

УДК 657.3

UDC 657.3

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

TOPICAL ISSUES OF THE ACCOUNTING OF EXPENSES OF FUTURE PERIODS

Башкатов Вадим Викторович
к.э.н., старший преподаватель кафедры теории бухгалтерского учета

Bashkatov Vadim Victorovich
Cand.Econ.Sci., senior lecturer of the Accounting theory sub-faculty

Храмова Виолетта Евгеньевна
студентка учетно-финансового факультета
Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Khramova Violetta Evgenyevna
student of the Accounting and financial Department
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В данной статье рассматриваются особенности учета и отражения в бухгалтерском балансе расходов будущих периодов

This article features the account peculiarities and reflection the expenses of future periods in the balance sheet

Ключевые слова: РАСХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ, АКТИВ, МСФО, ПБУ

Keywords: EXPENSES OF FUTURE PERIODS, ASSET, IFRS, RAS

Правила учета и признания расходов будущих периодов претерпели изменения в 2011 году, вследствие внесения поправок в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности РФ, а именно в пункт 65. В связи с этим возникли некоторые сложности в бухгалтерском учете. В частности, непонимание может возникнуть со стороны внешних пользователей отчетности, так как не указано четко на что были направлены денежные средства, и, возможно, организация просто хочет снизить таким образом налогооблагаемую базу. Хотя зачастую данное понятие вызывает вопросы и у тех, кто напрямую связан с составлением отчетности организации – бухгалтеров. Многие до сих пор не могут понять что именно зашифровано под таким странным названием – «расходы будущих периодов», и какие именно затраты нужно учитывать на соответствующем счете.

В одном из своих интервью начальник отдела методологии бухгалтерского учета И.А. Сухарев сказал: «Чтобы упростить бухгалтерский учет, нужно избавляться от счетов, которые непонятны бухгалтерам. Один из таких – счет 97 «Расходы будущих периодов». Он обосновал это тем, что многие показатели ошибочно собирают на данном счете, а именно:

стоимость проездных билетов или лицензий, сертификаты, страховки, ремонты и т.д.[6].

Нормативное регулирование учета расходов будущих периодов (прошлое и настоящее)

Изменения п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ связаны с тем, что затраты организации, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим, отражают в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов. Основная проблема в том, что понятие «расходы будущих периодов» данный нормативный документ больше не содержит. Также этот термин отсутствует в налоговом учете, в международных стандартах финансовой отчетности, а также в Законе № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [1, 3].

Ранее в пункте 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ утверждалось, что затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим, отражаются как расходы будущих периодов. Но приказом Минфина России от 24 декабря 2010 г. № 186н данная трактовка была изменена [7]. На сегодняшний день пункт 65 Положения требует отражать подобные расходы в балансе организации в соответствии с условиями признания активов, которые прописаны в нормативных актах по бухгалтерскому учету, а также списывать их в порядке, установленном для соответствующего актива.

Учитывая положения Концепции бухгалтерского учета, для признания расхода активом в бухгалтерском учете необходимыми условиями являются его способность приносить организации экономические выгоды в будущем и возможность обеспечения контроля над ним [1].

Далее видна наглядная схема, которая показывает в каких случаях считается, что актив может принести организации экономические выгоды в будущем.

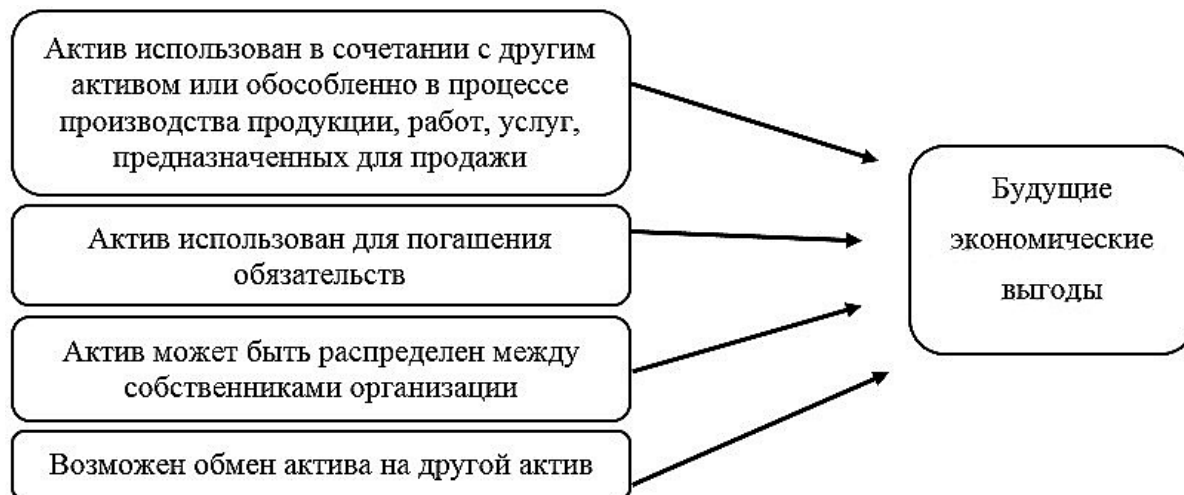


Рисунок 1 – Случаи возникновения экономических выгод в будущем

Данные условия являются ключевым и очень важным моментом. Ниже приведена таблица 1, расходы которой отражаются в качестве расходов будущих периодов в соответствии с нормативными правовыми актами РФ. Как видно из таблицы, отсутствие понятия «расходы будущих периодов» в нормативных документах не означает, что его отменили. Счет 97 «Расходы будущих периодов» не исключен из Плана счетов бухгалтерского учета. А также, нормы федеральных стандартов по бухгалтерскому учету - ПБУ, в которых существует требование учитывать определенные затраты как расходы будущих периодов, также не претерпели изменений.

Таблица 1 – Расходы, подлежащие учету на счете 97 «Расходы будущих периодов»

Наименование нормативно-правового акта	Номер статьи, пункт	Содержание расходов будущих периодов	Пример	Корреспонденция счетов
ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»	п. 16 и п. 21	Расходы, связанные с выполнением договоров строительного подряда, понесенные в связи с предстоящими работами	К расходам, понесенным в счет предстоящих работ могут относиться, например, арендная плата, которая перечислена в отчетном периоде, но относящаяся к будущим отчетным периодам, а также стоимость переданных для выполнения работ материалов, которые еще не использованы для исполнения договора	1) Отражена стоимость потребленных работ (услуг) в составе расходов будущих периодов Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 2) Расходы будущих периодов списаны на затраты капитального строительства Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов»;
ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	п. 39	Фиксированный разовый (паушальный) платеж, который компания-лицензиат уплатила лицензиару за право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (исключением является право использования, наименования места происхождения товара).	Разовые (паушальные) платежи за предоставленное право пользования средствами индивидуализации или результатами интеллектуальной деятельности, в случае, если они уплачиваются на основании договоров коммерческой концессии, лицензионных договоров, других договоров, предусматривающих определенный срок действия. Также это может быть получение организацией нематериальных активов, исключительные права на которые остались за продавцом (лицензиаром)	Отражена стоимость приобретенной лицензионной копии компьютерной программы (без передачи исключительных прав). Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» Кредит счета 60 «Расчета с поставщиками и подрядчиками»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Продолжение таблицы 1

Наименование нормативно-правового акта	Номер статьи, пункт	Содержание расходов будущих периодов	Пример	Корреспонденция счетов
<p>http://base.garant.ru/12163098/-block_1216 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»</p>	<p>п. 8, 15</p>	<p>Дополнительные расходы по займам и кредитам, начисленные проценты на вексельную сумму дисконтных векселей, начисленные проценты и (или) дисконт по облигации</p>	<p>Начисленные проценты и (или) дисконт по облигациям, дополнительные расходы, предусмотренные в договорах займа и кредита, начисленные проценты на вексельную сумму. Речь идет о расходах, относимых в последующие периоды на прочие расходы, а не на стоимость инвестиционного актива.</p>	<p>1) Сумма разницы между номинальной стоимостью облигации и ценой размещения отражена в составе расходов будущих периодов Дебет 97 «Расходы будущих периодов» Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»); 2) Сумма дисконта списана в состав операционных расходов Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит 97 «Расходы будущих периодов».</p>
<p>Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н</p>	<p>п. 94</p>	<p>Стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам, в случаях: подготовительных работ в сезонных производствах; горно-подготовительных работ; освоения новых производств, агрегатов и цехов (пусковые расходы); освоения новой продукции и технологий.</p>	<p>Расходы, связанные с освоением новых видов продукции и производств, технологий предприятий, цехов и агрегатов предприятий, (пусковые расходы); и пусковые расходы (например, в сезонных производствах), а также расходы, понесенные при рекультивации земель, при подготовке и освоении производства новых видов продукции и новых технологий.</p>	<p>Списана фактическая себестоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей, израсходованных при освоении новых производств и других видов работ, учитываемых в составе расходов будущих периодов Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» Кредит счета 10 «Материалы» субсчет 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»</p>

Поэтому, в случаях, когда речь идет о расходах на приобретение активов, порядок учета которых регулируется ПБУ, указанными в таблице, такие затраты первоначально следует отразить по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов», а далее следует списание в дебет счетов учета затрат.

Бухгалтерские записи по работам (услугам), выполненным сторонними организациями по строительству объектов основных средств:

1) Начислена стоимость потребленных работ (услуг) на вложения во внеоборотные активы

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

2) Отражена стоимость потребленных работ (услуг) в составе расходов будущих периодов

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

3) Оплачена сторонней организации стоимость потребленных работ (услуг) по строительству объектов основных средств

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Кредит счета 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»;

4) Включены ежемесячные отчисления в резервы предстоящих расходов в затраты капитального строительства

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»;

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов»;

5) Списаны текущие расходы будущих периодов на затраты капитального строительства

Дебет счета Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»;

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов»;

Ниже пример отражения в бухгалтерском учете факта приобретения (покупки) лицензионной копии компьютерной программы для производственных целей через подотчетных лиц:

1) Отражена стоимость без НДС приобретенной лицензионной копии компьютерной программы (без передачи исключительных прав). Руководителем организации установлен срок полезного использования приобретенного программного продукта

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

2) Учтен (начислен) НДС при приобретении неисключительных прав на использование компьютерной программы

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

3) Принят к вычету из бюджета НДС

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»;

4) Списана сумма произведенных расходов по приобретению программного продукта на расчеты с подотчетными лицами

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

5) Списана равномерно стоимость компьютерной программы в течение срока ее полезного использования на издержки производства (расходы на продажу) (ежемесячно с начала использования программного продукта)

Дебет счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов».

Расходы на получение лицензий (разрешений) для ведения той или иной деятельности – остаток на счете 97 «Расходы будущих периодов», можно списать в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы». В дальнейшем при получении лицензий затраты на них учитываются как текущие расходы (по дебету счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу») или как капитальные, если получение лицензий связано с объектами основных средств.

[Отражение в бухгалтерском учете создания секретов производства \(ноу-хау\) собственными силами организации:](#)

[1\) Списаны материалы, израсходованные при создании секрета производства \(ноу-хау\)](#)

[Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»](#)

[Кредит счета 10 «Материалы»](#)

[2\) Начислена амортизация основных средств, использованных при создании секрета производства \(ноу-хау\)](#)

[Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»](#)

[Кредит счета 01 «Амортизация основных средств»](#)

[3\) Начислена амортизация НМА, использованных при создании секрета производства \(ноу-хау\)](#)

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов»;

4) Отражена сумма начисленной заработной платы и взносов с начисленной заработной платы работников, выполняющих работы по созданию секрета производства (ноу-хау)

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Затраты, связанные с приобретением компьютерной программы, исключительные права на которую организации не передаются, отражены в составе расходов будущих периодов

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 60 «Расчета с поставщиками и подрядчиками»

Далее приведем пример затрат, которые также можно отнести на счет 97 «Расходы будущих периодов» в соответствии с ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам". Отражение в бухгалтерском учете организации-заемщика краткосрочного (долгосрочного) займа, полученного с помощью векселя, по которому предусмотрен дисконт:

1) Отражен дисконт по векселю. Сумма дисконта предварительно учтена в качестве расходов будущих периодов в целях равномерного (ежемесячного) включения суммы дисконта в состав расходов организации-векселедателя

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 66 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» субсчет «Дисконт по выданным векселям» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» субсчет «Дисконт по выданным векселям»);

2) Ежемесячно в течение срока займа (погашения векселя) равномерно списана часть суммы дисконта на прочие расходы

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов»;

Отражение в бухгалтерском учете списания расходов будущих периодов за отчетный период (месяц) на чрезвычайные обстоятельства:

Списаны текущие расходы (затраты) будущих периодов на прочие расходы текущего периода (месяца)

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие расходы»

Кредит 97 «Расходы будущих периодов» [5].

Исправления ошибки списания завышенной суммы затрат (расходов) будущих периодов, если ошибка выявлена в текущем году, можно отразить следующим образом:

Восстановлена сторнированием в месяце выявления ошибки сумма произведенных расходов будущих периодов, ошибочно списанных на затраты (расходы) основного производства (если расходы будущих периодов были списаны на затраты (расходы) основного производства), связанные с управлением организацией (если расходы будущих периодов были списаны на общехозяйственные расходы), ошибочно списанных на издержки обращения

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» субсчет «Издержки обращения».

Изменения содержания п.65 затронули и учет отпускных. Возникло множество вопросов о том, можно ли использовать счет 97 «Расходы будущих периодов», если период отпуска приходится на часть текущего месяца и часть следующего. До 2011 г. это было допустимо. Сейчас же мно-

гие специалисты считают, что это неправильно. На данный момент для этого рекомендуется формировать оценочное обязательство на счете 96 «Расходы предстоящих расходов», но установленного порядка, по которому отпускные будут начисляться с использованием счета 96 «Резервы предстоящих расходов» не утвержден. Поэтому, здесь также правильным будет закрепление порядка расчета отпускных в учетной политике организации. Но мы полагаем, что все-таки в данном случае актуально использовать счет 97 «Расходы будущих периодов». Для этого долю расходов на выплату отпускных, которая приходится на часть следующего месяца, нужно отнести на указанный выше счет, а затем ежеквартально списывать равными долями.

Итак, подведем краткий итог.

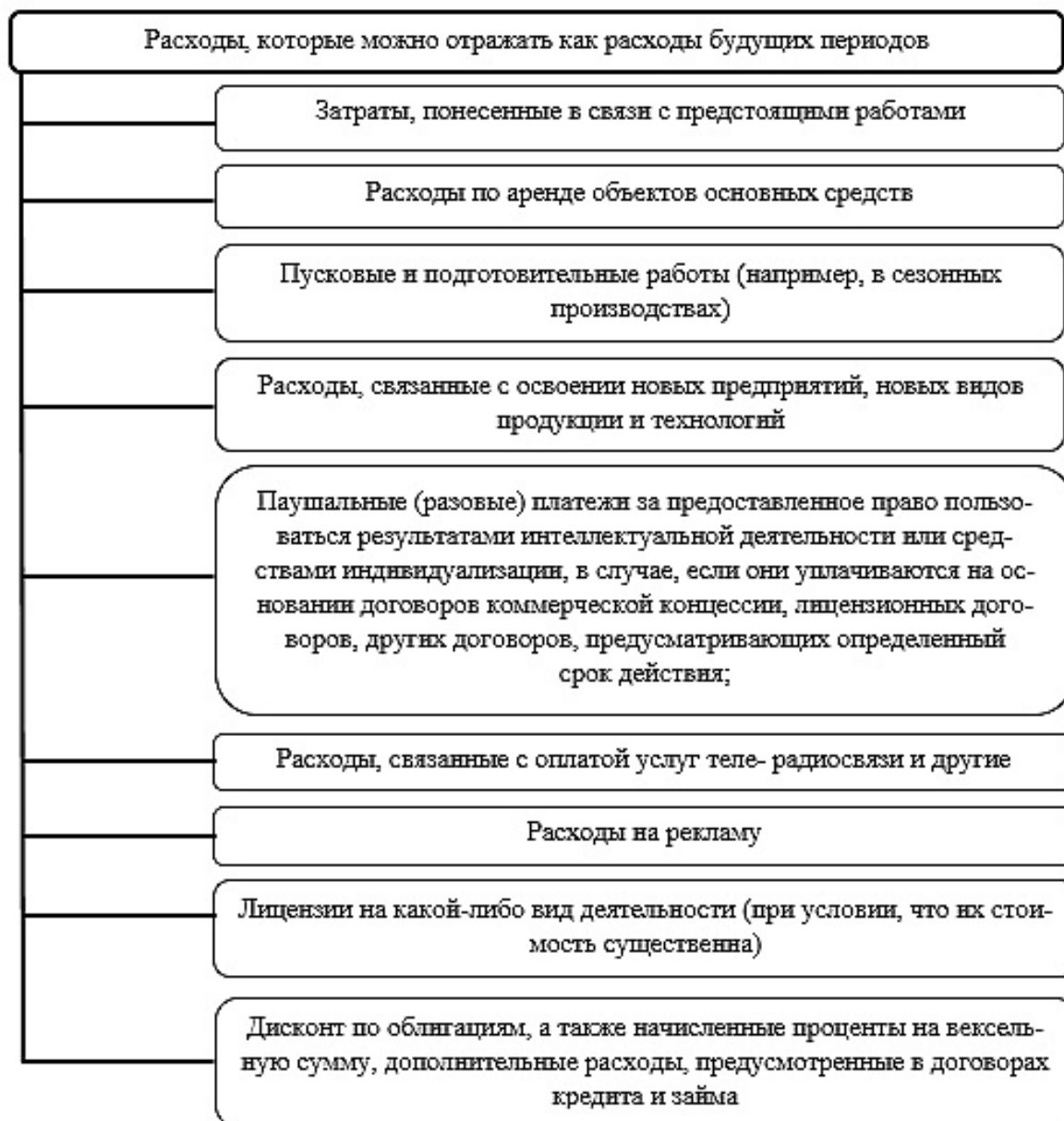


Рисунок 2 – Расходы, которые можно отражать в составе расходов будущих периодов

Затраты, осуществленные в отчетном периоде, можно отнести к будущим периодам, только в случае возникновения какого-либо актива, то есть когда у организации появляется ресурс, который она имеет право контролировать и который в будущем принесет экономические выгоды, а также если взаимосвязь между доходами и расходами невозможно точно установить, либо когда она может быть определена, но косвенным путем.

Если таких условий не возникает, то расход должен быть признан в полной сумме в текущем периоде. Таковым является смысл формулировки п. 65.

Из п. 65 также следует, что у организации есть право самостоятельно определять относятся ли понесенные ей затраты к расходам будущих периодов, но не забывая при этом, что они должны отвечать понятию актива.

Мы предполагаем, что изменения содержания пункта 65 Положения по бухгалтерскому учету являются еще одним шагом к сближению правил российского бухгалтерского учета к правилам, применяемым в МСФО, где понятие «расходы будущих периодов» отсутствует.

Затраты, не подлежащие учету на счете 97

«Расходы будущих периодов»

Все прочие платежи, которые не были перечислены выше, могут отражаться в составе расходов будущих периодов на счете 97 «Расходы будущих периодов» только в том случае, если они формируют актив. В противном случае, указанные затраты должны отражаться в составе текущих расходов.

К примеру:

- разовые платежи по договорам страхования. Их остаток со счета 97 «Расходы будущих периодов» можно перенести на счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» на отдельный субсчет «Страховые платежи». Далее затраты по договорам страхования списываются следующими ниже проводками:

1) Перечислена страховая премия

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Кредит счета 51 «Расчетный счет»;

2) сумма премии учтена в расходах на дату вступления договора страхования в силу, дату начала действия страхового полиса; расходы на ремонт основных средств - остатки можно списать в текущие расходы сразу:

Дебет счета 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»)

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

Взносы в СРО также можно отнести к затратам на текущие расходы.

В связи с этим мы полагаем, что организации следует в каждом случае самостоятельно определять, отвечают ли понесенные затраты понятию «актив» и к какому периоду они относятся.

Если расходы действительно относятся к последующим отчетным периодам, организация не вправе списывать их как расходы текущего периода.

А это говорит о том, что их необходимо учитывать обособленно, для чего счет 97 «Расходы будущих периодов» по-прежнему актуален.

Отражение расходов в бухгалтерском балансе

В случае если какие-либо затраты соответствуют условиям признания определенного актива, установленным нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, то они отражаются в бухгалтерском балансе в составе этого актива и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости данного актива.

В ином случае такие затраты отражаются в бухгалтерском балансе как расходы будущих периодов и подлежат списанию путем их обособ-

ванного распределения между отчетными периодами в порядке, установленном организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.), в течение периода, к которому они относятся.

Сальдо дебетовое счета 97 «Расходы будущих отражается во II разделе Бухгалтерского баланса «Оборотные активы» по строке 1210 «Запасы». Не исключена возможность отражения текущих затрат, которые принесут экономические выгоды в будущем, по строке «Прочие внеоборотные активы» раздела I Бухгалтерского баланса, либо – «Прочие оборотные активы» раздела II Бухгалтерского баланса. Это будет обусловлено сроком списания таких затрат.

Для того, чтобы избежать непонимания со стороны пользователя, «читающего» отчетность, организация должна указать в учетной политике и пояснительной записке порядок учета и способ списания таких затрат, а также порядок их отражения в отчетности.

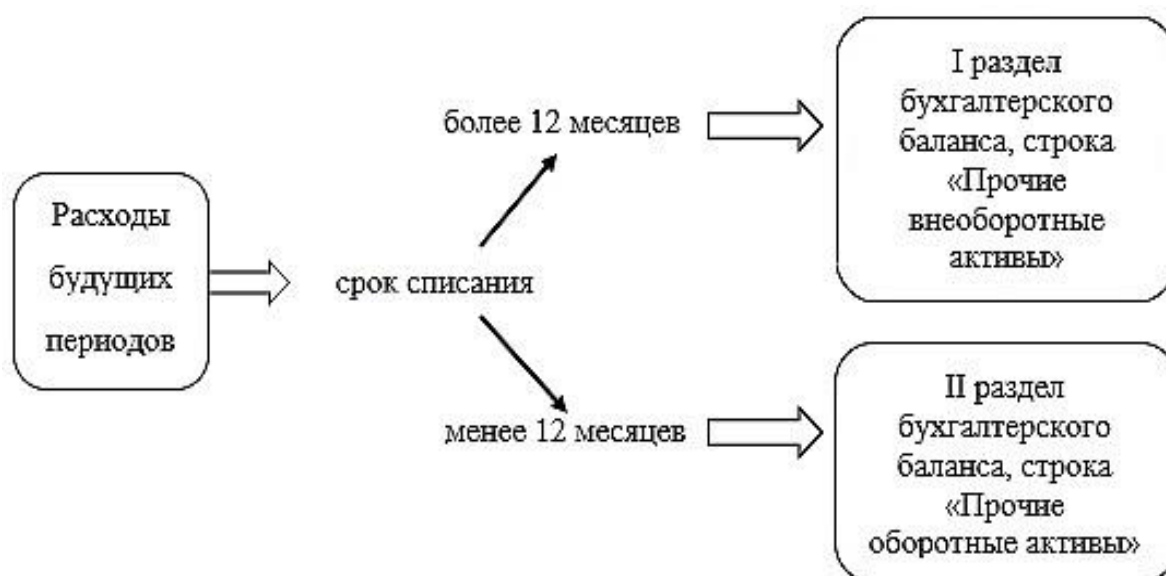


Рисунок 3 – Отражение расходов будущих периодов в бухгалтерском балансе

Заключение

Как мы уже выяснили, несмотря на то, что термин «расходы будущих периодов» не фигурирует ни в НК РФ, ни в Законе № 402-ФЗ, а также его нет в международных стандартах финансовой отчетности, в бухгалтер-

ском учете он по-прежнему используется. Счет 97 «Расходы будущих периодов» не исключили из Плана счетов, а также порядок учета расходов, которые можно отнести на будущие периоды, прописан в некоторых положениях и методических указаниях. Согласно новым правилам, ключевым стало то, что расходы допускается признать таковыми, если возникает актив, который в будущем будет приносить организации экономические выгоды.

Мы считаем, что если сумма таких затрат существенна, то в бухгалтерском балансе ее необходимо отобразить отдельной строкой в I или во II разделе Бухгалтерского баланса под строкой «Расходы будущих периодов» и таким образом сделать представление о направлении затрат более явственным. Например: «Технические осмотры основных средств», «Модернизация НМА», и т.д. Это можно делать для наглядности, чтобы внутренним и внешним пользователям было ясно какие конкретно расходы понесла организация, а не шифровать их под термином, который мало кому понятен. В случае же, когда расходы незначительны, их можно отразить по строке «Прочие оборотные активы» или «Прочие внеоборотные активы».

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод о том, что на данном этапе наше законодательство несовершенно. Это вытекает, в частности, и из многих вопросов, возникающих при учете расходов будущих периодов. Для решения этих проблем необходимо искать новые пути совершенствования норм бухгалтерского учета.

Список использованной литературы

1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров России 29.12.1997
2. Методическими указаниями, утвержденные приказом Минфина России от 20 мая 2003 г. № 44н.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 № 34н

4. ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н

5. Сигидов Ю.И. Налоговый учет и его взаимосвязь с другими учетными системами// Ю.И. Сигидов, В.В. Башкатов / Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2012 г. - № 4 – с 27 – 30.

6. Лазукова Е.А. Каков общий порядок отнесения тех или иных затрат на счет 97 "Расходы будущих периодов" // Режим доступа: <http://www.garant.ru>

7. Диркова Е.И. Учет расходов будущих периодов 2013 // Режим доступа : <http://www.buhgalteria.ru/>

References

1. Konceptcija buhgalterskogo ucheta v rynochnoj jekonomike Rossii, odobrennaja Metodologicheskim sovetom po buhgalterskomu uchetu pri Minfine Rossii i Prezidentskim sovetom Instituta professional'nyh buhgalterov Rossii 29.12.1997

2. Metodichesкими ukazanijami, utverzhdennye prikazom Minfina Rossii ot 20 maja 2003 g. № 44n.

3. Polozhenie po vedeniju buhgalterskogo ucheta i buhgalterskoj otchetnosti v Rossijskoj Federacii, utverzhdennoe Prikazom Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii ot 29.07.1998 № 34n

4. PBU 10/99, utverzhdennogo Prikazom Minfina Rossii ot 06.05.1999 № 33n

5. Sigidov Ju.I. Nalogovyj uchet i ego vzaimosvjaz' s drugimi uchetnymi sistemami// Ju.I. Sigidov, V.V. Bashkatov / Buhgalterskij uchet v sel'skom hozjajstve. – 2012 g. - № 4 – с 27 – 30.

6. Lazukova E.A. Kakov obshhij porjadok otnesenija teh ili inyh zatrat na schet 97 "Rashody budushhij periodov" // Rezhim dostupa: <http://www.garant.ru>

7. Dirkova E.I. Uchet rashodov budushhij periodov 2013 // Rezhim dostupa : <http://www.buhgalteria.ru/>