

Содержание:

Введение

Актуальность темы заключается в том, что бухгалтерская отчетность - это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и об итогах ее хозяйственной деятельности, составляемая на базе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Одним из обязательных требований к бухгалтерской отчетности в условиях рыночной экономике являются её открытость для всех заинтересованных пользователей.

Отчетность компании является логическим продолжением процедур финансового учета и представляет собой систему характеристик, описывающих имущественное и финансовое состояние организации на отчетную дату.

Степень изученности темы достаточная, многие авторы посвятили свои труды данной теме, которыми используются в работе.

Теоретической основой для написания курсовой работы стали нормативные акты, учебная, научная и справочная литература, данные предприятия и ресурсы сети Интернет.

Объектом изучения послужило предприятие г. Минска ООО «Еврострой».

Предметом изучения стали особенности баланса и отчетности.

Цель работы - изучить и закрепить накопленные навыки и знания по дисциплине, а также углубленно изучить особенности бухгалтерской отчетности и баланса.

Для достижения поставленной цели будут решены следующие задачи:

1. изучено нормативное регулирование бухгалтерской отчетности в РФ;
2. рассмотрена сущность и значение баланса и бухгалтерской отчетности;
3. изучены требования к отчетности и порядок ее составления, предоставления и утверждения;

4. рассмотрены общие международные требования к качеству бухгалтерской информации;

5. дана характеристика предприятия ООО «Еврострой»;

6. изучен порядок составления и предоставления промежуточной бухгалтерской отчетности в ООО «Еврострой».

В ходе работы были использованы такие методы исследования, как описание и анализ.

Структура курсовой работы представлена двумя главами, введением, заключением, списком использованной литературы и приложениями. В первой главе рассмотрены особенности баланса и бухгалтерской отчетности в РФ, во второй главе рассмотрена отчетность ООО «Еврострой».

Глава 1. Теоретические аспекты баланса и бухгалтерской отчетности

1.1. Нормативное регулирование бухгалтерской отчетности в РФ

В настоящее время в России сложилась четырехуровневая система регулирования учета и отчетности, на создание которой огромное воздействие оказали экономические преобразования в стране, необходимость для организаций действовать в новых рыночных условиях, а еще функциональное распределение интернациональных стандартов финансовой отчетности.[\[1\]](#)

Первый уровень наряду с другими законодательными актами формирует Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017) «О бухгалтерском учете». Данным законом установлены единичные правовые методологические основы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Бухгалтерский учет - формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных реальным Федеральным законом, в согласовании с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом,

и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Второй уровень составляют Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), которые были разработаны Минфином России согласно государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики.

[\[2\]](#)

В ПБУ рассматриваются отдельные методологические вопросы учета определенных операций. Многие положения по бухгалтерскому учету связаны с составлением отчетности – это, прежде всего, ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденное указом Минфина России от 06 июля 1999г. № 43н (ред. 21.06.2017). Некоторые ПБУ претерпели изменения с момента их первой публикации. ПБУ - стандарты бухгалтерского учёта России, регламентирующие порядок бухгалтерского учёта тех либо других активов, обязательств или событий хозяйственной деятельности. Соблюдение требований и методологических советов, изложенных в ПБУ, является обязательным при составлении бухгалтерской отчётности и ведении регистров бухгалтерского учёта в Российской Федерации.

Третий уровень объединяет документы рекомендательного характера: инструкции, указания, конкретизирующие общие методологические указания, изложенные в законодательстве и ПБУ, в соответствии с отраслевой спецификой.

Если документы второго уровня обязательны для всех организаций (например, План счетов), то документы третьего уровня регулируют конкретные операции.

Четвертый уровень включает приказы, указания, инструкции, выпускаемые самой организацией. Так, рабочий план счетов, составленный на основе единого Плана счетов, или учётная политика организации, принятая в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организаций», утвержденное Минфина России от 06 октября 2008г. № 106н, являются документами 4-ого уровня.[\[3\]](#)

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность методик ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика организации создается главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе ПБУ 1/2008 и утверждается управляющим организации.

При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля над хозяйственными операциями;
- другие решения, которые необходимы для организации бухгалтерского учета.[\[4\]](#)

1.2. Сущность и значение бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская (финансовая) отчетность – это информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Отчетность играет важную функциональную роль в системе экономической информации. Она составляется на предприятиях, организациях и учреждениях, которые ведут бухгалтерский учет.

Бухгалтерская отчетность является заключительным способом и вытекает из данных бухгалтерского учета. Вот поэтому всевозможные изменения в состав отчетности вносятся при условии, если предоставленная информация, либо характеристики имеются в учете в отделанном виде или получаются после внесения определенных изменений в данную систему учета.

Отчетность обобщает данные текущего учета хозяйственной деятельности в системе счетов, получению дебетовых и кредитовых оборотов, выделению конечного сальдо и представляет данные показатели в виде баланса и других форм, которые удобны для обозрения и восприятия управляющим, собственником

или другим пользователем.

В бухгалтерской отчетности содержатся сведения о состоянии имущества предприятия и источников его формирования на отчетную дату, а еще результаты его финансово-хозяйственной деятельности.

Бухгалтерскую отчетность составляют на основании данных бухгалтерского учета, которые собраны на аналитических и синтетических счетах. Все это способствует обеспечить высокую достоверность.

Отличительной чертой бухгалтерской отчетности является присутствие взаимосвязи показателей, которые отражены в различных формах, с показателями бухгалтерского баланса.[\[5\]](#)

Бухгалтерская отчетность – это единая система показателей, которые отображают положение имущества предприятия и источников его формирования на отчетную дату и итогов деятельности.

Отчетная дата – это дата, по состоянию которой предприятие обязано составить бухгалтерскую отчетность.

Отчетный период – это период, за который предприятие должно составлять бухгалтерскую отчетность.

Цель бухгалтерской отчетности – обобщить учетные данные за определенное время и дать их в наглядной форме заинтересованным пользователям.

Бухгалтерская отчетность имеет возможность содействовать решению важных задач, которые связаны с учетной информацией:

- 1) при составлении бухгалтерской отчетности происходит обеспечение фильтрации и систематизации учетной информации, а также выбор показателей, которые воздействуют на результаты работы.
- 2) она является источником информации для денежного анализа, на ее основании дается экспресс-оценка состояния предприятия.
- 3) по информации отчетности можно оценить выполнение плана и сформировать сигналы рассогласования фактического состояния деятельности с запланированным.

4) отчетность является основным средством коммуникации, которое гарантирует внешним пользователям возможность оценить финансовое состояние предприятия.

С 2013 года бухгалтерскую отчетность нужно сдавать раз в год. Порядок сдачи налоговой и страховой отчетности прежний. Если среднесписочная численность персонала превосходит 100 человек, налоговые декларации надо сдавать строго через интернет. Для страховой отчетности требование жестче: электронные расчеты должны сдавать страхователи со средней количеством более 50 человек.

Необходимо также отметить, что с 01.01.2013 года произошли следующие изменения:[\[6\]](#)

- с 2013 года бухгалтерский учет должен быть всеми предприятиями вне зависимости от их формы собственности и системы налогообложения;
- бухгалтерская отчетность в налоговые органы сдается раз в год;
- используемые первичные бухгалтерские документы должны быть утверждены руководителем предприятия;
- введено мнение регистры бухгалтерского учета, которые должны использоваться совместно с приходно-расходными ордерами и ведомостями. Регистры должны содержать все реквизиты предприятия;
- как уже было сказано выше, аудиторское заключение и пояснительная записка не входят в состав бухгалтерской годовой отчетности, хотя все так же получаются и составляются;
- отчет о прибыли и убытках предприятия с 2013 года переименован в отчет о финансовых результатах;
- отчет о целевом использовании полученных средств переименован в отчет о целевом использовании средств;
- один экземпляр бухгалтерской финансовой отчетности в течение 3-х месяцев с окончания отчетного периода должен быть предоставлен в Государственный комитет статистики;
- учетные, денежные и бухгалтерские сведения должны храниться в течение 5 лет.

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность сейчас составляется, если это предвидено договорами, учредительными документами, решениями владельца экономического субъекта, а не только законодательством РФ, как было ранее.

Как и раньше, промежуточная бухгалтерская отчетность составляется нарастающим результатом с начала отчетного (календарного) года.

Для экономических субъектов такая обязанность может быть обусловлена уставом общества. Участники экономического субъекта должны получать:

- информацию о деятельности общества;
- знакомиться с его бухгалтерскими документами;
- принимать решения о распределении чистой прибыли между участниками.

Отчетность обобщает данные текущего учета хозяйственной деятельности в системе счетов, получению дебетовых и кредитовых оборотов, выделению конечного сальдо и представляет данные показатели в виде баланса и других форм, которые удобны для обозрения и восприятия руководителем, собственником или иным пользователем.

В бухгалтерской отчетности содержатся сведения о состоянии имущества предприятия и источников его формирования на отчетную дату, а также результаты его финансово-хозяйственной деятельности.

Бухгалтерскую отчетность составляют на основании данных бухгалтерского учета, которые собраны на аналитических и синтетических счетах.

Все это помогает обеспечить высокую достоверность.

Хорошей чертой бухгалтерской отчетности является наличие взаимосвязи показателей, которые отражены в разных формах, с показателями бухгалтерского баланса.

Бухгалтерский баланс является основой бухгалтерской отчетности.

А другие отчеты поясняют и дополняют его данные.

Бухгалтерская отчетность – это единая система показателей, которые отражают состояние имущества предприятия и источников его формирования на отчетную дату и результатов деятельности.

Отчетная дата – это дата, по состоянию которой предприятие должно составить бухгалтерскую отчетность.

Отчетный период - это период, за который предприятие должно составлять бухгалтерскую отчетность.

Цель бухгалтерской отчетности – обобщить учетные данные за определенное время и предоставить их в наглядной форме заинтересованным пользователям.

Бухгалтерская отчетность имеет возможность способствовать решению важных задач, которые связаны с учетной информацией:[\[7\]](#)

- 1) при составлении бухгалтерской отчетности происходит обеспечение фильтрации и систематизации учетной информации, а также выбор показателей, которые влияют на результаты работы.
- 2) она является источником информации для финансового анализа, на ее основании дается экспресс-оценка состояния предприятия.
- 3) по информации отчетности можно оценить выполнение плана и сформировать сигналы рассогласования фактического состояния деятельности с запланированным.
- 4) отчетность является основным средством коммуникации, которое обеспечивает внешним пользователям возможность оценить финансовое состояние предприятия.

Для того чтобы отчетность была достоверной и могла обеспечить получение правильных и верных характеристик для оценки деятельности, она должна удовлетворить требования:

- 1) должна давать достоверное понятие о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, нужное пользователям данной отчетности для принятия экономических решений;
- 2) должна включать характеристики деятельности всех подразделений экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения;
- 3) составляется в валюте Российской Федерации;

4) считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе управляющим экономического субъекта;

5) утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами;

6) в случае опубликования, а еще представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться и представляться совместно с аудиторским заключением;

7) в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны.

Подготовка бухгалтерской отчетности включает два этапа:

1) подготовительная работа по составлению годовой отчетности;

2) составление бухгалтерского баланса и остальных форм отчетности.

В предварительную работу входит:

1. проверка полноты всех операций и первичных документов по ним.

2. контроль над качеством и сроками проведения инвентаризации статей баланса и отображения результатов в учете.

3. проведение переоценки по основным средствам и иным активам.

4. сверка расчетов с налоговыми органами, банками и внебюджетными фондами.

5. внесение исправлений при необходимости.

6. расчет и начисление налогов, причитающихся в бюджет.

7. закрытие счетов по учету прибыли и ее применения.

Финансовый результат компании отображают на счете 99 «Прибыли и убытки».

Текущий учет использования прибыли организация отображает на счете 84 «Неиспользованная прибыль (непокрытый убыток)». Этот счет является активным, его сальдо — дебетовым, значащим сумму использованной в течение отчетного года прибыли по обязательствам и на собственные нужды.

8. обеспечение сопоставимости отчетных данных с показателями за соответствующий период предыдущего года.

Отчетным годом для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для формируемых организаций считается период с даты их госрегистрации по 31 декабря включительно.

Датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается день фактической передачи ее по принадлежности либо дата ее отправления, обозначенная на штампе почтовой организации

Глава 2. анализ Бухгалтерской отчетности в ООО «Еврострой»

2.1. Организационно-экономическая характеристика предприятия ООО «Еврострой»

Компания «Еврострой Инжиниринг» основана в 1999 г. и имеет многолетний опыт в оказании полного спектра услуг по проектированию, поставке, монтажу и сервисному обслуживанию оборудования для инженерных систем загородных домов и квартир.

ООО «Еврострой» расположена по адресу 220090, г. Минск, ул. Полиграфическая, 31-13.

Миссия ООО «Еврострой»:

Создание удобных условий проживания в доме с учетом всех пожеланий покупателя.

Обеспечение и поддержание самых больших на сегодняшний день стандартов свойства жизни, надежности и безопасности.

Гарантированная уверенность в завтрашнем дне и защита от внешних обстоятельств для служащих фирмы;

Возможность сотрудничества с точки зрения равноправного партнерства, взаимного развития, обоюдной выгоды для поставщиков оборудования и поставщиков.

Гарантированная честность и порядочность во взаимоотношениях.

Конкурентные преимущества:

Универсальность.

В отличие от многих строительных компаний, имеющих узкую направленность оказываемых услуг, ООО «Еврострой» выполняет работы «с нуля» до сдачи объекта «под ключ».

Ответственность.

Придерживаясь своей концепции, компания принимает на себя всю ответственность за проект.

Ценовая политика.

До начала работ разрабатывает коммерческое предложение, стоимость которого гарантируется.

Основные показатели деятельности ООО «Еврострой» за 2015 – 2017 годы представлены в таблице 1.

Таблица 1

Основные показатели деятельности организации [\[8\]](#)

Показатель	2015	2016	2017	Отклонение (+,-)	
				К 2015	К 2016
1.Выручка от продажи услуг (тыс. руб.)	107116	131951	101649	-5467	-30302
2.Себестоимость продаж (тыс. руб.)	102456	129221	100507	-90051	-28714

3. Прибыль от продаж (тыс. руб.)	4660	2687	8821	+4161	+6134
4. Прибыль до налогообложения (тыс. руб.)	2642	2553	6972	+430	+4419
5. Чистая прибыль (тыс. руб.)	2114	2553	6972	+4858	+4419
6. Стоимость активов (тыс. руб.)	58096	63049	75291	+17195	+12242
7. Численность персонала (чел.)	45	56	63	+18	+7
8. Рентабельность продаж	4,35	2,04	6,86	+2,51	+4,82
9. Чистые активы (тыс. руб.)	53984	57476	68700	+14716	+11224
10. Уставный капитал (тыс. руб.)	10	10	10	-	-
11. Средняя з/п на одного рабочего в месяц, (руб.)	17010	18021	21516	+4506	+3495

Анализируя данную таблицу, можно сказать, что, несмотря на снижение выручки в 2017 году, все остальные показатели увеличились, так прибыль от продаж в 2017 году увеличилась по сравнению с 2015 на 4 161 тыс. руб., а по сравнению с 2016 годам – на 6 134 тыс. руб. Также увеличилась рентабельность продаж и уже в 2017 году она составила 6,86%, что говорит об эффективном управлении производственным процессом и затратами. Увеличилась стоимость активов на 17195 тыс. руб. по сравнению с 2015 годом и на 12 242 тыс. руб. по сравнению с 2016 годом.

2.2. Документальное оформление, порядок составления и предоставления промежуточной

бухгалтерской отчетности в ООО «Еврострой»

Главный бухгалтер осуществляет организацию бухгалтерского учета на предприятии.

Заместитель главного бухгалтера составляет калькуляцию себестоимости продукции, смету расходов.

Кассир является материально-ответственным лицом организации.

Бухгалтерский аппарат работает, опираясь на нормативно-правовую базу, должностные инструкции, коллективный договор и положение о персонале организации.

Должностные инструкции определяют права и обязанности каждого работника предприятия, а также зону его ответственности.

ООО «Еврострой» применяет журнально-ордерную форму учета. Предприятие ведет учет в программе 1С: Бухгалтерия8.0.

Основанием для записи в регистрах бухгалтерского учета являются первичные документы и справки бухгалтерии.

Налоговым периодом признается год. Отчетным периодом признается квартал, полугодие, 9 месяцев.[\[9\]](#)

ООО «Еврострой» применяет общую систему налогообложения.

Формирование итогов финансового результата за отчетный год осуществляется накопительным путем в течение отчетного года на счете 99 «Прибыли и убытки» в виде остатка, отражающего прибыль (по кредиту счета) либо убыток (по дебету счета).

Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно.

Бухгалтерская отчетность составляется на русском языке.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером предприятия ООО «Еврострой».

ООО «Еврострой» представляет бухгалтерскую отчетность в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к отчетному году, так и к предшествовавшим периодам (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных.

Годовая бухгалтерская отчетность организации является открытой для заинтересованных пользователей: банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением затрат на копирование.

В состав годовой бухгалтерской отчетности ООО «Еврострой» включается:

- бухгалтерский баланс (Приложение 1);
- отчет о финансовых результатах (Приложение 2).

Годовая отчетность предоставляется в ИФНС России г. Минска

Промежуточная бухгалтерская отчетность не предоставляется в налоговую инспекцию, но разрабатывается и составляется внутри организации для принятия управленческих решений.

Рассмотрим более подробный порядок составления данных форм отчетности ООО «Еврострой».

1. Бухгалтерский баланс. Является главным источником информации об имущественном положении организации. Бухгалтерский баланс характеризует в денежной оценке финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату. Основная задача бухгалтерского баланса – показать собственнику, чем он владеет или какой капитал находится по его контролем. Баланс позволяет получить представление и о материальных ценностях, и о величине запасов, и о состоянии расчетов, и об инвестициях.

Баланс предприятия состоит из двух частей. В первой части показываются активы, во второй – пассивы.

В активе показатели группируются по составу и размещению финансовых средств предприятия или по направлениям использования; в пассиве - по источникам их

образования или финансирования. Статьи актива и пассива в свою очередь делятся на разделы, отражающие наличие и использование средств, которыми располагает предприятие, и источники формирования этих средств за счет финансирования.

Обе части всегда сбалансированы: итоговая сумма строк по активу равна итоговой сумме строк по пассиву (Актив=Пассив). Называется эта сумма валютой баланса.

Баланс предприятия составляется исключительно на основе сальдового баланса или главной книги бухгалтерского учета.

Каждый отдельный показатель в балансе, по которому проставлена сумма, называется статьей.

Расшифровка статьей бухгалтерского баланса отражена в таблице 2.

Таблица 2

Расшифровка статей бухгалтерского баланса[\[10\]](#)

РАЗДЕЛ	Группа статей	Статьи
1	2	3
АКТИВ		
Внеоборотные активы	Нематериальные активы	Права на объекты интеллектуальной собственности, патенты, лицензии, торговые знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные права и активы. Организационные расходы. Деловая репутация организации. Отражаются по остаточной стоимости, т. е. по фактическим затратам на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, за минусом начисленной амортизации.

Земельные участки
и объекты
природопользования
Здания, машины,
оборудование и
другие основные
средства.
Незавершенное
строительство.

Основные
средства

Отражаются по
остаточной
стоимости, т. е. по
фактическим
затратам их
приобретения,
сооружения и
изготовления, за
минусом
начисленной
амортизации.

Доходные
вложения в
материальные
ценности

Имущество для
передачи в лизинг.

Имущество,
предоставляемое по
договору проката.
Отражаются по
фактическим
затратам.

Финансовые вложения	<p>Инвестиции в дочерние общества. Инвестиции в зависимые общества. Инвестиции в другие организации. Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев. Прочие финансовые вложения.</p>	<p>Отражаются по фактическим затратам для инвестора.</p>
	Запасы	<p>Сырье, материалы и аналогичные ценности. Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения). Готовая продукция, товары для перепродажи и товары, отгруженные. Расходы будущих периодов. Отражаются по фактической себестоимости.</p>
Оборотные активы	<p>Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям – НДС.</p>	

Покупатели и
заказчики. Векселя
к получению.
Задолженность
дочерних и
зависимых обществ.
Задолженность
Дебиторская участников
задолженность (учредителей) по
вкладам в уставный
капитал. Авансы
выданные. Прочие
дебиторы.

Отражается в
сумме, признанной
дебиторами

Займы,
предоставленные
организациям на
срок менее 12
месяцев.
Финансовые Собственные акции,
вложения выкупленные у
акционеров. Прочие
финансовые
вложения.

Отражаются по
фактическим
затратам.

Денежные средства

Расчетные счета.
Валютные счета.
Прочие денежные средства.

Отражаются остатки денежных средств на данных счетах на отчетную дату.

ПАССИВ

РАЗДЕЛ	Группа статей	Статьи
1	2	3

Уставный капитал отражается в размере, определенном учредительными документами.

Добавочный капитал

Отражается в фактических размерах.

Капитал и резервы

Резервный капитал

Резервы, образованные в соответствии с законодательством
Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами.

Отражается в сумме неиспользованных средств этого капитала.

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

Долгосрочные обязательства	Прочие обязательства	Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты. Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты.
	Заемные средства	Отражается в сумме задолженности по заемным средствам на отчетную дату.
	Кредиторская задолженность	Кредиты банков, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты. Прочие займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты. Отражается в суммах фактических долгов кредиторам.
Краткосрочные обязательства	Доходы будущих периодов	Поставщики и подрядчики. Векселя к уплате. Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами. Задолженность перед персоналом организации. Задолженность перед бюджетом и социальными фондами. Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов. Авансы полученные. Прочие кредиторы. Отражаются в сумме, полученной в отчетном периоде, но относящейся к будущим отчетным периодам

Резервы предстоящих расходов и платежей. Резервы по сомнительным долгам — в течение года в сумме неиспользованных резервов, в конце отчетного года — в сумме созданных резервов на покрытие дебиторской задолженности организации;

Резервы на покрытие предстоящих расходов и платежей — в сумме неиспользованных резервов в течение года и в сумме резервов, переходящих на следующий год, — в балансе на конец отчетного года.

ООО «Еврострой» последний раз формировал бухгалтерский учет за 1 полугодие 2018 года.

По строке 1130 отражена стоимость основных средств за минусом амортизации в размере - 42 616 тыс. рублей.

По строке 1210 отражены запасы товарно-материальных ценностей на отчетную дату (30.06.2018г.) в размере - 2 817 тыс. руб.

По строке 1230 отражена дебиторская задолженность покупателей ООО «Еврострой» в размере - 2 477 тыс. руб.

По строке 1250 отражены денежные средства, находящиеся на расчетном счете и в кассе на отчетную дату в размере - 718 тыс. руб.

По строке 1310 отражен уставный капитал в размере 10 тыс. руб.

По строке 1360 отражен резервный капитал в размере 15 784 тыс. руб.

По строке 1370 отражен финансовый результат - нераспределенная прибыль ООО «Еврострой» на 30.06.2018г. в размере 22816 тыс. руб.

В 2018 году ООО «Еврострой» взяло долгосрочный кредит в банке на развитие бизнеса и поэтому по строке 1410 будет отражен данный долгосрочный кредит на отчетную дату – 21646 тыс. руб.

По строке 1520 отражена кредиторская задолженность ООО «Еврострой» (задолженность по заработной плате, задолженность перед поставщиками, а также задолженность по налогам и сборам) в размере 10018 тыс. руб.

Валюта баланса – 48 628 тыс. рублей.

2. Отчет о финансовых результатах. Отчет о финансовых результатах содержит сравнение суммы всех доходов предприятия от продажи товаров и услуг или других статей доходов и поступлений с суммой всех расходов, понесенных предприятием для поддержания его деятельности за период с начала года.

Учет и отражение в отчетности доходов и расходов регламентированы ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».[\[11\]](#)

Все расходы организации, а также показатели, имеющие отрицательные значения, в отчете показываются в круглых скобках.

Отчет о финансовых результатах дает представление о тенденциях развития предприятия, его финансовых и производственных возможностях не только в прошлом и настоящем, но и в будущем.

Расшифровка статей отчета о финансовых результатах представлена в таблице 3. (Приложение 5, 7)

Таблица 3

Расшифровка статей отчета о финансовых результатах[\[12\]](#)

Группа статей	Статьи
Выручка	Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг по моменту отгрузки (или в соответствии с договором иной момент перехода прав собственности за минусом НДС

Себестоимость	Себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с учетной политикой
Валовая прибыль (убыток)	Выручка - Себестоимость
Коммерческие расходы	Затраты по сбыту, относящиеся к реализованной продукции Издержки обращения
Управленческие расходы	Управленческие расходы (по учетной политике)
Прибыль (убыток) от продаж	Валовая прибыль (убыток) – коммерческие расходы – управленческие расходы
Прочие доходы	Доходы по выбывающему имуществу, положительные курсовые разницы, суммы, полученные за проданную иностранную валюту суммы приобретенной иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на день зачисления и др.
Прочие расходы	Остаточная стоимость выбывающего амортизируемого имущества, расходы, связанные с выбытием имущества, отрицательные курсовые разницы, стоимость реализованной иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на день продажи, начисленные налоги и сборы за счет финансовых результатов, расходы на банковское обслуживание
Прибыль (убыток) до налогообложения	Прибыль (убыток) от продаж + прочие доходы – прочие расходы

Текущий налог на прибыль Налог на прибыль

Чистая прибыль (убыток) Прибыль (убыток) до налогообложения – текущий налог на прибыль

За 1 полугодие 2018 года, ООО «Еврострой» реализовало продукции собственного производства, а также товаров и услуг на сумму 36362 тыс. руб., в т.ч. НДС 18% - 5547 тыс. руб.

Выручка без учета НДС отражается по строке 2110 отчета о финансовых результатах и составила: $36362 - 5547 = 30815$ тыс. руб.

Себестоимость проданной продукции, товаров и услуг отражается по строке 2120 и составила 26 515 тыс. руб.

Согласно учетной политике ООО «Еврострой» расходы на транспортировку и доставку продукции покупателям распределяются на себестоимость реализованной и нереализованной продукции.

В I полугодии 2018 г. на себестоимость реализованной продукции были списаны коммерческие расходы в размере 78 тыс. руб. (строка 2210).

Согласно учетной политике организации общехозяйственные расходы не распределяются на реализованную и нереализованную продукцию. Они списываются в дебет счета 90 субсчет 2 «Себестоимость продаж» ежемесячно. В I полугодии 2018 г. эта сумма составила 2 710 тыс. руб. (строка 2220).

По итогам I квартала 2018 г. были начислены авансовые платежи по налогу на имущество в размере 43 тыс. руб. и транспортному налогу –6 тыс. руб. (строка 2350).

По строке 2300 образовалась прибыль до налогообложения в размере 1463 тыс. рублей.

В соответствии со статьей 284 Налогового Кодекса Российской Федерации, налоговая ставка по налогу на прибыль установлена в размере 20%. При этом:

- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2 процентов, зачисляется в федеральный бюджет;
- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 процентов, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Итак, сумма налога: $1463 \text{ тыс. руб.} \times 20\% = 293 \text{ тыс. руб.}$

По строке 2400 будет отражена чистая прибыль в размере 1170 тыс. руб.

После получения промежуточной бухгалтерской отчетности, руководители ООО «Еврострой» и учредители решают на общем собрании об использовании нераспределенной прибыли.

Нераспределенная прибыль в конце отчетного года может быть направлена:

- на создание (пополнение) резервного фонда общества — в корреспонденции со счетом 82 «Резервный капитал»;
- выплату дивидендов учредителям — в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» (70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»);
- покрытие убытков прошлых лет — внутренняя запись по счету 84.

Изменения бухгалтерской отчетности, относящиеся как к текущему, так и к прошлому году (после их утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных. Указанный порядок исправления отчетных данных применяется при выявлении искажений отчетных данных в ходе проверок и инвентаризаций, проводимых самой организацией или контролирующими органами.

2.3. Построение синтетического и аналитического учета

При формировании бухгалтерской отчетности группируются данные по счетам бухгалтерского учета.

При формировании баланса, ООО «Еврострой» в нем отражает остатки по синтетическим счетам учета. Данные остатки отражены в оборотно-сальдовой ведомости, и в синтетическом учете они представляют собой совокупность аналитического учета.

При формировании отчета о финансовых результатах, в ООО «Еврострой» также участвует синтетический и аналитический учет.



Рис. 1 Синтетический и аналитический учет в ООО «Еврострой»[\[13\]](#)

Аналитический учет нужен для более детального контроля деятельности. Но в строке «Выручка» ООО «Еврострой» отражает одну сумму с кредита синтетического счета 90 «Продажи», который, в свою очередь, состоит из совокупности данных аналитического учета. В строке «Себестоимость» указывает дебет счета 90, который представляет собой сумму показателей себестоимости по всем видам деятельности.

При заполнении раздела отчета по текущей деятельности в строке «Средства, полученные от покупателей, заказчиков» ООО «Еврострой» отражает значение оборотов по дебету счетов 50,51,52 в корреспонденции со счетом 62, то есть данные синтетического учета.

В отчете об изменениях капитала тоже отражают показатели синтетического учета, которые состоят из данных аналитического учета.

2.4. Проблемы с достоверностью бухгалтерской отчетности

Опыт различных государств, да и современной России показывает, что как внутренний, так и внешний, независимый контроль, в особенности аудит, приносит ощутимую пользу.

Учет, анализ и контроль самые важные функции управления, как любой организацией, так и в целом государством. [\[14\]](#)

Эти проблемы достоверности учета, совершенствования способов анализа хозяйствования, финансового контроля, сохранности и эффективности применения собственности и бюджетных ресурсов – проблемы не только отдельных организаций, таких как ООО «Еврострой», но и всей современной глобальной мировой экономики.

В данной связи нужно выделить две важные проблемы в постановке бухгалтерского учета и аудита, как в России, так и во всём мире.

Первая проблема касается достоверности финансовой отчетности.

Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании её данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном расположении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на данных выводах аргументированные решения.

Принято считать, что финансовая отчетность, особенно подтвержденная аудитором, правильно отражает хозяйственную деятельность, её итоги. Это далеко от истины. Этому препятствуют следующие главные обстоятельства.

Это - ограниченность бухгалтерского учета, а, следовательно, и отчетности. Это проявляется:

1. во-первых, в том, что отчетность очень обще отражает данные учета, не позволяет точно воспроизводить хозяйственную деятельность;
2. во-вторых, в ретроспективности бухгалтерской отчетности, которую пользователи могут увидеть в лучшем случае спустя квартал после отчетной даты;
3. в-третьих, в персональной учетной политике, которая позволяет или приукрасить финансовые результаты и финансовое положение, либо, напротив, при необходимости принизить эти результаты и положение;

4. в-четвертых, в нарушении нормативных актов (в частности положений по бухгалтерскому учету) и нередко в использовании противоречий в них.

Даже специалисту по отчетности, составленной в соответствии с МСФО, трудно систематизировать финансовую ситуацию компании по степени ее устойчивости. Прямо в отчетности сведений, уточняющих финансовое состояние организации не хватает, их можно получить при достаточно глубоком анализе данных бухгалтерского учета (к примеру, о неплатежах), а аудиторы редко учитывают такие уточняющие сведения при оценке достоверности отчетности. [\[15\]](#)

Вторая проблема несовпадения отчетности и реальной хозяйственной деятельности – это ошибочное мнение, что достоверность финансовой отчетности подтверждается позитивным аудиторским заключением. Существующее положение в мире корпоративного бухгалтерского учета характеризуется, по мнению некоторых западных профессионалов, так:

1. плохой учет вытесняет хороший;
2. бухгалтерская отчетность обязана быть фотографией фактов хозяйственной жизни, но, на деле быстрее является саркофагом, скрывающим истинное положение;
3. выявленные финансовые махинации – это только надводная часть айсберга, представляющего реальную угрозу мировой экономике, способной с легкостью повторить печальную судьбу «Титаника».[\[16\]](#)

Это отмечалось на международных конгрессах бухгалтеров еще до финансового кризиса. Такая угроза наступила в связи с глобальным финансово-экономическим кризисом, к причинам которого можно частично отнести несовершенство бухгалтерского учета и «узость» требований к аудиторской деятельности.

Итак, финансовый контроль и особенно аудит, не должны ограничиваться только констатацией формального соответствия отчетности правилам ведения бухгалтерского учета, а и разбирать данные учета в целях оценки эффективности бизнеса. Здесь я хочу отметить роль Счетной Палаты РФ в постановке проблемы аудита эффективности применительно к муниципальному финансовому контролю.

Одна из современных задач - показать, что финансовый контроль в любой форме должен базироваться на достоверной информации для решения задачи сохранности собственности и действенного использования денежных, материальных и трудовых ресурсов. Показатели финансовой устойчивости бизнеса обобщают все аспекты хозяйственной деятельности. Финансовый контроль –

заслон от бесхозяйственности. Недаром говорят: «Финансовая пропасть – самая глубокая из всех пропастей, в неё можно падать всю жизнь».

2.5. Мероприятия по совершенствованию бухгалтерской отчетности в ООО «Еврострой»

Актуальная проблема не только для ООО «Еврострой», но и для России в целом – это перевод бухгалтерского учета и отчетности в соответствие требованиям рыночной экономики и международным стандартам.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) представляют собой общепринятые правила по признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчетов фирмами во всех странах мира.

Анализ международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) позволяет отметить целый ряд отличий российской системы бухгалтерского учета и отчетности от обобщенной международной системы.

Международные стандарты синтезируют опыт бухгалтерского учета многих стран, среди которых заметное место занимают США.

Все стандарты носят необязательный характер и используются в различных странах по-разному. Чаще всего конкретная страна применяет обычный национальный бухгалтерский учет, приспособленный к нескольким либо большинству международных стандартов. Это МСФО 1 - МСФО 41.[\[17\]](#)

Для того чтобы бухгалтерская информация могла быть использована не только на внутреннем российском рынке, но и на международном уровне, она должна отвечать следующим требованиям:

Понятность. Информация должна быть понятной пользователям. В ней обязаны содержаться сведения о хозяйственной деятельности компании, его экономическом состоянии и принятой системе бухгалтерского учета. Информация по сложным, но важным вопросам не должна прогоняться на основании того, что она может оказаться очень трудной для восприятия и понимания некими пользователями.

Уместность. Информация считается уместной, если она оказывает содействие пользователям в оценке прошлых, реальных и будущих событий, если она подтверждает и вносит коррективы в предыдущие оценки, а еще воздействует на принятие экономических решений. Информация о финансовом положении предприятия нередко используется в качестве основы для прогнозирования будущих результатов, потому необычные и отклоняющиеся от нормы, а также редко встречающиеся статьи доходов и расходов целесообразно отражать отдельно.

Достоверность. Чтобы быть пригодной, информация должна быть достоверной. В ней не обязано быть материальных ошибок, способных повлиять на экономические решения пользователей.

Сопоставимость. Пользователи должны быть в состоянии сравнивать финансовую отчетность предприятия через определенные промежутки времени, чтобы иметь вероятность обнаружить тенденцию экономического положения. Поэтому следует строго придерживаться избранной учетной политики.

Основное направление по совершенствованию бухгалтерской отчетности ООО «Еврострой» это переход на полностью автоматизированную систему учета при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности.

На ООО «Еврострой» применяют журнально-ордерную форма учета с применением автоматизации. Но на сегодняшний день более приемлемой является автоматизированная форма бухгалтерского учета, т.к. решение данной проблемы важно для автоматизации управления. Это поможет модернизации системы учета на предприятии. А она важная часть механизма по управлению предприятием, поскольку принятие управленческих решений основано на информации, которая собрана и предоставлена именно системой учета.

Еще ООО «Еврострой» нужно перераспределять обязанности рядовых бухгалтеров для того чтобы привлечь их к составлению отчета, обеспечить замену главному бухгалтеру при его болезни или временном отсутствии.

Для совершенствования бухгалтерской отчетности ООО «Еврострой» можно при составлении отчетных форм ссылаться на МСФО. Поскольку переход на МСФО – повышает качество и информативность отчетности, которые являются актуальными для всех пользователей. При всем этом важно выделять то, что для улучшения качества бухгалтерской информации ООО «Еврострой» необходимо организовать аналитический учет таким образом, чтобы охватывать все нужные

данные для подготовки финансовой отчетности в формате МСФО.

В целом же бухгалтерский учет и составление отчетности особых нареканий не вызывает и ведется в соответствии с законодательством.

Заключение

Бухгалтерская отчетность - это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и об итогах ее хозяйственной деятельности, составляемая на базе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Приложениями к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах являются отчет о движении денежных средств и отчет об изменениях денежных средств, а еще другие приложения (пояснения), которые составляются в текстовой либо табличной форме (т. е. в виде пояснительной записки).

С 1 января 2013 г. пояснительная записка также не входит в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности. Но организация вправе представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает её полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений.

Чтобы составить годовую отчетность предприятию нужно проделать много работы и провести ряд мероприятий: провести инвентаризацию; выровнять остатки по счетам; провести, если нужно аудиторскую проверку; рассчитать все расходы; рассчитать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль; реформировать баланс; подготовить расчетные показатели для того, чтобы заполнить основные формы отчетности и утвердить годовой отчет; написать пояснительную записку к балансу; подготовить приказ об учетной политике; открыть счета, с которых начнется новый учет.

С 2013 года бухгалтерскую отчетность надо сдавать раз в год.

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность теперь составляется, если это предусмотрено договорами, учредительными документами, решениями

собственника экономического субъекта, а не только законодательством РФ, как было раньше.

ООО «Еврострой» является молодой, динамично развивающейся компанией.

ООО «Еврострой» ведет бухгалтерский учет в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» и другими нормативными документами, инструкциями и положениями по бухгалтерскому учету. Во время начисляются и оплачиваются налоги и взносы. Первичные документы оформляются правильно и в положенные сроки.

ООО «Еврострой» составляет промежуточную бухгалтерскую отчетность для внутреннего использования и принятия управленческих решений.

В промежуточную бухгалтерскую отчетность входит: бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах.

Бухгалтерский баланс позволяет получить представление и о материальных ценностях, и о величине запасов, и о состоянии расчетов, и об инвестициях. Данные баланса широко используются для последующего анализа руководством организации, налоговыми органами, банками, поставщиками и другими кредиторами.

Отчет о финансовых результатах дает представление о тенденциях развития предприятия, его финансовых и производственных возможностях не только в прошлом и настоящем, но и в будущем.

Список использованных источников

1. Федеральный закон Российской Федерации от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации: Принят Гос. Думой 21 окт. 1994 г. // Изд. «Юрист», - 1996. - 950с.
4. Астахов В. П. Отчетность предприятия – 6-е изд., перераб. и доп. - Ростов н / Д: ИКЦ «МарТ», 2016г. – 958с.

5. Астахов В. П. Учет с поставщиками и подрядчиками. – Ростов н/Д: ИПЦ «Март», 2015г. – 448с.
6. Бычкова С. М., Формы отчетности– СПб: Лань, 2014г. - 397с.
7. Воронцов Л.Д. Новые преимущества расчетов с поставщиками // Главбух.-2014г.- 200с.
8. Вахрушина М.А. Бухгалтерия – Омега – Л; 2015г.- 432с.
9. Гинзбург А. И. Учет расчетов организации. – 2- е изд. – Спб.: Питер, 2017г. – 208с.
10. Гусева Т. М., Тайны бухгалтерии: Учеб. практическое пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2015г. – 504с.
11. Денисов Н.Л. Бухгалтерский учет с поставщиками// Бухгалтерский учет. – 2017г. – 350с.
12. Григорьев В. В., Оценка предприятия: теория и практика. – М.: ИНФРА – М., 2013г. – 325с.
13. Грузинов В. П., Финансы предприятия Учебное пособие. – М.: ИЭП, 2014г. – 128с.
14. Ивашкевич В. Б. Составляем отчетность: учеб. для вузов. – М.: Экономист, 2015г. – 618с.
15. Каверина О. Д. Управление на предприятии. – М.: Финансы и статистика, 2016г. – 352с.
16. Крейнина М. Н. Учет расчетов – М.: ИКЦ «ДИС», 2016г. – 224с.
17. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. - М.:ИНФРА-М, 2017г.- 280с.
18. Ларионов А. Д., Отчетность предприятий торговли. – М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2018г. – 360с.
19. Луговой В.А. Учет с поставщиками и подрядчиками - М.: Финансы и статистика, 2016г.-350с.
20. Любушин Н. П. Анализ финансового состояния организации: учебное пособие/ – М.: ЭКСМО, 2016г. – 256с.

21. Лысенко И. А. Бухгалтерский учет и аудит, М., ИПИО «Приз», 2015г. - 123с.
22. Нечитайло А.И. Учет расчетов с бюджетом - СПб., 2015г. - 374с.
23. Нидлз Б., Андерсон Х., Кондуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2014г.-340с.
24. Раицкий К.А. Экономика предприятия.- М.: ИВЦ Маркетинг,2014г.- 693с.
25. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. - 3- е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2016г. - 425 с.
26. Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2015г.- 496с.
27. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Инвестиции. - М., ИНФРА - М., 2015г. - 343 с.
28. Шредер Н.Г., Радачинский В.И. Производство: бухгалтерский учет и налогообложение. - «Юстицинформ», 2016г. - 410с.

Приложения

1. Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2015г.- С.114 [↑](#)
2. Любушин Н. П. Анализ финансового состояния организации: учебное пособие/ - М.: ЭКСМО, 2016г. - С.80 [↑](#)
3. Раицкий К.А. Экономика предприятия.- М.: ИВЦ Маркетинг,2014г.- С.90 [↑](#)
4. Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2015г.- С.212 [↑](#)
5. Лысенко И. А. Бухгалтерский учет и аудит, М., ИПИО «Приз», 2015г. - С.50 [↑](#)
6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. - М.:ИНФРА-М, 2017г.- С.81 [↑](#)

7. Каверина О. Д. Управление на предприятии. – М.: Финансы и статистика, 2016г. – С.80 [↑](#)
8. Приложение [↑](#)
9. Шредер Н.Г., Радачинский В.И. Производство: бухгалтерский учет и налогообложение. – «Юстицинформ», 2016г. – С.15 [↑](#)
10. Раицкий К.А. Экономика предприятия.– М.: ИВЦ Маркетинг,2014г.– С.119 [↑](#)
11. Луговой В.А. Учет с поставщиками и подрядчиками - М.: Финансы и статистика, 2016г.-С.211 [↑](#)
12. Ивашкевич В. Б. Составляем отчетность: учеб. для вузов. – М.: Экономист, 2015г. – С.298 [↑](#)
13. Ларионов А. Д., Отчетность предприятий торговли. – М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2018г. – С.74 [↑](#)
14. Беляевский, И. К. Экономический маркетинг: методология и анализ, особенности развития в кризисных условиях [Электронный ресурс] / И. К. Беляевский // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2015. – С.77 [↑](#)
15. Бодрягин, В. И. Развитие внутренней торговли в условиях рыночной экономики / В. И. Бодрягин // Российское предпринимательство. - 2015. – Т. 16, № 11. – С.55 [↑](#)
16. Барышев, С.Б. Концепция управленческого учета и анализа прибыли организаций/ С. Б. Барышев // Бухгалтерский учет. – 2012.– С.102 [↑](#)
17. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2016г. – С.304 [↑](#)