

УДК 657.01
ББК 65.052.2
Ш 71

Е.В. Шматова

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (861) 219 95 01 (доб. 201), e-mail: elen33sv@rambler.ru

ИДЕНТИФИКАЦИЯ ТОЧКИ ПРИЗНАНИЯ ДОХОДА ОТ ПРОДАЖИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

(Рецензирована)

Аннотация. В статье рассматриваются методические основы выбора момента признания дохода от продажи продукции и товаров, учитываемых в российском бухгалтерском учете до момента их отгрузки на счетах 41 «Товары» и 43 «Готовая продукция»; сопоставлены и обобщены положения МСФО 18, ПБУ 9/99, проекта ПБУ «Доходы» и нормы гражданского законодательства в части регулирования момента признания дохода; обосновано, что в современных условиях хозяйствования момент признания дохода в бухгалтерском учете может быть в трех точках: отгрузка, доставка, оплата, что может и не совпадать с переходом права собственности (как предусмотрено действующим ПБУ 9/99).

Ключевые слова: продукция, товар, покупатель, продавец, поставщик, продажа, экономическая выгода, доход, выручка, переход права собственности, точка (момент) признания дохода в учете, договор купли-продажи, Инкотермс.

E. V. Shmatova

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Auditing, and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861) 219 95 01 (ext. 201), e-mail: elen33sv@rambler.ru

IDENTIFYING OF PROFIT RECOGNITION POINT FROM THE SALE IN ACCOUNTING

Abstract. This paper considers the methodological foundations of choice of the income recognition moment from the sale of products and goods carried in the Russian accounting prior to shipment to the account 41 «Goods» and 43 «Finished goods». It compares and summarizes the provisions of IRFS 18, 9/99, AR project «Income» and the rules of civil law in the regulation of the date of income recognition. The author substantiates that the contemporary economy point of income recognition in accounting can be at three points: shipping, delivery, payment, which may not coincide with the transfer of ownership (as provided by the current AR 9/99).

Keywords: products, goods, buyer, seller, supplier, sales, economic profit, income, revenue, transfer of ownership, the point (time) revenue recognition in accounting, sales contract, the Incoterms.

Одно из наиболее актуальных направлений развития бухгалтерского учета в РФ предопределено его адаптацией в среду международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В настоящее время Министерством финансов РФ проводится работа по увязке действующего методического обеспечения бухгалтерского учета, в том числе и в части признания доходов в учете с

международно признанной практикой.

С целью сопоставимости критериев признания в бухгалтерском учете доходов от продажи продукции и товаров, регламентированных ПБУ 9/99 «Доходы организации» [2], МСФО (IAS) 18 «Выручка» [1] и закрепленных в проекте ПБУ «Доходы организации» [3], проведем их сравнительную характеристику (табл. 1).

Таблица 1

Сравнительная характеристика критериев признания дохода (выручки)

МСФО (IAS) 18 «Выручка»	ПБУ 9/99 «Доходы организации»	Проект ПБУ «Доходы организации»
	Переход рисков и выгод	
(а) предприятие передало покупателю значительные риски и возмездия, связанные с правом собственности на товары	—	в) от организации к покупателю перешли основные экономические риски и выгоды, связанные с продукцией, товаром. Переход от организации к покупателю основных рисков и выгод, связанных с продукцией, товаром, может не совпадать с моментом перехода от организации к покупателю права собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию, товар
(б) предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары	Контроль товара (продукции)	
	—	г) организация более не контролирует проданную продукцию, товары
	Подтверждение права на выручку	
—	а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом	
	Оценка выручки	
(с) сумма выручки может быть надежно оценена	б) сумма выручки может быть определена	
	Вероятность получения экономических выгод	
(d) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие	в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива б) имеется уверенность в том, что в результате факта хозяйственной жизни произойдет увеличение экономических выгод организации	
	Переход права собственности	
—	г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)	
	Признание затрат (расходов)	
(е) понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить	д) затраты, которые понесены или будут понесены в связи с получением выручки, могут быть определены	

Признание доходов от оказания услуг, также регулируемых этими документами, не рассматривается. Сразу оговоримся, что в МСФО 18 продукция и товары отождествлены (п. 3: «под товарами подразумевается продукция, произведенная предприятием для продажи, и товары, купленные для дальнейшей продажи (например, товары, приобретенные розничным продавцом, земля или другое имущество, предназначенное для перепродажи)»). Номера пунктов сравнения составлены в соответствии с оригинальным текстом документов.

Существенное отличие действующего ПБУ в том, что переход права собственности на продукцию, товары и наличие договора — одни из основных условий идентификации дохода в бухгалтерском учете. МСФО 18 и Проект ПБУ в качестве приоритетного критерия выдвигают потерю контроля за имуществом и передачу значительных рисков. Означает ли это, что доход признается в учете в момент отгрузки или нет? Выясним это, изучив текст МСФО 18 (п. 15—18). Исходя из содержания указанных пунктов, можно выделить следующие ключевые моменты:

1) определение момента, когда предприятие передает покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, требует изучения условий операции;

2) в большинстве случаев передача рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, совпадает с передачей покупателю юридических прав собственности или владения;

3) в других случаях передача рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, происходит в иной момент, чем передача юридических прав собственности или передача владения, т.е. передача товара покупателю и возникновение юридического права собственности не совпадают по времени;

4) если предприятие сохраняет значительные риски, связанные с правом собственности, операция не воспринимается продажей и выручка по ней не признается;

5) ситуации, когда у предприятия остаются существенные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, включают следующие обстоятельства:

— предприятие продолжает нести ответственность за неудовлетворительную работу, не покрываемую стандартными условиями гарантии;

— получение выручки от конкретной продажи зависит от получения выручки покупателем в результате дальнейшей продажи товаров;

— поставленные товары подлежат установке, а установка составляет значительную часть контракта, который предприятие еще не выполнило;

— покупатель имеет право расторгнуть сделку купли-продажи по причине, определенной в договоре купли-продажи, и у предприятия нет уверенности в получении дохода;

6) если предприятие сохраняет лишь незначительные риски, связанные с правом собственности, операция считается продажей и выручка признается. Например, продавец может оставить за собой юридическое право собственности только для того, чтобы обеспечить поступление причитающейся ему суммы. В таком случае, если предприятие передало значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, то эта операция считается продажей и выручка признается;

7) другим примером, когда предприятие сохраняет лишь незначительный риск, связанный с правом собственности, может быть розничная торговля, при которой предлагается возврат денег в случае, если клиент не удовлетворен покупкой. Выручка в таких случаях признается в момент совершения продажи, при условии, что продавец может надежно оценить будущие возвраты и признает обязательство по возвратам на основе предыдущего опыта и других соответствующих факторов;

8) выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие.

В некоторых случаях такая вероятность может отсутствовать до тех пор, пока не получено возмещение или не устранена неопределенность. Например, может быть неизвестно, разрешит ли иностранное правительство перевод за границу полученного при продаже возмещения. После получения разрешения неопределенность устраняется и, соответственно, признается выручка. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении возможности получить сумму, уже включенную в выручку, недополученная сумма или сумма, вероятность получения которой стала маловероятной, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.

В настоящей статье терминология МСФО оставлена в том варианте, который признан в России официальным

переводом, хотя традиционно под понятием «выручка» подразумеваются доходы по обычным (основным) видам деятельности организации.

Для целей дальнейшего исследования рассмотрим нормы ГК РФ [4], регулирующие условия договоров купли-продажи (табл. 2).

Таким образом, переход права собственности на товар тесно связан с передачей (вручением) ее покупателю. Тем не менее, условиями договора могут быть предусмотрены, во-первых, иные точки перехода юридического права собственности, и, во-вторых, указаны обязательства (или их отсутствие) по доставке товара непосредственно к покупателю. Разделим все случаи перехода права собственности на две группы:

1) *общий порядок*, когда право собственности на продукцию или товар

Таблица 2

**Нормы Гражданского Кодекса РФ (часть вторая),
регулирующие продажу продукции, товаров и иных вещей**

Статья	Содержание нормы
Статья 454. Договор купли-продажи	1. По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).
Статья 455. Условие договора о товаре	1. Товаром по договору купли-продажи могут быть любые вещи. 2. Договор может быть заключен на куплю-продажу товара, имеющегося в наличии у продавца в момент заключения договора, а также товара, который будет создан или приобретен продавцом в будущем, если иное не установлено законом или не вытекает из характера товара. 3. Условие договора купли-продажи о товаре считается согласованным, если договор позволяет определить наименование и количество товара.
Статья 456. Обязанности продавца по передаче товара	1. Продавец обязан передать покупателю товар, предусмотренный договором купли-продажи. 2. Если иное не предусмотрено договором купли-продажи, продавец обязан одновременно с передачей вещи передать покупателю ее принадлежности, а также относящиеся к ней документы (технический паспорт, сертификат качества, инструкцию по эксплуатации и т.п.), предусмотренные законом, иными правовыми актами или договором.
Статья 457. Срок исполнения обязанности передать товар	1. Срок исполнения продавцом обязанности передать товар покупателю определяется договором купли-продажи, а если договор не позволяет определить этот срок, в соответствии с правилами, предусмотренными ст. 314 ГК РФ. 2. Договор купли-продажи признается заключенным с условием его исполнения к строго определенному сроку, если из договора ясно вытекает, что при нарушении срока его исполнения покупатель утрачивает интерес к договору. Продавец вправе исполнять такой договор до наступления или после истечения определенного в нем срока только с согласия покупателя.

Статья	Содержание нормы
<p>Статья 458. Момент исполнения обязанности продавца передать товар</p>	<p>1. Если иное не предусмотрено договором купли-продажи, обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент: вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара; предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара. Товар считается предоставленным в распоряжение покупателя, когда к сроку, предусмотренному договором, товар готов к передаче в надлежащем месте и покупатель в соответствии с условиями договора осведомлен о готовности товара к передаче. Товар не признается готовым к передаче, если он не идентифицирован для целей договора путем маркировки или иным образом.</p> <p>2. В случаях, когда из договора купли-продажи не вытекает обязанность продавца по доставке товара или передаче товара в месте его нахождения покупателю, обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент сдачи товара перевозчику или организации связи для доставки покупателю, если договором не предусмотрено иное.</p>
<p>Статья 223. Момент возникновения права собственности у приобретателя по договору</p>	<p>1. Право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.</p> <p>2. В случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации, если иное не установлено законом.</p> <p>Недвижимое имущество признается принадлежащим добросовестному приобретателю (п. 1 ст. 302) на праве собственности с момента такой регистрации, за исключением предусмотренных ст. 302 настоящего Кодекса случаев, когда собственник вправе истребовать такое имущество от добросовестного приобретателя.</p>
<p>Статья 224. Передача вещи</p>	<p>1. Передачей признается вручение вещи приобретателю, а равно сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю вещей, отчужденных без обязательства доставки.</p> <p>Вещь считается врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица.</p> <p>2. Если к моменту заключения договора об отчуждении вещи она уже находится во владении приобретателя, вещь признается переданной ему с этого момента.</p> <p>3. К передаче вещи приравнивается передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на нее.</p>

переходит в момент передачи товара покупателю, что оформляется соответствующими документами (актами, накладными и пр.);

2) *особый порядок*, предусмотренный законом или договором. Например, в договоре указано, что юридическое право собственности на товар возникает только после его оплаты. Как следствие, документами, подтверждающими переход права собственности, будут те, которые подтверждают наступление событий, оговоренных в договоре как «события перехода права собственности» (в слу-

чае оплаты — банковские выписки, иные платежные документы).

С моментом перехода права собственности связан также переход риска случайной гибели вещи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Любой факт хозяйственной жизни должен быть зафиксирован в первичных учетных документах. В свое время Министерство Финансов РФ совместно с Федеральной налоговой службой в письме от 21.08.2009 г. №ШС-22-3/660@ «О направлении систематизированных материалов по документированию операций при транспортировке

товаров» (вместе с «Порядком замены (корректировки) существенных сведений (товар, грузополучатель, пункт поставки и т.п.) в товаросопроводительных документах») представили систематизированные материалы по документированию операций при транспортировке товаров. Материалы содержат описания случаев оформле-

ния и полный перечень документов, составляемых при перемещении товаров по территории Российской Федерации железнодорожным, воздушным, автомобильным, морским и речным транспортом. Перечень отдельных документов, подтверждающих переход права собственности на товары, представлен в табл. 3.

Таблица 3

Первичные учетные документы, подтверждающие переход права собственности на продукцию (товар)

№ п/п	Форма документа	Нормативные акты, утвердившие форму и порядок ее заполнения
1	Товарно-транспортная накладная (типовая межотраслевая форма №1-Т)	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 г. №78. Раздел 2 Указаний по применению и заполнению форм (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 г. №78).
2	Товарная накладная (унифицированная форма №ТОРГ-12)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 г. №132. Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 г. №132).
3	Авианакладная AIR WAYBILL (AWB)	CSC (17) 600a Стандарты ИАТА по заполнению авианакладной резолюция 600a авианакладная ОСТ 54-8-233.78-2001 Перевозочные документы строгой отчетности на воздушном транспорте. Требования и порядок их регистрации. Распоряжение Министерства транспорта Российской Федерации от 29.08.2001 г. №НА-334-р Об объявлении стандарта отрасли ОСТ 54-8-233.78-2001 Перевозочные документы строгой отчетности на воздушном транспорте. Требования и порядок их регистрации. Текст из этого документа
4	Типовая форма международной транспортной накладной (CMR)	Конвенция о договоре международной дорожной перевозки грузов (КДПГ) — Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route (CMR), Женева, 19.05.1956 г. Дополнительный протокол к Конвенции о договоре международной дорожной перевозки грузов (КДПГ), касающийся электронной накладной, Женева, 20.02.2008 г.
5	Транспортная железнодорожная накладная	Приказ МПС РФ от 18.06.2003 г. №39 Правила заполнения перевозочных документов на перевозку грузов железнодорожным транспортом.
6	Накладная на передачу готовой продукции в места хранения (форма №МХ-18)	Постановление Российского статистического агентства от 09.08.1999 г. №66 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения»
7	Накладная прямого смешанного железнодорожно-водного сообщения (форма ГУ-7)	Правила перевозок грузов в прямом смешанном железнодорожно-водном сообщении (утв. МПС СССР, Минморфлотом СССР, Минречфлотом РСФСР 17, 24.04.1956 г.)

Что касается международной торговли, то ее правила изложены в Инкотермс. Инкотермс (англ. — Incoterms — International commerce terms) — международные правила, признанные правительственными органами, юридическими компаниями и экономическими субъектами по всему миру как толкование наиболее применимых в международной торговле терминов. Международная торговая палата в 1936 г. опубликовала впервые свод международных правил толкования торговых терминов («Инкотермс 1936») [5]. Поправки и дополнения были позднее сделаны в 1953, 1967, 1976, 1980,

1990, 2000 гг. для приведения этих правил в соответствие с современной практикой международной торговли. Рассмотрение этих правил необходимо для идентификации в договоре точки, до которой поставщик несет риски и ответственность за поставляемую по договору вещь. В настоящее время действуют «Инкотермс 2010» (публикация МТП №715) [6]. Одиннадцать терминов этих правил можно разделить на две отдельные группы:

1) правила для любого вида транспорта;

2) правила для морского и внутреннего вида транспорта (рис. 1).

Правила для любого вида или видов транспорта	Правила для морского и внутреннего водного транспорта
EXW — «Ex Works / Франко завод» FCA — «Free Carrier / Франко перевозчик» CPT — «Carriage Paid to / Перевозка оплачена до» CIP — «Carriage and Insurance Paid to / Перевозка и страхование оплачены до» DAT — «Delivered at Terminal / Поставка на терминале» DAP — «Delivered at Place / Поставка в месте назначения» DDP — «Delivered Duty Paid / Поставка с оплатой пошлин»	FAS — «Free Alongside Ship / Свободно вдоль борта судна» FOB — «Free on Board / Свободно на борту» CFR — «Cost and Freight / Стоимость и фрахт» CIF — «Cost Insurance and Freight / Стоимость, страхование и фрахт»

Рисунок 1. Классификация терминов Инкотермс 2010

Первая группа включает в себя семь терминов, которые могут быть использованы независимо от избранного способа перевозки и независимо от того, используется один или несколько видов транспорта. К этой группе относятся термины EXW (Франко завод), FCA (Франко перевозчик), CPT (Перевозка оплачена до), CIP (Перевозка и страхование оплачены до), DAT (Поставка на терминале), DAP (Поставка в месте назначения) и DDP (Поставка с оплатой пошлин). Они могут быть использованы, даже если морская перевозка вообще отсутствует. Вместе с тем эти термины могут быть применены, когда частично при перевозке используется судно.

Во второй группе терминов Инкотермс 2010 пункты поставки и место, до которого товар перевозится покупателем, — порты, поэтому эти термины именуется «морские и внутренние водные правила». В эту группу входят термины FAS (Свободно вдоль борта судна), FOB (Свободно на борту), CFR (Стоимость и фрахт) и CIF (Стоимость, страхование и фрахт). В трех последних терминах опущено любое упоминание поручней судна (the ship's rail) как пункта поставки, так как товар считается поставленным, когда он находится «на борту» судна.

Влияние событий, составляющих продажу товаров (продукции), на ответственность и риски продавца представлено на рис. 2.

Отгрузка	Продавец несет риски, связанные с правом собственности
Передача покупателю (доставка)	
Юридический переход права собственности	Продавец несет риски неуплаты за проданную продукцию

Рисунок 2. Движение продукции и товаров при их продаже покупателям

Нами сознательно из этих точек опущен термин «продажа». Считаем, что *продажа — экономическая категория*, которая не всегда совпадает с переходом права собственности. Например, если договором предусмотрен переход права собственности на товар к покупателю только после его оплаты, то в этом случае продажа считается вполне свершившимся событием в момент получения (доставки) товара покупателем, и продавец обязан в учете признать доход, так как переданы значительные риски на продукцию или товар. Еще одним подобным примером выступает реализация объектов недвижимости, когда юридическое право собственности возникает только после государственной регистрации сделки, поэтому все договоры и должны быть разделены на две группы: с общим и особым переходом права собственности.

Кроме того, момент продажи связан с моментом признания доходов в бухгалтерском учете. К тому же мы настаиваем, что в учете доход признается в момент продажи, который зависит от условий договора. В случае розничной продажи или если поставщик и покупатель находятся в пределах одного города, или по договору поставщик не несет риски за товар с момента отгрузки (франко-склад отправителя или станция отправления), продажу действительно можно признать в момент отгрузки. А вот если товар, продукция поставляются в другой конец нашей необъятной страны

или за пределы ее территории, точка продажи или момент признания дохода в учете определяются при заключении договора с учетом интересов сторон сделки. Разрыв по времени с момента отгрузки до точки передачи покупателю может составлять несколько дней. С отражением в учете информации о товарах отгруженных нет сложности, так как в программных продуктах предусмотрено формирование отгрузочных документов на продукцию, товар без признания дохода в учете. И здесь возникает еще один вопрос — контроль за своевременным отражением в бухгалтерской информационной системе момента продажи. Эта проблема вполне решается путем предоставления доступа к модулям программы менеджерам, ведущим контракт или путем грамотно организованного внутреннего документооборота в организации, позволяющего своевременно в учете фиксировать факт продажи при несовпадении его по времени с отгрузкой.

Высказанное в данной статье мнение никоим образом не противоречит признанным концепциям признания дохода (отгрузка — динамическая модель, продажа — переходная модель, реализация — статическая модель) [7]. На сегодняшний момент в российской учетной системе присутствуют и статическая, и динамическая концепции учета. Действующее ПБУ 9/99 в части признания дохода соответствует исключительно статической модели, основанной на переходе права собственности [8].

Примечания:

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2010: на рус. яз. М.: АскерИССА, 2010.
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): приказ Минфина РФ №32н от 06.05.99 г.: [в ред. 27.04.12 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.
3. Проект ПБУ 9 «Доходы организации» // URL: http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/06/PBU_9_Dokhody_-_dlya_razmesheniya_na_sayte_-28.06.12.doc
4. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон №14-ФЗ от 26.01.96 г.: [в ред. 21.07.14 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.
5. Кутер М.И., Семенцова Т.А., Тхагапсо Р.А. Цели, задачи и особенности анализа внешнеэкономической деятельности организаций // Экономический анализ: теория и практика. 2007. №1. С. 2—5.
6. Международные правила толкования торговых терминов «Инкотермс 2010» (публикация МТП №715) // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.
7. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. 512 с.

8. Тхагапсо Р.А. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее // Международный бухгалтерский учет. 2010. №5. С. 22—27.

References:

1. International accounting standards 2010: ed. in Russian. lang. M.: Askari-ACCA 2010.
2. On approval of the provision on accounting «Income organization» (9/99): Order of the RF Ministry of Finance №32n on 06.05.99.: [in edition. 27.04.12] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.
3. Project PBU 9 «Income organization» URL: http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/06/PBU_9_Dokhody_-_dlya_razmesheniya_na_sayte_-28.06.12.doc.
4. The Civil Code of the Russian Federation (part two): a federal law №14-FZ dated 26.01.96: [ed. 21.07.14, 2005] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.
5. Kuter M.I. Sementsova, T.A., Tkha gapso R.A. Goals, objectives and features of the analysis of organizations foreign economic activity // The Economic analysis: theory and practice. 2007. №1. Pp. 2—5.
6. International rules for the interpretation of trade terms «Incoterms 2010» (ICC Publication №715) // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.
7. Kuter M.I. Introduction to Accounting: textbook. Krasnodar: Education-South, 2012. 512 pp.
8. Tkha gapso R.A. Accounting: past, present and future // International accounting. 2010. №5. Pp. 22—27.