

СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Е. А. ГУДКОВА, С. В. ГУДКОВ

УО «Белорусская государственная орденов Октябрьской Революции
и Трудового Красного Знамени сельскохозяйственная академия»,
г. Горки, Республика Беларусь, 213407, e-mail: alenagudkova@mail.ru

(Поступила в редакцию 09.04.2025)

В статье рассматриваются актуальные вопросы бухгалтерского учета обязательств, исследуется их сущность, нормативно-правовой аспект, классификация, проводится сравнение отдельных видов обязательств по национальным стандартам бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности, предлагаются варианты их оценки и порядка отражения. В статье дана характеристика обязательств, связанных с кредиторской задолженностью в части оплаты труда, предлагается авторский вариант их классификационных групп, где главным критерием их разделения является временной период. Результаты исследования позволили раскрыть современные подходы к оценке обязательств по оплате труда, определить варианты отражения обязательств на счетах бухгалтерского учета, а также провести сравнение методик бухгалтерского учета вознаграждений работников по международным и белорусским стандартам. Предлагаемые варианты оценки обязательств по оплате труда включают в себя 3 способа: по дисконтированной стоимости, справедливой стоимости, стоимости их начисления. Выбор из рекомендуемых вариантов оценки обязательств по оплате труда зависит от временного характера и связан с предлагаемыми в исследовании классификационными группами. Использование на производстве предложенного способа оценки обязательств по оплате труда позволит более объективно формировать затраты на производство продукции и определять конечный финансовый результат деятельности субъекта хозяйствования. Также в статье проведено исследование бухгалтерского учета обязательств, связанных с формированием резервов предстоящих платежей. Результаты исследования позволили определить порядок создания резервов предстоящей оплаты отпусков и установить 3 способа определения их размеров. Каждый способ расчета величины резерва представляет собой механизм определения его конкретной суммы в зависимости от производственных условий и возможностей профессионального суждения управленческого персонала. Предложенные варианты создания резервов предстоящей оплаты отпусков будут способствовать рациональному и грамотному их формированию и использованию в деятельности субъектов хозяйствования.

Ключевые слова: обязательства, классификация, оценка, бухгалтерский учет, обязательства по оплате труда, резервы предстоящих платежей, резервы предстоящей оплаты отпусков, порядок формирования резервов, расчет резервов, совершенствование.

The article considers current issues of accounting of liabilities, studies their essence, regulatory and legal aspect, classification, compares certain types of liabilities under national accounting standards with international financial reporting standards, offers options for their assessment and the procedure for reflecting. The article provides a description of liabilities related to accounts payable in terms of wages, offers the author's version of their classification groups, where the main criterion for their division is the time period. The results of the study made it possible to reveal modern approaches to assessing wage liabilities, determine options for reflecting liabilities in bookkeeping accounts, and compare methods of accounting for employee remuneration according to international and Belarusian standards. The proposed options for assessing wage liabilities include 3 methods: at discounted cost, fair value, and the cost of their accrual. The choice of the recommended options for assessing wage liabilities depends on the temporary nature and is associated with the classification groups proposed in the study. The use of the proposed method for assessing wage liabilities in production will allow for a more objective formation of production costs and determination of the final financial result of the business entity. The article also studies the accounting of liabilities related to the formation of reserves for upcoming payments. The results of the study made it possible to determine the procedure for creating reserves for upcoming vacation pay and to establish 3 methods for determining their size. Each method for calculating the reserve amount is a mechanism for determining its specific amount depending on production conditions and the capabilities of professional judgment of management personnel. The proposed options for creating reserves for upcoming vacation pay will contribute to their rational and competent formation and use in the activities of business entities.

Key words: liabilities, classification, assessment, accounting, wage obligations, reserves for upcoming payments, reserves for upcoming vacation pay, procedure for forming reserves, calculation of reserves, improvement.

Введение

Система бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь развивается и совершенствуется с учетом современных экономических отношений, формирующихся под влиянием как национальных особенностей развития страны, так и международных отношений. Результаты проведенного исследования свидетельствуют об отсутствии исчерпывающих регламентаций по бухгалтерскому учету обязательств организаций. 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 классификацией обязательств как объектов учета. Исследования также выявили отличия современных правил учета обязательств в Республике 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 бухгалтерского учета в Республике Беларусь.

Основная часть

Согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [6], обязательства – это задолженность организации, возникающая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности (НСБУ) «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 12 декабря 2016 г. № 104 [4], классифицирует обязательства в бухгалтерском балансе, исходя из их экономического содержания, по следующим видам: 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.

Актуальные вопросы при исследовании бухгалтерского учета обязательств вызывают обязательства, связанные с кредиторской задолженностью в части оплаты труда работникам, а также с формированием резервов предстоящих платежей в части резервов предстоящих отпусков.

Одним из важнейших видов кредиторской задолженности являются обязательства, связанные с начислением заработной платы работникам организации. Проведем сравнение требований к учету обязательств по оплате труда в системах белорусских и международных стандартов.

К международным стандартам, которые регламентируют вопросы учета и отражения в отчетности обязательств по оплате труда, относятся МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)» и МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевых инструментов» [7].

Можно заметить, что в системе МСФО данному виду обязательств уделяется достаточно внимания, решены вопросы признания, оценки и отражения в отчетности различных видов вознаграждений работникам, в то время как в системе белорусских нормативных документов отсутствует отдельный НСБУ. В связи с этим такие вопросы, как определение обязательств по оплате труда, их состав, оценка и раскрытие в отчетности, остаются неурегулированными в отечественном учете.

Изучив классификацию вознаграждений работникам, представленную в МСФО (IAS) 19, нельзя не заметить, что они осуществляются на разной основе, в зависимости от того, относятся ли они к краткосрочным или погашаются в период более 12 месяцев после оказания работником услуг. При этом главной задачей является выработка требований по достоверной оценке выплат работникам и признанию их в отчетности. В белорусском учете деление обязательств по оплате труда на краткосрочные и долгосрочные не предусмотрено.

Проведем сравнение учета вознаграждений работникам в белорусских и международных стандартах в табл. 1.

Таблица 1. Сравнение учета вознаграждений работникам по международным и белорусским стандартам

Признак сравнения	МСФО	Белорусское законодательство
Наличие стандартов	МСФО (IAS) 19, МСФО (IAS) 26, МСФО (IFRS) 2	Отсутствуют аналоги данных стандартов. Отдельные регламентации встречаются в различных нормативных документах
Классификация вознаграждений работникам	Четыре группы выплат, отличающиеся правилами признания, оценки и отражения в отчетности	Отсутствует подразделение на группы
Разграничение краткосрочных и долгосрочных вознаграждений	Вознаграждения работникам подразделяются на краткосрочные и долгосрочные	Отсутствует подразделение вознаграждений работникам на краткосрочные и долгосрочные
Оценка	Краткосрочные вознаграждения отражаются по недисконтированной стоимости, долгосрочные – по дисконтированной. Выплаты долевыми инструментами оцениваются на основе справедливой стоимости	Все вознаграждения отражаются по стоимости начисления, оценка по дисконтированной и справедливой стоимости не применяется
Отражение в отчетности	Требования к раскрытию информации в финансовой отчетности разработаны по каждой из четырех групп выплат	Нет специальных требований по данному вопросу

Примечание: таблица составлена авторами на основании собственных исследований.

Данные табл. 1 свидетельствуют, что в настоящее время в Республике Беларусь присутствуют отдельные пробелы в нормативном регулировании учета обязательств по оплате труда, в связи с чем

считаем необходимым разработать и ввести в систему белорусских стандартов бухгалтерского учета и отчетности нормативный документ, регламентирующий учет таких обязательств.

В данном документе необходимо провести классификацию вознаграждений работникам, которая бы группировала различные виды выплат в зависимости от особенностей их признания, оценки и отражения в отчетности. В системе отечественного бухгалтерского учета целесообразно выделить три классификационные группы обязательств по оплате труда:

- 1) *краткосрочные*;
- 2) *долгосрочные*;
- 3) *обязательства, основанные на акциях* [3].

Мы считаем деление обязательств по оплате труда на краткосрочные и долгосрочные оправданным. При этом должны быть различны требования к их оценке. Так, *краткосрочные обязательства* следует оценивать по стоимости их начисления, *долгосрочные* – по дисконтированной стоимости. Предположим, организация обязана выплатить своим работникам определенную сумму в срок более чем через 12 месяцев. Соответственно, чем больше отдалается срок оплаты, тем это выгоднее для организации, поскольку в этом случае играет фактор времени. При этом организация может разместить на период до погашения обязательств средства в банке и получить соответствующую дополнительную сумму в виде начисленных процентов. Таким образом, считаем, что введение требования оценки долгосрочных обязательств по оплате труда по дисконтированной стоимости является обоснованным и необходимым для внедрения в практику бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь.

Третья группа *обязательств по оплате труда, основанных на стоимости акций*, должны оцениваться по справедливой стоимости. Для их учета необходимо воспользоваться методикой, предложенной Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты», утвержденном постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 22 декабря 2018 г. № 74. Согласно этому стандарту «справедливая стоимость финансового инструмента – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации финансового актива или уплачена в случае погашения финансового обязательства в текущих рыночных условиях» [5].

Подобная классификация обязательств по оплате труда поставит вопрос о применении оценки соответствующих видов обязательств по дисконтированной и справедливой стоимости, которые в настоящее время не применяются на практике к расчетам по оплате труда.

Необходимо также обозначить четкие правила, в соответствии с которыми при признании обязательств по оплате труда осуществляется включение сумм начисленной заработной платы в состав затрат на производство, расходов на реализацию, вложений в долгосрочные активы, прочие расходы и др. Стоит отметить, что в настоящее время эти вопросы рассматриваются в различных нормативных документах.

В соответствии с МСФО (IAS) 19 при оплате услуг работников организация признает в учете расход в том случае, если в соответствии с иными международными стандартами данные суммы не включаются в себестоимость активов (запасов – по МСФО (IAS) 2, основных средств – по МСФО (IAS) 16). При этом сверхнормативные расходы и расходы, не связанные с производством, не включаются в его себестоимость. Исходя из приведенных регламентаций, мы считаем, что в белорусском учете необходимо ввести следующую методику учета затрат, связанных с оплатой труда. Суммы начисленной заработной платы и отчисления от нее должны включаться в себестоимость актива, если эти затраты непосредственно приводят к увеличению данного актива. К таким затратам будут относиться суммы оплаты труда за отработанное время, необходимое для производства того или иного вида актива, включая надбавки за квалификацию работника. Оплата за неотработанное время, в течение которого работником не создается соответствующий актив, не должна включаться в себестоимость актива. К таким видам относится оплата за простои не по вине работника. Действительно, согласно ст. 71 Трудового кодекса Республики Беларусь простои не по вине работников оплачиваются не ниже двух третей их обычной заработной платы. Вместе с тем за время простоя не создается готовая продукция. Таким образом, в ее себестоимость не должны включаться затраты на оплату простоя. Не должны включаться в себестоимость актива и дополнительные суммы, выплачиваемые в том случае, если работник трудился сверхурочно или в выходные и праздничные дни. Как следует из Трудового кодекса РБ, оплата сверхурочной работы и работы в праздничные и выходные дни осуществляется в повышенном размере. Однако это повышение не приводит к увеличению произведенной продукции. По нашему мнению, данные начисленные обязательства по оплате труда в представленных случаях должны приводить к возникновению расхода по прочей текущей деятельности.

Рассмотрим рекомендуемую методику на следующих примерах:

1. Корреспонденции по начислению оплаты за отработанное время, премий, надбавок и соответствующих страховых взносов будут выглядеть следующим образом:

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 08 «Вложения в долгосрочные активы» и др.;

Кредит счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

2. Корреспонденции по начислению оплаты за простои не по вине работников, доплат за исправление брака, оплаты за работу в праздничные дни, отпускных и соответствующих страховых взносов будут следующими:

Дебет счета 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»;

Кредит счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Таким образом, рекомендуемая методика отражения на счетах бухгалтерского учета обязательств по оплате труда позволит более точно и объективно определять себестоимость производимой продукции и формировать конечный финансовый результат деятельности субъектов хозяйствования.

Еще одним актуальным направлением в совершенствовании обязательств является формирование резервов предстоящих платежей (в части предстоящих отпусков), так как создание резерва на оплату отпусков позволяет не допускать резких скачков уровня себестоимости, вызванных сезонностью производства и неравномерностью предоставления отпуска работникам организации. Создавая резерв отпусков, организации тем самым обеспечивают заинтересованных пользователей информацией о величине обязательства по оплате отпусков работникам на отчетную дату.

На текущий момент на законодательном уровне не закреплён порядок создания резерва предстоящей оплаты отпусков и методика его формирования. Перед организацией стоит задача самостоятельно разработать и экономически обосновать методику расчета резерва предстоящей оплаты отпусков, которую необходимо закрепить в учетной политике организации.

Резерв отпусков создается на отчетную дату. Этой датой для организации могут быть:

- последнее число каждого месяца. Этот вариант наиболее предпочтительный, но и более трудоемкий;
- последнее число каждого квартала;
- последнее число года – 31 декабря. Вариант самый простой, но доступен он только тем организациям, которые составляют отчетность лишь по итогам года.

Какую дату для расчета резерва выбрать, организация выбирает сама и закрепляет это в своей учетной политике.

Поскольку законодательством не определен способ подсчета величины резерва на оплату отпусков, то этот алгоритм организация разрабатывает самостоятельно и также закрепляет его в своей учетной политике.

Существует несколько способов определения суммы резерва на оплату отпусков. Но в любом случае, вначале необходимо распределить всех работников организации по группам. Принцип, следующий: в одну группу объединяются те работники организации, начисление заработной платы которым отражается на одном и том же счете учета затрат. Это значит, что работники основного производства, чья заработная плата начисляется по дебету счета 20 «Основное производство», будут объединены в одну группу, работники вспомогательных производств – в другую, поскольку их заработная плата начисляется по дебету счета 23 «Вспомогательные производства», и так далее.

В процессе исследования были установлены несколько вариантов определения размера резерва на оплату отпусков.

При первом способе на каждую отчетную дату (конец месяца, квартала или года) резерв рассчитывается исходя из среднего дневного заработка каждого конкретного работника и количество неиспользованных дней его отпуска. Сложив по всем работникам группы величину рассчитанных отпускных с учетом взносов на социальное страхование и обеспечение, получим величину, которая и будет являться суммой резерва на оплату отпусков по каждой конкретной группе на отчетную дату.

При втором способе порядок расчета суммы резерва отпусков может быть упрощен путем определения среднего заработка не конкретного работника, а всех работников соответствующей группы. Для этого общее количество неиспользованных дней отпуска, на которое имеют право все работники одной группы на эту отчетную дату, умножается на средний дневной заработок по каждой группе работников за отчетный период (месяц, квартал или год). Сложив по всем группам найденную вели-

чину резерва на оплату отпусков с учетом взносов на социальное страхование и обеспечение, получим общую сумму резерва.

Третий способ расчета величины резерва предполагает определение норматива отчислений в резерв, который рассчитывается по итогам прошлого года. Этот норматив будет определяться как доля расходов на отпускные каждой группы в общей величине расходов на оплату труда этой группы за год. Этот норматив будет неизменен в течение всего текущего года. Далее на каждую отчетную дату текущего года рассчитывается сумма отчислений в резерв по группе работников путем умножения суммы заработной платы группы работников в текущем периоде (включая отчисления на социальное страхование и обеспечение) на данный норматив отчислений в резерв. Сложив по всем группам найденную величину резерва на оплату отпусков, получим общую его сумму, на которую будет корректироваться остаток на конец отчетного периода [2].

Таким образом, резерв предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления) может создаваться на основании профессионального суждения управленческого персонала с внесением соответствующей записи в учетную политику одним. Рассмотренные варианты создания резерва предстоящих отпусков позволят управленческому персоналу выбирать наиболее приемлемый и доступный способ формирования предстоящих расходов.

Заключение

Резюмируя вышеизложенное, можно заключить следующее, что требования к учету обязательств по оплате труда в отечественных бухгалтерских стандартах не являются достаточно разработанными и нуждаются в дальнейшем совершенствовании.

Законодательство Республики Беларусь раскрывает основные направления бухгалтерского учета обязательств в Национальных стандартах бухгалтерского учета и соответствующих инструкциях. Однако при сравнении их с международными стандартами финансовой отчетности возникают неурегулированные вопросы, связанные с классификацией обязательств как объектов бухгалтерского учета, порядком их оценки, формированием и использованием резервов предстоящих платежей. С целью дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета обязательств на основании проведенного исследования определены варианты оценки обязательств по оплате труда и резервов предстоящих платежей в части предстоящих отпусков. Результаты исследования выявили необходимость использования трех способов оценки обязательств по оплате труда, которые позволят оптимально влиять на затраты на производство продукции, и трех способов расчета величины резервов предстоящих отпусков в зависимости от специфики деятельности субъектов хозяйствования.

Предложенные направления совершенствования бухгалтерского учета обязательств позволят управленческому персоналу субъектов хозяйствования наиболее оптимально и объективно определять, оценивать, формировать и использовать имеющиеся обязательства по оплате труда.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гудкова, Е. А. Совершенствование экономической сущности и классификации обязательств / Е. А. Гудкова // Вестник Белорусской государственной сельскохозяйственной академии. – 2021. – № 2. – С. 22–27.
2. Гудкова, Е. А. Учет оценочных обязательств по предстоящей оплате отпусков / Е. А. Гудкова, С. В. Гудков // Современное состояние, проблемы и перспективы развития агропромышленного комплекса: сборник докладов Международной научно-практической конференции посвященной году науки и технологий Российской Федерации, 100-летию Республики Коми, Дню работников сельского хозяйства и перерабатывающей промышленности, неделе агропромышленного комплекса, Сыктывкар, 29 октября 2021 года. – Киров: Межрегиональный центр инновационных технологий в образовании, 2021. – С. 166–169.
3. Гудкова, Е. Проблемные аспекты бухгалтерского учета обязательств в Республике Беларусь / Е. Гудкова // Организационно-правовые аспекты инновационного развития агробизнеса: Международный сборник научных трудов / Научный редактор: Бартош Мицкевич. Главный редактор: Чечёткин А. С. Том Выпуск 18. – Щецин-Горки: Белорусская государственная сельскохозяйственная академия, 2021. – С. 168–174.
4. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» [Электронный ресурс]: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 декабря 2016 г., № 104: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 28.12.2022 г. № 64 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2025.
5. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты» [Электронный ресурс]: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 22 декабря 2018 г., № 74 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2025.
6. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-З: в ред. Закона Респ. Беларусь от 17.07.2017 г. № 52-З // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2025.
7. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь, 19 августа 2016 г. № 657/20 – URL: <https://pravo.by/document/?guid=12551&p0=C21600657&p1=1> – Дата доступа: 20.02.2021.