МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Курсовая работа

Основные принципы и этапы составления годового бухгалтерского отчета

по дисциплине: Бухгалтерская финансовая отчетность

Выполнил:

Проверил:

Йошкар-Ола 2009

Содержание

[Введение 4](#_toc62)

[Глава I 5](#_toc73)

[1.Понятие бухгалтерской отчетности, ее состав и содержание 5](#_toc74)

[2.Общие требования к составлению бухгалтерской отчетности 7](#_toc98)

[3.Процедура составления бухгалтерской отчетности 9](#_toc133)

[4. Отражение событий после отчетной даты и их последствий в бухгалтерской отчетности 13](#_toc340)

[5.Отражение в отчетности условных фактов хозяйственной деятельности и их последствий 14](#_toc361)

[Глава II Практическая часть 16](#_toc398)

[Бухгалтерский баланс 18](#_toc541)

[Отчет о прибылях и убытках 20](#_toc544)

[Отчет об изменении капитала 21](#_toc546)

[Отчет о движении денежных средств 26](#_toc552)

[Приложение к бухгалтерскому балансу 28](#_toc718)

[Пояснительная записка 34](#_toc725)

[Заключение 37](#_toc1054)

[Список литературы 38](#_toc1061)

# 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.

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 деятельности.

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.

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

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, как российских, так и иностранных.

В настоящее время бухгалтерская отчетность претерпевает серьезные изменения, стремясь к переходу российского бухгалтерского учета на международные стандарты бухгалтерской отчетности, который призван сузить различия между российскими и западными принципами бухгалтерского учета, путем сближения правил, бухгалтерских стандартов и процедур, связанных с подготовкой и представлением финансовой отчетности.

# Глава I

# Понятие бухгалтерской отчетности, ее состав и содержание

*Бухгалтерская отчетность —* это единая система данных о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Она составляется на основе данных бухгалтерского учета. Бухгалтерская отчетность состоит из:

• Бухгалтерского баланса (форма № 1);

• Отчета о прибылях и убытках (форма № 2);

• Отчета об изменениях капитала (форма № 3);

• Отчета о движении денежных средств (форма № 4);

• Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5);

• Пояснительной записки;

•Аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она подлежит обязательному аудиту.

К организациям, подлежащим обязательному аудиту, согласно Федеральному закону от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности", относятся: открытые акционерные общества (ОАО); кредитные организации, бюро кредитных историй, страховые организации, общества взаимного страхования, товарные или фондовые биржи, инвестиционные фонды, государственные внебюджетные фонды, фондом, источником образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц; объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 50 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20 миллионов рублей.

Субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку, могут представлять бухгалтерскую отчетность в составе Бухгалтерского баланса (форма № 1) и Отчета о прибылях и убытках (форма № 2).

Субъекты малого предпринимательства, обязанные проводить аудиторскую проверку, имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма № 3), Отчет о движении денежных средств (форма № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) при отсутствии соответствующих данных.

Если малые предприятия уплачивают налоги и ведут учет по упрощенной системе налогообложения (УСНО), бухгалтерская отчетность не составляется.

Некоммерческие организации могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма № 3), Отчет о движении денежных средств (форма № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) при отсутствии соответствующих данных, но им рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6).

Общественными организациями (объединениями), не осуществляющими предпринимательской деятельности и не имеющими кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), в составе бухгалтерской отчетности не представляются Отчет об изменениях капитала (форма МЗ), Отчет о движении денежных средств (форма № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и пояснительная записка.

Представляемая бухгалтерская отчетность прилагается к сопроводительному письму организации, оформленному в установленном порядке и содержащему информацию о составе представляемой бухгалтерской отчетности.

Необходимость составления бухгалтерской отчетности порождается одним из основополагающих принципов бухгалтерского учета — принципом непрерывности деятельности организации.

В современных условиях бухгалтерская финансовая отчетность служит одним из основных источников информации не столько для менеджмента различного уровня самой организации, сколько для внешних пользователей. В соответствии с этим бухгалтерская отчетность должна создавать необходимые условия пользователям информации для принятия ими управленческих решений, для взаимодействия с данной организацией. В свою очередь это достигается адекватностью отражения состояния экономических ресурсов организации. При этом такая адекватность подразумевает представление в бухгалтерской отчетности активов, обязательств перед организацией, доходов, расходов, прибылей и убытков и капитала организации. Данные качественные характеристики бухгалтерской отчетности определяют ее содержание. В свою очередь содержание бухгалтерской отчетности невозможно рассматривать без ее базовых понятий, к которым относятся:

• система учетных показателей (натуральное, денежное выражение и др.);

• хозяйственная деятельность коммерческой организации;

• период информационного охвата;

• данные бухгалтерского учета (показатели синтетических и аналитических счетов);

• обязательность формирования отчетности.

# Общие требования к составлению бухгалтерской отчетности

При составлении бухгалтерской отчетности должны соблюдаться допущения: непрерывности хозяйственной деятельности, последовательности применения форм бухгалтерской отчетности и подходов к формированию показателей.

К составлению бухгалтерской отчетности предъявляются следующие общие требования:

1) *полнота:* в бухгалтерскую отчетность должны включаться показатели, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении;

2) *существенность:* организация может отражать отдельные показатели дополнительной строкой, если они существенны (существенность — 5% и выше от общего итога показателя данных) и если нераскрытие данного показателя может повлиять на экономическое решения пользователей, принимаемые на основе отчетной информации;

3) *нейтральность:* исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп заинтересованных пользователей перед другими;

4) *достоверность:* сведения, приводимые в отчетности, должны быть обоснованы и подтверждены результатами инвентаризации и заключением независимой аудиторской фирмы;

5) реальность: показатели бухгалтерской отчетности должны соответствовать рыночным значениям того или иного актива;

6) *своевременность:* представление отчетности в соответствующие инстанции в установленные сроки;

7) *доступность:* отчетность должна быть доступна всем заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности;

8) *тождественность:* равенство данных синтетического и аналитического учета;

9) *сопоставимость* отчетных данных с данными за период, предшествующий отчетному. По каждому числовому показателю в бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составленного за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года (отчетный и предшествующий отчетному);

10) *публичность:* опубликование финансовой отчетности в газетах, журналах, буклетах и других печатных изданиях, доступных пользователям бухгалтерской отчетности.

*11) Требование цельности* — бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (в том числе выделенные на отдельные балансы).

Прочие требования (правила) составления бухгалтерского отчета:

*Требование отчетного периода* — при составлении бухгалтерской отчетности за год отчетным периодом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, — по 31 декабря следующего года. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода. При этом под отчетным периодомпонимается период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность, а под отчетной датой — дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

*Требование оформления* — каждая составляющая часть бухгалтерской отчетности должна содержать следующие данные:

* наименование составляющей части бухгалтерской отчетности;
* указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность ("на \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 200\_\_ г.", "за \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 200\_\_ г.");
* организация (указывается полное наименование юридического лица (в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);
* идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) (указывается присвоенный налоговым органом в установленном порядке идентификационный номер налогоплательщика);
* вид деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным в соответствии с требованиями нормативных документов, утверждаемых Государственным комитетом Российской Федерации по статистике);
* организационно-правовая форма/форма собственности (указывается организационно-правовая форма организации согласно Классификатору организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов (ОКОПФ) и код собственности по Классификатору форм собственности (ОКФС);
* единица измерения (указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб. - код по ОКЕИ 384; млн. руб. - код по ОКЕИ 385);
* местонахождение (адрес) (указывается на форме Бухгалтерского баланса);
* дата утверждения (указывается установленная дата для годовой бухгалтерской отчетности);
* дата отправки/принятия (указывается конкретная дата почтового, электронного и иного отправления бухгалтерской отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности).

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке. Бухгалтерскую отчетность подписывают руководитель и главный бухгалтер организации. В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации, ведущей учет, либо специалистом-бухгалтером, ведущим бухгалтерский учет.

*Требование денежного измерения* — бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте Российской Федерации.

В бухгалтерской отчетности не должно быть подчисток или помарок., если исправления необходимы, то пишется «Исправленному верить» и подписывается лицами, ответственными за это.

Отдельные показатели формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу», согласно образцу формы, могут представляться в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включаться в пояснительную записку.

Годовая бухгалтерская отчетность должна представляться в соответствующие инстанции не ранее 60 дней после отчетного года и не позднее 90 дней по окончании отчетного года.

Открытые акционерные общества (ОАО), банки, страховые компании, биржи, инвестиционные фонды обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность и итоговую часть аудиторского заключения не позднее 1 июня следующего за отчетным года. Порядок опубликования указан в Приказе Минфина РФ от 28 ноября 1996 г. № 101.

Бюджетные организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящим органам, которым они подчиняются, в сроки, им установленные. Если бюджетная организация состоит из федерального бюджета, то она обязана представить бухгалтерскую отчетность и в территориальный орган федерального казначейства.

# Процедура составления бухгалтерской отчетности

При составлении и представлении бухгалтерской отчетности необходимо руководствоваться Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (Собрание законодательства Российской Федерации, 1996, N 48, ст. 5369), положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99 и иными положениями по бухгалтерскому учету, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. N 94н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 9 ноября 2000 г. N 9558-ЮД указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), Приказом Минфина «О формах бухгалтерской отчетности и указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности» от 22 июля 2003 г. № 67н.

Показатели бухгалтерской отчетности формируются в системе бухгалтерского учета.

Цикл учетной работыза любой месяц в межотчетном периоде можно разделить на три этапа:

1) обработка первичных документов (реестров первичных документов), представляемых материально ответственными лицами, составление накопительных и группировочных ведомостей;

2) систематизация первичных документов в учетных регистрах;

3) формирование информации об объектах бухгалтерского учета на счетах Главной книги на основании итоговых данных учетных регистров. Показатели Главной книги (обороты по дебету и кредиту счетов, остатки), а в необходимых случаях и показатели регистров аналитического учета используются для составления бухгалтерской отчетности.

Процедура составления бухгалтерской отчетности включает:

1) проверку записей на счетах бухгалтерского учета и исправление ошибок;

2) уточнение оценки отраженных в бухгалтерском учете активов и пассивов;

3) отражение финансового результата деятельности организации;

4) заполнение форм бухгалтерской отчетности.

Для проверки полноты и правильности записейпо счетам бухгалтерского учета используются различные приемы, которые в значительной мере зависят от применяемой в организации формы бухгалтерского учета.

Обычно проверку записей на счетах бухгалтерского учета проводят по следующим направлениям:

• сравнивают обороты по каждому синтетическому счету с итогами документов, послуживших основаниям для записей;

• сравнивают между собой обороты и остатки по всем синтетическим счетам (суммарно);

• сверяют обороты и остатки по каждому синтетическому счету с соответствующими показателями аналитического учета.

Для сличения оборотов и остатков по всем синтетическим счетам составляют оборотно-сальдовую ведомость (табл. 1).

Учетные записи на синтетических счетах проверяются по итогам оборотно-сальдовой ведомости, в которой должны соблюдаться три пары равенства:

*Таблица 1* Форма оборотно-сальдовой ведомости

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Счет | Сальдо на начало периода | Оборотыза период | Сальдо на конецпериода |
| **код** | наименование | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 01 | Основные средства | 400000 |  | 20000 | 30000 | 390000 |  |
|  | и т.д. |  |  |  |  |  |  |
|  | Итого |  |  |  |  |  |  |

• сумма дебетовых сальдо по всем счетам на начало отчетного периода должна быть равна сумме кредитовых сальдо по всем счетам на начало отчетного периода (итоги граф 3 и 4);

• сумма дебетовых и сумма кредитовых оборотов по всем счетам за отчетный период должны быть равны между собой (итоги граф 5 и 6);

• сумма дебетовых сальдо по всем счетам на конец отчетного периода должна быть равна сумме кредитовых сальдо по всем счетам на конец отчетного периода (итоги граф 7 и 8).

Отсутствие равенства в какой-либо паре граф указывает на ошибку в записях или в подсчетах записей на счетах.

Проверка соответствия данных синтетического и аналитического учета производится путем составления оборотно-сальдовых ведомостей по всем аналитическим счетам, открытым к отдельному синтетическому счету. При этом проверяется равенство:

• суммы сальдо на начало отчетного периода по всем аналитическим счетам и сальдо на начало отчетного периода соответствующего синтетического счета (данное равенство должно выполняться и в отношении сальдо на конец отчетного периода);

• суммы оборотов (дебетовых и кредитовых) за отчетный период по всем аналитическим счетам и дебетового и кредитового оборота соответствующего синтетического счета.

Если бухгалтерский учет ведется с применением автоматизированной формы, то тождество данных синтетического и аналитического учета обеспечивается бухгалтерской программой.

Выявленные в бухгалтерском учете ошибки подлежат исправлению.

Исправительные записи вносятся в бухгалтерский учет на основании бухгалтерских справок, которые должны иметь обязательные реквизиты первичного документа.

Порядок внесения исправлений зависит от сроков, в которые обнаружены ошибки:

• при выявлении ошибок текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены;

• при выявлении ошибок в бухгалтерском учете отчетного года после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря года, за который подготавливается годовая бухгалтерская отчетность;

• при выявлении в текущем отчетном периоде ошибок в бухгалтерском учете за прошлый отчетный год (после утверждения годовой бухгалтерской отчетности) исправления в бухгалтерский учет и отчетность за прошлый год не вносятся. Такие ошибки отражаются в текущем отчетном году, т.е. тогда, когда они выявлены.

Уточнение оценки отраженных в бухгалтерском учете активов и пассивов включает следующие процедуры:

1. *проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности и отражение ее результатов в бухгалтерском учете.*

Проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности обязательно, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. В данном случае речь идет о таких видах оборотных активов, как материалы, незавершенное производство, готовая продукция, товары и т.п.

По некоторым видам имущества разрешено проводить инвентаризацию реже: по основным средствам — один раз в три года, по библиотечным фондам — один раз в пять лет.

В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности, доходов и расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов производится перед составлением годовой отчетности по состоянию на 31 декабря.

Порядок проведения инвентаризации регламентируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13.06.95 г. №49.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

• излишки имущества приходуются по рыночным ценам на дату проведения инвентаризации;

• недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относится на счета учета затрат (расходов на продажу);

• недостача имущества и его порча сверх норм естественной убыли относится на виновное лицо. При этом виновник должен возместить недостающие ценности по рыночной стоимости, но не ниже их балансовой стоимости;

• если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то потери от недостачи и порчи списываются на внереализационные расходы;

2) *создание оценочных резервов на дату составления отчетности.*

При составлении отчетности производится уточнение оценки некоторых объектов имущества, если стоимость этого имущества, отраженная в бухгалтерском учете, оказывается выше их реальной стоимости. Уточнение оценки производится путем создания оценочных резервов:

• резерва под снижение стоимости материальных ценностей;

• резерва под обесценение финансовых вложений;

• резерва по сомнительным долгам.

При наличии резервов ценности и обязательства в бухгалтерском балансе показываются в оценке-нетто, т.е. за вычетом соответствующего резерва.

1. *уточнение оценки финансовых вложений, по которым можно определить их текущую рыночную стоимость.*

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты (в составе операционных доходов или расходов);

1. *отражение на счетах учета имущества ценностей, находящихся в пути.*

При составлении отчетности организации должны учесть на счетах учета имущества еще не поступившие в организацию ценности, если на эти ценности в соответствии с условиями договоров перешли права владения, пользования и распоряжения.

Такие ценности могут находиться в пути, т.е. они переданы по условиям договора перевозчику, или на складе поставщика на ответственном хранении;

1. *уточнение оценки имущества (работ, услуг), полученных (выполненных, оказанных) по неотфактурованным поставкам, расчетные документы по которым получены до даты представления отчетности.*

Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком).

Неотфактурованные поставки приходуются по счетам учета материальных запасов по принятым в организации учетным ценам. В случаях, если организация использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материалов, то указанные материальные запасы приходуются по рыночным ценам. После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком;

1. *пересчет в рубли на дату составления бухгалтерской отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.*

Если организация по состоянию на отчетную дату имеет средства в валюте на валютных счетах, в кассе, а также обязательства в валюте (дебиторскую или кредиторскую задолженность), то они подлежат переоценке по курсу соответствующих валют, установленных Центральным банком РФ на дату составления отчетности. Разница в оценке валют, выявленная на счетах учета денежных средств в валюте, а также на счетах учета расчетов, составляет курсовую разницу, которая относится на внереализационные доходы или расходы.

Отражение финансового результата деятельности организации при составлении годовой бухгалтерской отчетности включает:

• закрытие субсчетов, открытых к счету 90 «Продажи» (90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы»), на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»;

• закрытие субсчетов, открытых к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Прочие расходы»), на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

• начисление налога на прибыль, а также сумм причитающихся налоговых санкций;

• реформация баланса: списание чистой прибыли (убытка) на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Процедура заполнения форм бухгалтерской отчетностипредставляет собой перенос сгруппированных по элементам отчетности данных из бухгалтерских регистров в соответствующие разделы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и других форм бухгалтерской отчетности. Основным учетным регистром, на основании которого заполняются отчетные формы, является Главная книга. Некоторые показатели форм бухгалтерской отчетности определяются по данным аналитического учета. При отражении данных в бухгалтерской отчетности следует иметь в виду, что если в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету показатель должен вычитаться из соответствующих показателей (данных) при исчислении соответствующих данных (промежуточных, итоговых и пр.) или имеет отрицательное значение, то в бухгалтерской отчетности этот показатель показывается в круглых скобках.

Важным контрольным моментом при заполнении форм бухгалтерской отчетности является взаимоувязка показателей форм отчетности, под которой понимается сопоставление показателей, демонстрирующих оценку одних и тех же элементов финансового положения организации в разных формах бухгалтерской отчетности.

#  Отражение событий после отчетной даты и их последствий в бухгалтерской отчетности

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финан­совое состояние, движение денежных средств или результаты дея­тельности организации и который имел место в период между отчет­ной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год.

Событием после отчетной даты признается также объявление годо­вых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год.

К событиям после отчетной даты относятся:

* события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;
* события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

Примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты, приведен в приложении к ПБУ 7/98.

Существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации.

Событие после отчетной даты признается существенным, если без знания о нем пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации.

Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно исходя из общих требований к бухгалтерской отчетности.

Последствия события после отчетной даты отражаются в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации, либо путем раскрытия соответствующей информации.

При составлении бухгалтерской отчетности организация оценивает последствия события после отчетной даты в денежном выражении. Для оценки в денежном выражении последствий события после отчетной даты организация делает соответствующий расчет. Организацией должно быть обеспечено подтверждение такого расчета.

Данные об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации отражаются в бухгалтерской отчетности с учетом событий после отчетной даты, подтверждающих существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность, или свидетельствующих о возникших после отчетной даты хозяйственных условий, в которых организация ведет свою деятельность, и тем самым невозможности применения допущения непрерывности деятельности к деятельности организации в целом или какой-либо существенной ее части. При этом события после отчетной даты отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности в установленном порядке.

При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, производится сторнировочная (или обратная) запись на сумму, отраженную в бухгалтерском учете отчетного периода. Одновременно в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

Событие после отчетной даты, свидетельствующее о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность, раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся.

В таком же порядке отражаются в бухгалтерской отчетности годовые дивиденды, рекомендованные или объявленные в установленном порядке по результатам работы организации за отчетный год.

При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

Информация, раскрываемая в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, должна включать краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении. Если возможность оценить последствия события после отчетной даты в денежном выражении отсутствует, то организация должна указать на это.

В случае если в период между датой подписания бухгалтерской отчетности и датой ее утверждения в установленном порядке получена новая информация о событиях после отчетной даты, раскрытых в бухгалтерской отчетности, представленной пользователям, и (или) произошли (выявлены) события, которые могут оказать существенное влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации, то организация информирует об этом лиц, которым была представлена данная бухгалтерская отчетность.

# Отражение в отчетности условных фактов хозяйственной деятельности и их последствий

В соответствии с ПБУ 8/01 условным фактом хозяйственной деятельности признается имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий.

К условным фактам относятся:

1. незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком, и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды;
2. неразрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
3. выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили;
4. учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок платежа по которым не наступил до отчетной даты;
5. продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион и др.;
6. другие аналогичные факты.

Последствиями условного факта, определяемыми по состоянию на отчетную дату при формировании бухгалтерской отчетности, могут быть условные обязательства или условные активы.

Под условным обязательством понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации.

К условным обязательствам относятся:

* существующее на отчетную дату обязательство организации, в отношении величины либо срока исполнения которого существует неопределенность;
* возможное обязательство организации, существование которого на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо ненаступлением будущих событий, не контролируемых организацией.

Под условным активом понимается такое последствие условного факта, которое в будущем, с очень высокой или высокой степенью вероятности, приведет к увеличению экономических выгод организации.

Все существенные последствия условных фактов подлежат отражению в бухгалтерской отчетности организации за отчетный год, независимо от того, являются ли они благоприятными или неблагоприятными для организации.

Для целей отражения в бухгалтерской отчетности условные обязательства подразделяются на две группы:

* существующие на отчетную дату обязательства, в связи с которыми на счетах бухгалтерского учета создаются резервы в порядке, установленном в пунктах 8 и 9 ПБУ 8/01;
* возможные обязательства, информация о которых подлежит раскрытию в пояснительной записке.

Создание резерва признается в бухгалтерском учете расходом и в зависимости от вида обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы.

В течение отчетного года при фактическом наступлении фактов хозяйственной деятельности, ранее признанных организацией условными, последствия которых были учтены при создании резерва, в бухгалтерском учете организации отражается сумма расходов организации, связанных с выполнением организацией признанных обязательств, или кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом учета резерва.

Если не выполняется хотя бы одно из условий, предусмотренных ПБУ 8/01, резерв в связи с условными обязательствами не создается. В этом случае информация об условном обязательстве раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации за отчетный период.

По каждому условному обязательству раскрывается следующая информация:

* краткое описание характера обязательства и ожидаемого срока его исполнения;
* краткая характеристика неопределенностей, существующих в отношении срока исполнения и величины обязательства.

Для каждого резерва, образованного в связи с последствиями условного факта, дополнительно раскрывается следующая информация:

* сумма резерва на начало и конец отчетного периода;
* сумма резерва, списанная в отчетном периоде в связи с признанием организацией обязательства, ранее признанного условным;
* неиспользованная (излишне начисленная) сумма резерва, отнесенная в отчетном периоде на прочие доходы организации;
* примененная ставка (ставки), способы дисконтирования и их обоснование.

Информация об условных фактах и резервах, образованных в связи с последствиями условного факта, может раскрываться по группам однородных условных обязательств или резервов, образованных в связи с однородными условными фактами хозяйственной деятельности, например, в связи с выданными гарантийными обязательствами организации, судебными разбирательствами и т.п.

Информация о наличии и величине выданных организацией гарантий, обязательствах, вытекающих из учтенных (дисконтированных) организацией векселей, и других аналогичных обязательств, принятых на себя организацией, как правило, раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации за отчетный период, независимо от степени вероятности возникновения последствий таких фактов хозяйственной деятельности.

Информация об условных активах раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации за отчетный период в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит. При этом в бухгалтерском балансе за отчетный период условные активы не отражаются, а в синтетическом и аналитическом учете отчетного периода не производятся никакие учетные записи.

Информация об условных активах, раскрываемая в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации, не должна содержать указания на степень вероятности или величину оценки условного актива.

При фактическом получении актива, признанного условным, в бухгалтерской отчетности за отчетный период, в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в котором фактически получен актив, в общем порядке делается запись, отражающая получение этого актива.

В исключительных случаях, когда раскрытие информации о последствиях условных фактов в объеме, предусмотренном ПБУ 8/01, наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования последствий соответствующего условного факта, то организация может не раскрывать информацию в полном объеме. Организация должна указать в пояснительной записке лишь общий характер условного факта и причину, по которой более подробная информация не раскрывается.

# Глава II Практическая часть

Реформация баланса.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Сумма |
| списываются доходы и расходы по обычным видам деятельности |
| 90.01 | 90.09  | 424 793 655 |
| 90.09 | 90.02 | 339 384 656 |
| 90.09 | 90.03 | 64 799 032 |
| 90.09 | 99.01 | 20 609 967 |
| списываются прочие доходы и расходы |
| 91.01 | 91.09 | 7 786 574 |
| 91.09 | 91.02 | 11 439 627 |
| 99.02 | 91.09 | 3 653 053 |
| списываются доходы и расходы отчетного года на счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» |
| 99. 01 | 99.09 | 20 609 967 |
| 99.09 | 99.02 | 3 653 053 |
| 99.09 | 99.03 | 4 069 659 |
| 99.09 | 99.04 | 3 264 000 |
| 99.09 | 99.05 | 6 399 919 |
| 99.09 | 84 | 3 223 336 |

# Бухгалтерский баланс

# Отчет о прибылях и убытках

# Отчет об изменении капитала

# Отчет о движении денежных средств

**Расчет величины влияний изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Курс  | Сумма в валюте | Сумма в тыс. руб. на отчетную дату | Сумма в тыс.руб. на дату совершения хозяйственных операций |
| Поступило | Оплачено | Поступило | Оплачено | Поступило | Оплачено |
| 12.05 | 24,95 | 213 000,00 |  | 5 329  |  | 5314 |  |
| 01.06 | 24,90 |  | 101 010,00 |  | 2527 |  | 2515 |
| 07.10 | 24,80 | 60 156,59 |  | 1505 |  | 1492 |  |
| 12.11 | 25,00 |  | 58 188,72 |  | 1456 |  | 1455 |
| Итого | 273156,59 | 159198,72 | 6834 | 3983 | 6806 | 3970 |

Величина влияний изменений курса иностранной валюты =

=2 851– 2 836 = 15 тыс. руб.

# Приложение к бухгалтерскому балансу

# Пояснительная записка

 *ОТКРЫТОЕ АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО «АКТИВ»*

424000, РОССИЯ, Республика Марий Эл, город Йошкар-Ола, ул. Зеленая, 50, телефон \ факс 8(8362) 44-55-66

ИНН/КПП 1215000000/121500000, ОКВЭД ­­– 12.12.15, ОКПО – 912000,

р/с 40700000000000000999, Банк Йошкар-Ола (ОАО) к/с 30100000000000000999, БИК 048888888

Пояснительная записка к годовому отчету за 2009 год

ОАО «Актив»

I Общие сведения об организации.

Виды деятельности.

Основной вид деятельности ОАО «Актив» – производство CD/DVD дисков.

Дополнительной услугой с 01.01.2009 года стала доставка продукции заказчику.

Организационная структура организации.

Организационная структура управления ОАО «Актив» выглядит следующим образом:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Общее собрание |  |
|  | Совет директоров |  |
|  | Президент |  |
| Советник |  | Вице-президент |
| Экономический отдел | Отдел развития |  | Производственный отдел | Отдел продаж |

Высшим органом ОАО «Актив» является общее собрание акционеров, которое должно проходить не реже одного раза в год. Общее руководство деятельностью организации осуществляет совет директоров ОАО «Актив».

Непосредственно деятельностью организации руководит правление. Оно несет ответственность перед общим собранием акционеров и советом директоров.

Сведения об общем количестве акционеров (участников) организации.

Общее количество акционеров (участников), сведения о которых имеются в организации на 01.01.2009 г.: 5 лиц. Номинальных держателей нет.

Сведения о структуре уставного капитала.

Уставный капитал организации на 01.01.2009 г. составляет 13 000 000 рублей и разделен на 13 000 акций. Из которых 12 000 обыкновенных именных бездокументарных акций номинальной стоимостью 1000 рублей каждая и 1 000 привилегированных акций номинальной стоимостью 1000 рублей каждая с правом получения дивидендов в сумме 10 рублей на каждую Размер доли обыкновенных именных бездокументарных акций в уставном капитале составляет 92%, привилегированных – 8%.

За три последних года уставный капитал организации не изменялся.

 II Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности.

Таблица 1. Данные об изменении численности сотрудников (работников) организации и об изменении размеров фонда оплаты труда

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | 2007 | 2008 | 2009 |
| Среднесписочная численность работников, чел. | 200 | 210 | 204 |
| Объем денежных средств, направленных на оплату труда, руб. | 8 000 000 | 10 100 000 | 9 965 418  |
| Среднегодовая заработная плата одного сотрудника, руб. | 40 000 | 48 095 | 48 850 |
| Объем денежных средств, направленных на социальное обеспечение, руб. | 2 080 000 | 5 300 000 | 6 388 400 |
| Общий объем израсходованных денежных средств, руб. | 10 080 000 | 15 400 000 | 16 353 818 |

Численность сотрудников организации увеличивается, абсолютное отклонение за период 2007-2009 годов составляет 4 человека. Среднегодовая заработная плата одного сотрудника за рассматриваемый период возросла на 22% (с 40 000 до 48 850 рублей). Рост оплаты труда обусловлен необходимостью обеспечения стабильности кадрового состава организации, повышения престижности работы и привлечения новых высококвалифицированных сотрудников.

Таблица 2. Основные технико-экономические показатели

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | 2007 | 2008 | 2009 |
| Объем продаж, всегов том числе- продано продукции- оказано услуг | 348 304 450*348 304 450* | 386 440 678*386 440 678* | 359 994 623*359 094 623**900 000* |
| Себестоимость продаж, всегов том числе- продукции- услуг | 337 855 316*337 855 316* | 375 574 000*375 574 000* | 339 384 756*338 385 669**999 087* |
| Прибыль (убыток) от реализации | 10 449 134 |  10 866 678  | 20 609 967 |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 7 105 411 | 7 209 362  | 16 956 914 |
| Прибыль (убыток) после налогообложения | 1 705 299 | 2 876 207  | 3 223 336 |
| Базовая прибыль (убыток) на одну акцию | 141 | 239 | 268 |
| Затраты на один рубль продукции | 0,97 | 0,97 | 0,94 |
| Рентабельность продаж | 3% | 2,81% | 5,73% |
| Уровень абсолютной ликвидности | 0,36 | 0,39 | 0,45 |
| Коэффициент финансовой зависимости | 1,28 | 1,39 | 1,69 |
| Соотношение собственных и привлеченных средств | 1,87 | 2,57 | 1,44 |

За 12 месяцев 2009 года, по сравнению с 2008 годом, объем продаж снизился на 7 % вследствие сокращения спроса на продукцию. Но прибыль от продаж возросла в 1,89 раз, это было достигнуто за счет снижения себестоимости продукции.

В сравнении с 2007 годом объем продаж 2009 года вырос на 3 %, затраты на один рубль продукции сократились на 3 % , а прибыль от продаж увеличилась в 1,97 раз.

За счет имеющихся денежных средств у организации в 2009 году может быть погашено 45 % краткосрочных долгов, абсолютное отклонение за весь рассматриваемый период 9 %.

За период 2007 – 2009 г коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств снизился в абсолютном отношении на 0,43, что свидетельствует об увеличении привлеченных средств на каждый рубль собственного капитала.

# Заключение

Бухгалтерский учет является важнейшим звеном современной системы управления деятельностью хозяйствующего субъекта (организации). Он осуществляет информационное обеспечение субъекта управления о финансово-хозяйственной деятельности. По его данным определяют результаты деятельности как самой организации, так и ее подразделений, осуществляя повседневный контроль за рациональным использованием имеющихся ресурсов, составом, структурой и способах формирования финансовых результатов. Для характеристики и изучения итогов финансово-хозяйственной деятельности организации за отчетный период данные бухгалтерского учета обобщаются и систематизируются в отчетности. Поэтому отчетность представляет собой совокупность показателей, характеризующих состояние и результаты деятельности организации за истекший период, обобщенных в определенном порядке и последовательности. Составление отчетности является завершающим этапом учетного процесса.

В условиях рыночной экономики процесс формирования показателей, характеризующих результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, приобретает новые количественные и качественные особенности. В этих условиях основное требование к информации, отраженной в бухгалтерской отчетности, заключается в том, что она должна быть полезной для пользователей, заинтересованных в деловых отношениях с данной организацией.

Чтобы информация, содержащаяся в отчетности, была необходимой пользователям, она должна отвечать определенным качественным критериям, которые отражены в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в российской федерации и в ПБУ 4/99.

Качественными признаками отчетной информации, прежде всего, являются: понятность, полнота, достоверность, существенность, нейтральность, сопоставимость.

Для обеспечения составления в короткие сроки экономически достоверной бухгалтерской отчетности организация проводит определенную подготовительную работу, позволяющую путем последовательного выполнения совокупности действий и методологических приемов сформировать отчетную информацию. Процесс формирования информации для составления бухгалтерской отчетности включает несколько этапов подготовительной работы, последовательность осуществления которых определяется заранее разработанным в организации и доведенным до исполнителей графиком представления необходимых сведений.

# Список литературы

1. Гражданский кодекс РФ
2. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»
3. Федеральный закон от 07.09.2001 N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности"
4. Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. N 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в российской федерации, утв. 26.07.1998 № 34н
6. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организаций" (ПБУ 4/99), утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н
7. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98) , утв. приказом Минфина РФ от 25.11.1998 № 56н
8. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01), утв. приказом Минфина РФ от 28.11.2001 № 96н.
9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. 94н.
10. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебник / В.П. Астахов - Изд. 8-е, доп. и перераб. - Ростов н/Д: Феникс, 2007. - 891 с.
11. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник для вузов / В Новодворский. – М.: ОМЕГА-Л, 2009
12. Бухгалтерская (финансовая) отчетность / С.И. Пучкова. – М.: Эксмо, 2005
13. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации: учебное пособие / О.А. Заббарова. – М.: Эксмо, 2009
14. Бухгалтерская отчетность организации 2008-2009 / Л.В. Сотникова. - СПб.: ПИТЕР, 2009
15. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Учебное пособие / М.И. Баканов. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006
16. Бухгалтерская (финансовая) отчетность / Е.С Соколова, Л.И Егорова, К.К. Арабян. – М.: МЭСИ, 2006
17. Бухгалтерская финансовая отчетность: составление и анализ / А. П Камышанов, П. И Камышанов, - 7-е изд., испр. – М.: ОМЕГА-Л, 2009 г
18. Лытнева Н. А., Малявкина Л. И., Федорова Т. В. Л88 Бухгалтерский учет: Учебник. — М.: ФОРУМ: ИНФРА–М, 2006.—496 с.
19. Кондраков Н. П.Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. - 448 с.
20. Волков Д. Л. Финансовый учет: теория, практика, отчетность организации: Учеб. пособие. — СПб.: Издат. дом С.-Петерб. гос. ун-та, 2006. — 640 с.
21. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие / А.Е. Суглобом, Б.Т. Жарылгасова. – 2-е издание - М.: КНОРУС, 2007. - 496с.
22. Жарылгасова Б.Т., СуглобовА.Е*.* Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: Учебное пособие. М.: Экономистъ, 2004.
23. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Учебное пособие / Г.В. Корнева. – М.: АТиСО, 2005
24. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Учебное пособие / И.В. Сугаипова. – Ростов н/Д: Феникс, 2005
25. Финансовый учет: учебник для вузов / Под ред. В.Г. Гетьман. – 3-е издание. – М.: Финансы и статистика, 2004
26. Бухгалтерский финансовый учет / Н.Г. Сафронова, Я.В. Яцюк. – М.: -ИНФРА-М, 2005
27. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебное пособие / Л.В. Усатова, Н.В. Мухартова. – М.: «Дашков и К», 2006
28. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / Е.В. Акчурина, Л.П. Солодко. – М.: Экзамен, 2004
29. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / И.В. Анциферова. –М.: Перспектива, 2008
30. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии. – М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2007. – 552с.
31. Санин К.В., Санин М.К. Бухгалтерский учет: учебное пособие. – СПб.: СПб ГУИТМО, 2005. – 141с.
32. Бухгалтерский учет: Учебник для студентов вузов / Б94 Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин; Под ред. проф. ЮА Бабаева, проф. И.П. Комиссаровой.— 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. - 527 с.
33. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / В.Р.Захарьин. – М.: РИОР, 2004
34. Бухгалтерский финансовый учет / А.Е Шевелев. – Ростов н/Д: Феникс, 2004
35. Справочно-правовая система «Консультант+»