

УДК 657

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА РАСХОДОВ ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА

А.Р. ЛАВРИНЕНКО

(Полоцкий государственный университет)

*Рассмотрено совершенствование учета расходов простого товарищества. Исследование учетной практики показало, что в рамках договоров простого товарищества контроль над расходами участников либо отсутствует вообще, либо существует как последующий контроль после завершения отчетного периода при составлении отчетов. Чрезмерное завышение участниками расходов является одной из наиболее часто встречающихся причин, снижающих эффективность деятельности простого товарищества. Рекомендована методика обособленного учета расходов по совместной деятельности у организаций-участников, основанная на системе синтетических счетов, субсчетов и дополнительных счетов аналитического учета. Использование методики позволяет организации разграничить расходы основной и совместной деятельности участников, определить достоверную сумму расходов, понесенных непосредственно участником либо совместно с другими участниками, а также сумму доходов, причитающихся участнику по договору простого товарищества.*

**Введение.** Совместная деятельность простого товарищества предполагает использование основных факторов производства: материальных, трудовых и прочих, которые формируют себестоимость производимой продукции (работ, услуг). В отечественной и зарубежной литературе отсутствует единая методика учета расходов по совместной деятельности, учитывающая особенности формирования затрат и себестоимости продукции (работ, услуг) в рамках договора простого товарищества.

**Основная часть.** Методика учета затрат и формирования себестоимости продукции (работ, услуг), произведенной в рамках договора простого товарищества, зависит, на наш взгляд, прежде всего от формы организации совместной деятельности:

- при объединении деятельности участников (совместно осуществляемая деятельность);
- без объединения деятельности участников (совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы).

В первом случае порядок учета расходов совместной деятельности представлен следующим образом: «Расходы, обязательства и активы... каждым участником отражаются на субсчетах, открываемых к соответствующим синтетическим счетам бухгалтерского учета» [1, с. 30]. Участник понесенные им расходы, возникшие обязательства, связанные с совместной деятельностью, ежемесячно передает участнику, на которого возложено ведение общих дел или получение выручки (участнику – доверенному лицу), для отражения их в бухгалтерском учете и отчетности простого товарищества. По результатам своей деятельности в рамках договора простое товарищество формирует смету расходов, связанных с выполнением его обязательств по договору. Впоследствии расходы участников покрываются за счет доходов товарищества. Порядок учета расходов по договору простого товарищества на обособленном балансе участника – доверенного лица – в белорусском законодательстве отсутствует.

Вторая форма предполагает, что расходы по совместной деятельности каждым участником договора учитываются обособленно в аналитическом учете по соответствующим синтетическим счетам учета расходов. Отражению в бухгалтерском учете и отчетности каждого участника подлежат:

- расходы, понесенные непосредственно участником в связи с участием в договоре простого товарищества;
- доля в расходах, понесенных совместно с другими участниками совместной деятельности [2, с. 15].

Отличие между двумя вышеуказанными методиками бухгалтерского учета расходов по совместной деятельности у участников – юридических лиц – заключается в том, что в первом случае участники совместной деятельности расходы передают на баланс простого товарищества. Задачей учета расходов участника является разделение на счетах бухгалтерского учета его расходов, связанных с основной и совместной деятельностью. Отсюда следует, что бухгалтерский учет расходов простого товарищества представляет собой сводный учет затрат и усилий каждого участника товарищества. Следовательно, задача бухгалтерского учета расходов товарищества – обобщение на счетах бухгалтерского учета расходов участников, связанных с их совместной деятельностью, и определение финансового результата с целью оценки эффективности совместной деятельности.

Таким образом, общая схема построения системы бухгалтерского учета может быть представлена двумя этапами:

- бухгалтерский учет затрат по совместной деятельности участниками простого товарищества;
- сводный учет затрат простого товарищества.

Раскрыв содержание бухгалтерского учета расходов каждого участника, можно организовать сводную систему учета расходов простого товарищества, которая обеспечивала бы достоверное формирование финансового результата по совместной деятельности и позволяла бы производить оценку эффективности совместной деятельности, а также совместный контроль участников над результатом совместной деятельности.

Рациональная организация учета затрат предполагает выбор его оптимальных объектов. В отечественной литературе «...под объектами понимаются группировки затрат по признакам, необходимым для управления себестоимостью продукции.

Основные группировки затрат в учете:

- по видам производств – основное и вспомогательное;
- по местам возникновения затрат – цехи, производства, участки, бригады, арендные коллективы;
- по видам изготавливаемой продукции – изделия, группы однородных изделий, переделы, процессы, заказы, части изделий.

Группировки издержек по видам производств и местам возникновения на практике объединяют в одну» [3, с. 301].

Помимо вышеуказанных группировок согласно Основным положениям по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), «Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по элементам», а «Затраты связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), при планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) группируются по статьям затрат» [4, с. 13].

Зарубежные экономисты в системе учета затрат выделяют следующие группы [5 – 7]:

- учет по видам затрат;
- учет по центрам ответственности;
- учет по носителям затрат.

С выполнением участниками определенных операций в рамках договора простого товарищества связано возникновение расходов, следовательно, каждый участник договора простого товарищества является центром возникновения затрат. Отсюда следует, что в целях построения сводного учета расходов по совместной деятельности, учитывая множественность участников – юридических лиц договора, целесообразно изначально группировать затраты простого товарищества по местам их возникновения, определив центры ответственности.

Перефразируя правило Джона А. Хиггинса «каждую структурную единицу предприятия обременяют те и только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует», определим, что каждого участника совместной деятельности обременяют те и только те расходы, за которые он может отвечать и которые контролирует в соответствии с договором простого товарищества «Руководитель центра должен нести финансовую ответственность за принятые обязательства по выполнению заданий. При этом каждый центр может выполнять самые различные функции (производство, маркетинга, технических разработок, учета, контроля и т.п.)» [8, с. 420]. Это связано с тем, что объектом центра выступает участник совместной деятельности независимо от выполняемых им функций.

Цель применения данного метода учета затрат – контроль за расходами со стороны товарищества в целом, а также самоконтроль участников «ибо предполагается, что ни один человек не станет нарушать выгодные для него цели и критерии» [8, с. 420]. Данная концепция позволяет оценить степень ответственности участников за финансовые результаты своей деятельности в рамках договора простого товарищества, помимо этого дает возможность выявить «динамику прав и ответственности лиц, занятых в хозяйственном процессе» [8, с. 419].

В зависимости от формы организации простого товарищества центрами ответственности выступают участники, а также участник – доверенное лицо (рис. 1). В целях совершенствования методики учета расходов по договорам простого товарищества, исследуем порядок учета расходов простого товарищества в рамках каждой формы совместной деятельности по каждому центру ответственности представленному на рисунке 1.

Особенностью учета затрат простого товарищества является то, что у каждого участника с учетом специфики хозяйственной деятельности и потребности в информации сложились свои группировки затрат. При этом участие в совместной деятельности требует создания дополнительной группировки затрат, так как участнику необходимо организовать на счетах аналитического учета раздельный учет расходов и обязательств, возникающих в результате основной (уставной) деятельности совместной деятельности по договору простого товарищества.

Таким образом, с целью получения достоверной информации о составе расходов, связанных с участием в совместной деятельности, участнику необходимо обеспечить на счетах бухгалтерского учета, помимо прочих, группировку затрат по признаку отношения к совместной деятельности (по организацион-

правовой форме деятельности). Тогда общую сумму затрат участника ( $Z$ ) можно представить как сумму затрат по основной (уставной) деятельности организации ( $Z_{од}$ ) и затрат, связанных с участием в совместной деятельности по договору простого товарищества ( $Z_{сд}$ ):

$$Z = Z_{од} + Z_{сд}. \quad (1)$$

Учет по видам затрат классифицирует и оценивает ресурсы, используемые в процессе производства и реализации продукции. Затраты классифицируются по статьям калькуляции и экономическим элементам. При этом в составе затрат выделяют прямые и косвенные затраты.

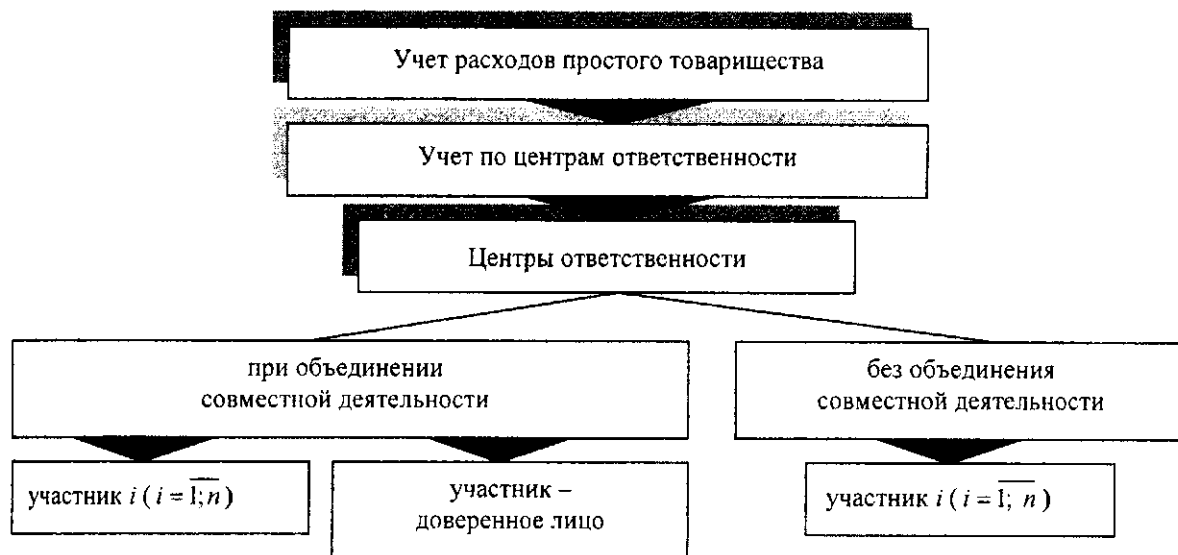


Рис. 1. Центры ответственности учета расходов совместной деятельности

В отечественной практике согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета затраты подразделяются:

- на прямые ( $Z^п$ ), отражаемые по дебету счета 20 «Основное производство», связанные с производством конкретного вида продукции (работ, услуг);
- косвенные (накладные) ( $Z^к$ ), относимые в дебет счетов собирательно-распределительных: 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Эти расходы связаны с организацией производства, его управлением и предприятия в целом.

Расходы, понесенные участниками простого товарищества, списываются на счета затрат 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов по учету производственных запасов, расчетов по оплате труда и других. Затраты включаются в себестоимость совместно производимой продукции (работ, услуг) того периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты простым товариществом счетов участников.

Следовательно, участникам простого товарищества необходимо разделить прямые и косвенные затраты по двум видам деятельности: основной и совместной:

$$Z = Z^п + Z^к = (Z_{од}^п + Z_{сд}^п) + (Z_{од}^к + Z_{сд}^к) = (Z_{од}^п + Z_{од}^к) + (Z_{сд}^п + Z_{сд}^к) = Z_{од} + Z_{сд}. \quad (2)$$

В целях разделения затрат на основную и совместную деятельность воспользуемся методом группировки затрат по однородным секциям. При этом методе однородная секция определяется как подразделение бухгалтерского порядка, в котором предварительно сгруппированы затраты до их включения в себестоимость соответствующих изделий в том случае, когда они не могут быть прямо отнесены на эти изделия. В целях нашего исследования совместную и основную деятельность участника можно представить в виде однородных секций, в которых происходит накопление и распределение затрат по видам продукции в рамках каждой секции.

Прямые затраты включаются в себестоимость каждого вида продукции (работ, услуг), производимой в рамках основной и совместной деятельности. Ввиду того, что виды выпускаемой продукции (ра-

бот, услуг) в учете участника разграничиваются согласно заключенным договорам, следовательно, во можно отнести отдельные виды к продукции основной и совместной деятельности, тем самым происходит разделение прямых затрат по секциям на затраты, относимые к основной и совместной деятельности.

У участника обособленный учет совместной деятельности организуется путем добавления субсчетов к счетам учета затрат. Учитывая особенности построения и функциональную роль каждого синтетического счета учета затрат, построение аналитики рассмотрим по каждому счету.

Прямые расходы организации относятся на счет 20 «Основное производство». Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг) [9, с. 51]. Согласно Типовому плану счетов к счету 20 «Основное производство» по отраслевому признаку предусмотрены субсчета первого порядка: 20-1 «Промышленное производство» 20-2 «Сельскохозяйственное производство» и другие. На субсчете второго порядка к счету 20 «Основное производство» целесообразно отражать группировку затрат по статьям.

Таким образом, на субсчете третьего порядка целесообразно отражать затраты в разрезе основной и совместной деятельности. Ввиду того, что организация может принимать участие в нескольких договорах простого товарищества, имеющих существенные отличия по форме организации (с объединением без объединения деятельности) и форме участия, на субконто пятого порядка по совместной деятельности следует отразить номер договора простого товарищества.

На рисунке 2 представлены рекомендуемые уровни субсчетов к счету 20 «Основное производство» позволяющие учитывать прямые и косвенные расходы на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) в разрезе основной и совместной деятельности по видам продукции (работ, услуг).

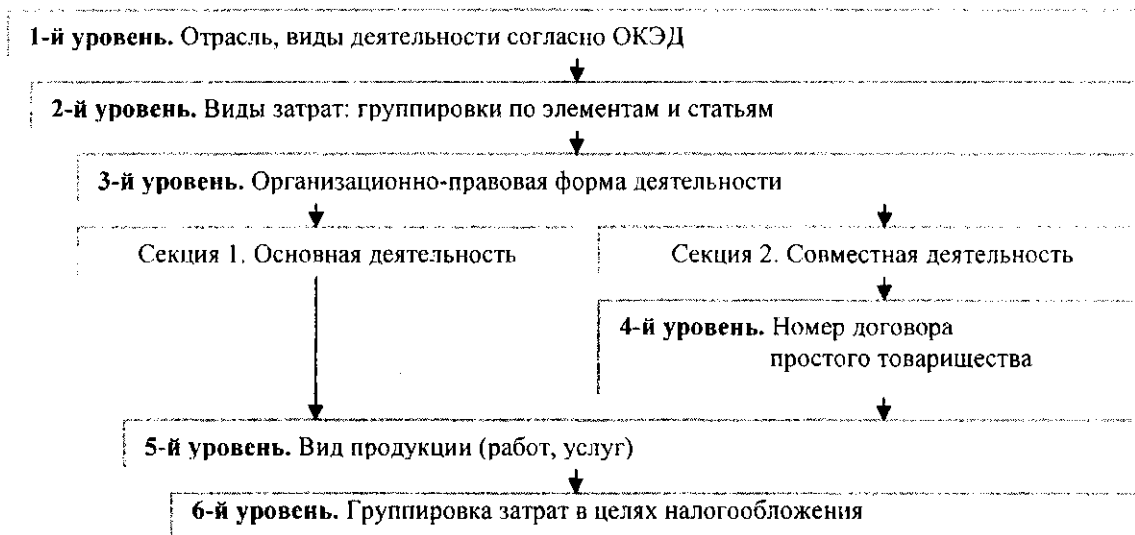


Рис. 2. Рекомендуемая система аналитического учета по счету 20 «Основное производство»

Разделение косвенных расходов у участников простого товарищества осуществляется по секциям в разрезе основной и совместной деятельности, а также между видами продукции (работ, услуг) пропорционально базе, определенной учетной политикой каждого из участников простого товарищества:

- основная заработная плата производственных рабочих;
- выручка от реализации продукции (работ, услуг);
- стоимость сырья и материалов; удельный расход топлива, энергоресурсов и др.

Отметим, что косвенные расходы могут иметь прямое отношение к основной или совместной деятельности, например: командировочные расходы; расходы на оплату труда бухгалтеров, ведущих бухгалтерский учет совместной деятельности; отчисления на социальные нужды и пр. Таким образом, по отношению к выделенным секциям косвенные затраты могут быть условно-прямыми и условно-косвенными.

Условно-прямые относятся к той или иной секции в момент возникновения затрат, а условно-косвенные (невозможно непосредственно отнести ни к одной секции) распределяют между секциями пропорционально выбранной базе.

Таким образом, косвенные затраты относятся к однородным секциям прямо или распределяют между ними пропорционально базе, определенной учетной политикой.

Для распределения косвенных расходов по видам деятельности их необходимо, используя систему субсчетов, классифицировать на условно-прямые и условно-косвенные, на расходы основной и совместной деятельности, с разбивкой последних по номерам договоров простого товарищества (рис. 3).

Дальнейшее распределение косвенных расходов по совместной деятельности у участника ( $Z_{сд}^k$ ), на наш взгляд, будет зависеть от метода учета затрат (по полной или усеченной себестоимости) и формы организации совместной деятельности (с выделением и без выделения ее на обособленный баланс товарищества).

В мировой практике бухгалтерского учета затрат на производство, калькулирование себестоимости продукции и учета результата производственной деятельности в зависимости от полноты включения различных групп затрат в себестоимость продукции выделяют два основных метода учета затрат:

- 1) учет по полной себестоимости (учет поглощенных издержек). В себестоимость продукции включаются все текущие издержки независимо от их деления на прямые и косвенные, переменные и постоянные;
- 2) учет по усеченной себестоимости (директ-костинг). В себестоимость продукции включаются только прямые издержки. Косвенные расходы исключаются из себестоимости.

Указанные способы учета затрат производственной деятельности, в том числе и совместной, предусмотрены действующими нормативными документами и актами по бухгалтерскому учету. В первом случае счета собирательно-распределительного характера исходя из их экономического содержания должны быть закрыты в конце отчетного периода путем прямого включения в себестоимость конкретных видов продукции затрат управленческого характера.

25 (26) / X<sup>1</sup> / X<sup>2</sup> / X<sup>3</sup> / X<sup>4</sup> / X<sup>5</sup> / X<sup>6</sup> / X<sup>7</sup>

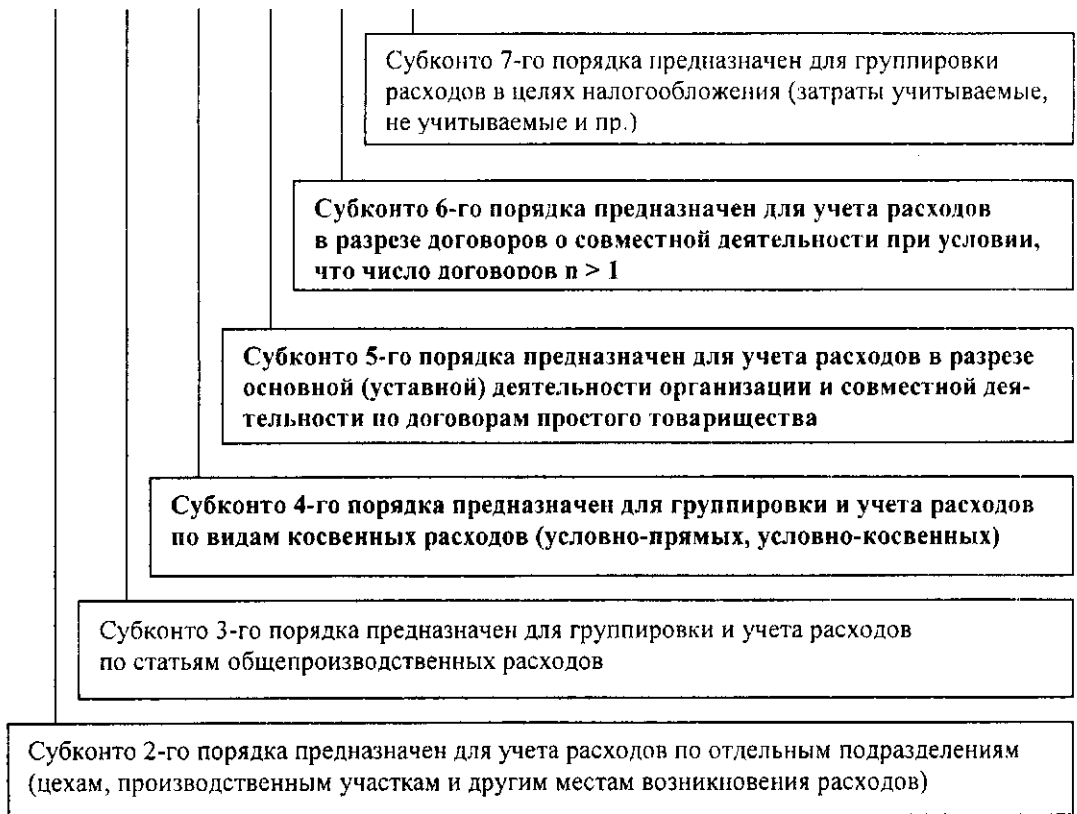


Рис. 3. Рекомендуемая система аналитического учета по счетам:  
25 «Общепроизводственные расходы»; 26 «Общехозяйственные расходы»

Сущность формирования ограниченной себестоимости заключается в том, что «...все издержки делятся на две группы: переменные (варьирующие), по нашей терминологии прямые, и постоянные (фиксированные), по нашей терминологии косвенные. В основу учета себестоимости кладутся только переменные (прямые) издержки» [8, с. 417]. Косвенные расходы в себестоимость не включаются, а относятся на уменьшение прибыли того периода, в котором возникают такие затраты. При этом косвенные расходы, подразделяются на производственные (косвенно-переменные) и периодические (косвенно-постоянные) и учи-

тываются соответственно на собирательно-распределительных счетах: 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

При определении фактической себестоимости произведенной в результате совместной деятельности продукции, первые из них – косвенно-производственные – подлежат включению в конце отчетного периода (запись) по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы». Периодические затраты списываются в конце отчетного периода непосредственно в дебет счета 90 «Реализация» субсчет 2 «Себестоимость реализации» и уменьшают сумму выручки, полученной товариществом.

Аналогично организуются распределение и аналитический учет расходов вспомогательных и обслуживающих производств (вспомогательные секции). Издержки обращения распределяются по секциям аналогично косвенным расходам. Аналитический учет организуется следующим образом:

- коммерческие расходы (издержки обращения);
- расходы по видам и статьям;
- расходы в разрезе основной и совместной деятельности;
- группировка расходов по совместной деятельности по видам договоров;
- группировка расходов для целей налогообложения.

Таблица

Учет косвенных расходов, связанных с совместной деятельностью, у участника простого товарищества

Учет косвенных расходов	При объединении совместной деятельности	Без объединения совместной деятельности
По полной себестоимости	Распределение по видам продукции, произведенной в рамках договора простого товарищества. Передача в конце отчетного периода в составе полной себестоимости участнику – доверенному лицу	Распределение по видам продукции, произведенной в рамках договора простого товарищества. Отнесение в конце отчетного периода в составе полной себестоимости на уменьшение прибыли от совместной деятельности
По усеченной себестоимости	Передача в конце отчетного периода на баланс простого товарищества без включения в себестоимость совместно производимой продукции (работ, услуг)	Списание в конце отчетного периода на финансовый результат совместной деятельности без включения в себестоимость продукции (работ, услуг)

Таким образом, алгоритм распределения расходов участника по однородным секциям характеризуется четырьмя этапами распределения:

- 1) прямые затраты включаются в себестоимость каждого вида продукции (работ, услуг) по секциям;
- 2) косвенные затраты распределяются между однородными секциями:
  - условно-прямые включаются в состав расходов по секциям;
  - условно-косвенные распределяются между секциями;
- 3) косвенные расходы в рамках однородных секций:
  - распределяются по видам продукции (работ, услуг) при формировании полной себестоимости
  - относятся на финансовые результаты по совместной деятельности участника либо передаются участнику – доверенному лицу – при формировании усеченной себестоимости продукции (работ, услуг);
- 4) определяются по каждой секции:
  - общая сумма затрат;
  - сумма затрат по видам продукции;
  - полная (усеченная) себестоимость единицы продукции (работ, услуг).

Расходы участника могут быть представлены расходами, связанными с определенным процессом совместной деятельности; отдельными видами расходов, связанных с процессами заготовления материалов, производства и реализации продукции (работ, услуг) в рамках совместной деятельности.

Предлагаемый алгоритм предусмотрен для участников, осуществляющих в рамках совместной деятельности расходы по производству продукции (полуфабрикатов, работ, услуг).

Распределение и выделение отдельных видов расходов по совместной деятельности (например, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей, оплатой труда определенных категорий работников, занятых в совместной деятельности и пр.) производится участником на первых двух этапах алгоритма.

При объединении деятельности передача расходов участников на обособленный баланс участника доверенного лица – осуществляется на любом из предложенных этапов в корреспонденции со счетами учета расчетов (табл. 2).

Без объединения деятельности учитывают расходы на балансе, при этом в учете отражают помимо непосредственно понесенных расходов долю расходов, понесенных совместно с другими участниками, определенную договором простого товарищества. Движение материальных ценностей (полуфабрикатов, материалов, продукции) отражается на забалансовых счетах участников: «Участник, выполняющий заключительный этап совместного производственного процесса, доли продукции, причитающейся другим участникам договора, учитывает за балансом» [2, с. 15].

Таблица 2

Рекомендуемые учетные записи на счетах бухгалтерского учета расходов по совместной деятельности на балансе участника

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
<b>I. При выделении совместной деятельности на обособленный баланс</b>		
Отражены прямые расходы, связанные с совместной деятельностью	20/ СД	10, 70, 68, 69, 76
Отражены условно-прямые общепроизводственные (общехозяйственные) расходы по совместной деятельности	25(26)/ СД	02, 05, 10, 71 68, 69, 70, 76
Распределены условно-косвенные общепроизводственные (общехозяйственные) расходы по совместной деятельности	25(26)/ СД	26
Распределены в конце месяца общепроизводственные (общехозяйственные) расходы по видам продукции (работ, услуг) при формировании полной себестоимости	20/ СД	25(26)/ СД
Отражена передача косвенных расходов на баланс простого товарищества при формировании усеченной себестоимости продукции (работ, услуг)	76/ СД	25(26)/ СД
Отражена фактическая себестоимость работ, услуг, переданных на баланс простого товарищества	76/ СД	20/ СД
Отражена фактическая себестоимость продукции, произведенной по договору простого товарищества	43/ СД	20/ СД
Передана готовая продукция по договору простого товарищества на баланс товарищества	76/ СД	43/ СД
Переданы расходы по реализации продукции (товаров, работ, услуг)	76/ СД	44/ СД
Отражена передача участнику – доверенному лицу расходов по отдельным статьям затрат	76/ СД	10, 21, 76, 70, 68, 69, 71 и пр.
Поступила от участника – доверенного лица оплата переданных расходов по совместной деятельности	51	76/ СД
<b>II. Без организации обособленного учета совместной деятельности</b>		
Отражены прямые расходы, связанные с совместной деятельностью	20/ СД	10, 70, 68, 69, 76
Отражены условно-прямые общепроизводственные (общехозяйственные) расходы по совместной деятельности	25(26)/ СД	02, 05, 10, 71 68, 69, 70, 76
Распределены условно-косвенные общепроизводственные (общехозяйственные) расходы по совместной деятельности	25(26)/ СД	26
Распределены в конце месяца общепроизводственные (общехозяйственные) расходы по видам продукции (работ, услуг) при формировании полной себестоимости	20/ СД	25(26)/ СД
Отражены косвенные расходы в составе операционных расходов по совместной деятельности при формировании усеченной себестоимости продукции (работ, услуг)	91/2/ СД	25(26)/ СД
Отражена фактическая себестоимость продукции, произведенной по договору простого товарищества	43/ СД	20/ СД
Отгружена (реализована) продукция (работы, услуги) в рамках договоров совместной деятельности	45, 91/2/ СД	20/ СД, 43/ СД
Отражена доля расходов, понесенных совместно с другими участниками товарищества	91/2/ СД	76/9
Перечислено в возмещение доли расходов другим участникам	76/СД	76/ СД

В целях формирования себестоимости совместно производимой продукции (работ, услуг), финансового результата совместной деятельности, а также для оценки эффективности деятельности и принятия управленческих решений необходим сводный учет расходов участников.

Сводный учет может быть организован на счетах бухгалтерского учета при выделении совместной деятельности на обособленный баланс участника – доверенного лица, либо на счетах учета затрат без объединения деятельности участников на балансе простого товарищества. В первом случае участник – доверенное лицо – ежемесячно отражает на счетах бухгалтерского учета простого товарищества расходы, понесенные участниками по совместной деятельности.

**Заключение.** Исследование учетной практики показывает, что в рамках договоров простого товарищества контроль над расходами участников либо отсутствует вообще, либо существует как последующий контроль после завершения отчетного периода при составлении отчетов. Между тем чрезмерное завышение участниками расходов, в частности косвенных, является одной из наиболее часто встречающихся причин, снижающих эффективность деятельности простого товарищества.

Для достижения координации деятельности участников в рамках договора простого товарищества и контроля над расходами необходимо составление плановой сметы расходов по центрам ответственности (участникам), что позволит «увязать» расходы каждого из участников с технологическим процессом, его обязанностями в соответствии с договором, оперативно выявить перерасход либо экономию в расходах по совместной деятельности.

При составлении сметы расходов по совместной деятельности каждый участник, исходя из возложенных на него обязанностей, представляет на рассмотрение участников смету с обоснованием расходов по каждой статье. Утверждение плановой сметы должно осуществляться, согласно договору простого товарищества либо бизнес-плану товарищества, общим собранием участников товарищества.

Со стороны простого товарищества ответственность за разработку и фактическое воплощение системы внутреннего контроля несет участник – доверенное лицо. От него зависит соответствие внутреннего контроля размерам и специфике деятельности простого товарищества, регулярное и эффективное функционирование в течение отчетного периода, а не только после его окончания. Компьютерная обработка данных должна позволять осуществлять оперативное сравнение плановых показателей расходов с фактическими. При этом наибольшее внимание заслуживают такие статьи расходов, которые осуществляются по инициативе участников совместной деятельности в рабочем порядке.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по бухгалтерскому учету совместной деятельности, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 14.12.2006 № 161 // Вестн. Мин-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь. – 2007. – № 5. – С. 29 – 33.
2. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 24.11.2003г. № 105н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. – 2004. – № 5. – С. 14 – 17
3. Бухгалтерский учет / А.И. Балдинова [и др.]; под общ. ред. И.Е. Тишкова. – 4-е изд., перераб. и доп. – Минск: Выш. шк., 1999. – 746 с.
4. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) сб. норматив. докум. – 19-е изд., доп. – Минск: Информпресс, 2005. – 268 с.
5. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособие для вузов; пер. с англ. / К. Друри; под ред. Н.Д. Эриашвили; предисловие П.С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 774 с.
6. Скоун, Т. Управленческий учет / Т. Скоун; пер. с англ.; под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: ЮНИТИ 1997. – 180 с.
7. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Д. Фостер; пер. с англ. О.Д. Кавериной, И.В. Романовского. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
8. Аренс, А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; пер. с англ.; гл. редактор сер. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с. – (серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
9. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета. – Минск: ООО «Информпресс», 2003. – 176 с.

Поступила 27.02.2008