

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

*Международные стандарты учета
и отчетности*

КОНЦЕПЦИЯ УЧЕТА ДОГОВОРНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В УЧЕТЕ ВЫРУЧКИ ПО ДОГОВОРАМ С ПОКУПАТЕЛЯМИ

Виктор Сергеевич ПЛОТНИКОВ ^{a,*},
Сауле Сериковна КАНАПИНОВА ^b

^a доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета,
Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ»
(НГУЭУ), Новосибирск, Российская Федерация
vcplotnikov@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0001-7214-1847>
SPIN-код: 5819-6102

^b аспирантка кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского
учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ»
(НГУЭУ), Новосибирск, Российская Федерация
do.kss@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0003-0884-063X>
SPIN-код: 6638-2410

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 312/2022
Получена 04.07.2022
Получена в
доработанном виде
20.07.2022
Одобрена 10.08.2022
Доступна онлайн
15.09.2022

УДК 657.1

JEL: M40, M41

Ключевые слова:

договорные
обязательства,
выручка по договорам
с покупателями,
контроль над
базовым активом

Аннотация

Предмет. Возможность использования концепции учета договорных обязательств в учете выручки по договорам с покупателями.

Цели. Представление изменений в методологическом подходе к отражению в учете выручки по договорам с покупателями, основанных на признании договорных обязательств, вытекающих из данных договоров, в качестве объектов бухгалтерского учета и элементов финансовой отчетности. На основании раскрытия структуры и содержания договорных обязательств и их значения в формировании оценки выручки по договорам с покупателями обосновать значение контроля над экономическими ресурсами для признания выручки в отчетности продавца базового актива.

Методология. Определялось перспективное направление развития теории и практики бухгалтерского учета, связанного с использованием институциональной теории, в части теории контрактов, и вытекающих из них договорных обязательств, Концептуальных основ представления финансовых отчетов, позволяющих дополнить предмет бухгалтерского учета новыми объектами, а также положений МСФО (IFRS) 15.

Выводы. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» является дополнительным подтверждением использования теоретической концепции учета договорных (конструктивных) обязательств, возникающих в результате прошлых событий (подписания договора обменной сделки) и являющихся объектами бухгалтерского учета.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

Для цитирования: Плотников В.С., Канапинова С.С. Концепция учета договорных обязательств в учете выручки по договорам с покупателями // *Международный бухгалтерский учет*. – 2022. – Т. 25, № 9. – С. 1000 – 1018.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.9.1000>

В основе концепции учета договорных обязательств лежат два основных критерия: признание в учете договорного права на базовый актив, передаваемый покупателю в будущем, и признание в учете права требования на возмещение стоимости базового актива, передаваемого покупателю, то есть договорных обязательств, отражаемых в договорах с покупателями.

Исследование договорных обязательств как экономической категории изложено в трудах известных ученых, таких как: Й. Бетге [1], E.L. Kohler [2], Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл [3], В.С. Плотников и О.В. Плотникова [4–7], Э.Г. Фуруботн, Р. Рихтер [8], Э.С. Хендриксен, М.Ф. ван Бреда [9], S. Henderson, C.G. Peirson [10].

Для того чтобы разобраться с критериями учета договорных обязательств, остановимся на его трех элементах: договор, договорное право и договорное обязательство.

Договор с позиции бухгалтерского учета – это юридически оформленный документ, содержащий полезную информацию, которую должна отражать организация для достижения определенной цели. Учитывая поставленную цель в статье, отметим, что эта информация должна содержать сведения «о характере, величине, сроках и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем»¹. Причем сами договоры с покупателями, являясь объектами бухгалтерского наблюдения, должны содержать информацию об объектах бухгалтерского учета – договорных обязательствах «для отображения передачи обещанных товаров или услуг покупателю в сумме, отражающей возмещение, право на которое организация ожидает получить в обмен на такие товары и услуги»².

Уточним, что при заключении договора с покупателем никакого отражения состояния возникновения или движения базового актива не происходит, но возникают договорные обязательства по обменной сделке, которые фиксируют будущую передачу обещанных товаров и услуг, и право на возмещение, которое организация ожидает получить в обмен на такие товары или услуги. С этой точки зрения МСФО (IFRS) 15 служит доказательством значимости теоретической концепции договорных

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н, п. 1 (ред. от 04.06.2018).
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_201985/

² Там же, п. 2.

(конструктивных) обязательств для системы бухгалтерского учета и расширяет его сферу применения до отражения рыночных отношений, возникающих в результате совершения обменных сделок.

Основное содержание концепции учета договорных обязательств было сформулировано В.С. Плотниковым и О.В. Плотниковой еще в 2013 г. [4–7]. Для целей нашего исследования мы внесем в него определенные уточнения: *договорное обязательство на передачу покупателю базового актива и обязательственное право на получение возмещения за предоставляемые товары и услуги в будущем наряду с фактами хозяйственной жизни являются элементами метода бухгалтерского учета и должны быть определены в качестве объектов его предмета, подтверждающих или изменяющих финансовое состояние организации в структуре балансового обобщения и финансовых результатов организации*³.

Здесь следует отметить, что концептуальное значение Международного стандарта финансовой отчетности МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», введенного в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н, трудно переоценить. Его значимость заключается в «установлении принципов» при формировании информации «о характере, величине, сроках и неопределенности возникновения выручки, обусловленных договором с покупателями»⁴.

С термином «установление принципов» можно и не согласиться, так как принцип в бухгалтерском учете рассматривается как нечто неоспоримое, не подлежащее пересмотру. Было бы более корректно говорить о методах и способах отражения объектов бухгалтерского учета, в данном случае – выручки, которые со временем могут меняться или уточняться. Главное, чем определена цель данного Стандарта – это выработать согласованную для всех организаций модель оценки выручки.

В данном случае можно определить согласованность положений МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» с концепцией учета договорных обязательств, заключающихся в том, что в них идет речь о признании в бухгалтерском учете новых объектов: договорного права и договорного обязательства, обозначенных в договоре договорными обязательствами обменной сделки.

³Здесь и далее выделение сделано авторами.

⁴Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н, п. 1 (ред. от 04.06.2018).
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_201985/

На необходимость отражения в учете договорных обязательств указывал и Я.В. Соколов: «Камеральная бухгалтерия, особенно в ее развитой форме, предполагает учет сметы и обязательств, вытекающих из договоров, а не только их выполнения, на чем построена традиционная патримональная бухгалтерия» [11, с. 88].

Рассматривая с этих позиций МСФО (IFRS) 15, можно сказать, что *Стандарт устанавливает принцип признания и оценки выручки организации, заменяющий принцип начисления*, который профессор М.Л. Пятов характеризует следующим образом: «Принципы начисления представляют собой вариант ответа на один из самых важных вопросов бухгалтерской методологии, заключающийся в том, с какого момента мы можем рассматривать факт хозяйственной жизни как имевший место для целей бухгалтерского учета. С какого момента оценка факта хозяйственной жизни начинает влиять на содержание отчетности компании, то есть на раскрываемую в ней пользователями картину финансового положения фирмы? Ответ, который дает нам принцип начисления, состоит в том, что факт должен признаваться (отражаться) в бухгалтерском учете не с момента движения денег, с ним связанного, а с момента «совершения» факта. «Совершение» факта – понятие весьма расплывчатое. Когда факт можно считать совершенным?» [12, с. 69].

Ответ на этот вопрос, да и ответы на многие другие вопросы изложены в новой редакции Концептуальных основ представления финансовых отчетов (2018 г.) (далее – КОПФО).

Исходя из позиции КОПФО: «Актив – существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий»⁵. По существу, это положение приравнивает актив к экономическому ресурсу, находящемуся под контролем организации и, соответственно, подлежащему учету по факту хозяйственной жизни в соответствии с традиционной патримональной бухгалтерией. Однако КОПФО одновременно дает и другое определение экономического ресурса: «Экономически ресурс представляет собой право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод»⁶. Вот где становится понятным вопрос, поставленный М.Л. Пятовым: «Совершение факта – понятие весьма расплывчатое. Когда факт можно считать завершенным?» [12, с. 69]. Мы бы добавили к этому вопросу следующее: *и какой факт считать совершенным?*

Согласно КОПФО понятие экономического ресурса определяют два его элемента: существующего экономического ресурса, что определяет его в

⁵ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.3. Министерство финансов Российской Федерации. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

⁶ Там же, п. 4.4.

качестве актива в традиционном понятии этой учетной категории, и экономического ресурса, который отражает право на экономический ресурс, обладающий потенциалом создания экономических выгод.

Исходя из нашего исследования наибольший интерес представляет второй элемент экономического ресурса, выраженный правом, которому соответствует обязанность другой стороны обменной сделки. «Многие права возникают в силу условий договора, требований законодательства или аналогичных условий»⁷. Главное заключается в том, что «Право может отвечать определению экономического ресурса и, следовательно, быть активом, даже если вероятность того, что оно будет создавать экономические выгоды, мала»⁸.

Следовательно, уточняя понятие принципа начисления, приведенного М.Л. Пятовым, в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности следует отражать не только «свершившийся» факт хозяйственной жизни, но и договорные права и обязательства участников обменной сделки. Более того, в данном случае оценка договорных прав и обязательств по справедливой стоимости заменяет принцип начисления, оставляя ему место только в системе управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Согласно МСФО (IFRS) 15 «Организация должна учитывать договор с покупателем, который попадает в сферу применения настоящего Стандарта, исключительно при соблюдении всех критериев, перечисленных далее:

«(а) стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;

(b) организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;

(с) организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы;

(d) договор имеет коммерческое содержание (то есть риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора)»⁹.

⁷ Там же, п. 4.7.

⁸ Там же, п. 4.15.

⁹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н, п. 9 (ред. от 04.06.2018).
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_201985/

Следовательно, договорные обязательства, отражающие права и обязанности сторон обменной сделки, должны найти свое место в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности нефинансовых организаций при отражении выручки по договорам с покупателями.

Главное значение этого положения заключается в том, что договорные обязательства, отраженные в договорах с покупателями, должны быть зафиксированы в договоре и оставаться неизменными на весь срок исполнения договора. Таким образом, и выручка по договорам с покупателями, зафиксированная в договоре, остается неизменной до его исполнения сторонами обменной сделки. Для достижения этой цели нами предполагается использование в системе бухгалтерского учета счетов монетарных активов и обязательств.

В КОПФО, определяющих, в основном, методологию бухгалтерского учета, под экономическим ресурсом понимается имущество, находящееся под «контролем» организации, связанным с возможностью использования экономического ресурса. Поэтому понятие контроля имеет более широкое значение. «Контроль связывает экономический ресурс с организацией. Оценка наличия контроля помогает идентифицировать экономический ресурс, подлежащий учету организацией»¹⁰. Далее идут пояснения к понятию контроля: «Организация контролирует экономический ресурс, если в настоящее время у нее существует возможность определять способ использования данного экономического ресурса и получать экономические выгоды, которые он может приносить»¹¹. Из этого в КОПФО сделан весьма существенный для бухгалтерского учета вывод: «Следовательно, если одна сторона контролирует экономический ресурс, никакая другая сторона его не контролирует»¹². Кроме того, в п. 4.22 КОПФО обозначено, что «Контроль над экономическим ресурсом обычно обусловлен возможностью осуществления юридически защищенных прав»¹³.

Некоторая расплывчатость в понимании процесса передачи прав на собственность базового актива привела к дискуссиям относительно определения момента признания выручки организации и отражения ее в финансовой отчетности. Эти разногласия логично решить введением критерия контроля над передаваемым экономическим ресурсом, но это повлияет на систему действующей практики учета и оценки выручки.

Традиционная система бухгалтерского учета признания и оценки выручки, основанная на переходе права собственности на продукт деятельности, позволяет выбрать один из трех вариантов признания выручки.

¹⁰ Там же, п. 4.19.

¹¹ Там же, п. 4.20.

¹² Там же, п. 4.20.

¹³ Там же, п. 4.22.

В момент когда доход признается заработанным. Данная концепция признания дохода строится на достаточно простой и логичной аксиоме: «доход не может быть признан до тех пор, пока он не заработан»¹⁴. Однако эта концепция не соответствует даже российскому ПБУ 9/99 «Доходы организации», где под доходом признается «увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящих к увеличению капитала организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)»¹⁵. При признании и оценке выручки по принципу начисления заработанного дохода никакого увеличения экономических выгод не происходит. Реально в балансе организации происходит только трансформация активов по статьям баланса, где незавершенное производство трансформируется в готовую продукцию, отражаемую по себестоимости. В данной ситуации вероятность контроля над активом при определении выручки по договорам с покупателями ничтожно мала.

«Концепция выбытия» основывается на том, что произведенные товары или услуги должны быть переданы или направлены своим покупателям»¹⁶. По сути дела, в системе счетов бухгалтерского учета речь идет о счете 45 «Товары отгруженные». В этом случае, действительно, физический актив покидает юридические границы организации, то есть, по существу, организация-производитель утрачивает контроль за использованием актива, но и организация-покупатель еще не приобретает контроль над ним и у ней нет «возможности определить способ использования данного экономического ресурса»¹⁷.

Более того, по правилам бухгалтерского учета отгруженный покупателю актив остается на балансе предприятия. При этом «Организация должна признавать выручку, когда (или по мере того как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (то есть актива) покупателю. Актив передается, когда (или по мере того как) покупатель получает контроль над таким активом»¹⁸.

¹⁴ Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-Юг, 2013. С. 185.

¹⁵ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н, п. 2 (ред. от 27.11.2020). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/

¹⁶ Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-Юг, 2013. С. 183.

¹⁷ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.20. Министерство финансов Российской Федерации. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

¹⁸ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н, п. 31 (ред. от 04.06.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_201985/

Кроме того, при признании выручки по договорам с покупателями: «организация должна определить в момент заключения договора, выполняет ли она обязанность к исполнению в течение периода либо в определенный момент времени. Если организация выполняет обязанность к исполнению не в течение периода, то следует считать, что обязанность к исполнению выполняется в определенный момент времени»¹⁹.

Однако если мы в своем исследовании затронули вопрос о признании выручки по договорам с покупателями в течение периода времени, то считаем необходимым обратить внимание на п. 35 МСФО (IFRS) 15, поясняющего этот вопрос: «Организация передает контроль над товаром или услугой в течение периода времени, и, следовательно, выполняет обязанность к исполнению и признает выручку в течение периода времени, если удовлетворяется любой из следующих критериев:

- (a) покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением организацией указанной обязанности по мере ее выполнения;
- (b) в процессе выполнения организацией своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив (например, незавершенное производство), контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива;
- (c) либо выполнение организацией своей обязанности не приводит к созданию актива, который организация может использовать для альтернативных целей, и при этом организация обладает юридически защищенным правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ»²⁰.

Таким образом, анализ приведенных положений МСФО (IFRS) 15 позволяет сделать вывод о том, что ни концепция «заработанного дохода», ни концепция «выбытия актива» не определяют принцип контроля, который связывает экономический ресурс с организацией-покупателем, и не могут быть использованы в момент признания выручки по договорам с покупателями.

Концепция критического события или передачи контроля над переданным активом покупателю по договору выручки основана на бухгалтерском понимании обязанности по договорам к исполнению, который предполагает будущие потоки средств в определенный момент (период) времени, обусловленный передачей контроля над экономическим ресурсом в будущем, использование которого может быть подтверждено акцептом или экспирацией договора к исполнению.

¹⁹ Там же, п. 32.

²⁰ Там же, п. 35.

Таким образом, когда экономические ресурсы отражают право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод и трактуется в качестве актива, то им должны соответствовать и экономические обязанности покупателя, отражаемые в качестве пассива в балансе, отражающие обязательство по возмещению денежной компенсации за полученный актив, что позволяет «рассмотреть хозяйственные процессы в их органическом единстве» [13, с. 193].

«Альтернативой признанию дохода на момент завершения операций основной экономической деятельности является концепция критического события, в соответствии с которой доход признается, как только в достаточной степени разрешена неопределенность. Предполагается, что неопределенность разрешена, когда принято наиболее критическое решение или когда выполнена наиболее трудная задача. Таким моментом может быть момент подписания договора, регламентирующего действия сторон, или момент завершения большей части работы по продаже» [9, с. 237].

По нашему мнению, в отношении выручки по договорам с покупателями в альтернативном подходе, изложенном Э.С. Хендриксеном и М.Ф. ван Бредом [9], отражены две критические точки события: момент подписания договора, когда определяется цена обменной сделки, которая остается неизменной до окончания исполнения договорных обязательств, и момент возникновения контроля, который связывает экономический ресурс с организацией по факту хозяйственной жизни.

Стоимость договорных обязательств по обменной сделке базовым активом должна отражаться в балансе на дату подписания договора по справедливой стоимости, а ее изменения – в составе прибылей и убытков на дату исполнения обязательств.

В бухгалтерском учете эти даты играют существенную роль. Так, например, учет по дате заключения договора предусматривает прекращение признания актива и одновременное признание доходов и расходов от выбытия актива. Признание дебиторской задолженности покупателя производится на дату заключения договора. Тогда как в учете по дате исполнения договора происходит прекращение признания актива на дату исполнения условий договора, а также признания прибыли или убытка, полученного в результате выбытия актива, признание дебиторской задолженности покупателя осуществляется на дату исполнения обязательств. Схематично этот процесс можно изобразить следующим образом (*рис. 1*).

Учитывая требование МСФО (IFRS) 15 по выполнению обязанностей к исполнению, необходимо исходить из того, что организация-производитель товара исполнит свою обязанность тогда, когда товар или услуга переданы покупателю, а актив считается переданным, когда покупатель получает контроль над таким активом.

С некоторым сожалением следует констатировать, что по существующим правилам учета, определенным концепцией учета фактов хозяйственной жизни, активы к получению и обязательства, возникающие по договору к исполнению (то есть продать или купить товары или услуги), как правило, не признаются до момента, пока одна из сторон хотя бы частично не выполнит условия по соглашению.

В своем исследовании мы использовали другой подход, предполагающий, что договорные обязательства являются объектом бухгалтерского учета и подлежат отражению в финансовой отчетности наряду с фактами хозяйственной жизни, что, в целом, соответствует определениям экономических элементов финансовой отчетности, изложенным в КОПФО.

По нашему мнению, в данном случае экономически обоснованным является использование метода целевого калькулирования (target costing). «Задача целевого калькулирования состоит, скорее, не в попытке сократить затраты на стадии производства уже разработанного продукта, а в том, чтобы спроектировать затраты без продукта на таком этапе его полного жизненного цикла, как исследование, разработка и проектирование.

Расчет целевых затрат служит удачным примером того, как качественно спроектированную управленческую систему учета и контроля можно использовать в стратегических целях, и насколько важно для организации наличие системы, осуществляющей оценку исполнения вдоль всей цепочки ценности» [14, с. 555] (рис. 2).

На первом этапе целевого калькулирования определяется целевая цена реализации и целевой объем продаж. При заключении договора продаж с покупателями целевая цена реализации является основным фактором заключения договора, а следовательно, может служить основанием для определения выручки по договорам с покупателями. Кроме того, определяется целевая прибыль (P_k), которая рассчитывается при долгосрочном анализе на основе показателя рентабельности продаж.

Главным преимуществом метода учета по дате заключения договора является то, что изменения в справедливой стоимости актива (выручки от продаж) за период между датами заключения и исполнения не отражаются в финансовой отчетности, так как права продавца на изменение в справедливой стоимости прекращают действовать на дату заключения договора. Следовательно, должны быть исключены из баланса продавца и такие статьи как: незавершенное производство и готовая продукция, так как их стоимость (себестоимость) уже отражены в стоимости экономического ресурса, который представляет собой право, обладающее потенциалом создания экономических выгод, то есть отражено в форме «немонетарной» прибыли в целевой цене реализации.

В структуре учета выручки по договорам с покупателями следует исходить из того, что:

- обязательства организации по договору к исполнению следует признать в качестве объекта бухгалтерского учета, являющегося аргументом возникновения факта хозяйственной жизни в будущем;
- исполнение отраженных в договоре обязательств проявляется через стоимостное значение экономического ресурса в момент передачи контроля над активом покупателю.

Учитывая перечисленные условия признания выручки по договорам с покупателями, следует отметить, что для этого потребуется выделение фонда счетов бухгалтерского учета, счетов, по своему содержанию отражающих договорное право и право требования, а не факты хозяйственной жизни, таких как, например, счета «Монетарные экономические ресурсы» и счета «Монетарные экономические обязательства». При этом договорные обязательства сторон обменной сделки следует рассматривать в качестве обособленных объектов учета: монетарных активов и соответствующих им монетарных обязательств. Краткое их содержание было приведено ранее. По дебету счета монетарных активов отражается договорное обязательство продавца актива или целевая цена реализации актива, отражаемая в договоре обменной сделки, а по кредиту счета монетарных обязательств – право требования на возмещение реализуемого в будущем актива.

Тем не менее, несмотря на использование принципа учета выручки по договорам с покупателями, который предполагает отражение в финансовом учете договорного обязательства в фиксированном количестве денежных средств, не изменяющихся на протяжении всего срока его исполнения, разработчики МСФО (IFRS) 15 упускают из вида тот факт, что справедливая стоимость базового актива, предназначенного для продажи в будущем, изменяется за срок исполнения договора. Этот факт, как обращал внимание Я.В. Соколов, удачно подчеркнул Г. Брюндлер, который считал, что «рост цен в пределах (среднего) индекса цен составляет прибыль хозяйствующего субъекта, рост названного индекса образует его дополнительный фонд (капитал)» [11, с. 213].

На такое изменение стоимости объектов обменной сделки (выручки) обращали внимание и Э.С. Хендриксен и М.Ф. ван Бреда: «Действие правила – доход не должен быть признан, пока он не реализован – обуславливает исключение многих возможностей признания прибыли. В частности, это относится к изменению стоимости на том основании, что это изменение стоимости не реализовано» [9, с. 238].

В этом определении Э.С. Хендриксен и М.Ф. ван Бреда правы, – сумма денежных средств, отраженная в договоре с покупателем, подлежащих к оплате за полученный (подлежащий к получению) актив, остается неизменной и определяет объем выручки, но справедливая стоимость актива может изменяться во времени: «Привязка во времени (отнесение к отчетному периоду) внереализационных прибылей, особенно прибылей, возникающих в результате увеличения стоимости активов, должна быть идентична установлению времени признания доходов» [9, с. 238].

В данном случае ученые определяют их в качестве «внереализационных доходов». Мы бы определили их в качестве *немонетарных прибылей*, так как доходы (выручка) определены в договоре на момент его заключения, и денежные потоки, подтверждающие эти доходы, остаются неизменными. Следовательно, изменение стоимости актива, вызванное изменением рыночных условий, должно быть отражено в составе немонетарной (неденежной) прибыли.

Безусловно, методика учета выручки по договорам с покупателями потребует изменения структуры отчета о финансовых результатах. В соответствии с данной методикой фрагмент отчета о финансовых результатах может быть представлен в следующем виде (*табл. 1*).

В рамках данной статьи следует подчеркнуть следующее.

1. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» является дополнительным подтверждением использования теоретической концепции учета договорных (конструктивных) обязательств, возникающих в результате прошлых событий (подписания договора обменной сделки) и являющихся объектами бухгалтерского учета.
2. Структура и содержание договорных обязательств определяются передачей права собственности на базовый актив в будущем.
3. Дату возникновения договорных обязательств следует констатировать в качестве момента признания справедливой стоимости выручки по неизменяющейся стоимости на весь срок исполнения договора.
4. Моментом признания выручки и отражения ее в финансовой отчетности следует считать момент передачи контроля над активом, который связывает его с организацией покупателя.
5. Необходимо обособленно отражать в учете изменения в справедливой стоимости актива, вызванные изменением рыночных условий, с последующим отражением их в качестве немонетарных прибылей и убытков, с дальнейшей их трансформацией в прибыли и убытки организации в момент передачи контроля над базовым активом покупателю.

Таблица 1**Фрагмент Отчета о финансовых результатах****Table 1****Income Statement: A fragment**

№ п/п	Наименование показателя	По традиционной методике учета выручки от продаж	По методике учета выручки по договорам с покупателями
1	Выручка	+	–
2	Выручка по договорам*	–	+
3	Себестоимость продаж	+	–
4	Немонетарная прибыль**	–	+
5	Валовая прибыль	+	–
6	Целевая себестоимость***	–	+
7	Прибыль от продаж	+	–
8	Прочий совокупный доход ^{4*} , в том числе:	–	+
9	изменение цен на базовый продукт (±)	–	+
10	изменение объема продаж (±)	–	+

Примечание. «+» – сумма отражается; «–» – сумма не отражается.

* – Выручка по договорам с покупателями определяется по справедливой стоимости вознаграждения полученного или подлежащего к получению. Выручка признается, когда (или по мере того как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (то есть базового актива) покупателю. Базовый актив передается, когда (или по мере того как) покупатель получает контроль над таким активом. Момент передачи контроля определяется по условиям договора с покупателями.

** – Немонетарная прибыль определяется расчетным путем и отражает прогнозируемый к получению доход производителем (продавцом).

*** – Целевая себестоимость определяется как разность между строками: стр. 2 – стр. 4.

^{4*} – Прочий совокупный доход отражает изменения рыночных условий, то есть изменение цен на базовый актив или изменение объема продаж.

Итоговая сумма строк 9 и 10 отражается в строке 8 «Прочий совокупный доход».

Соответственно, полученная сумма прочего совокупного дохода должна соответствовать алгебраической сумме, полученной от разницы стр. 4 – стр. 5, которая может быть как положительной, так и отрицательной.

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 1

Процесс преобразования договорных обязательств при признании выручки в момент передачи контроля над базовым активом

Figure 1

The process of converting contractual obligations in recognition of revenue at the time of transfer of control over the underlying asset



Источник: авторская разработка

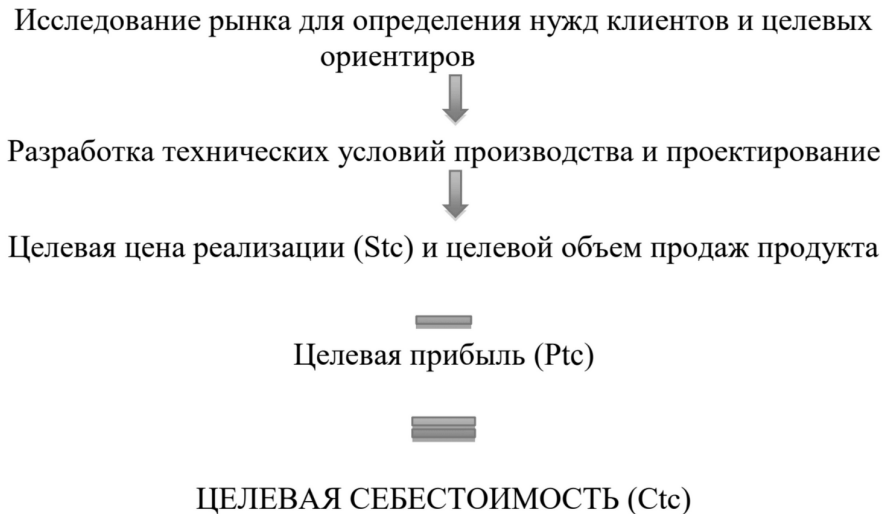
Source: Authoring

Рисунок 2

Фрагмент японского метода целевого калькулирования

Figure 2

The Japanese method of targeted calculation: A fragment



Источник: [14]

Source: [14]

Список литературы

1. *Bemge Й.* Балансоведение. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 454 с.
2. *Kohler E.L.* A Dictionary for Accountants. Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, 1957.
3. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. 496 с.
4. *Плотников В.С., Плотникова О.В.* Концепция позитивного учета договорных обязательств // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. Т. 16. Вып. 23. С. 9–17. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-pozitivnogo-ucheta-dogovornyh-obyazatelstv>
5. *Плотников В.С., Плотникова О.В.* Концепция конструктивного обязательства как элемент проекта концепции международной интегрированной отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. Т. 16. Вып. 47. С. 2–11. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-konstruktivnogo-obyazatelstva-kak-element-proekta-kontseptsii-mezhdunarodnoy-integrirovannoy-otchetnosti>
6. *Плотников В.С., Плотникова О.В.* Концепция позиционного учета договорных обязательств // *Бухгалтерский учет*. 2013. № 9. С. 122–125. URL: https://studylib.ru/doc/2250909/koncepciya-pozicionnogo-ucheta-dogovornyh-obyazatel._stv
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. 251 с.
8. *Фуруботн Э.Г., Рихтер Р.* Институты и экономическая теория: Достижения новой институциональной экономической теории. СПб.: Санкт-Петербургский государственный университет, 2005. 701 с.
9. *Хендриксен Э.С., ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. 574 с.
10. *Henderson S., Peirson C.G.* Financial Accounting Theory: Its Nature and Development. Melbourne, Longman Cheshire, 1983.
11. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 495 с.

12. Пятков М.Л., Смирнова И.А. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности. М.: 1С-Паблишинг, 2008. 199 с.
13. In memoriam: Ярослав Вячеславович Соколов (1938–2010) / сост. И.И. Елисеева, А.Л. Дмитриев. СПб.: Нестор-История, 2010. 508 с.
14. Аткинсон Э.А. и др. Управленческий учет. 3-е изд. / под ред. А.Д. Рахубовского, пер. с англ. М.: Вильямс, 2007. 678 с.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

*International Standards of Accounting
and Reporting*

THE CONCEPT OF ACCOUNTING FOR CONTRACTUAL OBLIGATIONS IN THE ACCOUNTING FOR REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS

Viktor S. PLOTNIKOV ^{a,*},
Saule S. KANAPINOVA ^b

^a Novosibirsk State University of Economics and Management (NSUEM),
Novosibirsk, Russian Federation
vcplotnikov@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0001-7214-1847>

^b Novosibirsk State University of Economics and Management (NSUEM),
Novosibirsk, Russian Federation
do.kss@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0003-0884-063X>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 312/2022
Received 4 July 2022
Received in revised
form 20 July 2022
Accepted 10 Aug 2022
Available online
15 September 2022

JEL classification:
M40, M41

Keywords: contractual obligations, revenue from contracts with customers, control over the underlying asset

Abstract

Subject. This article discusses the possibility of using the concept of accounting for contractual obligations in the accounting for revenue from contracts with customers.

Objectives. The article aims to present changes in the methodological approach to the reflection in the accounting for revenue from contracts with customers, based on the recognition of contractual obligations arising from these contracts as accounting objects and elements of financial reporting.

Methods. The article defines a promising area for the development of the theory and practice of accounting related to the use of institutional theory, in terms of the contract theory, and contractual obligations arising from contracts, the Conceptual Framework for Financial Reporting, as well as the provisions of IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers*.

Conclusions. IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers* is an additional confirmation of the use of the theoretical concept of accounting for contractual (constructive) obligations arising from past events (signing of an exchange transaction agreement) and are objects of accounting.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2022

Please cite this article as: Plotnikov V.S., Kanapinova S.S. The Concept of Accounting for Contractual Obligations in the Accounting for Revenue from Contracts with Customers. *International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 9, pp. 1000–1018.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.9.1000>

References

1. Baetge J. *Balansovedenie* [Bilanzen]. Moscow, Bukhgalterskii uchët Publ., 2000, 454 p.
2. Kohler E.L. *A Dictionary for Accountants*. Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, 1957.
3. Needles B.E. Jr., Anderson H.R., Caldwell J.C. *Printsipy bukhgalterskogo ucheta* [Principles of Accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997, 496 p.
4. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [The concept of positive accounting for contractual obligations]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*, 2013, vol. 16, iss. 23, pp. 9–17.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-pozitivnogo-ucheta-dogovornyh-obyazatelstv> (In Russ.)
5. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [The concept of constructive obligation as an element of the draft concept of international integrated reporting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*, 2013, vol. 16, iss. 47, pp. 2–11. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-konstruktivnogo-obyazatelstva-kak-element-proekta-kontseptsii-mezhdunarodnoy-integrirovannoy-otchetnosti> (In Russ.)
6. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [The concept of positional accounting of contractual obligations]. *Bukhgalterskii uchët = Accounting*, 2013, no. 9, pp. 122–125. URL: https://studylib.ru/doc/2250909/koncepciya-pozicionnogo-ucheta-dogovornyh-obyazatel._stv (In Russ.)
7. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. *Uchet finansovykh instrumentov kak faktor obespecheniya dostovernosti informatsii o funktsionirovanii kompanii na rynke: monografiya* [Accounting of financial instruments as a factor of ensuring the reliability of information about the company's functioning in the market: a monograph]. Moscow, Finansy i Kredit Publ., 2013, 251 p.
8. Furubotn E.G., Richter R. *Instituty i ekonomicheskaya teoriya: Dostizheniya novoi institutsional'noi ekonomicheskoi teorii* [Institutions and Economic Theory]. St. Petersburg, Saint-Petersburg State University Publ., 2005, 701 p.
9. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997, 574 p.

10. Henderson S., Peirson C.G. *Financial Accounting Theory: Its Nature and Development*. Melbourne, Longman Cheshire, 1983.
11. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2000, 495 p.
12. Pyatov M.L., Smirnova I.A. *Kontseptual'nye osnovy mezhdunarodnykh standartov finansovoi otchetnosti* [The Conceptual Framework for International Financial Reporting Standards]. Moscow, 1C-Publishing Publ., 2008, 199 p.
13. *In memoriam: Yaroslav Vyacheslavovich Sokolov (1938–2010)* [In memoriam: Yaroslav Sokolov (1938–2010)]. St. Petersburg, Nestor-Istoriya Publ., 2010, 508 p.
14. Atkinson A.A. et al. *Upravlencheskii uchët. 3-e izd* [Management Accounting. 3rd ed.]. Moscow, Vil'yams Publ., 2007, 678 p.

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.