**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.

Бухгалтерская отчетность это система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период. Она представляет собой средство управления предприятием и одновременно метод обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности. В свою очередь отчетность служит исходной базой для последующего планирования.

В международной практике и российском законодательстве основная функция бухгалтерского учета определена как информационная. Именно информационная функция бухгалтерского учета и финансовой отчетности играет значимую роль в экономике, она обеспечивает эффективную конкуренцию на рынке капитала. Принятие верных инвестиционных решений невозможно без достоверной бухгалтерской отчетности.

Одним из направления развития бухгалтерского учета в России является адаптация существующей национальной системы учета к требованиям международных стандартов учета и финансовой отчетности (МСФО). Международные стандарты финансовой отчетности – это правила, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию информации об имуществе, источниках его образования, финансовых результатах для составления финансовых отчетов организаций в мировом масштабе. Они обеспечивают сопоставимость показателей, представленных в бухгалтерской отчетности организаций, функционирующих в разной экономической среде, и являются условием доступности отчетной информации для внешних пользователей.

В основе МСФО лежит представление о том, что бухгалтерский учет ведется для управления финансовыми вложениями и потоками со стороны инвестора или кредитора. В этом его главное отличие от традиционного учета, который ведется администратором, действующим в интересах собственника для отражения экономической деятельности объекта собственности. Это различие обусловило основные особенности развития МСФО: приоритет баланса; отказ от исторической стоимости; замена концепции собственности концепцией контроля; переход от учета имущества к учету ресурсов.

Целью развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004-2010гг.) является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации. В частности, функции формирования информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями: собственниками, инвесторами, кредиторами, органами государственной власти, управленческим персоналом хозяйствующих субъектов и др.

Дальнейшее развитие бухгалтерского учета в России непосредственно связано с активизацией МСФО для построения эффективного учетного процесса. Одним из основных направлений дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности является повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности. Формирование информации для составления бухгалтерской отчетности происходит в учетной системе сельскохозяйственных организаций согласно положениям по бухгалтерскому учету. Для принятия верных управленческих решений, для составления отчетности в формате МСФО должны быть использованы положения международных стандартов учета и финансовой отчетности (IAS).

Целью написания курсовой работы является изучение существующего порядка ведения бухгалтерской отчетности, экономической характеристики предприятия, с отражением механизма составления и представления финансовой отчетности, рассмотрение внутренних и внешних отношений хозяйствующего субъекта, выявление его финансового положения и разработка предложений по усовершенствованию бухгалтерского баланса.

Объектом исследования является ООО «УПХ «Брюховецкое» Брюховецкого района.

Для расчетов использовались конструктивные методы экономического анализа. Методологической базой послужили нормативно-законодательные акты, труды ученых экономистов по теме исследования.

В ходе выполнения работы, в качестве источника информации, были использованы годовые отчеты ООО «УПХ «Брюховецкое» за 2005 - 2007 гг.

**1. ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ И СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ И РОССИЙСКИМИ СТАНДАРТАМИ**

Развитие международных экономических связей на уровне предприятий условиях рыночных отношений и конкурентной борьбы невозможно без надлежащего информационного их обеспечения. Основная проблема при передачи информации потенциальным инвесторам заключается в том, что не существует и двух стран с абсолютно одинаковыми правилами учета, а поэтому взаимное представление отчетных данных фирмами, зарегистрированными и осуществляющими основной объем своих операций в разных странах, вызывает вполне естественную настороженность с позиции оценки адекватности объявленного (т.е. представленного в виде отчетности) фактическому состоянию. В числе причин подобной настороженности главенствующую роль, играют причины, имеющие чисто профессиональную природу и заключающиеся в том, что пользователь информационным продуктом может не достаточно четко понимать логику и базовые алгоритмы формирования предъявленных ему показателей [5].

Особый интерес приобретает изучение зарубежного опыта формирования системы учета и отчетности, как на национальном, так и на международном уровне.

Так как процесс бухгалтерского учета опирается на некоторые договоренности, то, прежде всего, нужно познакомиться с ними – это аксиомы, обязательные принципы экономико-учетной деятельности каждой фирмы. Принципы и стандарты учета обязательно присутствуют в любой бухгалтерской системе – невозможно грамотно и стандартизировано вести систематический учет: нужны опорные понятия и правила. [8]

Принципы (GAAP) и стандарты (МСФО – IAS)

Для того чтобы уменьшить страновую вариабельность в правилах ведения учета и подготовки отчетности и сгладить степень взаимного недоверия в отношении «правильности или неправильности» подобных правил, международное бухгалтерское сообщество как раз и приняло решение провести определенную их унификацию путем разработки и внедрения типовых регуляторов, получивших название международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Эту работу начали вести под лозунгом необходимости гармонизации и стандартизации учета.

Процессы унификации учетных процедур в международном контексте, особенно активизировавшиеся в последней четверти XX в., имеют на самом деле давнюю традицию, а начало им было положено в 1904г., когда в Сент-Луисе (США) прошел первый Международный конгресс бухгалтеров. Начиная с 1952г. конгрессы организуются каждые пять лет, и оказывают весьма значимое влияние на развитие бухгалтерской профессии. Именно на одном из таких конгрессов (Амстердам, 1957) и была впервые озвучена мысль о необходимости разработки международных учетных стандартов [Ковалев].

Изначально США стало вводить в свою деятельность обоснованные и отражающие практические задачи общие принципы бухгалтерского учета (Generally Accepted Accounting Principles – сокращенно GAAP), что значительно облегчило работу всех финансовых органов этой большой страны. В настоящее время их более пятидесяти.

Четыре организации оказывают наибольшее влияние на формирование принципов бухучета:

- Американский Институт дипломированных Независимых Бухгалтеров;

- Комитет по стандартам Финансового Бухучета;

- Комиссия по ценным бумагам и биржам;

- Американская Ассоциация Бухучета.

После создания международной ассоциации возникла необходимость разработки уже интернациональных стандартов бухгалтерского учета, что привело к образованию Международного комитета по стандартам учета и отчетности. На базе GAAP стали разрабатываться Международные стандарты, применяемые во всех цивилизованных странах. Они получили название Internation Accounting Standards (сокращенно IAS). Сейчас их более 40.

Система IAS практически совместима с GAAP. Но в каждой стране есть национальные стандарты, которые имеют приоритет над МСБУ, поэтому и американские стандарты могут в деталях отличаться от международных.

Фундаментальные принципы Международных Бухгалтерских Стандартов (GAAP, IAS)

Это свод одиннадцати основных принципов (концепций) бухгалтерского учета (GAAP) (Concepts of accounting GAAP IAS), разработанных Международным Комитетом Бухгалтеров и действующих в рамках Международных бухгалтерских стандартов (IAS).

1. Принцип денежного измерения (money measurement concept). Согласно ему в финансовом учете регистрируется только та информация, которая может быть представлена в денежном выражении. Преимущество подобного учета состоит в том, что деньги являются общепринятой мерой измерения, посредством которой неоднородная информация предприятий может быть выражена в виде чисел, которые, можно складывать или вычитать, а также оценить размеры и сопоставить. Это полностью соответствует российским принципам учета – в частности «Закону о бухгалтерском учете».

2. Принцип обособленного (автономного) предприятия (Entity concept). В соответствии с этой концепцией счета для хозяйственных единиц ведутся, обособлено от счетов связанных с ними лиц.

3. Принцип действующего предприятия (Going-concern concept). Бухгалтерский учет предполагает, что экономическая единица является действующим предприятием, т.е. она и в дальнейшем будет продолжать функционировать в течение неопределенного длительного периода. То есть в бухгалтерском учете считают, что предприятие будет функционировать, и что владельцы не намереваются его продать. Это позволяет вести учет не по текущей рыночной стоимости, а по книжной (балансовой) стоимости. Рыночная стоимость появляется в учете только при ликвидации фирмы.

4. Принцип учета по стоимости (Cost concept). Эта важнейшая концепция бухгалтерского учета, тесно связана с принципом №3 – «действующего предприятия» - и заключается в том, что актив обычно вносится в учетные регистры по оплаченной за его приобретение стоимости. Эта стоимость является основой для всего последующего учета, данного актива. Обычно на эту сумму не влияют последующие изменения в цене актива. Таким образом, суммы, по которым показаны активы на счетах предприятия, не отражают цены реализации активов. Поэтому в бухгалтерском учете различают балансовую и рыночную стоимость.

В связи с тем, что стоимость материальных и нематериальных активов постоянно либо уменьшается, либо увеличивается, говорят об износе и соответствующей амортизации активов и о так называемом гудвиле (goodwill – это деловая репутация фирмы, т.е. стоимость фирменной марки, репутации продукции фирмы, клиентуры и неосязаемых активов предприятия, в частности, его местоположения).

Таким образом, принцип учета по стоимости представляет собой концепцию объективную, так как она не допускает произвольных оценок текущей стоимости активов.

В мировом учете оперируют с себестоимостью средств, а не с их рыночной стоимостью. Поэтому бухгалтерский учет в части баланса не содержит информации о реальной стоимости средств предприятия в данный момент времени, т.е. об их рыночной стоимости.

В силу этого бухгалтерский баланс не дает возможности определить общую ценность предприятия – для этого требуется дополнительная деятельность, например, экспертиза.

В РСБУ это имеет свое отражение не совсем в таком виде – ПБУ 9/99 «Доходы организации» указывает подобные доходы полностью в составе прочих доходов, показывая в активе списание по учетной стоимости. При этом разница в графе «Доходы» не выделяется.

5. Принцип двойственности учета (Dual-aspect concept). Метод расположения счетов, при котором двойственность каждой бухгалтерской оп5ерации выражалась в том, что дебетовая сумма была равной кредитовой или балансировала (выравнивала) ее, был описан Лукой Пачоли еще в xv в. Это породило следующее правило, которое не имеет исключений и используется во всех моделях бухгалтерского учета: для каждой операции сумма по дебету должна равняться сумме по кредиту.

Все объекты бухгалтерского учета рассматриваются с двух позиций: с позиции хозяйственных средств и с позиции источников их приобретения. Это и находит свое отражение в балансе компании. Двойная запись позволяет создать законченную систему контроля за правильностью ведения бухгалтерского учета на любом предприятии. В своей методике учета всегда опирался на основное бухгалтерское уравнение: Активы = Обязательства + Капитал.

Это означает, что счета активов должны увеличиваться на левой (дебетовой) стороне и уменьшаться на правой (кредитовой) стороне.

Отсюда следует, что правила для счетов обязательств и капитала должны быть противоположны правилам для счетов активов.

В свою очередь, правила для регистрации доходов и расходов выводятся из правил для регистрации капитала. В РСБУ применяется несколько иная форма: «Активы = Пассивы». В иностранном учете активы в нашем понимании называются средствами, а пассивы наше русского балансового уравнения «Активы = Пассивы» разбиты в МСБУ на две группы – обязательства (заемные средства) и капитал собственников. Сумма средств компании всегда равняется сумме ее обязательств и капитала.

Равенство «Средства = Обязательства + Капитал» называется балансовым уравнением. Поэтому финансовый отчет называется балансом предприятия.

6. Принцип учетного периода (Periodicity concept). Он предполагает, что бухгалтерский учет измеряет деятельность предприятия за конкретный промежуток времени, называемый учетным периодом. При предоставлении отчетности внешним сторонам учетным периодом является один год, внутренние периоды отчетности могут быть различными. На большинстве предприятий отчетный (или финансовый) год соответствует календарному, но многие фирмы используют естественный хозяйственный год вместо календарного.

7. Принцип консерватизма (осторожности в оценке) (Conservatism concept). Согласно этому принципу для признания увеличения нераспределенной прибыли предприятия (доходов) необходимы более веские доказательства, чем для признания уменьшения нераспределенной прибыли (расходов).

Другими словами, доходы учитываются тогда, когда возможность их получения становится вполне определенным событием, а расходы – тогда, когда их возможность является вполне вероятным событием. В соответствии с этим доход от реализации товаров или оказания услуг признается в том периоде, когда они предоставляются заказчикам. Здесь два положения:

1) признание увеличения капитала происходит только тогда, когда это является вполне определенным событием – например, получена и рассчитана конкретная прибыль;

2) признание уменьшения капитала происходит только тогда, когда это становится вполне возможным событием. Здесь нет прямого аналога в РСБУ, хотя в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» есть некоторая нечеткая структура: в них речь идет о доходах и расходах, а в цитируемом принципе GAAP – о капитале.

8. Принцип реализации (Realization concept). Он определяет сумму дохода, которая должна быть признана от данной продажи. Допускается, чтобы сумма признанного дохода была больше или меньше продажной цены реализованных товаров и услуг. Также позволяет уменьшить сумму признанного дохода на величину возможных непоступлений средств, т.е. на предполагаемую сумму безнадежных долгов.

В соответствии с этим принципом доходы учитываются компанией только тогда, когда ее продукция доставляется потребителю (а не тогда, когда она была произведена), и когда услуги предоставляются клиенту.

Доходы учитываются в сумме, получение которой является вполне определенным событием. Общее правило состоит в том, что доход от реализации продукции учитывается тогда, когда эта продукция доставляется потребителю.

Таким образом, доход учитывается тогда, когда реализация считается осуществленной. Это соответствует моменту доставки продукции потребителю. Поэтому термин «реализация» довольно часто употребляют вместе с термином «доход», образуя новый термин – «доход от реализации». С точки зрения бухгалтерского учета оформление заказа не является реализацией, т.к. доход еще не был получен.

В российском учете это всем известная «оплата при отгрузке». При указании в учетной политике предприятия выбора способа учета оплаты «по кассовому методу» продукция или товар считаются реализованными при получении конкретной оплаты в любом виде.

9. Принцип увязки доходов с расходами (Matching concept). Концепция увязки предполагает, что если реализация услуг или товаров влияет на доходы, так и на расходы, то воздействие на них должно быть признано в одном и том же учетном периоде.

Для определения периода, в котором признаются расходы. Используются термины, как затраты, выплаты, расходы и издержки. Издержки могут быть как отчетного, так и будущего периодов. При этом издержки могут относиться как к активам, так и к расходам. Для того чтобы статья затрат считалась активом, она должна принести какую-то выгоду в будущем. В противном случае она относится к расходам текущего периода.

Правильная классификация затрат как активов или как расходов представляет собой одну из самых сложных проблем в современном бухгалтерском учете.

10. Принцип последовательности (Consistency concept). Суть его состоит в том, что, выбрав однажды какой-то один метод учета, предприятие должно использовать его для всех последующих событий похожего характера, пока не возникнут веские причины для изменения этого метода. Например, безнадежные долги могут быть признаны или как уменьшение прибыли, или как расходы. Если предприятие часто меняет методику учета подобного рода событий в учетных регистрах, то может быть затруднено сравнение его финансовой отчетности различных периодов.

11. Принцип существенности или материальности (Materiality concept). Бухгалтерский учет пренебрегает незначительным обстоятельством, но в то же время отражает все существенные обстоятельства. Этот принцип состоит в том, что в бухгалтерском учете не принимают во внимание несущественные операции.

К существенным должны относится те операции, в результате которых изменяется финансовое состояние предприятия. Разделение операций на существенные и не существенные является субъективным. Формальных правил по этому поводу не существует. С другой стороны финансовые отчеты предприятия должны объективно отражать все существенные факты.

Так, например, если на предприятии обнаружили. Что большая часть складских запасов пришла в негодность, то принцип материальности требует, чтобы этот факт был зафиксирован в финансовых отчетах, так как это меняет финансовое состояние фирмы.

Таким образом, принцип материальности имеет два аспекта:

1) пренебрежение незначительными и маловажными событиями;

2) отражение всех важных событий в денежном выражении.

В РСБУ это имеет свое отражение именно в таком виде – здесь полная аналогия.

В МСФО порог существенности определяет предприятие самостоятельно в зависимости от оборота, в РБУ он есть негласно только в балансе, который представлен в суммах до 1000 рублей.

Все одиннадцать вышеперечисленных основных принципов (концепций) бухгалтерского учета легли в основу системы GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), что на русский язык можно перевести как «Общепринятые принципы бухгалтерского учета». На этих принципах основан не только американский бухгалтерский учет, но и большая часть западных видов бухгалтерского учета. Они включены в систему МСБУ как ее основа.

Кроме принципов, большую роль играют стандарты бухгалтерского учета, применяемые во всем мире. В российском бухгалтерском учете они частично отражены в Положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ) – ведь каждое ПБУ есть ни что иное, как стандарт учета какой-то одной ветви экономики предприятия. В нем отражены все особенности и законодательные установки – правила при ведении конкретного учета.

Значительное место в стандартах отводится терминологии, определениям различных понятий и категорий. Конкретные бухгалтерские счета, а тем более проводки не упоминаются. Стандарты – это в большой степени финансовый документ. Финансовая ориентированность отчетливо проявилась в последние годы – как последние из утвержденных, так и находящихся в разработке стандарты в значительной степени связаны с рынками капитала, что предполагает существенное повышение требований в отношении подготовки бухгалтеров по вопросам анализа и финансового менеджмента. Кроме того, поскольку в условиях рынка особую значимость имеет надлежащее оформление и исполнение договоров, бухгалтер прямо или косвенно участвует в их заключении, к современному бухгалтеру предъявляются все более высокие требования в отношении его правовой подготовки. [5]

Переход к новым стандартам требует несколько лет даже при наличии высококвалифицированных специалистов. В настоящее время основной задачей является подготовка бухгалтеров к работе в условиях новых непривычных требований.

Основными различиями между техникой учета в России и в зарубежных странах российского и международного учета является:

Терминология: здесь возникает проблема не только в плане применения различных терминов, но и в различном использовании одинаковых терминов. Одно и то же слово имеет различные понятия даже внутри европейского сообщества и в странах с влиянием при ведении учета. Для этого в международном учете вводится так называемый термин – глоссарий (словарь), который является приложением к стандартам МСФО.

План счетов. В различных странах очень разные варианты, но суть наличия системы счетов сохранена.

США – Англия: жесткой нумерации счетов как таковой нет, но есть определенный порядок расположения в балансе. При этом в активе идет убывание ликвидности сверху вниз (от кассы до ОС), а в пассиве – от уставного капитала к доходам от продаж, то есть от постоянного капитала до наиболее переменного.

Франция, Германия, страны Бенилюкс, Турция и страны Северной Африки (Тунис, Марокко и Алжир) имеют жесткий порядок плана счетов типа нашего, и при этом счет может иметь до 10 цифр в номере – все субсчета, таким образом, выступают как счета.

Особенности в ведении счетов: счета ведутся в так называемой Т-форме, близкой к нашей, но дебетовые и кредитовые обороты при этом не выводятся, а вычисляется только остаток в процессе ведения счета. Активно-пассивные счета Российской системы бухгалтерского учета (РСБУ) – в международном учете (МСБУ) практически отсутствуют, так как счета разбиваются отдельно по типам, и тогда каждый счет или только пассивный (счета доходов), или только активный (счета расходов). Например, наш счет 90 «Продажи» в МСБУ представлен двумя счетами: «Доходы от продаж» (как бы кредит 90 счета) и «Себестоимость продаж» (как бы дебет 90 счета). Налоги учитываются на отдельных счетах.

Исправление в МСБУ ведется «Черным сторно», которое увеличивает обороты по счетам (красное сторно уменьшает их, то есть вычитает). Операция вычитания не имеет в МСБУ минуса, а вычитаемая сумма указывается в скобках во избежание невероятного восприятия.

Отчетность МСБУ не применяет проводок для таковых, а оперирует только с входящими и выходящими сальдо счетов и общими (для деления на дебетовый и кредитовый, оборотами)

Баланс: баланс ведется постоянно, но несколько в другой форме

а) основная формулировка не «актив равен пассиву», а «активы = обязательства + капитал»;

б) статьи российского баланса детализированы, в МСБУ все детали – в «Отчете о прибылях и убытках», а сам баланс обобщен;

в) баланс МСБУ содержит колонку с показателями предыдущего периода по тем же статьям, активы и пассивы расположены в порядке ликвидности, в РСБУ – наоборот, в порядке возрастания.

Регулирующие статьи международном балансе не выделяются), остаточная стоимость входит в баланс, а первоначальная и износ отражаются справочно и не во всех случаях - и т.д.)

Прибыль в зарубежном учете отчетно показывается уже в распределенном виде (есть отдельные статьи и применение прибыли).

Несмотря на свою простоту и очевидность, основное бухгалтерское равенство дает возможность в наиболее общем виде представить и отразить в финансовой отчетности средства, операции и результаты деятельности предприятия.

Элементы финансовой отчетности образуют содержание форм отчетности. Полный комплект годовой отчетности по МСФО содержит:

- отчет руководства;

- учетную политику;

- формы отчетности (баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях в капитале);

- пояснения к отчетности;

- заключение аудитора.

Для выполнения принципов достоверности, правдивости отчетной информации в западном учете применяются корректирующие проводки (достоверности) информации в РСБУ фактически только декларируется.

Налоги учитываются в соответствии с законодательством каждой страны, поэтому и налогообразующая база, и метод уплаты различны в разных странах мирового сообщества. При этом в законодательстве каждой страны указаны методы бухгалтерского учета этих налогов.

Отличия системы учета в техническом отношении. Нормативными актами РСБУ разрешено вести в соответствии с учетной политикой несколько вариантов бухгалтерского учета: по журнально-ордерной, простой или мемориально-ордерной форме, а автоматизированная (компьютерная) форма учета указывается в учетной политике как отдельная форма.

В МСБУ применяется только мемориально-ордерная форма. Это связано с компьютеризацией учета: журналы-ордера и обобщение ведомости в ЭВМ неудобны для введения и обработки. Это в свою очередь накладывает на бухгалтера обязанности вести соответствующий учет. Отсюда много бумажных различий и применение различных документов.

Общий принцип ведения учета в МСБУ – это разделение функциональных участков бухгалтерии на отдельно выделенные «книги», при этом каждая книга имеет свои определенные подчиненные ей счета. Есть и Главная книга, в виде журнала хозяйственных операций с большим количеством комментариев и перечнем документов. Но в целом можно при хорошем понимании содержания учета образовать полное соответствие и их документов по книгам и журналам-ордерам.

В МСБУ принято считать временем совершения операции не запись или расчет, а реальный период совершения затрат. Например, по отгрузке, а не по оплате операции. Это принцип соответствия.

В России банковский платеж записывается на дату получения выписки банка, на западе – в момент печати платежного поручения. Возникающие расхождения в конце месяца исключаются специальной операцией «выверки».

В зарубежном учете год считается не календарным, а может указываться в учетной политике любым – это определяется необходимостью внутрифирменного анализа. Отчетный период может быть указан также в неделях или с нестандартным отсчетом. Возможен, например, сезонный учетный год. В российском же учете отчетный период – только календарный год и его доли (месяцы и кварталы).

Финансовый налоговый год – календарный, как и у нас, но никаких авансовых платежей и промежуточной налоговой отчетности он не предусматривает.

Расчет прибылей и убытков. В МСБУ они собираются накопительным итогом на счетах прибылей и убытков, а текущий расчет делается на основании отчетов. При составлении баланса все счета прибылей и убытков суммируются на счете «Текущая прибыль». В конце года все итоги переносятся на счет «Прибыли и убытки прошлых лет».

Согласно принципам МСФО информацию, представляемую в финансовой отчетности, делают полезной для пользователей качественные характеристики, такие как понятность, умеренность, надежность и сопоставимость. Определение относительной важности характеристик в каждом конкретном случае является профессиональным суждением.

Таким образом, профессиональное суждение в западной практике является важнейшим элементом культуры бухгалтерской профессии, проявлением либерализма. Оно разрешает бухгалтеру отступать от стандартов, если это помогает более правдиво отразить истинное финансовое состояние предприятия.

Профессиональное суждение помогает обеспечить формирование достоверной информации, которая должна быть востребована рынком бухгалтерских услуг, предусмотрена процедурой контроля и защиты обоснованности профессионального суждения перед профессиональным сообществом. Таким образом, профессиональное суждение представляет собой институт развитых рыночных отношений, в которых востребована достоверная информация и существует система контроля за ее формированием, как со стороны ее производителей, так и со стороны потребителей.

Международный бухгалтерский стандарт необходим российским бизнесменам и их бухгалтерам, во-первых, для совместной работы с иностранными партнерами. Во-вторых, работая в филиале иностранной фирмы, бухгалтер должен подготовить отчет, который войдет в общую отчетность материнской компании за рубежом, составленную по международным стандартам, и здесь не должно быть несогласованности или противоречий. В-третьих, иностранные партнеры, заинтересованные в сотрудничестве, захотят ознакомиться с отчетностью фирмы, и если она будет составлена только в российском варианте без учета стандартов IAS-IFRS, то будет им непонятна.

Формы организации производства

Бухгалтеры рассматривают предприятие как учетную единицу – это принцип МСБУ. С точки зрения бухучета каждое производство рассматривается отдельно от деятельности владельцев, кредиторов. Клиентов и служащих. Подход к производству как к отдельной единице лежит в основе концепции отдельной учетной единицы.

Таким образом, бухучет операций на предприятии должен проводится отдельно от других видов деятельности и личной финансовой деятельности владельцев. При владении двумя и более предприятиями, каждое из них также представляет собой самостоятельную учетную единицу. Отдельно ведутся счета. При этом одно из предприятий может быть прибыльным, другое – нет.

Единоличное владение – это очень распространенная форма собственности в западных странах. Это производство, принадлежащее одному лицу и управляемое чаще всего этим же лицом. При единоличном владении собственник полностью отвечает по обязательствам своего предприятия. В соответствии с принципами бухучета предприятие является самостоятельной единицей.

Товарищество – другая форма собственности. Товарищество – это предприятие, принадлежащее двум или нескольким владельцам. Товарищества создаются по устному или письменному соглашению. В письменном соглашении перечислены все условия договора: порядок и размер внесения взносов, обязанности каждого партнера, распределение прибыли, порядок ликвидации. Каждый партнер несет ответственность по обязательствам товарищества.

Корпорация – это более крупное объединение капиталов. Владельцами корпорации могут быть десятки и тысячи людей. Корпорация является юридическим лицом. Ее владельцы – акционеры. При банкротстве акционеры рискуют потерять сумму денег, вложенную в акции. Но они не отвечают по обязательствам корпорации своей личной собственностью.

Бухучет необходим для всех вышеперечисленных форм организации производства, и ко всем из них применяются общепринятые принципы бухучета.

Предприятия можно также сгруппировать по видам их деятельности.

Фирмы услуг представляют услуги за плату.

Торговые компании покупают готовые товары для последующей продажи их клиентам.

Производственные компании покупают сырье, перерабатывают его в готовые товары и затем продают их другим компаниям или потребителям.

Все эти компании представляют финансовую отчетность, являющуюся конечным результатом процесса их бухучета.

Двумя основными целями каждого предприятия являются окупаемость и прибыльность. Окупаемость означает способность оплатить все долги в срок. Прибыльность – это способность создавать прибыль.

Окупаемость компании хорошо отражается в балансе, а прибыльность – в отчете о прибылях и убытках. [11]

**2. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА «УПХ БРЮХОВЕЦКОЕ»**

**2.1 Краткая организационно-экономическая характеристика организации**

Центральное хозяйство расположено в ст. Брюховецкой. Общая площадь земель хозяйства на момент составления проекта 6510га, в том числе пашни – 6410га, многолетних насаждений – 170га, пастбищ – 45га. Кроме того, 210га пашни должно орошаться. Землепользование предоставлено участкам неправильной конфигурации, протяженностью с севера на юг 10км, с запада на восток до 18,6га. На территории аграрного колледжа находится 9 посторонних землепользований общей площадью 553,3га. Из которых 398га занимает рыбколхоз «8-е марта» и 112га железная дорога (Краснодар – Ростов). Пересекая колледж, с севера на юг, он делит землепользование на два массива. На территории аграрного колледжа имеется шесть хуторов, из них перспективны сейчас уже все населенные пункты.

Краткая история организации: Данное землеустройство было произведено на землях колхоза имени Крупской. В 1975 году по составлению СИ РСФСР от 28.02.75г. № 175 колхоз был реорганизован, а земли площадью 11401га переданы Брюховецкому совхозу-техникуму. Согласно распоряжению Совета Министров РСФСР от 01.12.76г. №1929 было изъято из земель совхоза 4075га вновь организованному межхозяйственному комплексу по выращиванию молодняка – нетелей. В 1991 году совхоз-техникум Брюховецкий реорганизован в колледж-совхоз Брюховецкий, с 1995 года реорганизован в Брюховецкий аграрный колледж.

Общие сведения о хозяйстве: землепользование расположено в южной части района и граничит на севере с землями Брюховецкого откормочного комплекса по выращиванию нетелей, на юге с землями Тимашевского района, на востоке с землями колхоза ЗАО имени Суворова, на западе с землями колхоза СПК «Нива Кубани».

Транспортная связь: от аграрного колледжа до железной дороги расстояние составляет 3км, а до ближайшей пристани 105км (г. Приморско-Ахтарск) до (областного) краевого центра (г. Краснодар) – 100км, имеется автостанция на расстоянии 3-х км.

На расстояние 3-х км от аграрного колледжа находятся хлебоприемный пункт, АО «Антей» (мясокомбинат), молочно-консервный комбинат; на расстоянии 7-ми км, на расстоянии 9-ти км находятся агроснабженческое и ремонтное техническое предприятие. Через территорию аграрного колледжа проходит центральная объездная дорога Краснодарского края.

Обеспечение хозяйства транспортной связью и машинотранспортным парком положительно действует на экономику хозяйства, и повышают производственно-финансовую деятельность хозяйства, так как меньшее количество средств в хозяйстве расходится на транспорт, также на нее влияет близкое расположение мест сбыта.

Состав производственных подразделений и их краткая характеристика (направление и специализация): в аграрном колледже «Брюховецкий» 4 полеводческих отделения совместный сад-огород, 2 молочных фермы с откормом крупного рогатого скота, МТФ-1, МТФ-2, также имеется СТФ примерно 6000 голов, автопарк, МТМ, зерносклад, МЖФ, электроцех, стройучасток, кирпичный завод, центральная контора, склад МТМ, химсклад, нефтебаза, колбасный цех, убойный цех.

Площадь I отделения в среднем 2300га. В полеводческих отделениях выращивают зерновые культуры, подсолнечник, сахарную свеклу, кормовые культуры, картофель, овощи однолетних и многолетних культур. На ферме МТФ содержатся 390 коров (привязной способ содержания).

Состав машинотракторного парка: кукурузоуборочные комбайны – 2 штуки, грузовой парк примерно 37 штук, специальные машины примерно 7 штук, автобусов примерно 5 штук и т.д.

В структуре посевов – 52% земель отводится под зерновые, технические 18%, кормовые занимают 30%.

Основные направления хозяйства: зерновые, с развитым животноводством. Среднегодовая численность составляет 365 человек.

Земля – основной элемент национального богатства и главное средство производства в сельском хозяйстве. Поэтому рациональное использование земельных ресурсов имеет большое значение для развития национальной экономики, обуславливая объем производства сельскохозяйственной продукции и продовольственную безопасность страны. Основные ресурсы организации отражены в таблице 1.

Таблица 1 – Ресурсы организации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2005г. | 2006г. | 2007г. | 2007г. в % к |
| 2005г. | 2006г. |
| Среднегодовая численность работников, чел. | 377 | 342 | 271 | 71,9 | 79,2 |
| в т. ч. занятых в сельском хозяйстве, чел. | 327 | 291 | 229 | 70,0 | 78,7 |
| Общая площадь, га | 6928 | 8083 | 8083 | 116,7 | 100 |
| в т.ч. сельскохозяйственных угодий | 6347 | 7458 | 7458 | 117,5 | 100 |
| Из них пашни | 6033 | 7400 | 7400 | 122,7 | 100 |
| Среднегодовая стоимость всех основных средств, тыс. руб. | 14845 | 34436 | 32887 | 221,5 | 95,5 |
| Производственные затраты на продукцию растениеводства и животноводства, тыс. руб. | 78993 | 91895 | 56144 | 71,1 | 61,1 |
| Энергетические мощности, всего, тыс. л.с. | 1952 | 1952 | 2327 | 119,2 | 119,2 |
| Среднегодовая сумма оборотных средств, тыс. руб. | 55285 | 71795 | 104565,5 | 189,1 | 145,7 |

Анализируя данные таблицы 1, можно сделать вывод о том что, произошли изменения в составе ресурсов хозяйства за последние три года. Численность работников в 2005г. по сравнению с 2007г. сократилось на 106 человек. Это связано с приобретение новой энергосберегающей техники для осуществления производства.

Площадь сельскохозяйственных угодий увеличилась в 2007г. по сравнению с 2005г. на 1155га. Площадь пашни увеличилась в 2007 году на 22,7%, что на 1367га больше, чем в 2005 году. Это связано с приобретением новых земель.

Среднегодовая стоимость оборотных средств увеличилась на 49280,5 тыс. руб.или на 89,1% в 2007 году по сравнению с 2005 годом, за счет увеличения запасов и денежных средств.

Производственные затраты на продукцию растениеводства и животноводства уменьшились в 2007 году на 28,9% к 2005 году. Это связано с уменьшением затрат на оплату труда, материальных затрат и амортизацию.

В 2007 году увеличилось количество энергетических мощностей на 19,2% по сравнению с 2005 годом. Следовательно, в хозяйстве было приобретено большое количество техники.

Основополагающим принципом формирования системы показателей и выражение их сущности на всех уровнях управления экономикой является соотношение конечного результата. В качестве обобщающих показателей хозяйственной деятельности предприятия необходимо использовать отношение объема реализованной продукции или эффекта в виде прибыли к совокупной величине ресурсов. Большое значение имеют и показатели использования ресурсов, исчисленные на основе прибыли. Речь идет о показателях рентабельности, определяемых как соотношение прибыли со всеми или отдельными видами ресурсов или затрат.(7)

Для определения результатов деятельности ООО УПХ «Брюховецкое» построим таблицу 2.

По данным таблицы 2 видно, что результат от реализации за анализируемые три года выросла на 40737 тыс. руб., или на 132,4%. На данный результат повлияло изменение в выручке от реализации на 75,5%, или на 69669 тыс. руб. и в себестоимости продукции она увеличилась на 47,1%, или на 28932 тыс. руб..

Таблица 2 – Результаты деятельности ООО УПХ «Брюховецкое »

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2005 г. | 2006г. | 2007 г. | 2007 г. в % к |
| 2005 г. | 2006 г. |
| Выручка от реализации, тыс. руб. | 92230 | 140745 | 161899 | 175,5 | 115,0 |
| Себестоимость продукции, тыс. руб. | 61458 | 99463 | 90390 | 147,1 | 90,9 |
| Результаты от реализации – всего, тыс. руб.  | 30772 | 41282 | 71509 | 232,4 | 173,2 |
| Результат от реализации продукции растениеводства, тыс. руб.  | 13518 | 29404 | 69086 | 511,1 | 235,0 |
| Результат от реализации животноводства, тыс. руб.  | 17702 | 11249 | 4724 | 26,7 | 42,0 |
| Сальдо прочих доходов и расходов, тыс.руб. | 4415 | -4943 | -5205 | -117,9 | 105,3 |
| Прибыль до налогообложения, тыс.руб. | 32758 | 34915 | 65023 | 198,5 | 186,2 |
| Рентабельность основной деятельности, % | 52,3 | 34,3 | 70,7 | Х | Х |
| Рентабельность продаж, % | 50,1 | 41,5 | 79,1 | Х | Х |

По данным результатов реализации продукции растениеводства за 2007г. видно, что она выросла в 5 раз, а результат реализации продукции животноводства снизился на 73,3%. Это связано с отделением ферм от главного управление. Теперь каждая ферма действует как отдельное хозяйство.

Также увеличилась прибыль до налогообложения 2007г. по сравнению с 2005г. на 98,5%, или на 32265 тыс. руб.

Рентабельность основной деятельности увеличилась на 35,2%, это связано с увеличением чистой прибыли. Также увеличилась рентабельность продаж на 57,9%, это связано с увеличением прибыли от продаж.

Эффективность является сложной категорией, которая складывается на предприятии под влиянием множества внутренних и внешних факторов: экономических, правовых, социальных.

Основными финансовыми коэффициентами отражающие эффективность использования ресурсов на предприятии являются:

Производительность труда – количество продукции или объем работ, которое произведено в единицу рабочего времени.

Фондовооруженность – отношение стоимости основных производственных фондов на количество среднегодовых работников. (руб.)

Фондообеспеченность – отношение стоимость основных производственных фондов на площадь сельскохозяйственных угодий. (руб.)

Фондоотдача – отношение стоимости валовой продукции на стоимость основных производственных фондов. (руб.)

Фондоемкость – отношение стоимости основных производственных фондов на стоимость валовой продукции. (руб.)

Основные фонды – такие средства, которые участвуют, в процессе производства многократно сохраняют свою натурально вещественную фору и переносят свою стоимость на вновь созданный продукт по частям в виде амортизации.

Для определения показателей обеспеченности основными средствами и эффективности их использования построим таблицу 3.

Исходя из данных таблицы 3, можно сделать вывод, что стоимость основных производственных фондов увеличилась в 2007 году на 18507 тыс. руб. к уровню 2005 года. и при этом происходит увеличение активной части основных фондов в течение анализируемого периода, и в 2007 году их стоимость составила 42536 тыс. руб., что на 177,0% больше, чем в 2005 году.

Фондообеспеченность хозяйства основными производственными фондами увеличились в 2007 году на 61,8% соответственно к уровню 2005 года. Увеличение произошло за счет роста стоимости основных производственных фондов. Фондовооруженность в 2007г. снизилась на 8%.

Увеличение денежной выручки привело к росту фондоотдачи. Данный показатель в 2007 году составил 3,8 руб., что на 2,4 руб. больше, чем в 2005 году. Фондоемкость снизилась в 2007 году до 30 коп., что на 40 коп. ниже уровня 2005 года.

Таблица 3 – Показатели обеспеченности основными средствами и эффективность их использования в ООО УПХ «Брюховецкое»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2005г. | 2006г. | 2007г. | 2007г. в % к 2005г. |
| Стоимость основных производственных фондов, тыс. руб. | 24029 | 42735 | 42536 | 177,0 |
| Площадь сельскохозяйственных угодий, га. | 6347 | 7458 | 7458 | 117,5 |
| Среднегодовая численность работников, чел. | 377 | 342 | 271 | 71,9 |
| Фондообеспеченность, тыс. руб. | 17,0 | 21,8 | 27,5 | 161,8 |
| Фондовооруженность, тыс. руб. | 170,6 | 125,0 | 157,0 | 92,0 |
| Денежная выручка, тыс. руб. | 92230 | 140745 | 161899 | 175,5 |
| Фондоотдача, руб. | 1,4 | 3,3 | 3,8 | 271,4 |
| Фондоемкость, руб. | 0,7 | 0,3 | 0,3 | 42,9 |
| Валовая прибыль, тыс. руб. | 30772 | 41282 | 71509 | 232,4 |
| Фондорентабельность, % | 143,4 | 329,3 | 380,6 | Х |

Наиболее продуктивной оценкой статей бухгалтерского баланса предприятия является использование принципов вертикального, горизонтального анализа.

Горизонтальный анализ оценивает показатели во времени, поэтому иногда его называют временным. При этом производится сравнение данных отчетного и предыдущего (базисного) годов.

Вертикальный анализ – это использование метода сравнения бухгалтерской или иной отчетности, представленной в виде относительных величин, которые характеризуют структуру итоговых показателей.

Для определения вертикального и горизонтального анализ баланса построим таблицу 4.

Анализируя данные таблицы 4, можно сделать вывод о том, что основные средства на конец года увеличились на 10,5%, это связано с приобретением новой техники. Также увеличились денежные средства на 9668,1%, или на 9088 тыс. руб. Незавершенное строительство уменьшилось на 30,3%, или на 3485 тыс. руб. На конец года не наблюдается краткосрочных финансовых вложений.

Таблица 4 – Вертикальный и горизонтальный анализ баланса за 2007г.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Начало года | Конец года | Конец года в % к началу года |
| тыс. руб. | в % к итогу баланса | тыс. руб. | в % к итогу баланса |
| Основные средства | 31244 | 25,6 | 34530 | 20,0 | 110,5 |
| Незавершенное строительство | 11491 | 9,4 | 8006 | 4,7 | 69,7 |
| Запасы | 51405 | 42,1 | 73053 | 42,4 | 142,1 |
| Дебиторская задолженность | 27380 | 22,4 | 47239 | 27,4 | 172,5 |
| Краткосрочные финансовые вложения | 203 | 0,2 | - | - | - |
| Денежные средства | 94 | 0,1 | 9182 | 5,3 | 9768,1 |
| Прочие оборотные активы | 177 | 0,2 | 398 | 0,2 | 224,9 |
| Баланс | 121994 | 100,0 | 172408 | 100,0 | 141,3 |
| Уставный капитал | 40 | 0,1 | 40 | 0,1 | 100 |
| Нераспределенная прибыль | 93601 | 76,7 | 155316 | 90,0 | 165,9 |
| Займы и кредиты долгосрочные | 18988 | 15,6 | 8121 | 4,7 | 42,8 |
| Прочие долгосрочные обязательства | 7930 | 6,5 | 7930 | 4,6 | 100,0 |
| Краткосрочные займы и кредиты | 500 | 0,4 | - | - | - |
| Кредиторская задолженность | 935 | 0,7 | 1001 | 0,6 | 107,1 |
| Баланс | 121994 | 100,0 | 172408 | 100,0 | 141,3 |

Нераспределенная прибыль увеличилась на 65,9%. Также увеличилась кредиторская задолженность на 7,1%. Краткосрочных кредитов и займов на конец года не наблюдается. Произошло изменение в долгосрочных кредитах и займах, они снизились на 57,2%, или на 10876 тыс. руб. Так как основное направление деятельности хозяйства зерновое с развитым животноводством, то снижение валовой продукции по некоторым видам существенно не повлияло на общий объем производства.

В условиях рыночных отношений исключительно велика роль анализа финансового состояния предприятия. Это связано с тем, что предприятия приобретают самостоятельность и несут полную ответственность за результаты своей производственно хозяйственной деятельности перед членами предприятия, работниками, банком и кредиторами.

Финансовое состояние предприятия – это совокупность показателей, отражающих его способность погасить свои долговые обязательства. Наиболее полный анализ финансовой деятельности предприятия можно провести при помощи финансовых коэффициентов. Для проведения такого анализа используется бухгалтерский баланс: форма №1. Баланс отражает финансовое состояние предприятия на момент его составления. Чтобы установить, какое влияние на сложившееся положение оказали внешние и внутренние условия деятельности предприятия, необходим анализ актива и пассива баланса. Для проведения такого анализа используется таблица 5

Анализируя данные таблицы 5, можно сделать вывод о том, что наличие оборотных средств в организации за 2007г. увеличилось на 50613 тыс. руб., т.е. увеличилось количество запасов, краткосрочных финансовых вложений, денежных средств, краткосрочной дебиторской задолженности.

Доля собственных оборотных средств в общей сумме оборотных средств за 2007г. увеличилась на 22,7 %. А привлеченные и заемные средства уменьшились на 11301 тыс. руб. Это поспособствовало увеличению коэффициента соотношения собственных и привлеченных средств на 4,8 пункта.

Коэффициент абсолютной ликвидности в 2007г. составил 9,173, это показывает, какую часть текущей краткосрочной задолженности организация может погасить в ближайшее время за счет денежных средств и финансовых вложений, т.е. предприятие абсолютно ликвидное.

Коэффициент текущей ликвидности увеличился за год на 74,5 пункта, это означает, что организация с абсолютной финансовой устойчивостью и абсолютной платежеспособностью.

Таблица 5 - Показатели, характеризующие финансовое состояние (на конец года)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На начало 2007г. | На конец 2007г. | Изменение, +, - |
| Наличие оборотных средств – всего, тыс. руб.  | 79259 | 129872 | 50613 |
| из них собственные оборотные средства, тыс. руб.  | 50906 | 112820 | 61914 |
| Доля собственных оборотных средств в общей сумме оборотных средств, % | 64,2 | 86,9 | 22,7 |
| Привлеченные и заемные средства – всего, тыс. руб. | 28354 | 17052 | -11301 |
| в т.ч. кредиторская задолженность  | 935 | 1001 | 66 |
| Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств | 1,795 | 6,616 | 4,821 |
| Коэффициент абсолютной ликвидности  | 0,207 | 9,173 | 8,966 |
| Коэффициент критической оценки | 19,287 | 56,365 | 37,078 |
| Коэффициент текущей ликвидности | 55,233 | 129,742 | 74,509 |
| Обеспеченности собственными оборотными средствами | 0,642 | 0,869 | 0,227 |
| Финансовой независимости | 0,768 | 0,901 | 0,133 |
| Финансовой независимости в отношении формирования запасов и затрат | 1,822 | 2,127 | 0,305 |

**2.2 Общая организация бухгалтерского учета**

Бухгалтерский учет формирует информацию о работе сельскохозяйственных организаций. Он фиксирует все изменения, происходящие в производственной, снабженческой и сбытовой деятельности, т.е. дает необходимые сведения о кругообороте средств и процессе расширенного воспроизводства сельскохозяйственных предприятий. Информационная функция бухгалтерского учета не пассивна. Бухгалтерский учет - не бесстрастный регистратор фактов и событий; здесь систематизируются и обобщаются полученные данные. Все изменения, происходящие в хозяйственной деятельности, регистрируются в бухгалтерском учете с целью активного воздействия на улучшение работы организации через принятие правильных управленческих решений.

Поэтому бухгалтерский учет является составной частью системы управления производством. Он необходим, прежде всего, для информационного обеспечения системы управления, причем на всех ее уровнях. В частности, учетная информация привлекается для управления на следующих уровнях: внутрихозяйственном (в производственных подразделениях), общехозяйственном (по хозяйству в целом) и на внешних уровнях управления сельскохозяйственным производством. В общем объеме экономической информации в сельском хозяйстве учетная информация занимает свыше 80%, т.е. данная информация составляет основу информационного обеспечения системы управления сельскохозяйственным производством.

Роль бухгалтерского учета в информационном обеспечении системы управления достаточно высока при формах учета, основанных на ручной обработке учетной информации, но она еще более возрастает в условиях внедрения форм учета, основанных на машинной обработке информации. Именно на этой стадии внедрения обработки информации бухгалтерский учет становится важнейшей составной частью единой автоматизированной системы. Хотя, естественно, самостоятельность его как одного из важнейших видов учета полностью сохраняется.

Значение бухгалтерского учета в системе управления не сводится только к функции информационного обеспечения, т.е.: к информационной подсистеме. Бухгалтерский учет выполняет и другую важнейшую роль — обеспечение контроля за сохранностью собственности организаций. Большое значение контрольная функция бухгалтерского учета имеет в условиях, когда повсеместно внедряются экономические методы воздействия на качество работы предприятий. Это значит, что бухгалтерский учет не только должен сигнализировать о недостатках в работе, о нерациональном использовании ресурсов и т. п., но путем соответствующей организации учетной службы призван поставить заслон этим негативным явлениям [10, ст.5 – 6].

Учет в ООО «УПХ» «Брюховецкое» осуществляется с применением автоматизированной формы бухгалтерского учета с ориентацией на журнально-ордерную систему с использованием компьютерной программы, разработанной в организации с учетом специфики деятельности с соблюдением российских методологических правил бухгалтерского учета на базе программы «1С» Предприятие.

В кадровый состав бухгалтерии входят:

главный бухгалтер Карпенко Т.А.;

бухгалтер Дьякова Т.И., отвечает за ведения следующих счетов: 01 «Основные средства», 10.3 «ГСМ», 20.1 «Растениеводство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 08.1 «Строительство и приобретение основных средств»;

бухгалтер Хохлова Н.И., отвечает за ведения следующих счетов: 20.2 «Животноводство», 26 «Общехозяйственные расходы», 90 «Продажи», 11 «Животные», 20.3 «Промышленная переработка», 91 «Прочие доходы и расходы»;

бухгалтер Реуцкая Г.И., отвечает за ведения следующих счетов: 70 «Расчеты по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

бухгалтер Грицова В.В., отвечает за ведения следующих счетов: 10.4 «Медикаменты», 10.5 «Запасные части и ремонтные материалы», 10.6 «Удобрения и средства защиты», 10.8 «Строительные материалы», 10.9 «МБП», 29 «Обслуживающие производства»;

бухгалтер Конюшихина Г.В., отвечает за ведения следующих счетов: 10.1 «Семена», 10.2 «Корма», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Документооборот имеет важное организующее значение в бухгалтерском учете. В самом общем виде он представляет собой движение документов в учетном процессе от момента их составления до завершения использования и сдачи в архив. Документооборот должен разрабатываться в каждом хозяйстве с учетом конкретных его особенностей: специализации, организационной структуры, размещения производств, расположения и удаления складов и подразделений, места оформления первичных документов, состояния транспортных средств и т.п. Для четкой регламентации движения документов документооборот оформляется (по каждому документу в отдельности или чаще в сводном виде) в виде графика (табеля документооборота), где указываются: наименование и номер каждой формы документа, его назначение, в какие сроки, в каком количестве и кем составляется, кто подписывает (либо утверждает) документ, когда и куда он представляется, кто его принимает, проверяет и обрабатывает, куда на основании чего делаются записи. График документооборота составляется главным бухгалтером, и после утверждения руководителем хозяйства становится обязательным для исполнения.

Все последующие записи в учетные регистры делаются на основе составленных сводных документов. Естественно что в плане документооборота по этой группе документов фиксируется движение первичных документов от их составления до оформления соответствующего сводного документа. В большинстве случаев это делается не в центральной бухгалтерии организации, а в ее подразделениях [10, ст. 17 – 18].

Хранение бухгалтерских документов и учетных регистров в соответствии с установленными правилами - важный элемент организации бухгалтерского учета. На каждом предприятии для хранения документов предусмотрено организация текущего архивного хозяйства. Для архива выделяется специальные помещения, которое должно быть изолированным и сухим, снабженным противопожарными средствами, оборудованным стеллажами и другими необходимыми устройствами для хранения. Все использованные бухгалтерские документы и учетные регистры в установленные сроки передают в текущий архив. Для этого их предварительно брошюруют и группируют по тематическим разделам в хронологическом порядке. Доступ к материалам, находящимся в текущем архиве хозяйства, регулируется правилами, разработанными главным бухгалтером и утвержденными руководителем хозяйство, где указываются лица, имеющие право на получение документов из архива, порядок их выдачи, возврата и т.п.

Перечень и сроки хранения типовых документов утверждены в централизованном порядке. Согласно этому перечню годовые бухгалтерские отчеты, балансы и объяснительные записки к ним хранятся постоянно, квартальные отчеты и балансы – 5 лет, переписка об утверждении отчетов и балансов – 5 лет. Лицевые счета рабочих и служащих хранятся до достижения ими 75 лет, расчетно – платежные ведомости – 5 лет (в случае, если они заменяют лицевые счета рабочих и служащих, - до 75 лет). Срок хранения 5 лет установлен для большинства видов бухгалтерских документов и регистров: главных книг, журналов – ордеров, разработочных таблиц, вспомогательных и контрольных книг, журналов, карточек, кассовых книг, оборотных ведомостей, документов о проведении инвентаризаций, ревизий, актов проверок кассы, первичных документов и приложений к ним, зафиксировавших факт совершения хозяйственной операции и явившихся основанием для бухгалтерских записей (кассовые, банковские документы, документы по учету труда, товарно – материальных ценностей и т.д.). Срок хранения 5 лет установлен для актов о проведении документных ревизий финансово – хозяйственной деятельности, переписки о паспортизации зданий и сооружений, договоров о материальной ответственности (после увольнения соответствующих лиц). Некоторые документы хранятся до тех пор, пока минует надобность в них (но не менее 5 лет): исполнительные листы, поручения – обязательства за товары, полученные в кредит, и переписка по ним, документы (справки, акты, обязательства, переписка) по дебиторской задолженности, недостачам, растратам, хищениям, образцы подписей материально ответственных лиц [10, ст. 22 –21].

**3. МЕТОДИКА ТРАНСФОРМАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ**

**3.1. Схема трансформации российской отчетности в соответствии с международными стандартами**

Трансформация означает процесс перехода из одного состояния в другое, преобразование. В отношении бухгалтерской отчетности трансформация представляет процесс перевода (трансляции) статей российской бухгалтерской отчетности в формат финансовой отчетности в соответствии с другими бухгалтерскими стандартами, отличными от российских норм бухгалтерского учета и отчетности.

Трансформацию отчетности следует отличать от организации параллельного бухгалтерского учета в нескольких системах бухгалтерского учета. Трансформация затрагивает исключительно статьи бухгалтерской отчетности, а параллельное ведение бухгалтерского учета обеспечивает формирование финансовой отчетности по МСФО на основе соответствующих бухгалтерских записей, сделанных в течение всего отчетного периода. Следовательно, трансформация предусматривает преобразование российской бухгалтерской отчетности в финансовую отчетность по МСФО только по состоянию на отчетную дату (конец отчетного года, квартала).

В настоящее время большое количество российских организаций проводят или собираются проводить трансформацию бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Многие из этих организаций имеют специальные подразделения, занимающиеся трансформацией отчетности, некоторые – заняты ведением параллельного российского бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. Увеличение количества организаций, осуществляющих трансформацию бухгалтерской отчетности, привело к появлению различных методик по трансформации.

Для организации и проведения трансформации российской бухгалтерской отчетности в формат МСФО необходимо:

- раскрыть различия между форматами и содержанием бухгалтерских отчетов, используемых в России и в системе МСФО;

- рассмотреть различия в расчете показателей отчетности между российскими стандартами и МСФО (оценка статей, момент признания и др.);

- рассмотреть подходы к трансформации показателей российской бухгалтерской отчетности в формат МСФО.

Таблица 6 - Различия представления информации в российской бухгалтерской отчетности и финансовой отчетности в соответствии с МСФО

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Различия | Россия | МСФО |
| Количество форм бухгалтерской (финансовой) отчетности | Бухгалтерский балансОтчет о прибылях и убыткахОтчет об изменениях капиталаОтчет о движении денежных средствПриложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5)Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6)Пояснительная записка | Бухгалтерский балансОтчет о прибылях и убыткахОтчет об изменениях капиталаОтчет о движении денежных потоковКомментарии к финансовой отчетности |
| Рекомендуемое представление бухгалтерского баланса | Информация приводится в агрегированной форме только при условии несущественности агрегируемых статей бухгалтерского баланса | Информация приводится в агрегированной форме (путем приведения итоговых сумм по группам статей баланса) |
| Рекомендуемое представление отчета о прибылях и убытках | Показатели отчета представляются по функциональному составу.Допускается представление показателей в разбивке по видам деятельности (текущей, финансовой, инвестиционной) | Показатели отчета могут раскрываться как по функциональному составу, так и в разрезе доходов и расходов по экономическому содержанию (по элементам затрат) |
| Рекомендуемое представление отчета об изменениях капитала | Рекомендуемый формат не предусматривает системного представления информации об отнесении произошедших изменений к определенному компоненту капитала (например к добавочному капиталу) | Движение компонентов собственного капитала раскрывается в более наглядной (матричной)форме.Предусмотрен альтернативный вариант раскрытия изменения в капитале в виде отчета о признанных прибылях и убытках.Предусмотрена корректировка входящего остатка капитала на влияние изменений учетной политики |
| Рекомендуемое представление отчета о движении денежных средств | Предусмотрено использование как прямого, так и косвенного методов движения денежных средств | Возможно дополнительное раскрытие движения денежных потоков по сегментам |
| Раскрытие пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности | Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках могут раскрываться в приложениях к указанным формам отчетности, а также в рамках приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5) | Пояснения к показателям форм отчетности раскрываются в виде расшифровок и текстовых комментариев |
| Различия в составе показателей бухгалтерского баланса | Показатель «Отложенный налоговый актив» («Отложенное налоговое обязательство») не предусмотрен | Включается показатель «Отложенный налоговый актив» («Отложенное налоговое обязательство») в актив и составлено в обязательства баланса |
| Различия в составе показателей отчета о прибылях и убытках | Включение в отчет показателя «Амортизация» не предусмотрено | Рекомендуется выделять амортизацию в отдельную строку отчета о прибылях и убытках |

Несмотря на внешние отличия форм российской бухгалтерской отчетности от рекомендуемых форматов МСФО, существуют значительные различия в порядке расчета показателей, включаемых в отчетные формы. Эти различия можно классифицировать как:

- различия в понятийном аппарате, определяющие расхождения в признании активов, обязательств, доходов и расходов в целях бухгалтерского учета, для формирования отчетности;

- различия в подходах к оценке отдельных видов активов, обязательств, капитала, доходов и расходов (в том числе учет справедливой стоимости);

- различия в подходах к денежному измерению активов, обязательств, доходов, расходов в России и системе МСФО (учет инфляционных процессов);

- различия в возможности использования аналитических методов, призванных уточнить оценку активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов.

Различия в понятийном аппарате должны рассматриваться с точки зрения концептуального различия практики российского бухгалтерского учета и требований международных стандартов. При этом следует учитывать, что определения доходов и расходов в российской системе регулирования бухгалтерского учета и МСФО отличаются несущественно. Основное концептуальное различие заключается в том, что записи на счетах в российском учете вносятся на основе оправдательных (юридических) документов, а в системе МСФО – на основе экономически обоснованного профессионального суждения. Учитывая сохранившуюся тесную привязку текущего бухгалтерского учета и форм российской отчетности, сложно предположить возможность российской отчетности отвечать требованию приоритета содержания. Отсутствие же определения активов, обязательств и капитала в российской системе бухгалтерского учета создает дополнительные трудности при трансформации. Затрудняет трансформацию и несоответствие практики российского бухгалтерского учета нормативным актам, выпускаемым по Программе реформирования системы бухгалтерского учета в России. В большинстве случаев бухгалтерский учет ведется в соответствии с налоговым законодательством, а не рекомендациями Министерства финансов РФ.

Во многих случаях требования налогового законодательства и рекомендаций в виде Положений по бухгалтерскому учету существенно различаются. Не соответствует:

- учет основных средств и амортизации;

- учет нематериальных активов;

- учет материалов;

- учет незавершенного производства;

- учет готовой продукции.

При существующих различиях между бухгалтерским и налоговым учетом при трансформации российской отчетности требуется число корректировок, поскольку российские ПБУ тесно связаны с нормами МСФО.

Различия в подходах к оценке отдельных видов активов, обязательств, капитала, доходов и расходов связаны, прежде всего, с неразвитостью российской системы нормативного регулирования бухгальерского учета. В отдельных случаях методические рекомендации Минфина РФ и ПБУ предусматривают подход к оценке учетных объектов, соответствующий МСФО, однако на практике выполнение этих рекомендаций затруднено.

Различия в денежной оценке учетных объектов в российской практике и МСФО объясняются тем, что в России нет должного учета инфляции и влияния изменения цен. В системе МСФО указанным проблемам посвящены три стандарта: МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен», МСФО 21 «Влияние изменений валютных ресурсов», МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции». Все указанные стандарты в разной степени используются при трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО. Наибольшее влияние на динамику показателей российской отчетности оказывает применение МСФО 29.

Существует широкая практика трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО.

Перед началом трансформации бухгалтерской отчетности необходимо выявить различия между российской практикой бухгалтерского учета, нормативными актами по бухгалтерскому учету и требованиями международных стандартов.

Основные этапы трансформации российской бухгалтерской отчетности в формат МСФО:

1. Получение данных бухгалтерского учета и отчетности организации, имеющей аудиторское заключение.

2. Предварительная группировка статей российской бухгалтерской отчетности в соответствии с форматами отчетности по МСФО.

Анализ видов расхождений и перегруппировка активов, обязательств, капитала, доходов и расходов организации в соответствии с требованиями МСФО.

4. Формирование корректировочных записей в результате оценки активов организации в соответствии с МСФО.

5. Формирование корректировочных записей в результате пересчета доходов и расходов организации в соответствии с периодом признания для целей финансовой отчетности по МСФО.

6. Формирование корректировочных записей в результате пересчета активов, обязательств, капитала, доходов и расходов с учетом инфляции в соответствии с МСФО 29.

7 Составление сводного журнала трансформационных записей, корректирующих показатели бухгалтерского баланса.

8. Формирование показателей бухгалтерского баланса на основании трансформационных записей.

9. Формирование показателей отчета о прибылях и убытках, расчет чистого финансового результата, уточнение величины компонентов капитала организации с учетом инфляции.

10. Пересчет показателей бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках в иностранную валюту, в которой будет представлен финансовый отчет в соответствии с МСФО 21.

11. Пересчет показателей отчета о движении денежных средств в иностранную валюту, в которой будет представлен финансовый отчет в соответствии с МСФО 21.

12. Завершение формирования финансовой отчетности по МСФО.

13. Анализ и формирование комментариев к финансовой отчетности.

Метод трансформации состоит из следующих этапов:

Первый этап представляет собой перегруппировку статей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках исходя из экономической сущности активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов кредитной организации для приведения их в соответствие с МСФО. Рекомендуемые алгоритмы перегруппировки статей баланса и отчета о прибылях и убытках приведены в Приложении 2 к настоящим Методическим рекомендациям.

Второй этап состоит в определении перечня необходимых корректировок статей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках для приведения их в соответствие с МСФО, в том числе на основе профессиональных суждений руководства кредитной организации в целях:

- корректировки временных (отчетных) периодов, в которых были совершены операции либо образовались рассматриваемые активы, обязательства, источники собственного капитала, доходы и расходы;

- оценки активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов кредитной организации в соответствии с МСФО;

- реклассификации статей баланса и отчета о прибылях и убытках.

Третий этап метода трансформаций включает — процедуру расчета сумм необходимых корректировок статей баланса и отчета о прибылях и убытках для приведения их в соответствие с МСФО.

Трансформация финансовой отчетности согласно МСФО становится все более актуальной. Поэтому необходимо сказать, что единой методики трансформации отчетности не существует. Как отмечают некоторые специалисты, отчетность согласно МСФО можно разработать 3 путями, а именно методом трансформации отчетности, методом трансляции проводок и методом параллельного учета.

Первые 2 метода самые простые, однако, они могут давать погрешность от 10 до 50%. В этом случае в их основе лежит построение специальных трансформационных таблиц по основным участкам учета. Например, при составлении консолидированной отчетности ООО «УПХ« Брюховецкое» необходимо выделить 5 основных трансформационных таблиц:

1) сводная таблица рублевых корректирующих (трансформационных, исправительных) проводок;

2) сводная таблица валютных корректирующих проводок;

3) сводная таблица трансформации баланса;

4) сводная таблица корректирующих проводок по перегруппировке статей отчета о прибылях и убытках;

5) сводная таблица трансформации отчета о прибылях и убытках.

Эти таблицы представляют собой расшифровки бухгалтерской отчетности, подготовленной в виде российских стандартов, которые позволяют автоматически сделать ряд поправок для приведения данных в международный формат.

Основные методы, используемые при трансформации отчетности:

1) детализация остатков. Необходима для корректной классификации остатков для целей МСФО (например, классов основных средств), выделения внутригрупповых остатков при консолидации;

2) реклассификация остатков. Представляет собой распределение данных российского учета в формате МСФО;

3) переоценка остатков. Это корректировка остатков балансовых счетов, представляющая некоторые изменения собственного капитала: прибылей и убытков отчетного года, нераспределенной прибыли (накопленного убытка), добавочного капитала и других статей собственного капитала (например, списание неликвидных запасов или инфляционные поправки).

К недостаткам такого метода трансформации, за исключением некоторых ошибок, необходимо отнести информацию, которая подготовлена по МСФО: ее можно получить только в конце периода, причем после завершения основного процесса трансформации приходится вносить «ручные» корректировки.

Метод двойного ведения бухгалтерского учета (или параллельный учет) осуществляется с помощью специального программного обеспечения. Для ведения такого учета система применяет 2 рабочих плана счетов: российский и международный. При настройке типовых операций записываются как российские, так и международные шаблоны проводок. Введенные операции автоматически разносятся по различным модулям, что дает максимальную детализацию информации. В то же время необходимо учитывать ряд особенностей при автоматизированной трансформации бухгалтерской отчетности;

4) различная степень детализации российского и международного планов счетов;

5) различные методы и нормы амортизации основных средств;

6) особенности при документарном признании задолженности денежных средств (например, согласно российским стандартам счета денежных средств обновляются на основе банковской выписки, а по МСФО - на основе платежных поручений);

7) настройка операций при ведении учета в двух валютах.

Поскольку перечень различий между российским учетом и МСФО, связанных с трансформацией бухгалтерской отчетности, остается все еще значительным, данная проблема требует особого внимания со стороны широкого круга бухгалтеров и консультантов.

Споры о том, когда российские организации перейдут к составлению финансовой отчетности по МСФО, ведутся уже не первый год. Обсуждается также вопрос о том, все ли организации должны применять эти стандарты. Однако уже понятно, что в ближайшие годы переход состоится. Переход к стандартам требует несколько лет даже при наличии высококвалифицированных специалистов. В настоящее время основной задачей является подготовка бухгалтеров к работе в условиях новых непривычных требований.

**3.2 Бухгалтерский баланс**

Содержание бухгалтерского баланса.

Бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Бухгалтерский баланс должен содержать следующие числовые показатели (с учетом изложенного в пунктах 6 и 11 настоящего Положения):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Раздел АКТИВ | Группа статей | Статьи |
| Внеоборотные активы | Нематериальные активы | Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности |
|  |  | Патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы |
|  |  | Организационные расходы |
|  |  | Деловая репутация организации |
|  | Основные средства | Земельные участки и объекты природопользования |
|  |  | Здания, машины, оборудование и другие основные средства |
|  |  | Незавершенное строительство |
|  | Доходные | Имущество для передачи в лизинг |
|  | вложения в материальные ценности | Имущество, предоставляемое по договору проката |
|  | Финансовые вложения , | Инвестиции в дочерние общества |
|  |  | Инвестиции в зависимые общества |
|  |  | Инвестиции в другие организации |
|  |  | Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев |
| Оборотные активы | Запасы | Сырье, материалы и другие аналогичные ценности |
|  |  | Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) |
|  |  | Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные |
|  |  | Расходы будущих периодов |
|  | Налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям |  |
|  | Дебиторская задолженность | Покупатели и заказчики |
|  |  | Векселя к получению |
|  |  | Задолженность дочерних и зависимых обществ |
|  |  | Задолженность участников (учредителей) по вкладам в уставный капитал |
|  |  | Авансы, выданные прочие дебиторы |
|  | Финансовые вложения | Займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев |
|  |  | Собственные акции, выкупленные у акционеров |
|  |  | Прочие финансовые вложения |
|  | Денежные средства | Расчетные счета |
|  |  | Валютные счета |
|  |  | Прочие денежные средства |
| ПАССИВ |  |  |
| Капитал и резервы | Уставный капитал |  |
|  | Добавочный капитал |  |
|  | Резервный капитал | Резервы, образованные в соответствии с законодательством |
|  |  | Резервы, образованные в соответствии с учредительными |
|  |  | документами |
|  | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток - вычитается) |  |
| Долго срочные обязательства | Заемные средства | Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты |
|  |  | Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты |
|  | Прочие обязательства |  |
| Кратко срочные обязательства | Заемные средства | Кредиты, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты |
|  |  | Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты |
|  | Кредиторская задолженность | Поставщики и подрядчики |
|  |  | Векселя к уплате |
|  |  | Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами |
|  |  | Задолженность перед персоналом организации |
|  |  | Задолженность перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами |
|  |  | Задолженность участникам (учредителями) по выплате доходов |
|  |  | Авансы полученные |
|  |  | Прочие кредиторы |
|  | Доходы будущих периодов | Резервы предстоящих расходов и платежей |

Содержание бухгалтерского баланса в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Элементы бухгалтерского баланса (активы, обязательства и собственный капитал) и правила их признания и оценки (Framework). Баланс (часто его называют балансовым отчетом о финансовом положении фирмы) содержит перечень активов и пассивов компании, а также акционерного капитала на конкретный момент времени. Здесь много общего с его российским собратом. Баланс подобен фотографии, то есть отражает момент учета, на который он составлен. Динамику процесса может показать только отчет о прибылях и убытках в сочетании с другими видами отчетов, но не баланс.

Активы – это собственность предприятия, имеющая конкретную определяемую в денежном выражении стоимость. Их также называют ресурсами предприятия или идентифицируемыми активами. Есть и неидентифицируемые активы – в частности, это труд работников – они в балансе не отражаются.

Активы имеют стоимость. Так как они могут быть использованы или обменены с целью производства услуг и товаров.

Наличность также является активом, на нее можно что-либо купить. Активы обладают потенциалом, который их хозяин может реализовать с пользой для себя.

Пассивы (в зарубежном учете чаще говорят «Обязательства») – это задолженность предприятия. Пассивы могут создаваться за счет банковского и коммерческого кредита.

Собственный капитал – это часть предприятия, принадлежащая владельцу. Собственный капитал – это разница между активами и пассивами. Собственный капитал складывается из взносов в предприятие его владельцев и их распределенной прибыли, т.е. прибыли в распоряжении фирмы.

Уравнение баланса в МСБУ записывается следующим образом:

«Активы = Пассивы (Обязательства) + Собственный капитал»

Это весьма схоже с российским сочетанием актива и пассива, но у нас вся правая часть баланса носит название «Пассивы», а в МБУ это только обязательства.

Вся финансовая отчетность обычно содержит заголовки, содержащие информацию о документе: наименование организации, название документа или отчета, дату или период времени. Это помогает заполнить документ правильно.

Активы в балансе располагаются сверху в низ от самых ликвидных (денежные средства) до наиболее неликвидных (недвижимость, земля и т.д.).

Активы состоят из наличности, счетов дебиторов (сумм, которые клиенты должны отдать за уже предоставленные услуги и товары) и различного необходимого оборудования.

Пассивы формируются за счет счетов кредиторов (сумм, которые нужно уплатить поставщикам за товары и услуги за счет кредитов (сумм, которые необходимо оплатить по выданным векселям). Вексельная форма расчетов в зарубежном учете весьма распространена – там вообще мало используют наличность, предпочитая безналичные операции или расписки типа векселей.

Баланс может быть расположен и по вертикали, пассив под активом, тогда его правая часть при переходе вниз показывается с минусом или в скобках, чтобы общий итог был нулевым.

Баланс отражает финансовое состояние компании на определенную дату. Он не показывает сумму по себе прибыльности предприятия. Поэтому для оценки прибыльности необходимо обратиться непосредственно к отчету о прибылях и убытках.

**3.3 Отчет о прибылях и убытках**

Важнейшей формой выражения деловой активности организации является величина текущего финансового результата за определенный период от их предпринимательской (производственно-эксплуатационной), инвестиционной и финансовой деятельности.

Величина текущего финансового результата за определенный период отражается предприятием в Отчете о прибылях и убытках (форма № 2).

Сведения о прибылях и убытках рассматриваются как наиболее значимая часть бухгалтерской отчетности организации, дополняющая и развивающая данные, представленные в балансовом отчете в виде окончательно оформленного результата.

Техника составления отчета о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках (далее — Отчет) состоит из четырех разделов:

1. «Доходы и расходы по обычным видам деятельности»

2. «Прочие доходы и расходы»

3. «Прибыль (убыток) до налогообложения»

4. «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»

Рассмотрим содержание первого раздела Отчета - «Доходы и расходы по обычным видам деятельности».

Главными составляющими отчета являются выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг; себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг; валовая прибыль, коммерческие расходы и управленческие расходы.

Выручка - это сумма поступлений денежных средств и иного имущества и (или) дебиторской задолженности. Если сумма поступивших денежных средств меньше суммы дебиторской задолженности, выручка отражается в размере поступивших денежных средств и неоплаченной части дебиторской задолженности. В выручку от реализации продукции также необходимо включать суммовые разницы.

В бухгалтерском учете выручка отражается на счете 90 «Продажи» Согласно п. 12 ПБУ 9/99, выручка признается при наличии следующих условий:

право на получение этой выручки вытекает из конкретного договора или может быть подтверждено иным образом;

можно точно определить сумму выручки;

организация получила в оплату выручки актив (имеет место увеличение экономических выгод организации) либо гарантии такой оплаты (имеет место уверенность в том, что произойдет увеличение экономических выгод организации);

право собственности на продукцию перешло к покупателю или работа принята заказчиком;

можно определить величину расходов, которые произведены или будут произведены в связи с получением данной выручки.

В основу формирования Отчета положен принцип начисления, или, как его еще называют, допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

В соответствии с принципом начисления выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг определяется по моменту их отгрузки (выполнения работ, оказания услуг) и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов. Выручка отражается в размере поступивших денежных средств и неоплаченной части дебиторской задолженности.

Если договором обусловлен момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженной продукцией (товарами) и риска ее случайной гибели от организации к покупателю (заказчику) после момента поступления денежных средств в оплату отгруженной продукции (товаров) на расчетный, валютный и иные счета организации в банках либо в кассу организации непосредственно, а также зачета взаимных требований по расчетам, то выручка от продажи такой продукции (товаров) включается в Отчет на дату поступления денежных средств (зачета). Аналогичный порядок применяется в отношении выполненных работ, оказанных услуг.

При договоре мены выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг отражается в бухгалтерском учете организаций, выступающих по договору в качестве покупателей, одновременно после исполнения обеими сторонами обязательств передать соответствующие товары.

В случае продажи товаров по договорам комиссии или поручения (кроме розничной торговли, общественного питания, аукционной торговли) с участием в расчетах в бухгалтерском учете комитента (доверителя) выручка от продажи товаров отражается по времени получения отчета комиссионера или поверенного об отгрузке товаров покупателю (заказчику). При этом время получения отчета не должно превышать разумного срока прохождения таких документов.

В соответствии с кассовым методом бухгалтерского учета определение выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг осуществляется на дату поступления денежных средств на расчетный или валютный счет за отгруженную продукцию (либо зачета взаимных требований).

В бухгалтерском учете данные виды доходов и расходов учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;

поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

поступления от продажи основных средств, материалов, дебиторской задолженности и т. д.

расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;

расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности;

расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств, материалов, дебиторской задолженности и т. п.;

расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

прочие операционные расходы.

Рассмотрим содержание третьего раздела Отчета «Внереализационные доходы и расходы».

В отчете отражаются внереализационные доходы организации. Согласно пункту 8 ПБУ 9/99, внереализационными доходами являются: штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения; поступления в возмещение причиненных организации убытков; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

курсовые разницы;

прочие внереализационные доходы.

В отчете отражаются внереализационные расходы организации.

К ним относятся:

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; возмещение причиненных организацией убытков; убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; курсовые разницы;

сумма уценки активов (за исключением внеоборотных активов); прочие внереализационные расходы.

«Прибыль (убыток) до налогообложения»

Отчета показывается финансовый результат (прибыль или убыток), полученный от деятельности организации за отчетный период.

Он определяется как сумма прибыли (убытка) от продаж, процентов к получению, доходов от участия в других организациях, прочих операционных доходов, внереализационных доходов, уменьшенная на величину процентов к уплате, прочих операционных расходов, внереализационных расходов.

«Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи»

Отчета указывается сумма налога на прибыль, начисленная к уплате в бюджет. Также по этой строке следует отражать суммы штрафных санкций, подлежащих уплате в бюджет и государственные внебюджетные фонды.

Эти суммы списываются с дебета счета 99 «Прибыли и убытки « в кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» или 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

«Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода)»

В отчете отражается общая сумма чистой прибыли (убытка), полученной предприятием за отчетный период.

Справочные данные

Данный раздел организация должна заполнить, если у нее есть постоянные налоговые обязательства (активы) или организация выплачивает дивиденды.

Расшифровка отдельных прибылей и убытков

В этом разделе расшифровываются отдельные виды внереализационных доходов и расходов. В нем отражаются наиболее значительные доходы и расходы.

«Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании»

В отчете указываются суммы штрафов, пеней и неустоек за нарушение хозяйственных договоров, полученные (уплаченные) предприятием.

Штрафы, пени, неустойки принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

«Прибыль (убыток) прошлых лет» в отчете отражается прибыль (убыток) прошлых лет, выявленная в отчетном году.

«Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств» отражает суммы убытков, причиненных ненадлежащим исполнением обязательств, которые получает (возмещает) организация.

«Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте» отражает курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

«Снижение себестоимости материально-производственных запасов на конец отчетного периода» отражаются суммы, перечисленные в резерв под снижение стоимости материальных ценностей, а также в резерв под обесценение финансовых вложений.

«Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности» отражаются суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности и которые в отчетном периоде списаны на финансовые результаты деятельности организации.

Содержание Отчета о прибылях и убытках в соответствии с Международными стандартами -финансовой отчетности.

Отчет о прибылях и убытках – также весьма важный документ, как и в российском учете.

В этом отчете содержится информация о прибыльности компании за определенный период времени. Прибыльность определяется сравнением доходов с расходами, произведенными с целью получения этих доходов.

Доходы – поступления активов (наличности) от продажи товаров и услуг. Расходы – затраты на производство. Итог – получение прибыли. Если за какой-либо период времени доходы превышают затраты, то возникает чистая прибыль. Если наоборот – это чистый убыток [12].

Классификация различных видов доходов и расходов, формирование показателя прибыли/убытка за отчетный период, требования к информации, которая должна быть представлена непосредственно в отчете о прибылях и убытках (МСФО (IAS) 1):

Выручка: оценка и отражение в отчетности (МСФО (IAS) 18). Отражение курсовых разницы (МСФО (IAS) 21)

Отражение расходов на проценты (МСФО (IAS) 23).

Отражение изменения учетных оценок, изменения учетной политики и ошибок (МСФО (IAS) 8).

Показатель чистой прибыли на акцию (МСФО (IAS) 33).

Выплаты, основанные на акциях (МСФО (IFRS) 2).

Отражение предполагаемых дивидендов как событий после отчетной даты (МСФО(IAS) 10).

Баланс и Отчет прибылей и убытков являются итоговыми результатами процесса бухгалтерского учета фирмы. Они дают полную картину окупаемости и прибыльности предприятия [12/2007].

**3.4 Отчет о движении денежных средств**

Требования по раскрытию информации.

В отличие от МСФО в России до сих пор в качестве основных бухгалтерских отчетов признаются лишь два отчета, а именно, Бухгалтерский баланс и Отчет о прибылях и убытках. Отчет о движении денежных средств рассматривается лишь как приложение к годовой бухгалтерской отчетности и его не обязательно представлять в составе промежуточной бухгалтерской отчетности (источник №3,п2.)

Между тем в международной практике отчет о движении денежных средств получил широкое применение. В соответствии с МСФО он признается в качестве основного финансового отчета и его следует представлять за каждый период, в котором представляется финансовая отчетность.

Отчет о движении денежных средств раскрывает ее в разрезе движения денежных потоков за период, получаемых от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Требования по раскрытию информации об изменениях в денежных средствах изложены в МСФО №7 «Отчет о движении денежных средств», который был введен в действие для финансовой отчетности, и заменил предыдущий МСФО №7 «Отчет об изменении финансового положения».

В России отчет о движении денежных средств не имеет широкого применения. Не существует отдельного стандарта, посвященного отчету о движении денежных средств, а действующие требования по предоставлению информации в данном отчете существенно расходятся с требованиями МСФО №7. Прежде всего, расхождения касаются классификации денежных потоков по видам деятельности и формы представления отчета.

Так, в соответствии с МСФО №7 компания должна представлять потоки денежных средств за период, классифицируя их по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Считается, что именно такая классификация обеспечивает информацию, которая позволяет пользователям оценить воздействие каждого вида деятельности на финансовое положение компании и сумму ее денежных средств. Кроме того, эта информация может использоваться для оценки взаимосвязи между видами деятельности. МСФО №7 дает следующие определения видам деятельности:

• Операционная деятельность - основная, приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой деятельности.

• Инвестиционная деятельность - приобретение и реализация долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

• Финансовая деятельность - деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе капитала и заемных средств компании.

По правилам, предусмотренным российскими нормативными актами, отчет о движении денежных средств содержит сведения о денежных потоках в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности (источник №5,п. 104).

Определения этих видов деятельности имеют следующие расхождения с МСФО:

• В российском отчете о движении денежных средств операционная деятельность называется «текущей» деятельностью. В определении текущей деятельности нет разграничения этого вида деятельности от инвестиционной и финансовой деятельности как это сделано в МСФО.

• В определение инвестиционной деятельности включена деятельность, связанная с выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера. Данные операции приводят к изменениям в размере и составе капитала и заемных средств компании, поэтому в соответствии с МСФО они относятся к финансовой деятельности.

• В определение финансовой деятельности включена деятельность, связанная с приобретением и продажей краткосрочных финансовых вложений. Краткосрочные финансовые вложения представляют собой инвестиции, не относящиеся к денежным эквивалентам, поэтому в соответствии с МСФО операции по их приобретению и продаже включаются в инвестиционную деятельность. (Приложение №1)

В целях составления отчета МСФО №7 объединяет денежные средства с эквивалентами денежных средств, т.е. движение денежных средств между этими статьями не включается в отчет. Денежные эквиваленты представляют собой краткосрочные, высоколиквидные инвестиции, легко обратимые в определенную сумму денежных средств, и подвергающиеся незначительному риску изменения стоимости. Обычно такие инвестиции имеют короткий срок погашения (например, 3 месяца и меньше). При составлении отчета о движении денежных средств по правилам, предусмотренным российскими нормативными актами и методическими указаниями, денежные средства не объединяются с эквивалентами денежных средств. (источник №5,п 104).

МСФО №7 требует раскрывать всю уместную информацию об инвестиционных и финансовых операциях, не оказывающих непосредственного воздействия на текущие денежные потоки (такие как, операции, связанные с приобретением компании путем выпуска акций, конвертация долговых обязательств в обыкновенные акции, приобретение активов путем финансовой аренды). МСФО №7 также поощряет раскрытие дополнительной информации, которая может быть важна для понимания финансового положения и ликвидности предприятия. По российским правилам вышеуказанного раскрытия информации не требуется. Однако, следует раскрывать иную информацию, которая интересует контролирующие и статистические органы, например, денежные поступления по наличному расчету, в том числе, по расчетам с юридическими лицами, физическими лицами, с применением контрольно-кассовых аппаратов, поступление денежных средств из банка в кассу организации, из кассы в банк организации.

Внедрение стандарта, посвященного отчету о движении денежных средств, не предусмотрено планом внедрения стандартов в практику, утвержденным во исполнение Постановления Правительства РФ от 6 марта 1998 года №283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».

«Однако, специфика данного отчета заключается в том, что его можно принять в России абсолютно в том виде, в каком он изложен в МСФО №7 без боязни вступить в какое-либо противоречие с национальным (прежде всего налоговым законодательством)» (цитата из источника №18)

**3.5 Автоматизированная обработка отчетных данных**

Автоматизация бухгалтерского учета на предприятии и подготовка финансовой отчетности в налоговые органы в условиях переходной экономики России является одной из наиболее важных задач. Ситуация такова, что сам по себе бухгалтерский учет на предприятии может рассматриваться как внутреннее дело предприятия, а основой для оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия со стороны государства служит отчетность (бухгалтерский баланс и многочисленные другие отчетные формы), которая должна ежеквартально предоставляться в налоговую инспекцию по месту регистрации предприятия. Кроме того, существуют плановые и внеплановые налоговые проверки, при проведении которых могут потребоваться все бухгалтерские документы, включая первичные. Все это обуславливает широкое применение САБУ в современной России.

В результате создания возможность получения итоговой информации непосредственно на основе обработки исходных данных. Это принципиальное отличие автоматизированных форм от ручных форм бухгалтерского учета. Единственный промежуточный этап это перенос исходной информации из первичных документов на машинные носители. После этого возможно получение отчетных сводок непосредственно на основе машинной обработки информации. Причем группировка по всем необходимым признакам выполняется также в процессе машинной обработки информации.

Автоматизированные формы учета позволяют в результате машинной обработки получать необходимые данные по всем счетам синтетического и аналитического учета вплоть до оборотного и сальдового баланса, т.е. благодаря машинной обработке информации получают все регистры бухгалтерского учета, предусмотренные действующей системой учета [10, ст.78 - 79].

Программа «1С: Предприятия 7.7»

Программы для автоматизации бухгалтерского учета призваны облегчить рутинную работу по ведению бухгалтерского учета, обеспечить гибкий аналитический учет и получение необходимых различных отчетов в любой момент, а не только в конце отчетного периода.

«1С: Предприятия 7.7» - универсальная программа массового назначения для автоматизации бухгалтерского учета. Она представляет собой компоненту «Бухгалтерский учет» системы программ «1С: Предприятия 7.7» с типовой конфигурацией. Компонента «Бухгалтерский учет» позволяет реализовать любую схему учета и может использоваться как автономно, так и совместно с другими компонентами «1С: Предприятия 7.7». Типовая конфигурация представляет собой готовое решение для автоматизации большинства участков бухгалтерского учета. «1С: Предприятия 7.7» может также использоваться с другими конфигурациями.

Таким образом, руководитель может выбирать оптимальный вариант автоматизации - исходя из потребностей своего предприятия, приоритетов решаемых задач, допустимых сроков и затрат на внедрение. При этом очень важно, что на базе одной и той же системы можно проводить поэтапную автоматизацию, получая реальную отдачу на каждом шаге. Начав с внедрения стандартных и специализированных тиражных решений, можно эффективно решить основные задачи автоматизации, - затратив при этом минимум времени и средств, а в дальнейшем развивать систему в соответствии с индивидуальными особенностями предприятия, не останавливая при этом ее эксплуатации.

Без автоматизированного учета отчеты о результатах деятельности предприятия предоставляются в лучшем случае один раз в месяц и с большим запозданием. Учет ведется в обобщенном, усредненном виде, что не дает возможности точно и своевременно определить направления расходования и поступления денежных средств, производимых затрат и других финансово экономических результатов.

Современные бухгалтерские программы для сельскохозяйственных предприятий позволяют организовать учет, а затем представлять отчеты в любой момент времени с той степенью детализации, которые необходимы руководителям. Т.е. соблюдаются основные принципы информационного обеспечения: достоверности, своевременности и ясности используемой информации.

Всем этим требованиям отвечает бухгалтерская программа 1С: Предприятие 7.7. Конфигурация «Сельскохозяйственное предприятие. Бухгалтерский учет».

Программа предназначена для автоматизации ведения бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях и учитывает изменения бухгалтерского и налогового законодательства, а также отраслевую специфику.

В конфигурации предусмотрена возможность отражения натуральных показателей в трех физических единицах изменения для учета массы, количества материальных ценностей, для учета голов животных и птицы, кормоединиц, машинодней услуг автотранспорта, количества действующего вещества и для учета кормодней, зачетного веса.

Периодичность получения отчетов - произвольная, по мере необходимости в контроле, разработка и реализации своевременных корректирующих действий в деятельности предприятия.

Основные отличительные особенности автоматизированных форм учета: Автоматизация процесса обработки учетной информации; Перенос данных первичного учета полностью на машинные носители; Принципиально новый порядок использования условно-постоянной информации и резкое сокращение на этой основе трудоемкости первичного учета и обработки информации;

Принципиально новый порядок формирования промежуточной информации; Совершенствование системы кодирования информации.

Выдача результатной информации в виде машинных регистров учета машинограмм, а также и в других формах, определяемых соответствующими программами (видеограммы, информация в диалоговом режиме, отчетные сводки и др.)

В целом строение автоматизированных форм учета можно представить следующим образом. Получаемая исходная информация (зафиксированная в документах либо снимаемая с соответствующих счетчиков) вводится в ЭВМ, где по заданной программе формируются соответствующие массивы информации. После обработки этой информации на ЭВМ в требуемых системой учета разрезах формируется результатная информация и выводится из ЭВМ в виде машинограмм, видеограмм, отчетных форм, в диалоговом режиме [10, ст. 79 - 82].

**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Бухгалтерская отчетность это система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

В бухгалтерской отчетности необходимо учитывать наиболее полное и достоверное изложение и использование информации. Несоблюдение этих требований может привести к весьма существенным негативным последствиям, - как для самого предприятия, так и для заинтересованных лиц и организаций кредиторов, акционеров и др.

Стандарты IAS приобретают все большее применение и признание во всем мире. Сотни компаний, в основном мультинациональные корпорации и международные финансовые организации, заявляют о приведении своей финансовой отчетности в соответствии стандартам IAS. Многие страны и организации поддерживают стандарты IAS как свои собственные, с небольшими поправками и изменениями или без таковых. Многие фондовые биржи используют стандарты IAS для оформления международных листингов, хотя и существуют некоторые важные исключения.

В ближайшее время максимально использовать международные стандарты финансовой отчетности в бухгалтерском учете России, по всей вероятности невозможно, но стремиться к этому надо. В конечном итоге внедрение международных стандартов финансовой отчетности в России приведет к резкому совершенствованию и реформированию действующей системы бухгалтерского учета на всех уровнях его организации.

В данной работе была рассмотрена информация, о трансформации бухгалтерской отчетности российских организаций в частности на ООО УПХ «Брюховецкое», расположенное в Краснодарском крае в станице Брюховецкой в соответствии с международными стандартами. При написании работы были использованы: годовые отчеты предприятия за три года, учетная политика предприятия, справочная литература.

В ходе выполнения работы было установлено, что в 2004 году в предприятии произошла реорганизация, в результате чего изменилось количество основных средств и других активов, находящихся в собственности предприятия. Количество среднесписочных работников на протяжении трех лет практически не изменялась или изменялась незначительно. Так же на протяжении исследуемого периода предприятие не поменяло своего направления: зерновое с развитым животноводством и остается прибыльным. Прибыль в 2007 году составила 63915 тыс. руб., по сравнению с 2005 годом она увеличилась на 31800 тыс. руб., а по сравнению с 2006 годом на 29765 тыс. руб., затраты так же были увеличены на производство и реализацию.

При завершении работы хотелось бы внести некоторые предложения по улучшению деятельности предприятия:

 => оснащение предприятия современными технологиями;

=> вкладывать большие инвестиции в научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;

=> улучшать состояние земель с помощью введения инноваций по их обработке;

=> улучшение торговых связей с другими предприятиями;

=> привлечение богатых инвесторов;

=> повысить образовательный уровень и квалификацию кадров;

 => усиление материального стимулирования для повышения мотивации к высокопроизводительному труду;

 => совершенствование организации труда.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет. /Учебное пособие. М.: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2004.

2. Блинова Т.В., Журавлев В.Н. Бухгалтерский учет. М.: Форум, 2004.

3. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для вузов / Под ред. Проф. Ю.А. Бабаева. М.: Вузовский учебник, 2003.

4. Гиляровская Л.Т., Ситникова В.А. Аудит собственного капитала коммерческих организации. М.:Юнити, 2004

5. Головизина А.Т., Архипова О.И. Теория бухгалтерского учета. М.: КноРус, 2004.

6. Клевцова В. «Учет капитала», «Финансовая газета. Региональный выпуск». № 45, 2003г., с. 11.

7. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2005.

8. Огиренко Е.А. Учет вкладов в уставный капитал У/Журнал «Главбух», 2003, №12.

9. Подольский В.И., Сотникова Л.В. Собственный капитал.//Журнал «Бухгалтерский учет», 2003, № 2.

10. Практический аудит. /Учебное пособие. Под ред. Соколова Я.В. СПб: Издательство «Юридический центр «Пресс», 2004.

11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. 2-е изд. М.: Ось-89, 2003. (Утверждены приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 года №94н).

12. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» 1/98 утвержденное приказом Минфина России от 9 декабря 2000г. № 60н.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» 3/2000, утвержденное приказом Минфина России от 10 января 2004г. № 2н.