

УДК 657.1:69
ББК 65.052.201.1ц(о)
X 12

А.Ф. Хабибуллина

Аспирант кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (861)219-95-01, доб. 201, e-mail: amina-respect@mail.ru.

ВЫРУЧКА ПО КОНЦЕССИОННЫМ ДОГОВОРАМ ОКАЗАНИЯ УСЛУГ В СТРОИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

(Рецензирована)

Аннотация. Основная гипотеза данной статьи заключается в том, чтобы показать значение новых Стандартов МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» и МСФО (IFRIC) 12 «Концессионные договора оказания услуг» на механизм учетного отражения выручки строительных организаций. Раскрытие понимания учетных стандартов позволяет воздействовать на изменения договорной политики.

В рамках этой статьи нами сделана попытка раскрыть содержание одного из видов таких договоров — концессионных договоров оказания услуг (КДОУ) в строительной деятельности, рассчитанных не только на строительство объектов инфраструктуры, но и на оказание услуг по эксплуатации этих объектов в длительном временном периоде.

Ключевые слова: выручка по договорам с покупателями; договорные обязательства; концедент; концессионер; монетарные активы; монетарные обязательства.

A.F. Khabibulina

Post-graduate student of Accounting, Auditing and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861)219-95-01, ext. 201, e-mail: amina-respect@mail.ru.

REVENUE FROM CONCESSION ARRANGEMENTS SERVICES OF CONSTRUCTION ACTIVITY

Abstract. The main hypothesis of this paper is to show the importance of the new IFRS 15, «Revenue from contracts with customers» and IFRS (IFRIC) 12 «Concession Arrangements of Service Providing» on the mechanism of accounting recognition of revenue of construction companies. It discloses the understanding of accounting standards that can influence the changes in the contracts policy. The author reveals the contents of one of the types of contracts — service concession arrangements (CASP) in construction activity. They are designed not only for the construction of infrastructure, but also for the services providing of these facilities operation for a long period of time.

Keywords: revenue from contracts with customers; contractual obligations; grantor; the concessionaire; monetary assets; monetary liabilities.

На современном этапе жилищного строительства в России главным вопросом оказался не вопрос жилищного строительства как такового, а последующее оказание услуг коммунального характера. На месте бывших государственных коммунальных хозяйств образовалось много частных компаний и, соответственно, огромное количество различных видов договоров недостаточно обеспеченных ни законодательно, ни деловой практикой.

В сложившихся условиях бухгалтерский учет свелся к простейшему учету доходов и расходов и даже без составления какой-либо отчетности. Другими словами, данная сфера деятельности оказалась слабо контролируемой. Более того, именно по этой сфере деятельности практически отсутствуют нормативно-законодательные акты по бухгалтерскому учету.

По нашему мнению, сложившаяся ситуация в сфере жилищно-коммунального

хозяйства является следствием не столько неэффективности проводимых в ней реформ, сколько следствием неэффективности договорной политики и такой же организации учета.

Исправить ситуацию в бухгалтерском учете в данной сфере деятельности возможно, если при его организации исходить из положений двух Международных Стандартов: МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (МСФО (IFRS) 15) и МСФО (IFRIC) 12 «Концессионные договоры оказания услуг».

Совет по МСФО в результате длительной работы над Проектом по признанию выручки (с 2002 г.) выпустил в 2014 г. новый Стандарт МСФО (IFRS) 15, который был опубликован Приказом Минфина РФ в 2015 г. В данном Стандарте раскрываются критерии, которыми должна руководствоваться организация при определении суммы, сроков и неопределенности в отношении признания выручки, обусловленной договорами на поставку товаров и оказания услуг клиентам. Предполагается, что данный стандарт к 2017 г. заменит МСФО (IAS) 11 «Договора на строительство», МСФО (IAS) 18 «Выручка» и некоторые другие стандарты.

В соответствии с моделью учета, предлагаемой в Стандарте, определяются индивидуальные обязательства исполнения по договору с клиентами. В начале срока действия договора на эти обязательства относится выручка, которая затем признается по мере передачи контроля в отношении соответствующего товара или услуги клиенту. Таким образом, эта модель учета основана на контроле.

Модель предусматривает пять этапов для определения компанией соответствующих сроков и сумм признания выручки:

- идентификация договора с клиентами;
- идентификация отдельных обязательств исполнения в договоре;
- идентификация цены сделки;
- распределение цены сделки на отдельные обязательства исполнения;
- признание выручки по мере выполнения каждого обязательства исполнения.

Предлагаемая в Стандарте модель учета выручки может использоваться в различных сферах деятельности, но при усло-

вии идентификации отдельных договоров с клиентами, в том числе и в рамках концессионных договоров оказания услуг.

Эффективность использования КДОУ доказана практикой организации строительной деятельности в странах с наиболее развитой рыночной экономикой. Так как строительные организации, подписывая КДОУ, *во-первых*, становятся заинтересованными в качестве строительных услуг по строительству объектов инфраструктуры, а, *во-вторых*, у них появляется возможность получения дополнительных доходов от эксплуатации объектов инфраструктуры в будущем.

Однако, основной акцент в нашей статье сделан на те изменения в механизме учетного сопровождения выполнения условий КДОУ и возможности увязки специальных приемов и способов по отражению хозяйственных операций с общепризнанными принципами бухгалтерского учета.

Концессионные договоры оказания услуг — это договоры, как правило, содержащие не только коммерческие, но и общественные цели. В большинстве случаев такие договоры в строительстве используются для представления социальных объектов (например, в жилищном строительстве), находящихся в федеральной и муниципальной собственности в общественном пользовании. Тем не менее, данные договора могут найти широкое применение и в частном секторе, например, в жилищном строительстве.

В настоящее время интегрированные строительные организации рассматриваются как комплекс субъектов, участвующих в строительной деятельности по созданию стоимости объектов строительства. Такое понимание строительной деятельности ограничивает учет этой сферы деятельности только строительными организациями, участвующими в процессе создания стоимости. При этом в учете и отчетности строительные организации опираются лишь на первую часть определения субъекта представления финансовой отчетности в Концепции подготовки и представления финансовой отчетности: «ограниченная сфера экономической деятельности» [1, с. 57], и забывается, что большая часть строительной деятельности осуществляется за счет инвестиций собственников, и именно они могут принимать решение о представ-

лении строительной организации ресурсов и в будущем становятся собственниками строительных объектов.

КДОУ можно использовать в качестве механизма учетного сопровождения оказания услуг частным капиталом строительных организаций для представления крупных экономических и социальных объектов. При этом совсем не обязательно, что такие договоры заключаются исключительно между структурами государственного и частного секторов.

Более того, КДОУ требует от строительных организаций доведения строящегося жилья до согласованного состояния и поддержания такого уровня в течение определенного срока, оговоренного в договоре, и проведение последующих видов строительных работ и оказания услуг, оплачиваемых отдельно.

В рамках КДОУ основная задача учета состоит в том, чтобы достоверно отразить сущность операции по такому соглашению в финансовой отчетности обеих сторон по договору с последующим использованием информации этих отчетов в структуре интегрированного отчета «... который соединит другие ветви отчетности и расскажет о полном ряде факторов, существенно влияющих на способность организации создавать стоимость со временем» [2, с. 5].

Такая постановка учета в строительных организациях требует признания справедливой стоимости монетарных активов и обязательств, вытекающих из условий договоров, а полученные по концессионному соглашению суммы отражать в качестве доходов при наступлении срока их получения. Однако это очень упрощенный вариант учета. Финансовые операции по КДОУ представляют собой комбинированную сделку, что делает исключительно сложным разработку последовательной модели учета, в которой учитывались бы все характеристики концессионных договоров, одновременно как с позиции частного сектора (концессионера), так и с позиции органов государственного сектора (концедента). В целом, модель учета концессионных договоров должна продемонстрировать всю сложность взаимодействия участников соглашения и возможность совмещения с существующими принципами учета. В связи с этим, прежде всего, мы хотим об-

ратить внимание на то, что при разработке модели учета в рамках КДОУ следует учесть рекомендации, которые Комитет по Интерпретациям (разъяснениям) Международной Финансовой Отчетности (КРМФО) изложил в Интерпретации (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на представление услуг».

«Особенностью данных соглашений на предоставление услуг является характер общественного обслуживания обязательств, принятого оператором. <...> Соглашение на представление услуг на контрактной основе обязывает оператора оказывать общественности услуги от имени субъекта государственного сектора» [3].

Это положение подчеркивает значимость концессионного соглашения по оказанию общественных услуг и определяет направленность учета в расчетах между концедентом и концессионером.

Кроме того, помимо концедента и концессионера появляется новый субъект строительной деятельности — оператор, который выступает как агент государственного сектора, владельца инфраструктуры. Помимо этого, услуги, связанные с инфраструктурой, должны предоставляться обществу от государственного сектора и не зависят от юридического статуса стороны, оказывающей эти услуги, так как «КДОУ обязывает концессионера представлять строительные услуги от имени организации государственного сектора (а) сторона, предлагающая соглашение на предоставление услуг (поставщик концессии) является субъектом государственного сектора, включая государственный орган или субъект частного сектора, которому передается ответственность за предоставление услуг» [3].

Вследствие этого услуги оператора оплачиваются в течение периода действия соглашения. Условия соглашения регулируются контрактом, в котором перечисляются объемы и стандарты выполнения работ по выбранной схеме: «строительство — управление — передача», «реконструкция — управление — передача» или «государство — частные строительные организации».

Характерной особенностью КДОУ является то, что уже к концессионеру переходят риски в рамках делегированных полномочий управления объектом инфра-

структуры. Например, в жилищном строительстве концессионер (интегрированная строительная организация) не только строит, но и обслуживает в течение 5 лет жилищный комплекс и, кроме самих зданий, возводит какие-либо сооружения общественного пользования, предназначенные для оказания услуг непосредственно обществу: детские площадки, парковки для автотранспорта и др.

Поэтому соглашение не обязательно должно быть только соглашением по строительству объектов инфраструктуры. КДОУ может заключаться на оказание услуг после завершения строительства. В данных обстоятельствах учет взаимоотношений между концедентом и комиссионером попадают под действие Стандарта МСФО (IAS) 15: «Выручка по договорам с покупателями».

Следующим моментом, который необходимо учитывать при разработке учетной модели соглашения участников КДОУ, — это модель контроля, которая базируется на двух критериях: «(а) поставщик концессии контролирует или регулирует то, какие услуги должен предоставить оператор в отношении инфраструктуры, кому он должен предоставить их и по какой цене; и

(б) поставщик концессии контролирует — на правах собственности, правах использования с целью извлечения выгоды или ином основании — любая значительная остаточная доля в инфраструктуре в конце периода действия соглашения» [3].

Этот момент можно признать основополагающим в признании объектов инфраструктуры в модели учета КДОУ. Так, если инфраструктура контролируется концедентом в течение срока действия соглашения, то данный объект инфраструктуры не может быть признан основным средством концессионера.

С другой стороны, этот объект передан только в управление оператору (комиссионеру) с соответствующими рисками по его использованию. А это означает, что он также не может быть признан в учете концедента как объект основных средств. В данной ситуации учет объектов инфраструктуры целесообразно осуществлять либо в соответствии с моделью учета финансовых активов, либо с моделью нематериальных активов.

В МСФО (IFRIC) 12 указывается, что «если оператор предоставляет услуги по строительству или усовершенствованию, вознаграждение, полученное или подлежащее получению оператором, должно признаваться по его справедливой стоимости. Вознаграждение может быть представлено правами на:

(а) финансовый актив или

(б) нематериальный актив» [3].

Именно это положение МСФО (IFRIC) 12 следует учитывать при разработке моделей учета в рамках КДОУ, которые определяют выбор варианта метода учета, позволяющего признать объекты учета инфраструктуры в качестве финансового актива или нематериального актива.

«Оператор должен признать финансовый актив в той степени, в которой он имеет безусловное договорное право на получение денежных средств или другого финансового актива от поставщика концессии или по его указанию за выполнение услуг по строительству; поставщик концессии имеет небольшой выбор, позволяющий ему избежать оплаты, или вовсе не имеет такого выбора, обычно потому что соглашение обеспечивается правовой санкцией» [3].

Следовательно, концессионер обязан признать в учете финансовый актив, обеспеченный договорным правом на получение от концедента денежных средств или иных финансовых активов за строительную услугу, если концедент практически не имеет возможности уклониться от платежа.

При данном варианте учета неизбежно возникает вопрос: что представляет собой финансовый актив, обеспеченный договорным правом? Поэтому для разъяснения этого понятия обратимся к МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»:

«Финансовый актив — это актив, являющийся:

<...>

с) правом, обусловленным договором;

и) получить денежные средства или иной финансовый актив от другого предприятия» [4, с. 681].

Следуя логике разработчиков МСФО, в учете концессионера право на вознаграждение за строительные услуги, выраженное в номинальном количестве денежных

средств, должно быть отражено в форме финансового актива. Однако, финансовые активы — это, прежде всего, широкий спектр договорных прав на получение денежных средств в будущем и только уже после этого — сами денежные средства. Для отражения договорного права на получение вознаграждения концессионером (оператором) считаем целесообразным использование счетов монетарных активов, например, по Дебету счета «Монетарный актив», субсчет «Строительные услуги».

«Одновременно, в учете концедента должно быть отражено договорное обязательство по финансированию жилищного строительства по кредиту счета «Монетарное обязательство», субсчет «Финансирование строительных услуг».

Сумма по дебету счета «Монетарные активы» отражает зафиксированное в договоре договорное право концессионера на получение возмещения за строительные услуги. Выражаясь языком МСФО (IFRS) 15, в начале срока действия договора отражается «получение организацией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары и услуги, которые будут переданы покупателю» [5]. Соответственно, по кредиту счета Монетарные обязательства отражается обязательство по оказанию строительной услуги в сумме, зафиксированной по договору.

В то же время, отражение фактов хозяйственной жизни, то есть получение вознаграждения — отразится по кредиту счета Монетарные активы, а выполненные строительные услуги — по дебету счета Монетарные обязательства.

«Таким образом, пришло время совершенно нового счета, отражающего не движение денег или наличия и возврат активных и пассивных долгов, не покупки и продажи товаров или созданной хозяйством продукции, не наличие оборудования для производства продукции или продажи товара, а особого счета, который концентрировал бы в одном месте все это движение и позволял бы отражать отношения между компаньонами» [6, с. 59].

Сделанное предложение соответствует МСФО (IAS) 32:

«Финансовое обязательство — это обязательство, являющееся:

а) обусловленным договорным обязательством;

и) передать денежные средства или финансовый актив другому предприятию;» [4, с. 681].

В момент заключения соглашения об оказании строительных услуг концедент и концессионер обмениваются пучками прав собственности, но еще не ресурсами и услугами. «Следовательно, при заключении контракта происходит обмен обязательствами, т.е. осуществляется одно из условий хозяйственного процесса, что можно взять за исходную точку временных координат по отражению совершения (исполнения) факта хозяйственной жизни» [7, с. 21].

Элементом, тесно связанным с двойной записью в учете концедента и концессионера по отдельности, наряду с финансовым активом, должно стать и финансовое обязательство:

— в учете концессионера:

Дебет счета «Монетарный актив», субсчет «Строительные услуги» — договорное право на вознаграждение за строительные услуги

Кредит счета «Монетарное обязательство», субсчет «Строительные услуги» — обязательство на предоставление строительных услуг

— в учете концедента:

Дебет счета «Монетарный актив», субсчет «Строительные услуги» — договорное право на получение строительных услуг

Кредит счета «Монетарное обязательство», субсчет «Финансирование строительных услуг» — обязательство на предоставление строительных услуг

Обязательство и обязательственное право — это то, что должен учитывать бухгалтер, наряду с фактом хозяйственной жизни, являющимся их производной. Таким образом, обязательство и обязательственное право дополняют предмет бухгалтерского учета и выступают как элементы предмета и счетоводства и счетоведения [7, с. 18].

Концессионеры, как правило, заключают с концедентом единый договор, который предусматривает единый механизм оплаты в течение срока действия концессии. Тем не менее, если концессионер предоставляет отдельные услуги в рамках общего КДОУ, он должен распределять вознаграждение к получению на основе оценки справедливой стоимости отдельных услуг

[8]. Например: строительство, реконструкция или текущие эксплуатационные услуги, оплачиваемые концедентом. При этом выделение строительных услуг в учете вознаграждения и затрат должно вестись в соответствии с МСФО (IAS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», а эксплуатационные услуги — отдельно в соответствии с МСФО (IFRS) 15.

Следовательно, в учете концедента долгосрочный монетарный актив должен отражать общий объем строительных эксплуатационных работ с его разбивкой по субсчетам по следующей схеме:

— договорное право на строительный объект и эксплуатационные услуги:

<i>Дебет счета «Долгосрочный монетарный актив»</i>	100 млн р.
в том числе	
<i>субсчет 1 «Строительные услуги»</i>	70 млн р.
<i>субсчет 2 «Эксплуатационные услуги»</i>	30 млн р.

Договорные обязательства, то есть финансовые вложения в строительный объект, должны быть отражены в качестве долгосрочных монетарных обязательств:

<i>Кредит счета «Долгосрочные монетарные обязательства»</i>	100 млн р.
в том числе	
<i>субсчет 1 «Финансирование строительства»</i>	70 млн р.
<i>субсчет 2 «Финансирование эксплуатационных услуг»</i>	30 млн р.

В учете концессионера договорные обязательства должны быть отражены по обратной схеме бухгалтерских записей:

— договорное право на финансовые вложения:

<i>Дебет счета «Долгосрочные монетарные активы»</i>	100 млн р.
в том числе	
<i>субсчет 1 «Строительные услуги»</i>	70 млн р.
<i>субсчет 2 «Финансирование эксплуатационных услуг»</i>	30 млн р.

Таким образом, концессионер признает в учете финансовый актив, отражающий договорное право на получение от концедента денежных средств или иных финансовых активов за будущие строительные услуги при наличии свидетельства того, что концедент не имеет возможности уклониться от платежа.

— договорные монетарные активы по строительным услугам:

<i>Кредит счета «Долгосрочные монетарные обязательства»</i>	100 млн р.
в том числе	
<i>субсчет 1 «Строительные услуги»</i>	70 млн р.
<i>субсчет 2 «Эксплуатационные услуги»</i>	30 млн р.

Концессионер признает обязательство по строительству объекта и обязательство по оказанию эксплуатационных услуг или услуг по модернизации строительного объекта.

Начиная с этого момента, учет в рамках КДОУ разбивается на две части: учет строительных услуг, который осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 11, и учет эксплуатационных услуг, определяемый положениями МСФО (IAS) 18, но это то, что касается только концессионера.

Несколько иначе учет в рамках КДОУ осуществляется у концедента. На это указывает пункт AG МСФО (IFRS) 12: «Остаточная доля в инфраструктуре — это расчетная текущая стоимость инфраструктуры на момент достижения срока и состояния, ожидаемых в конце периода действия соглашения» [3]. Следовательно, имеет место момент признания объекта строительства в составе основных средств инфраструктуры только по окончании срока действия соглашения. Это соответствует и п. 5 (b) МСФО (IFRS) 12: «(b) поставщик концессии контролирует — на правах собственности, правах использования с целью извлечения выгоды или ином основании — любая значительная остаточная доля в инфраструктуре в конце периода действия соглашения» [3].

Это положение весьма значимо в определении степени контроля концедента над значительной остаточной долей в активах, которая должна ограничивать возможности концессионера продавать инфраструктуру или использовать ее в качестве залога. При этом концедент сохраняет право на использование инфраструктуры в течение всего срока концессии. Однако, по-прежнему остается вопрос: в качестве какого вида актива должен быть признан объект инфраструктуры в течение срока действия соглашения?

Более полный ответ на поставленный выше вопрос содержится в следующем

определении МСФО (IFRS) 11: «Участник совместного предприятия должен признать свою долю участия в совместном предприятии как инвестиции и отразить такие инвестиции в учете с использованием метода долевого участия» [4, с. 293]. Следовательно, концедент в своем учете и отчетности отражает признанные строительные услуги в качестве инвестиций — долгосрочных финансовых вложений.

В данной ситуации в учете концедента монетарные активы и обязательства трансформируются в финансовые вложения:

— на сумму финансирования строительных услуг:

Дебет счета «Долгосрочные монетарные обязательства»,

субсчет 1 «Финансирование строительства» 70 млн р.

Кредит счета «Денежные средства» 70 млн р.

— на сумму признанных строительных услуг:

Дебет счета «Финансовые вложения», субсчет 1 «Долгосрочные финансовые вложения» 70 млн р.

Кредит счета «Долгосрочный монетарный актив», субсчет 1

«Строительные услуги» 70 млн р.,

так как в составе основных средств объект инфраструктуры может быть признан по остаточной доле лишь по окончании срока действия соглашения.

Не менее интересным для бухгалтера является вариант признания в учете справедливой стоимости вознаграждения концессионера в качестве нематериального актива. Сразу уточним, что возможно не существует одной единственно правильной методологии и, тем более, учетной модели, исключающей применение других подходов. Задачи каждого варианта учетной модели отражения концессионного соглашения в рамках КДОУ специфичны, поэтому факты и обстоятельства, напрямую связанные с операциями по концессионному соглашению, будут определять используемые бухгалтером допущения [9].

Весьма перспективным на сегодняшний день является использование франчайзинговых отношений в структуре концессионных соглашений. Для этого

попробуем понятие франчайзинга трансформировать в структуру КДОУ.

Согласно определению франчайзинга, приведенного Всемирной организацией интеллектуальной собственности, франчайзинг — это «договор, по которому одно лицо — франчайзер, имеющее разработанную систему ведения бизнеса и товарный знак, разрешает другому лицу — франчайзи — использовать эту систему согласно требованиям владельца франшизы в обмен на вознаграждение» [10].

Концессионный франчайзинг — это договор, по которому одно лицо — концедент (или оператор, представляющий интересы концедента), имеющий разработанную систему бизнеса (стандартизованная структура автостоянки: кафе, магазин, мотель и т.д.), разрешает другому лицу — концессионеру, использовать эту систему на согласованных условиях в обмен на вознаграждение [11].

При интеграции бизнеса франчайзинга в структуру КДОУ существенное значение имеют следующие критерии: бизнес-модель должна содержать отличительные черты, позволяющие пользователю общественных услуг (дороги) отличать его от других аналогов; величина дохода (платных услуг) должна быть согласована между участниками концессии, но при этом быть достаточной, чтобы вернуть затраты капитала концедента или концессионера и обеспечить приемлемые заработки концессионера, а также все виды платежей, поступающих от концессионера к концеденту.

Отношение операций франчайзинга регулируется КДОУ и представляет собой «...пакет прав, охватывающих права интеллектуальной собственности на один или несколько товарных знаков, коммерческих брендов, образцов продукции, законодательно охраняемых объектов интеллектуальной собственности, а также новых и усовершенствованных технологий, составляющих коммерческую тайну, используемых в производстве и продаже товаров или оказании услуг. Условия КДОУ должны предусматривать передачу прав на объекты индивидуализированной собственности: «...по договору коммерческой концессии одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознагражде-

ние на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности пользователя комплекс принадлежащих правообладателю исключительных прав, включающий право на товарный знак, знак обслуживания, а также права на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав, в частности на коммерческое обозначение, секрет производства (ноу-хау)» [12].

Принимая во внимание, что франчайзинг полностью отвечает, вернее, не противоречит требованиям? приведенным в ГК РФ, а также требованиям, предъявляемым к признанию в учете нематериаль-

ных активов, изложенных в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» [13], мы считаем, что целесообразно будет выделение франчайзинговых операций в самостоятельный объект учета в рамках учетной модели КДОУ.

Разработка учетно-методического обеспечения отражения франчайзинговых операций дает возможность более полного понимания сущности концессионного соглашения, помимо существующей в настоящее время его правовой оценки, являющейся определяющей и будет способствовать учете строительной деятельности и интеграции в МСФО.

Примечания:

1. Применение МСФО: в 3 ч. / пер. с англ. М. Бонэм [и др.]. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Альпина Бизнес Букс: Юнайтед Пресс, 2011.

2. Интегрированная отчетность: прототип Стандарта Международная Концепция интегрированной отчетности. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/13/Standard%20Prototype_rus.pdf.

3. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.11 г. № 160н: [в ред. от 02.04.13 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.

4. Международные стандарты финансовой отчетности 2013: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2013. 1075 с.

5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 21.01.15 г. № 9н // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.

6. Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К.М. История двойной бухгалтерии: двойная запись // Международный бухучет. 2011. № 17. С. 46-64.

7. Плотников В.С., Плотникова О.В. Учет финансовых инструментов как фактор обеспечения достоверности информации о функционировании компании на рынке: монография. М.: Финансы и кредит, 2013. 252 с.

8. Плотников В.С., Плотникова О.В. Бизнес-учет и интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 13. С. 25-34

9. Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция позитивного учета договорных обязательств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 23. С.9-17.

10. Конвенция, учреждающая Всемирную организацию интеллектуальной собственности. URL: http://www.fips.ru/npdoc/INTERLAW/wipo/wipo_conv_1.htm.

11. Кутер М.И., Уланова И.Н. Бухгалтерская финансовая отчетность: учеб. пособие. 2-е изд. перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2006. 256 с.

12. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 20.01.96 г. № 14-ФЗ: [в ред. от 06.04.15 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/07): приказ Минфина РФ от 27.12.07 г. № 153н [в ред. от 24.12.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.

References:

1. Application of IFRS: in 3 parts / transl. from English M. Bonham [et al.]. 6th ed., rev. and add. М.: Alpina Business Books: United Press, 2011.

2. Integrated Reporting: International Standard Prototype concept of integrated reporting. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/13/Standard%20Prototype_rus.pdf.

3. IFRIC 12 «Service Concession Arrangements for the provision of services»: put in place in the territory of the Russian Federation Order of RF Ministry of 25.11.2011, №160n [in an edition of 02.04.13] // HLS ConsultantPlus. М., 2015. Title from the screen.

4. International Financial Reporting Standards 2013: publication in Russian. М.: Askeri-АССА, 2013. 1075 pp.

5. International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 «Revenue from contracts with customers»: put in place in the territory of the Russian Federation Order of RF Ministry of 21.01.15, №9n // HLS ConsultantPlus. M., 2015. Title from the screen.

6. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Kuter K.M. The history of double-entry bookkeeping: double entry bookkeeping // International accounting. 2011. №17. Pp. 46-64.

7. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Accounting for financial instruments as a factor in ensuring the reliability of information on the functioning of the market: a monograph. M.: Finances and Credit, 2013. 252 pp.

8. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Business accounting and integrated reporting // International accounting. 2014. №13. Pp. 25-34

9. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. The concept of a positive account of contractual obligations // International accounting. 2013. №23. Pp. 9-17.

10. Convention Establishing the World Intellectual Property Organization. URL: http://www.fips.ru/npdoc/INTERLAW/wipo/wipo_conv_1.htm.

11. Kuter M.I., Ulanova I.N. Accounting financial reporting: a training manual. 2nd ed. revised and add. M.: Finance and statistika, 2006. 256 pp.

12. Civil code of Russian Federation (part two): Federal law №14-FZ of 20.01.96 12.2006. [in an edition of 06.04.2015] // HLS ConsultantPlus. M., 2015. Title from the screen.

13. Accounting regulation «Accounting of intangible assets» (PBU 14/07): The order of the Ministry of finance of Russian Federation №44n dated 27.12.2007. [in an edition of 24.12.2010] // HLS ConsultantPlus. M., 2015. Title from the screen.