

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРИНЦИПОВ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ И МЕТОДИКИ ЕЕ ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

В статье исследованы требования признания выручки от реализации готовой продукции в учете Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, а также согласно Международным стандартам финансовой отчетности, и GAAP.

Автором проанализированы возможные варианты признания выручки по отношению к моменту отгрузки продукции, что позволило дать определение “прямой” и “отложенной” выручки, а также разработать одновариантную методику учета выручки от реализации продукции, основанная на общепринятых в мировой практике условиях ее признания, дополненных впервые установленным критерием уверенности, подтверждаемым первичными документами

Выручка, полученная в результате реализации готовой продукции, выступает в организациях промышленности основным финансовым ресурсом, обеспечивающим дальнейший воспроизводственный процесс, а также оказывает наибольшее влияние на величину финансового результата субъекта хозяйствования. При этом ключевым моментом в определении доходов и прибыли организации, заслуживающим пристального внимания, является признание в учете выручки. В связи с этим совершенствование принципов признания выручки от реализации продукции, направленное на избежание искажения ее действительной величины и обеспечение реальным поступлением денежных средств, имеет большие актуальность и практическую значимость.

Принципы признания выручки определяют момент ее отражения в бухгалтерском учете наряду с моментом отражения соответствующих признанной выручке расходов и исчисления финансового результата. Рассмотрим порядок определения момента признания выручки от реализации продукции в бухгалтерском учете Республики Беларусь и за рубежом.

В учетно-аналитической практике организаций Республики Беларусь выручка от реализации продукции может признаваться по мере либо отгрузки готовой продукции, либо оплаты отгруженной продукции [1, с. 38]. Вместе с тем принцип допущения временной определенности хозяйственных операций [2] ставит под сомнение правомерность использования варианта учета выручки “по оплате” в том виде, как это происходит в настоящее время.

Кроме того, использование продавцом метода учета выручки по мере оплаты отгруженной продукции вне зависимости от перехода права собственности на отгружаемую продукцию приводит к возникновению ситуации, когда один и тот же объект числится в балансе обоих участников сделки купли-продажи:

– с одной стороны, готовая продукция после ее отгрузки и до момента оплаты учитывается в бухгалтерском учете продавца на счете 45 “Товары отгруженные” в оценке по фактической себестоимости [3, с. 56] и соответственно отражается в балансе организации-продавца в составе ее активов по строке 216 “Товары отгруженные” [4];

– с другой стороны, указанная отгруженная продукция приходится у покупателя на соответствующих счетах учета товарно-материальных ценностей в зависимости от ее предназначения [3, с. 25-26, 32, 53], поскольку Инструкцией по применению Типового плана счетов не предусмотрена зависимость порядка оприходования приобретенных ценностей от метода определения выручки их продавцом, а следовательно, отражается в активе баланса покупателя по соответствующим строкам.

Итак, существующая практика учета отгруженной готовой продукции одновременно в составе активов продавца и покупателя противоречит принципу обособленного отражения имущества, установленному ст. 8 Закона Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” [2], а также приводит к необоснованному увеличению в масштабах республики активов хозяйствующих субъектов.

Однако в условиях существующей проблемы неплатежей и мирового финансового кризиса отказ от применения метода учета выручки “по оплате” в пользу метода “по отгрузке” также является неверным и может привести к вымыванию

оборотных активов организаций промышленности Республики Беларусь, поскольку требует отражать выручку и уплачивать соответствующие налоги непосредственно в момент отгрузки продукции, в то время как денежные средства на счета организации-продавца могут и не поступить или поступить значительно позже.

В связи с этим в практике отечественного учета назрела острая необходимость разработки взамен существующей системы учета выручки от реализации продукции методом "по оплате" или "по отгрузке" одновариантной методики ее учета, основанной на критериях признания выручки, соответствующей современным условиям хозяйствования и принципам бухгалтерского учета, определенным ст. 8 Закона о бухгалтерском учете и отчетности [2].

Обратимся к мировой практике признания выручки и ее отражения в учете. Согласно принципам подготовки и составления финансовой отчетности [5] и Международному стандарту финансовой отчетности № 1 "Представление финансовой отчетности" [6] одним из основных допущений, в соответствии с которыми в учете отражаются хозяйственные операции, в том числе и по признанию выручки, является "метод начисления", который предусматривает, что "... результаты операций... признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены)" [5, с. 36]. Общепринятые принципы бухгалтерского учета США (GAAP) также регламентируют применение для учета выручки от реализации продукции метода начислений (accrual basis) [7, с. 31]. Система положений по бухгалтерскому учету Великобритании "...обязывает признавать доход, если имеется достаточное свидетельство образования актива и актив можно оценить с достаточной степенью надежности. Признание происходит в момент достижения критической стадии операционного цикла, например, поставки товаров..." [8, с. 426].

В Российской Федерации метод начисления сформулирован как допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности. При этом указанное допущение, в отличие от Республики Беларусь, в бухгалтерском учете российских организаций действительно соблюдается, поскольку при отражении выручки от реализации применяется единообразный подход, предполагающий реальное признание доходов в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления денежных средств [9, с. 46].

Сущность и порядок применения метода начисления предполагают, что выручка признается в бухгалтерском учете и отчетности в случае, когда она удовлетворяет определению выручки и соответствующим критериям ее признания. Такой подход прослеживается и в Международных стандартах финансовой отчетности: "При применении правил учета по методу начисления статьи признаются как активы, обязательства, капитал, доходы и расходы (элементы финансовой отчетности), когда они удовлетворяют определениям и критериям признания для этих элементов..." [6, с. 8], и в Общепринятых принципах бухгалтерского учета США: "...доход отражается по принципу начислений (accrual basis), предполагающему соблюдение таких его параметров, как соответствие определению понятия "доход", измеримость, связь со сферой деятельности фирмы и надежность получения" [7, с. 31].

Итак, применение при учете выручки от реализации продукции метода начисления сопряжено с обязательным соблюдением критериев признания доходов: определенности и надежной оценки согласно международным стандартам финансовой отчетности [5, с. 54]; определяемости, измеримости, релевантности и надежности в соответствии со стандартами GAAP [7, с. 128]. С целью соблюдения вышеназванных принципов бухгалтерского учета в международной практике распространена многоступенчатая система признания выручки от реализации, основанная на выделении ряда условий, при выполнении которых в совокупности выручка отражается в учете.

Указанный подход регламентируется также и в практике бухгалтерского учета Республики Беларусь с момента вступления в силу Инструкции по бухгалтерскому учету "Доходы организации", согласно которой выручка от реализации в бухгалтерском учете признается при выполнении следующих условий:

"организация на основании договора или ином основании, предусмотренном законодательством, имеет право на получение выручки;

сумма выручки определена в соответствии с принятой организацией учетной политикой;

расходы, включенные в фактическую себестоимость реализованных товаров, готовой продукции, ...определены и соответствуют полученной или подлежащей получению выручке" [1, с. 39].

При этом следует обратить особое внимание на второй пункт, в котором указывается, что сумма выручки определяется в соответствии с учетной политикой, одним из методов – “по оплате” либо “по отгрузке”, что, как было отмечено ранее, является неприемлемым.

В отличие от бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь, в российском учете определен более полный перечень условий, обязательных для признания выручки от реализации продукции, предусмотренный ПБУ 9/99 “Доходы организации” [9], равно как и Украине [10].

Сравним критерии признания выручки в нормативных документах по бухгалтерскому учету Республики Беларусь, Российской Федерации и Украины (таблица 1).

Как следует из таблицы 1, критерии надежности оценки выручки и соответствующих ей расходов, выделены в нормативных документах по бухгалтерскому учету Республики Беларусь, Российской Федерации и Украины, но различаются по своей трактовке.

При этом помимо наличия непосредственно права на получение выручки, оговоренного как отечественным, так и российским законодательством, ПБУ 9/99 вводит дополнительный критерий уверенности в получении выручки (в) и степень такой уверенности: “Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив или отсутствует неопределенность в отношении получения актива” [9, с. 110], которая в свою очередь выступает субъективным неизмеримым фактором. В украинском же стандарте и вовсе отсутствует четкие указания как непосредственно на наличие права организации на получение выручки, так и на то, когда уверенность в том, что в результате операции произойдет увеличение экономических выгод, будет иметь место.

Таблица 1. Критерии признания выручки в бухгалтерском учете Республики Беларусь, Российской Федерации и Украины

Критерий	Республика Беларусь [1]	Российская Федерация [9]	Украина [10]
1	2	3	4
Наличие права на получение выручки	Организация на основании договора или ином основании, предусмотренном законодательством, имеет право на получение выручки	Организация имеет право на получение дохода, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом	
Уверенность в получении выручки		Есть уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив или отсутствует неопределенность в отношении получения актива	Есть уверенность в том, что в результате операции произойдет увеличение экономических выгод предприятия

Продолжение табл. 1

1	2	3	4
Надежность оценки выручки	Сумма выручки определена в соответствии с принятой организацией учетной политикой	Сумма выручки может быть определена	Сумма выручки может быть достоверно определена
Переход права собственности к покупателю		Право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию, (товар) должно перейти к покупателю	Покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию (товар) Предприятие на осуществляет в дальнейшем управление и контроль за реализованной продукцией (товаром)
Надежность оценки расходов, соответствующих выручке	Расходы, включенные в фактическую себестоимость реализованной продукции... определены и соответствуют полученной или подлежащей получению выручке	Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены	Расходы, связанные с этой операцией, могут быть достоверно определены

Однако в условиях международного финансового кризиса наличие уверенности в поступлении выручки является, на наш взгляд, необходимым условием ее признания в учете организации-поставщика, поскольку способствует реальности данных о финансовых ресурсах, формируемых бухгалтерским учетом, и позволяет противостоять вымыванию оборотных активов, возникающему как следствие необходимости признавать доходы и уплачивать соответствующие налоги до момента реального поступления денежных средств. Но формулировка данного критерия уверенности в поступлении выручки как в нормативных документах Российской Федерации, так и Украины и в международном стандарте финансовой отчетности № 18 "Выручка" [11, с. 215] является нечеткой и носит субъективный характер, предполагающий профессиональное суждение бухгалтера.

Применение только профессионального суждения в отношении уверенности в получении выручки может привести к фактам злоупотребления и искажения действительной ее величины, а, следовательно, к занижению налогооблагаемой базы по исчислению косвенных налогов от реализации продукции и их несвоевременной уплате в бюджет.

Кроме того, требование ст. 9 Закона о бухгалтерском учете и отчетности, определяющее, что "факт совершения хозяйственной операции подтверждается первичным учетным документом, имеющим юридическую силу..." [2], также необходимо учесть при формулировании критерия уверенности в получении выручки.

В связи с этим видится целесообразным ввести в перечень условий, выполнение которых необходимо для признания выручки, установленных Инструкцией по бухгалтерскому учету "Доходы организации", дополнительное требование уверенности в поступлении выручки, которое подтверждается первичными документами либо непосредственно на получение денежных средств в качестве оплаты, либо на получение банковских гарантий на оплату, либо на выставление покупателем аккредитива.

Предлагаемая формулировка критерия уверенности характеризует четкие гарантии поступления выручки на счета учета денежных средств организации-продавца, предполагая его соблюдение в трех случаях:

1) непосредственно поступившей оплаты продукции в сумме как последующей, так и предварительной оплаты;

2) наличия банковских гарантий по оплате продукции в сумме такой гарантии;

3) полученного подтверждения выставленного покупателем аккредитива.

Таким образом, исключается возможность неоднозначной трактовки такой уверенности, что способствует реальному отражению доходов, покрываемых действительным поступлением денежных средств.

Далее следует отметить, что критерий определенности величины выручки, на наш взгляд, является более приемлемым в интерпретации российского законодательства, изложенной в ПБУ 9/99, поскольку не затрагивает методов определения выручки ("по отгрузке" либо "по оплате"), однако также требует уточнения в отношении подтверждающего документа, в соответствии с которым величина выручки может быть определена. В качестве такого подтверждающего документа выступает договор.

Что же касается перехода права собственности, то несмотря на обязательное наличие в договоре купли-продажи в Республике Беларусь пункта, оговаривающего порядок перехода права собственности от продавца к покупателю, исполнение данного условия в отечественной учетной практике никак не влияет на признание выручки в бухгалтерском учете организации-продавца.

Между тем международные стандарты финансовой отчетности устанавливают следующие требования в отношении права собственности и рисков: "(а) компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары; (б) компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары..." [11, с. 215]. Схожий подход прослеживается и в Украине: "Покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию... организацией больше не осуществляется управление и контроль над реализованной продукцией" [10].

Все эти условия согласно нормам Гражданского кодекса Республики Беларусь в принципе устанавливают именно переход права собственности, наличие которого не только определяет право владения, пользования и распоряжения имуществом [12, с. 116], но и сопряжено с обремененностью содержания принадлежащего ему имущества [12, с. 116] и рисками случайной гибели, случайной порчи или случайного повреждения [12, с. 116-117].

На основании проведенного исследования можно сделать вывод о том, что момент правопреемственности, перехода права собственности является необходимым условием для определения момента реализации продукции, поскольку соответствует общепризнанному "методу начисления", а также требованиям обособленного отражения имущества и временной определенности хозяйственных операций, установленных Законом Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности".

Следует отметить, что согласно ст. 224 Гражданского кодекса Республики Беларусь "право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законодательством или договором" [12, с. 122]. Ст. 461 Гражданского кодекса оговаривает возможность предусмотреть в договоре купли-продажи, что "... право собственности на переданный покупателю товар сохраняется за продавцом до оплаты товара или наступления иных обстоятельств..." [12, с. 225], устанавливая при этом норму, запрещающую покупателю распоряжаться отгруженной в его адрес продукцией до момента перехода к нему права собственности на нее [12, с. 225].

Следовательно, момент перехода права собственности, предусмотренный в договоре, должен обеспечить взаимосвязь порядков отражения выручки от реализации продукции в учете организации-продавца и ее оприходования у покупателя.

Таким образом, с учетом проведенного исследования можно дополнить перечень требований признания выручки, установленных Инструкцией по бухгалтерскому учету “Доходы организации”, и сформулировать следующие основные условия, при выполнении которых в совокупности выручка от реализации продукции будет отражаться в учете и отчетности организации-продавца:

- 1) право собственности на продукцию согласно договору перешло от организации-продавца к покупателю;
- 2) сумма выручки от реализации продукции может быть определена в соответствии с договором;
- 3) организация на основании договора или ином, предусмотренном законодательством, имеет право на получение выручки;
- 4) есть уверенность в поступлении выручки, подтвержденная первичными документами непосредственно на поступление оплаты, на получение банковских гарантий на оплату, на выставленный покупателем аккредитив;
- 5) расходы, включенные в фактическую себестоимость реализованной продукции, определены и соответствуют полученной или подлежащей получению выручке.

В условиях международного финансового кризиса и существующей в республике проблемы неплатежей внедрение сформулированных нами условий признания выручки, отрицающих применение двухвариантной системы учета “по оплате” или “по отгрузке”, учитывающих переход права собственности и устанавливающих гарантии получения выручки на основании соответствующих первичных документов, подтверждающих оплату, либо наличие банковских гарантий, либо выставленный покупателем аккредитив, позволит обеспечить величину признаваемой выручки реальными денежными потоками. Таким образом, организация непосредственно в договорах купли-продажи сможет определять условия перехода права собственности от продавца к покупателю, сумму выручки и порядок оплаты, а следовательно, контролировать величину выручки с точки зрения ее реальности.

В свою очередь, в случае отсутствия вышеназванных четких гарантий на оплату отгруженной продукции можно рекомендовать организациям-продавцам оговаривать в договорах переход права собственности к покупателю после оплаты либо получения таковых гарантий на поступление выручки. Как было указано ранее, Гражданский кодекс устанавливает норму, запрещающую покупателю распоряжаться отгруженной в его адрес продукцией до момента перехода к нему права собственности на нее, а следовательно, обе стороны будут одинаково заинтересованы в окончании сделки, характеризующейся оплатой полученной продукции, переходом права собственности на нее к покупателю и отражением выручки от ее реализации продавцом.

Указанный одновариантный подход к признанию выручки на основании уточненных нами условий соответствует принципам бухгалтерского учета, определенным ст. 8 Закона Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности”, а также позволяет гармонизировать критерии признания выручки в Республике Беларусь с международными стандартами финансовой отчетности и общемировой практикой.

В случае, когда указанные условия, характеризующие переход права собственности на отгруженную продукцию к покупателю, наличие права и уверенности в получении выручки, определенности ее величины, вытекающие из договора, и определенности соответствующей выручке расходов, будут выполняться в момент отгрузки готовой продукции покупателю, выручку, признаваемую и отражаемую в бухгалтерском учете непосредственно в момент отгрузки готовой продукции, предлагаем определять как “выручку на момент отгрузки”.

Введение в практику бухгалтерского учета уточненного перечня условий признания выручки приведет к обязательному возникновению ситуаций, когда хотя бы одно из условий, не выполняется, а следовательно, выручка не может быть признана непосредственно в момент отгрузки готовой продукции. Такую выручку от реализации продукции предлагаем считать отложенной и дать ей следующее определение.

Отложенная выручка от реализации продукции – это выручка, вероятная к получению в будущих отчетных периодах, в отношении которой в момент отгрузки продукции не выполняются одно или несколько условий, необходимых для ее признания, таких как

переход права собственности к покупателю, наличие у продавца оговоренных в договоре прав на получение выручки и уверенности в ее поступлении, определенность величины выручки и соответствующих ей расходов.

Отсутствие в экономической литературе комплексного подхода к выполнению условий признания выручки от реализации продукции определило актуальность дальнейшего исследования с целью и разработки одновариантной методики учета выручки, предполагающей учет не только признаваемой, но и отложенной выручки.

Ключевым критерием классификации возможных комбинаций, когда не выполняются условия признания выручки от реализации продукции, выступает право собственности на отгружаемую продукцию согласно принципу обособленного отражения активов и обязательств организации от активов и обязательств других юридических лиц. Итак, весь спектр возможных вариантов, связанных с невыполнением в момент отгрузки продукции вышеназванных требований признания выручки по критерию принадлежности права собственности на отгружаемую продукцию, можно свести к двум случаям:

1) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) не перешло от организации к покупателю независимо от того, выполняются ли все остальные условия признания выручки или некоторые из них;

2) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю, но не выполняются одно или несколько остальных условий признания выручки.

Введение в научный оборот классификации выручки по факту ее признания в момент отгрузки продукции позволило обосновать принципиально новую одновариантную методику учета выручки, сущность которой заключается в отражении не только признаваемой, но и отложенной выручки до момента ее признания на счете 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 98/6 "Отложенная выручка". При этом показатели косвенных налогов и расходов, соответствующих отложенной выручке, отражаются в следующем порядке:

косвенные налоги аккумулируются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76/7 "Платежи в бюджет, соответствующие отложенной выручке" с открытием дополнительных аналитических счетов по видам налогов и платежей;

себестоимость отгруженной продукции в зависимости от принадлежности права собственности учитывается до момента признания выручки на счетах:

– 45 "Товары отгруженные" – если право собственности на отгруженную продукцию не перешло к покупателям;

– 97 "Расходы будущих периодов", субсчет 97/1 "Расходы, соответствующие отложенной выручке" – если право собственности перешло к покупателям, по видам расходов с открытием соответствующих аналитических счетов.

Сущность предлагаемой принципиально новой методики учета выручки от реализации представлена на рисунке. Ее внедрение гарантирует взаимосвязь и взаимозависимость учета выручки от реализации продукции у продавца и оприходования указанной продукции у покупателя, основанные на переходе права собственности в момент отгрузки реализуемых ценностей, усиление выполнения контрольной функции бухгалтерским учетом на стадии реализации вследствие отражения на счетах и в балансе не только фактической себестоимости отгруженной продукции, но и обязательств покупателей, обеспечение наиболее точной оценки как прогнозируемого, так и действительного финансового состояния субъекта хозяйствования, адаптацию данных бухгалтерского учета отечественных организаций к нормам международных стандартов финансовой отчетности.

Далее следует отметить, что во избежание завышения в балансе величины собственного капитала организации и стоимости ее запасов на суммы отложенной выручки и соответствующих ей расходов, учитываемых согласно разработанной методике на счетах 98 "Доходы будущих периодов" и 97 "Расходы будущих периодов", предлагаем воспользоваться опытом Украины [119, с. 778-779] и выделить расходы и доходы будущих периодов в отдельные разделы соответственно в активе и пассиве баланса как носящие специфический характер и оказывающие существенное влияние на составление мнения пользователей о финансовом состоянии субъекта хозяйствования.

Подводя итог вышесказанному, представим предлагаемую одновариантную методику учета выручки от реализации продукции, основанную на классификации выручки по факту ее признания в момент отгрузки продукции и принадлежности права собственности на отгружаемую продукцию, в виде рисунка 1.

В отличие от существующей практики, предлагаемая нами одновариантная методика учета выручки от реализации продукции позволит:

– во-первых, создать взаимосвязанную и взаимозависимую систему учета выручки от реализации продукции у организации-продавца и оприходования указанной продукции у покупателя, основанную на переходе права собственности в момент отгрузки реализуемых ценностей, что отвечает принципу обособленного отражения активов и обязательств организации от активов и обязательств других юридических лиц, определенному Законом Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности”, и устраняет вероятность отражения одного и того же имущества в балансе обоих участников сделки купли-продажи;

– во-вторых, усилить выполнение учетом контрольной функции на стадии реализации готовой продукции путем отражения на счетах и в балансе не только фактической себестоимости отгруженной продукции в случае, когда выручка от ее реализации не признается в момент отгрузки, но и обязательств покупателей за указанную продукцию по отпускным ценам, что будет способствовать своевременному взысканию задолженности, возникающей в связи с необходимостью оплаты отгруженной продукции либо ее порчей;

– в-третьих, не только обеспечить пользователей бухгалтерской отчетности достоверной информацией о сумме признанных доходов, расходов и финансовых результатов от реализации продукции, но и составить достоверную картину о перспективах получения прибыли в будущих отчетных периодах, необходимую для анализа, планирования и прогнозирования хозяйственной деятельности организации, принятия адекватных управленческих решений, а также оценки ее инвестиционной привлекательности.



Рис. 1. Одновариантная методика учета выручки от реализации продукции

ЛИТЕРАТУРА:

1. Инструкция по бухгалтерскому учету “Доходы организации”: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 26 дек. 2003 г., № 181 // Вестн. МНС Респ. Беларусь. – 2004. – № 5. – С. 36-40.
2. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12. 2007 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО “ЮрСпектр”, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.
3. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., 89 // Вестн. М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь. – 2003. – № 34. – С. 20-112.
4. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 14 февр. 2008 г., № 19 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО “ЮрСпектр”, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.
5. Принципы подготовки и составления финансовой отчетности // Международные стандарты финансовой отчетности. – М., 1998. – С. 25-60.
6. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО № 1 “Представление финансовой отчетности” // Международные стандарты финансовой отчетности 2006: изд. на рус. яз. – М., 2006. – С. 1-34.
7. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В.В. Качалин. – М.: Эксмо, 2006. – 400 с.
8. Александер Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссен; пер. с англ. В.И. Бабкина, Т.В. Седовой под науч. ред. И.В. Аверчева. – М.: Вершина, 2005. – 888 с.
9. Положение по бухгалтерскому учету “Доходы организации” ПБУ 9/99: утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации, 6 мая 1999 г., № 32н: с изм. и доп.: текст по состоянию на 10 нояб. 2005 г. // Все положения по бухгалтерскому учету. – М., 2006. – С. 105–112.
10. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15 “Доход”: утв. приказом М-ва финансов Украины, 29 нояб. 1999 г., № 290: с изм. и доп.: текст по состоянию на 01 окт. 2009 г. // Инпос [Электронный ресурс]. – 2009. – Режим доступа: <http://inpos.com.ua/136>. – Дата доступа: 01.10.2009.
11. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО № 18 “Выручка” // Международные стандарты финансовой отчетности 2006: изд. на рус. яз. – М., 2006. – С. 211–220.
12. Гражданский кодекс Республики Беларусь: принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г.: одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г.: текст Кодекса по состоянию на 14 июля 2000 г. – Минск: Ураджай, 2001. – 517 с.