

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

Международный[®] бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

2015 выпуск 27
ИЮЛЬ



International accounting

A peer reviewed analytical and practical journal
2015, July
Issue 27

Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Журнал выходит 4 раза в месяц
Статьи рецензируются

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций
Журнал реферируется в ВИНТИ РАН
Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Журнал зарегистрирован в Государственном комитете Российской Федерации по печати
Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г.

Учредитель:

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111411, г. Москва, Зелёный проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Издатель:

ООО «Информсервис»
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д.11/13, корп. 2
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20

Редакция журнала:

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор: **В.А. Горохова**
Управляющий директор: **А.К. Смирнов**

Главный редактор: **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор,
Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора:

С.Н. Голда, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,
Российская Федерация
Н.В. Токарева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет:

Н.Э. Бабичева, доктор экономических наук, доцент, Воронеж,
Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь,
Российская Федерация
М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор, Москва,
Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва,
Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск,
Российская Федерация
Т.Ю. Дружилоская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,
Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь,
Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург,
Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Балаково,
Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская
Федерация

Ответственный секретарь: **И.Л. Селина**

Перевод и редактирование: **О.В. Яковлева, И.М. Вечканова**

Веб-разработка: **А.А. Клюкин**

Контент-менеджеры: **В.И. Романова, Е.И. Попова**

Менеджмент качества: **А.Ю. Садкус, А.В. Бажанов**

Верстка: **Н.И. Бранделис**

Корректор: **Т.А. Кондратенко**

Подписка и реализация: **Р.Р. Гуськова**

Подписано в печать 21.08.2015

Выход в свет 27.08.2015

Формат 60x90 1/8. Объем 7,5 п.л. Тираж 1 170 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»

Юр. адрес: 141290, Российская Федерация,
Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1
Тел.: +7 (496) 588-0866

Подписка:

Агентство «Урал-пресс»

Агентство «Роспечать» – индекс 48997

Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847

Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases

Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Информационный центр «Финансы и кредит»

СОДЕРЖАНИЕ

ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Плотников В.С., Плотникова О.В. Принципы учета выручки по договорам с клиентами, формируемые в МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» 2

ТРАНСФОРМАЦИЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Козменкова С.В., Прынцев М.Н. Развитие методики внутреннего контроля государственной помощи в сельскохозяйственных организациях 12

УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

Кулакова Ю.Н., Кулаков А.Б. Разработка методики расчета среднего периода оборота запасов предприятия в незавершенном производстве 25

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Гизятова А.Ш. Теоретические аспекты оценки непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта 36

СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

Карельская С.Н., Зуза Е.И. Тройная русская система счетоводства: новая процедура или содержание? 48

Founder:

Publishing house FINANCE and CREDIT
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Publisher:

Informservice, Ltd.
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Editorial:

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://www.fin-izdat.ru

Director General: **Vera A. Gorokhova**
Managing Director: **Aleksey K. Smirnov**

Editor-in-Chief: **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors:

Sergei N. Golda, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Nataliya V. Tokareva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council:

Nadezhda E. Babicheva, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State University, Stavropol, Russian Federation
Mariya A. Vakhrushina, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Nosov Magnitogorsk State Technical University, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Balakovo Branch, Balakovo, Russian Federation
Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor: Inna L. Selina

Translation and Editing: **Olga V. Yakovleva, Irina M. Vechkanova**

Web development: **Anton A. Klyukin**

Content managers: **Valentina I. Romanova, Elena I. Popova**

Quality management: **Alexandr Yu. Sadkus, Andrey V. Bazhanov**

Layout Designer: **Natal'y I. Brandellis**

Proofreader: **Tat'yana A. Kondratenko**

Sales and subscription: **Ravilya R. Gus'kova**

Printed by KTK, Ltd., 141290, Sverdlov St., 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation

Telephone: +7 496 588 0866

Published July 27, 2015. Circulation 1 170

Subscription:

Ural-Press Agency

Rospechat Agency

Press of Russia Union Catalogue

Online version:

EBSCOhost™ databases

Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>

University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Information center Finance and Credit, Ltd.

CONTENTS

PRINCIPLES OF ACCOUNTING

Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Principles of recognizing revenue from contracts with customers as stipulated in IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers 2

TRANSFORMATION OF NATIONAL REPORTING

Kozmenkova S.V., Pryntsev M.N. Developing methods for internal control over State aid in agricultural entities 12

COST ACCOUNTING AND CALCULATION OF VALUE

Kulakova Yu.N., Kulakov A.B. Developing the method for calculating the average period of turnover of the entity's inventories-in-progress 25

AUDIT ACTIVITY

Gizyatova A.Sh. Theoretical aspects of assessing the entity's ability to continue as a going concern 36

CHAPTER OF HISTORY

Karel'skaya S.N., Zuga E.I. Russian triple-entry bookkeeping: a new procedure or content? 48

**ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ВЫРУЧКИ ПО ДОГОВОРАМ С КЛИЕНТАМИ,
ФОРМИРУЕМЫЕ В МСФО (IFRS) 15 «ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ»**

Виктор Сергеевич ПЛОТНИКОВ^{а*}, Олеся Владимировна ПЛОТНИКОВА^б

^а доктор экономических наук, профессор кафедры экономики, Севастопольский филиал
Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, Севастополь, Российская Федерация
vcrplotnikov@yandex.ru

^б доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры экономики, Севастопольский филиал
Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, Севастополь, Российская Федерация
vcrplotnikov@yandex.ru

* Ответственный автор

История статьи:

Принята 04.08.2015

Одобрена 11.08.2015

УДК 657.1

Ключевые слова: признание,
выручка, концепция
конструктивного обязательства,
договорные обязательства,
монетарные активы и
обязательства

Аннотация

Тема. Новый Международный стандарт финансовой отчетности «Выручка по договорам с покупателями» поставил фундаментальную задачу перед бухгалтерским сообществом: установить принципы, которые должна применять организация при отражении полезной для пользователей информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателями.

Цель. Исследование факта признания выручки по договорам с покупателями.

Задача. Определение принципов признания выручки по указанным договорам.

Методология. В работе использована концепция конструктивного обязательства, которая рассматривает учетный процесс обменной сделки как целенаправленную информационную процедуру отражения условий, действий и состояния, т.е. информации о стоимости объектов обменной сделки в кратко-, средне- и долгосрочном периодах на рынке.

Результаты. Разработана авторская модель учета выручки по договорам с покупателями, основанная на принципах учета концепции конструктивного обязательства, заключающихся в пяти принципах: договор с покупателем может служить только объектом бухгалтерского наблюдения, документом бухгалтерского учета, содержащим информацию об объектах бухгалтерского учета — договорных обязательствах; договорные обязательства должны быть признаны в качестве объектов бухгалтерского учета и отражены в учете обособленно от дебиторской и кредиторской задолженностей; договорные обязательства, содержащие информацию о стоимости актива по договору и обязательствах по его оплате, можно выразить в финансовом учете в качестве монетарных активов и монетарных обязательств, формирующих отдельный фонд бухгалтерских записей; договорные обязательства должны оцениваться по справедливой стоимости активов и обязательств исполнения на момент заключения договора и призваны отражать фиксированное количество денежных единиц, не подлежащих изменению на весь срок исполнения условий договора; выручка признается организацией в тот момент, когда покупатель начинает контролировать передаваемый актив по факту хозяйственной жизни.

Выводы. Внедрение в практику учета принципов признания выручки по договорам с покупателями существенно меняет подходы в признании дохода организации и требует изменения традиционных бухгалтерских позиций в этом вопросе.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Проблемы учета договорных обязательств авторы статьи не раз поднимали на страницах журнала «Международный бухгалтерский учет» до опубликования Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»¹, поэтому сочли

необходимым сослаться на ранее опубликованный материал.

Совет по МСФО, определяя цели МСФО (IFRS) 15, ставил фундаментальную задачу перед разработчиками — «установление **принципов** (выделено авторами — *ред.*), которые должна

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: введен в действие на

территории Российской Федерации приказом Минфина России от 21.01.2015 № 9н.

применять организация при отражении полезной для пользователей финансовой отчетности информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем» (п. 1).

Установление принципов учета — достаточно сложная задача для отдельного стандарта, раскрывающего содержание и выдвигающего требования по раскрытию информации об отдельных объектах бухгалтерского учета, полезной для пользователей финансовой отчетности.

Для решения этой задачи необходимо разработать концепцию (возможно, даже не одну), формирующую и раскрывающую принципы учета, которые определяли бы признание, оценку и прекращение признания объектов бухгалтерского учета в финансовой отчетности.

Вероятнее всего, первопричиной стала необходимость придать принципам учета выручки по договорам с покупателями статус обязательности использования. Поэтому Совет по МСФО решил их обозначить в качестве отдельного стандарта. Такой прием не является новым для этой организации. Например, МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»² затрагивает большинство международных стандартов финансовой отчетности и, по существу, является концептуальным.

Второй причиной является то, что МСФО (IFRS) 15 призван в 2017 г. полностью заменить МСФО (IAS) 11 «Договора на строительство» и МСФО (IAS) 18 «Выручка», а также должен быть согласован и взаимосвязан с другими документами, например МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и некоторыми другими стандартами и интерпретациями.

Во избежание смешивания изучаемого стандарта с другими, призванными раскрывать информацию отдельно по конкретному объекту бухгалтерского учета, имеющими статус IAS (Международные стандарты учета), МСФО (IFRS) 15 наряду со стандартами, содержащими принципы учета, придается статус IFRS — Международного стандарта финансовой отчетности.

² Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н.

Исследуя концепции учета признания выручки (дохода), следует отметить, что это вопрос весьма дискуссионный, и споры по этому поводу ведутся на протяжении многих десятилетий. Причем каждый исследователь пытается не столько найти однозначный ответ, сколько высказать свое суждение по этой проблеме, что еще больше усложняет и запутывает ее.

На это обращают внимание Э.С. Хендриксен и М.Ф. ван Бреда: «Принимая во внимание их важность, приходится признать, что определить доходы как объект бухгалтерского учета представляется весьма трудным» [1, с. 231].

Поэтому даже столь именитые ученые не берут на себя ответственность решить проблему признания дохода, а приводят ряд мнений и либо опровергают их, либо соглашаются с ними, выдвигая некоторые уточнения. При этом в основном исследователи обращают внимание на определение дохода, которое сегодня является общепризнанным. Оно изложено в Положении № 4 АРВ и отражает влияние дохода на собственный капитал: «Увеличение активов или уменьшение кредиторской задолженности в соответствии с общепринятыми учетными принципами, которые имели место в результате тех видов направленной на получение прибыли деятельности... предприятия, которые могут изменить собственный капитал»³.

Это положение соответствует концепции поддержания величины капитала и определения прибыли: «Поддержание финансового капитала. Согласно данной концепции прибыль зарабатывается исключительно в том случае, если финансовая (или денежная) стоимость чистых активов на конец периода превышает финансовую (или денежную) стоимость чистых активов на начало периода после исключения распределений в пользу собственников и взносов с их стороны на протяжении периода. Поддержание финансового капитала может оцениваться в номинальных денежных единицах или единицах постоянной покупательной способности»⁴.

Однако этого мало, поскольку в концепции поддержания величины капитала не раскрываются ни сущность дохода, ни его состав, ни измерение

³ APB Statement No. 4 «Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises». New York: AICPA, 1970. P. 134.

⁴ Концептуальные основы финансовой отчетности, п. 6. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=160581;fld=134;dst=1000000001,0;rnd=0.38980658631771803>.

дохода, ни момент его признания. Поэтому исследователи в дополнение к приведенному определению приводят правила, изложенные в ARS 3: «Доходы должны быть определены в периоде, в котором были завершены основные виды деятельности, необходимые для создания... и распределения товаров и услуг при условии, что имеются объективные показатели результатов этих видов деятельности. Эти два условия — завершение основной экономической деятельности и объективность показателя — выполняются на различных этапах деятельности и в различных ситуациях, иногда в самый последний момент — момент доставки продукции или представления услуги, а иногда ранее» [2, с. 47].

Примерно в этом же направлении работает над проблемой признания дохода М.И. Кутер, рассматривая три концепции: продукта, выбытия и прироста.

«Концепция продукта рассматривает доход как продукт деятельности предприятия, иными словами, доход — динамический процесс создания товаров, работ, услуг за определенный промежуток времени. Отметим, что такое определение не характеризует ни момент признания дохода, ни величину дохода. Одно очень важное положение вытекает из этой концепции, на которое далеко не всегда обращают внимание, *доход не может быть признан до тех пор, пока он не заработан*. Таким образом, данная концепция исключает включение в состав дохода авансов, полученных задатков, предоплаты, незавершенного производства.

Концепция выбытия основывается на том, что произведенные товары или услуги должны быть переданы или направлены своим покупателям.

Концепция прироста признает доходом приток активов хозяйствующей единицы или погашение ее долговых обязательств (или комбинацию того и другого) в результате поставки или производства товаров, оказания услуг и других операций»⁵.

Безусловно, авторы статьи не отрицают значения обозначенных подходов к признанию выручки (дохода). Но вот аналогичный подход большинства исследователей, изложенный в российском Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: «Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления

денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением)»⁶. Такой подход ограничен предприятием методом имущественного обособления в балансе.

На недостатки в учете признания дохода без учета изменения рыночной ситуации авторы данной статьи уже обращали внимание: «Сегодня требуется информация о том, какую позицию занимает компания на рынке, как изменяется стоимость объектов учета в связи с изменением рыночных условий при функционировании компании на рынке» [3, с. 122].

Значительно раньше данный пробел в учете дохода отмечен органической балансовой теорией, на которую указывал Й. Бетге: «Автором органической балансовой теории является Фриц Шмидт... Он предложил начало рассмотрению годовой отчетности организации с общеэкономической точки зрения, так как рассматривал каждую организацию как клетку «в организме рыночного хозяйства» [4, с. 18].

С выходом МСФО (IFRS) 15 бухгалтеру предстоит пересмотреть свои взгляды, связанные с учетом договорных обязательств при признании выручки по договорам с покупателями, традиционно определяемые моментом признания перехода права собственности на передаваемые покупателю товары или услуги на момент заключения договора с клиентами. Это важно, поскольку в момент подписания сторонами договора и взятия на себя договорных обязательств, обеспеченных законодательно, возникает переход права собственности на будущую поставку товаров или услуг.

К сожалению, анализируя позицию известных исследователей бухгалтерского учета, таких как Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл [5, с. 178], Н.П. Кондраков, Е. Колер⁷, Р. Ма и М.С. Миллер [6, с. 258–259], П.С. Безруких, С. Хендерсон [7], можно констатировать, что они под учетной категорией «обязательства» признавали дебиторскую и кредиторскую задолженность.

⁶ Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, п. 6.

⁷ Kohler E. Dictionary for Accountants. Englewood Cliffs. New Jersey, Prentice Hall, 1957, p. 291.

⁵ Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет. Краснодар: Просвещение-Юг, 2012. 512 с.

Мнения названных авторов об обязательствах сводились к расчетам, возникающим между организациями по совершенному факту хозяйственной жизни или, говоря точнее, к расчетам по имеющемуся долгу за организацией или перед организацией.

Совет по МСФО, принимая МСФО (IFRS) 15, занимает другую позицию: «В момент заключения договора организация должна оценить товары или услуги, обещанные по договору с покупателем, и идентифицировать в качестве обязанности к исполнению каждое обещание передать покупателю:

(а) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо

(б) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме»⁸.

В данных обстоятельствах более корректно говорить о признании выручки и рассматривать ее с позиции процессов обменной сделки, так как она затрагивает не только интересы продавца, но и покупателя. Именно поэтому **основной принцип** учетного отражения операций в обменной сделке сосредоточен на п. 2 МСФО (IFRS) 15: «Основной принцип стандарта требует признания организацией выручки для отображения передачи обещанных товаров или услуг покупателю в сумме, отражающей возмещение, право на которое организация ожидает получить в обмен на такие товары или услуги»⁹.

Отметим, что данный принцип только указывает, что в обменной сделке внимание должно быть сосредоточено на *передаче обещанных товаров* и на праве, отражающем возможность получения возмещения, т.е. на праве, которое организация ожидает получить в обмен на товары и услуги.

Следовательно, изначально в обменной сделке возникают договорные обязательства, для обозначения которых стандарт использует термины «актив по договору» и «обязательство по договору».

Тем не менее в документе указано следующее: «В настоящем Стандарте рассматривается

⁸ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 21.01.2015 № 9н, п. 22.

⁹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 21.01.2015 № 9н, п. 2.

учет отдельного договора с покупателем»¹⁰. В данном случае получается, что в качестве объекта бухгалтерского учета выступает договор с покупателем. Но сам договор — это юридически оформленный документ, определяющий обязанности сторон обменной сделки. Следовательно, он может служить только объектом бухгалтерского наблюдения, документом для бухгалтерского учета, содержащим информацию о договорных обязательствах, отражающих право на договорной актив, подлежащий получению, и договорное обязательство по оплате этого актива. При этом, как правило, сам договор как документ не имеет стоимостного измерения и не является товаром, за исключением финансовых инструментов, этих специфических видов соглашений, которые являются биржевым товаром и имеют свою стоимость.

В этих обстоятельствах договор следует рассматривать с позиции МСФО (IFRS) 15: «Договор — это соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает обеспеченные правовой защитой права и обязательства»¹¹.

Из этого положения можно сформулировать следующий **принцип стандарта** — *договор является объектом бухгалтерского наблюдения, содержащим информацию о новых объектах бухгалтерского учета — договорных обязательствах.*

Подтверждение значимости договорных обязательств для учетных процедур отражения процессов обменной сделки мы находим у нобелевского лауреата О. Уильямсона: «Я полагаю, что для терминологии соперничества подходит ссылка на угрозы, и поэтому предлагаю зарезервировать термин «обязательство» для описания экономического обмена» [8, с. 273].

Возвращаясь к методу имущественного обособления предприятия в балансе, который на сегодня остается доминирующим, следует отметить, что именно на этом методе строится анализ факта хозяйственной жизни Я.В. Соколова: «Факт хозяйственной жизни есть элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия или их источников, или средств и источников одновременно». Более того, ученый предполагает, что «факт как элементарный момент хозяйственного процесса выступает предметом бухгалтерского учета» [9, с. 85].

¹⁰ Там же, п. 4.

¹¹ Там же, п. 10.