



## РАЗЪЯСНЕНИЯ ПО ПОРЯДКУ ФОРМИРОВАНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ ПО ВОПРОСАМ ВЫБОРА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ И СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Дата документа: 06.03.2026

Рекомендации Аудиторской палаты **по выполнению аудиторских процедур в отношении бухгалтерской или финансовой отчетности** размещены на сайте Аудиторской палаты в разделе «Методические материалы / Рекомендации – Консультации».

В Аудиторскую палату поступил ряд вопросов по порядку аудита раскрытия информации в примечаниях к бухгалтерской отчетности, если в отношении составляющих активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в законодательстве не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности.

По данным вопросам инициатором запроса получен ответ от Министерства финансов Республики Беларусь. Далее приведены выдержки из ответа:

	Выдержки из ответа
	<p>1. Согласно абзацу восемнадцатому статьи 1 Закона о бухгалтерском учете профессиональное суждение – это точка зрения и действие главного бухгалтера организации, руководителя организации в случае, предусмотренном пунктом 2 статьи 7 Закона о бухгалтерском учете, организации или индивидуального предпринимателя, оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, принятые организацией при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, которые излагаются организацией в положении об учетной политике и примечаниях к отчетности.</p> <p>Если в отношении конкретных хозяйственных операций, отдельных составляющих активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в законодательстве не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с применением профессионального суждения исходя из требований, установленных законодательством (пункт 5 статьи 9 Закона о бухгалтерском учете).</p> <p>2. В соответствии с пунктом 51 НСБУ № 104 «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» примечания к отчетности должны содержать:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>описание основных направлений деятельности организации, основные показатели ее деятельности;</li><li>способы ведения бухгалтерского учета, принятые в организации согласно учетной политике;</li><li>дополнительную информацию по статьям активов, обязательств, собственного капитала, доходах, расходах, представленную в том порядке, в котором показаны статьи в формах бухгалтерской отчетности;</li><li>дополнительную информацию, которая не содержится в формах бухгалтерской отчетности, но уместна для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями;</li></ul>

иную информацию, раскрытие которой в примечаниях к бухгалтерской отчетности установлено законодательством.

Таким образом, примечания к бухгалтерской отчетности должны содержать информацию в соответствии с НСБУ № 104 «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», а также иную информацию, которая уместна для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями. Порядок раскрытия дополнительной информации в примечаниях к бухгалтерской отчетности определяется организацией самостоятельно с применением профессионального суждения.

3. В соответствии с пунктом 57 НПАД «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности» при формировании мнения о достоверности бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудитору следует оценить, в том числе:

обоснованность принятой учетной политики;

обоснованность учетных оценок, требующих применения профессионального суждения при их расчете в отсутствие точных способов их определения, полученных руководством аудируемого лица;

является ли информация, отраженная в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, надежной, сопоставимой, понятной и уместной; отражает ли бухгалтерская и (или) финансовая отчетность достоверное представление об имевших место хозяйственных операциях и событиях и позволяет ли эта отчетность предполагаемым пользователям судить о влиянии существенных операций и событий на бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность.

4. В соответствии с пунктом 13 НПАД «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности» аудитору следует руководствоваться профессиональным суждением при планировании и проведении аудита, в том числе при принятии решений в отношении оценки суждений руководства аудируемого лица при использовании применимой основы составления и представления бухгалтерской и (или) финансовой отчетности.

В соответствии с пунктом 2 НПАД «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности» аудитору в ходе проведения аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности или оказания иных аудиторских (профессиональных) услуг, когда однозначно определить порядок действий не представляется возможным, следует принимать решения по возникающим вопросам, исходя из специфики деятельности заказчика аудиторских услуг и требований, установленных законодательством, руководствуясь профессиональным суждением, основанным на знаниях, квалификации и опыте работы аудиторов, участвующих в осуществлении аудиторской деятельности и (или) оказании профессиональных услуг.

Для того, чтобы сформировать профессиональное суждение по вопросам выбора учетной политики и составления отчетности, аудитору следует выполнить требования пунктов 9, 13 НПАД «Понимание деятельности аудируемого лица»:

1. получить понимание деятельности аудируемого лица для рассмотрения правильности выбора и применения учетной политики и адекватности раскрытия информации в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности;

2. получить информацию об учетной политике аудируемого лица, а именно о следующих аспектах:

- надлежащем выборе и применении учетной политики;
- адекватности отражения в учете сложных или необычных операций;

- применении принципов учетной политики при отражении хозяйственных операций, в отношении которых существует неопределенность или неоднозначность в силу противоречивости нормативных требований или их отсутствия;
- причинах и надлежащем характере изменений в учетной политике аудируемого лица;
- раскрытии существенной информации в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, в том числе фактов, о которых аудитору стало известно на данный момент.

При анализе выбранных подходов по порядку учета и представления информации в учетной политике, в отношении хозяйственных операций, в отношении которых существует неопределенность или неоднозначность в нормативных актах или при их отсутствии, аудитору следует оценить достаточность и обоснованность представленных аудируемым лицом разъяснений в отношении принятых в учетной политике принципов.

На примере поступивших вопросов Аудиторская палата подготовила рекомендации по порядку формирования профессионального суждения, которое может применяться как аудитором при оценке суждений аудируемого лица, так и бухгалтером при выборе учетной политики. Предлагаемый алгоритм основан на принципах аналогии закона и аналогии права.

<b>!</b>	<b>Предлагаемый алгоритм и рассмотренные примеры относятся к аудиту предприятий, не относящихся к банковской отрасли.</b>
----------	---

	<b>Рекомендации по порядку формирования профессионального суждения по выбору учетной политики и оценке выбранной учетной политики</b>
---	---

При выборе учетной политики и при оценке выбранной учетной политики необходимо учитывать следующие требования законодательства:

- учетная политика организации должна основываться на принципах бухгалтерского учета и отчетности, предусмотренных Законом о бухгалтерском учете (пункт 2 статьи 9; статья 3);
- в ситуации, когда в законодательстве не установлен порядок бухгалтерского учета, при формировании профессионального суждения следует принимать решение, которое будет соответствовать таким принципам как нейтральность, полнота, понятность, уместность; надежность;
- руководствоваться требованиями законодательства с учетом норм, предусмотренных Законом о нормативных правовых актах: юридическая сила нормативных правовых актов (статья 23); официальное толкование нормативных правовых актов (статья 69); аналогия закона и права (статья 71).

С учетом изложенного Аудиторская палата предлагает при формировании профессионального суждения руководствоваться следующим АЛГОРИТМОМ:

Иерархия профессионального суждения по убыванию приоритетности	<p><b>Этап 1.</b> Наличие нормативных документов или официальных разъяснений <b>напрямую регулирующих рассматриваемый вопрос</b> государственного органа, уполномоченного осуществлять методологическое руководство по вопросам бухгалтерского учета и отчетности (нормотворческий орган в соответствии с законодательством – МФ РБ).</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>Если недостаточно информации</p>
--	--

**Этап 2.** Наличие нормативных документов или официальных разъяснений **по аналогичным или смежным вопросам** государственного органа, уполномоченного осуществлять методологическое руководство по вопросам бухгалтерского учета и отчетности (нормотворческий орган в соответствии с законодательством – МФ РБ).



Если недостаточно информации

**Этап 3.** Наличие нормативных документов **других государственных органов**, осуществляющих нормотворческую деятельность по вопросам бухгалтерского учета и отчетности в отдельных отраслях (нормотворческий орган в другой отрасли, например, НБ РБ).



Если недостаточно информации

**Этап 4.** Наличие стандартов учета и представления информации, а также разъяснений по аналогичным вопросам в международной практике (например, МСФО).

Порядок применения предложенного алгоритма рассмотрен далее на примере формирования профессионального суждения по поступившим вопросам.

## Анализ законодательства Республики Беларусь, а также международных стандартов финансовой отчетности для использования при формировании профессионального суждения по признанию активов и обязательств в составе финансовых инструментов в рассмотренных далее Примерах

В таблице представлен анализ законодательства, официальных разъяснений и иных нормативных документов по порядку признания активов и обязательств в составе финансовых инструментов (применительно к поступившим вопросам), для последующего использования в рассматриваемых Примерах

Нормативные документы для принятия решения по иерархии нормативных документов (Этапам 1 – 4):

**Этап 1.** Нормативные документы МФ РБ:

- НСБУ № 74 «Финансовые инструменты»;
- официальное разъяснение: статья Рыбак Т.Н.<sup>1</sup> в электронном журнале «Главный Бухгалтер»: Финансовые активы и финансовые обязательства: признание и учетная оценка<sup>2</sup> (№ 47, 2019 год) (далее – разъяснение 1);
- официальное разъяснение: статья (вопрос-ответ) Рыбак Т.Н.1 в информационной правовой системе ILEX: Минфин о финансовых инструментах<sup>3</sup> (далее – разъяснение 2).

**Этап 2.** Нормативные документы МФ РБ по аналогичным или смежным вопросам:

- НСБУ № 73 «Финансовая аренда».

**Этап 3.** Нормативные документы НБ РБ, регулирующие вопросы бухгалтерского учета и отчетности по финансовым инструментам:

- НСФО № 32 «Финансовые инструменты (представление информации)»;
- НСФО № 39 «Финансовые инструменты (признание и оценка)»;
- НСФО № 17 «Аренда».

**Этап 4.** Международные стандарты финансовой отчетности:

- МСФО № 32 «Финансовые инструменты (представление)»;
- МСФО № 16 «Аренда»;
- МСФО № 9 «Финансовые инструменты».

<sup>1</sup> начальник главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита МФ РБ

<sup>2</sup> источник: <https://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/finansovye-aktivy-i-finansovye-obyazatel>

<sup>3</sup> источник: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BEPB1/80534/%D0%A2.%D0%9D.%20%D0%A0%D1%8B%D0%B1%D0%B0%D0%BA?searchKey=iflg&docSwitcherKey=jhrp&searchPosition=21#M100002>

## ПРИМЕР 1. ЗАЙМЫ И КРЕДИТЫ

**Вопрос 1.** Относятся ли обязательства по кредитам и займам к финансовым обязательствам, информация о которых раскрывается в примечаниях к отчетности?

**Формирование профессионального суждения**

**Этап 1.** Требования пункта 2 НСБУ № 74 «Финансовые инструменты»:

**Финансовый инструмент** – **договор**, в результате которого возникают **финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство** или долевого финансовый инструмент у другой организации.

К **финансовым активам** относятся:

- денежные средства,
- эквиваленты денежных средств,
- долевого финансовый инструмент другого лица,
- право получения финансового актива от другого лица,
- право обмена финансовым инструментом с другим лицом на выгодных для организации условиях,
- право получения переменного количества собственных долевого финансовых инструментов от другого лица.

**Финансовые обязательства** – обязательства, предусматривающие:

- передачу **финансового актива** другому лицу,
- обмен финансовым инструментом с другим лицом на невыгодных для организации условиях,
- передачу переменного количества собственных долевого финансовых инструментов другому лицу.

Таким образом, из указанных выше определений можно сделать вывод, что к финансовым обязательствам относятся обязательства, возникающие из заключенного **договора**, по условиям которого необходимо передать стороне по договору финансовый актив (денежные средства, эквиваленты денежных средств и т.д.) или обменяться финансовыми инструментами на условиях, перечисленных выше (далее – критерии признания).

Разъяснение 1 подтверждает сделанный вывод: «В результате исполнения договоров купли-продажи, банковского вклада (депозита), денежного займа, кредитного договора у одной стороны возникает финансовый актив (дебиторская задолженность покупателя, денежные средства, финансовые вложения в ценные бумаги и др.), а у другой – финансовые обязательства.» В разъяснении 2 сделаны аналогичные выводы.

**ВЫВОД В СООТВЕТСТВИИ С АНАЛИЗОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА:** обязательства по кредитам и займам относятся к финансовым обязательствам, поскольку предметом договора выступают подлежащие возврату денежные средства, которые в соответствии с критериями признания, являются финансовым активом.

## ПРИМЕР 2. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПЕРЕД ЛИЗИНГОДАТЕЛЕМ

**Вопрос 2.** Относятся ли обязательства перед лизингодателем к финансовым обязательствам, информация о которых раскрывается в примечаниях к отчетности?

### Формирование профессионального суждения

**Этап 1.** Требования НСБУ № 74 «Финансовые инструменты» (пункт 1) по порядку учета и отчетности не распространяется на договоры аренды и финансовой аренды (лизинга): *«Настоящий Национальный стандарт определяет порядок формирования в бухгалтерском учете информации о финансовых инструментах (за исключением финансовых активов и финансовых обязательств, возникающих в связи с совершением хозяйственных операций по договорам аренды, финансовой аренды (лизинга), страхования) в организациях (за исключением Национального банка, банков, открытого акционерного общества "Банк развития Республики Беларусь", небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп, банковских холдингов, бюджетных организаций) (далее - организации)».* При этом, НСБУ № 74 «Финансовые инструменты» определяет, что в рамках договора по финансовой аренде возникают финансовые активы и обязательства. Дополнительно по активам и обязательствам, возникающим в рамках договора финансовой аренды, предлагается провести анализ по всем этапам алгоритма.

**Этап 2.** НСБУ № 73 «Финансовая аренда» определяет порядок формирования в бухгалтерском учете информации об активах, обязательствах, доходах, расходах, возникающих при совершении хозяйственных операций по договорам финансовой аренды (лизинга), в организациях. В НСБУ № 73 «Финансовая аренда» отсутствуют критерии признания обязательства по финансовой аренде в составе финансовых инструментов.

**Этап 3.** В соответствии с пунктом 5 НСФО № 17 «Аренда» при финансовой аренде арендуемое имущество признается в бухгалтерском учете стороной, которой оно получено во временное владение и пользование. При этом **задолженность по финансовой аренде** в соответствии с требованиями НСФО № 39 «Финансовые инструменты (признание и оценка)» (*подпункт б.2. пункта б)* **признается как финансовое обязательство стороной, получившей имущество во временное владение и пользование, и как финансовый актив стороной, его передавшей.**

**Этап 4.** В соответствии с МСФО № 32 «Финансовые инструменты (представление)» (пункты AG9 и AG10) финансовая аренда считается финансовым инструментом, при этом физические активы-арендованные активы не являются финансовыми активами. (AG9: *«Договор финансовой аренды рассматривается прежде всего как право арендодателя получить и обязанность арендатора осуществить ряд платежей, которые практически не отличаются от совмещенных выплат основной суммы долга и процентов по договору займа. Арендодатель учитывает свою инвестицию в сумме дебиторской задолженности по договору аренды, а не сам сданный в аренду актив. Соответственно, арендодатель рассматривает финансовый договор аренды как финансовый инструмент.»*)

**ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ:** Учитывая проведенный анализ, задолженность по финансовой аренде перед арендодателем является финансовым обязательством, поскольку в соответствии с условиями договора, представляет собой обязательство осуществить платежи в денежной форме, по своей сути аналогичные возврату кредита и процентов по кредиту,

что соответствует критериям признания в составе финансовых инструментов в соответствии с НСБУ № 74 «Финансовые инструменты».

### ПРИМЕР 3. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО АВАНСАМ ПОЛУЧЕННЫМ, ПО ОПЛАТЕ ПОСТАВЩИКУ

**Вопрос 3.** Относятся ли обязательства по полученным авансам и перед поставщиком к финансовым обязательствам, информация о которых раскрывается в примечаниях к отчетности?

#### Формирование профессионального суждения

**Этап 1.** В соответствии с критериями признания (пункт 2 НСБУ № 74 «Финансовые инструменты»), как изложено в Примере 1, к финансовым обязательствам относятся обязательства, возникающие из заключенного **договора**, по условиям которого необходимо передать стороне по договору финансовый актив или обменяться финансовыми инструментами. Исходя из критериев признания, необходимо определить, возникает ли договорное право на получение или передачу денежных средств и какой актив является предметом договора купли-продажи.

**Этап 2.** Отсутствуют нормативные документы.

**Этап 3.** В соответствии с пунктом 6 НСФО № 32 «Финансовые инструменты (представление информации)» указанный НСФО *применяется к договорам покупки или продажи нефинансовых активов, расчет по которым производится денежными средствами на чистой основе или иными финансовыми инструментами либо посредством обмена финансовых активов и финансовых обязательств и не применяется к договорам, которые заключаются с целью приобретения и дальнейшего использования нефинансовых активов.*

В соответствии с пунктом 9 НСФО № 32 «Финансовые инструменты (представление информации)» **к финансовым обязательствам относятся кредиторская задолженность по расчетам с поставщиками (подрядчиками) за полученные товарно-материальные ценности, принятые работы и полученные услуги. К финансовым обязательствам не могут быть отнесены расчеты по капитальным вложениям; кредиторская задолженность по расчетам с покупателями за передаваемые основные средства, прочее имущество и оказываемые услуги.**

В соответствии с пунктом 12 НСФО № 32 «Финансовые инструменты (представление информации)» **кредиторская задолженность по расчетам с поставщиками (подрядчиками) за полученные товарно-материальные ценности, принятые работы и полученные услуги представляют собой финансовые обязательства, так как предусматривают обязанность по соответствующему договору предоставить денежные средства (осуществить платеж) или иные финансовые активы и право получить от контрагента по договору денежные средства или иные финансовые активы.**

В соответствии с пунктом 15 НСФО № 32 «Финансовые инструменты (представление информации)» **кредиторская задолженность по расчетам с покупателями за передаваемые основные средства, прочее имущество и оказываемые услуги не является финансовым обязательством.**

**Этап 4.** В соответствии с пунктом AG4 МСФО 32 «Финансовые инструменты (представление)» **распространенными примерами** финансовых активов, которые выражают предусмотренное договором право получить денежные средства в будущем, и соответствующих **финансовых обязательств, которые выражают предусмотренную договором обязанность передать денежные средства в будущем**, являются:

дебиторская и **кредиторская задолженность по торговым операциям;**

векселя к получению и к оплате;

дебиторская и кредиторская задолженность по займам; и

дебиторская и кредиторская задолженность по облигациям.

В соответствии с пунктом AG10 МСФО № 32 «Финансовые инструменты (представление)» физические активы (такие как запасы, основные средства), арендованные активы и нематериальные активы (такие как патенты и торговые марки) не являются финансовыми активами. Контроль над такими физическими и нематериальными активами создает возможность генерировать приток денежных средств или иного финансового актива, но он не приводит к существованию в настоящий момент времени права на получение денежных средств или иного финансового актива.

В соответствии с пунктом 2.4 МСФО № 9 «Финансовые инструменты» настоящий стандарт следует применять к тем договорам на покупку или продажу нефинансового объекта, которые могут быть урегулированы на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами, как если бы эти договоры были финансовыми инструментами.

В соответствии с подпунктом (с) пункта 2.6 МСФО № 9 «Финансовые инструменты» существуют различные обстоятельства, при которых договор на покупку или продажу нефинансового объекта может быть урегулирован на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами. К таковым относятся ситуации, когда – по аналогичным договорам – организация практикует получение базового актива и его перепродажу вскоре после получения, с тем чтобы сгенерировать прибыль от краткосрочных колебаний цены или маржи дилера.

Договор, который соответствует подпункту (с), нельзя считать заключенным с целью получения или поставки нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании и, следовательно, он относится к сфере применения настоящего стандарта.

**ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ:** Кредиторская задолженность с поставщиками (подрядчиками), возникающая из договоров по торговым операциям, относится к финансовым обязательствам, поскольку предусматривает обязанность по передаче денежных средств, в соответствии с договором, что соответствует критериям признания в соответствии с НСБУ № 74 «Финансовые инструменты». Кредиторская задолженность (авансы полученные) по расчетам с покупателями за передаваемые основные средства, прочее имущество и оказываемые услуги не является финансовым обязательством, так как не планируется передача финансового актива другому лицу.

## ПРИМЕР 4. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

**Вопрос 4.** Относятся ли обязательства по налогам и сборам к финансовым обязательствам, информация о которых раскрывается в примечаниях к отчетности?

### Формирование профессионального суждения

**Этап 1.** В соответствии с НСБУ № 74 «Финансовые инструменты» (пункт 2) финансовое обязательство возникает только из условий договора. В расчетах по налогам и сборам отсутствуют договорные обязательства.

**Этап 2.** Отсутствуют нормативные документы.

**Этап 3.** В соответствии с пунктом 9 НСФО № 32 «Финансовые инструменты (представление информации)» к **финансовым обязательствам не могут быть отнесены** расчеты по платежам в бюджет и государственные бюджетные и внебюджетные фонды.

В соответствии с пунктом 14 НСФО № 32 «Финансовые инструменты (представление информации)» расчеты по платежам в бюджет и государственные бюджетные и внебюджетные фонды, возникающие как результат введенных государственными органами нормативных требований, не относятся к финансовым активам и финансовым обязательствам, так как **не носят элементов договора**. Аналогичным образом любые требования и обязательства недоговорного характера (к ним может быть отнесено традиционное обязательство) не являются финансовыми активами и финансовыми обязательствами.

**ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ:** Обязательства по налогам и сборам не являются финансовыми обязательствами, поскольку основаны на недоговорных отношениях и не соответствуют критериям признания, установленным НСБУ № 74 «Финансовые инструменты».

## ПРИМЕР 5. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

**Вопрос 5.** Относятся ли обязательства по оплате труда к финансовым обязательствам, информация о которых раскрывается в примечаниях к отчетности?

### Формирование профессионального суждения

**Этап 1.** В соответствии с НСБУ № 74 «Финансовые инструменты» (пункт 2) финансовое обязательство возникает только из условий договора.

В соответствии с пунктом 16 НСБУ № 104 «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» в балансе по строке 635 «по оплате труда» показывается кредиторская задолженность перед работниками по оплате труда, учитываемая на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», а также кредиторская задолженность перед работниками по начисленным, но не выплаченным в установленный срок суммам, учитываемая на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В соответствии с пунктом 55 Инструкции к типовому плану счетов счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками организации по оплате труда, а также по выплате им дивидендов и других доходов от участия в уставном фонде организации.

**Этап 2.** Отсутствуют нормативные документы.

**Этап 3.** В соответствии с пунктом 5, подпунктом 5.2 НСФО № 32 «Финансовые инструменты (представление информации)» указанный НСФО **применяется ко всем финансовым инструментам, за исключением** требований и обязательств по заработной плате, выплатам социального характера, выплатам после окончания трудовой деятельности и прочим вознаграждениям работникам.

В соответствии с пунктом 6, подпунктом 6.3 НСФО № 39 «Финансовые инструменты (признание и оценка)» указанный НСФО **применяется ко всем финансовым инструментам, за исключением** требований и обязательств по заработной плате, выплатам социального характера, выплатам после окончания трудовой деятельности и прочим вознаграждениям работникам.

В соответствии с пунктом 6, подпунктом 6.2 НСФО № 7-Ф «Финансовые инструменты (раскрытие информации)» указанный НСФО **применяется ко всем финансовым инструментам, за исключением** требований и обязательств по заработной плате, выплатам социального характера, выплатам после окончания трудовой деятельности и прочим вознаграждениям работникам.

В соответствии с пунктом 5 НСФО № 19 «Вознаграждения работникам» указанный НСФО применяется к вознаграждениям:  
предусмотренным для всех работников;  
выплачиваемым в денежной и (или) натуральной форме как непосредственно работникам, так и членам семьи и иждивенцам (наследникам) работников или третьей стороне;  
предоставляемым в рамках **законодательства**, договоров, соглашений, **традиционных обязательств** банка.

**Этап 4:** МСФО содержат аналогичные нормы, изложенным в нормативных документах по Этапу 3.

**ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ:** В соответствии с анализом нормативных документов по порядку учета расчетов по оплате труда, а также представления информации в годовой отчетности, можно сделать вывод, что в балансе по строке 635 «по оплате труда» представлены начисления, связанные как с выполнением работником своих трудовых обязанностей (заработная плата) в соответствии с трудовым договором (контрактом), так и доходы от участия в капитале, а также суммы налогов и отчислений, которые наниматель удерживает из начисленных вознаграждений, представленных в остатках задолженности по оплате труда, и перечисляет в соответствующие организации или лицам, связанным с работником (например, удержание алиментов). Начисление вознаграждений осуществляется как на основании заключенных договоров (контрактов) с работниками, так и в соответствии с коллективным договором, ЛПА либо требованиями законодательства (например, выходное пособие при сокращении). Как следствие, в балансе по строке 635 «по оплате труда» представлены, в том числе, задолженности, которые **не носят элементов договора, включая налоговые обязательства**, что не соответствует критериям признания финансового инструмента.

Анализ требований законодательства и международных стандартов финансовой отчетности (Этапы 3 и 4) исключают требования и обязательства по заработной плате, выплатам социального характера, выплатам после окончания трудовой деятельности и прочим вознаграждениям работникам из регулирования в отношении финансовых инструментов. Для раскрытия информации о такой задолженности устанавливаются отдельные требования.

На основании проведенного анализа можно сделать вывод, что обязательства, представленные в строке 635 «по оплате труда», включают в себя как финансовые, так и нефинансовые обязательства. Отсутствуют требования нормативных документов МФ РБ по порядку ведения раздельного учета и раскрытия в примечаниях к бухгалтерской отчетности финансовых обязательств по строке баланса 635 «по оплате труда», соответственно, при принятии решения об объеме информации в отношении строки баланса 635 «по оплате труда» следует руководствоваться требованиями НСБУ № 104 «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» в отношении обязательств, не относящихся к финансовым обязательствам.

## Анализ законодательства Республики Беларусь, а также международных стандартов финансовой отчетности для использования при формировании профессионального суждения по операциям со связанными сторонами в рассмотренных далее Примерах

В таблице представлен анализ законодательства, официальных разъяснений и иных нормативных документов по порядку формирования в отчетности информации об операциях со связанными сторонами (применительно к поступившим вопросам) для последующего использования в рассматриваемых Примерах

Нормативные документы для принятия решения по иерархии нормативных документов (Этапам 1 – 4):

**Этап 1.** Законы и нормативные документы МФ РБ

- Закон о хозяйственных обществах;
- Закон о бухгалтерском учете;
- НСБУ № 104 «Индивидуальная бухгалтерская отчетность».

**Этап 2.** Нормативные документы МФ РБ по аналогичным или смежным вопросам:

- Отсутствуют документы.

**Этап 3.** Нормативные документы НБ РБ, регулирующие вопросы раскрытия в отчетности информации по операциям со связанными сторонами:

- НСФО № 24 «Связанные стороны».

**Этап 4.** Международные стандарты финансовой отчетности:

- МСФО № 24 «Связанные стороны».

## ПРИМЕР 6. ИНФОРМАЦИЯ ПО ОПЕРАЦИЯМ СО СВЯЗАННЫМИ СТОРОНАМИ

**Вопрос 6.** Что относится к числящимся на конец отчетного периода активам, обязательствам, собственному капиталу, возникшим в связи с совершением этих хозяйственных операций со связанными сторонами? Относятся ли к ним, например, полученные активы и предъявленный НДС, дебиторская и кредиторская задолженность, полученная прибыль (убыток), обязательства по налогам? Необходимо ли организациям организовать аналитический учет доходов и расходов операций со связанными сторонами так, чтобы получить возможность определить финансовый результат по ним?

### Формирование профессионального суждения

**Этап 1.** В соответствии с пунктом 2 НСБУ № 104 «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» связанные стороны – это аффилированные лица хозяйственного общества; унитарные предприятия, собственники имущества и (или) руководители которых являются одними и теми же физическими лицами или состоят в близком родстве или свойстве.

В соответствии со статьей 56 Закона о хозяйственных обществах под аффилированными лицами хозяйственного общества понимаются физические и юридические лица, способные прямо и (или) косвенно (через иных физических и (или) юридических лиц) определять решения либо оказывать влияние на их принятие хозяйственным обществом, а также юридические лица, на принятие решений которыми хозяйственное общество оказывает такое влияние. Далее в статье 56 Закона о хозяйственных обществах приведен детальный перечень таких лиц.

В соответствии с подпунктом 52.17 пункта 52 НСБУ № 104 «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» устанавливаются требования к объему информации, которая должна быть раскрыта в отношении **операций со связанными сторонами** в примечаниях к отчетности, а именно, о наличии связанных сторон, характере отношений и **совершенных** между ними в отчетном периоде **хозяйственных операциях**, в том числе:

- суммы **совершенных** в отчетном периоде **хозяйственных операций и числящихся на конец отчетного периода активов, обязательств, собственного капитала**, возникших в связи с совершением этих хозяйственных операций, а также условия осуществления хозяйственных операций, **данные о предоставленных и полученных гарантиях**;
- суммы резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода, относящиеся к дебиторской задолженности связанных сторон;
- суммы списанной в отчетном периоде за счет резервов по сомнительным долгам и (или) на расходы безнадёжной к получению дебиторской задолженности связанных сторон.

Информация о наличии связанных сторон подлежит раскрытию независимо от совершения в отчетном периоде хозяйственных операций между этими связанными сторонами.

В соответствии со статьей 1 Закона о бухгалтерском учете под **хозяйственной операцией** понимается действие или событие, подлежащее отражению организацией в бухгалтерском учете и приводящие к изменению ее активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов.

В соответствии с пунктом 3 Инструкции к типовому плану счетов на основе типового плана счетов руководителем организации утверждается план счетов бухгалтерского учета организации, содержащий полный перечень счетов, включая субсчета, и аналитических счетов, забалансовых счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

**Ведение аналитического учета** активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов в организации **должно обеспечить получение данных** об их наличии и движении, **необходимых для составления бухгалтерской отчетности.**

**Этап 2.** Нормативные документы отсутствуют.

**Этап 3.** В соответствии с пунктом 5 НСФО № 24 «Связанные стороны» **под операциями со связанными сторонами понимается** передача между связанными сторонами активов, обязательств и (или) оказание услуг независимо от взимания платы.

В соответствии с пунктом 16 НСФО № 24 «Связанные стороны» информация о связанных сторонах представляется обособленно в составе пояснительной записки к финансовой отчетности. При раскрытии обязательно представляется информация об:

- остатках задолженности **по балансовым счетам** по операциям со связанными сторонами на начало и конец отчетного периода;
- **суммах операций** со связанными сторонами за отчетный период независимо от наличия или отсутствия остатков задолженности по балансовым счетам по данным операциям на начало и конец отчетного периода.

Данная информация представляется в разрезе видов операций для каждой из категорий связанных сторон, указанных в пункте 15 НСФО № 24 «Связанные стороны».

В соответствии с пунктом 14 НСФО № 24 «Связанные стороны» (в соответствии с требованиями пункта 13 НСФО № 24 «Связанные стороны») подлежит раскрытию в финансовой отчетности информация о перечисленных ниже операциях со связанными сторонами, **а также относящихся к ним доходах и расходах:**

- предоставление (получение) кредитов в белорусских рублях и иностранной валюте;
- лизинговые операции;
- привлечение (размещение) депозитов в белорусских рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах;
- покупка (продажа) банком иностранной валюты и драгоценных металлов;
- операции с ценными бумагами в торговом портфеле (приобретенными для продажи);
- операции с инвестиционными ценными бумагами;
- покупка (продажа) основных средств и прочего имущества;
- оказание (получение) услуг;
- процентные доходы;
- процентные расходы;

- комиссионные доходы;
- комиссионные расходы;
- чистый доход от операций с иностранной валютой;
- чистый доход от операций с ценными бумагами;
- доход в форме дивидендов;
- общие административные расходы (в части заработной платы ключевому управленческому персоналу);
- прочие операционные доходы;
- прочие операционные расходы;
- иные операции со связанными сторонами, а также относящиеся к ним доходы и расходы.

**Этап 4.** Не анализировался, профессиональное суждение формировалось на основании перечисленных выше нормативных документов.

**ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ:** В соответствии с проведенным анализом законодательства и требований нормативных документов МФ РБ можно сделать вывод, что к операциям со связанными сторонами относятся любые хозяйственные операции, отраженные на счетах бухгалтерского учета активов, обязательств, капитала, доходов и расходов.

При этом подлежит раскрытию в отчетности как информация об остатках на счетах бухгалтерского учета активов, обязательств, капитала на отчетную дату, так и информация о совершенных в течение отчетного периода операциях, то есть об объеме операций по соответствующим счетам за отчетный период.

Для обеспечения получения данных, необходимых для составления бухгалтерской отчетности, организация вправе организовать аналитический учет в порядке, установленном учетной политикой организации.

## ПРИМЕР 7. ИНФОРМАЦИЯ ПО ОПЕРАЦИЯМ СО СВЯЗАННЫМИ СТОРОНАМИ

**Вопрос 7.** Подлежит ли начисление заработной платы директору, являющемуся единоличным исполнительным органом хозяйственного общества, раскрытию как операция со связанной стороной?

### Формирование профессиональное суждение

**Этап 1.** Для анализа необходимо использовать выдержки из нормативных документов, представленных в Примере 6. В соответствии со статьей 56 Закона о хозяйственных обществах к числу аффилированными лиц хозяйственного общества относятся члены совета директоров (наблюдательного совета), коллегиального исполнительного органа, **физическое** или юридическое **лицо, осуществляющее полномочия единоличного исполнительного органа**, а также физическое лицо, являющееся заместителем (первым заместителем) директора (генерального директора) этого общества. Таким образом, директор, который осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа, является аффилированным лицом такого общества и, соответственно, связанной стороной. В отношении него необходимо раскрыть в примечаниях к отчетности информацию о хозяйственных операциях, отраженных на счетах бухгалтерского учета на конец отчетного периода, а также об объеме операций, проведенных в течение отчетного периода. Заработная плата является частью операций, совершаемых со связанной стороной, и, соответственно, подлежит раскрытию в примечаниях к отчетности.

**Этап 2.** Нормативные документы отсутствуют.

**Этап 3.** В соответствии с пунктом 12 НСФО № 24 «Связанные стороны» должна раскрываться в финансовой отчетности информация о вознаграждениях ключевому управленческому персоналу. Данная информация **раскрывается обобщенно** (общими суммами) по следующим категориям:

- заработная плата;
- выплаты социального характера;
- выплаты после окончания трудовой деятельности бывшим членам ключевого управленческого персонала;
- прочие вознаграждения.

В категории заработной платы раскрываются сведения о выплатах, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, стимулирующих и компенсационных выплат, включая компенсации по оплате труда в связи с повышением и индексацией цен, систем премирования за производственные результаты, иных условий оплаты труда в соответствии с применяемыми формами и системами оплаты труда.

По выплатам социального характера раскрываются сведения о вознаграждениях, образующихся в результате оказания материальной помощи, стоимости подарков, стоимости различного рода путевок, курсовок, медицинских или бытовых услуг, оплаченных или подлежащих оплате банком, оплата банком удешевления питания, приобретения проездных билетов, разного рода абонементов, экскурсий, оплата за учебу в учебных заведениях, суммы страховых взносов (если эти суммы вносятся из средств банка).

Выплаты после окончания трудовой деятельности бывшим членам ключевого управленческого персонала включают в себя все выплаты социального характера бывшим членам ключевого управленческого персонала, а также прибавки к пенсиям, выплачиваемые из средств банка.

В категории прочих вознаграждений раскрывается информация об иных имущественных льготах и привилегиях ключевого управленческого персонала.

**Этап 4.** Не анализировался, профессиональное суждение формировалось на основании перечисленных выше нормативных документов.

**ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ:** В соответствии с проведенным анализом требований нормативных документов можно сделать вывод, что к операциям со связанными сторонами относится начисление вознаграждений директору, осуществляющему полномочия единоличного исполнительного органа.

## ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ СОКРАЩЕНИЯ

Наименование	Сокращение
Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности»	Закон о бухгалтерском учете
Закон Республики Беларусь от 17.07.2018 № 130-3 «О нормативных правовых актах»	Закон о нормативных правовых актах
Закон Республики Беларусь от 09.12.1992 № 2020-XII «О хозяйственных обществах»	Закон о хозяйственных обществах
Национальные правила аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности», утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.09.2025 № 98	НПАД «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности»
Национальные правила аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской и (или) финансовой отчетности», утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2008 № 203	НПАД «Понимание деятельности аудируемого лица»
Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 № 104	НСБУ № 104 «Индивидуальная бухгалтерская отчетность»
Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2018 № 74	НСБУ № 74 «Финансовые инструменты»
Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2018 № 73	НСБУ № 73 «Финансовая аренда»
Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50	Инструкция к типовому плану счетов
Национальный стандарт финансовой отчетности 32 «Финансовые инструменты: представление информации» (НСФО 32), утвержденный постановлением Совета директоров Национального банка Республики Беларусь от 27.12.2007 № 406	НСФО № 32 «Финансовые инструменты (представление информации)»
Национальный стандарт финансовой отчетности 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (НСФО 39) для банков, утвержденный постановлением Совета директоров Национального банка Республики Беларусь от 29.12.2005 № 422	НСФО № 39 «Финансовые инструменты (признание и оценка)»
Национальный стандарт финансовой отчетности 7-F «Финансовые инструменты: раскрытие информации» (НСФО 7-F) для банков, утвержденный постановлением Совета директоров Национального банка Республики Беларусь от 26.06.2007 № 197	НСФО № 7-F «Финансовые инструменты (раскрытие информации)»

Национальный стандарт бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности 17 «Аренда» (НСФО 17), утвержденный постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 13.10.2017 № 413	НСФО № 17 «Аренда»
Национальный стандарт финансовой отчетности 19 «Вознаграждения работникам» (НСФО 19), утвержденный постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 22.04.2011 № 149	НСФО № 19 «Вознаграждения работникам»
Национальный стандарт финансовой отчетности 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (НСФО 24) для банков, утвержденный постановлением Совета директоров Национального банка Республики Беларусь от 30.06.2005 № 194	НСФО № 24 «Связанные стороны»
Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»	МСФО № 16 «Аренда»
Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»	МСФО № 32 «Финансовые инструменты (представление)»
Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»	МСФО № 9 «Финансовые инструменты»
Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	МСФО № 24 «Связанные стороны»
Министерство финансов Республики Беларусь	МФ РБ
Национальный банк Республики Беларусь	НБ РБ
Международные стандарты финансовой отчетности	МСФО
Налог на добавленную стоимость	НДС
Локальные правовые акты	ЛПА
Аудиторская организация, аудитор-индивидуальный предприниматель	аудитор