

# Публикация отчетности

В соответствии с требованиями ст. 16 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 № 57-З (далее – Закон № 57-З), годовая отчетность организации в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, подлежит обязательной публикации.

Годовая бухгалтерская отчетность организации подготавливается для пользователей отчетности. Она может быть опубликована, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, подлежит обязательной публикации в определенных объемах.

Согласно п. 5 ст. 90 Гражданского кодекса РБ (далее – ГК) опубликование обществом сведений о результатах ведения его дел (публичная отчетность) осуществляется в случаях, предусмотренных законодательством.

Публикация бухгалтерской отчетности может быть обязательной, то есть предусмотренной законодательством Республики Беларусь (далее – обязательная публикация), но может публиковаться по инициативе организации (далее – инициативная публикация).

Публикация бухгалтерской отчетности предполагает ознакомление заинтересованных пользователей с целью получения необходимой информации для принятия соответствующих управленческих решений с учетом целей, преследуемых бухгалтерской (финансовой) отчетностью (см. рис. 1).

## Нормативно-правовое регулирование по публикации бухгалтерской отчетности

Актуальным является установление круга организаций, обязанных, в соответствии с требованиями

ми отечественного законодательства, публиковать годовую бухгалтерскую отчетность. Рассмотрим требования, установленные нормативными правовыми актами, согласно которым должна осуществляться эта публикация (см. таблицу 1).

Согласно п. 14 ст. 1 Закона РБ от 17.07.2008 № 427-З «О средствах массовой информации» печатное средство массовой информации – газета, журнал, бюллетень, другое издание, имеющие постоянное название, порядковый номер, сквозную нумерацию страниц и выходящие в свет не реже одного раза в шесть месяцев. В соответствии с п. 1.2 Декрета Президента РБ от 24.02.2012 № 3 «О некоторых вопросах опубликования и вступления в силу правовых актов Республики Беларусь», официальными периодическими печатными изданиями являются следующие:

- сборник правовых актов «Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь»;
- газета «Советская Белоруссия», публикуются решения, принятые республиканским референдумом, декреты, указы, распоряжения Президента РБ, межгосударственные и межправительственные договоры, согласие на обязательность которых для Республики Беларусь было выражено в форме указа Президента РБ или постановления Совмина, постановления Пленума Верховного Суда;
- газета «Звезда» – законы РБ, постановления Палаты представителей и Совета Республики На-

РИС. 1. ЦЕЛИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

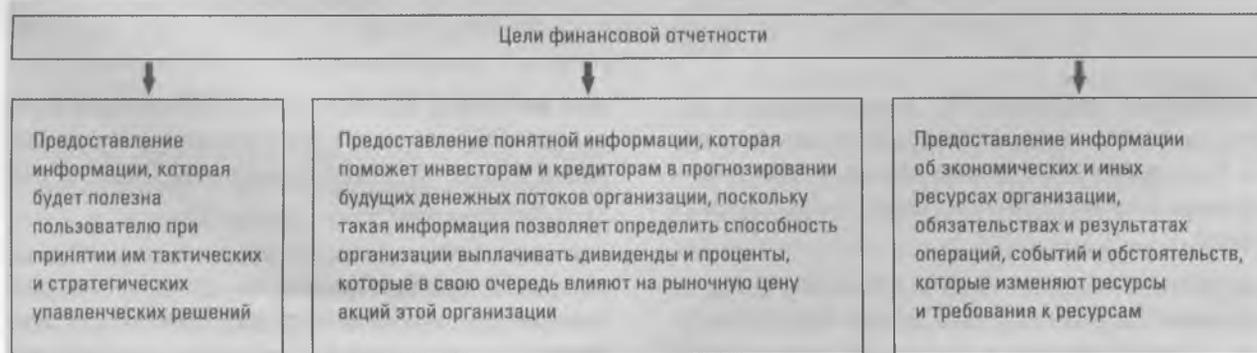


ТАБЛИЦА 1. СЛУЧАИ ОБЯЗАТЕЛЬНОЙ ПУБЛИКАЦИИ ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Кто обязан публиковать	Раскрываемая информация
АО	<p>АО обязано раскрывать информацию об АО в объеме и порядке, определенных законодательством о ценных бумагах (ст. 97 ГК).</p> <p>Акционерное общество, обязанное в соответствии с законодательством о ценных бумагах, раскрывать информацию об акционерном обществе, должно ежегодно проводить аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 103 ГК).</p> <p>Ежегодно проводится обязательный аудит годовой индивидуальной и консолидированной (в случае ее составления) бухгалтерской (финансовой) отчетности акционерных обществ, обязанных согласно законодательству РБ публиковать для всеобщего сведения годовой отчет (абз. 1 ч. 3 ст. 17 Закона № 56-3)</p>
Хозяйственные общества	<p>Информация о хозяйственном обществе должна быть раскрыта этим обществом в СМИ в случаях, объеме и порядке, установленных Законом РБ от 09.12.1992 № 2020-XII «О хозяйственных обществах» и иными законодательными актами (ст. 64 Закона № 2020-XII)</p>
Банки	<p>Банк обязан раскрывать информацию о своей деятельности путем ее публикации, размещения в принадлежащих ему помещениях и на своем официальном сайте в сети Интернет, представления по требованию клиентов и других заинтересованных пользователей в объеме и порядке, установленных Нацбанком.</p> <p>Банк публикует в объеме и порядке, установленных Нацбанком, в печатных СМИ, определенных Нацбанком, и размещает на своем официальном сайте в сети Интернет отчетность о своей деятельности и годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность вместе с аудиторским заключением, составляемым по результатам аудита.</p> <p>Головная организация банковской группы и (или) банковского холдинга обязана раскрывать информацию о деятельности банковской группы и (или) банковского холдинга путем ее публикации, размещения на своем официальном сайте в сети Интернет в объеме и порядке, установленных Нацбанком.</p> <p>Головная организация банковской группы и (или) банковского холдинга публикует в объеме и порядке, установленных Нацбанком, в печатных СМИ, определенных Нацбанком, и размещает на своем официальном сайте в сети Интернет консолидированную отчетность о деятельности банковской группы и (или) банковского холдинга, а также годовую консолидированную бухгалтерскую (финансовую) отчетность вместе с аудиторским заключением, составляемым по результатам аудита (ст. 119<sup>1</sup> Банковского кодекса РБ)</p>
Эмитенты ценных бумаг	<p>Эмитент, осуществивший эмиссию эмиссионных ценных бумаг, за исключением акций ЗАО, обязан составлять квартальную бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность и раскрывать информацию о результатах финансово-хозяйственной деятельности в форме ежеквартального и годового отчетов. При этом эмитент, осуществивший эмиссию эмиссионных ценных бумаг, за исключением акций ЗАО:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- размещает на едином информационном ресурсе рынка ценных бумаг, а также публикует в печатных СМИ и (или) размещает на официальном сайте эмитента в глобальной компьютерной сети Интернет и (или) доводит до сведения неопределенного круга лиц иным образом, определенным республиканским органом государственного управления, осуществляющим государственное регулирование рынка ценных бумаг, годовой отчет в срок не позднее одного месяца после его утверждения в порядке, установленном законодательством РБ о хозяйственных обществах (отчетность эмитентов публикуется на Едином портале финансового рынка в разделе «Рынок ценных бумаг/Отчетность эмитентов» (portal.gov.by));</li> <li>- представляет ежеквартальный, годовой отчеты в республиканский орган государственного управления, осуществляющий госрегулирование рынка ценных бумаг.</li> </ul> <p>Требования к содержанию отчетов, срокам их раскрытия устанавливаются республиканским органом госуправления, осуществляющим госрегулирование рынка ценных бумаг (ст. 55 Закона № 231-3)</p>
Страховые организации, страховые брокеры	<p>Страховые организации, страховые брокеры обязаны в порядке и сроки, определенные Минфином, публиковать годовую индивидуальную отчетность вместе с аудиторским заключением по этой отчетности (п. 59 Положения о страховой деятельности в Республике Беларусь, утвержденного Указом Президента РБ от 25.08.2006 № 530 «О страховой деятельности»).</p> <p>Такой порядок и сроки установлены Инструкцией об объеме и порядке раскрытия (опубликования, распространения, предоставления) информации о деятельности страховых организаций, страховых брокеров, утвержденной постановлением Минфина от 19.06.2014 № 35</p>

ционального собрания РБ, международные договоры, согласие на обязательность которых для РБ было выражено в форме закона, заключения и решения Конституционного Суда (на белорусском языке);

- газета «Народная газета» – законы РБ, постановления Палаты представителей и Совета Республики Национального собрания РБ, международ-

ные договоры, согласие на обязательность которых для РБ было выражено в форме закона, заключения и решения Конституционного Суда (на русском языке);

- газета «Рэспубліка» – постановления Совмина, распоряжения Премьер-министра РБ, нормативные правовые акты Нацбанка, Комитета госконтроля, Следственного комитета, Государственного

комитета судебных экспертиз, Управления делами Президента РБ, НАН РБ, министерств и иных республиканских органов государственного управления, международные договоры РБ межведомственного характера;

- периодические печатные издания, определяемые в соответствии с законодательством областными и Минским городским Советами депутатов, областными и Мингорисполкомом, местными Советами депутатов, исполнительными и распорядительными органами базового территориального уровня, – нормативные правовые акты этих органов, решения, принятые областным, Минским городским, районным, городским (городов областного подчинения) референдумом.

### Особенности публикации проаудированной бухгалтерской отчетности

Если годовая отчетность подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательными актами РБ, она публикуется вместе с **аудиторским заключением** по этой отчетности (ст. 16 Закона № 57-3).

Аудиторское заключение – документ, составленный аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем по результатам оказания аудиторских услуг и содержащий выраженное в установленной форме аудиторское мнение (ст. 2 Закона № 56-3).

В соответствии со ст. 20 Закона № 56-3, аудиторское заключение по результатам оказания аудиторских услуг в случаях, предусмотренных законодательством РБ, составляется в соответствии с требованиями законодательства РБ. **Общий порядок формирования и представления аудиторского заключения по годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности регулируется** Национальными правилами аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденными постановлением Минфина от 28.06.2017 № 18 (далее – Правила № 18).

Если по результатам аудита аудиторская организация (аудитор – индивидуальный предприниматель) приходит к выводу, что отчетность аудируемого лица во всех существенных аспектах составлена в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности, аудиторской организации (аудитору – индивидуальному пред-

принимателю) следует выразить немодифицированное аудиторское мнение (п. 7 Правил № 18).

Аудиторской организации (аудитору – индивидуальному предпринимателю) необходимо **модифицировать** аудиторское мнение, если:

- на основании полученных аудиторских доказательств аудиторская организация (аудитор – индивидуальный предприниматель) приходит к выводу о том, что отчетность аудируемого лица в целом содержит существенные искажения;

- у аудиторской организации (аудитора – индивидуального предпринимателя) отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что отчетность аудируемого лица в целом не содержит существенных искажений (п. 8 Правил № 18).

Согласно п. 13 Правил № 18 раздел аудиторского заключения «Аудиторское мнение» должен содержать следующую информацию:

- наименование аудируемого лица, в отношении отчетности которого проведен аудит, его место нахождения, сведения о государственной регистрации (дата государственной регистрации, регистрационный номер в Едином государственном реестре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей);

- указание на факт проведения аудита данной отчетности;

- состав отчетности, в отношении которой проведен аудит;

- дату или период, за который составлена отчетность;

- **выраженное в установленной форме аудиторское мнение.**

При невозможности получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств путем выполнения альтернативных процедур, в случае если аудиторская организация (аудитор – индивидуальный предприниматель) приходит к выводу, что возможное влияние на отчетность аудируемого лица необнаруженных искажений может быть настолько существенным и распространенным, что выражения аудиторского мнения с оговоркой будет недостаточно для **информирования пользователей отчетности** о серьезности сложившейся ситуации, аудиторской организации (аудитору – индивидуальному предпринимателю) следует:

- если это возможно и целесообразно, отказаться от проведения аудита. Целесообразность отказа от проведения аудита может зависеть от степени завершенности аудита на момент введения руководством аудируемого лица ограничения. Если аудиторской организацией (аудитором – индивидуальным предпринимателем) в основном аудит завершен, аудиторская организация (аудитор – индивидуальный предприниматель) может принять решение о завершении работ в той мере, в которой это возможно, и отказаться от выражения аудиторского мнения. Если аудиторская организация (аудитор – индивидуальный предприниматель) отказывается от проведения аудита, необходимо предварительно проинформировать лиц, наделенных руководящими полномочиями, об обстоятельствах, связанных с выявленными в ходе аудита искажениями, которые могли бы привести к выражению модифицированного аудиторского мнения;

- если отказ от проведения аудита до представления аудиторского заключения невозможен или практически неосуществим, то отказаться от **выражения аудиторского мнения** (п. 50 Правил № 18).

Таким образом, по результатам аудита может быть выдано немодифицированное либо модифицированное аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием соответствующего мнения (см. рис. 2).

Аудиторское заключение, подготовленное по результатам проведения аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (данных книги учета доходов и расходов) хозяйственного общества, выносится на рассмотрение общего собрания участников этого общества при утверждении годового отчета, годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (данных книги учета доходов и

расходов) и распределения его прибыли и убытков (ст. 61 Закона № 2020-XII).

## Бухгалтерский и налоговый учет расходов на публикацию

Публикация отчетности предполагает ряд расходов. Такие расходы могут выполняться силами самой организации либо с привлечением стороннего лица.

Согласно п. 5 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102), доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- доходы и расходы по текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности.

Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности (п. 2 Инструкции № 102).

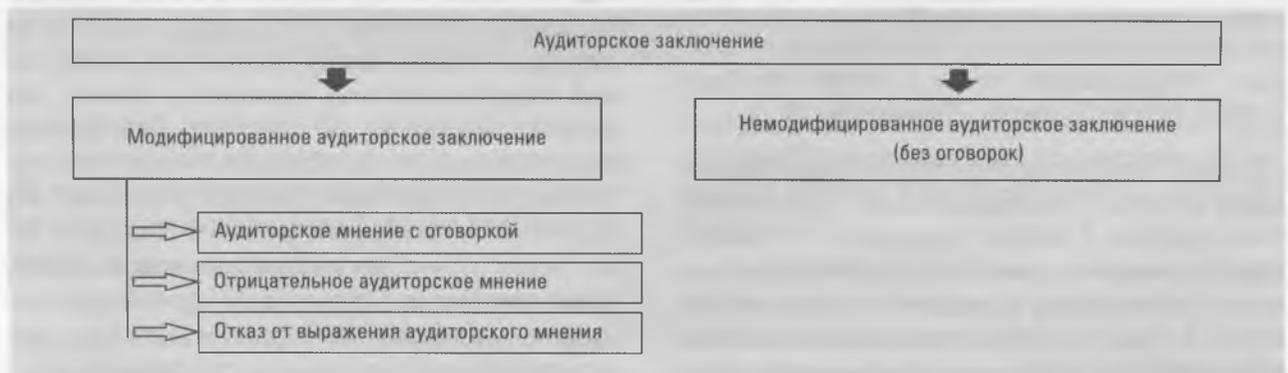
Расходы по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности (п. 2 Инструкции № 102).

К управленческим расходам относятся:

- в организации, осуществляющей промышлен-

РИС. 2. ВИДЫ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ



ную и иную производственную деятельность, – условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»), за исключением случаев, установленных законодательством;

- в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, – расходы, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 (субсчет 90-5);

- в организации – профессиональном участнике рынка ценных бумаг – расходы на осуществление текущей деятельности (п. 10 Инструкции № 102).

В соответствии с п. 28 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50, счет 26 предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с управлением организацией. На этом счете отражаются начисленная амортизация и затраты на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, затраты на содержание управленческого персонала, затраты на информационные, аудиторские и другие услуги, другие аналогичные по назначению затраты.

В части налогообложения прибыли при публикации отчетности организациям следует учитывать нормы НК.

Согласно п. 1 ст. 130 НК затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении (далее – затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)), представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете.

Затратами по производству и реализации товаров (работ, услуг) признаются экономически обоснованные затраты, определяемые на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости посредством проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета в рамках ведения налогового учета), если иное не установлено НК, а также корректировок, определенных с учетом положений ст. 30-1 НК. Такие затраты отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся (принцип начисления), независимо от времени (срока) оплаты (предварительная или последующая) (п. 2 ст. 130 НК).

В соответствии с п. 1.23 ст. 131 НК, при налогообложении не учитываются затраты на публикацию бухгалтерской отчетности и другой информации, если законодательством на организацию не возложена обязанность публиковать эти отчетность и информацию.

В бухгалтерском учете затраты на публикацию годовой бухгалтерской отчетности отражаются записями, приведенными в таблице 2.

**ТАБЛИЦА 2. ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ЗАТРАТ НА ПУБЛИКАЦИЮ ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1		70	Отражены затраты на оплату труда работников, привлеченных к работам по тиражированию (копированию) и рассылке отчетности, брошюр, буклетов
2	26, 44	69, 76-2	Отражены отчисления в ФСЗН и БРУСП «Белгосстрах» от оплаты труда работников, привлеченных к работам по тиражированию (копированию) и рассылке отчетности, брошюр, буклетов
3		60	Отражены затраты на публикацию отчетности, брошюр, буклетов, расходы на обязательную публикацию отчетности в средствах массовой информации, расходы на рассылку
4	18		Отражена сумма НДС по затратам на публикацию отчетности, брошюр, буклетов, расходам на обязательную публикацию отчетности в средствах массовой информации, расходам на рассылку
5	60	51	Отражена оплата сторонним лицам за понесенные затраты на публикацию отчетности, брошюр, буклетов
6	68-2	18	Отражен зачет оплаченного «входного» НДС по понесенным затратам на публикацию отчетности

**ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,**

кандидат экономических наук, доцент