

КОНТРОЛЬ В СТРУКТУРЕ КОНЦЕПЦИИ УЧЕТА ДОГОВОРНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

В. С. Плотников

Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия

О. В. Плотникова

Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия

Контроль над экономическими ресурсами и право собственности над активами представляют собой две взаимоувязанные, но различные экономические категории в концепции учета договорных обязательств. Если право собственности над активами возникает в момент подписания договора и, соответственно, объекты обменной сделки оцениваются и фиксируются на этот момент, то контроль над экономическим ресурсом возникает в момент передачи базового актива под контроль организации-покупателя. Контроль позволяет идентифицировать экономический ресурс, подлежащий учету организацией во время исполнения договорных обязательств. Поэтому для целей бухгалтерского учета следует учитывать различия в этих категориях при оценке выручки по договорам с покупателями.

Ключевые слова: контроль, учет договорных обязательств, экономический ресурс, выручка по договорам с покупателями.

Вопросы определения функций контроля в системе управления хозяйственной деятельностью организации и связанные с этим проблемы бухгалтерского учета являются предметом исследования многих экономистов и бухгалтеров. Большинство авторов достаточно часто взаимоувязывают системы учета и контроля с управленческими системами и используют их в оценке исполнения решений, принимаемых административно-управленческим персоналом. Так, например, Энтони А. Аткинсон с соавторами рассматривают функции контроля и его роль в целях «оказания помощи лицам, принимающим решения, при попытке установить, достигнуты ли цели на таких уровнях стратегии, как организационный (корпоративный), уровень бизнеса (предприятия) и операционный» [1, с. 545], а при определении понятия контроля подчеркивают, что «термином контроля в управленческом учете и контроле обозначается совокупность процедур, инструментов (технических приемов), показателей оценки исполнения и систем, которые организация использует для того, чтобы направлять и мотивировать всех сотрудников в достижении организационных целей» [1, с. 546].

Такое понимание контроля определяет его роль и функции в системе управленческого учета или в обозначенной авторами *управленческой системе учета и контроля*.

Более широкое представление о функциях и задачах контроля в системе бухгалтерского учета дает проф. Я. В. Соколов; по его мнению, «задача исходит от собственника – обеспечение сохранности имущества принадлежащих им организаций... Эта задача распадается на две: учет имущества предприятия собственника, его сохранности

и движения, и учет прав и ответственности исполнителей, ибо всегда возможно такое положение, когда реальное состояние имущества будет неадекватно юридическим отношениям с ним связанным» [2, с. 18–19]. В данном определении контрольной функции учета проф. Я. В. Соколов вводит отношения функции исполнения исполнителей. *Данный посыл дает новые направления в исследовании использования прав собственности на экономические ресурсы, занимающие в концепции учета договорных обязательств одно из центральных мест.*

Впервые с использованием в системе бухгалтерского учета понятия контроля мы столкнулись при анализе концепции консолидированного учета и отчетности. Говоря о холдингах обычно оперируют понятием «контрольный пакет акций». При этом, было выделено пять уровней контроля, отражающих признание консолидированной группы предприятий:

- исключительный контроль – при 100 %-ом участии в собственном капитале дочернего предприятия;
- полный контроль – 75 % участия – при незначительном наличии совладельцев;
- гарантированный контроль – 51 % голосующих акций;
- ограниченный контроль – 33 %;
- совместное влияние – 20 % .

В данной ситуации управленческие функции контроля проявляются на выборе форм консолидированных групп, а также контроля за ними [3–6].

Далее, исследуя систему учета финансовых инструментов, точнее говоря о процедурах признания договорных обязательств в структуре бухгалтерского учета, мы пришли к выводу, что: «Обяза-

тельства и обязательственное право – это то, что должен учитывать бухгалтер наряду с фактами хозяйственной жизни, являющимися их производной. Таким образом, обязательство и обязательственное право дополняют предмет бухгалтерского учета и выступают как элементы предмета и счетоводства, и счетоведения» [7, с. 18].

При этом данный бухгалтерский процесс невозможен без контроля над исполнением договорных обязательств при преобразовании их в факты хозяйственной жизни.

Однако наиболее точное значение контроля и его основной функции дано в Концептуальных основах представления финансовых отчетов (далее – КОПФО): «Контроль связывает экономический ресурс с организацией. Оценка наличия контроля помогает идентифицировать экономический ресурс, подлежащий учету организацией»¹. Далее приводится пример, характеризующий, в большей степени, уровень контроля в консолидированной группе организаций: «Например, организация может контролировать пропорциональную долю в объекте недвижимости, не контролируя при этом права, обусловленные правом собственности на весь объект недвижимости. В таких случаях активом организации является та доля в объекте недвижимости, которую она контролирует, а не права, обусловленные правом собственности на весь объект недвижимости, которые она не контролирует»².

В предыдущих исследованиях концепции учета договорных обязательств нами было обращено внимание на то, что договорные обязательства как экономическая категория исследуются многими учеными, среди них: Й. Бетге [8], Е. Колер [9], Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуелл [10], Э. Фуруботн и Р. Рихтер [11], Э. С. Хендриксен. и М. Ф. ван Бреда [12], С. Хендерсон и К. Пейрсон [13].

Однако все они упускают из вида тот факт, что в момент заключения договора обменной сделки происходит переход права на собственность экономического ресурса, то есть, как пояснил Дж. Р. Хикс, «для фактического осуществления торговли не нужно ничего, кроме обмена титулами» [14, с. 119]. Говоря иначе, для фактического осуществления обменной сделки нужно отразить в учете определенный пучок правомочий на переход права собственности на актив.

В тоже время, для признания актива, подлежащего учету организацией – контрагентом, необходима оценка наличия контроля над экономическим

ресурсом; это необходимо для реализации возможности препятствовать тому, чтобы другие стороны определяли способ использования экономического ресурса.

В нашем исследовании главное внимание мы сосредоточили на двух проблемах перехода права собственности на экономические ресурсы:

– на основе добровольно принятых участниками обменной сделки договорных обязательств, которые достаточно хорошо защищены законодательно;

– степени контроля над активами, определяющей возможность использования данных экономических ресурсов с целью получения в будущем экономических выгод от них.

Выше нами было обозначено, что переход права собственности на экономический ресурс, то есть обмен титулами, происходит в момент заключения договора, в котором обозначены защищенные законом договорные обязательства.

«Обязательство – это существующая в настоящее время обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий»³, например, в результате переговоров или сложившейся деловой практики между участниками обменной сделки. Однако, давая пояснение к п. 4.26 КОПФО, разработчики КОПФО дают следующие комментарии: «Если у одной стороны имеется обязанность передать экономический ресурс, следовательно, у другой стороны (или сторон) имеется право получить этот экономический ресурс. Однако требование, чтобы одна сторона признавала обязательство и оценивала его в определенной сумме, не означает, что другая сторона (или стороны) должна (должны) признавать актив или оценивать его в той же сумме»⁴. Не правда ли, несколько непонятная ситуация? По нашему мнению, в данном случае, дело заключается не в том, что отдельные стандарты могут содержать различные критерии признания и требования к оценке применительно к обязательству с одной стороны и соответствующего актива с другой стороны.

В данных обстоятельствах речь должна идти о разных экономических категориях: договорных обязательствах, отражающих переход права собственности на экономический ресурс по зафиксированной в договоре и остающейся неизменной оценке актива для всех сторон обменной сделки и оценке экономического ресурса при получении контроля над ним, когда «Оценка наличия контроля помогает идентифицировать экономический ресурс, подлежащий учету организацией»⁵.

¹ Концептуальные основы представления финансовых отчетов. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 26.10.2022), п. 4.19.

² Концептуальные основы представления финансовых отчетов. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 26.10.2022), п. 4.19.

³ Концептуальные основы представления финансовых отчетов. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 26.10.2022), п. 4.26.

⁴ Концептуальные основы представления финансовых отчетов. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 26.10.2022), п. 4.30.

⁵ Концептуальные основы представления финансовых отчетов. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 26.10.2022), п. 4.19.

Экономическая теория прав собственности определяет тот факт, что любая трансакция является, по-существу, обменом двух пучков прав собственности: «Когда на рынке заключается сделка, обмениваются два пучка прав собственности. Пучок прав, обычно, прикрепляется к определенному физическому благу или услуге, но именно ценность прав определяет ценность обмениваемых товаров: вопросы, относящиеся к формированию и структуре компонентов пучка прав, предшествуют вопросам, которыми, как правило, заняты экономисты. Экономисты обыкновенно принимают пучок прав как данный и ищут объяснение, чем определяются цена и количество подлежащего обмену товара, к которому относятся эти права» [15, с. 347].

Данное базовое представление относительно обмена двумя пучками прав собственности, сделанное Гарольдом Демсетцем [15], весьма точно характеризует место договорных обязательств в обменной сделке, определяя их в качестве объектов бухгалтерского учета при определении цены, количества и времени подлежащего обмену товара.

Кроме того, именно передача по заключенному договору пучка правомочий между экономическими агентами предшествует получению контроля над экономическим ресурсом организацией покупателя и подлежащего учету в качестве физического актива.

Именно «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 принести. Контроль включает в себя существующую в настоящее время возможность препятствовать тому, чтобы другие стороны определяли способ использования экономического ресурса и получали экономические выгоды от него»⁶. Таким образом, если один экономический агент (организация) контролирует экономический ресурс, то никакая другая организация не имеет права отражать данный экономический ресурс в качестве актива.

Исследуя значимость и различия экономических категорий – прав собственности на объекты обменных сделок и контроля над экономическими ресурсами, мы решили обратить внимание в своем исследовании на то, что институциональная экономическая теория и концепция учета договорных обязательств, в большей степени, затрагивают вопросы отсроченных сделок, которые предполагают определенный порядок исполнения договорных обязательств до их завершения и преобразования в факты хозяйственной жизни. Между датами заключения договора и исполнения его условий проходит некоторый промежуток времени, где контрактное право ограничивается теорией «обещания», то есть договорными обязательствами экономических агентов относительно их будущего пове-

дения. Так, по договору купли-продажи (такого типа договоры являются основным документом во взаимодействии продавца и покупателя в РФ) продавец товара через определенный промежуток времени обязуется передать товар покупателю и предоставить ему право собственности на него, в то же время покупатель в определенном временном лаге обязан уплатить продавцу установленную в договоре покупную цену и принять товар под контроль.

На этот факт указывает и п. 4.30 КОПФО: «Если у одной стороны имеется обязанность передать экономический ресурс, следовательно, у другой стороны (или сторон) имеется право получить этот экономический ресурс. Однако требование, чтобы одна сторона признавала обязательство и оценивала его в определенной сумме, не означает, что другая сторона (или стороны) должна (должны) признавать актив или оценивать его в той же сумме». В данном случае, по нашему мнению, разработчики КОПФО допускают некоторую неточность.

Неизменность оценки договорных обязательств в договоре определена во всех экономических науках. Более того, различия в оценке активов, обозначенных в договорных обязательствах, приведут к нарушению логической последовательности и в статистике. Дело в том, что, как правило, обменная сделка предусматривает определенный временной лаг, в течение которого под воздействием изменения рыночных условий может измениться цена базового актива, находящегося под контролем организации-покупателя.

Следовательно, справедливая стоимость договорных обязательств в обменной сделке базовым активом остается неизменной и должна быть отражена в балансе контрагентов до момента преобразования монетарных активов в активы, находящиеся под контролем организации-покупателя. При этом балансовая стоимость базового актива будет изменена и будет отражать текущую рыночную стоимость базового актива на момент завершения обменной сделки.

Однако в данном случае в бухгалтерском учете возникает сразу ряд проблем:

1) денежное выражение выручки по договорам с покупателями организации-продавца актива будет не соответствовать оценке актива, полученного под контроль;

2) как быть с денежными потоками, возникающими по завершению обменной сделки между ее участниками.

В целях разрешения первой проблемы (в качестве вводной) подчеркнем, что в данном случае вступает в силу правило регулирования оценок, то есть регулирование оценки базового актива, находящегося под контролем покупателя через прочий совокупный доход. Уточняя это правило, можно сказать, что изменение стоимости базового актива,

⁶ Концептуальные основы представления финансовых отчетов. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 26.10.2022), п. 4.20.

вызванного изменением рыночных условий – это не заслуга коллектива организаций покупателя и производителя, а отражение внешних факторов. Поэтому при росте текущей рыночной стоимости базового актива во временном лаге эта разница у продавца актива отразится в качестве увеличения его совокупного дохода, а в учете организации-покупателя снижение цены базового актива отразится как уменьшение прочего совокупного дохода.

Относительно второй проблемы следует отметить, что денежные потоки участников обменной сделки в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» должны оставаться неизменными относительно принципа учета выручки по договорам с покупателями.

Вновь обратимся к Концептуальным основам представления финансовых отчетов, чтобы подчеркнуть, что «оценка актива или обязательства требует исключительно сложного или исключительно субъективного распределения денежных потоков, которые относятся не только к оцениваемому активу или обязательству»⁷. Безусловно, такой подход потребует детальной методической проработки, но этого и требуют фундаментальные принципы МСФО (IFRS) 15.

Литература

1. Управленческий учет / Энтони А. Атkinson [и др.]; [под ред. А. Д. Рахубовского]; [пер. с англ. А. Д. Рахубовского, Д. А. Рахубовской]. 3-е изд. – Москва [и др.]: Вильямс, 2007. – 678 с.
2. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 495 с.
3. Плотников В. С. Консолидированный учет и отчетность: методологический и методический аспекты: монография / Под ред. В. И. Бариленко. – Саратов: Издательский центр Саратовского государственного социального-экономического университета, 2001. – 256 с.
4. Плотников В. С., Шестакова В. В. Финансовый и управленческий учет в холдингах: монография / Под ред. В. И. Бариленко. – М.: ООО «Издательский дом "ФБК-Пресс"», 2004. – 336 с.

Сведения об авторах

Плотников Виктор Сергеевич – д-р экон. наук, профессор, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия.
SPIN-код автора: 5819-6102. ORCID ID 0000-0001-7214-1847
E-mail: vcplotnikov@yandex.ru

Плотникова Олеся Владимировна – д-р экон. наук, доцент, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия.
SPIN-код автора: 8383-7410. ORCID ID 0000-0002-2384-6418
E-mail: vcplotnikov@yandex.ru

5. Плотников В. С., Плотникова О. В. Концепции теории бухгалтерского учета: учебное пособие / Под ред. В. С. Плотникова. – М.: Общество с ограниченной ответственностью «Научно-издательский центр ИНФРА-М», 2020. – 384 с.

6. Плотников В. С., Плотникова О. В. Объединение бизнеса и консолидированная финансовая отчетность: монография. – М.: ИНФРА-М, 2021. – 278 с.

7. Плотников В. С., Плотникова О. В. Учет финансовых инструментов как фактор обеспечения достоверности информации о функционировании компании на рынке: монография. – М.: ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ», 2013. – 252 с.

8. Бетге Й. Балансоведение: перевод с немецкого / научный редактор В. Д. Новодворский. – М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2000. – 454 с.

9. Kohler E. Dictionary for Accountants. Englewood Cliffs. – New Jersey: Prentice Hall, 1957. – 574 p.

10. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.

11. Фуруботн Э., Рихтер Р. Институты и экономическая теория: достижения новой институциональной экономической теории; пер. с англ. под ред. В. С. Катькало и Н. П. Дроздовой. – Санкт-Петербург: Издательский дом Санкт-Петербургского государственного университета, 2005. – 701 с.

12. Хендриксен Э. С., ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: [Пер. с англ.]. [Авт. предисл. Я. В. Соколов]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 574 с.

13. Henderson S., Peirson C. G. Financial Accounting Theory: Its Nature and Development. – Melbourne: Longman Cheshire, 1983. – 381 p.

14. Hicks J. R. The Two Traids, Lecture I. In: Critical Essays in Monetary Theory, 1-16. – Oxford: Clarendon Press, 1967. – 219 p.

15. Demsetz H. Toward a Theory of Property Rights // The American Economic Review. 1967. Vol. 57, No. 2. Papers and Proceedings of the Seventy-ninth Annual Meeting of the American Economic Association. PP. 347–359.

⁷ Концептуальные основы представления финансовых отчетов. – URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 26.10.2022), п. 5.20.

**CONTROL IN THE STRUCTURE OF THE CONCEPT
OF ACCOUNTING FOR CONTRACTUAL OBLIGATIONS****V. Plotnikov**

Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia

O. Plotnikova

Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia

Control over economic resources and ownership of assets represent two interrelated but distinct economic categories in the concept of accounting for contractual obligations. If the ownership of assets arises at the time of signing the contract and, accordingly, the objects of the exchange transaction are evaluated and fixed at that moment, then control over the economic resource arises at the time of the transfer of the underlying asset under the control of the buyer organization. Control allows you to identify the economic resource to be accounted for by the organization during the performance of contractual obligations. Therefore, for accounting purposes, differences in these categories should be taken into account when estimating revenue from contracts with buyers.

Key words: control, accounting of contractual obligations, economic resource, revenue from contracts with customers.

References

1. Atkinson Entoni A. et al. *Upravlencheskii uchet* [Management Accounting], Moscow: Vil'yams, 2007, 678 p.
2. Sokolov Ya. V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of Accounting theory], Moscow: Finansy i statistika, 2000, 473 p.
3. Plotnikov V. S. *Konsolidirovannyi uchet i otchetnost': metodologicheskii i metodicheskii aspekty* [Consolidated accounting and reporting: methodological and methodological aspects], Saratov: Izd-vo SGSEU, 2001, 256 p.
4. Plotnikov V. S. *Finansovyi i upravlencheskii uchet v kholdingakh* [Financial and management accounting in holdings], Moscow: ID FBK-PRESS, 2004, 336 p.
5. Plotnikov V. S. *Kontseptsii teorii bukhgalterskogo ucheta: uchebnoe posobie* [Concepts of accounting theory: textbook], Moscow: INFRA-M, 2020, 384 p.
6. Plotnikov V. S. *Ob"edinenie biznesa i konsolidirovannaya finansovaya otchetnost': monografiya* [Business combination and consolidated financial statements: monograph], Moscow: INFRA-M, 2021, 278 p.
7. Plotnikov V. S. *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 functioning of the company in the market: monograph], Moscow: Finansy i kredit, 2013, 252 p.
8. Betge I. *Balansovedenie* [Balance studies], Moscow: Izdatel'stvo «Bukhgalterskii uchet», 2000, 454 p.
9. Kohler E. *Dictionary for Accountants*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall, 1957. 574 p.
10. Nidlz B., Anderson Kh., Kolduell D. *Printsipy bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Principles], Moscow: Finansy i statistika, 1997, 496 p.
11. Furubotn E., Rikhter R. *Instituty i ekonomicheskaya teoriya: Dostizheniya novoi institutsional'noi ekonomicheskoi teorii* [Institutions and Economic Theory: Achievements of the New Institutional Economic Theory], St. Petersburg: Izdatel'skii dom Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo universiteta, 2005, 701 p.
12. Khendriksen E. S., Van Breda M. F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Theory of accounting], Moscow: Finansy i statistika, 1997, 574 p.
13. Henderson S. and Peirson C. G. *Financial Accounting Theory: Its Nature and Development*. Melbourne: Longman Cheshire, 1983. 381 p.
14. Hicks J. R. *The Two Traids, Lecture I*. In: *Critical Essays in Monetary Theory*, 1-16. Oxford: Clarendon, 1967. 219 p.
15. Harold Demsetz *The American Economic Review*, Vol. 57, No. 2, *Papers and Proceedings of the Seventy-ninth Annual Meeting of the American Economic Association*. (May, 1967), pp. 347-359. (In Engl.).

About the authors

Victor S. Plotnikov – Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia.
Author SPIN-code: 5819-6102. ORCID ID 0000-0001-7214-1847
E-mail: vcplotnikov@yandex.ru

Olesya V. Plotnikova – Doctor of Economics, associate Professor, Professor of the Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia.
Author SPIN-code: 8383-7410. ORCID ID 0000-0002-2384-6418
E-mail: vcplotnikov@yandex.ru