

КОНЦЕПЦИЯ УЧЕТА ДОГОВОРНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ: ПОИСК НАПРАВЛЕНИЙ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Виктор Сергеевич ПЛОТНИКОВ ^{a*},
Олеся Владимировна ПЛОТНИКОВА ^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 доктор экономических наук, доцент,
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/0000-0002-2384-6418>
SPIN-код: 8383-7410

* Ответственный автор

История статьи:

Reg. № 492/2022
Получена 31.10.2022
Получена в
доработанном виде
08.11.2022
Одобрена 10.11.2022
Доступна онлайн
15.12.2022

УДК 657.1
JEL: M40, M41

Аннотация

Предмет. Возможность включения системы изменения рыночных отношений и их влияния на финансовые результаты деятельности организации в сферу бухгалтерского учета и экономического анализа.

Цели. Определить возможность и необходимость формирования информации в сфере бухгалтерского учета, содержащей прогностическую функцию, что можно достигнуть включением в структуру бухгалтерского учета новой концепции – концепции учета договорных обязательств. Доказать необходимость и объективность информации при включении в сферу бухгалтерского учета его новых объектов – договорного права и договорного обязательства.

Методология. В ходе исследования использовались академические экономические теории в сфере бухгалтерского учета: экономическая теория права на собственность экономического ресурса, теория контрактных отношений, теория договорных обязательств.

Результаты. Представлено доказательство соответствия концепции учета договорных обязательств Международным Концептуальным основам представления финансовых отчетов (2018 г.), определяющих экономический ресурс в качестве права на актив, который обладает потенциалом создания экономических выгод в будущем, и соответствующее данному праву договорное обязательство – передать экономический ресурс.

Область применения. Концепция учета договорных обязательств

Ключевые слова: договорные обязательства, право собственности на экономический ресурс, контрактные отношения

позволяет уменьшить образовавшийся разрыв между академической экономической наукой и теорией бухгалтерского учета.

Выводы. Договорные обязательства в силу своей объективности должны найти определенное место в структуре бухгалтерского учета, так как информация о них формируется на рынке. Системное отражение договорных обязательств расширяет сферу бухгалтерского учета включением в нее рыночных отношений.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

Для цитирования: Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция учета договорных обязательств: поиск направлений развития бухгалтерского учета // *Международный бухгалтерский учет*. – 2022. – Т. 25, № 12. – С. 1326 – 1345.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.12.1326>

Отражение договорных обязательств в качестве объектов бухгалтерского учета объективно противоречит сложившейся методологической основе учета фактов хозяйственной жизни, доминирующей в бухгалтерском учете на сегодняшний день. Основная гипотеза признания договорных обязательств в качестве объектов бухгалтерского учета заключается в расширении его рамок, ограничивающихся отражением свершившихся фактов хозяйственной жизни в рамках юридически действующей организации. В то время как концепция учета договорных обязательств требует включения в сферу бухгалтерского учета системы рыночных отношений, в частности, его новых объектов – договорных обязательств еще до момента отражения фактов хозяйственной жизни.

Мы не отрицаем, что изменения затрагивают и учетные процессы, но следует признать, что эти процессы происходят как бы незаметно, путем трансформации отдельных учетных практик, без существенных изменений нормативной базы. Поэтому для включения в сферу бухгалтерского учета рыночных отношений и их изменений требуется разработка, признание и утверждение новых концепций бухгалтерского учета, в частности, *концепции учета договорных обязательств*.

Договорные обязательства как экономическая категория исследуются такими известными учеными, как Й. Бетге [1], Е. Колер [2], Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл [3], В.С. Плотников и О.В. Плотникова [4–8], Э. Фуруботн и Р. Рихтер [9], Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [10], С. Хендерсон и К. Пейрсон [11].

Прежде чем перейти к раскрытию содержания концепции учета договорных обязательств, хотелось бы немного остановиться на причинах,

препятствующих признанию в учете системы рыночных отношений, выраженных, в частности, договорными обязательствами.

Во-первых, это бухгалтерский консерватизм, то есть глубокое убеждение практикующего бухгалтера в неизменности концепции учета фактов хозяйственной жизни в рамках действующей организации, по сути дела, уходящей от необходимости отражения в учете факторов рыночных отношений и их изменений, и, соответственно, их влияния на финансовые результаты деятельности организации.

Этот фактор сказывается и на прикладном характере теоретических исследований в области бухгалтерского учета, в основе которых лежат процессы совершенствования его технологий и технических практик, зачастую приводящих к не всегда оправданным усложнениям бухгалтерского учета, без должной эффективности получаемой при этом информации.

Во-вторых, все тот же бухгалтерский консерватизм приводит к обособлению теоретических основ бухгалтерского учета от других экономических наук, в частности, от институциональной экономики. Как следствие такого процесса явился образовавшийся «разрыв» в прикладных исследованиях по бухгалтерскому учету и академической экономической теории.

В качестве доказательства наличия такого «разрыва» выступает, например, использование несогласованности в бухгалтерском учете и экономической теории понятийного аппарата в части «собственности на актив» и «права собственности на актив». В бухгалтерском учете в концепции учета фактов хозяйственной жизни превалирует определение актива, находящегося в собственности организации. Хотя, по существу, организация, как таковая, это «юридическая фикция» [12, с. 60]. Этот посыл хорошо охарактеризован Дж.Дж. Стиглером: «Фирма не является индивидуумом. Это – юридическая фикция, служащая для обозначения сложного процесса, в ходе которого конфликтующие цели индивидуумов приводятся в рамках контрактных установлений» [12, с. 60]. Однако это лишь вершина айсберга в понятийном аппарате понятия «собственность на актив». Этот момент хорошо подчеркнул Г. Демсец: «Не ресурс сам по себе является собственностью; пучок или доля прав по использованию ресурса – вот, что составляет собственность» [13]. Собственность в первоначальном значении этого слова относилась только к праву, титулу, интересу, а ресурсы могли называться собственностью не больше чем они называются правом, титулом или интересом.

Институциональная экономическая теория, как правило, занимается отсроченными обменными сделками, точнее, обменами, предполагающими некоторый временной лаг, в котором раскрываются обязательства экономических агентов относительно их будущего поведения. В соответствии с общим правом модель общего равновесия можно описать титулами собственности на основе системы клиринга и, подобно Дж.Р. Хиксу, сделать вывод о том, что: «для фактического осуществления торговли не нужно ничего, кроме обмена титулами» [14].

Вот в чем заключается некорректность понятия «собственности на ресурс» в современном бухгалтерском учете, где именно собственность на актив является критерием его признания и оценки в структуре активов организации, в то время как отношения собственности проявляются в отношениях между людьми, а не как отношение «человек – вещь». Права собственности фиксируют позицию человека по отношению к использованию ресурсов. Центральный момент в категории права собственности – исключительный характер, то есть исключение из права на собственность людей, не имеющих доступа к ресурсу. Исключить из собственного доступа к ресурсам – значит специфицировать права собственности на них. Термин «специфицировать» означает перечислить подробности, на которые необходимо обратить особое внимание. Смысл и цель такой спецификации – создать условия для приобретения прав собственности теми, кто ценит их выше и способен извлечь из них большую пользу.

Именно эти условия должны быть обозначены в договорах обменных сделок, которые можно обозначить в качестве прав на собственность активов в будущем. Достаточно полное определение права собственности, ставшее сегодня общепринятым, которое можно использовать при определении степени контроля, было предложено английским юристом А. Оноре. Согласно этому определению правом собственности является «пучок прав» по использованию ресурса, а не сам ресурс.

«Право собственности включает 11 частных правомочий, а именно:

- 1) право владения, то есть исключительного физического контроля над объектом;
- 2) право пользования, то есть личного использования объекта;
- 3) право управления, то есть решения того, как и кем объект может быть использован;

- 4) право на доход, то есть на блага, проистекающие от предшествующего личного пользования объектом или от разрешения другим лицам пользоваться им;
- 5) право суверена, предполагающее право на отчуждение, потребление, изменение или уничтожение объекта;
- 6) право на безопасность, то есть иммунитет от экспроприации;
- 7) право на переход объекта по наследству или завещанию;
- 8) право бессрочного владения перечисленными полномочиями;
- 9) обязанность воздерживаться от использования объекта вредными для других способами;
- 10) ответственность в виде взысканий, то есть возможность изъятия объекта в уплату долгов;
- 11) право «естественного» возврата переданных кому-либо правомочий по истечении срока передачи или в случае утраты его силы по любой иной причине» [15].

В рамках этой концепции отношения собственности трактуются не как отношения между человеком и вещью, а как отношения между людьми, обладающими правами на пользование ресурсами. Причем наибольшим влиянием в корпорации пользуется тот, кто владеет правом на наиболее специфический для данного предприятия ресурс. Учет функционирования разделения прав собственности позволяет проанализировать изменения в такой сложной сфере как отношения между собственниками.

В-третьих, в исследовании концепции учета договорных обязательств необходимо ответить еще на два вопроса: в какой момент в обменной сделке происходит обмен «титулами» и где это должно быть зафиксировано? Для ответа на эти вопросы, прежде всего, необходимо вернуться к Дж.Р. Хиксу, обозначившему относительно обменных сделок, что в результате торговли происходит «обмен титулами», а также обратиться к теории относительных прав собственности, точнее, к центральной его части – контрактным обязательствам. Для этого, прежде всего, следует обратить внимание на тот факт, что в концепции учета фактов хозяйственной жизни контрактным обязательствам не придается никакого самостоятельного значения, так как практикующие бухгалтеры и исследователи в большинстве своем относят контрактные или договорные

обязательства, в лучшем случае, к сфере юриспруденции или социальным наукам. Именно в этом и заключается «разрыв» между концепцией учета фактов хозяйственной жизни и институциональной теорией.

Действительно, договорные обязательства относятся к юридически обязывающим, но эти обязательства и отражают передачу прав собственности на основе добровольно принятых обязанностей сторон обменной сделки. Договорные обязательства могут формироваться, заключаться в различных институциональных рамках и, прежде всего, в таких, как организация и рынок. Принцип свободы контрактов – это центральное звено в системе эффективного использования ресурсов, где свобода экономических субъектов позволяет владельцу прав собственности передать эти права вместе с ресурсами контрагенту в будущем. Контракт заключается, чтобы обеспечить: «сотрудничество, необходимое для достижения определенных социальных целей посредством принятия взаимных обещаний, согласованных в ходе переговоров» [9, с. 165], а договор – это уже правовое обязательство в целом, вытекающее из соглашения сторон. Поэтому бухгалтеры-аналитики должны рассматривать контракты как средство, при помощи которого участники обменной сделки определяют будущие результаты и распределяют риски, связанные с будущими обстоятельствами.

В то же время в концепции учета фактов хозяйственной жизни обязательства, как объекты бухгалтерского учета, в основном рассматриваются в качестве дебиторской и кредиторской задолженности, и поэтому, казалось бы, все очевидно:

«– если не оплачен приобретенный товар, то у компании возникает обязательство (кредиторская задолженность) по его оплате;

– начисленная заработная плата вызывает обязательство (задолженность) по ее выплате, причем эти обязательства попадают под категорию кредиторской задолженности»¹.

Чтобы подчеркнуть необходимость и целесообразность сближения институциональной теории с практикой бухгалтерского учета, в рамках данной статьи мы делаем попытку изменить традиционную практику отражения обязательства в бухгалтерском учете не с момента исполнения договора одной из сторон контракта, а с момента заключения договора.

¹ Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепции теории бухгалтерского учета: учеб. пособие / под ред. В.С. Плотникова. М.: ИНФРА-М, 2020. С. 120.

Рынок в случае совершения обменной сделки: «это, прежде всего, место для проверки и оценки качества благ. Его организация обусловлена такими видами деятельности, которые делают возможным проверку качества и придают ей определенную форму: кодификация, измерение, сертификация, регулирование и т.д. Все эти виды деятельности осуществляются либо до, либо после собственно рыночных сделок, но без них последние просто невозможны. Государство при этом играет роль направляющей силы и гаранта» [16, с. 112].

Обязанность и право на экономический ресурс в системе бухгалтерского учета не существуют сами по себе, они не отделимы от намерений собственника, который выходит на рынок с желанием продать или купить актив, но не с самим активом. В рыночной среде намерения продавца и покупателя принимают юридическую форму договора, в котором обозначены обязанности сторон сделки. При заключении обменной сделки: «Достоверные обязательства и достоверные угрозы обладают общим свойством: и те и другие возникают в основном с наличием необратимых на цели других проектов специализированных инвестиций. Но если достоверные обязательства принимаются в поддержку альянсов и для обеспечения обмена, то достоверные угрозы появляются в контексте конфликтов и соперничества сторон» [17, с. 273]. При этом О. Уильямсон делает значимую сноску: «потому предлагаю зарезервировать термин «обязательство» для описания экономического обмена» [17, с. 273].

Учитывая это высказывание, предлагаем использовать термин «договорное обязательство» в сфере бухгалтерского учета для обозначения его новых объектов – монетарных активов и монетарных обязательств. Этой позиции придерживаются и Я.В. Соколов и М.Л. Пятов: «обязательство – это факт хозяйственной жизни, информация о котором служит основанием для бухгалтерских записей, отражающих обязательства предприятия, ведущего учет»². Однако при этом они отводят место отражению договорных обязательств только в системе камерального учета, так как договорные обязательства на момент заключения договора не содержат материального наполнения.

Традиционно в системе бухгалтерского учета «принцип отражения статей в активе баланса определяет абстрактную способность отражения статей в активе баланса, то есть на основе определенных критериев проверяется, следует ли отразить в балансе какую-либо вещь как актив. Если данная вещь удовлетворяет критерию самостоятельной пригодности к реализации,

² Бочкарева И.И., Быков В.А., Пятов М.Л. и др. Бухгалтерский учет: учебник / под ред. д.э.н., проф. Я.В. Соколова, 2-е изд. перераб. и доп. М.: Велби, Проспект, 2008. С. 288.

то согласно принципу отражения статей в активе баланса она является активом» [1, с. 107]. К сожалению, после написания Й. Бетге книги «Балансоведение» ситуация с бухгалтерской отчетностью мало изменилась. На сегодняшний день основным приемом в признании имущества активом является не право на экономический ресурс, а степень способности актива создавать доход организации и находиться под ее контролем.

В то же время мы считаем, что бухгалтер, как основной творец хозяйственной информации, должен решить несколько существенных вопросов, связанных с регистрацией договорных обязательств:

- 1) сформулировать задачу о надежности информации по признанию в учете договорного обязательства;
- 2) ограничить объект наблюдения – договор;
- 3) определить единицы наблюдения;
- 4) установить пространственные и временные координаты признания в учете обязательств;
- 5) определить форму отражения объекта наблюдения;
- 6) раскрыть условия функционирования субъектов договора.

Если за объект наблюдения принимается хозяйственный договор, то необходимо отразить экономическое и юридическое содержание обязательств, определяющих суть договора, приводящих к будущему изменению состава активов компании (ее будущих экономических ресурсов).

Договор – это юридически оформленный документ в институциональной среде, содержащий обязанности сторон по исполнению обменной сделки, формирующих объекты бухгалтерского учета – договорные обязательства, приводящие к формированию существующих экономических ресурсов.

Для нас важен тот факт, который раскрывает понимание экономического механизма, который оказывает влияние на понимание сущности информации, которую должен содержать договор.

Попробуем разобраться в содержании информации о договорных обязательствах с позиции ее семантики, то есть ее ориентации на семантику и синтаксис бухгалтерских процедур.

Синтаксическая ориентация договорных обязательств необходима для объяснения того, как в модели бухгалтерского учета кредит счета появляется за дебетом соответствующего счета, так как двойная бухгалтерия синтезирует объективность отражения и появления экономического ресурса с обязательствами по нему.

Данное правило применяется и при отражении договорных обязательств по обменной сделке, но с учетом того, что в момент заключения контракта реальный актив может отсутствовать у продавца, а в договоре отражено лишь его намерение и обязанность передать экономический ресурс покупателю.

Но учетное отражение договорных обязательств на момент заключения договора производится, как правило, до отражения фактического наличия актива и его движения в учете контрагентов обменной сделки и, следовательно, может быть зафиксировано в качестве монетарных активов и обязательств.

Поэтому для их отражения потребуется специальный фонд счетов бухгалтерского учета – счета монетарных активов и монетарных обязательств, предложенных В.С. Плотниковым и О.В. Плотниковой³:

«Договорные монетарные активы – это обязательственное право (право требования) на фиксированное количество денежных средств, отражающих общую покупательную способность. Даже когда цены на активы меняются, обязательственное право, выраженное в определенном количестве денежных средств, остается неизменным. Однако необходимо отметить, что справедливая стоимость при первоначальном признании актива в бухгалтерском учете, как правило, будет отличаться от фиксированного количества денежных средств, закрепленных договором, а разница между справедливой стоимостью обязательственного права и фиксированным количеством денежных средств должна быть отражена через реализованную и нереализованную прибыль.

Договорные монетарные обязательства – это обязательство уплатить в будущем фиксированное количество денежных средств за актив, независимо от того, какова будет цена актива в будущем на момент его поставки и признания в учете.

³ Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепции теории бухгалтерского учета: учеб. пособие / под ред. В.С. Плотникова. М.: ИНФРА-М, 2020. С. 143.

Бухгалтер должен опираться на то, что конструируя с помощью системы счетов обязательства, он может:

- 1) объяснить обязательство как аргумент возникновения факта хозяйственной жизни;
- 2) отразить действия по исполнению обязательств через значение ожидаемого факта хозяйственной жизни.

Введение активных счетов – договорных монетарных активов и пассивных счетов – договорных монетарных обязательств в теорию и практику бухгалтерского учета вызвано необходимостью соблюдения логической последовательности двойной записи: «если есть актив, то необходимо отразить условия его возникновения».

Синтаксис в бухгалтерском учете, отражающий его логику, в отношении договорных обязательств позволяет построить логическую модель преобразования (трансформации) данных обязательств, не имеющих имущественного содержания, в будущие факты хозяйственной жизни.

Семантическая теория в бухгалтерском учете в большей степени носит описывающий характер. Точно так же обязанности, вытекающие из договора, отражают необходимые условия исполнения договора. Однако обязательства, как совокупность договорных обязанностей, имеют эмпирический характер и, отраженные количественно в договоре, имеют определенный срок их исполнения, то есть временной лаг при преобразовании в факты хозяйственной жизни при определенных обстоятельствах.

В данном случае можно привести высказывание Э.С. Хендриксена и М.Ф. ван Бреда: «Политика, экономика и право – вот те из многих сил, которые принимаются во внимание благодаря теоретическим рассуждениям при формировании практики. Теория бухгалтерского учета в дополнение к тому, что она развивает принципы, также позволяет осмыслить воздействие этих сил» [10, с. 23–24].

Тем не менее, бухгалтерский учет в настоящее время придерживается другого принципа, согласно которому события, отражающие обещания договаривающихся сторон, выражают лишь условия обменной сделки. Поэтому считается, что нет необходимости их отражения в структуре бухгалтерских процедур, пока хотя бы одна из сторон обменной сделки не начнет исполнение принятых на себя обязательств.

Такая точка зрения определена принципом номинализма, которым Л.А. Лунц характеризует и определяет содержание обязательства с позиции права следующим образом: «обязательством является не известная абстрактная ценность, а денежные знаки в определенной сумме счетных единиц. Изменения в покупательной способности денег, последовавшие со дня заключения договора, не меняют суммы долга; изменения эти не влияют на платежную силу денег, которая всегда определяется по номиналу» [18, с. 106–107].

В целом, данного мнения по трактовке договорных обязательств придерживался и Я.В. Соколов: «...объем денежных обязательств определяется принципом номинализма, согласно которому предметом денежного обязательства выступают денежные знаки – рубли. При этом изменения в покупательной силе денег, последовавшие со дня возникновения обязательства, не меняют его объема, ибо рубль есть рубль – вот смысл этого принципа»⁴.

Однако если исходить одновременно как с юридической, так и с бухгалтерской позиции, то договор к исполнению представляет собой только документ: «Документ – есть закодированное определенным образом и зафиксированное на специальном носителе информационное сообщение (свидетельство), удостоверяющее, что факт хозяйственной жизни или существует или совершен или должен быть совершен» [19, с. 174].

«Углубление понимания природы контрактов стало результатом смещения акцента в их анализе с чисто правовых аспектов договорного процесса (что было характерным для исследования дискретных сделок) на более общую оценку тех целей, которые эти соглашения преследуют» [17, с. 128]. Безусловно, договор как документ является носителем информационного сообщения об объектах бухгалтерского учета, являющихся элементами финансовой отчетности.

Исследуя содержание договора к исполнению, можно сказать, что он отражает действие, которое должно быть произведено в будущем, а сам договор как носитель информации содержит определенный набор финансовых элементов, сгруппированных определенным образом. При этом не следует забывать, что экономические агенты выходят на рынок с намерением совершить обменную сделку. Однако события по взятию на себя договорных обязанностей экономическими агентами не следует

⁴ Бочкарева И.И., Быков В.А., Пятов М.Л. и др. Бухгалтерский учет: учебник / под ред. д.э.н., проф. Я.В. Соколова, 2-е изд. перераб. и доп. М.: Велби; Проспект, 2008. 776 с.

упрощать. В основе событий должны присутствовать три основных принципа.

Первый принцип – намерение и желание, которые являются изначальной точкой отсчета принятия договорных обязательств и, следовательно, являются «фактом», хотя не естественным событием или условием, а стремлением реализовать ценности, которые невозможно целиком свести к фактическим желаниям, поскольку стремление трудно точно описать, а, тем более, точно оценить, а, следовательно, и отразить в системном бухгалтерском учете.

Второй принцип – интерпретация. «Интерпретация с точки зрения фактических желаний является процедурой экономической науки, представленной огромным количеством литературы» [20, с. 126]. Однако с бухгалтерской точки зрения второй принцип наиболее уязвим с позиции измерения. Тем не менее, именно в бухгалтерском учете, по крайней мере, в управленческом учете, на основе договора к исполнению интерпретация может быть выражена обязанностью.

Третий принцип – мотивация. «Дуалистическая концепция, заключенная в мотивации, находит свое отражение в более узкой экономической концепции ценности. Содержание последней определенно не ограничивается идеей качества, измеренного ценой, поскольку в реальных условиях оно всегда измеряется не идеально» [20, с. 127].

Обобщая изложенное, можно было бы согласиться с мнением М.Р. Мэтьюса и М.Х.Б. Переры, упомянутым в работе Я.В. Соколова, о том, что: «Обмен обещаниями между договаривающимися сторонами есть обмен чем-то, имеющим ценность, но в бухгалтерском учете принята точка зрения, согласно которой обещания взаимно компенсируют друг друга, и нет необходимости делать какие-либо записи в учете до тех пор, пока хотя бы одна из сторон не исполнит своих обязательств по договору» [19, с. 277].

Однако авторы упускают из виду весьма существенный момент, обозначенный ранее, о том, что желания и намерения по договору к исполнению являются изначальной точкой отсчета принятых договорных обязательств и, следовательно, являются фактом. Причем фактом, имеющим существенное содержание, который должен быть выражен в качестве элемента финансовой отчетности как: «Обязательство – это существующая в настоящее время обязанность организации передать экономический

ресурс, возникшая в результате прошлых событий»⁵, так как: «Чтобы осуществить оценку, существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам необходима информация:

- (a) об экономических ресурсах организации, правах требования на ресурсы организации и об изменениях в этих ресурсах и правах требования; и
- (b) о том, насколько рационально и эффективно руководство и орган стратегического управления организации выполнили свои обязанности по использованию экономических ресурсов организации»⁶.

В заключении статьи хотелось бы отметить ряд важных моментов, обозначенных в концепции учета договорных обязательств⁷ [4–8], с которыми несомненно столкнутся теория и практика бухгалтерского учета при признании данной концепции.

1. Договорные обязательства в силу своей объективности, так как информация о них формируется на рынке, должны найти свое место в структуре бухгалтерского учета.
2. Договорное обязательство должно быть отражено в системе бухгалтерского учета и отчетности в настоящее время, но является следствием договорных отношений, законодательных актов и административных решений.
3. Системное отражение договорных обязательств расширяет сферу бухгалтерского учета включением в нее рыночных отношений, что позволяет уточнить определение предмета бухгалтерского учета: «Обязательства и ответственное право наряду с фактами хозяйственной жизни являются элементами предмета бухгалтерского учета и определяются элементарными моментами финансово-хозяйственного процесса, подтверждающего или изменяющего финансовое состояние организации в структуре балансового обобщения» [7, с. 36].
4. Договорное обязательство выступает в качестве обособленного (отдельного) объекта бухгалтерского учета, отражающего количественное

⁵ Концептуальные основы представления финансовых отчетов: п. 4.26.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

⁶ Концептуальные основы представления финансовых отчетов: п. 1.4.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

⁷ Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепции теории бухгалтерского учета: учеб. пособие / под ред. В.С. Плотникова. М.: ИНФРА-М, 2020. 384 с.

и качественные отношения сторон обменной сделки, выраженные в зафиксированном в договоре количестве денежных единиц.

5. Отражение в бухгалтерском учете договорных обязательств потребует формирования специального фонда счетов бухгалтерского учета и введения их в структуру Плана счетов бухгалтерского учета.
6. Концепция учета договорных обязательств позволяет уменьшить образовавшийся разрыв между академической экономической наукой и теорией бухгалтерского учета.
7. Главное заключается в том, что последние (2018 г.) Международные Концептуальные основы представления финансовых отчетов (далее КОПФО), по сути дела, формирующие методологию бухгалтерского учета, вводят понятие *экономического ресурса*, имеющего двойственный характер: «Актив – существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий»⁸.

«Экономический ресурс – это право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод»⁹.

Кроме того, исходя из семантики бухгалтерского учета, договорное обязательство в КОПФО – это: «Обязательство – это существующая в настоящее время обязанность организации передать экономический ресурс, возникший в результате прошлых событий»¹⁰.

Следовательно, в финансовой отчетности должны быть отражены ее новые элементы – договорное право и договорное обязательство.

Список литературы

1. *Бемге Й.* Балансоведение. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 454 с.
2. *Kohler E.L.* A Dictionary for Accountants. Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, 1957.

⁸ Концептуальные основы представления финансовых отчетов: п. 1.4., п. 4.3.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

⁹ Концептуальные основы представления финансовых отчетов: п. 1.4., п. 4.4.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

¹⁰ Концептуальные основы представления финансовых отчетов: п. 1.4., п. 4.26.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

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/kontsepsiya-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/kontsepsiya-konstruktivnogo-obyazatelstva-kak-element-proekta-kontsepsii-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/koncepsiya-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. *Плотников В.С., Канапинова С.С.* Концептуальные основы: договорные обязанности и обязательства как элементы финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 7. С. 726–741. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.7.726>
9. *Фуруботн Э.Г., Рихтер Р.* Институты и экономическая теория: Достижения новой институциональной экономической теории. СПб.: Санкт-Петербургский государственный университет, 2005. 701 с.
10. *Хендриксен Э.С., ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. 574 с.
11. *Henderson S., Peirson C.G.* Financial Accounting Theory: Its Nature and Development. Melbourne, Longman Cheshire, 1983, 381 p.
12. *Stigler G.J.* The Economics of Information. *The Journal of Political Economy*, 1961, vol. 69, no. 3, pp. 11–18. URL: <https://doi.org/10.1086/258464>

13. Demsetz H. Some Aspects of Property Rights. *The Journal of Law and Economics*, 1966, vol. 9, pp. 61–70. URL: <https://doi.org/10.1086/466619>
14. Hicks J.R. The Two Traids, Lecture I. In: *Critical Essays in Monetary Theory*, 1-16. Oxford, Clarendon Press, 1967, 219 p.
15. Honoré A.M. Ownership. In: A.G. Guest (ed.) *Oxford Essays in Jurisprudence*. Oxford, Oxford University Press, 1961, 292 p.
16. Thévenot L. Organized Complexity: Conventions of Coordination and the Composition of Economic Arrangements. *European Journal of Social Theory*, 2001, vol. 4, iss. 4, pp. 405–425.
URL: <https://doi.org/10.1177/13684310122225235>
17. Уильямсон О.И. Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки, «отношенческая» контракция. СПб.: Лениздат, CEV Press, 1996. 702 с.
18. Луиц Л.А. Деньги и денежные обязательства в гражданском праве. М.: Статут, 1999. 352 с.
19. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 495 с.
20. Философия экономики. Антология / под ред. Д. Хаусмана. М.: Институт Гайдара, 2012. 520 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.

THE CONCEPT OF ACCOUNTING FOR CONTRACTUAL OBLIGATIONS: SEARCHING FOR ACCOUNTING DEVELOPMENT AREAS

Viktor S. PLOTNIKOV ^{a,*};
Olesya V. PLOTNIKOVA ^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
vcplotnikov@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-2384-6418>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 492/2022
Received 31 Oct 2022
Received in revised
form 8 November 2022
Accepted 10 Nov 2022
Available online
15 December 2022

JEL classification:
M40, M41

Keywords: contractual obligations, ownership of an economic resource, contractual relationship

Abstract

Subject. This article discusses the possibility of including a system of changes in market relations and their impact on the financial results of the organization's activities in the field of accounting and economic analysis.

Objectives. The article aims to determine the possibility and necessity of forming information in the field of accounting containing a prognostic function, which can be achieved by including a new concept in the structure of accounting, namely the concept of accounting for contractual obligations, and prove the necessity and objectivity of information when including in the field of accounting its new objects, i.e. contractual law and contractual obligation.

Methods. For the study, we used academic economics in the field of accounting, namely the economic theory of ownership of an economic resource, the theory of contractual relationships, and the theory of contractual obligations.

Results. The article presents a proof of compliance of the concept of accounting for contractual obligations with the International Conceptual Framework for Financial Reporting (2018), which defines an economic resource as a right to an asset that has the potential to create economic benefits in the future, and a contractual obligation corresponding to this right, namely to transfer an economic resource.

Conclusions and Relevance. Contractual obligations, by virtue of their objectivity, must find their place in the structure of accounting, since information about them is formed on the market. The systematic reflection of contractual obligations expands the scope of accounting to include market relations in it. The concept of accounting for contractual obligations makes it possible to reduce the gap between academic economic science and accounting theory.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2022

Please cite this article as: Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. The Concept of Accounting for Contractual Obligations: Searching for Accounting Development Areas. *International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 12, pp. 1326–1345.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.12.1326>

References

1. Baetge J. *Balansovedenie* [Bilanzen]. Moscow, Bukhgalterskii uchet 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. *Printsiipy 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 uchet = 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 uchet = 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 uchet = 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. Plotnikov V.S., Kanapinova S.S. [Conceptual principles: Contractual obligations and liabilities as items of financial reporting]. *Mezhdunarodnyi*

- bukhgalterskii uchet* = *International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 7, pp. 726–741. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.7.726>
9. 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.
 10. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997, 574 p.
 11. Henderson S., Peirson C.G. *Financial Accounting Theory: Its Nature and Development*. Melbourne, Longman Cheshire, 1983, 381 p.
 12. Stigler G.J. The Economics of Information. *The Journal of Political Economy*, 1961, vol. 69, no. 3, pp. 11–18.
URL: <https://doi.org/10.1086/258464>
 13. Demsetz H. Some Aspects of Property Rights. *The Journal of Law and Economics*, 1966, vol. 9, pp. 61–70. URL: <https://doi.org/10.1086/466619>
 14. Hicks J.R. The Two Traids, Lecture I. In: *Critical Essays in Monetary Theory*, 1–16. Oxford, Clarendon Press, 1967, 219 p.
 15. Honoré A.M. Ownership. In: A.G. Guest (ed.) *Oxford Essays in Jurisprudence*. Oxford, Oxford University Press, 1961, 292 p.
 16. Thévenot L. Organized Complexity: Conventions of Coordination and the Composition of Economic Arrangements. *European Journal of Social Theory*, 2001, vol. 4, iss. 4, pp. 405–425.
URL: <https://doi.org/10.1177/13684310122225235>
 17. Williamson O.E. *Ekonomicheskie instituty kapitalizma: Firmy, rynki, otnoshencheskaya kontraktatsiya* [The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting]. St. Petersburg, Lenizdat, CEV Press Publ., 1996, 702 p.
 18. Lunts L.A. *Den'gi i denezhnye obyazatel'stva v grazhdanskom prave* [Money and monetary obligations in civil law]. Moscow, Statut Publ., 1999, 352 p.
 19. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2000, 495 p.
 20. Hausman D.M. (Ed.). *Filosofiya ekonomiki. Antologiya* [The Philosophy of Economics. An Anthology]. Moscow, Gaidar Institute Publ., 2012, 520 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.