

Министерство образования Республики Беларусь
Учреждение образования «Гомельский государственный
университет имени Франциска Скорины»

Кафедра бухгалтерского учета, контроля
и анализа хозяйственной деятельности

«Бухгалтерская (финансовая) отчетность»

Тексты лекций для студентов экономического факультета
специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

(18 часов)

Гомель, 2016

Содержание

Тема 1 Концептуальные основы бухгалтерской (финансовой) отчетности в Республике Беларусь и международной практике	3
Тема 2 Подготовительные работы к составлению годовой бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь	9
Тема 3 Бухгалтерский баланс	15
Тема 6 Пояснительная записка к бухгалтерской отчетности	19
Список литературы	26

Тема 1

Концептуальные основы бухгалтерской (финансовой) отчетности в Республике Беларусь и международной практике

Вопрос 1 Понятие бухгалтерской отчетности и ее классификация

Бухгалтерская отчетность представляет собой систему показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты её деятельности за отчетный период.

При составлении бухгалтерской отчетности используются такие понятия:

Отчетный период – период, за который организация должна составлять отчетность.

Отчетная дата – дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Для правильного изучения и применения **бухгалтерская отчетность группируется** по следующим признакам:

1 По видам:

– оперативная отчетность, предназначена для текущего контроля и управления внутри предприятия в момент совершения операции. В ней содержится сведения о выполнении планов, соблюдение договоров, сведения о финансовом положении предприятия.

– статистическая отчетность – комплекс показателей в денежном и в натуральном выражении, предоставляемый органом государственной статистики. Статистическая отчетность служит для отражения отдельных сторон деятельности предприятия и их статистического изучения. Она составляется на основе БУ и отчетности по единой методике, установленной Росстатом.

– управленческая отчетность - это комплекс показателей в денежном и натуральном выражении, а также аналитических показателей характеризующих результаты, альтернативы и планы финансово – хозяйственной деятельности организации для целей контроля и управления в любой момент времени.

– налоговая отчетность – это расчет налоговой базы на отчетную дату в соответствии с нормативными актами, регулирующие налоговые платежи предприятия.

– бухгалтерская отчетность это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

2 По объему сведений включаемых в отчетность:

– частная отчетность – включает информацию о работе организации на одном участке ее деятельности.

– общая отчетность – характеризует хозяйственной организации в целом.

3 По назначению:

– внутренняя отчетность – служит для оперативного общего управления предприятием.

– внешняя отчетность – предназначена для внешних пользователей. Она подлежит опубликованию.

4 По периодам составления:

– промежуточная (периодическая): месячная; квартальная; полугодовая; отчетность за 9 месяцев. Организация обязана сформулировать промежуточную отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода.

– годовая отчетность – составляется за отчетный период с 1-го января по 31-ое декабря. Для вновь созданных организаций – отчетный год начинается с даты государственной регистрации по 31-ое декабря. А для организаций, созданных после 1-го октября – с даты государственной регистрации по 31-ое декабря следующего года. Годовая отчетность предоставляется в течении 90 дней по окончании года. Отчетный датой считается последний календарный день отчетного периода.

5 По степени обобщения данных:

– первичная отчетность – составляется на основании данных текущего учета, и характеризует показатели деятельности отдельного юридического лица.

– сводная отчетность – составляется вышестоящими организациями, госкомитетом, по территориальному признаку и отраслями народного хозяйства на основе первичной отчетности организации.

– консолидированная отчетность – отчетность 2-х и более юридических лиц, находящихся в определенных юридических и финансовых взаимоотношениях.

Вопрос 2 Концептуальные основы бухгалтерской (финансовой) отчетности

Концепция – это система взглядов на процессы и явления в обществе. Применительно к финансовой отчетности, это система взглядов на цели, приоритет пользователей, состав, содержание, сроки представления отчетных данных.

Различают:

- 1 Общие концепции
- 2 Частные

Общая концепция – система взглядов нескольких стран, частная – одной страны.

В настоящее время в мировой теории и практике учета различают **2 основные концепции:**

1 Континентальная (европейская). Основана на высокой степени вмешательства государства в учетную практику. Она предполагает применение единого плана счетов, одиноких процедур отражения операций. Финансовая

отчетность ориентирована на удовлетворение информационных потребностей налоговых и государственных органов. В результате учетная практика одной страны существенно отличается от учетной практики других стран (Германия, Франция, Австрия, Швеция, Бельгия, Испания, Италия, Япония).

2 Британо-американская. Отчетность ориентирована на информационные потребности инвесторов. Задачи налогообложения решаются отдельно и независимо от решения учетных задач. Система учета базируется на принципах, разработанных профессиональным сообществом (Применяется модель в США, Великобритании, Канада, Индия, Австралия, ЮАР).

Каждая отдельно взятая страна, ориентируясь, на ту или иную модель учета разрабатывает свою частную концепцию. В Беларуси модель учета исторически (с момента возникновения) ориентирована на континентальную (европейскую). Однако в последние годы отчетность все более ориентирована на интересы инвесторов. Налоговый учет обособлен в отдельное направление, что говорит о тенденции американизации учета.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), разработанные Советом МСФО, содержат цели и общие принципы финансовой отчетности. Бухгалтерская финансовая отчетность – концептуальная основа бухгалтерского учета.

МСФО1 «Представление финансовой отчетности» определил основные **принципы подготовки и составления отчетности.**

1 Достоверность. Отчетность считается достоверной, если она сформулирована в соответствии с нормативными актами по БУ, не содержит существенных ошибок или пристрастных оценок и правдиво отражает хозяйственную деятельность. Достоверность обеспечивается в процессе ведения БУ. При отражении хозяйственных операций приоритет должен отдаваться их экономическому содержанию.

2 Полнота. Отчетность считается полной, если она содержит информацию обо всех фактах хозяйственной деятельности за период с учетом существенности и затрат на ее получение. Показатели отчетности считаются существенными, если их не раскрытие может повлиять на экономические решения пользователей в настоящем и будущем. Существенные показатели должны быть отражены отдельно. Организация должна принять решение, какая сумма будет признана существенной.

3 В отечественной практике показатель считается существенным, если его сумма составляет к общему итогу соответствующих показателей за год не менее 5%.

4 Сравнимость. Сравнимой считается отчетность, в которой по каждому числовому показателю приводятся данные за 2 отчетных периода. При этом необходимо придерживаться последовательности применения выбранной учетной политики.

5 Нейтральность. Нейтральность отчетности означает, что информация, содержащаяся в отчетности, исключает одностороннее удовлетворение интереса одних групп пользователей перед другими. Информация не является

нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решение и оценки пользователей с целью достижения определенных результатов.

Международные стандарты также определили, что отчетность должна быть понятной и уместной.

6 Понятность. Означает, доступность отчетности для понимания пользователями, обладающими достаточным уровнем знаний.

7 Уместность. Предполагает формирование информации, которая влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценить прошлые, настоящие и будущие события. На уместность влияет содержание и существенность отчетных данных.

Пользователи бухгалтерской информации зависят от того насколько правильно применялись бухгалтерские концепции при подготовки отчетности. Искажение отчетности происходит в результате фальсификации непосредственно отчетности или иных документов с целью сокрытия злоупотреблений, искажение полученной предприятием прибыли, дезинформации кредиторов в отношении платежеспособности и уход от налогов. Ответственность за составление правдивой отчетности лежат на руководителе организации. Бухгалтер отвечает за соблюдение этических стандартов, чтобы не оказаться причастным к подделке отчетности.

Нормативное регулирование финансовой отчетности. Финансовая отчетность содержит обобщенные данные учета и является связующим звеном между предприятием и обществом. Исходя из принятой концепции, страны формируют Законодательством акты по организации учета и отчетности. Правовой статус отчетности в большинстве европейских стран законодательно. Германия – торговый кодекс, Англия – закон о компаниях, Норвегия – указ короля, Франция – постановление министра финансов и экономики, США – система национальных стандартов (GAAP).

Положительный фактор законодательного подхода – это стабильность финансовой отчетности. Учетная информация, зафиксированная в отчетности, регулируется на государственном и международном уровне. Международное сближение принципов и процедур учета направлено на гармонизацию финансовой отчетности. Идея гармонизации получила наибольшее развитие в странах членов ЕС.

В 1957 году – создано европейское сообщество. Основная цель которого – обеспечение единого экономического развития всех стран членов ЕС. Для обеспечения условий свободного перелива капитала европейская комиссия издает от имени совета ЕЭС директивы, направленные на упорядочивание и гармонизацию учета и отчетности.

В 1978 году – принята 4-ая директива о годовой финансовой отчетности акционерных компаний с ограниченной ответственностью. Директива определила состав, общие положения и структуру годовой отчетности. Отчет должен быть опубликован вместе с докладом совета директоров и заключением аудитора.

В 1983 году принята 7-ая директива ЕС. В ней впервые был определен порядок составления сводной консолидированной отчетности транснациональных компании и их аудирования.

В 1984 году – 8-ая директива ЕЭС определила порядок аудиторской деятельности, квалификационные и этические требования, предъявляемые к аудитору.

Основные положения директив включены каждой стороной ЕС в национальное законодательство.

На международном уровне предусмотрена стандартизация принципов и правил подготовки финансовой отчетности. Вопросы стандартизации решаются советом по МСФО. В настоящее время совет ведет переработку старых стандартов (IAS1-41), а также разрабатывает новые (IFRS1-9).

Вопрос 3 Пользователи бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность представляет интерес для большого круга пользователей, как внешних, так и внутренних.

Внешние пользователи делятся на:

1 Непосредственно заинтересованные в деятельности организации:

– Государство в лице налоговых органов, которые проверяют правильность составления отчетности, расчета налогов и определяют налоговую политику;

– Кредиторы, которые используют отчетность для оценки целесообразности предоставления или продления кредита, оценки доверия к организации;

– Поставщики и покупатели – определяют надежность деловых связей с клиентом;

– Потенциальные собственники средств организации, которым необходимо определить увеличение или уменьшение доли собственных средств и оценить эффективность использования ресурсов руководством предприятия;

– Служащие, заинтересованные в финансовой стабильности предприятия и уровня заработной платы.

2 Те, кто непосредственно не заинтересован в деятельности предприятия, однако изучение бухгалтерской отчетности им необходимо, чтоб защитить интересы первой группы:

– Аудиторские службы, которые проверяют соответствие данных отчетности соответствующим правилам с целью защиты интересов инвесторов;

– Консультанты по финансовым вопросам, которые используют бухгалтерскую отчетность для выработки рекомендаций клиентам;

– Биржи ценных бумаг, которые принимают решение о приостановке деятельности какой-либо компании;

– Пресса и информационные агентства, которые готовят обзоры отчетности;

– Государственные организации по статистике, которые обобщают статистические данные и проводят их анализ;

– Профсоюзы, защищающие интересы своих участников.

Внутренние пользователи делятся на:

2 Вышестоящих руководителей;

3 Общее собрание участников;

4 Управляющих соответствующих уровней, которые по данным отчетности определяют правильность принятых инвестиционных решений и эффективность структуры капитала, определяют основные направления политики дивидендов, составляют прогнозные формы отчетности, осуществляют предварительные расчеты финансовых показателей предстоящих отчетных периодов, оценивают возможность слияния с другой организацией или её приобретение структурной реорганизацией.

Вопрос 4 Состав бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь и ее государственного регулирования

Основным нормативным актом регулирующим состав бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь является Постановление Министерства финансов Республики Беларусь «Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу постановления Мин-ва финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 2008 г. № 187: [инструкция]. утв. пост. Мин-ва финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г., № 111 (с изменениями и дополнениями: утв. постановлением Министерства финансов от 6.05.2013 г. № 27) На основании [подпункта 4.32](#) пункта 4 и [пункта 10](#) Положения о Министерстве финансов Республики Беларусь, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31 октября 2001 г. № 1585 «Вопросы Министерства финансов Республики Беларусь»,

В соответствии с данным постановлением в Республике Беларусь утверждены следующие формы бухгалтерской отчетности:

1 бухгалтерский баланс согласно;

2 отчет о прибылях и убытках;

3 отчет об изменении капитала;

4 отчет о движении денежных средств;

5 отчет о целевом использовании полученных средств согласно;

Пояснительная записка к бухгалтерской отчетности

Тема 2

Подготовительные работы к составлению годовой бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь

Вопрос 1 Основные этапы подготовительных работ по составлению годовой бухгалтерской отчетности

Годовому отчету предшествует значительная подготовительная работа, обеспечивающая своевременность, полноту и объективность отражения включаемых в отчетные формы данных.

Главный бухгалтер планирует порядок составления годового отчета. Затем после обсуждения этого плана в бухгалтерии с участием экономистов и других специалистов издается приказ, где определяются сроки работ по годовому отчету, указываются исполнители и проводится инструктивное совещание сотрудников, привлекаемых к подготовке годового отчета.

Для обеспечения своевременного составления квартального или годового отчетов вводят сводный график работ всех подразделений бухгалтерии с указанием сроков выполнения работ и их исполнителей. В числе подготовительных работ – изучение инструкции о порядке заполнения отчетных форм.

Для того чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала предъявляемым к ней требованиям, при составлении бухгалтерских отчетов должно быть обеспечено соблюдение следующих условий:

- полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всех производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов;
- полное совпадение данных синтетического и аналитического, учета, а также показателей отчетов и балансов с данными синтетического и аналитического учета;
- осуществление записи хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации; * правильная оценка статей баланса.

Подготовительные работы к составлению годовой бухгалтерской отчетности включают:

- 1 Годовая инвентаризация имущества и обязательств.
- 2 Проверка записей на счетах бухгалтерского учета.
- 3 Порядок закрытия бухгалтерских счетов.

Вопрос 2 Годовая инвентаризация имущества и обязательств

Важным этапом подготовительной работы составления отчетности является проведение полной инвентаризации имущества и обязательств.

Основным документом регулирующим порядок проведения инвентаризации является Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. пост. Мин-ва финансов Респ. Беларусь 30.11.2007, № 180 (с изменениями и дополнениями: утв. постановлением Мин-ва финансов от 8.02.2013 г. № 11) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь: опубликовано 30.03.2013 г.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. В состав комиссии включаются представители администрации, организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты.

Инвентаризацию проводят отдельно по каждому месту нахождения ценностей и по материально ответственным лицам. Данные инвентаризации по каждому виду ценностей зафиксированы в инвентаризационных описях, составляемых отдельно по местам нахождения или хранения ценностей и должностным лицам, ответственным за их сохранность.

Наименование инвентаризируемых ценностей и объектов за их количество показано в описях по номенклатуре и в единицах измерения принятых в учете.

Так, при инвентаризации основных средств комиссия в обязательном порядке осматривают объекты в натуре.

Инвентаризацию денежных средств, ценностей и документов строгой отчетности осуществляет ежемесячно и обязательно на 31 декабря. Никакие документы и расписки в остаток наличности кассы не включаются. Проверяют ценные бумаги, лимитированные чековые книжки и т.д. Инвентаризацию кассы оформляют актом. При обнаружении в кассе недостачи или излишка ценностей в акте указывают суммы недостач или излишков и обстоятельства их возникновения.

Инвентаризация расчетных, текущих и бюджетных счетов в банке, расчетов с банком по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, рабочими и служащими, депонентами и остальными дебиторами и кредиторами сводится к выявлению по документам остатков и тщательной проверке числящихся на этих счетах сумм.

На ценности, по которым выявлены отклонения от учетных данных, составляется сличительные ведомости на основании инвентаризационных описей и данных бухгалтерского учета.

Инвентаризационная комиссия проверяет правильность составления сличительных ведомостей, на их основании составляет ведомость результатов, выявленных инвентаризаций, которую прилагают к готовому отчету. По всем недостаткам или излишка, потерями, связанным с пропуском сроков исковой задолженности, инвентаризационная комиссия должна получать письменные объяснения соответствующих работников.

На основании предоставленных объяснений и материалов инвентаризационная комиссия устанавливает характер выявленных недостатков, потерь и порчи товарно-материальных ценностей, а также их излишков и в соответствии с этим лиц определяет порядок отражения разницы между данными инвентаризации и бухгалтерского учета.

Вопрос 3 Проверка записей на счетах бухгалтерского учета

В конце отчетного периода по всем счетам Главной книги подсчитываются дебетовые и кредитовые обороты, по большинству выводится конечное сальдо.

Счета 25, 26, 28, 94 ежемесячно закрываются, их обороты по дебету и кредиту обязательно равны, сальдо отсутствует.

Со счетов 90 и 91 в конце каждого месяца финансовый результат переносится на счет 99 «Прибыли и убытки».

Но все субсчета этих счетов имеют сальдо, величина которых накапливается с начала года.

В конце года производятся внутренние записи по закрытию всех субсчетов. Счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается один раз в конце года.

По некоторым счетам, например 60, 62, 68, 71, 75, 76, надо исчислять развернутое сальдо.

Отражение развернутого сальдо в балансе (в активе дебетового, в пассиве кредитового) необходимо для объективной характеристики финансового положения организации. Взаимное погашение дебиторской и кредиторской задолженности (свертывание сальдо) приводит к фальсификации баланса.

Показатели Главной книги (остатки и обороты по счетам) используются для составления отчетности. Чтобы убедиться в точности и полноте этих показателей, необходимо периодически проверять записи по счетам.

Для проверки полноты и правильности записей по счетам используются различные приемы, которые зависят от применяемой в организации формы бухгалтерского учета. Обычно проверку записей по счетам Главной книги проводят по следующим направлениям:

- сличают обороты по каждому синтетическому счету с итогами документов, послуживших основанием для записей;
- сравнивают между собой обороты и остатки по всем счетам бухучета;
- сверяют обороты и остатки или только остатки по каждому синтетическому счету с соответствующими показателями аналитического учета.

Для сверки данных аналитического и синтетического учета составляют оборотно-сальдовые ведомости отдельно по всем синтетическим счетам и отдельно по аналитическим, объединяемым одним синтетическим счетом. То есть составляется несколько оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам и одна – по синтетическим. Равенство остатков и оборотов свидетельствует о правильности записей на счетах бухгалтерского учета.

Заключение счетов – это определение конечных остатков (сальдо). Конечный остаток переносят в учётные регистры следующего года в качестве начального. Далее тщательно проверяют расчеты, платёжные ведомости, лицевые счета, ведомости распределения заработной платы с начислениями, проверяют правильность начисления премий, предусмотренных системой оплаты труда и различных доплат, включаемых в совокупный доход.

Исправления в бухгалтерском учете по выявленным в ходе подготовки к отчету ошибкам. В случае выявления организацией неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены. При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря года, за который подготавливается к утверждению и представлению в соответствующие адреса годовая бухгалтерская отчетность.

В случаях выявления организацией в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета после утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности исправления не вносятся.

Вопрос 4 Порядок закрытия бухгалтерских счетов

В системе счетов аналитического и систематического учёта должны быть отражены все хозяйственные операции, относящиеся к данному отчетному году.

После выполнения работы по проверке счетов производят расчеты и составляют проводки по закрытию собирательно-распределительных, калькуляционных, финансово-результативных счетов.

В результате закрытия счетов в заключительном балансе отражают остатки на счетах: инвентарных, фондовых, расчётных и операционных, учитывающих незавершенные процессы будущих лет.

В течение отчетного месяца на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» собираются прямые затраты, связанные с изготовлением конкретных видов продукции, выполнением работ, оказанием услуг.

Косвенные расходы, связанные с обслуживанием производства и управлением, учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты».

Собранные по дебету счета 25 расходы в конце месяца списываются на счет 20 или 90, в зависимости от учетной политики то есть остатка на счете 25 не должно быть.

Собранные по дебету счета 26 расходы в конце месяца полностью списываются на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». В конце месяца по данным счета 20 исчисляются фактическую себестоимость готовой продукции, работ, услуг: Незавершенное производство на начало месяца + Затраты за месяц – Незавершенное производство на конец месяца – Стоимость возвратных отходов – Себестоимость окончательного брака.

В зависимости от выбранного в учетной политике варианта учета готовой продукции фактическая себестоимость списывается с кредита счета 20 или в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» (при учете продукции по нормативной (плановой) себестоимости) или в дебет счета 43 «Готовая продукция» (при учете продукции по фактической себестоимости). Информация о выручке от продаж по обычным видам деятельности накапливается на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

В конце каждого месяца на счете 90 выявляется финансовый результат от продажи товаров, продукции, работ, услуг.

По окончании отчетного года (31 декабря) все субсчета, открытые к счету 90, закрываются внутренними записями на субсчет 90-9.

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» обобщается информация о прочих доходах и расходах (операционных и внереализационных). В конце каждого месяца на счете 91 выявляется финансовый результат – сальдо прочих доходов и расходов. По окончании отчетного года (31 декабря) все субсчета, открытые к счету 91, закрываются внутренними записями на субсчет 91-9.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен счет 99 «Прибыли и убытки».

Записи на нем ведутся накопительно в течение года путем списания соответствующих сумм со счетов 90 и 91.

Непосредственно на счете 99 отражаются чрезвычайные доходы и расходы, а также суммы налога на прибыль и экономических санкций за нарушение налогового законодательства. В конце отчетного года (31 декабря) при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается.

Процесс закрытия счета 99 и списания выявленной чистой прибыли получил название реформации баланса. Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (непокрытого убытка) отчетного года переносится со счета 99 на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», то есть на первое число следующего за отчетным года остатка по счету 99 быть не должно.

Для обобщения и сверки данных на счетах бухгалтерского учета составляется оборотная ведомость, которая является основанием для формирования баланса, отчета о прибылях и убытках и других форм отчетности.

Таблица 1 Порядок закрытия счетов при составлении годовой и промежуточной бухгалтерской отчетности

ЭТАП 1	Исчисление Себестоимости работ, услуг вспомогательных производств со счёта 23 в Дт счетов 20,25,26
ЭТАП 2	Закрытие счетов 25,26 Дт 20 Кт 25 Дт 90 Кт 25, 26.
ЭТАП 3	Исчисление себестоимости готовой продукции по счёту 20 и его закрытие
ЭТАП 4	Списание расходов на продажу со сч. 44 и финансового результата со сч. 90
ЭТАП 5	<i>Закрытие всех субсчетов по счету 90</i> Списание сальдо Доходов и расходов по текущей деятельности со счёта 90. Дт 90 Кт 99 -прибыль Дт 99 Кт 90- убыток
ЭТАП 6	<i>Закрытие всех субсчетов по счету 91</i> Списание сальдо прочих доходов и расходов со счёта 91. Дт 91 Кт 99 - прибыль Дт 99 Кт 91- убыток
ЭТАП 7	Определение остатка по счёту 99 Дт 99 Кт 84 – нераспределенная прибыль Дт 84 Кт 99 – непокрытый убыток

Тема 3 Бухгалтерский баланс

Вопрос 1 Структура и состав баланса в международной практике

Термин «баланс» принят в экономической литературе для обозначения системы интервальных показателей, характерных источниками образования ресурсов и направление их использования за определенный период времени. В экономике любого государства баланс выполняет функции:

1 Знакомит собственников, менеджеров и других заинтересованных лиц с имущественным состоянием предприятия.

2 Позволяет определить способна ли организация выполнить свои обязательства.

3 Определяется конечный финансовый результат деятельности предприятия в виде наращивания собственного капитала, по которому судят о способности руководства сохранить и приумножить материальные и денежные ресурсы.

4 На балансовых показателях строится оперативное финансовое планирование предприятия и осуществляется контроль за движением денежных средств.

5 Данные баланса используются налоговыми органами, кредитными учреждениями и органами государственного управления.

В международной практике применяются **2 формы баланса**

– горизонтальная;

– вертикальная;

Отчеты разделяются по терминологии:

– Континентальная модель («актив», «пассив»)

– Британо-американская («актив», «обязательство», «капитал»)

– Великобритания и Ирландия («актив», «финансируется»)

Отчеты разделяются по размещению разделов и статей:

– Британо-американская. Активы размещены по убыванию ликвидности, пассивы – по убыванию востребованности.

– Континентальная. Активы размещаются по возрастанию ликвидности, пассив начинается с капитала.

В основе отчета лежит **уравнение двойственности:**

Британо-американская модель.

Обязательства + Капитал собственника = Активы

Континентальная модель, (Уравнение Шера)

$A = KC + П$

- Великобритания и Ирландия

$KC = \text{Активы} - \text{Обязательства}$

Международные стандарты признают все виды отчетов. МСФО 1 не предписывает порядок или форму отчета. Он определяет только перечень статей, которые представляются раздельно. Конкретизация отчета по статьям зависит от национальных стандартов и инициативы компании, раскрывающей особенности своей деятельности.

Вопрос 2 Состав и содержание формы Баланса

Баланс Республики Беларусь приближен по форме к международной практике. Он строится по принципу ликвидности и платежеспособности. В активе отражается стоимость имущества и долговых прав, которыми располагает и которые контролирует организация на отчетную дату. В пассиве отражаются собственные источники, обязательства по кредитам и займам и кредиторская задолженность. Баланс строится исходя, из формального уравнения Шера:

$$A = СК + Обязательства$$

Балансовые статьи объединены в группы, группы – разделы. В основе такого объединения лежит экономическое содержание статей баланса. Порядок их расположения определен вертикальными и горизонтальными взаимосвязями между статьями и разделами. Вертикальные взаимосвязи предусматривают расположение статей актива по возрастанию ликвидности. Вертикальные взаимосвязи актива оказывают влияние на расположение статей пассива. Этому также способствует горизонтальные взаимосвязи актива и пассива. Статьи актива находятся напротив статей пассива – источников их образования. Горизонтальные взаимосвязи баланса позволяют проводить экономический анализ финансового состояния предприятия. Баланс содержит 2 раздела в активе (долгосрочные – I, краткосрочные –II) и три раздела в пассиве (собственный капитал III, долгосрочные обязательства IV, краткосрочные обязательства V).

Если 2-ой раздел актива сопоставить с 4-ым и 5-ым разделом пассива можно определить платежеспособность организации, т. е. способность выполнить внешние обязательства. Данный показатель измеряет финансовый риск, т. е. вероятность банкротства.

В бухгалтерском балансе не допускается зачет между статьями активов и обязательств, доходов и расходов. Баланс включает числовые показатели в нетто – оценки, т. е. без регулирующих статей.

Вопрос 3 Классификация баланса

В зависимости от цели назначения **бухгалтерские балансы бывают:**

По времени составления:

– вступительные;

- текущие;
- разделительные;
- объединительные;
- ликвидационные.

Вступительные балансы составляются на момент создания организации.

Текущие балансы составляются на заданные отрезки времени (день, месяц, квартал, год и т.д.).

Разделительные балансы составляются в случае деления организации на несколько самостоятельных экономических субъектов, объединительные – при объединении двух или более организаций.

Ликвидационные балансы составляются в случае ликвидации организации. В начале составляется промежуточный ликвидационный баланс, а потом ликвидационный баланс.

Основная функция промежуточного ликвидационного баланса – дать достоверную информацию о том, какими ресурсами располагает ликвидируемое юридическое лицо и какие подлежащие удовлетворению требования кредиторов на них предъявлены на момент окончания срока (2 месяца). Эта информация позволяет правильно оценить масштаб продажи имущества для полного удовлетворения требований кредиторов в порядке очереди.

После чего составляется ликвидационный баланс, по данным которого можно судить об имуществе, которое в чистом виде должно перейти к собственнику.

Главное отличие промежуточного ликвидационного баланса – он составляется на основании операций, отражаемых в учете в режиме сферы деятельности организации, а ликвидационный баланс – в сфере ликвидации.

Ликвидация – это абсолютное прекращение деятельности, одновременное закрытие всех статей актива и пассива баланса методом двойной записи.

По источникам составления балансов:

- инвентарные;
- книжные;
- генеральные.

Инвентарные балансы составляются по результатам произведенной инвентаризации, подтвержденной описью. Итоговый результат инвентаризационной описи является величиной актива баланса. Если из этой величины вычесть кредиторскую задолженность, то можно определить собственный капитал.

Книжные балансы составляются на основе сальдо счетов главной книги, т.е. на основании синтетических счетов, отраженных в главной книге.

Генеральные балансы составляются на основе данных счетов бухгалтерского учета, подтвержденных инвентаризацией. Исключение составляют только основные средства, по которым инвентаризацию можно проводить 1 раз в 3 года, и по библиотечным фондам, которые подвергаются инвентаризации 1 раз в 5 лет.

По объему информации:

- самостоятельные;
- отдельные;
- сводные;
- консолидированные.

Самостоятельные балансы составляет каждое юридическое лицо.

Отдельные балансы составляют структурные подразделения юридических лиц, если администрация считает целесообразным вести там учет на отдельном балансе.

Самостоятельные и отдельные балансы связаны между собой счетами внутрихозяйственных расчетов, на которых учитывается соответствие расчетов с филиалами, представительствами, отделениями, которые выделены на отдельные балансы по переданным им краткосрочным и долгосрочным активам.

В случае наличия у организации дочерних или зависимых обществ помимо самостоятельного баланса составляется сводный бухгалтерский баланс, в котором объединяются все активы и пассивы головной организации и дочерних обществ путем построчного суммирования и использования единой учетной политики организации.

Консолидированный баланс имеет цель – показать заинтересованным лицам результаты финансово-хозяйственной деятельности группы взаимосвязанных предприятий, юридически самостоятельных, но являющихся единым хозяйственным организмом.

По характеру деятельности:

- основные;
- не основные.

Основной баланс составляется, если деятельность соответствует профилю организации.

Не основной баланс составляется в подразделениях, которые занимаются не основной деятельностью.

В зависимости от полноты (способа очистки):

- БРУТТО;
- НЕТТО.

БРУТТО баланс содержит регулирующие статьи, суммы по которым вычитаются из суммы других статей для определения остаточной стоимости. (Статей амортизации основных средств и нематериальных активов нет в балансе НЕТТО)

Тема 6

Пояснительная записка к бухгалтерской отчетности

Вопрос 1 Общие требования к пояснительной записке

Пояснительная записка является неотъемлемой частью годовой бухгалтерской отчетности. Она должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный год и предшествующие ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке к годовому балансу организации обязательно должны раскрываться следующие показатели:

- 1) динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет;
- 2) планируемое развитие организации;
- 3) предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения;
- 4) политика в отношении заемных средств и управления рисками;
- 5) деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, в том числе планируемая;
- 6) природоохранные мероприятия;
- 7) иная информация.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать следующие дополнительные данные:

- 1) о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов; отдельных видов основных средств; арендованных основных средств; отдельных видов финансовых вложений;
- 2) о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов дебиторской задолженности;
- 3) об изменениях в капитале организации;
- 4) о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, ее дочерних и зависимых обществ;
- 5) о составе резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, наличии их на начало и конец отчетного периода, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода;
- 6) о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов кредиторской задолженности;
- 7) об объемах продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам деятельности и географическим рынкам сбыта (деятельности);
- 8) о составе затрат на производство;

9) о составе внереализационных доходов и расходов;

10) о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях;

11) о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей организации;

12) о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности;

13) о прекращенных операциях;

14) об аффилированных лицах;

15) о государственной помощи;

16) о прибыли, приходящейся на одну акцию.

В пояснительной записке к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках организации должны раскрываться сведения, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении. При оценке финансового положения приводятся характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и др.

Вопрос 2 Требования к пояснительной записке согласно Постановлению Министерства финансов Республики Беларусь 31 Октября 2011 Г. № 111 Об установлении форм бухгалтерской отчетности

Пояснительная записка должна содержать:

описание основных направлений деятельности организации, основные показатели ее деятельности;

способы ведения бухгалтерского учета, принятые в организации согласно учетной политике;

дополнительную информацию по статьям бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении капитала, отчета о движении денежных средств, отчета о целевом использовании полученных средств, представленную в том порядке, в котором показаны статьи в указанных отчетах;

дополнительную информацию, которая не содержится в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменении капитала, отчете о движении денежных средств, отчете о целевом использовании полученных средств, но уместна для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями;

иную информацию, раскрытие которой в пояснительной записке установлено законодательством.

При изменении вступительного баланса в пояснительной записке раскрываются причины изменений.

В пояснительной записке подлежат раскрытию избранные организацией способы ведения бухгалтерского учета, отличные от применяемых в предыдущем отчетном периоде.

В пояснительной записке подлежат раскрытию изменения в учетной политике, существенно влияющие на принимаемые пользователями на основе бухгалтерской отчетности экономические решения в отчетном периоде или в периодах, следующих за отчетным, а также причины этих изменений.

В пояснительной записке, составляемой акционерными обществами, подлежит раскрытию следующая информация:

количество акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных;

количество акций, выпущенных акционерным обществом, не оплаченных или оплаченных частично;

номинальная стоимость акций акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ;

количество акций в обращении на конец предыдущего года и отчетного периода.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая информация по группам основных средств:

первоначальная (переоцененная) стоимость на конец предыдущего года и отчетного периода, ее изменение в отчетном периоде;

применяемые способы начисления амортизации и диапазоны сроков полезного использования;

суммы накопленной амортизации на конец предыдущего года и отчетного периода, а также начисленной амортизации за отчетный период и списанной амортизации по выбывшим в отчетном периоде основным средствам;

суммы обесценения, отраженные в бухгалтерском учете в составе расходов, восстановленные в составе доходов и (или) добавочном фонде в отчетном периоде;

изменения в отчетном периоде первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств в результате реконструкции (модернизации, реставрации) или проведения иных аналогичных работ, проведения переоценки в соответствии с законодательством.

В пояснительной записке приводится также остаточная стоимость основных средств, переданных в залог, сумма непогашенных обязательств по приобретению основных средств, остаточная стоимость временно не используемых основных средств, первоначальная (переоцененная) стоимость находящихся в эксплуатации полностью самортизированных основных средств на конец отчетного периода.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая информация по группам нематериальных активов:

первоначальная (переоцененная) стоимость на конец предыдущего года и

отчетного периода, ее изменение в отчетном периоде;

применяемые способы начисления амортизации и диапазоны сроков полезного использования по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования;

суммы накопленной амортизации на конец предыдущего года и отчетного периода, а также начисленной амортизации за отчетный период и списанной амортизации по выбывшим в отчетном периоде нематериальным активам;

суммы обесценения, отраженные в бухгалтерском учете в составе расходов, восстановленные в составе доходов и (или) добавочном фонде в отчетном периоде.

В пояснительной записке подлежит раскрытию информация:

по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования – остаточная стоимость этих активов на конец отчетного периода и причины отнесения их к нематериальным активам, имеющим неопределенный срок полезного использования;

по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования – остаточная стоимость этих активов на конец отчетного периода и оставшийся период начисления амортизации по ним.

По нематериальным активам, учитываемым по переоцененной стоимости, подлежит раскрытию информация об их переоцененной стоимости и сумме прироста остаточной стоимости нематериальных активов в результате переоценки на конец предыдущего года и отчетного периода с указанием изменений в течение отчетного периода.

В пояснительной записке подлежит раскрытию информация о затратах на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ, признанных расходами в отчетном периоде.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая информация по инвестиционной недвижимости:

сумма доходов от сдачи в аренду инвестиционной недвижимости за отчетный период;

сумма произведенных затрат на содержание инвестиционной недвижимости за отчетный период;

первоначальная стоимость приобретенной в отчетном периоде инвестиционной недвижимости, в том числе полученной при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса;

сумма вложений в инвестиционную недвижимость за отчетный период;

сумма доходов от выбытия инвестиционной недвижимости за отчетный период;

стоимость инвестиционной недвижимости, переведенной в операционную недвижимость в отчетном периоде.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая информация по запасам:

способы оценки запасов по их группам (видам);

влияние изменения способов оценки запасов на показатели бухгалтерской

отчетности;

фактическая себестоимость запасов, показанных в бухгалтерской отчетности по чистой стоимости реализации;

суммы резервов под снижение стоимости запасов на конец предыдущего года и отчетного периода, суммы созданных в отчетном периоде резервов под снижение стоимости запасов, суммы изменения созданных в предыдущих периодах резервов под снижение стоимости запасов, суммы резервов под снижение стоимости запасов, восстановленные в отчетном периоде;

обстоятельства или события, которые привели к восстановлению резерва под снижение стоимости запасов в отчетном периоде;

стоимость запасов, переданных в залог, на конец отчетного периода.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая информация по долгосрочным активам и выбывающим группам, признанным предназначенными для реализации:

состав долгосрочных активов и выбывающих групп, признанных предназначенными для реализации, на конец предыдущего года и отчетного периода;

обстоятельства реализации или ведущие к предполагаемой реализации долгосрочных активов и выбывающих групп, предполагаемые способ и дата указанной реализации;

суммы первоначального и последующего обесценения, восстановления обесценения долгосрочных активов, признанных предназначенными для реализации, в том числе входящих в выбывающие группы, за отчетный период.

В пояснительной записке подлежит раскрытию информация о прекращенной деятельности, включающая прибыль (убыток) от прекращенной деятельности до налогообложения, налог на прибыль, чистую прибыль (убыток) от прекращенной деятельности, прибыль (убыток), признанную при выбытии долгосрочных активов или выбывающей группы в составе прекращенной деятельности.

В пояснительной записке подлежит раскрытию информация о движении денежных средств, относящихся к прекращенной деятельности.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая информация по дебиторской задолженности:

состав дебиторской задолженности, погашение которой ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты, на конец предыдущего года и отчетного периода;

состав дебиторской задолженности, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты, на конец предыдущего года и отчетного периода;

суммы резервов по сомнительным долгам на конец предыдущего года и отчетного периода, суммы созданных в отчетном периоде резервов по сомнительным долгам, суммы списанной в отчетном периоде дебиторской задолженности за счет резервов по сомнительным долгам, суммы неиспользованных резервов по сомнительным долгам, присоединенных к

доходу в отчетном периоде.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая информация по финансовым вложениям:

суммы финансовых вложений в ценные бумаги других организаций по их видам и срокам погашения на конец предыдущего года и отчетного периода;

суммы предоставленных другим организациям займов на срок до 12 месяцев и на срок более 12 месяцев на конец предыдущего года и отчетного периода;

суммы вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества на конец предыдущего года и отчетного периода;

суммы резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений на конец предыдущего года и отчетного периода, суммы созданных в отчетном периоде резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений, суммы изменения созданных в предыдущих периодах резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений, суммы резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений, восстановленные в отчетном периоде.

В пояснительной записке подлежит раскрытию информация о сроках предоставления и суммах полученных в отчетном периоде следующих видов государственной поддержки:

изменение установленного законодательством срока уплаты налогов и пени в формах отсрочки с единовременной уплатой сумм налогов и пени и (или) рассрочки с поэтапной уплатой сумм налогов и пени;

нормативное распределение выручки;

предоставление бюджетных ссуд в пределах средств, предусмотренных в бюджете на очередной финансовый год;

снижение ставок налогов, дополнительных по отношению к учитываемым при определении (исчислении) налоговой базы для всех плательщиков налоговых вычетов и (или) скидок, уменьшающих налоговую базу либо сумму налога.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая информация об отложенных налоговых активах и отложенных налоговых обязательствах:

постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректировку расхода (дохода) по налогу на прибыль отчетного периода, а также рассчитанные на их основе постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства;

постоянные и временные разницы, возникшие в предыдущих периодах и повлекшие корректировку расхода (дохода) по налогу на прибыль отчетного периода, а также рассчитанные на их основе постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая информация по обязательствам:

суммы полученных и погашенных долгосрочных кредитов и займов, а

также суммы начисленных и уплаченных по ним процентов за отчетный период;

состав долгосрочных обязательств на конец предыдущего года и отчетного периода с указанием сумм обязательств, погашение которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты;

суммы полученных и погашенных краткосрочных кредитов и займов, а также суммы начисленных и уплаченных по ним процентов за отчетный период;

суммы резервов предстоящих платежей на конец предыдущего года и отчетного периода, суммы созданных в отчетном периоде резервов предстоящих платежей, суммы изменения созданных в предыдущих периодах резервов предстоящих платежей, суммы использования резервов предстоящих платежей в отчетном периоде, суммы резервов предстоящих платежей, восстановленные в отчетном периоде.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая информация по доходам и расходам:

состав и суммы прочих доходов и расходов по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, а также иных доходов и расходов;

суммы доходов и расходов по товарообменным операциям.

В пояснительной записке подлежит раскрытию информация о событиях, произошедших после отчетной даты и до даты утверждения бухгалтерской отчетности, существенно повлиявших на сумму активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации.

Список литературы

Основная

1 Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу постановления Мин-ва финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 2008 г. № 187: [инструкция]. утв. пост. Мин-ва финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г., № 111 (с изменениями и дополнениями: утв. постановлением Министерства финансов от 6.05.2013 г. № 27) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь: опубликовано 26.06.2013 г.

2 Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. пост. Мин-ва финансов Респ. Беларусь 30.11.2007, № 180 (с изменениями и дополнениями: утв. постановлением Мин-ва финансов от 8.02.2013 г. № 11) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь: опубликовано 30.03.2013 г.

3 Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов.: утв.: пост. Мин-ва финансов Республики Беларусь 30.09.2011., № 102 (с изменениями и дополнениями: утв. пост. Мин-ва финансов от 8.02.2013 г. № 11) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь: опубликовано 30.03.2013 г.

4 О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 г., № 57-3 // Экономическая газета, 2013, № 53 – С. 2-10.

5 Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансов Республики Беларусь 29.06.2011 г., № 50 (с изменениями и дополнениями: утв. постановлением Мин-ва финансов Республики Беларусь от 8.02.2013 г. № 11) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь: опубликовано 26.06.2013 г.

6 Бухгалтерский учет : учебник / под общ. ред. Н. И. Ладутько. – 4-е изд, перераб. и доп. – Мн.: ФУАинформ, 2011. – 742 с.

Дополнительная

1 Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учеб. пособие / П. Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. – 2-е изд, испр. – Мн.: Выш. шк., 2010. – 527 с.

2 Бухгалтерский и налоговый учет, финансовый анализ и контроль под ред. Левковича О.А., Левковича А.О. – Мн.: Издательство ООО "Амалфея", 2012.- 728 с.

3 Бухгалтерский учет и контроль в Республике Беларусь : сб. нормат. актов. – Мн.: Амалфея, 2013. – 512с.

4 Кожарский, В.В. Бухгалтерский учет в вопросах и ответах / В.В.Кожарский, Н.В.Кожарская. – Минск, 2012. – 268 с.

5 Ладутько, Н. И. Бухгалтерский учет для неучетных специальностей : учеб. пособие / Н. И. Ладутько. – Мн. : Книжный дом, 2012. – 402 с.

6 Левкович, О. А. Бухгалтерский учет: учеб.пособ. / О. А. Левкович, И. Н. Тарасевич. – 8-е изд., перераб. и доп. – Минск: Амалфея, 2012. – 648 с.

7 Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В.Ф.Палий : учебник: 3-е изд., испр. – М.: ИНФРА-М., 2008. – 512с.

8 Папковская, П. Я. Рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета. / П.Я. Папковская. – 6-е изд, перераб. и доп. – Мн.: ООО «Информпресс», 2013. – 164 с.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ