

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ: ДОГОВОРНЫЕ ОБЯЗАННОСТИ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА КАК ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

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

^a доктор экономических наук, 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:

Reg. № 304/2020
Получена 19.05.2020
Получена в доработанном виде 25.05.2020
Одобрена 02.06.2020
Доступна онлайн 16.07.2020

УДК 657.1
JEL: M40, M41

Ключевые слова:

обязательства,
обязанности,
экономические ресурсы, бухгалтерского учета путем включения в него новых экономических
Концептуальные основы явлений, таких как обязанности и обязательства, позволяющих в

Аннотация

Предмет. В статье приводится доказательство необходимости отражения обязанностей и обязательств в бухгалтерском учете как экономических явлений хозяйственной деятельности организаций и элементов финансовой отчетности.

Цели. Объяснение подхода к определению содержания обязанностей и обязательств в системе бухгалтерского учета, предполагающего более полное отражение в финансовой отчетности экономических явлений. Раскрытие содержания обязанностей и обязательств, позволяющих гармонизировать положения нормативной и позитивной экономики в организации бухгалтерского учета. Определение их назначения в структуре счетов бухгалтерского учета при их агрегации в структуру бухгалтерского баланса.

Методология. Определение перспективных направлений развития теории и практики бухгалтерского учета основано на анализе институциональной экономики, Концептуальных основ представления финансовых отчетов, концепции Интегрированной отчетности, позволивших расширить сферу применения бухгалтерского учета за счет отражения таких экономических явлений хозяйственной жизни организации, как обязанности и обязательства.

Результаты. Доказано, что договорные обязательства следует рассматривать как следствие наличия у организации обязанности, возникающей в результате прошлых событий. Содержание обязательств определяется передачей экономического ресурса в будущем. Обязательства по договору к исполнению должны быть зафиксированы и оценены в бухгалтерском учете на момент подписания договора (офертной формы). Экономическое содержание договорных обязательств существенно отличается от бухгалтерского понимания дебиторской и кредиторской задолженности.

Выводы. Сделан вывод о необходимости и возможности развития

представления некоторой степени изменить ретроспективность информации за счет финансовых отчетов введения в его структуру новых объектов.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

Для цитирования: Плотников В.С., Канапинова С.С. Концептуальные основы: договорные обязанности и обязательства как элементы финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. – 2020. – Т. 23, № 7. – С. 726 – 741.
<https://doi.org/10.24891/ia.23.7.726>

Концептуальные основы представления финансовых отчетов (далее – Концептуальные основы) можно охарактеризовать как комплексную разработку принципов и подходов в учете *фактов*¹, отражающих *экономические явления*, которые опираются на логически сформированную систему экономической и институциональной теорий, так как «центральным звеном любой области знаний, в том числе и экономической науки, является факт. Факт как нечто элементарное, изучение и интерпретация чего и составляет предмет как теории, так и практики» [1, с. 31].

Тем не менее, М.Л. Пятов и И.А. Смирнова, как, впрочем, и большинство исследователей бухгалтерского учета сводят понятие факта к свершившемуся факту хозяйственной жизни организации. Так, например, Я.В. Соколов следующим образом трактует предмет бухгалтерского учета: «Факты хозяйственной жизни – это то, что учитывает бухгалтер, то, что выступает как предмет и счетоводства и счетоведения» [2, с. 85].

Таким образом, ученые, да и нормативное законодательство ограничивают предмет бухгалтерского учета ретроспективным подходом при отражении свершившихся фактов хозяйственной жизни и хозяйственного процесса в организации. Между тем, «...теория, которая придает фактам значимость, часто бывает полезной, даже если она отчасти и ложна, потому что она высвечивает явление, которое раньше никто не наблюдал, изучает те факты, которые не изучались, дает толчок для более широких и продуктивных исследований» [3, с. 2].

С этой точки зрения, последняя редакция Концептуальных основ представлена в качестве нового этапа развития теории бухгалтерского учета, направляя работу научного сообщества бухгалтеров на исследование *фактов экономических явлений*. «Финансовые отчеты предоставляют информацию об экономических ресурсах отчитывающейся организации, правах требования к ней и эффекте от операций, а также прочих событий и обстоятельств, которые привели к изменениям данных ресурсов и прав требования². В некоторых случаях

¹ Здесь и далее – выделено авторами.

² Такая информация в Концептуальных основах обозначается как информация об экономических явлениях.

финансовые отчеты также включают в себя пояснительные материалы об ожиданиях и стратегиях руководства в отношении отчитывающейся организации, а также иные виды прогнозной информации»³.

Следовательно, учетную концепцию экономических ресурсов (как набор прав на имущественный объект, а не сам имущественный объект) и обязанностей контрагентов обменной сделки (вытекающих из условий договора, а не обязательств, начатых исполнением) можно признать в бухгалтерском учете как информационное отражение экономического явления, предопределяющего регистрацию фактов хозяйственной жизни в будущем.

Договорные обязанности как элементы финансовой отчетности

Анализируя положения Концептуальных основ, можно сделать вывод, что если есть определенные экономические ресурсы, которые отражают «право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод»⁴, право, которое можно признать в качестве актива, тогда организация должна отразить свои обязанности в отношении контрагента, взятые на себя по условиям договора или соглашения в системе бухгалтерского учета.

Для этой бухгалтерской процедуры Концептуальные основы приводят понятие «договор к исполнению»: «Договор к исполнению – это договор или часть договора, которые в равной степени являются не исполненными: ни одна из сторон не исполнила ни одну из своих обязанностей или обе стороны в равной степени частично исполнили свои обязанности»⁵.

В этом случае договор к исполнению можно признать как объект бухгалтерского наблюдения, который содержит информацию о праве на экономический ресурс и праве требования передать экономические ресурсы, то есть содержит информацию об обязанности организации, а не об обязательствах, отражающих образовавшийся определенный уровень задолженностей контрагентов друг перед другом.

По существу, понятие обязанности, обозначенное в Концептуальных основах, приближено к его юридической трактовке. Так, в ст. 307 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ)⁶ обязательство представлено следующим образом: «В силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, оказать

³ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 2.2.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

⁴ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.4.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

⁵ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.56.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

⁶ Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 № 51-ФЗ. Часть первая.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/

услугу, внести вклад в совместную деятельность, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности» [4, с. 25]. Таким образом, если убрать из этого определения бухгалтерские термины (должник, кредитор), то юридическое определение обязанности будет почти соответствовать бухгалтерскому определению, так как: «обязательство – это существующая в настоящее время обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий»⁷. При этом «первым критерием существования обязательства является наличие у организации обязанности»⁸.

Следовательно, обязанность организации, которая возникает вследствие подписания договора к исполнению, является событием предшествующим появлению обязательств. Тем более, что обязательства, согласно принципу их идентификации с дебиторской и кредиторской задолженностями, должны быть отражены только в момент их погашения.

Такой позиции придерживается и Я.В. Соколов: «В договоре, как правило, отсутствует общий объем обязательств, а указаны только сами условия поставки. В бухгалтерии действует требование приоритета содержания перед формой, то есть в основе учетных записей лежит экономический, а не юридический аспект. В экономическом же смысле обязательство – это кредит, он возникает или когда уже поставлены материалы, и, как следствие, образуется обязательство их оплатить (пассивное обязательство), или когда деньги уплачены, и у поставщика возникает обязательство эти материалы передать покупателю. У последнего возникает право требования на материалы (активное обязательство)»⁹.

Однако и в этом случае Я.В. Соколов сводит факт возникновения обязательств к уже свершившемуся факту хозяйственной жизни, то есть к возникновению определенной задолженности, будь то долг за поставленные поставщиком материалы или, наоборот, задолженность по поставке материалов за уже полученные денежные средства.

На таком определении обязательств настаивает и большинство исследователей бухгалтерского учета.

R. Ma и M.C. Miller формулируют свое определение обязательств следующим образом: «Кредиторская задолженность представляет собой ожидаемый отток денежных средств или иных ресурсов или его текущую стоимость, приведенную по внутренней норме рентабельности (*Internal Rate of Return – IRR*), причем

⁷ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.26.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

⁸ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.28.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

⁹ Бочкарева И.И., Быкова В.А. и др. Бухгалтерский учет: учебник. Под ред. Я.В. Соколова. М.: Велби, Проспект, 2008. С. 771.

породившая такой отток деятельность имела место в прошлом, а неопределенность относительно факта и величины будущего оттока невелика. Обязательства по подлежащим исполнению договорам исключаются. С отсроченными кредитами, не всегда сопряженными с ожидаемым оттоком, оперируют как с кредиторской задолженностью» [5, с. 259–260].

Можно привести еще много трактовок обязательств в бухгалтерском учете.

Н.П. Кондраков конкретизирует это понятие в следующем контексте: «Под дебиторской задолженностью понимают задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации». И здесь же: «Кредиторской называют задолженность данной организации другим организациям, работникам и лицам, которые называются кредиторами»¹⁰.

Понятие кредиторской задолженности у R.T. Sprouse и M. Moonitz: «Кредиторская задолженность коммерческого предприятия – это его обязательства по передаче активов или оказанию услуг, обязательства, которые возникают в результате прошлых или текущих хозяйственных операций и должны быть исполнены в будущем. Под термином «обязательство» (*Obligation*) понимают требование или ряд требований к предприятию, срок погашения и независимая величина каждого из которых известны или могут быть достаточно точно определены» [6, с. 37].

Можно было бы привести еще много трактовок обязательств известных ученых, таких как Й. Бетге [7], Е. Kohler¹¹, Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл [8], В.С. Плотников и О.В. Плотникова [9–11], Э. Фуруботн и Р. Рихтер [12], Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [13], S. Henderson и С.Г. Peirson [14].

Все эти определения, в том числе приведенные определения понятия «обязательство», во многом схожи, но при этом одновременно отличаются друг от друга по той причине, что каждый автор высказывает свое мнение именно о различных видах обязательств, в частности о дебиторской и кредиторской задолженности или расчетов по ним.

Самое главное, что обязательство в этом случае считается признанным по факту хозяйственной жизни, то есть в момент возникновения или завершения операции по передаче актива. Другими словами, обязательство, как дебиторская и кредиторская задолженность, является производным от факта хозяйственной жизни. С этим нельзя не согласиться, но данные операции не отражают источника (экономического явления), предшествующего возникновению обязательств по факту хозяйственной жизни.

Перечисленные авторы основное внимание уделяют тому, что обязательства возникают и признаются в бухгалтерском учете по моменту совершения факта

¹⁰ Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет и аудит: учебник. М.: Перспектива, 2000. С. 421.

¹¹ Kohler E. Dictionary for Accountants. Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice Hall, 1957.

хозяйственной жизни, то есть по сумме долга, возникающего после заключения транзакции по факту хозяйственной жизни. Именно поэтому понятие обязательства в юридическом и бухгалтерском смысле не совпадает. Такое несоответствие вызвано отсутствием в бухгалтерском учете категории «обязанности», вытекающей из условий договора, который следует рассматривать в качестве необходимости выполнения взятых на себя действий сторонами обменной сделки для выполнения условий договора.

При раскрытии экономического содержания договорных обязанностей и их взаимосвязи с понятием «обязательства» мы будем придерживаться принципов Концептуальных основ, в которых обязательство вытекает из принятых сторонами по договору к исполнению обязанностей, так как именно «обязанность является необходимостью или ответственностью, избежать которых организация не имеет практической возможности. Обязанность всегда возникает перед другой стороной (или сторонами). Такой другой стороной (или сторонами) может быть физическое лицо или организация, группа физических лиц или организаций или общество в целом. Не обязательно точно знать сторону (или стороны), перед которыми имеется обязанность»¹².

Следовательно, обязанность, возникающая по условиям договора, является исходной точкой возникновения обязательств и права на экономические ресурсы. Исходя из этой позиции, Концептуальные основы определяют: «Первым критерием существования обязательства является наличие у организации обязанности»¹³. Для этого в структуру бухгалтерских процедур, отражающих обязанности и связанную с ними залоговую систему, при не исполнении принятых по договору к исполнению обязанностей предлагаем ввести счет «Обязанности по договору к исполнению», не подразумевающий движение материальных ресурсов и отличающийся экономическим содержанием от счетов, отражающих факты хозяйственной жизни, в корреспонденции со счетом «Экономические ресурсы», отражающим право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод и, следовательно, является активом.

В целом договорные или контрактные обязанности хоть и являются только юридически обязывающими, содержат серьезный экономический смысл, требующий поэтапного отражения действий в обменной сделке в бухгалтерском учете, так как исполнение обязанностей по договору к исполнению в конечном итоге приводит к переходу контроля за экономическими ресурсами у контрагентов. Поэтому «второй критерий существования обязательства заключается в том, что обязанность предусматривает передачу экономического

¹² Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.29.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

¹³ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.28.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

ресурса»¹⁴. В таком контексте обязанность увязывается с обещанием контрагентов действовать в соответствии с условиями договора к исполнению по передаче экономического ресурса.

Для исполнения этого критерия в бухгалтерском учете договорная обязанность должна быть идентифицирована с правом на экономический ресурс и обозначена в идентичной оценке. Нарушение обещаний, то есть договорных обязанностей, должно юридически регулироваться залоговой системой, штрафами, пени, неустойками.

На этот факт указывал и О. Уильямсон: «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» [15, с. 273].

В англо-американской школе учета термины «обязанности» и «обязательства» имеют практически одинаковое экономическое содержание. Именно поэтому О. Уильямсон отмечает следующее: «предлагаю зарезервировать термин «обязательство» для описания экономического обмена. Таким образом, при исследовании обмена различаются достоверные и недостоверные обязательства» [15, с. 273].

С точки зрения экономистов, договоры к исполнению представляют собой соглашения, которые контрагенты обязуются соблюдать при взаимном исполнении взятых на себя обязанностей. Экономисты рассматривают такие соглашения об обменной сделке как соответствующие друг другу и соизмеримые.

Именно такие соглашения О. Уильямсон рассматривает как «достоверные обязательства», поэтому «обязанность должна потенциально приводить к необходимости того, чтобы организация передала экономический ресурс другой стороне (или сторонам)»¹⁵.

Следовательно, обязательства – это определенные действия по исполнению обязанностей, принятых на себя по договору в обменной сделке. В то же время договорная обязанность не содержит на момент подписания договора по обменной сделке какого-либо материального наполнения исполнения сделки. Главное, чтобы такая обязанность уже была отражена в договоре, зафиксирована в системе финансового учета и предварительно оценена. По сути, обязательства – это события, предопределяющие действия по исполнению взятых контрагентом

¹⁴ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.36.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

¹⁵ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.37.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

по договору к исполнению обязательств. Это соответствует и *третьему* критерию существования обязательства, который заключается в следующем: «Существующая обязанность возникла в результате прошлых событий, только если:

- 1) организация уже получила экономические выгоды или выполнила то или иное действие;
- 2) следовательно, организация будет должна или может быть обязана передать экономический ресурс, который в противном случае она не должна была бы передавать»¹⁶.

В экономическом понимании обязанность по договору к исполнению предполагает будущие потоки средств, генерируемые в процессе передачи экономических ресурсов, то есть при передаче права собственности на экономические ресурсы (офертной формой), использование которой может быть подтверждено акцептом или истечением срока действия договора к исполнению.

Следовательно, как экономические ресурсы, которые отражают право с потенциалом создания экономических выгод и являются активом, так и экономические обязанности организации по передаче экономических ресурсов, являющиеся пассивом, отражают определенные экономические явления и должны быть элементами теории бухгалтерского учета или субстанциональной бухгалтерии, «цель которой *рассмотреть хозяйственные процессы в их органическом единстве*» [16, с. 193].

Бухгалтеру необходимо исходить из того, что при отражении действий по исполнению обязательств, взятых на себя организацией, и существующих экономических ресурсов он может объяснить:

- 1) обязанности организации как аргумент возникновения обязательств – источника факта хозяйственной жизни;
- 2) действия по исполнению взятых на себя обязанностей через значение существующего экономического ресурса.

В такой ситуации бухгалтеру необходимо обратить внимание на хозяйственные договоры к исполнению, являющиеся объектами бухгалтерского наблюдения и отражающие обязанности, принятые к исполнению контрагентами.

Однако для этого потребуются формирование отдельного фонда счетов бухгалтерского учета в целях отражения их стоимости в отдельных разделах баланса, отличных от статей баланса, отражающих факты хозяйственной жизни. Например, счет «Немонетарные экономические ресурсы» и счет «Немонетарные

¹⁶ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.43.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

экономические обязанности». При этом оценка немонетарных экономических ресурсов должна базироваться на фиксированной сумме общей покупательной способности объектов обменной сделки.

Рассматривая достоверные договорные обязанности, не следует забывать и о достоверных угрозах, которые должны быть обозначены в договорах. Такие обязанности представляют односторонние усилия по получению односторонней экономической выгоды. В этом случае О. Уильямсон подчеркивает то, что залоговая система должна минимизировать риски неисполнения обязанностей по исполнению условий договора, взятых на себя сторонами обменной сделки. Риски той и другой стороны сделки сопряжены с затратами организаций и определяются, по существу, трансакционными издержками.

Давайте несколько абстрагируемся от высказывания О. Уильямсона, смешивающего понятие «обязанности» и «обязательства». Такая характеристика присуща мнению многих экономистов и сегодня. О. Уильямсон подчеркивает: «Использование простой модели «заложника» позволяет раскрыть одно- и двусторонние отношения обмена, расширить возможности прикладного применения концепции специфического капитала, а также внести ясность в вопрос о том, каким образом следует при анализе отношений объема описывать связанные с ним затраты» [15, с. 277].

В основе своего исследования О. Уильямсон говорит, что в модели «заложника» лежит концепция применения специфического капитала, не раскрывая его содержания. В соответствии с международной концепцией интегрированной отчетности, на сегодняшний день можно говорить о концепции клиентского капитала, вернее, его части, формируемой за счет получаемых штрафов, пени, неустоек и т.п., позволяющих покрывать расходы (потери) по не исполненным обязанностям по договору, взятыми на себя контрагентами.

Формирование клиентского капитала в качестве резерва денежных средств в активе баланса соответствует требованиям МСФО, которые запрещают создание резервов в пассиве. Следует отметить, что в российской экономике достаточно широко используется другой подход при создании резервной системы и отражении бухгалтерских процедур формирования резервного капитала. Цель этого подхода заключается в резервировании части чистой прибыли для погашения возможных убытков непредвиденных расходов и обязательств, в том числе на погашение сомнительных долгов. При этом в соответствии с п. 1 ст. 35 Федерального закона «Об акционерных обществах»¹⁷ акционерные общества обязаны создавать резервный фонд, минимальный размер которого составляет 5% уставного капитала.

¹⁷ Об акционерных обществах: Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 04.11.2019, с изм. от 07.04.2020).

Складывается бухгалтерский парадокс. Сторонний экономический агент (поставщик, покупатель) не выполняет свои обязанности полностью или частично, а организация за счет чистой прибыли собственников обязана списывать его задолженность. Это исключительно бухгалтерский прием, не имеющий под собой экономического обоснования. Такая бухгалтерская процедура выглядит запутанно даже для профессионального бухгалтера, не говоря уже о собственниках, которые, как правило, не обращают внимания на экономическую целесообразность такого подхода, поскольку этот бухгалтерский прием разрешен законодательно.

Рассмотрим содержание договорных обязательств, которые являются элементом предмета бухгалтерского учета и имеют юридическое и экономическое содержание. Традиционно обязательства, вытекающие из договора к исполнению, фиксируются в бухгалтерском учете с момента начала исполнения обязанностей по договору исполнением одной из сторон. Я.В. Соколов отмечал: «Камеральная бухгалтерия, особенно в ее развитой форме, предполагает учет сметы и обязательств, вытекающих из договоров, а не только их выполнения» [2, с. 88]. Такой подход находит все большее применение, например, в Концептуальных основах, МСФО (IFRS) 15 – «Выручка по договорам с покупателями» и др.¹⁸.

В статье мы предпринимая попытку применить этот подход при обосновании и признании в учете обязанностей и обязательств. Так, второй критерий признания договорных обязательств предполагает передачу экономических ресурсов, вернее, предусматривает передачу права на экономический ресурс, если произойдет некоторое действие в будущем, отражающее передачу экономического ресурса под контроль другой стороны по договору.

«Чтобы данный критерий соблюдался, обязанность должна потенциально приводить к необходимости того, чтобы организация передала экономический ресурс другой стороне (или сторонам)»¹⁹. Другими словами, организация-продавец либо имеет в наличии экономический ресурс, который она обязана передать контрагенту, обладающему правом на него, либо потенциально может его создать и передать контрагенту в будущем после создания.

В таком случае о договорных обязанностях и обязательствах в большей степени приходится говорить с юридической позиции, так как по признанному на сегодняшний день правилу бухгалтерского учета доходы и расходы по обменной сделке принимаются к учету только с момента исполнения договора, а обязанности и обязательства рекомендуется отражать за балансом. Однако на практике этот прием не применяется.

¹⁸ Применение МСФО: в 3 ч.: пер. с англ. 7-е изд., перераб. и доп. М.: Альпина Паблишер, 2016. 964 с.

¹⁹ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.37.
URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979

В то же время Международный стандарт по интегрированной отчетности ориентирует нас на другой подход – «анализ существующего распределения ресурсов и того, как организация будет сочетать ресурсы или осуществлять будущие инвестиции для достижения плановых результатов»²⁰.

Другими словами, информация о существующих обязанностях и обязательствах, зафиксированная в отчетности, будет весьма полезна широкому кругу пользователей не только для управления, но и для оценки будущего финансового состояния. Фиксируя обязанности в рамках обязательств на счетах бухгалтерского учета, мы сможем сформировать определенные резервы на покрытие возможных в будущем расходов [17].

В большинстве случаев в обменной сделке обязательства возникают из условий договора, требований законодательства и в прочих случаях. Они юридически закреплены для сторон, перед которыми имеются обязанности.

Следовательно, обязательства конкретизируют договорные обязанности к исполнению, придают им конкретный объем и фиксированную сумму денежных средств или других активов. Исходя из изложенного, можно определить следующие свойства договорных обязательств к исполнению.

1. Договорные обязательства следует рассматривать как следствие наличия у организации обязанностей, возникающих в результате прошлых событий.
2. Содержание обязательств определяется передачей экономического ресурса в будущем.
3. На момент возникновения договорного обязательства в бухгалтерском учете должен быть отражен переход права собственности на экономические ресурсы между участниками обменной сделки.
4. Обязательство по договору к исполнению должно быть зафиксировано и оценено в бухгалтерском учете на момент его подписания (офертной формы). При этом стоимость офертного обязательства, как правило, будет отличаться от стоимости исполненного обязательства, признанного по факту хозяйственной жизни.
5. Экономическое содержание договорных обязательств существенно отличается от бухгалтерского понимания дебиторской и кредиторской задолженностей.
6. Для отражения договорных обязательств должен быть создан специальный фонд счетов бухгалтерского учета, впоследствии агрегированных в отдельный раздел баланса.

²⁰ Международный стандарт интегрированной отчетности, п. 3.8. Российская региональная сеть по интегрированной отчетности. URL: https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/04/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf

Список литературы

1. *Пятов М.Л., Смирнова И.А.* Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности. М.: 1С-Паблишинг, 2008. 199 с.
2. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 473 с.
3. *Jung C.G.* Symbols of Transformation. Collected Works. Vol. 5. New York, Princeton University Press, 1956.
4. *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.
5. *Ma R., Miller M.C.* Conceptualising the Liability. *Accounting and Business Research*, 1978, vol. 8, iss. 32, pp. 258–265.
URL: <https://doi.org/10.1080/00014788.1978.9728728>
6. *Sprouse R.T., Moonitz M.* A Tentative Statement of Broad Accounting Principles for Business Enterprises. New York, AICPA, 1962, pp. 6–27.
7. *Бетге Й.* Балансоведение. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 454 с.
8. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. 496 с.
9. *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/viewer>
10. *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/viewer>
11. *Плотников В.С., Плотникова О.В.* Концепция позиционного учета договорных обязательств // *Бухгалтерский учет*. 2013. № 9. С. 122–125.
URL: <http://www.buhgalt.ru/ftpgetfile.php?id=455>
12. *Фуруботн Э., Рихтер Р.* Институты и экономическая теория: Достижения новой институциональной экономической теории. СПб.: Санкт-Петербургский государственный университет, 2005. 701 с.

13. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. 574 с.
14. *Henderson S., Peirson C.G.* Financial Accounting Theory: Its Nature and Development. Melbourne, Longman Cheshire, 1983.
15. *Уильямсон О.И.* Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки, отношенческая контрактация. СПб.: Лениздат, CEV Press, 1996. 702 с.
16. In Memoriam: Ярослав Вячеславович Соколов (1938–2010) / сост. И.И. Елисеева, А.Л. Дмитриев. СПб.: Нестор-История, 2010. 508 с.
17. *Плотников В.С., Плотникова О.В.* Объединение бизнеса и консолидированная финансовая отчетность: монография. М.: ИНФРА-М, 2018. 278 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.

CONCEPTUAL PRINCIPLES: CONTRACTUAL OBLIGATIONS AND LIABILITIES AS ITEMS OF FINANCIAL REPORTING

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. 304/2020
Received 19 May 2020
Received in revised form
25 May 2020
Accepted 2 June 2020
Available online
16 July 2020

JEL classification: M40,
M41

Keywords: liabilities,
obligations, economic
resource, conceptual
principles, financial
reporting

Abstract

Subject. The article provides a rationale for reporting obligations and liabilities in accounting records as economic phenomena of entity's business operations and items of financial reporting.

Objectives. We explain how the substance of obligations and liabilities is defined in accounting, implying that the economic phenomena should be recognized in financial statements more completely. The study is to unveil the substance of obligations and liabilities so as to harmonize the regulatory and positive economy in the accounting process. We determine their purpose as part of accounts when they are aggregated into the balance sheet.

Methods. We determined promising lines of the accounting theory and practice by analyzing the institutional economics, Conceptual Framework for the Financial Reporting, Integrated Reporting Concept that amplified the scope of accounting, since they recognize economic phenomena of business operations, such as obligations and liabilities.

Results. Contractual obligations should be considered as a consequence of obligations that an entity has due to part events. The substance of the contractual obligations depend on the economic resource to be transferred in the future. Contractual obligations should be entered into accounting records and measured as of the signing date of the contract. The economic substance of the contractual obligations significantly differs from the accounting view of accounts receivable and payable.

Conclusions and Relevance. We believe it is necessary and possible to develop the accounting practice by introducing new economic phenomena, such as obligations and liabilities. They help change the retrospective format of the information as new items get added.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

Please cite this article as: Plotnikov V.S., Kanapinova S.S. Conceptual Principles: Contractual Obligations and Liabilities as Items of Financial Reporting. *International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 7, pp. 726–741.
<https://doi.org/10.24891/ia.23.7.726>

References

1. 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.
2. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Principles of the accounting theory]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2000, 473 p.
3. Jung C.G. *Symbols of Transformation. Collected Works. Vol. 5.* New York, Princeton University Press, 1956.
4. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. *Uchet finansovykh instrumentov kak faktor obespecheniya dostovernosti informatsii o funktsionirovanii kompanii na rynke: monografiya* [Accounting for financial instruments as a factor of the reliability of corporate performance in the market: a monograph]. Moscow, Finansy i Kredit Publ., 2013, 251 p.
5. Ma R., Miller M.C. Conceptualising the Liability. *Accounting and Business Research*, 1978, vol. 8, iss. 32, pp. 258–265.
URL: <https://doi.org/10.1080/00014788.1978.9728728>
6. Sprouse R.T., Moonitz M. A Tentative Statement of Broad Accounting Principles for Business Enterprises. New York, AICPA, 1962, pp. 6–27.
7. Baetge J. *Balansovedenie* [Bilanzen]. Moscow, Bukhgalterskii uchetskiy izdatel'stvo Publ., 2000, 454 p.
8. Needles B.E., Anderson H., Caldwell J.C. *Printsiipy bukhgalterskogo ucheta* [Principles of Accounting]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1997, 496 p.
9. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [Concept of positive accounting obligations]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchetskiy zhurnal = International Accounting*, 2013, vol. 16, iss. 23, pp. 9–17. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontsepsiya-pozitivnogo-ucheta-dogovornyh-obyazatelstv/viewer> (In Russ.)
10. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [Concept of constructive obligation as an element of the project concept of integrated international reporting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchetskiy zhurnal = International Accounting*, 2013, vol. 16, iss. 47, pp. 2–11. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontsepsiya-konstruktivnogo-obyazatelstva-kak-element-proekta-kontsepsii-mezhdunarodnoy-integrirrovannoy-otchetnosti/viewer> (In Russ.)
11. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [The concept of itemized accounting for contractual obligations]. *Bukhgalterskii uchetskiy zhurnal = Accounting*, 2013, no. 9, pp. 122–125. URL: <http://www.buhgalt.ru/ftpgetfile.php?id=455> (In Russ.)

12. Furubotn E., Richter R. *Instituty i ekonomicheskaya teoriya: Dostizheniya novoi institutsional'noi ekonomicheskoi teorii* [Institutions and Economic Theory: The Contribution of the Institutional Economics]. St. Petersburg, Saint-Petersburg State University Publ., 2005, 701 p.
13. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1997, 574 p.
14. Henderson S., Peirson C.G. *Financial Accounting Theory: Its Nature and Development*. Melbourne, Longman Cheshire, 1983.
15. 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.
16. *In Memoriam: Yaroslav Vyacheslavovich Sokolov (1938–2010)* [In Memoriam: Yaroslav Sokolov (1938–2010)]. St. Petersburg, Nestor-Istoriya Publ., 2010, 508 p.
17. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. *Ob "edinenie biznesa i konsolidirovannaya finansovaya otchetnost': monografiya* [Business combination and consolidated financial reporting: a monograph]. Moscow, INFRA-M Publ., 2018, 278 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.