

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СУЩНОСТИ И КЛАССИФИКАЦИИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Е. А. ГУДКОВА

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
г. Горки, Республика Беларусь, 213407, e-mail: alenagudkova@mail.ru

(Поступила в редакцию 17.03.2021)

В условиях рыночных отношений организация не может существовать без привлечения заемных средств, поэтому обязательства имеются у всех хозяйствующих субъектов. Следовательно, проблемы формирования достоверной информации об обязательствах в бухгалтерском учете и финансовой отчетности являются актуальными в настоящее время. Точное определение сущности обязательств, правильное установление критериев их признания и подходов к классификации являются необходимыми условиями для формирования величины обязательств в учете и отчетности, отражения информации о них на счетах бухгалтерского учета, а также для анализа финансового состояния организации.

В статье проведено исследование нормативно-правовых актов Республики Беларусь, МСФО и трудов ученых-экономистов относительно трактовки «обязательство», проанализированы проблемы его признания. Приводится многообразие существующих в научной литературе подходов к классификации обязательств, которые требуют систематизации и структуризации. На основе критического анализа регламентаций Национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь и международных стандартов, а также различных точек зрения ученых-экономистов, предлагается собственное определение понятия «обязательство», определены характерные условия его признания и приводится научно обоснованная структурированная система классификационных признаков обязательств.

Внесенные предложения по совершенствованию регламентаций, касающихся обязательств, обеспечат более высокий уровень достоверности и качества информации о них в отчетности, а также усилят степень сближения регламентаций по учету обязательств в Национальных стандартах бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь (НСБУ) с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Ключевые слова: *обязательство, признание, классификация, международные стандарты финансовой отчетности, сравнение.*

In the conditions of market relations, an organization cannot exist without attracting borrowed funds, therefore, all economic entities have liabilities. Consequently, the problems of forming reliable information about liabilities in accounting and financial reporting are relevant at the present time. An accurate definition of the essence of liabilities, the correct establishment of the criteria for their recognition and approaches to classification are necessary conditions for the formation of the amount of liabilities in accounting and reporting, the reflection of information about them in the accounting accounts, as well as for the analysis of the financial condition of an organization.

The article examines the normative legal acts of the Republic of Belarus, IFRS and the works of scientists-economists regarding the interpretation of «liabilities», analyzes the problems of their recognition. We have presented a variety of approaches to the classification of liabilities, which exist in scientific literature and require systematization and structuring. Based on a critical analysis of the regulations of the National Accounting and Reporting Standards of the Republic of Belarus and international standards, as well as various points of view of academic economists, we propose our own definition of the concept of «liabilities», define the characteristic conditions for their recognition and provide a scientifically grounded structured system of classification signs of liabilities.

The proposals made to improve the regulations regarding liabilities will ensure a higher level of reliability and quality of information about them in the reporting, as well as increase the degree of convergence of regulations for the accounting of liabilities in the National Accounting and Reporting Standards of the Republic of Belarus (NAS) with the requirements of International Financial Reporting Standards (IFRS).

Key words: *liabilities, recognition, classification, international financial reporting standards, comparison.*

Введение

В настоящее время в области бухгалтерского учета происходят значительные изменения, связанные с его реформированием согласно требованиям рыночной экономики и международных стандартов финансовой отчетности. Как известно, методология бухгалтерского учета обязательств в значительной степени зависит от содержания лежащих в ее основе экономических категорий.

В условиях реформирования белорусской системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО особую значимость приобретают вопросы адаптации требований МСФО к отдельным объектам бухгалтерского учета, в число которых входят обязательства. В настоящее время появляется множество проблем, связанных с идентификацией, классификацией и признанием обязательств организации в соответствии с требованиями МСФО.

Итоги исследований отечественной системы бухгалтерского учета и научной литературы свидетельствуют об отсутствии исчерпывающих регламентаций по данным вопросам. В нормативно-правовой системе правила оценки и отражения в учете и в отчетности регламентированы не для всех видов обязательств. Во многих ситуациях возникают неурегулированные вопросы, связанные с определением и классификацией обязательств как объекта учета. Исследования также выявили отличия

современных правил учета обязательств в Республики Беларусь от требований Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО). В связи с этим совершенствование регламентаций, касающихся обязательств, является одним из наиболее актуальных направлений дальнейшего реформирования белорусского бухгалтерского учета.

Целью проводимого исследования является изучение экономической сущности и классификации обязательств, а также разработка авторского определения понятия «обязательство» и научно обоснованной их классификации в зависимости от различных признаков.

Основная часть

Процесс реформирования бухгалтерского учета обязательств должен представлять собой комплексный и системный подход, охватывающий все аспекты бухгалтерского учета обязательств, начиная с развития его теоретических основ.

Исследование нормативно-правовых актов Республики Беларусь, МСФО и трудов ученых-экономистов выявило расхождения во мнении относительно понятийного аппарата категории «обязательство», которые представлены в таблице.

Исследование категории «обязательство» в нормативных актах и специальной экономической литературе

Определение понятия «обязательство»	Наименование нормативного акта или автора
В силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как-то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.	Статья 288 Гражданского Кодекса Республики Беларусь [1]
Обязательства – это задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации.	Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [2]
Обязательство – это существующая в настоящее время обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий. Для того чтобы обязательство существовало, необходимо соблюдение всех трех критериев: у организации имеется обязанность; данная обязанность заключается в передаче экономического ресурса; данная обязанность существует в настоящее время в результате прошлых событий.	Основополагающий документ МСФО «Концептуальные основы представления финансовых отчетов» [3]
Кредиторская задолженность, находящаяся в разделе «Краткосрочные обязательства» и «Долгосрочные обязательства» пассива баланса.	Кондраков Н. П. [4]
Это дебиторская и кредиторская задолженность, представляющая собой кредит отношений между различными лицами.	Соколов Я. В. [5]
Обязательства организации представляют собой часть стоимости ее имущества, приобретенного в счет обязательства вернуть поставщику, банку или другому кредитору деньги или ценности, эквивалентные стоимости такого имущества.	Ларионова А. Д., Нечитайло А. И. [6].
В обязательствах воплощена конкретная задолженность, требующая погашения, либо обязанность действовать (выполнять что-либо) определенным образом, например, устранять неисправности в проданной продукции или выполнить предварительно оплаченную работу.	Палий В. П. [7]
Под обязательством понимается задолженность организации перед другими юридическими и физическими лицами, погашение которой неизбежно приведет к уменьшению ресурсов, содержащих экономические выгоды»	Дружиловская Т. Ю., Игонина Т. В. [8]

Как видно из табл. 1, часть авторов, а также МСФО, под обязательством понимает задолженность именно той организации, которая ведет бухгалтерский учет и составляет бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Одновременно имеются научные публикации, в которых термин «обязательство» применяется и для обозначения задолженности других юридических и физических лиц, т.е. в отношении дебиторской задолженности, в частности так считает Я. В. Соколов [5]. С его точки зрения, на это есть все юридические основания, поскольку природа обязательств состоит из требования (дебиторской задолженности) и обязанности (кредиторской задолженности).

Выбор варианта трактовки определения «обязательства» важен, поскольку формируемая в бухгалтерском учете информация является базой для составления достоверной бухгалтерской отчетности. С этой целью предлагаем следующее определение данного понятия: *обязательство – это задолженность организации перед другими юридическими и физическими лицами, возникшая из событий прошлых периодов, имеющая определенные сроки исполнения, погашение которой приведет к оттоку ее ресурсов, содержащих экономическую выгоду.*

Следовательно, по нашему мнению, обязательство определяется следующими характерными признаками:

- основывается на общей трактовке обязательства как задолженности, погашение которой приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономическую выгоду;

- указывает на задолженность перед другими юридическими и физическими лицами именно той организации, в которой ведется учет;
- должно иметь место на определенную дату и являться следствием прошлых событий;
- должно быть выполнено с неизбежностью в связи с необходимостью погашения обязательства;
- срок выполнения обязательства должен быть установлен, хотя точная дата может быть неизвестна;
- оценка может быть достоверно определена.

Обозначив экономическую сущность обязательств с целью правильной организации их учета, контроля и управления, необходимо также рассмотреть классификацию обязательств в зависимости от различных признаков. При этом классификация обязательств в бухгалтерском учете – это процедура, направленная на подразделение их на группы, обладающие определенными признаками. Проблемы построения классификационных моделей поднимались в работах многих ученых, но любая из предлагаемых классификаций характеризуется определенной степенью условности и подчиненностью конкретной систематизации данных.

Так, А. Смольский [9] обязательства рекомендует классифицировать по следующим основаниям:

1. По субъективному признаку, в зависимости от того, перед кем образовалась задолженность у организации, обязательства можно подразделить на три вида:

- перед собственниками по первоначальным вкладам в уставный (складочный) капитал, а также образующимся в процессе хозяйственной деятельности (резервный или добавочный капитал, нераспределенная прибыль);

- перед персоналом организации по заработной плате;

- перед третьими лицами (контрагентами, государственными органами, банками и т. д.).

2. По принадлежности обязательств, т.е. в зависимости от того, кому именно они принадлежат:

- на собственный капитал (уставный, резервный, добавочный), который не погашается организацией в процессе осуществления своей деятельности;

- на заемный (задолженность по зарплате или перед банками), который погашается в определенные сроки.

3. По срочности:

- краткосрочные (со сроком исполнения не более 12 месяцев);

- долгосрочные (со сроком исполнения более 12 месяцев).

4. По определенности размера:

- обязательства, по которым размеры платежей заранее известны (платежи по кредитным договорам, оплата по договорам с поставщиками и подрядчиками);

- оценочные обязательства, по которым размеры платежей заранее неизвестны и зависят от определенных условий (по гарантийному обслуживанию, по неоконченным судебным разбирательствам и т.д.).

Т. Ю. Дружиловская и Т. В. Игонина [8] предложили классификацию видов обязательств в разрезе следующих признаков:

1. Наличие регламентаций в нормативных документах по бухгалтерскому учету:

- регламентированные бухгалтерскими стандартами (налоговые, оценочные, условные обязательства и по кредитам и займам);

- нерегламентированные бухгалтерскими стандартами (обязательства по оплате труда, финансовые, по аренде, торговая кредиторская задолженность).

2. Основа возникновения:

- основанные на законодательстве (налоговые обязательства, по социальному страхованию и т. д.);

- основанные на договоре (обязательства, основанные на договорах займа, купли-продажи, трудовых договорах и т. д.);

- основанные на деловой практике (гарантийные обязательства и т. д.).

3. Соотношение периода признания и погашения:

- долгосрочные обязательства, погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты;

- краткосрочные обязательства, погашение которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты;

- с неопределенным сроком погашения (оценочные и условные обязательства).

4. В зависимости от точности оценки:

- имеющие точную оценку (обязательства: по налогам и сборам, перед внебюджетными фондами, по договорам купли-продажи, подряда, аренды, трудовым договорам и т. д.);
- оцениваемые на основе актуарных расчетов (обязательства по пенсионным планам, которые существуют в зарубежной практике учета);
- обязательства, неопределенные по величине (оценочные и условные обязательства).

5. В зависимости от требований к последующей оценке:

- отражаемые в неизменной оценке (обязательства по договорам купли-продажи, подряда, аренды, трудовым договорам и т. д., оцениваемые по фактической стоимости);
- переоцениваемые в связи с применяемым видом оценки (оценочные обязательства, оцениваемые по дисконтированной стоимости);
- выраженные в иностранной валюте (обязательства, выраженные в иностранной валюте).

6. В зависимости от обязательности отражения в отчете о финансовом положении:

- отражаемые в качестве обязательства в отчете о финансовом положении (обязательства, имеющие надежную оценку и высокую вероятность уменьшения ресурсов, содержащих экономическую выгоду);
- не отражаемые в качестве обязательства в отчете о финансовом положении, но раскрываемые в отношении их характера в других отчетных формах (условные обязательства).

7. В зависимости от обязательности обособления от других видов обязательства:

- отражаемые обособленно в обязательном порядке (обязательства: по кредитам и займам, оценочные, отложенные налоговые);
- отражаемые обособленно в зависимости от определенной организацией степени детализации (согласно российскому законодательству к ним относятся кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками, по налогам и сборам, по оплате труда и т. д.).

Вместе с тем И. И. Сапего [10] и О. Солдаткина [11] дополнительно выделили следующие классификационные признаки обязательств:

1. По валюте платежа:

- задолженность, выраженная в рублях;
- задолженность, выраженная в иностранной валюте.

2. По степени обеспечения:

- обеспеченные залогом, поручительством, гарантией;
- не обеспеченные залогом, поручительством, гарантией.

3. По времени возврата:

- нормальная (в пределах установленного срока);
- просроченная (неоправданная, которая возникает в результате нарушения расчетной и финансовой дисциплины и иных причин).

4. По продолжительности влияния на финансовое положение организации выделяются:

- устойчивые обязательства (постоянно перетекающие из баланса в баланс суммы);
- колеблющиеся обязательства (т. е. суммы превышения постоянно присутствующего минимума).

Приведенные учеными-экономистами классификации обязательств указывают на их многообразие. Однако, по нашему мнению, необходимо добавить систематизацию данных объектов учета по их экономическому содержанию согласно отражению обязательств в бухгалтерском балансе: обязательства по кредитам и займам, кредиторская задолженность, отложенные налоговые обязательства, доходы будущих периодов, резервы предстоящих платежей и прочие обязательства.

Таким образом, на основании проведенного анализа научной литературы и существующей нормативно-правовой базы предлагаем **классифицировать обязательства по следующим наиболее значимым направлениям:**

1. По составу субъектов обязательства:

- перед юридическими лицами (индивидуальными предпринимателями);
- перед физическими лицами (работниками предприятия);
- перед налоговыми органами;
- перед бюджетными фондами;
- перед кредитными организациями;
- перед учредителями;
- перед дочерними обществами.

2. По продолжительности периода погашения:

- краткосрочные (со сроком исполнения не более 12 месяцев);

– долгосрочные (со сроком исполнения более 12 месяцев).

3. По определенности размера:

– обязательства, по которым размеры платежей заранее известны (взносы по кредитным договорам банков, оплата по договорам с поставщиками и подрядчиками);

– оценочные обязательства, по которым размеры платежей заранее неизвестны и зависят от определенных условий (по неоконченным судебным разбирательствам, по гарантийному обслуживанию, по мероприятиям, связанным с реструктуризацией предприятия).

4. По валюте платежа:

– задолженность, выраженная в белорусских рублях;

– задолженность, выраженная в иностранной валюте.

5. По источникам возникновения:

– договор (обязательства, возникшие на договорах купли-продажи, трудовых договорах и т. д.);

– закон (обязательства, возникшие в силу действия закона: задолженность по налогам и сборам, по социальному страхованию и обеспечению);

– деликт (причинение вреда).

6. По степени обеспечения:

– обеспеченные залогом, поручительством, гарантией;

– не обеспеченные залогом, поручительством, гарантией.

7. По времени возврата:

– в пределах установленного срока (обязательства, вытекающие из установленных правил расчетов, срок которых еще не наступил);

– просроченная (с истекшим сроком исковой давности).

6. В зависимости от обязательности отражения в бухгалтерском балансе:

– отражаемые в качестве обязательства в бухгалтерском балансе;

– не отражаемые в качестве обязательства в бухгалтерском балансе (условные обязательства).

7. По экономическому содержанию обязательств согласно их отражения в бухгалтерском балансе:

– обязательства по кредитам и займам;

– обязательства по лизинговым платежам;

– кредиторская задолженность;

– отложенные налоговые обязательства;

– обязательства, предназначенные для реализации;

– доходы будущих периодов;

– резервы предстоящих платежей;

– прочие обязательства.

Рекомендуемая научно обоснованная структурированная система классификационных признаков позволит выделить те виды обязательств, по которым отличаются подходы к их признанию, оценке и отражению в учете и отчетности, а также организовать синтетический и аналитический учет обязательств исходя из запросов управления.

Заключение

Подытоживая исследование теоретических аспектов бухгалтерского учета обязательств, в частности их идентификации, условий признания и классификации, можно сделать вывод, что в системе Национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь до сих пор существуют отдельные нерешенные вопросы, которые требуют дальнейшего уточнения и разработки. Продолжение работы в данном направлении необходимо для усиления степени сближения регламентаций по учету обязательств белорусских НСБУ с МСФО.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г., № 218-3: [Электронный ресурс]: принят Палатой представителей 28 октября 1998 г.: одобр. Советом Респ. 19 ноября 1998 г.: в ред. Закона Респ. Беларусь от 29.06.2020 г. № 33-3 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2021.

2. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3: в ред. Закона Респ. Беларусь от 17.07.2017 г. № 52-3 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2021.

3. Концептуальные основы представления финансовых отчетов [Электронный ресурс] – URL: http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/34753_GVT_Conceptual_Framework_March_2018_Final.pdf – Дата доступа: 20.02.2021.

4. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): учеб. / Н. П. Кондраков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 584 с.

5. Соколов, Я. В. Обязательства – что это? / Я. В. Соколов // [Электронный ресурс]. – URL: <https://buh.ru/articles/documents/13743> – Дата доступа: 20.02.2021.
6. Ларионов, А. Д. Бухгалтерский учет / А. Д. Ларионов, А. И. Нечитайло. – М.: Проспект, 2011. – 368 с.
7. Палий, В. Ф. Современный бухгалтерский учет / В. Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 280 с.
8. Дружиловская, Т. Ю. Бухгалтерский учет обязательств организаций в системах российских и международных стандартов: теоретический аспект. / Т. Ю. Дружиловская, Т. В. Игонина // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 45(243). – С. 2–13.
9. Смольский, А. Управление обязательствами и их реструктуризация. Классификация обязательств и особенности управления ими [Электронный ресурс] // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2021.
10. Сапего, И. И. Обязательства: сущность, классификация, способы исполнения, учет / И. И. Сапего // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D. Экономические и юридические науки. – 2008. – № 4. – С. 55–62.
11. Солдаткина, О. Вопросы классификации обязательств в условиях конвергенции российских и международных стандартов учета и отчетности / О. Солдаткина // Вестник ХГАЭП. – 2008. – № 2 (35). – С. 37–42.