодательном регулировании учетной политики [Текст] / О.И. Григорьева-Дорофеева // XVII Туполевские чтения: Международная молодежная научно-практическая конференция. – 2009. – С. 159–161. – 0,2 п.л.
7. *Григорьева-Дорофеева О.И.* Влияние учетной политики на качество бухгалтерской отчетности [Текст] / О.И. Григорьева-Дорофеева // XVIII Туполевские чтения: Международная молодежная научно-практическая конференция. – 2010. – С.362–364. – 0,2 п.л.
8. *Григорьева-Дорофеева О.И.* Учетная политики для целей формирования бухгалтерской отчетности. [Текст] / О.И. Григорьева-Дорофеева // XVIII Туполевские чтения: Международная молодежная научно-практическая конференция. – 2010. – С.364–366. – 0,2 п.л.
9. *Григорьева-Дорофеева О.И.* Невозможность ретроспективного пересчета в связи с изменением учетной политики (IAS 8) [Текст] / О.И. Григорьева-Дорофеева // Современные тенденции развития бухгалтерского учета, налогообложения, анализа и аудита в российской и международной практике: материалы Междунар. науч.-практ. конф. – Чебоксары: Изд-во Чуваш. ун-та, 2011. – С. 92–94. – 0,2 п.л.