

УДК 657:334

Лоханова Н.О.,

*д.е.н., доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет, м. Одеса*

Облік виручки по договорах з клієнтами – нові підходи до визнання відповідно до МСФЗ 15

Lokhanova N.O.,

*doctor of Economics, associate Professor, Professor of the Department of accounting and audit,
Odessa National Economic University, Odessa*

Accounting for revenue from contracts with customers - new approaches to recognition in accordance with IFRS 15

У статті проаналізовано ключові норми МСФЗ 15 «Виручка по договорах з клієнтами», визначені переваги нового стандарту порівняно з діючими МСБО 18 і 11, а також з'ясовано, які дискусійні питання пов'язані з його практичним запровадженням. Зроблено висновок, що повністю новими в МСФЗ 15 для облікової системи є вимоги визнання доходів шляхом застосування «п'ятикрокової моделі», яка буде включати: визначення контракту з клієнтом; визначення контрактних зобов'язань в договорі; визначення ціни угоди; розподіл ціни угоди з урахуванням порядку виконання зобов'язань в договорі; визнання доходу, коли підприємство задовольнить контрактні зобов'язання. Аналіз довів, що до числа переваг застосування нового стандарту можуть бути віднесені такі: він дає універсальну модель визнання виручки, яка може бути застосована для будь-якого бізнесу, для різних видів діяльності і галузей, для товарів, продукції, робіт, послуг тощо; стандарт містить не лише викладення загального підходу визнання виручки, а деталізований алгоритм, що значно спрощує порядок його практичного використання; МСФЗ 15 чітко визначає критерії визнання виручки для різних умов виконання контрактних зобов'язань (одномоментних та протягом періоду); розкриває порядок визначення ціни як бази для подальшого визнання виручки в цілому і стосовно окремих компонентів контракту. Позитивним результатом запровадження нового МСФЗ 15 є те, що завдяки йому можуть бути вирішені проблеми узгодження вимог з обліку виручки в МСФЗ і в GAAP/USA. Водночас, у статті виділені й дискусійні питання запровадження МСФЗ 15, зокрема: стандарт потребує детального опрацювання складу контрактних зобов'язань для коректного визнання виручки; необхідним є перегляд і внесення змін до облікової політики практичної більшості підприємств; для вітчизняних обліковців залишиться невирішеним завдання, яким чином ув'язати норми нового МСФЗ 15 і порядок визнання доходів для цілей оподаткування.

The article analyzes the key requirements IFRS 15 “Revenue from contracts with customers”, the advantages of the new standard compared to the current IAS 18 and 11, and clarified discussion of its practical implementation. The conclusion is made that in IFRS 15 new accounting system are demanding recognition of income by using the five-step model: identify the contract with a customer; determining contractual obligations in the contract; determining the transaction price; price allocation of the transaction based on order execution obligations in the contract; the recognition of revenue when the entity satisfies contractual obligations. The analysis showed that the benefits of the application of the new standard may include the following: it provides a universal model of revenue recognition, which can be applied to any business, for different activities and industries for goods, products, works, services, etc.; standard

contains not only the presentation of the overall approach, revenue recognition, and detailed algorithm, which greatly simplifies the procedure for its practical use; IFRS 15 clearly defines the criteria for revenue recognition for different conditions of fulfillment of contractual obligations (simultaneously and during the period); discloses the procedure for determining rates as a basis for revenue recognition in General and in relation to the individual components of the contract. The positive result of the introduction of the new IFRS 15 is the fact that it can be solved the problem of harmonizing the requirements of accounting for revenue in IFRS and GAAP/USA. However, in the article, discussion questions introduction of IFRS 15 selected: the standard requires a detailed analysis of the composition of the contractual obligations for correct revenue recognition; review and changes in accounting policies is necessary for most businesses; for domestic specialists will remain an unresolved problem how to reconcile the provisions of the new IFRS 15 and the recognition of income for tax purposes.

Ключові слова: дохід, виручка, контрактні зобов'язання, ціна угоди, розрахунки з клієнтами

Key words: income, revenue, contractual obligations, price agreements, accounts receivable

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Одним із важливих об'єктів бухгалтерського обліку, що має особливе значення для визначення фінансових результатів будь-якого суб'єкта господарювання, є дохід. Порядок визнання і відображення в звітності доходу завжди знаходиться в сфері уваги і дослідників-учених, і практиків. Саме цей показник є принципово необхідним як для цілей складання фінансової, так і податкової звітності. Однак, відносно обліку доходів від різних операцій, що виникають у процесі господарської діяльності, зокрема в частині їх визнання, в сучасній теорії і практиці продовжують залишатися дискусійні питання, які пов'язані, наприклад, із з'ясування моменту визнання доходів з урахуванням встановлених критеріїв визнання як для цілей подальшого визначення фінансових результатів, так і для цілей оподаткування.

При тому слід мати на увазі, що господарська діяльність постійно ускладнюється, а, отже, й ускладнюються договірні відносини з контрагентами, що не може не впливати на особливості визнання доходів. Стандарти обліку мають забезпечити врахування різноманітних договірних умов поставки товарів, виконання робіт, надання послуг під час визнання доходів діяльності. З урахуванням цього невідповідними є постійні оновлення положень нормативних документів, що регламентують облік доходів. А у зв'язку з прийняттям оновлених норм стандартів, у свою чергу, потрібні додаткові дослідження, які б дозволили оцінити, по-перше, напрям зроблених змін, по-друге, переваги і дискусійні аспекти їх практичного впровадження. Отже, тема дослідження постає актуальною з теоретичної і практичної точки зору.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми, і виділення не вирішених частин загальної проблеми. Ознайомлення зі змістом праць вітчизняних і зарубіжних авторів свідчить про те, що дискусії, пов'язані з вирішенням різних методологічних, організаційних і методичних проблем обліку доходів, тривають практично постійно. При тому суттєвий внесок у розв'язання цих проблем зробили такі фахівці, як: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Ю. А. Верига, С. Ф. Голов, В. М. Домбровський, С. Я. Зубілевич, В. І. Єфіменко, В. Г. Лінник, Є. В. Мних, П. Т. Саблук, В. Я. Савченко, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, Б. Ф. Усач, М. Г. Чумаченко та багато інших. Однак, урахувавши оновлення нормативної бази з обліку доходів на міжнародному рівні, постає завдання проаналізувати, які зміни очікуються з цього приводу в теперішній час і в найближчому майбутньому, і як їх слід врахувати в обліковій діяльності підприємств.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета дослідження полягає в тому, щоб проаналізувати ключові норми МСФЗ 15 «Виручка по договорах з клієнтами»,

визначити переваги нового стандарту порівняно з діючими МСБО 18 і 11, а також з'ясувати, які дискусійні питання пов'язані з його практичним запровадженням.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогоднішній день в міжнародній практиці основними нормативними документами, що регулюють порядок визнання і відображення в обліку і фінансовій звітності доходів, постають два основних стандарти – МСБО (IAS) 11 «Договори будівництва» і МСБО (IAS) 18 «Виручка», кожний з яких використовуються з урахуванням галузевої специфіки і особливостей договорів з покупцями (замовниками).

Однак, нещодавно, Радою з МСФЗ був представлений новий Міжнародний стандарт фінансової звітності – IFRS 15 «Виручка по договорах з клієнтами» [1; 2], який має замінити обидва названих стандарти, тобто IAS 18 [3] і IAS 11 [4].

IFRS 15 буде застосовуватися, починаючи зі звітних річних періодів з 1 січня 2017 року. Однак, можливе його довгострокове застосування.

Як і інші МСФЗ, IFRS 15 містить тлумачення основних понять, що використовуються в обліку доходів. При тому зміст термінів отримав певне коригування, порівняно з діючою нині термінологією МСБО 18. Так, як відомо, у МСБО 18 надається таке тлумачення доходу «дохід - це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу» [3]. У свою чергу в МСФЗ 15 категорія «доходу» тлумачиться в певній мірі подібно, але є незначна відмінність – дохід – це «збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходження або приросту активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу, крім тих, які стосуються вкладу власників» [1]. Як бачимо, у новому тлумаченні вилучено поняття «валове» стосовно надходження вигід, по-друге, вилучено надходження «в ході звичайної діяльності» (воно перейшло в тлумачення категорії «виручка»), по-третє, конкретизовано, що надходження вигід відбувається у вигляді «надходження або приросту активів або зменшення зобов'язань» [1].

Поряд із терміном «дохід» у МСФЗ 15 з'явився і термін «виручка», який, як було зазначено вище, має таке значення, що це «доходи в ході звичайної діяльності підприємства» [1]. На нашу думку, така інтерпретація відповідної категорії не є коректною, оскільки в ході звичайної діяльності підприємства можуть виникнути самі різноманітні доходи, які зазвичай не є власне виручкою. Наприклад, доходи у вигляді дивідендів і відсотків також є доходами звичайної діяльності, але навряд чи їх можна вважати виручкою в її традиційному розумінні. Виручка ближче за змістом до доходів операційної діяльності, а не звичайної діяльності в широкому її значенні.

Абсолютно новим у МСФЗ 15 є вимоги до обліку доходів, які представлені у вигляді так званої «п'ятикрокової моделі» [1; 2].

П'ять основних кроків визнання виручки мають такий вигляд:

- визначити контракт (контракти) з клієнтом;
- визначити контрактні зобов'язання в договорі;
- визначити ціну угоди;
- розподілити ціну угоди з урахуванням порядку виконання зобов'язань в договорі;
- визнати виручку, коли (або як) підприємство задовольняє контрактні зобов'язання

в процесі виконання контракту.

Визнання виручки відповідно до вимог МСФЗ 15 по кроках десь нагадує порядок визнання доходу, що застосовується до договорів підряду згідно з діючим МСБО 11 [4]. Але спільне лише те, що дохід визнається за певним алгоритмом. Саме ж наповнення цього алгоритму нове.

Розглянемо докладніше, за якими кроками має визнаватися виручка згідно з МСФЗ 15 «Виручка по договорах з клієнтами».

Перший крок – це визначення договору з замовником [1; 2]. Суть терміну «договір (контракт» наведено в МСФЗ 15, він тлумачиться дуже просто, як «угода між двома або більше сторонами, яка створює закріплення прав і обов'язків» [1]. Перший крок передбачає, що необхідно визначити, а чи потрапляє конкретний договір у межі дії МСФЗ 15? Для того, щоб відносно договору працював відповідний стандарт необхідно, щоб були виконані такі умови:

- «контракт був схвалений сторонами договору;
- права кожного учасника щодо товарів або послуг, які будуть передані, можуть бути ідентифіковані;
- договір має комерційний зміст;
- існує ймовірність того, що винагорода, яку підприємство має право отримати в обмін на товари або послуги, буде отримана» [1].

Акцент на договори поєднує МСФЗ 15 з МСБО 11, тобто визнання доходу починається саме з ідентифікації угоди, за якою має виникнути виручка.

Основним критерієм визнання в даному випадку є те, що компанія має вірогідність отримання винагороди за поставлені товари і послуги.

Другий крок пов'язаний із визначенням порядку виконання зобов'язання в договорі. У даному випадку мається на увазі, що в самому початку строку дії договору підприємство має чітко визначити товари або послуги, які обіцяні клієнту, і з'ясувати, яким чином буде виконуватись зобов'язання за МСФЗ 15. При тому зобов'язання може виконуватись або поставкою окремих різних товарів або послуг (або їх партією), що по-різному ідентифікуються, або серією товарів чи послуг, які є подібними і мають однакову структуру в частині їх передачі замовнику. Для кожного виду виконання зобов'язання встановлені свої критерії.

Необхідність другого кроку пояснюється тим, що в деяких господарських взаємовідносинах з контрагентами одиницею визнання виручки контракт не є. Це буває у випадках, коли контракт охоплює змішані поставки, коли поставляються кілька різних партій товарів, або кілька різноманітних послуг, або одночасно і товарів, і послуг. У зв'язку з цим передбачається можливість розподілу договору на окремі контрактні зобов'язання, про що і йде мова у другому кроці визнання виручки. Загальний підхід, як зазначено в [1; 2], полягає в тому, що товари або послуга вважаються окремими, якщо одночасно виконуються обидва критерії: 1) товар або послуга можуть бути окремими (тобто замовник може отримати вигоду від кожного з цих компонентів окремо) і 2) товар або послуга є окремими в контексті контракту (тобто зобов'язання з передачі товарів або послуг можна відокремити від решти зобов'язань контракту) [1; 2]. Практичне значення відповідного кроку можна чітко простежити на прикладі договорів підряду як в галузі будівництва, так і інших галузях, що здійснюють виконання робіт, послуг, які часто поєднуються із договорами поставки товарів.

Третій крок передбачає, що має бути визначена ціна угоди.

Під ціною угоди розуміється сума, яку підприємство планує і має право отримати в обмін на передані товари і послуги. Під час прийняття такого рішення підприємство має взяти до уваги минулий досвід і, зокрема, звичаї ділового обороту відповідно до вимог МСФЗ 15 (п.47) [1].

Але, як відомо, не в усіх випадках договір містить конкретну фіксовану ціну. В ньому може бути передбачена й змінна складова. Тоді постає завдання оцінити саме цю змінну складову. Так, змінна складова може бути пов'язана з ситуацією, коли передбачаються знижки, повернення, кредити, якісь особливі цінові пропозиції тощо. Також іноді договір може передбачати, що ціна залежить від виникнення якоїсь майбутньої події (п. 51) [1]. У такому випадку теж мова йде про змінну складову. Ціна може також передбачати необхідність врахування зміни вартості грошей у часі.

Четвертий крок у певній мірі є продовженням попереднього і знов-таки пов'язаний із ціною. Він передбачає, що необхідно виділити і зв'язати ціну угоди із зобов'язаннями виконання контракту.

Так, у випадку, якщо в контракті передбачається кілька різних зобов'язань, що мають бути виконані, то підприємство має розбити ціну угоди відповідно до виконання зобов'язань у договорі з посиланням на їх відносно автономні відпускні ціни (МСФЗ 15, п. 74) [1].

У випадку, якщо автономної ціни продажу безпосередньо немає, підприємство повинно буде оцінити її. МСФЗ 15 встановлює різні методи, які можуть використовуватися для цих цілей, зокрема такі:

- скоригованої ринковий підхід;
- підхід, що базується на застосуванні очікуваної вартості, плюс маржа;
- залишковий підхід (допустимий тільки в обмеженому числі випадків) [1].

Будь-яка загальна знижка, якщо вона передбачається договором, має бути розподілена між зобов'язаннями виконання контракту на відносній основі, пропорційно автономній ціні продажу.

На п'ятому кроці має бути визнана виручка, коли підприємство задовольняє зобов'язання за контрактом.

При тому дохід відображається тоді, коли переходить контроль, а це може відбуватися або протягом довгого часу, або в певній точці, в конкретний момент часу (МСФЗ 15, п.32) [1; 2].

Як відомо, у зараз діючому МСБО 18 відповідне питання вирішувалось із деталізацією особливостей визнання виручки стосовно операцій з продажу товарів або надання послуг, а в МСБО 11 – використовувався підхід оцінки ступеня (відсотку) завершеності контракту. Замість відповідних норм у новому МСФЗ 15 вводиться 5-й крок визнання виручки, який повністю зв'язує момент виконання зобов'язання за контрактом із моментом передачі контролю над відповідним активом (товаром, послугою), що містяться в контрактному зобов'язанні.

У свою чергу сам по собі контроль тлумачиться з урахуванням можливості підприємства якимось чином забезпечувати отримання вигід від активу і запобігати несанкціонованому використанню комусь іншому направляти процес використання активу [1]. Що ж стосується переваг, які надає актив, то вони фактично постають у вигляді потенційних грошових потоків, які прямим або непрямым шляхом можуть бути отримані тими, хто володіє правом контролю над активом. Переваги від володіння правом контролю над активом можуть бути отримані завдяки використанню активу під час виробництва товарів, робіт, послуг; використанню під час додавання до вартості інших активів, врегулювання зобов'язань та/або скорочення витрат; продажу та/або обміну активу; застави для забезпечення позики тощо [1].

Відповідно до вимог п.35 МСФЗ 15, виручка визнається протягом довгого часу, при виконанні наступних критеріїв:

- клієнт отримує і використовує всі вигоди від товару (послуги), що надаються підприємством-виконавцем контракту по мірі виконання контрактних зобов'язань, або
- компанія створює та доопрацьовує актив, контроль над яким передається замовнику по мірі створення або доопрацювання такого активу, або
- у процесі виконання контрактних зобов'язань компанія створює актив, у якого немає якогось альтернативного використання, і у компанії є право вимагати плату за виконані на певну дату контрактні зобов'язання [1; 2].

У випадку, якщо підприємство не задовольняє зобов'язання протягом певного часу, то вона задовольняє його в певний момент часу. Тоді виручка буде визнаватися, коли передається управління активом у конкретний момент. Про перехід управління активом покупцю можуть свідчити такі чинники:

- компанія має поточне право на оплату активу;

- клієнт має право власності на актив;
- підприємство передало фізичне володіння активом;
- клієнту передані суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на актив;
- клієнт прийняв актив [1].

Під час визнання виручки за наведеною п'ятикроковою моделлю застосування кожного кроку має опиратися на конкретні факти і обставини, що передбачені договором з контрагентами, і потребує продуманого професійного судження облікового фахівця.

Узагальнимо, в чому, на нашу думку, будуть полягати переваги застосування нового стандарту – МСФЗ 15 – порівняно з нині діючими. До числа переваг можуть бути віднесені такі:

1) Стандарт дає універсальну модель визнання виручки, яка може бути застосована для будь-якого бізнесу, для різних видів діяльності і галузей, для товарів, продукції, робіт, послуг тощо.

2) Стандарт містить не лише викладення загального підходу визнання виручки, а деталізований алгоритм, що значно спрощує порядок його практичного використання.

3) МСФЗ 15 чітко визначає критерії визнання виручки для різних умов виконання контрактних зобов'язань (одномоментних та протягом періоду).

4) Особливу увагу приділено визначенню ціни як бази для подальшого визнання виручки в цілому за контрактом, так і виручки стосовно окремих компонентів контракту. У нині діючих МСБО цінам приділяється менше уваги.

5) Позитивним результатом запровадження нового МСФЗ 15 є те, що завдяки його застосуванню можуть бути вирішені проблеми узгодження вимог стандартів з обліку виручки, які передбачені в МСФЗ і в системі стандартів США – GAAP/USA. Новий МСФЗ 15 є повністю конвергованим, на що звертають увагу фахівці [5]. Він передбачає єдину, покращену модель визнання виручки, яка дозволяє покращити систему обліку і порядок подання інформації про виручку у фінансовій звітності. Високий рівень конвергенції МСФЗ і GAAP/USA в частині обліку виручки і відображення її у фінансових звітах дозволяє підвищити зіставність показників звітності, що, безумовно, є суттєвим і перспективним етапом у розвитку облікових систем світу.

Однак, розуміючи всі переваги МСФЗ 15, не можемо не звернути увагу на те, що практичне запровадження стандарту пов'язано з необхідністю вирішення ряду дискусійних питань, зокрема, таких:

1) Застосування норм МСФЗ 15 потребує детального опрацювання складу контрактних зобов'язань для коректного визнання виручки. Для цілого ряду підприємств, які здійснюють поставку товарів і виконання робіт, надання послуг за єдиним контрактом, визнання виручки залишиться досить не простим завданням і потребує пошуку додаткової інформації, наприклад, стосовно цін відносно кожного компоненту.

2) Запровадження МСФЗ 15 потребує перегляду і внесення змін до облікової політики практичної більшості підприємств, оскільки показник доходів є базовим для всіх компаній, а підходи щодо його відображення в фінансовій звітності суттєво зміняться.

3) Для вітчизняних підприємств залишиться невирішеним завдання, яким чином ув'язати норми нового МСФЗ 15 і порядок визнання доходів для цілей оподаткування, оскільки підхід, прийнятий у Податковому кодексі, дещо відрізняється від МСФЗ 15. А з урахуванням поставленого в Україні завдання максимального наближення бухгалтерського обліку і оподаткування на державному рівні важливим стане пошук можливостей забезпечення ув'язки оновлених критеріїв визнання доходу в МСФЗ зі сталою практикою оподаткування в Україні.

Висновки і перспективи подальших досліджень. На підставі проведеного дослідження можна зробити такі основні висновки:

1. Прийнятий Радою з МСФЗ новий МСФЗ 15 «Виручка по договорах з клієнтами» суттєво змінив підхід до порядку визнання доходу і запропонував п'ятикрокову модель його відображення.

2. Перспективи запровадження нового МСФЗ 15 пов'язані з тим, що він, по-перше, забезпечив чітке впорядкування критеріїв визнання доходів у різноманітних ситуаціях господарської діяльності, по-друге, сприяв конвергенції МСФЗ і GAAP/USA, тобто зближив облікові системи різних країн, надавши конкретну можливість формувати фінансову звітність з доходів за єдиними правилами. Отже, запровадження МСФЗ 15 є перспективним кроком в розвитку міжнародної облікової системи в цілому.

3. Введення в практику обліку МСФЗ 15 ставить ряд нових завдань перед вітчизняними обліковцями, що потребують рішення, зокрема, потрібними стають: детальна конкретизація складу контрактних зобов'язань у договорах з клієнтами, перегляд облікової політики більшості підприємств усіх видів діяльності з урахуванням нових критеріїв визнання доходу, а також пошук нових шляхів узгодження бухгалтерського обліку і оподаткування, оскільки, з одного боку, нові запропоновані в МСФЗ 15 підходи є більш чіткими і конкретизованими, з іншого, система оподаткування, застосована в Україні, стає більш віддаленою від бухгалтерського обліку і фінансової звітності. І треба шукати нові можливості їх поєднання.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з тим, що необхідні додаткові наукові і практичні розробки стосовно методичних аспектів застосування конкретних положень нового МСФЗ 15 в різноманітних господарських ситуаціях визнання виручки по договорах з клієнтами.

Література.

1. «Deloitte». Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 15 «Виручка по договорах з клієнтами» (2014) - огляд [Електронний ресурс] / Компанія «Deloitte». – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>

2. Попадюк К. Вы уже слышали про новый стандарт по выручке? [Электронный ресурс] / К. Попадюк. – Режим доступа: <http://inflexio.ru/vy-uzhe-slyshali-pro-novyj-standart-po-vyruchke.html>

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України // Сайт «Законодавство України». – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_025

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 «Будівельні контракти». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України // Сайт «Законодавство України». – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_017

5. Силифанова В. Вышел новый стандарт по выручке МСФО (IFRS) 15 [Электронный ресурс] / Электронный журнал «МСФО на практике». – 2014. – 11.06.2014. – Режим доступа: <http://www.ipnpu.ru/article.php?idarticle=013417>

References.

1. “Deloitte” (2014), “IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers – Overview” [Online], available at: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15> (Accessed 8 October 2014).

2. Popadyuk K. (2014), “Have you heard of the new standard on revenue?” [Online], available at: <http://inflexio.ru/vy-uzhe-slyshali-pro-novyj-standart-po-vyruchke.html> (Accessed 8 October 2014).

3. IAS 18 “Revenue” (2012), [Online], available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_025 (Accessed 8 October 2014).

4. IAS 11 “Construction contracts” (2012), [Online], available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_017 (Accessed 8 October 2014).

5. Silifanova V. (2014), “We have released a new standard on revenue”, “Elektronnyiy zhurnal “MSFO na praktike”, 11.06.2014. [Online], available at: <http://www.ipnpu.ru/article.php?idarticle=013417> (Accessed 8 October 2014).