

Содержание:

ВВЕДЕНИЕ

В ходе своей деятельности любое предприятие (в лице его руководителей) осуществляет какие-либо хозяйственные операции, принимает те или иные решения. Практически каждое такое действие находит отражение в бухгалтерском учете.

Информация о хозяйственных операциях, произведенных экономическим субъектом за определенный период времени, обобщается в соответствующих учетных регистрах и из них переносится в сгруппированном виде в бухгалтерскую отчетность. Такая процедура обобщения учетной информации необходима в первую очередь самому предприятию и связана с необходимостью уточнения, а в ряде случаев и корректировки дальнейшего курса финансово-хозяйственной деятельности конкретного предприятия. Поэтому бухгалтерская отчетность должна выявлять любые факты, содержание которых может оказать влияние на оценку пользователями информации о состоянии собственности, финансовой ситуации, прибылей и убытков.

Пользователями такой информации являются руководители, учредители, участники и собственники имущества предприятия. Содержание отчетности о деятельности предприятия, имущественном положении и степени финансовой устойчивости представляет интерес для потенциальных инвесторов, заинтересованных во вложении капитала.

В настоящее время у предприятий повышается самостоятельность в принятии, а, следовательно, и в последующей реализации управленческих решений в условиях конкуренции, их юридическая и экономическая ответственность за результаты хозяйственной деятельности. Каждый руководитель стремится к финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта. В свою очередь бухгалтерская отчетность служит базой для анализа финансового положения предприятия.

Бухгалтерская отчетность необходима для :

-составления выводов о перспективах сотрудничества;

-оценки ликвидности, платежеспособности, финансовой устойчивости и результативности деятельности;

- проверки правильности начисления налогов и взносов и т.д.

В «прозрачности» бухгалтерской отчетности заинтересованы:

- администрация предприятия в целях: информационного обеспечения, оценки эффективности деятельности предприятия и экономического анализа ранее принятых решений, предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности предприятия, выявления внутренних резервов;
- сторонние пользователи информации, имеющие прямой финансовый интерес - работники, акционеры, инвесторы, кредиторы, поставщики и т.п. ;
- налоговые и контрольно-ревизионные органы, внебюджетные фонды, статистические управления и т.п.

Цель курсовой работы – изучить и проанализировать сущность бухгалтерской отчетности предприятия, ее классификацию, принципы составления, требования, предъявляемые к составлению некоторых форм; рассмотреть особенности составления бухгалтерского баланса, а также раскрыть содержание других форм бухгалтерской отчетности.

1 Теоретические аспекты бухгалтерского баланса

1.1 Понятие бухгалтерского баланса, его классификация.

Бухгалтерский учет представляет собой систему сбора, регистрации и обобщения информации о финансово-хозяйственной жизни организации. Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом, «конечным продуктом» бухгалтерского учета. Бухгалтерская (финансовая) отчетность — информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период. Основу бухгалтерской отчетности составляет баланс. Термин «баланс» (от лат. *bis* — дважды и *lanx* — чаша весов) буквально означает двучашие и употребляется как символ равновесия, равенства. Этим термином в экономической науке, как

правило, обозначается система интервальных показателей, характеризующих источники образования каких-либо ресурсов и направление их использования за определенный период (интервал). Балансовый метод представления данных в виде двусторонних таблиц с равными итогами широко используется в планировании, учете и экономическом анализе. В бухгалтерском учете слово «баланс» имеет двойное значение:

1) равенство итогов, когда равны итоги записей по дебету и кредиту счетов, итоги записей по аналитическим счетам и соответствующему синтетическому счету, итоги актива и пассива бухгалтерского баланса и т.д.;

2) наиболее важная форма бухгалтерской отчетности, показывающая состояние средств организации в денежной оценке на определенную дату. Равные итоги формы по активу и пассиву располагаются, по большей части, на одном уровне, занимая строго горизонтальное положение, подобно коромыслу весов, находящихся в состоянии равновесия. В отличие от балансов, используемых при планировании и анализе, бухгалтерский баланс представляет собой систему моментных показателей, характеризующих состояние средств организации на определенную дату (момент). Как бухгалтерское понятие слово «баланс» используется уже почти 600 лет. В литературе по истории бухгалтерского учета можно встретить различные сведения о времени появления этого термина, относящиеся к концу XIV — началу XV в. Так, по свидетельству Рувера, слово «баланс» было впервые применено к финансовым отчетам 1427 г. независимо от того, были эти отчеты на самом деле балансами в современном понимании этого термина или нет. Существует множество видов бухгалтерских балансов в зависимости от цели их составления. Для более четкого представления видов балансов необходимо изучить их классификацию. Признаки классификации бухгалтерских балансов: время составления, источник составления, объем информации, форма собственности, способ «очистки». По времени составления бухгалтерский баланс может быть вступительным, текущим, ликвидационным, разделительным, объединительным. Вступительный баланс составляют на момент возникновения организации. В этот баланс записывается сумма ценностей, с которыми организация начинает свою деятельность. Текущие балансы составляют периодически в течение всего времени существования организации. Они подразделяются на начальные (входящие), промежуточные и заключительные (исходящие). Начальный баланс формируется на начало, заключительный — на конец отчетного года. Отсюда следует, что заключительный баланс отчетного года является начальным балансом следующего года, то есть эти балансы, по сути,

заключительные. Промежуточные балансы составляются за период между началом и концом года. Промежуточные балансы отличаются от заключительных: во-первых, к последним прилагается большее число отчетных форм, раскрывающих те или иные статьи баланса; во вторых, промежуточные балансы составляются, как правило, только на основе данных текущего бухгалтерского учета, тогда как перед составлением заключительного баланса должна быть проведена полная инвентаризация всех статей баланса (основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов) с отражением ее результатов, вследствие чего заключительные балансы более реальны. Ликвидационный баланс формируют при ликвидации организации. Такие балансы составляют в течение всего периода ликвидации, они также носят название вступительных ликвидационных (на начало периода ликвидации), промежуточных ликвидационных (в течение вышеуказанного периода) и заключительных ликвидационных (на конец периода ликвидации). Разделительные балансы составляют в момент деления крупной организации на несколько более мелких структурных единиц или передачи одной либо нескольких структурных единиц данной организации другой организации. В последнем случае баланс часто называют передаточным. Объединительный баланс формируют при объединении (слиянии) нескольких организаций в одну или при присоединении одной или нескольких структурных единиц к данной организации. По источникам составления балансы подразделяются на инвентарные, книжные и генеральные. Инвентарные балансы составляют только на основе инвентаря (описи) средств; они представляют собой сокращенный и упрощенный его вариант. Такие балансы требуются или при возникновении новой организации на существовавшей ранее имущественной основе, или при изменении хозяйством своей формы (например, при его превращении из государственного в акционерное). Книжный баланс составляют на основе только книжных записей (данных текущего бухгалтерского учета) без предварительной их проверки путем инвентаризации. Генеральный баланс составляют на основании учетных записей и данных инвентаризации. Согласно последней уточняются остатки средств, тем самым повышается реальность баланса. По объему информации балансы подразделяются на единичные (индивидуальные), сводные и консолидированные. Единичный (индивидуальный) баланс отражает деятельность одного хозяйствующего субъекта. Сводный баланс получают путем механического сложения сумм, числящихся на статьях нескольких единичных балансов, и подсчета общих итогов актива и пассива. В таком балансе отдельные графы характеризуют состояние средств тех или иных филиалов или структурных подразделений организации,

выделенных на отдельные балансы, а графа «Всего» отражает общее состояние средств организации в целом как одного юридического лица. При этом в сводном балансе организации не отражаются внутрихозяйственные расчеты, то есть расчеты внутри одного юридического лица (между отдельными филиалами или иными структурными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы). Консолидированный баланс представляет собой объединение балансов организаций, юридически самостоятельных, но взаимосвязанных в экономическом и финансовом отношении. По формам собственности различают балансы государственных, муниципальных, частных, смешанных, совместных и общественных организаций. Они различаются в основном по источникам образования собственных средств. По способу «очистки» могут быть балансы-брутто и балансы-нетто. Баланс-брутто — это баланс, включающий в себя регулирующие статьи. Регулирующими называют статьи, суммы по которым при определении фактической себестоимости (или остаточной стоимости) средств вычитаются из суммы той или иной статьи. Например, для расчета остаточной стоимости основных средств из суммы статьи «Основные средства» вычитается сальдо регулирующей статьи «Амортизация основных средств». Баланс-нетто — это баланс, из которого исключены регулирующие статьи. Исключение из баланса регулирующих статей называется его «очисткой». По своему строению баланс имеет вид двусторонней таблицы. Левая сторона, в которой сгруппированы хозяйственные средства по составу и размещению, называется активом. Правая сторона, отражающая средства по источникам их образования и целевому назначению, называется пассивом. Баланс может быть последовательным (вертикальным), то есть пассив расположен после актива. Итог актива баланса всегда равен итогу пассива баланса: Активы = Пассивы. Общий итог баланса называется его валютой. Поскольку пассивы представляют собой капитал и обязательства организации данное равенство можно представить в следующем виде: Активы = Капитал + Обязательства. В бухгалтерском балансе активы и пассивы приводятся только в стоимостных показателях. Каждый элемент актива и пассива баланса называется статьей баланса. Любая статья актива баланса позволяет получить следующую характеристику экономических ресурсов: в чем воплощена данная часть активов, где используются, их величина. Любая статья пассива баланса позволяет получить следующую характеристику источников образования экономических ресурсов: за счет какого источника данная часть активов создана, для какой цели предназначены, их величина. Все статьи актива и пассива баланса, исходя из их экономической однородности, сведены в определенные разделы баланса. Актив баланса содержит два раздела: —

внеоборотные активы; — оборотные активы. Пассив баланса состоит из трех разделов: — капитал и резервы; — долгосрочные обязательства; — краткосрочные обязательства. Разделы в активе баланса расположены по возрастанию ликвидности, а в пассиве — по степени закрепления источников. Состав разделов баланса и порядок группировки в них статей регламентируются нормативными актами. В бухгалтерском балансе содержится совокупность моментных показателей, характеризующих активы хозяйства и источники их формирования на определенную дату. Таким образом, бухгалтерский баланс — это способ группировки активов хозяйства по видам и источникам их образования в стоимостном выражении по состоянию на определенную дату.

1.2 Предпосылки возникновения бухгалтерского баланса и этапы его формирования в России

К концу XIV века средневековые торговцы составляли балансы не только для контроля оборотов, но и для управления хозяйством. Так, каждое отделение компании Медичи ежегодно составляло баланс вместе с объяснительной запиской управляющего, посредством которых выявляло просроченную задолженность главной конторы во Флоренции. К балансу также могли приложить справку, определяющую перспективы погашения задолженности. В то время торговцами не практиковалось деление счетов на аналитические и синтетические, что приводило к перегруженности статей баланса, а, следовательно, усложняло процесс учета средневековых фирм. К примеру, баланс банка святого Георгия (на 1 января 1409 г.) содержал в активе 95 статей и в пассиве 310, баланс Барселонского отделения компании Датини (на 31 января 1399 г.) — более 110 статей в активе и около 60 в пассиве. Теоретические аспекты бухгалтерской отчетности начали формироваться лишь с ростом промышленности и зарождением акционерных обществ. История становления бухгалтерского баланса непосредственно связана с историей возникновения двойной записи. Предпосылкой формирования бухгалтерского баланса одновременно с двойной записью стало стремление свести учет к определенной форме. Развитие бухгалтерского учета того времени характеризовалось отсутствием теоретических обобщений, подкрепленных практикой. Таким образом, дальнейшая формализация бухгалтерского учета становилась бесполезной на фоне стремительного расширения рыночного хозяйства. Формы и размеры хозяйственных операций постепенно менялись и увеличивались, а возможность уловить все эти операции с помощью тех

примитивных средств, которыми располагал бухгалтерский учет, становилась неосуществимой. Отсталость теоретической мысли от практики, а также противоположное ей развитие производительных сил общества и расширение международной торговли привели к новому этапу в становлении бухгалтерской отчетности. Данный этап охватывал период с конца XVIII по первую половину XIX веков и характеризовался реакцией против укоренившихся учетных традиций. Счетоводство как полноценная наука сложилась в период со второй половины XIX до начала XX веков. Этому в значительной мере способствовали существенные изменения в экономической жизни общества. Возникновение крупной промышленности, развитие путей сообщения, увеличение оборотов мировой торговли сформировали предпосылки для появления бухгалтерского законодательства. Кроме того, дальнейшее развитие бухгалтерского учета на данном этапе стало возможным благодаря возникновению рынка ценных бумаг, который резко увеличил число участников рыночных отношений — внешних пользователей бухгалтерской информации. Основу бухгалтерского законодательства, формируемого в большей части Европы, составляли бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Предприниматели, согласно законодательству, становились обязаны составлять и публиковать бухгалтерские отчеты для того, чтобы снизить риски со стороны акционеров, инвесторов и других внешних пользователей. Были сформулированы следующие требования к балансу: — точность (по мнению немецких авторов, данный критерий зависит от деятельности юристов и членов правлений, то есть от закона и задач, которые выдвигает высшая администрация акционерных обществ); — полнота (согласно данному принципу, капитал в балансе должен учитываться по полной номинальной, а не фактически внесенной сумме. Это требование наиболее подробно было выдвинуто Паулем Герстнером и Рихардом Пассовым, который утверждал, что «способ обозначения капитала в полной сумме, определенной уставом, — единственно правильный, но лишь в силу определенно выраженных на этот счет предписаний закона»); — ясность (трактовка данного требования стала объектом полемики между различными авторами: с одной стороны, бухгалтерский баланс должен быть понятен для всех специалистов, с другой — для всех заинтересованных. В первом Паулем Герстнером рассматривалась субъективная ясность, во втором — объективная); — правдивость (баланс всегда должен быть составлен согласно требованиям закона, а все его данные должны вытекать из первичных документов); — преемственность (различают внешнюю и внутреннюю преемственность. В первом случае предусматривается сохранение структуры баланса из года в год, во втором — сохранение принципов оценки прошлого года в

текущем); — единство баланса (баланс центрального подразделения должен включать результаты балансов своих филиалов). Возникновению бухгалтерского учета и отчетности в России во многом способствовали требования западных теорий счетоводства, равно как и отечественные принципы хозяйствования. В генезисе бухгалтерской отчетности в России можно выделить пять этапов. Первый этап (1898—1916 гг.) связан с применением положения о государственном промысловом налоге, в котором отдельные статьи посвящены бухгалтерской отчетности. В Положении были определены плательщики налога, объекты обложения, порядок уплаты налога, а также порядок составления и предоставления отчетности. Правления предприятий обязаны были в течение месяца по утверждению общим собранием или соответствующим ему учреждением предоставить годовой отчет предприятия. Отчеты и балансы предприятий, акционерных обществ, которые подлежали публикации, составлялись по формам, утверждаемым министерством финансов по соглашению с государственным контролером и с соответствующими ведомствами. Министерством финансов был также определен перечень предприятий, обязанных публиковать бухгалтерскую отчетность. В их число входили: — торговые и промышленные предприятия, принадлежащие акционерным обществам и компаниям, паевым и иным товариществам, в том числе обществам потребителей; — акционерные коммерческие и земельные банки и ломбарды; — городские и заемные кредитные общества и общества взаимного кредита; — городские, земские и сословные общественные банки и ломбарды, с судосберегательные товарищества и кассы и другие кредитные учреждения, которые на основании уставов обязаны публиковать отчеты о своих операциях. Операционным годом признавался год с 1 января по 31 декабря включительно. Заключительному балансу предприятия должны были соответствовать в отчете отдельные счета, составляемые с такой полнотой и подробностью, чтобы из них было видно, какие именно операции и в каком размере каждая производились в течение отчетного года, какие результаты получены по каждой операции и какие по каждому счету заключительные статьи перенесены в актив и пассив баланса, который в точности выражает состояние предприятия на день заключения его операционного года. Вторым этапом (1917—1921 гг.). До 1917 г. отличительным признаком учета в России являлась его территориально-экономическая ограниченность. Не существовало единой методологии учета, как для отдельных отраслей хозяйства, так и для отдельных ветвей промышленности. Учет был замкнут в отдельных хозяйствующих единицах, объем учета и область его применения ограничивались юридическими рамками частной собственности. Такая особенность учета, направленная лишь на

удовлетворение потребностей частного предпринимателя, была типичной для дореволюционной России. Революция 1917 г., в результате которой все главные отрасли торговли и промышленности были переданы пролетариату, поставила счетоводство и отчетность предприятий в новые условия, определила иные задачи, направленные на удовлетворение потребностей государства. Отчетность по смыслу законодательства социалистического времени должна была более полно отображать и делать понятной для широких трудящихся масс хозяйственную деятельность страны, обеспечивая при этом всесторонний контроль. С другой стороны, крупный масштаб государственного и кооперативного хозяйства выдвигал в качестве единого планового руководства этим хозяйством. Отсюда второе требование законодательства к счетоводству и отчетности — представление своевременных, полных учетно-отчетных данных, на основе которых руководящие центры могли составлять планы хозяйственной деятельности и регулировать их выполнение. Третий этап (1921—1945 гг.). С переходом в 1921 г. к новой экономической политике государство стало активным участником регулирования всех сторон хозяйственной жизни и основным распределителем материальных благ. Форма счетоводства законодательным актом не предусматривалась, предприятиям было предоставлено право избрать для себя любую форму, соблюдая лишь основные принципы двойной бухгалтерии. К 1925 г. сложился следующий состав основных разделов баланса предприятия, рекомендуемого к публикации государственным трестам в соответствии с приказом ВСНХ СССР от 23.01.25 г. № 330 : Актив Пассив Имущество Капиталы Материалы Займы и кредиты Товары и готовые изделия Кредиторы Денежные средства и ценные бумаги Прибыль Подотчетные суммы Обязательства и документы к получению Убыток структура баланса предприятия образца 1925 г. Каждый раздел имел подробный перечень дополнительных статей. До 1926 г. в российском законодательстве не имелось детально разработанных правил по составлению балансов. Несмотря на то, что законодательно уполномоченные структуры издавали для подведомственных им хозорганов подробные инструкции по составлению балансов и отчетов, однако эти инструкции не были обязательными к исполнению для других ведомств. Этот существующий пробел законодатели попытались устранить изданием Правил составления балансов и исчисления амортизационных исчислений, утвержденных Советом труда и Оборона 28 июля 1926 г. Совершенствование отчетности анализируемого периода происходило по линии усложнения и унификации структуры основной отчетной формы — баланса. Так, согласно Инструкции ВСНХ СССР «Формы годового отчета и баланса на 1 октября 1929 г.», типовая форма баланса хозяйственного органа,

подведомственного ВСНХ (треста, синдиката, акционерного общества), включала 14 разделов статей в активе и 13 разделов в пассиве. В 1938 г. после проведения балансовой реформы, основной целью которой было стремление сделать баланс более пригодным для анализа финансового состояния предприятия, состав статей и их расположение изменилось. Баланс был очищен от ряда регулирующих статей, основные средства стали отражаться по остаточной стоимости. Четвертый этап (1946—1980 гг.). В первой половине 1950-х гг. отмечались тенденции к сокращению бухгалтерской и статистической отчетности и повышению аналитичности баланса. На необходимость исключения ненужных форм и лишних показателей неоднократно указывалось в директивах советского правительства. Так, например, ЦСУ СССР и Министерство финансов СССР в процессе разработки утверждения форм годового отчета за 1951 г. заметно сократили объем годовой отчетности промышленных предприятий. С января 1952 г. незначительно сокращен объем текущей статистической отчетности. Так, в результате постоянных изменений и дополнений общее число показателей баланса выросло с 250 по форме, утвержденной в январе 1941 г., до 415 по форме 1953 г. Перегруженность форм бухгалтерской отчетности различными аналитическими статьями была очевидна. Процесс подготовки и представления комплекта бухгалтерских и статистических отчетов был неоправданно трудоемким. Наиболее значимым документом, регламентирующим порядок составления отчетности в конце 1970-х гг., было Положение «О бухгалтерских отчетах и балансах», утвержденное Постановлением Совета Министров СССР от 29.06.1979 г. № 633. Положение устанавливало порядок составления бухгалтерских отчетов и балансов всеми объединениями, предприятиями и организациями (кроме организаций и учреждений, состоящих на бюджете). Пятый этап (1981— настоящее время). Характеризуется новыми целями и задачами, возникшими в связи с процессами преобразований, происходившими в стране. К 1990-м гг. обозначилась серьезная проблема, связанная с унификацией бухгалтерской отчетности для предприятий различных сфер деятельности и форм собственности. Министерство финансов СССР Письмом от 12 октября 1990 г. ввело, начиная с 1991 года единую отчетность для всех предприятий, объединений и организаций. Номенклатура статей при этом была укрупнена, введены дополнительные статьи. С введением нового плана счетов с 1 января 1992 г. бухгалтерская отчетность подверглась дальнейшим изменениям: уменьшилось до трех количество форм, баланс стал составляться в нетто-оценке, введена статья «Резервы по сомнительным долгам». Минфин России Письмом от 09.06.1992 г. № 38 определил следующие формы бухгалтерской отчетности: — баланс предприятия; — отчет о финансовых результатах и их

использования — приложение к балансу предприятия. Утвержденные формы можно охарактеризовать следующим образом: бухгалтерский баланс состоит из трех разделов в активе и трех в пассиве, не очищен от регулирующих статей (износ нематериальных активов, основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов). Порядок расположения основных и регулирующих статей таков: основные средства по первоначальной стоимости, затем — износ основных средств и, наконец, их остаточная стоимость. Убытки находили отражение в активе баланса, прибыль — в пассиве. 23 октября 1992 г. Верховным Советом РФ было принято Постановление № 3708-1 «О государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики». Это был первый документ, который свидетельствовал, что политика российского государства в области регулирования бухгалтерского учета и отчетности будет направлена на построение нормативной и правовой базы в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

1.3 Современная трактовка бухгалтерского баланса и его роль в бухгалтерской отчетности

Значение бухгалтерского баланса настолько велико, что его часто выделяют в самостоятельную отчетную единицу, дополнением к которой является отчет, то есть совокупность всех других форм бухгалтерской отчетности. Роль отчета состоит в дополнении, расшифровке тех данных, которые содержатся в балансе; баланс — стержень, вокруг которого группируются в качестве приложений к нему все остальные формы бухгалтерской отчетности, составляющие в совокупности бухгалтерский отчет. Если в указанных отчетных формах отражаются показатели, характеризующие ту или иную сторону деятельности организации, то в балансе представлено состояние всех средств организации. Роль прочих форм бухгалтерской отчетности состоит в расшифровке данных, содержащихся в балансе. Если в указанных отчетных формах отражаются показатели, характеризующие ту или иную сторону деятельности организации, то в балансе представлено состояние всех средств организации. В экономике любого государства баланс выполняет важные функции: — баланс знакомит собственников, менеджеров и других лиц, связанных с управлением, с имущественным состоянием организации. Из баланса они узнают, чем собственник владеет, то есть в каком количественном и качественном соотношении находится

тот запас материальных средств, которым организация способна распорядиться; по балансу определяют, способна ли организация выполнить свои обязательства перед третьими лицами или ей грозят финансовые трудности; по балансу определяют конечный финансовый результат деятельности организации в виде наращивания собственного капитала за отчетный период, по которому судят о способности руководителей сохранить и приумножить вверенные им материальные и денежные ресурсы; на показателях, приведенных в балансе, строится оперативное финансовое планирование любой организации, осуществляется контроль за движением денежных средств; — данные баланса широко используются налоговыми службами, кредитными учреждениями и органами государственного управления. В силу двойного отражения имущества организации баланс имеет присущую только ему особенность, которая состоит в сопоставлении имущества и обязательств. Бухгалтерский баланс имеет большое практическое значение: его данные используются для анализа финансового положения предприятия и контроля правильности отражения в учете хозяйственных операций. На этом основании к бухгалтерскому балансу предъявляются следующие требования: требование уместности подразумевает, что данные баланса должны учитываться пользователем и способны повлиять на оценку положения предприятия и процесс принятия решений. Для реализации этого требования пользователь должен получать значимую и своевременную информацию. Значительными признаются сведения, исключение или искажение которых способны нанести вред пользователю; своевременность, то есть представление данных пользователю в тот момент, когда ими еще можно воспользоваться в полной мере, является фактором весьма условным. Например, предприятие поставщик рассматривает баланс своего делового партнера с целью определить перспективы своих отношений с ним. В процессе этого исследования особую значимость приобретает информация о денежных средствах, краткосрочных вложениях и других ликвидных активах. Однако за время между составлением баланса и окончанием отчетного периода эти статьи актива могут претерпеть значительные изменения. Разумеется, общая оценка финансового состояния предприятия, его деловой активности в меньшей степени подвержена воздействию фактора своевременности, но динамика этих характеристик может быть искажена; достоверность балансовых данных является понятием еще более емким. Для обеспечения достоверности к балансу предъявляют ряд требований, неукоснительное соблюдение которых позволяет рассчитывать на получение приемлемых для работы данных. Перечень требований включает в себя следующие положения: правдивость, нейтральность, единство, преемственность, возможность

проверки. Требование правдивости подразумевает, что достоверный баланс должен быть обоснован документально. Все факты хозяйственной жизни предприятия отражаются в соответствующих документах, которые выступают в дальнейшем как информационная база баланса. Считается, что баланс не отражает действительного положения предприятия, если нет первоначальных носителей информации документов, а также в том случае, если оформлены они ненадлежащим образом, так как соблюдению правдивости баланса должны удовлетворять не только полнота, но и качество фундаментальной массы. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» организации для обеспечения достоверности данных бухгалтерской отчетности обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств. Требование единства баланса состоит в его построении на единых правилах учета и оценки. Выполнение этого требования дает возможность сравнивать между собой балансы различных предприятий и их структурных подразделений, что даст дополнительные удобства в процессе анализа положения предприятия среди других, сходных с ним предприятий. Это требование служит и гарантией того, что правдивость и реальность баланса будут распространены повсеместно. Требование преемственности подразумевает сравнимость балансов предприятия разных временных периодов и связь между предыдущим и последующим балансом. На практике это выражается в том, что заключительный баланс отчетного года является вступительным для следующего за отчетным годом. Кроме того, преемственность баланса основана на неизменности методов её составления, а именно на единообразии учетной политики предприятия, которая оформляется приказом руководителя организации. На протяжении нескольких лет организация должна следовать принятой учетной политике. Если есть необходимость ее изменить, то это возможно только с начала нового отчетного года, причем причины изменения и его суть указывается в пояснительной записке. Реализация требования преемственности дает возможность динамического анализа и построения тренда, то есть графика, определяющего тенденцию развития предприятия, благодаря преемственности становится возможным горизонтальный анализ баланса. Смысл требования нейтральности заключается в не избирательности баланса в предоставлении информации различным пользователям. Информация должна быть минимально эффективна вне зависимости от того, кому предоставляется. Размещение данных внутри бухгалтерского баланса не должно предопределять результаты его исследования. Все аспекты деятельности предприятия должны быть освещены одинаково полно, несмотря на осознание факта их неравнозначности для различных пользователей.

Требование возможности проверки является производным от требования правдивости. Поскольку правдивый баланс имеет документальное обоснование, подтвержден записями и расчетами, а также получены в соответствии с требованиями законодательства, то всегда существует возможность проверки. Все вышеперечисленные требования к формированию и оценке данных бухгалтерского баланса способны обеспечить надежность выводов, полученных на его основе. Но вместе с тем, эти требования являются лишь самыми общими признаками адекватной информации и не содержат конкретных практических рекомендаций. Смысл качественных характеристик отчетности и бухгалтерского баланса как главной ее части состоит в определении направления информационных потоков при разного рода неясностях.

2. ВИДЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И БУХГАЛТЕРСКИХ БАЛАНСОВ, СРОКИ ИХ СОСТАВЛЕНИЯ И ПРЕДЪЯВЛЕНИЯ .

2.1 Понятие отчетности и бухгалтерского баланса и требования предъявляемые к ним.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет собой совокупность форм отчетности, характеризующих имущественное и финансовое положение предприятия за отчетный период в удобной и понятной форме. Она базируется на обобщении данных бухгалтерского учета и является информационным звеном, связующим предприятия с их партнерами-пользователями информации о деятельности предприятия.

Она составляется на основании синтетического и аналитического учета, подтверждается первичными документами, использует также данные оперативной и статистической отчетности. Взаимоотношения предприятий в области их снабженческой, производственной и сбытовой деятельности универсальны. В связи с этим установлены единые формы бухгалтерской отчетности, порядок их заполнения и представления для предприятий и организаций всех отраслей народного хозяйства. Единая по составу и показателям бухгалтерская (финансовая) отчетность имеет целью удовлетворение потребностей в

необходимой информации всех пользователей.

Различают следующие виды отчетности, формируемые бухгалтерской службой: бухгалтерская, статистическая, оперативная и налоговая.

Бухгалтерская отчетность содержит сведения об имуществе, обязательствах и финансовых результатах в стоимостном выражении на основании данных бухгалтерского учета.

Статистическая отчетность отражает отдельные показатели хозяйственной деятельности предприятия как в натуральном, так и в стоимостном измерении и составляется по данным статистического наблюдения, бухгалтерского и оперативного учета.

Оперативная отчетность включает информацию о системе показателей, характеризующих деятельность отдельных подразделений за короткие периоды - сутки, пятидневки, недели, декаду, половину месяца. Она составляется на основе оперативного и управленческого учета. На основе данных этой отчетности осуществляется оперативное управление процессами производства, снабжения, сбыта, финансовой деятельностью и другими бизнес-процессами.

Налоговая отчетность содержит данные о величине налоговой базы и суммах налоговых платежей. Составляется в соответствии с требованиями НК РФ.

Бухгалтерская отчетность включает бухгалтерский баланс; отчет о прибылях и убытках; приложения к ним; пояснительную записку и аудиторское заключение, если организация в соответствии с законодательством подлежит обязательному аудиту.

Самой важной формой бухгалтерской отчетности является бухгалтерский баланс (форма №1). Бухгалтерский баланс состоит из двух равновесных частей: в одной отражаются средства по их составу, а в другой по источникам формирования. Важнейшая его особенность - равенство итогов актива и пассива. Современная форма баланса основана на конвергенции как статистической, так и динамической теорий учета. Существует множество видов бухгалтерских балансов в зависимости от целей их составления.

Требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности, определены Законом о бухгалтерском учете, Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская

отчетность организации» (ПБУ 4/99).

Эти требования следующие : достоверность и полнота, нейтральность, целостность, последовательность, сопоставимость, соблюдение отчетного периода, правильность оформления. Они являются дополнительными по отношению к допущениям и требованиям, раскрытым в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1\98).

Требования достоверности и полноты означает, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. При этом достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Требование нейтральности означает, что при формировании бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность информации, т. е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Требование целостности предполагает необходимость включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных как в организации в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы.

Требование последовательности обеспечивает соблюдение постоянства в содержании и формах бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного года к другому.

В соответствии с требованиями сопоставимости в бухгалтерской отчетности должны содержаться данные, позволяющие осуществить их сравнение с аналогичными данными за годы, предшествовавшие отчетному. В Положении оговорено, что если они не сопоставимы по ряду причин, то данные предшествующих периодов подлежат корректировке по установленным правилам.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода. Требование правильного оформления связано с соблюдением формальных принципов отчетности : составление ее на русском языке, валюте РФ, подписание руководителями организации и

специалистом, ведущим бухгалтером.

В ПБУ 4/99 определены подходы к раскрытию существенной информации, ориентированные на ее важность для заинтересованных пользователей.

В бухгалтерской отчетности недопустимы подчистки, помарки. В случаях исправления ошибок делаются соответствующие оговорки, заверенные подписывающими отчет лицами с указанием даты исправления.

Достоверность еще один важнейший признак качества учетной информации, гарантирующий ее пользователям не только объективное описание, приемлемое отражение все событий, которые она должна представлять, но и отсутствие существенных ошибок и отклонений. На достоверность информации оказывают влияние правдивость предоставленных данных; преобладание содержания над формой; осмотрительность; возможность проверки; сопоставимость.

2.2. Классификация отчетности и бухгалтерских балансов.

Отчетность организации классифицируется по видам, периодичности составления, периодичности составления, степени обобщения отчетных данных. Различают следующие виды отчетности, формируемые бухгалтерской службой: бухгалтерская, статистическая, оперативная и налоговая.

Бухгалтерская отчетность содержит сведения об имуществе, обязательствах и финансовых результатах в стоимостном выражении на основании данных бухгалтерского учета.

Статистическая отчетность отражает отдельные показатели хозяйственной деятельности предприятия как в натуральном, так и в стоимостном измерении и составляется по данным статистического наблюдения, бухгалтерского и оперативного учета.

Оперативная отчетность включает информацию о системе показателей, характеризующих деятельность отдельных подразделений за короткие периоды - сутки, пятидневки, недели, декаду, половину месяца. Она составляется на основе оперативного и управленческого учета. На основе данных этой отчетности осуществляется оперативное управление процессами производства, снабжения,

сбыта, финансовой деятельностью и другими бизнес-процессами.

Налоговая отчетность содержит данные о величине налоговой базы и суммах налоговых платежей. Составляется в соответствии с требованиями НК РФ.

По периодичности составления различают : промежуточную (внутригодовую) и годовую отчетность.

В зависимости от целевого назначения применяют различные виды бухгалтерских балансов – вступительный, текущий, разделительный, объединительный, сводный (консолидированный), ликвидационный и др.

Вступительный баланс отражает активы организации и её обязательства в начале её деятельности. Вступительные балансы вновь создаваемых организаций отражают уставный капитал организаций и внесенное учредителями имущество; вступительные балансы хозяйственных единиц, образованных на условиях правопреемности ранее действующих, могут соответствовать ликвидационным балансам организаций, правопреемником которых выступает вновь созданная организация.

Ликвидационные балансы составляются при ликвидации организации (на начало периода ликвидации, промежуточные ликвидационные балансы). В ликвидационных балансах имущество организации отражается не по учетной стоимости, а по цене возможной реализации каждого актива на момент ликвидации.

Текущие балансы составляются в течение всего времени функционирования организации и подразделяются на начальные, промежуточные и заключительные. Начальные и заключительные балансы составляются на начало и конец отчетного года, промежуточные – ежемесячно, а также по итоговым показателям за 1 квартал, за полугодие и за 9 месяцев. Заключительные балансы наиболее плотно и достоверно отражают имущественное и финансовое состояние организации, поскольку перед их составлением организации осуществляют ряд мер по уточнению показателей учетных данных (проводят инвентаризацию имущества и обязательств, создают резервы по некоторым видам имущества и т.д.).

Разделительные балансы составляются в момент деления организации на несколько более мелких, а *объединительные* – на момент объединения нескольких организаций в одну, более крупную организацию.

По источникам составления балансы подразделяются на инвентарные, книжные и генеральные.

Инвентарные балансы составляются по описи имущества (инвентаря). В конце года составляется *генеральный баланс* на основе учетных записей и данных инвентаризации, согласно которой уточняются остатки средств. *Книжный баланс* составляется на базе регистров бухгалтерского учета без проведения инвентаризации.

По объему информации балансы подразделяют на единичные, сводные и консолидированные.

Единичные отражают состояние одной организации. *Сводные балансы*, которые составляются министерствами и ведомствами, содержат агрегированные данные по всем организациям и предприятиям министерства и ведомства.

Консолидированные балансы составляются материнской организацией и содержат обобщенную информацию об имуществе и обязательствах материнской организации и её дочерних организаций. В сводных и консолидированных балансах обобщение данных по организациям и предприятиям по многим показателям осуществляют с помощью корректировки.

По способу очистки различают балансы-брутто и балансы-нетто. Баланс-нетто – это баланс, из которого исключены регулирующие статьи (исключение этик регулирующих статей называют очисткой баланса). Баланс-брутто включает регулирующие статьи.

2.3. Подготовительные работы в бухгалтерском учете перед составлением бухгалтерской отчетности. Процедура закрытия счетов на примере организаций агропромышленного комплекса (АПК).

Составлению бухгалтерской отчетности должна предшествовать значительная подготовительная работа. Формированию баланса и отчета о прибылях и убытках предшествуют следующие этапы подготовительной работы:

1. Проведение инвентаризации имущества и обязательств и отражение ее результатов в системе учета.
2. Уточнение разграничения доходов и расходов между смежными отчетными периодами (счета 97,98).
3. Списание отдельных затрат, финансируемых за счет предварительно созданных резервов (счет 96).
4. Проведение переоценки статей баланса (основных средств и добавочного капитала).
5. Образование оценочных резервов, предусмотренных учетной политикой организации.
6. Проверка записей в учетных регистрах и счетах бухгалтерского учета и исправление выявленных ошибок.
7. Закрытие счетов учета затрат (операционных счетов); исчисление себестоимости продукции, работ, услуг; списание калькуляционных разниц.
8. Выявление финансового результата от продажи продукции, работ и услуг. Закрытие счета 90.
9. Выявление финансового результата от прочих операций. Закрытие счета 91.
10. Исчисление чистой прибыли (непокрытого убытка); закрытие счета 99 (реформация баланса).
11. Идентификация событий после отчетной даты (в соответствии с требованиями ПБУ 7/98).
12. Выявление условных фактов хозяйственной деятельности (в соответствии с требованиями ПБУ 8/98).
13. Проверка тождества оборотов и остатков по счетам синтетического и аналитического учета.
14. Подготовка информации о доходах и расходах от прекращаемой деятельности.
15. Разграничение активов и результатов в разрезе операционных и географических сегментов; распределение результатов участия в совместной деятельности между ее членами и отражение их в системе бухгалтерского учета и др.

Раскроем понятие закрытия счетов как этап подготовительной работы перед составлением отчетности.

Необходимость закрытия счетов следует из существующей системы бухгалтерского учета. Не все затраты в течение отчетного периода могут быть отнесены на основное производство. Значительная доля затрат формируется на

собираетельно – распределительных счетах и подлежат списанию на объекты основного производства в конце отчетного периода. Кроме того, в организациях функционируют вспомогательные производства. Списание услуг таких производств осуществляется так же в конце периода.

Составление промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности предполагает процедуру закрытия счетов. Заключение счетов осуществляется в условиях применения ручной обработки информации (журнально-ордерная, мемориально-ордерная и др.) и представляет собой технический прием подведения годовых итогов в регистрах, при котором сальдо переносится на противоположную сторону счета. После такого переноса записей в регистрах за отчетный период не должно быть; сальдо записывают в регистр следующего учетного периода по тому же счету на соответствующую его характеристике сторону. Заключение подлежат все бухгалтерские счета, имеющие сальдо на конец отчетного периода.

Закрытие счета означает, что обороты по этому счету перенесены на другие счета и счет конечного сальдо не имеет. Закрытию подлежат только операционные и результатные счета. Закрытие производится в системном порядке с отражением результатов закрытия конкретного счета на других счетах бухгалтерского учета. При этом распределение сумм, а так же отклонений фактической себестоимости от плановой и выведение финансового результата осуществляется непосредственно на счетах аналитического и синтетического учета. Контроль процедуры закрытия и точности исчисления производственного и финансового результата осуществляется путем сверки оборотов, сопоставления сальдо и другими приемами.

Порядок закрытия счетов зависит от отраслевых особенностей. Например, в обслуживающих и перерабатывающих предприятиях агропромышленного комплекса процесс закрытия счетов осуществляется как при составлении промежуточной, так и годовой отчетности. В большинстве сельскохозяйственных организаций счета закрываются в конце года. В течение года могут закрывать счета специализированные организации, осуществляющие производство на промышленной основе (птицеводческие, свиноводческие и др.)

Рассмотрим более подробно процедуру закрытия операционных результатных счетов в сельскохозяйственных организациях, поскольку у таких организаций имеются свои интересные особенности в данном контексте. И даже можно сказать больше – в этой отрасли процесс закрытия счетов является, наверное, самым трудоемким и сложным. Условия сельского хозяйства таковы, что в течение года

продукция основного производства оценивается по плановой себестоимости ; часть посевов может погибнуть от стихийных бедствий; определенная доля производимой продукции используется для внутреннего потребления; существенная сумма затрат формируется на счетах вспомогательного производства и др. Это служит причиной сложности при закрытии счетов. Для упрощения процедур закрытия допускаются некоторые условности: не всегда осуществляется полное распределение калькуляционных разниц по всем работам, выполненными вспомогательными производствами, и на полный объем продукции, израсходованной по разным направлениям. На счетах, которые закрываются в первую очередь, определенная часть затрат остается без корректировки (в плановой оценке); калькуляционные разницы по счетам, закрываемым в последнюю очередь, распределяются не на все объекты учета затрат, так как не представляется возможным отнести такие разницы на закрытые ранее счета. Перед закрытием счетов проводится следующая подготовительная работа: определяются площади по полностью погибшим от стихийных бедствий посевам; уточняется выход продукции в натуральных и условных показателях и проверяется полнота отражения ее движения по каналам использования. Исходя из общего принципа, учетной политики организации определяются этапы закрытия счетов. В большинстве организаций счета закрываются в следующем порядке.

На первом этапе закрывают счета по учету вспомогательных производств. В течение года по большинству производств их услуги списывают на счета потребителей по плановой себестоимости единицы работы (кВт/ч, т/км, куб. м. и др.) В конце года после составления отчетных калькуляций определяют разницу между фактической плановой себестоимостью. При определении очередности закрытия аналитических счетов счета 23 руководствуются общим принципом. В большинстве организаций сложилась следующая очередность : электроснабжение, водоснабжение, газоснабжение, гужевого транспорт, автотранспорт, ремонтное производство, машинно-тракторный парк. Результаты закрытия оформляют бухгалтерскими справками. По субсчету «Ремонтные мастерские» сначала относят по назначению цеховые расходы; их распределяют пропорционально прямым затратам.

На втором этапе распределяют расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы (счета 97, 25, 26, соответственно). Сумму общехозяйственных расходов при традиционном калькулировании могут списывать на работы по строительству, включать в затраты по закладке многолетних насаждений и относить на счет продаж (в части работ,

выполненных вспомогательными производствами на сторону). В отдельных организациях предусматривается списание расходов по управлению общим модулем на счет 90 «Продажи».

На третьем этапе осуществляют закрытие счета 20, субсчет 1 «Растениеводство». Начинают закрытие этого субсчета с отнесения по назначению накопленных в течение года нераспределенных амортизационных отчислений и затрат на ремонт основных средств. В течение года такие расходы на конкретные культуры могут относиться в нормативном размере. В этом случае при закрытии счетов осуществляют корректировку ранее списанных сумм до фактических размеров. Далее списывают затраты по орошению и осушению пропорционально поливогектарам оросительных работ или пропорционально посевным площадям, на которых проводились работы по осушению. После закрытия аналитических счетов, предназначенных для учета затрат, подлежащих распределению, на счете 20, субсчет 1 «Растениеводство» остаются две группы аналитических счетов: аналитические счета для учета затрат по соответствующим культурам и счета для учета затрат по видам работ под урожай будущего года. Счета второй группы служат основанием для отражения в балансе в качестве суммы затрат незавершенного производства. Их списание на соответствующие культуры будет производиться в следующем отчетном году после уточнения посевных площадей. При закрытии счетов первой группы составляют калькуляционные разницы.

На четвертом этапе в определенной последовательности закрывают счет 20, субсчет 2 «Животноводство». На этом счете могут быть учтены незначительные суммы нераспределенных затрат. К таким затратам относят содержание кормоцехов и кормокухонь. Списание затрат с этого аналитического счета осуществляют внутри счета 20, субсчет 2 «Животноводство» путем распределения аккумулированных сумм в течение одного отчетного периода пропорционально массе приготовленных кормов. Исходя из общего принципа закрытия счетов закрытие аналитических счетов, предназначенных для учета затрат на содержание отдельных видов животных, строго увязывается с закрытием счетов по учету затрат других отраслей. К закрытию счета 20, субсчет 2 «Животноводство» приступают только после распределения калькуляционных разниц по растениеводству и переработке этой отрасли. Основная причина такой увязки – значительное потребление продукции этих отраслей для кормовых целей. Кроме того, при определении последовательности закрытия счетов необходимо принимать во внимание внутриотраслевой оборот, осуществляемый в пределах счета 20, субсчет 2: приплод, полученный от основного стада, используют для

доращивания, молоко – на выпойку телят и поросят. Следовательно, в скотоводстве сначала закрывают счет для учета затрат по содержанию основного стада, а затем счета по выращиванию и откорму. Отклонения по себестоимости основных видов продукции (молоко, шерсть, яйцо, мед) распределяют в соответствии с направлениями ее использования; отклонения по себестоимости приплода относят на счет 11 «Животные на выращивании и откорме». После калькуляции 1 центнера живой массы производят корректировку ее себестоимости путем списания разницы на счет 90 «Продажи» - в части проданных животных, 08 «Вложения во внеоборотные активы» - по животным, переведенным в основное стадо и счет 20 субсчет 3 «Промышленное производство» - по массе животных, забитых в хозяйстве. После закрытия счета 20, субсчет 2 «Животноводство» стоимость животных, учтенных на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» в баланс включают исходя из фактической стоимости живой массы.

На пятом этапе закрывают счета учета промышленного производства. Внутри счета 20, субсчет 3 «Промышленное производство» существует определенная последовательность закрытия. Сначала закрывают аналитические счета по переработке продукции растениеводства. Их закрывают после закрытия субсчета 20-1 «Растениеводство», но до закрытия счета 20-2 «Животноводство». При этом продукция растениеводства включается в себестоимость в сумме откорректированных затрат; продукция переработки, отраженная по кредиту счета 20-3, используемая для кормовых целей, должна быть отражена на субсчете 20-2 «Животноводство» до закрытия соответствующих аналитических счетов. Калькуляционные разницы со счета 20-3 списывают в полном соответствии движения продукции переработки : на продажу, кормовые цели, столовую и др. Далее закрывают счета переработки продукции животноводства (кроме счетов, предназначенных для учета по забою скота и птицы). В третью очередь закрывают счета по забою скота. Закрытие их производят после полного закрытия счета субсчета 20-2 «Животноводство» и исчисления себестоимости живой массы скота и птицы. В последнюю очередь производят закрытие счетов, не связанных с переработкой сельскохозяйственной продукции.

На шестом этапе закрывают счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Особенностью закрытия этого счета является то, что затраты этого счета не включают в себестоимость основного производства. Их, как правило, относят на финансовые результаты (счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы»). Большинство аналитических счетов закрывают в конце каждого месяца в течение года. Закрытие счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в конце года

в основном сводится к списанию калькуляционных разниц, отнесенных с других счетов (23, 20-2) по назначению.

На седьмом этапе происходит закрытие сферы капитальных вложений. Особенность функционирования сельскохозяйственных организаций – тесное взаимодействие текущей деятельности и сферы капитальных вложений. Кроме того, на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» при выполнении строительных работ хозяйственным способом может относиться определенная доля общехозяйственных расходов. В этой связи уточненная сумма затрат в результате корректировочных записей по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» подлежит списанию на счет 01 «Основные средства». После отражения корректировочных сумм на счетах сферы капитальных вложений остаются только затраты, относящиеся к незавершенным объектам.

На восьмом этапе списывают или корректируют суммы расходов, учтенных на счете 44 «Расходы на продажу». На девятом этапе закрывают счета по учету финансовых результатов (счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки»). Особенность закрытия счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» в сельскохозяйственных организациях заключается в том, что фактическая себестоимость продаж формируется только после списания калькуляционных разниц со счетов основного, вспомогательного и обслуживающего производства. Поэтому при закрытии счетов на сумму калькуляционных разниц уточняется финансовый результат и списывается на счет 99 «Прибыли и убытки». Кроме того, осуществляют внутренние записи по отдельным субсчетам - суммы, учтенные в течение года на соответствующих субсчетах, списывают на счета 90, субсчет 9 и 91, субсчет 9. Последним закрывается счет 99 «Прибыли и убытки». Учтенные и скорректированные в конце года на отдельных субсчетах результаты от продажи, а также суммы прочих доходов и расходов служат основанием для определения финансового результата за отчетный год – прибыли или убытка. Закрытие счета 99 «Прибыли и убытки» сводится к списанию выявленного финансового результата на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Глава 3. ДРУГИЕ ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

3.1. Отчет о прибылях и убытках

Второй важнейшей составляющей бухгалтерской отчетности является отчет о прибылях и убытках, который должен дать полную и достоверную информацию о деятельности организации. Эта форма предназначена для раскрытия информации о величине полученных доходов и расходов и факторах формирования финансового результата за отчетный период.

В соответствии с существующими требованиями предусмотрено отдельно раскрыть в отчете выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг; проценты к получению; доходы от участия в других организациях; прочие доходы, а также соответствующие расходы, обусловившие получение этих доходов.

ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации» содержат требования выделять в отчете о прибылях и убытках характер деятельности, вид доходов и расходов, размер и условия их признания в разрезе видов деятельности.

При отражении в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых составляет 5% и более общей суммы доходов организации за отчетный период, в этом же отчете показывается соответствующая этим доходам сумма расходов.

В отчете не отражается: стоимость законченных объектов капитального строительства, произведенных хозяйственным способом; результаты распределения прибыли; расходы, осуществленные за счет средств резервного капитала и другие операции, не связанные с получением дохода.

В разделе «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» сгруппированы показатели, характеризующие результат основной деятельности организации. К ним относятся выручка, себестоимость, коммерческие и управленческие расходы. В этом разделе исчисляют два результативных показателя: валовая прибыль и прибыль(убыток) от продаж.

По статье «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг» отражаются доходы за вычетом НДС, акцизов и др. Так же по этой строке могут быть показаны поступления от сдачи имущества в аренду, от участия в уставных капиталах других организаций и т.д. Условием отнесения таких доходов к суммам выручки является признание этих операций предметом деятельности организации. В противном случае эти доходы считаются прочими. Показатель выручки формируется по данным кредитового оборота счета 90-1 «Продажи» за минусом

дебетового оборота субсчета 90-3 «НДС» и «Акцизы»

По показателю «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» отражаются учтенные расходы на производство в доле реализации в отчетном периоде. Сведения о сумме таких расходов формируются на основании нарастающего дебетового оборота по счету 90-2 «Себестоимость».

Показатель, который формируется по строке «Валовая прибыль» представляет собой разницу между выручкой от продаж и производственной себестоимостью. Если получен отрицательный результат – убыток, его указывают в круглых скобках.

По строке «Коммерческие расходы» показывают расходы, связанные со сбытом продукции. Снабженческие организации здесь указывают сумму издержек обращения. В отчет включаются только те расходы, которые были списаны на продажу со счет 44 «Расхода на продажу».

В случае, если учетной политикой организации предусмотрено включение административно-управленческих расходов на продажу, то такие расходы отражают по строке «Управленческие расходы».

Показатель «Прибыль (убыток) от продаж» определяется как разница между валовой прибылью и суммой коммерческих и управленческих расходов. Если получен отрицательный результат – убыток, его указывают в круглых скобках.

По строке «Проценты к получению» (доход) отражается сумма причитающихся к получению процентов. Данный вид доходов не связан с участием в уставных капиталах других организаций. По этой строке указываются только проценты, начисленные по облигациям, депозитам, договорам банковского счета, предоставленным займам.

По строке «Проценты к уплате» (расход) показываются проценты, начисленные организацией и увеличивающие сумму обязательств по строке баланса «Займы и кредиты». Данные о расходах на проценты по обслуживанию заемных средств формируются на основании дебетовых оборотов счета 91 «Прочие доходы и расходы» по соответствующим позициям аналитического учета.

По строке «Доходы от участия в других организациях» отражаются доходы от совместной деятельности (по договору простого товарищества) и доходы от долевого участия в уставных капиталах других организаций или дивиденды по акциям. Сведения о таких доходах формируются на основании кредитовых

оборотов счета 91 «Прочие доходы и расходы» по соответствующим позициям аналитического учета.

По строке «Прочие доходы» отражаются сведения о следующих доходах: поступления за временное пользование имуществом и НМА организации; поступления от продажи основных средств; штрафы, пени, неустойки, полученные от контрагентов; поступления, связанные с возмещением убытков, причиненных организации; активы, полученные безвозмездно; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности; положительные курсовые разницы; сумма дооценки активов.

По строке «Прочие расходы» показываются расходы, связанные с получением прочих доходов, а также расходы на оплату банковских услуг и отчисления в оценочные резервы. Кроме того по данной строке отражаются расходы организации по содержанию законсервированных производственных мощностей, расходы, связанные с аннулированием производственных заказов, прекращением производства, не давшего продукции, расходов связанных с обслуживанием ценных бумаг. В составе прочих расходов отражаются суммы причитающихся к уплате отдельных видов налогов и сборов (например, налог на имущество). К прочим расходам также относят: штрафы, пени, неустойки, уплаченные контрагентам; суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности; отрицательные курсовые разницы; сумма уценки активов; судебные расходы; убытки от списания ранее присужденных долгов по хищениям, по которым исполнительные документы возвращены судом в связи с несостоятельным ответчиком; убытки от хищения ценностей, виновники которых по решению суда не установлены.

По строке «Прибыль (убыток) до налогообложения» показывается финансовый результат от деятельности предприятия в отчетном периоде. Он определяется расчетным путем: результат от продаж увеличенный на сумму прочих доходов и уменьшенный на сумму прочих расходов. Отрицательный результат – убыток – отражают в круглых скобках.

Статья «Отложенные налоговые активы» представляет собой сумму отложенного налога. Показатель этой строки рассчитывают как разницу между дебетовым и кредитовым оборотом по счету 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» за отчетный период. Если сумма кредитового оборота превышает сумму дебетового оборота, то данный

показатель в форме №2 имеет отрицательное значение и отражается в круглых скобках.

Статья «Отложенные налоговые обязательства» характеризует величину отложенных налоговых обязательств, сформированных в результате возникшей налогооблагаемой временной разницы. Величина таких обязательств определяется как разница между суммами, отраженными по кредиту и дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль». Показатели, характеризующие влияние временных разниц на сумму налога на прибыль, могут иметь положительное или отрицательное значение в зависимости от характера их влияния на сумму расходов по налогу на прибыль в отчетном периоде. Положительный результат расчета отражается в круглых скобках (со знаком «минус»). Обычно по этой строке показывается превышение сумм списанных по мере погашения налогооблагаемых разниц над суммой отложенного налогового актива за отчетный период.

По статье «Текущий налог на прибыль» отражается сумма налога на прибыль, исчисленная организацией за отчетный период. Этот показатель определяют, как условный расход (условный доход) по налогу на прибыль. Его рассчитывают исходя из бухгалтерской прибыли и действующей ставки по налогу на прибыль, и корректируют на величину постоянных налоговых обязательств (активов) и отложенных налоговых активов и обязательств.

По отдельной строке показывают иные налоговые платежи, уменьшающие сумму прибыли: ЕСХН. ЕНВД и налоговые санкции.

Показатель, обобщающий финансовый результат от различных видов деятельности, отражается по строке «Чистая прибыль(убыток)» отчетного периода.

Важное значение для пользователей учетной информации (особенно собственников и потенциальных инвесторов) имеет представление данных о доходности капитала, поэтому акционерные общества в разделе «Справочно» рассчитывают базовую и разводненную прибыль на акцию:

1) Базовая прибыль (убыток) на акцию определяется как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

Базовая прибыль (убыток) отчетного периода определяется путем уменьшения (увеличения) прибыли (убытка) отчетного периода, остающейся в распоряжении организации после налогообложения и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, на сумму дивидендов по привилегированным акциям, начисленным их владельцам за отчетный период.

При исчислении базовой прибыли (убытка) отчетного периода не учитываются дивиденды по привилегированным акциям, в том числе по кумулятивным, за предыдущие отчетные периоды, которые были выплачены или объявлены в течение отчетного периода.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода, определяется путем суммирования количества обыкновенных акций, находящихся в обращении на первое число каждого календарного месяца отчетного периода, и деления полученной суммы на число календарных месяцев в отчетном периоде.

Для расчета средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используются данные реестра акционеров общества на первое число каждого календарного месяца отчетного периода

Данные о средневзвешенном количестве обыкновенных акций, находящихся в обращении, корректируются в случаях:

а) размещения акционерным обществом обыкновенных акций без их оплаты, не влияющего на распределение прибыли между акционерами, в соответствии с пунктом 7 настоящих Методических рекомендаций;

б) размещения дополнительных обыкновенных акций по цене ниже рыночной стоимости в соответствии с пунктом 8 настоящих Методических рекомендаций.

Рыночная стоимость ценных бумаг определяется в соответствии с Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" (Собрание законодательства Российской Федерации, 1996, N 1, ст. 1).

При размещении акционерным обществом обыкновенных акций без оплаты путем распределения их среди акционеров общества каждому акционеру - владельцу обыкновенных акций распределяется целое число обыкновенных акций, пропорциональное числу принадлежавших ему обыкновенных акций. К указанному виду размещения относятся дробление и консолидация обыкновенных акций, в том

числе выпуск дополнительных акций в пределах сумм дооценки основных средств, направленных на увеличение уставного капитала.

Для целей обеспечения сравнимости средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении на начало и конец отчетного периода, обыкновенные акции считаются размещенными на начало отчетного периода. При этом количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до даты указанного размещения, при расчете их средневзвешенного количества увеличивается (уменьшается) в той же пропорции, в какой они были увеличены (уменьшены) в результате указанного размещения.

При размещении обыкновенных акций по цене ниже их рыночной стоимости в случаях, предусмотренных Федеральным законом "Об акционерных обществах", для целей расчета базовой прибыли (убытка) на акцию все обыкновенные акции, находящиеся в обращении до указанного размещения, предполагаются оплаченными по цене ниже рыночной стоимости при соответствующем увеличении их количества.

Количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до указанного размещения, корректируется в зависимости от соотношения рыночной стоимости на дату окончания указанного размещения и средней расчетной стоимости обыкновенных акций, находящихся в обращении.

2) Величина разводненной прибыли (убытка) на акцию показывает максимально возможную степень уменьшения прибыли (увеличения убытка), приходящейся на одну обыкновенную акцию акционерного общества, в случаях:

- конвертации всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции (далее - конвертируемые ценные бумаги);
- при исполнении всех договоров купли - продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.

К конвертируемым ценным бумагам относятся привилегированные акции определенных типов или иные ценные бумаги, предоставляющие их владельцам право требовать их конвертации в обыкновенные акции в установленный условиями выпуска срок.

Под разводнением прибыли понимается ее уменьшение (увеличение убытка) в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска

дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества.

При определении разводненной прибыли (убытка) на акцию значения базовой прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемые в отчетном периоде при расчете базовой прибыли на акцию, корректируются на соответствующие суммы возможного прироста указанных значений в связи с конвертацией в обыкновенные акции всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества и исполнения договоров.

3.2. Другие формы отчетности

Рассмотрим другие формы отчетности: отчет об изменениях капитала (форма №3), отчет о движении денежных средств (форма №4).

Отчет об изменениях капитала содержит показатели о состоянии и движении элементов собственного капитала и различных резервов. Сведения об изменениях капитала и движении резервов размещаются в двух разделах, которые представлены в виде отдельных таблиц. В отчете содержатся показатели, характеризующие данные об элементах и резервах на начало и конец года, а также данные, характеризующие причины их изменения. Кроме того, имеются справки о величине чистых активов и суммах финансирования, полученных на покрытие расходов по обычным видам деятельности и капитальные вложения во внеоборотные активы.

Стоимость чистых активов все организации определяют, руководствуясь порядком, изложенным в приказе Минфина России № 10н и ФКЦБ России № 03-6/пз от 29.01.2003 "О порядке оценки стоимости чистых активов акционерных обществ". Однако установленный приказом № 10 порядок оценки стоимости чистых активов (ЧА) можно упростить, рассчитав их по формуле: $ЧА = А - П$, где: А - активы, принимаемые к расчету; П - пассивы, принимаемые к расчету.

В свою очередь, А и П определяются по формулам: $А = ИБ - ЗУ$, где: ИБ - итог бухгалтерского баланса; ЗУ - задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.

$П = IVp + (Vp - ДБП)$, где: IVp - итог раздела IV бухгалтерского баланса; Vp - итог раздела V бухгалтерского баланса; ДБП - доходы будущих периодов.

В организациях, у которых отсутствуют показатели ЗУ и ДБП, стоимость чистых активов равна итогу раздела III бухгалтерского баланса. Другими словами, чистые активы - это стоимость оборотных и внеоборотных активов, обеспеченных собственными средствами организации. Чистые активы - это стоимость имущества организации, которое свободно от долговых обязательств.

Пунктом 4 статьи 35 Федерального закона "Об акционерных обществах" определено, что если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов. Если стоимость чистых активов оказывается меньше величины минимального уставного капитала (для ОАО - 1000 МРОТ, для ЗАО - 100 МРОТ) общество обязано принять решение о своей ликвидации.

В пункте 6 вышеуказанной статьи подчеркивается, что если общество в разумный срок не примет решение об уменьшении своего уставного капитала или о своей ликвидации, кредиторы вправе потребовать от него досрочного прекращения или исполнения обязательств и возмещения им убытков. В этих случаях орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, либо иные государственные органы (органы местного самоуправления) вправе предъявить в суд требование о ликвидации общества.

Кроме того, согласно пункту 1 статьи 43 Федерального закона "Об акционерных обществах" акционерное общество не вправе принимать решение о выплате дивидендов по акциям, если на день принятия такого решения стоимость чистых активов общества будет меньше его уставного капитала (не минимального, установленного законодательством, а собственного уставного капитала) и резервного фонда либо станет меньше в результате принятия такого решения.

Отчет о движении денежных средств должен раскрывать информацию о денежных потоках организации, характеризующую источники поступления денежных средств и направления их расходования. Отчет содержит информацию, в которой заинтересованы как собственники, так и кредиторы.

Отчет построен по балансовому методу. По каждому виду деятельности отдельно отражают поступление (входящие потоки) и расход (исходящие потоки) денежных средств по направлениям за отчетный период. Далее определяют чистые денежные потоки. Различают чистый приток - когда положительные потоки

превышают отрицательные и отрицательный приток – в случае превышения выплат над денежными поступлениями. Сведения о всех движениях определяют путем сложения начального сальдо по счетам 50, 51, 52, 55, дебетовых и кредитовых оборотах этих же счетов для определения начального остатка, притока и оттока соответственно.

В данном отчете движение денежных средств разделяют по трем видам деятельности: текущая, инвестиционная и финансовая.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основании изложенного материала в данной курсовой работе можно сделать резюмировать следующее.

Бухгалтерская отчетность представляет собой совокупность данных, характеризующих результаты финансово- хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период, полученный из данных бухгалтерского и других видов учета. Она представляет собой средство управления предприятием и одновременно, метод обобщения и представления информации о хозяйственной и финансовой деятельности организации.

Отчетность выполняет важную функциональную роль в системе экономической информации. Она интегрирует информацию всех видов учета и представляется в виде таблиц, текстовых пояснений удобных для восприятия информации объектами хозяйствования.

Методологически и организационно отчетность – неотъемлемый элемент всей системы бухгалтерского финансового учета; он представляет собой завершающий этап учетного процесса. Это обуславливает органическое единство формирующихся в ней показателей с первичной документации и учетными регистрами. В то же время отчетность является особым этапом учетной работы, обеспечивающим информационные связи организации с внешней средой: инвесторами, государством, банками и др.

В условиях рынка при составлении отчетности сведения формируются не только из учетных регистров, но и путем проведения тех или иных специальных процедур (переоценка основных средств, создание оценочных резервов, идентификация

условных фактов хозяйственной деятельности, выявление событий после отчетной даты и др.).

Взаимоотношения предприятий в области их снабженческой, производственной и сбытовой деятельности универсальны. В связи с этим установлены единые формы бухгалтерской отчетности, порядок их заполнения и представления для предприятий и организаций всех отраслей народного хозяйства. Единая по составу и показателям бухгалтерская (финансовая) отчетность имеет целью удовлетворение потребностей в необходимой информации всех пользователей.

Бухгалтерская отчетность в России регулируется нормативными правовыми актами четырех уровней: первый уровень – законодательный, второй уровень представлен положениями (стандартами) бухгалтерского учета, третий уровень включает документы, в которых установлены методические основы формирования и составления бухгалтерской отчетности; четвертый уровень включает указания, инструкции и другие документы в рамках учетной политики самих хозяйствующих субъектов по составу, формам, адресам и срокам представления отчетности как для внешних, так и для внутренних пользователей.

Так же, на основании материала, изложенного в курсовой работе, можно сделать вывод, что основным источником для анализа финансового состояния предприятия и принятия правильных управленческих решений служит бухгалтерский баланс.

Бухгалтерский баланс, в сущности, является системной моделью, обобщенно отражающей кругооборот средств предприятия и финансовые отношения, в которые вступает предприятие в ходе этого кругооборота.

Современное содержание актива и пассива ориентировано на предоставление информации ее пользователям. Отсюда высокая степень аналитичности статей, раскрывающих состояние дебиторской и кредиторской задолженности, собственного капитала и отдельных видов резервов, образованных за счет текущих издержек или прибыли предприятия.

Список использованных источников и литературы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (с изм. и доп. от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г.).

2. Постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».
3. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению» от 31.10.2000 г. №94н//Новый план счетов бухгалтерского учета. – М.: ТК Велби, Ид-во Проспект, 2005. – 128 с.
4. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 22 июля 2003 г. № 67н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н.
6. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в РФ. Утверждено приказом Минфина РФ № 34н от 29 июля 1998 (с изменениями и дополнениями от 30.12.1999 г., 24.03.2000 г.).
7. Постатейный комментарий к Федеральному закону "О бухгалтерском учете" Петров А.С. М: ИНФРА - М, 1997
8. Стандарт бухгалтерского учета № 2 «Бухгалтерский баланс и основные раскрытия в финансовых отчетах»
9. ГОСТ 7.1-84 "Библиографическое описание документа. Общие требования и правила составления" (с учетом Изменения № 1).// www.iramn.ru/author/gost7_1.htm
10. ГОСТ 7.4-95 "Издания. Выходные сведения".
11. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие 2-е изд., перераб. и доп. – М.:ЮНИТИ – ДАНА, 2001.-304 с.
12. Богатая И.Н., Хаконова Н.Н. Бухгалтерский учет. – Ростов н/Д.: Феникс, 2004. – 800 с.
13. Булгакова С.В. Бухгалтерская мысль и балансоведение: Методические указания и тесты. - Воронеж: Изд-во ВГУ, 2003. - 32 с.
14. Булгакова С.В. Основы балансоведения: Учебное пособие. - Воронеж: Изд-во ВГУ, 2005. - 91 с.
15. Бухгалтерский словарь: Настольная книга. - М.: Баян, 1994.
16. Бычкова С.М., Янданова Ц.Н. Бухгалтерская отчетность: Практическое руководство. – М.: Эксмо, 2008. — 112 с.
17. Власова В.М. Первичные документы — основа бухгалтерской отчетности: Практическое издание.- М.ИНФРА-М., 2006, - 416 с.
18. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности: Учебное пособие. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003.- 336с.

19. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие.- 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА- М, 2004.-640с.
20. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник.- 3-е изд., переаб. И доп.- М.: Финансы и статистика, 2004.- 640с.
21. Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М.: Финансы и статистика, 2007. — 272 с.
22. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник Под ред. Новодворского В.Д. –М.: ОМЕГА-Л, ГРУППА КОМПАНИЙ, 2009 г.- 608 с.
23. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие / Под ред. Е.А. Мизиковского.- М.: Юристъ, 2003.- 400с.
24. Полякова М.С. Годовая бухгалтерская отчетность за 2004 год: заполняем баланс // Российский налоговый курьер.-2005.-№ 1-2, январь.-С.5-23.
25. Санин К.В., Санин М.К. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие. - СПб.: СПбГУ ИТМО, 2005. - 141 с.
26. Сахаровская Е.Ц., Сахаровский С.Н. Международные стандарты учёта и финансовой отчётности. Учебно-методический комплекс. - Улан-Удэ: Изд-во ВСГТУ, 2004. - 80 с.
27. Соколова Е.С. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. - М.: ММИЭИФП, 2004. — 83 с.
28. Ширококов В.Г. Бухгалтерская (финансовая) отчетность в организациях АПК: учебник.- М.: Финансы и статистика,2010. – 144 с.: ил.