

Отражение информации об обязательствах в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Н. В. Ткачук

Доктор экономических наук, профессор,
nattkachuk71@mail.ru

Санкт-Петербургский государственный морской технический университет,
Санкт-Петербург, Россия

Аннотация: Трактовка и оценка обязательств организации имеет важное значение для расчета величины собственного капитала, характеризующего благосостояние собственников организации. Автор выделил недостатки действующего законодательства в регулировании формирования информации об обязательствах организации. В статье обоснована некорректность использования термина «обязательства» применительно к кредиторской задолженности. Проведен анализ характеристик обязательств, отмеченных в МСФО на предмет соответствия им отдельных финансово-хозяйственных операций. Определена кредиторская задолженность, которая не отражена в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Ключевые слова: обязательства, кредиторская задолженность, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Reflection of information about obligations in accounting (financial) statements

N. V. Tkachuk

Dr. Sci. (Econ.), Prof.,
nattkachuk71@mail.ru

Saint Petersburg State Marine Technical University,
Saint Petersburg, Russia

Abstract: The interpretation and assessment of the organization's liabilities is important for determining the amount of equity capital, which characterizes the well-being of the owners of the organization. The author highlighted the shortcomings of the current legislation in regulating the formation of information about the obligations of the organization. The article substantiates the incorrect use of the term «obligations» in relation to accounts payable. The analysis of the characteristics of liabilities noted in IFRS for their compliance with certain financial and business transactions. Accounts payable have been identified, which are not reflected in the accounting (financial) statements of the organization.

Keywords: liabilities, accounts payable, accounting (financial) statements.

Одним из важных показателей, позволяющих собственникам организации оценить свое благосостояние, является показатель «собственный капитал». Величина собственного капитала представляет собой разность между активами и обязательствами организации. Данное положение определяет важность, как трактовки, так и оценки элементов финансовой информации «активы» и «обязательства» (кредиторская задолженность). В данной статье речь пойдет о содержании термина «обязательства». Вместе с тем до сих пор отсутствует определение активов и обязательств в федеральных стандартах по бухгалтерскому учету. Федеральный стандарт по учету дебиторской и кредиторской задолженности пока находится только в планах. Спорные и неоднозначные вопросы, связанные с формированием информации об обязательствах нашли отражение в экономической литературе. Проблемы формирования информации об обязательствах в учете и отчетности отражены в трудах многих отечественных ученых, в их числе: О.А. Агеева, А.В. Зонова, Н.Н. Карзаева, В.В. Ковалев, Вит.В. Ковалев, М.Л. Пятов, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов.

Методологической основой исследования являются анализ и синтез, научная абстракция, обобщение и др.

Цель статьи: выделить недостатки в регулировании формирования информации об обязательствах организации. Задачи исследования:

- обосновать некорректность использования термина «обязательства» применительно к кредиторской задолженности;
- провести анализ характеристик обязательств, отмеченных в МСФО на предмет соответствия им отдельных финансово-хозяйственных операций;
- обосновать наличие кредиторской задолженности, которая не отражается в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Использования термина «обязательства» применительно к кредиторской задолженности. Специалисты в области бухгалтерского учета указывали и указывают на необоснованность использования термина «обязательства» когда речь идет о задолженности организации перед иными лицами. ГК РФ в статье 307 использует термин «обязательство» применительно и к кредиторской и к дебиторской задолженности юридического лица. В данной статье законодатель определяет, что в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.

Поэтому, когда речь идет о задолженности, по которой наше юридическое лицо выступает должником, то, безусловно, юридически правильное использовать термин «кредиторская задолженность». Это не единственный случай некорректного применения терминов в отечественной системе бухгалтерского учета. Совершенно очевидно, что такой подход ухудшает понятность отчетной информации.

Поэтому необходимо на законодательном уровне упорядочить применяемую в системе учета терминологию. Терминология федеральных стандартов по учету и отчетности не должна противоречить терминологии общегражданского законодательства, так как отчетная информация используется для решения очень важных имущественных вопросов и при расчетах с собственниками организации, и при расчетах с кредиторами. Задачи повышения ее достоверности в интересах внешних пользователей относятся к числу первостепенных при формировании системы учета и отчетности хозяйствующего субъекта.¹ В Международных стандартах финансовой отчетности не существует отдельного стандарта, регулирующего формирование информации об обязательствах, основные принципы учета «распределены» по ряду стандартов.

Характеристики обязательств, отмеченные в Концептуальных основах МСФО. Определение «обязательства» в нашей стране определено только в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Это определение, как и основное содержание Концепции, базируется на МСФО. Между тем, как известно, Концепция не относится к федеральным стандартам учета. В определении кредиторской задолженности в МСФО выделены три основные характеристики. Во-первых, это сам факт наличия кредиторской задолженности на конкретную дату. Кредиторская задолженность может быть перед физическим или юридическим лицом или группой лиц, а также перед бюджетом. Она возникает в силу положений закона или деликта, а также договора. МСФО допускает возникновение обязательств и в силу сложившейся деловой практики организации. Таким образом, у организации отсутствует право не заплатить. Вторая характеристика — обязанность организации заключается в передаче экономического ресурса. Под экономическим ресурсом подразумеваются активы организации. Таким образом, следствием погашения обязательства является отток из нее активов. Даже, если в конечном итоге вместо исполнения обязательства передать актив стороне, имеющей право на его получение, организация: 1) освободится от обяза-

¹ Наумова Е.А. Тен К.Ю. Пути повышения достоверности финансовой отчетности в интересах внешних пользователей. Наука сегодня: Международная научно-практическая конференция. — Научный центр «Олимп». — М.: Издательство «Перо», 2015.

тельства посредством переговоров, 2) передаст обязательство третьим лицам или 3) заменит обязательство, заключив новую сделку, считается, что у организации все равно имеется обязательство. Так отмечено в Концептуальных основах. Третья характеристика позволяющая классифицировать обязательства по Концептуальным основам МСФО — наличие какого-то события в прошлом, которое повлияло на возникновение такой задолженности.

В настоящее время отдельные финансово-хозяйственные операции, отражаемые в составе обязательств (IV и V разделы бухгалтерского баланса), таковыми не являются или являются с очень большой натяжкой.

1. Выпуск облигаций, конвертируемых при погашении в акции общества. При выпуске облигаций в обращение, у организации не существует задолженности перед владельцами облигаций выплатить им определенные активы. В настоящее время данная операция отражается следующим образом:

- Дебет сч. 51 «Расчетные счета»
- Кредит сч. 66 «Краткосрочные кредиты и займы», 67 «Долгосрочные кредиты и займы», ссч. «Облигации, подлежащие конвертации в акции».

При конвертации облигаций в акции будут сделаны записи:

- Дебет сч. 66 «Краткосрочные кредиты и займы», 67 «Долгосрочные кредиты и займы», ссч. «Облигации, подлежащие конвертации в акции»
- Кредит сч. 80 «Уставный капитал».

2. Поступление денежных или иных средств за дополнительные акции при их эмиссии, размещаемых путем подписки при увеличении уставного капитала акционерного общества. На основании установленной законодателем процедуры, акции сначала размещаются и оплачиваются, а уже потом увеличивается уставный капитал организации. При этом эмиссия акций может занять определенный период времени. Получаемые от владельцев акций денежные средства отражаются бухгалтерской проводкой:

- Дебет сч. 51 «Расчетные счета»
- Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями».

После регистрации эмиссии, произойдет увеличение уставного капитала:

- Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями»
- Кредит сч. 80 «Уставный капитал».

Хотя не следует и исключать вариант, при котором эмиссия будет признана несостоявшейся и денежные средства, необходимо будет вернуть владельцам незарегистрированного выпуска акций:

- Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями»
- Кредит сч. 51 «Расчетные счета».

С одной стороны, облигации, конвертируемые в акции и средства, полученные за дополнительные акции до момента увеличения уставного капитала, не являются кредиторской задолженностью, так как оттока активов у организации не будет. С другой же стороны, эти суммы еще невозможно классифицировать как «собственный капитал», так как владельцы таких облигаций и лица, внесшие предоплату за акции при ликвидации организации, имеют такие же права, как и другие кредиторы. Вышеизложенное приводит к выводу о том, что вышеупомянутые операции должны отражаться в отчете о финансовом положении организации как промежуточная категория между собственным капиталом и обязательствами: «кредиторская задолженность, подлежащая конвертации в собственный капитал». При этом проценты по таким облигациям до конвертации их в акции, безусловно, должны признаваться обязательствами организации.

Совсем не обязательствами является статья «Доходы будущих периодов», которая не по названию не по содержанию обязательством не является. Эта статья отражает доходы организации, которые относятся к следующим отчетным периодом (по сути это отложенные доходы).

3. Кредиторская задолженность, которая реально существует, но не отражается в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Отдельные обязательства по договорам не находят отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. В частности в состав кредиторской задолженности не включается задолженность за объекты, которые организация контролирует, но которые не являются ее собственностью. Эта задолженность не находит отражение в учете, поскольку в основе отечественных нормативных документов по признанию актива лежит право собственности. В Плане счетов определены счета забалансового учета среди которых выделяется группа для учета объектов, которые организации не принадлежат, но которые она контролирует: 001 «Арендованные основные средства», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию». В автоматизированных системах по учету группа данных счетов имеет свой определенный признак, «отношения к балансу — балансовый или забалансовый счет». Таким образом, данные, накопленные на забалансовых счетах, автоматически не отражаются в отчетности.²

После того, как объект поступает под контроль организации (основные средства в аренду, материалы для дальнейшей переработки, товары для продажи), у нее по договору с владельцем имущества автоматически появляется и ответственность за него перед владельцем, что и выражается в кредиторской задолженности. Также в учете должно быть отражено и само контролируемое имущество, как средство обеспечения данной кредиторской задолженности. Оценка кредиторской задолженности за имущество и оценка самого имущества должна соответствовать стоимости указанной в договоре между владельцем имущества и его хранителем и/или пользователем (по сути это та стоимость которой организация-получатель отвечает перед организацией-собственником) и отражаться записью:

- Дебет сч. «Имущество»
- Кредит сч. «Кредиторская задолженность перед собственником имущества».

Это обстоятельство приводит к недостижимости коллации расчетов. «Инвентаризация обязательств, которая должна проводиться всеми хозяйствующими субъектами, не позволит подтвердить тождественность данных продавца (подрядчика) и покупателя (заказчика)» (с. 38)³. Также введение в действие ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденного Приказом Минфина РФ от 17.09.20 г. № 204н, как отмечает Н.Н. Карзаева, привело к фактическому регламентированию несоответствия информации о величине обязательств в отчетности покупателей (заказчиков) и продавцов (подрядчиков) по договорам, предусматривающим отсрочку (рассрочку) платежа, но не содержащим условия о порядке начисления процентов (с. 36)⁴.

Выводы

В ходе исследования получены следующие выводы.

1. Обосновано некорректное использования термина «обязательства» применительно к кредиторской задолженности. Понятность отчетной информации намного бы выиграла, если бы бухгалтерской законодательство не придумывала свою терминологию, а использовало термины, используемые в нормативных документах, регулирующих правовые вопросы функционирования юридических лиц. Ведь бухгалтерский баланс является основой для решения вопросов по распределению собственности.

2. Анализ характеристик обязательств, отмеченных в концептуальных основах МСФО, привел к выводу о том, что отдельные финансово-хозяйственные операции, отражаемые в составе обязательств, таковыми не являются: 1) облигации, конвертируемые в акции; 2) авансы, полученные за дополнительные акции при их размещении путем подписки; 3) доходы будущих пери-

² Воронова И.В. Автоматизированные системы обработки учетной информации: учебное пособие. — СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2019. 100 с.

³ Карзаева Н.Н. Проблемы оценки кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим рассрочку платежа. Современные технологии в науке и образовании — СТНО-2021. Сборник трудов IV Международного научно-технического форума Т. 10. — Рязань: Рязанский государственный радиотехнический университет имени В.Ф. Уткина, 2021. С. 35–39.

⁴ Там же.

одов. Обосновано предложение о введении промежуточной категории между обязательствами и собственным капиталом для отражения в отчетности информации об обязательствах, конвертируемых в акции и о средствах, внесенных в оплату акций до увеличения уставного капитала организации.

3. Обосновано наличие кредиторской задолженности, которая не нашла отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации: обязательства организации перед собственникам объектов, находящихся под контролем предприятия, которое учитывается в настоящее время на забалансовых счетах. На балансовых счетах организации следует учитывать не только данную задолженность, но и активы организации, находящиеся у организации под контролем. В целом же считаю необходимым посвятить отдельный федеральный стандарт трактовке объектов бухгалтерского учета, так как это не было сделано в самом Законе «О бухгалтерском учете». В отдельных положениях, посвященных обязательствам, необходимо не только раскрыть его определение, но и разобрать сложные ситуации.

Список литературы

1. Наумова Е.А. Тен К.Ю. Пути повышения достоверности финансовой отчетности в интересах внешних пользователей. Наука сегодня: Международная научно-практическая конференция. – Научный центр «Олимп». – М.: Издательство «Перо», 2015.
2. Воронова И.В. Автоматизированные системы обработки учетной информации: учебное пособие. – СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2019. 100 с.
3. Карзаева Н.Н. Проблемы оценки кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим рассрочку платежа. Современные технологии в науке и образовании – СТНО-2021. Сборник трудов IV Международного научно-технического форума. Т. 10. – Рязань: Рязанский государственный радиотехнический университет имени В.Ф. Уткина, 2021. С. 35–39.

References

1. Naumova E.A. Ten K.Yu. Ways to improve the reliability of financial reporting in the interests of external users. Science today: International Scientific and Practical Conference. – Scientific center «Olympus». – М.: Publishing house «Pen», 2015.
2. Voronova I.V. Automated systems for processing accounting information: tutorial. – St. Petersburg: Publishing House of St. Petersburg State Power Plant, 2019. 100 pages.
3. Karzaeva N.N. Problems of assessing accounts payable under contracts providing for installments of payments. Modern technologies in science and education – STNO-2021. Collection of works of the IV International Scientific and Technical Forum. T. 10. – Ryazan: Ryazan State Radio Engineering University named after V.F. Utkin, 2021. S. 35–39.