

УДК 657.631.8(476)

ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ОРГАНИЗАЦИИ: КЛАССИФИКАЦИЯ ПО ОТРАЖЕНИЮ В РАЗНЫХ ВИДАХ ОТЧЕТНОСТИ

Романович О.А., ассистент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности, УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье рассмотрены понятие «обязательства» и методика их отражения в индивидуальной бухгалтерской, консолидированной и управленческой отчетности. Приведена классификация обязательств по отражению в формах отчетности, которая используется в научной экономической литературе. Предложено развить классификацию обязательств по признаку «отражение в отчетности», детализировав признак по изложенным видам отчетности.

Ключевые слова: обязательства, классификация, отчетность, кредиторская задолженность.

Введение. Предпринимательская деятельность организации представляет собой активности, направленные на создание и развитие бизнеса с целью получения прибыли. Организационные, финансовые, маркетинговые и производственные процессы, которые включает в себя предпринимательская деятельность, способствуют успешному функционированию организации. Обеспечение бесперебойной работы этих процессов можно достичь, в том числе, за счет возникших обязательств. Согласно ст. 288 Гражданского кодекса Республики Беларусь, 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.

Основная часть. Организация, будучи юридическим лицом с определенной правоспособностью, имеет множество обязательств перед различными сторонами – клиентами, поставщиками, работниками, государственными органами и другими. Задействовав термин «обязательства» в контексте хозяйственной деятельности организации, можно сказать, что обязательства – это юридически закрепленные обязанности, которые должна исполнить организация перед другими участниками экономических отношений.

Все обязательства организации подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с законодательством. Для этих целей, Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 года № 57-3 (в посл. ред. Закона от 11 октября 2022 г. № 210-3) предусмотрено следующее определение термина «обязательства». Так, обязательства – это задолженность организации, возникающая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации

При отражении обязательства в бухгалтерском учете, необходимо учитывать их размер, срок погашения, условия исполнения и другие характеристики. Определенные объединяющие признаки обязательств позволяют разделить их на группы, тем самым сформировав классификацию. Автор Гомбоева А.Н., исследуя литературные источники и изучив мнения различных авторов, предлагает использовать юридический, экономический и бухгалтерский подходы к классификации обязательств. Таким образом, используя бухгалтерский подход в выделении категориальных признаков, Гомбоева А.Н. предлагает использовать следующую классификацию обязательств:

- по срочности: краткосрочные, долгосрочные;
- по степени условности: фактические, оценочные, условные;
- по регламентации в нормативных актах: регламентированные, нерегламентированные [1].

Такое построение классификации определено, главным образом, потребностями бухгалтерского учета, нежели отражением их в отчетности. Стоит заметить, что в основе бухгалтерского подхода лежит не только порядок отражения объекта бухгалтерского учета на счетах, но и представленные информации о данном объекте в отчетности. Авторы Дружиловская

Т.Ю. и Игоница Т.В. в дополнение к представленным выше признакам, предлагают рассматривать обязательства по обязательности их отражения в отчете о финансовых результатах (отражаемые / не отражаемые) [2]. А автор Сапего И.И. – по степени отражения в балансе (отражаемые в балансе / отражаемые за балансом) [3].

Согласно законодательству Республики Беларусь, отчетность – это система стоимостных показателей об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации, а также иная информация, отражающая финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации за отчетный период [4]. В Республике Беларусь составляются индивидуальная бухгалтерская отчетность и консолидированная бухгалтерская отчетность в соответствии с национальным порядком ведения бухгалтерского учета. Так, за регламентацию правил составления индивидуальной отчетности отвечает Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2016 года № 104 (в посл. ред. постановления от 28 декабря 2022 года № 64). В бухгалтерском балансе в графе 3 показывается стоимость активов, собственного капитала, обязательств на конец отчетного периода, а в графе 4 показывается стоимость активов, собственного капитала, обязательств на конец предыдущего года. Структура баланса включает пять разделов, в двух из которых отражают обязательства организации. В разделе IV «Долгосрочные обязательства» приводится информация об обязательствах, погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты. Например, обязательства по долгосрочным кредитам и займам, обязательства по лизинговым платежам, отложенные налоговые обязательства, доходы будущих периодов, резервы предстоящих платежей и прочие. Информация об обязательствах, погашение которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты сосредоточена в разделе V «Краткосрочные обязательства». Тут показываются обязательства по краткосрочным кредитам и займам, краткосрочная часть долгосрочных обязательств, краткосрочная кредиторская задолженность суммарная и в разрезе обязательств: поставщикам, подрядчикам, исполнителям; по авансам полученным, по налогам и сборам, по социальному страхованию и обеспечению; по оплате труда; по лизинговым платежам; собственнику имущества (учредителям, участникам); прочим кредиторам. Также в данный раздел относятся обязательства, включенные в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации, суммы доходов будущих периодов, подлежащих отнесению на доходы отчетного периода в течение 12 месяцев после отчетной даты, суммы резервов предстоящих платежей, подлежащих использованию в течение 12 месяцев после отчетной даты, и прочие краткосрочные обязательства [5].

Консолидированная отчетность – это бухгалтерская отчетность по группе организаций как бухгалтерская отчетность единой организации. Регламентированных законодательно форм консолидированной отчетности нет, поэтому материнская организация составляет такую отчетность по формам, устанавливаемым ей самостоятельно. Используется при консолидации индивидуальная бухгалтерская отчетность организаций, входящих в группу. Вместе с тем, имеются особенности отражения обязательств в консолидированной отчетности. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства Финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 (в посл. ред. постановления от 22 декабря 2018 года № 74), представляет информацию о консолидационных корректировках, согласно которым, некоторые показатели могут быть дополнительно включены в консолидированную отчетность, или включены скорректированными, или не включены вовсе. Например, суммы отложенных налоговых обязательств, начисленных на основании временных разниц, возникших в связи с совершением внутригрупповых операций между материнским предприятием и его дочерним предприятием, отражаются отдельной статьей в составе долгосрочных обязательств, а показателями, не включаемыми в консолидированную отчетность, будут показатели, которые возникают в связи с совершением внутригрупповых операций между материнским предприятием и его дочерним предприятием, в частности, суммы обязательств и суммы процентов, подлежащих к уплате [6].

Не отражаемыми в национальной индивидуальной и консолидированной отчетности будут суммы обязательств, содержащиеся на забалансовых счетах. Типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 года № 50 (в посл. ред. постановления от 28 декабря 2022 года № 64), выделены два забалансовых счета для учета обязательств. Это забалансовый счет 008

«Обеспечения обязательств полученные», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств, а также обеспечений, полученных под товары, переданные другим лицам, и забалансовый счет 009 «Обеспечения обязательств выданные», который используется для обобщения информации о наличии и движении выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств.

Поскольку на территории Республики Беларусь введены в действие Международные стандарты финансовой отчетности (далее – МСФО) в качестве технических нормативных правовых актов, согласно постановлению Совета Министров Республики Беларусь от 19 августа 2016 года № 657/20, и общественно значимые организации обязаны по законодательству составлять отчетность в соответствии с МСФО, уместно рассмотреть определение обязательств в концептуальных основах и обозначить особенности их отражения в индивидуальной и консолидированной отчетности, составленной с учетом требований МСФО [4]. Так, согласно Концептуальным основам 2018, обязательство – это существующая в настоящее время обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий [7]. Основная идея, которую отражает такая отчетность организаций, – свобода в составлении, стандартность и доступность информации для любого пользователя отчетности. Изучив международные стандарты, в том числе, основные по регулированию порядка формирования отчетности, такие как МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность», определяем, что информация по обязательствам для отчетности может быть подготовлена двумя способами:

- с помощью первичного (параллельного) учета по МСФО;
- путем трансформации национальной бухгалтерской отчетности в формат МСФО.

Вопрос того, каким должен быть план счетов бухгалтерского учета является нерегулируемым МСФО, и представляет собой результат работы бухгалтера с применением квалификации и профессионализма. Поскольку для раскрытия информации в отчетности используются данные счетов, то, исходя из количества требуемой к раскрытию информации, можно сформировать минимальный набор счетов бухгалтерского учета. Понятие «забалансовые счета» в МСФО отсутствует. Однако, та информация, которая фиксируется на забалансовых счетах, всё же учитывается бухгалтерами. Ввиду этого, можно предположить, что в соответствии с международными стандартами неотражаемые в национальной отчетности «забалансовые» обязательства раскрываются как дополнительная информация в примечаниях к отчетности.

Представим схему отражения обязательств в отчетности на рисунке 1.

Если бухгалтерский учет формирует бухгалтерскую отчетность, то управленческий учет является информационной базой для составления управленческой отчетности. Управленческий учет – комплексная система, которая, помимо непосредственно вопросов накопления, систематизации, обработки и представления информации, охватывает бюджетирование, прогноз, управление рисками и стратегическое управление [8]. Возникновение управленческого учета точно не установлено, но безошибочным будет считать, что начиная с XX века. Например, Большая российская энциклопедия датирует возникновение управленческого учета 1920-ми годами. Ливенская Г.Н. согласна с возникновением управленческого учета на современном этапе (1920-е гг.), но также говорит о предпосылках и начальном зарождении в промышленной эпохе развития (вторая половина XIX века) [9].

Управленческая отчетность – это вид отчетности, предназначенный для руководства и акционеров компании, а также для внешних заинтересованных сторон. Актуальность управленческой отчетности обусловлена изменениями в конкурентном окружении и потребительских предпочтениях. В таких условиях регулярное и качественное составление отчетности становится необходимостью для успешного развития организации и принятия обоснованных управленческих решений.

Нельзя сказать, что обязательства в рамках управленческой отчетности – это все те же обязательства в суммовом значении, что и на счетах бухгалтерского учета, даже несмотря на то, что бухгалтерский учет является фундаментальной основой управленческого учета. Так, если данные в IV и V разделах бухгалтерского баланса («Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства» соответственно) являются статичными и фиксируют суммы обязательств на определенную дату (момент времени), то есть бухгалтерская отчетность предназначена для отражения состояния обязательств, то управленческая отчетность создается для удобства управления ими. Важно учитывать, что правильное управление обязательствами

помогает снизить финансовый риск организации и обеспечивает стабильное функционирование бизнеса. При этом необходимо уметь балансировать между краткосрочными и долгосрочными обязательствами, чтобы не навредить финансовой устойчивости организации. Руководство должно постоянно анализировать и мониторить состояние обязательств, чтобы оперативно принимать решения по их оптимизации и управлению. Важно представлять обязательства в управленческой отчетности четко и понятно. Кроме того, правильная их оценка поможет избежать недопониманий и конфликтов с кредиторами или инвесторами.

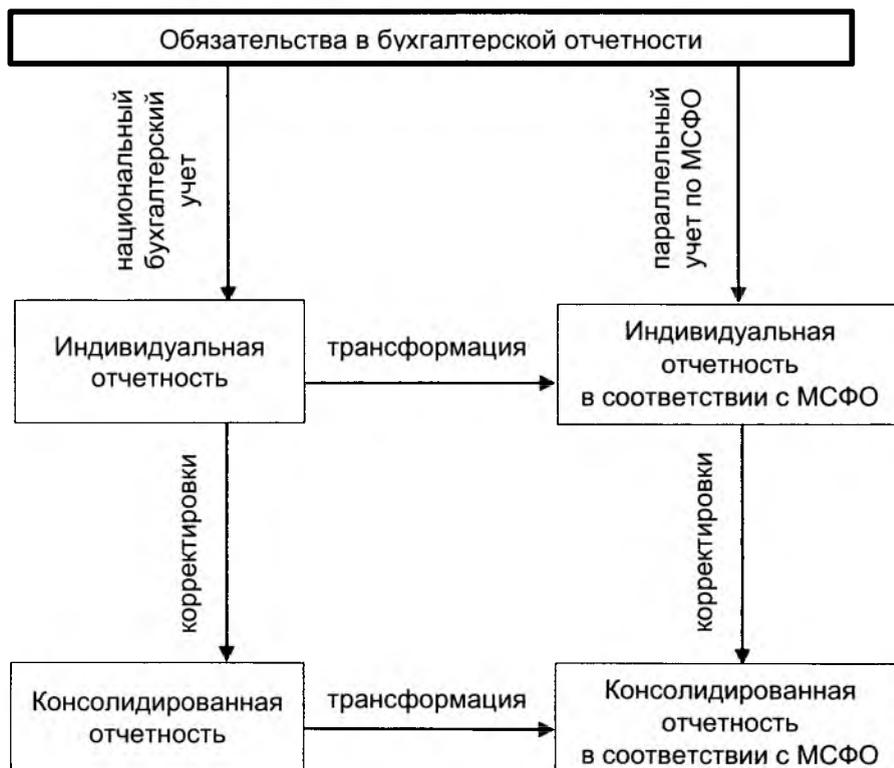


Рисунок 1. – Отражение обязательств в бухгалтерской отчетности

Управленческая отчетность – это внутренняя отчетность, то есть отчетность об условиях и результатах функционирования структурных подразделений организации и отдельных направлениях ее деятельности. В современном обществе учеными-экономистами не определен единый подход к названию отчетности, составляемой по запросам внутренних пользователей, не определена сущность отчетности, нет методики построения отчетов [10, с. 6]. В то же время отсутствие единообразия в формальности управленческой отчетности не отменяет ее применимость и действенность на практике. Также есть экономисты, которые предлагают воспользоваться разработанными ими макетами отчетов. Например, экономист Северин В.И. приводит пример формы документа «Положение об управленческой отчетности для производственной организации», где определены в качестве базисной отчетности следующие формы: отчет о реализации, отчет о дебиторской задолженности, отчет о кредиторской задолженности, отчет о запасах, отчет о закупках, отчет о движении денежных средств, отчет о коммерческих, управленческих и прочих расходах, сводный итоговый отчет. Обязательства организации будут сосредоточены в отчете о кредиторской задолженности в пределах области интересов управления, а именно информация о текущей и просроченной кредиторской задолженности, ее удельном весе и дате возникновения [11].

В то же время, руководителям стоит учитывать факт существования ряда обязательств, которые могут оказать значительное влияние на финансовое состояние организации в будущем. Например, предлагаем учесть и представить в отчетности информацию о следующих обязательствах:

- обязательства, которые могут возникнуть из судебных исков;
- обязательства, могут быть связаны с гарантийными обязательствами;
- обязательства, связанные с возникновением будущих договоров на поставку продукции, товаров, работ и услуг.

Тут же, в управленческой отчетности, по нашему мнению, уместно предоставлять информацию о наличии и движении сумм на забалансовых счетах учета обязательств.

Однако, простое суммирование всей вышеперечисленной информации в управленческой отчетности неизбежно приведет к нагромождению сумм и сложности ее оперативной обработки заинтересованными пользователями. Отсутствие избыточной и наличие релевантной информации позволят руководителям организации эффективно пользоваться отчетностью. По мнению Шеремета А.Д. в целях предотвращения излишка информации в управленческих отчетах, в том числе по обязательствам, необходимо отражать только те показатели, которые подконтрольны и на динамику которых можно оказать влияние [10, с. 14]. Автор Зимакова Л.А. в своем исследовании также отмечает необходимость присутствия в такой отчетности подконтрольных показателей по обязательствам и выделяет примеры (срок кредиторской задолженности, срок отсрочки платежа, просроченная задолженность, неустойка, штрафы за просрочку платежей различным субъектам и другие показатели). Вместе с тем, Зимакова Л.А. выражает мнение, что рассмотрению в управленческой отчетности подлежат только краткосрочные обязательства, поскольку долгосрочные обязательства не являются источником возникновения штрафов, пени и неустоек, до тех пор, пока они являются долгосрочными. В разряд отражаемых краткосрочных они переводятся, как только срок погашения обязательств становится менее 12 месяцев [12].

Заключение. Учитывая тот факт, что признанные обязательства организации находят отражение в индивидуальной бухгалтерской, консолидированной и управленческой отчетности, предлагается развить классификацию обязательств по признаку «отражение в отчетности», детализировав признак по изложенным видам отчетности. Так, предлагается ввести категории «по отражению в индивидуальной бухгалтерской отчетности» (отражаемые / не отражаемые), «по отражению в консолидированной бухгалтерской отчетности» (отражаемые / отражаемые скорректированными / не отражаемые), «по отражению в управленческой отчетности» (отражаемые / не отражаемые). Такая классификация будет иметь практическое значение, поскольку правильное распределение множества обязательств позволит прозрачно и достоверно формировать разные виды отчетности в организации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гомбоева, А. Н. Обязательства организации и их классификация в бухгалтерском учете / А.Н. Гомбоева // Вестн. Рост. гос. экон. ун-та (РИНХ) – 2022. - № 1 (77). – С. 140-146.
2. Дружиловская, Т. Ю. Направления реформирования учета обязательств организаций в системе российских бухгалтерских стандартов / Т. Ю. Дружиловская, Т. В. Игонина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №32 (326). – С.2-11.
3. Сапего, И. И. Обязательства: сущность, классификация, способы исполнения, учет / И. И. Сапего // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. – 2008. – № 4. – С. 55-62.
4. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 12 июл. 2013 г., № 57-3 : в ред. Закона от 11 октября 2022 г. № 210-3 // Онлайн-сервис готовых правовых решений iLex / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Режим доступа: <https://ilex-private.ilex.by>. – Дата доступа: 20.05.2024.
5. О составлении индивидуальной бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс]: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2016 г., № 104 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22 декабря 2022 г. № 64 // Онлайн-сервис готовых правовых решений iLex / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Режим доступа: <https://ilex-private.ilex.by>. – Дата доступа: 20.05.2024.
6. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность» внесении изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50, признании утратившим силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14 декабря 2006 г. № 161 [Электронный ресурс]: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 июн. 2014 г., № 46 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22 декабря 2018 г. № 74 // Онлайн-сервис готовых правовых решений iLex / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Режим доступа: <https://ilex-private.ilex.by>. – Дата доступа: 20.05.2024.
7. Концептуальные основы представления финансовых отчетов 2018 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://fin-accounting.ru/ifrs/ifrs-framework> - Дата доступа: 21.05.2024.

8. Маханько, Л.С. Управленческий анализ в информационной системе управленческого учета: становление и развитие / Л. С. Маханько // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость: материалы XVII Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 16 мая 2024 г. / ред. кол.: А. В. Егоров (отв. ред.) [и др.]. – Минск : Колорград, 2024. – С. 246.
9. Ливенская, Г.Н. Исторические аспекты возникновения и эволюционирования управленческого учета / Г. Н. Ливенская // Актуальные вопросы экономики и управления : материалы I Междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). – Т. 1. – Москва : РИОР, 2011. – С. 196-199.
10. Сигодов, Ю. И. Управленческая отчетность : учеб. пособие / Ю. И. Сигодов, Н. С. Власова. – Краснодар : КубГАУ, 2020 – 112 с.
11. Северин, В. И. Положение об управленческой отчетности для производственной организации [Электронный ресурс]: [по состоянию на 04.04.2023 г.] / В. И. Северин // Онлайн-сервис готовых правовых решений iLex / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2024
12. Зимакова, Л. А. Методологические и практические основы управленческой отчетности по краткосрочным обязательствам / Л.А. Зимакова // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. - № 1 (58). – С. 7-16.

LIABILITIES OF THE ORGANIZATION: CLASSIFICATION BY REFLECTION IN DIFFERENT TYPES OF REPORTING

Romanovich O.A., Assistant at the Department of Accounting, Analysis and Audit in Industry, BSEU

Annotation. The article discusses the concept of "liabilities" and the methodology of their reflection in individual accounting, consolidated and management reporting. The classification of reporting obligations in the reporting forms, which is used in the scientific economic literature, is given. It is proposed to develop the classification of obligations on the basis of "reporting", detailing the feature according to the types of reporting described.

Keywords: liabilities, classification, reporting, accounts payable.

УДК 338.24

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЦИФРОВЫХ ЗНАКОВ СТОИМОСТИ

Гапеева-Сергейчик О.О., магистр экономических наук, старший преподаватель кафедры «Маркетинг и менеджмент», Межгосударственное образовательное учреждение высшего образования «Белорусско-Российский университет»

Аннотация. В данной статье представлен порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с получением и выбытием цифровых знаков стоимости (токенов), также определен механизм расчета первоначальной стоимости токенов и отклонения фактической их себестоимости от стоимости по учетным ценам.

Ключевые слова: цифровой знак стоимости (токен), бухгалтерский учет, первоначальная стоимость, отклонения фактической себестоимости токенов от их стоимости по учетным ценам, резерв под снижение стоимости токенов.

Введение. Цифровой знак стоимости (токен) – это единица учета, не являющаяся криптовалютой, предназначенная для представления цифрового баланса в некотором активе, иными словами, выполняющая функцию «заменителя ценных бумаг» в цифровом мире. Токены представляют собой запись в регистре, распределенную в блокчейн-цепочке. Управление токеном обычно реализуется с помощью смарт-контракта, в котором записаны значения остатков на счетах держателей токенов, и который предоставляет возможность перевода токенов с одного счета на другой. Получить доступ к токену можно через специальные приложения, которые используют схемы электронной подписи.