

**Новое в учете и отчетности, МСФО,
налоговом учете, аудиторском
законодательстве.
Для компаний (общий учет)**

16 января 2024



Новое в МСФО с 1 января 2024 года и на что обратить внимание при формировании отчетности за 2023 год



Любовь Тульская

Менеджер МСФО. Департамент аудиторских
и консультационных услуг финансовым институтам

Lyubov.Tulskaya@fbk.ru

Новое в МСФО для подготовки отчетности за 2023 год

Изменения в стандартах, применимые в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся **1 января 2023 года** или после этой даты:



Вступил в силу МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования»



Изменены 3 стандарта:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»
- МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

Ключевые принципы МСФО (IFRS) 17

- ① Компания определяет в качестве договоров страхования те договоры, по которым организация принимает значительный страховой риск от другой стороны (страхователя), соглашаясь выплатить страхователю компенсацию, если указанное неопределенное будущее событие (страховой случай) неблагоприятно повлияет на страхователя;
- ② Компания отделяет определенные встроенные производные финансовые инструменты, отдельные инвестиционные компоненты и отдельные обязательства по исполнению от договоров страхования;
- ③ Компания делит контракты на группы, которые он будет распознавать и оценивать;
- ④ Компания признает и оценивает группы договоров страхования по:
 - ► скорректированной с учетом риска приведенной стоимости будущих денежных потоков (денежные потоки от исполнения обязательств), которая включает всю доступную информацию о денежных потоках от исполнения обязательств таким образом, чтобы она соответствовала наблюдаемой рыночной информации; плюс (если это значение является обязательством) или минус (если это значение является активом);
 - ► сумме, представляющей собой незаработанную прибыль по группе контрактов (маржа за обслуживание по контракту);
- ⑤ Компания признает прибыль по группе договоров страхования в течение периода, когда компания предоставляет услуги по договорам страхования, и по мере освобождения предприятия от риска. Если группа контрактов является или становится убыточной, предприятие немедленно признает убыток;
- ⑥ Компания отдельно представляет доходы от страхования (которые исключают получение любого инвестиционного компонента), расходы на страховые услуги (которые исключают погашение любых инвестиционных компонентов) и доходы или расходы по финансированию страхования;

Поправки к МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

Ключевые поправки к МСФО (IAS) 1 включают:

- ① Требование к компании раскрывать существенную информацию об учетной политике, а не полностью основные положения учетной политики;
- ① Разъяснение, что учетная политика, связанная с несущественными операциями, другими событиями или условиями, сама по себе является несущественной и как таковая не подлежит раскрытию; и
- ① Разъяснение, что не вся учетная политика, касающаяся существенных операций, других событий или условий, сама по себе является существенной для финансовой отчетности компании.
- ① При оценке существенности необходимо учитывать как размер операций, событий или условий, так и их суть;
- ① Оценка существенности должна быть аналогична оценке существенности в отношении иной информации, то есть учитывать как количественные, так и качественные факторы;
- ① Приведены примеры существенных положений учетной политики.

Поправки к МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»

Ключевые поправки к МСФО (IAS) 8 включают:



Изменено определение «бухгалтерских оценок» – это монетарные значения в финансовой отчетности, оценка которых связана с неопределенностью.



Разъяснение отличий между изменениями в бухгалтерских оценках и изменениями в учетной политике и исправлением ошибок, и то, каким образом организации используют методы измерения и исходные данные для разработки бухгалтерских оценок.

Изменения в МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

Отложенные налоговые активы и обязательства, возникающие в рамках одной операции

Для всех временных разниц, связанных с **активами в форме права пользования и обязательствами по аренде**

Для всех временных разниц, связанных с признанными **обязательствами по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды** и аналогичными обязательствами и с суммами этих обязательств, включенными в первоначальную стоимость соответствующего актива

**Освобождение от первоначального признания
в п.15 и п.24 МСФО 12
не применяется к таким временным разницам**

- Операция, которая не является объединением бизнесов
- На дату совершения операция не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль

**На дату начала самого раннего из представленных
сравнительных периодов признать:**

Отложенный налоговый актив
(вероятный к возмещению)
и отложенное налоговое
обязательство

Суммарный эффект первоначального применения в качестве корректировки вступительного сальдо нераспределенной прибыли (или другого компонента собственного капитала, в зависимости от ситуации)

Новые и пересмотренные МСФО, выпущенные и вступающие в силу после 01 января 2024 года

Изменения в стандартах, применимые в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся **1 января 2024 года** или после этой даты:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»
- МСФО (IFRS) 16 «Аренда»
- МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» и МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»
- МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»

Новые стандарты - раскрытие информации, связанной с климатическими и другими неопределенностями в финансовой отчетности:

- МСФО (IFRS) S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием»
- МСФО (IFRS) S2 «Раскрытие информации, связанной с изменением климата»

Поправки к МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

Поправки вступают в силу для годовых отчетных периодов, начинающихся **1 января 2024 года** или после этой даты, и должны применяться ретроспективно.



Ключевые поправки к МСФО (IAS) 1 включают:

- ✓ Введено определение права на отсрочку платежа;
- ✓ Право на отсрочку должно существовать на конец отчетного периода;
- ✓ На классификацию не влияет вероятность того, воспользуется ли организация своим правом на отсрочку или нет;
- ✓ Введено требование о раскрытии информации, когда обязательство, возникающее из кредитного договора, классифицируется как долгосрочное и право предприятия на отсрочку погашения зависит от соблюдения будущих ковенант в течение двенадцати месяцев

Поправки к МСФО (IFRS) 16 «Аренда»

Поправки вступают в силу для годовых отчетных периодов, начинающихся **1 января 2024 года** или после этой даты, допускается досрочное применение.

Ключевые поправки к МСФО (IFRS) 16 включают:

-  При первоначальном признании продавец-арендатор включает переменные арендные платежи при оценке арендного обязательства, возникающего в результате сделки купли-продажи с обратной арендой.
-  При последующем учете продавец-арендатор применяет общие требования к последующему учету обязательств по аренде таким образом, чтобы не признавать никаких прибылей или убытков, связанных с сохраняемым за ним правом пользования.

Поправки к МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» и МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»

Поправки вступают в силу для годовых отчетных периодов, начинающихся **1 января 2024 года** или после этой даты, в течение первого года сравнительная информация не требуется.

Ключевые поправки включают требования о раскрытии:

- балансовой стоимости финансовых обязательств, которые являются частью соглашений о финансировании поставщиков, и статьи, в которых представлены эти обязательства;
- балансовой стоимости финансовых обязательств, по которым поставщики уже получили оплату от поставщиков финансовых услуг;
- диапазона сроков оплаты как по финансовым обязательствам, которые являются частью данных соглашений, так и по сопоставимой торговой кредиторской задолженности, которая не является частью таких соглашений.
- тип и влияние неденежных изменений балансовой стоимости финансовых обязательств, которые являются частью соглашения о финансировании поставщиков.

Поправки к МСФО (IAS) 21 Влияние изменений валютных курсов – «Ограничения конвертируемости валют»

Поправки вступают в силу для годовых отчетных периодов, начинающихся **1 января 2025 года** или после этой даты, в течение первого года сравнительная информация не требуется.

В поправках разъясняется следующее:

- валюта является конвертируемой в другую валюту, если организация имеет возможность получить другую валюту в пределах срока, допускающего обычную административную задержку и посредством рынка или с использованием механизмов обмена валют, при которых операция обмена приводит к возникновению юридически защищенных прав и обязательств;
- организации должны оценивать, является ли валюта конвертируемой на дату оценки и для определенной цели. Если организация не может получить более чем незначительную сумму другой валюты на дату оценки для определенных целей, то валюта не является конвертируемой для данных целей;
- в ситуации, когда имеется несколько обменных курсов, указания стандарта не изменились, однако требование о том, что при невозможности временно обменять одну валюту на другую, следует применить курс на первую дату, на которую можно осуществить обмен, отменено. В таких случаях необходимо будет оценить текущий обменный курс;
- дополнены требования к раскрытию информации.

Новые стандарты МСФО по устойчивому развитию

Новые стандарты - раскрытие информации, связанной с климатическими и другими неопределенностями в финансовой отчетности:

- МСФО (IFRS) S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием»
- МСФО (IFRS) S2 «Раскрытие информации, связанной с изменением климата»

Новые стандарты, планируемые к публикации

Совет по МСФО принял решение о выпуске двух новых стандартов:

- IFRS 18 «Основные финансовые отчеты» (Primary Financial Statements)
- IFRS 19 «Непубличные дочерние организации: раскрытие информации» (Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures)

Текущая стадия:

Начало процесса подготовки, проверки и утверждения текстов стандартов.
Ожидается, что стандарты будут выпущены в первой половине 2024 года.

Стандарты вступят в силу с годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2027 года или после этой даты.
Допускается досрочное применение.

IFRS 18 «Основные финансовые отчеты» (Primary Financial Statements)

Цель Проекта «Основные финансовые отчеты» - улучшить презентацию информации в финансовой отчетности, в особенности в отношении статей раздела/отчета о прибыли или убытке.

В частности, будущий стандарт:

- требует представления двух дополнительных промежуточных итогов в отчете о прибыли или убытке – «операционная прибыль или убыток» ('operating profit or loss') и «прибыль до финансовых доходов/расходов и налогов на прибыль» (profit before financing and income taxes');
- требует раскрытия установленных руководством показателей деятельности – промежуточных итогов по доходам и расходам, не определенных в МСФО, но которые широко используются в публичных коммуникациях за рамками финансовой отчетности для представления взгляда руководства на финансовые показатели организации;
- усиливает требования по агрегированию / детализации информации в основных финансовых отчетах и примечаниях к ним.

Statement of profit or loss – general corporate

Revenue

Cost of goods sold

Gross profit

Other operating income

Selling expense

Research and development expenses

General and administrative expenses

Other operating expenses

Operating profit

Share of the profit from associates and joint ventures

Other investment income

Profit before financing and income tax

Interest expense on borrowings and lease liabilities

Interest expense on pension liabilities

Profit before tax

Income tax expense

Profit for the year

IFRS 19 «Непубличные дочерние организации: раскрытие информации» (Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures)

Планируемый стандарт задуман как ответ на запрос заинтересованных сторон о том, как упростить составление финансовой отчетности дочерних компаний по МСФО, разрешив дочерним компаниям применять уменьшенные требования к раскрытию информации.

Будущий стандарт может применяться дочерней организацией:

- не являющейся публично ответственной (в широком смысле слова, это компания, инструменты которой не обращаются на открытом рынке, и которая не является финансовым институтом или не имеет другой фидуциарной ответственности), и
- чья промежуточная или конечная материнская организация подготавливает консолидированную финансовую отчетность по МСФО, доступную для открытого пользования.

Новое в аудиторском законодательстве



Анастасия Герасимова

Руководитель Департамента методологии аудита

Anastasiya.Gerasimova@fbk.ru

Введены в действие актуальные версии МСА*

- **Международный стандарт управления качеством (МСК) 1** «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг»
- **Международный стандарт управления качеством (МСК) 2** «Проверки качества выполнения заданий»
- **МСА 220 (пересмотренный)** «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности»
- **Согласующиеся поправки в МСА и связанные материалы в связи с реализацией проекта по управлению качеством**

(применяются с 6 декабря 2023 года)

- **МСА 600 (пересмотренный)** «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»
- **Согласующиеся и прочие поправки к другим МСА вследствие принятия МСА 600 (пересмотренного)**

(применяются с 1 января 2024 года)

МСК 1 принят взамен МСКК 1, **МСК 2** вводится впервые, **МСА 220** пересмотрен. Стандарты создают новую систему управления качеством в аудиторских организациях:

- повышенная ответственность руководства аудиторской организации за управление качеством;
- риск-ориентированный подход к управлению качеством;
- решение проблем использования технологий, сетей и внешних поставщиков услуг;
- повышенное внимание к непрерывности потока внутренней и внешней информации;
- мониторинг систем управления качеством и своевременное устранение выявляемых недостатков;
- изменение роли руководителя аудиторским заданием, повышение его ответственности за качество аудита.

В **МСА 600** новые и пересмотренные требования направлены

- на усиление ответственности аудитора в соблюдении профессионального скептицизма;
- применение риск-ориентированного подхода при планировании и проведении группового аудита, включая управление аудиторской группой и контроль ее.

* Введены на территории РФ Приказом Минфина России от 16.10.2023 г. № 166н (зарегистрирован в Минюсте России 05.12.2023 № 76275)

Введены в действие актуальные редакции*

- **Кодекс профессиональной этики аудиторов**

утверждены решением Правления СРО ААС от 22 декабря 2023 года (протокол № 657)

(согласованы Минфином России 21.12.2023, Банком России 14.12.2023)

- **Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций**

утверждены решением Правления СРО ААС от 27 декабря 2023 года (протокол № 658)

(согласованы Минфином России 26.12.2023, Банком России 26.12.2023)

* СРО ААС разработала и утвердила новые **Кодекс профессиональной этики аудиторов** и **Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций** в связи с изменениями Международного кодекса этики профессиональных бухгалтеров (включая международные стандарты независимости), принятого IESBA. До их утверждения СРО документы были согласованы с Минфином России, а также с Банком России (в части положений, относящихся к деятельности аудиторских организаций на финансовом рынке).

Основные изменения в части:

- **Оказания услуг, не обеспечивающих уверенность услуг** (неаудиторских услуг), в том числе в части информирования ЛОКУ ОЗО и усиления запрета на оказание отдельных неаудиторских услуг
- **Вознаграждения аудитора**, в том числе в части информирования ЛОКУ ОЗО и раскрытия в отдельных случаях вознаграждения, полученного от ОЗО
- Дополнены более строгими требованиями к независимости, установленными в статье 8 Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»
- Отдельные определения и формулировки приведены в соответствие с терминологией российского законодательства

Внесены изменения в статью 8 Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» в части независимости аудиторских организаций и аудиторов

- Предусмотренные запреты распространяются на оказание всех аудиторских услуг (аудит и сопутствующие ему услуги), ранее – только на аудит
- Дополнены случаи, когда аудиторская организация, индивидуальный аудитор не могут проводить аудит и оказывать сопутствующие услуги
- Введены новые понятия, связанные с независимостью

Контролирующее лицо – лицо, имеющее право прямо или косвенно (через подконтрольных ему лиц) распоряжаться в силу участия в подконтрольной организации и (или) на основании договоров доверительного управления имуществом, и (или) простого товарищества, и (или) поручения, и (или) акционерного соглашения, и (или) иного соглашения, предметом которого является осуществление прав, удостоверенных акциями (долями) подконтрольной организации, более 50 % голосов в высшем органе управления подконтрольной организации либо право назначать (избирать) единоличный исполнительный орган и (или) более 50 % состава коллегиального органа управления подконтрольной организации.

Подконтрольное лицо (подконтрольная организация) - юридическое лицо, находящееся под прямым или косвенным контролем контролирующего лица;

Родственники - родители, братья, сестры, дети, супруги, родители супругов и дети супругов.

- Обособлены запреты на оказание аудиторских услуг аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами от аналогичных запретов на участие аудиторов в оказании таких услуг

В декабре 2022 года IESBA принял новую редакцию Международного кодекса этики профессиональных бухгалтеров (включая международные стандарты независимости).

По состоянию на декабрь 2023 года новые **Кодекс профессиональной этики аудиторов** и **Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций** с соответствующими изменениями находятся на стадии согласования СРО аудиторов с Минфином и Банком России.

Основные изменения коснутся:

- оказания услуг, не обеспечивающих уверенность (неаудиторских услуг), в том числе в части информирования ЛОКУ ОЗО и усиления запрета на оказание отдельных неаудиторских услуг
- вознаграждения аудитора, в том числе в части информирования ЛОКУ ОЗО и раскрытия в отдельных случаях вознаграждения, полученного от ОЗО

С 1 января 2024 года вступают в действие новые требования Федерального закона № 307-ФЗ в части оказания аудиторских услуг ОЗО и ОЗО ФР

- Требование оказания аудиторских услуг ОЗО и ОЗО на финансовых рынках исключительно аудиторскими организациями, сведения о которых внесены в **реестры аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги ОЗО и ОЗО** на финансовом рынке вступает
 - в отношении услуги по проведению аудита – **начиная с аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2024 года;**
 - в отношении сопутствующих аудиту услуг – **начиная с 1 января 2024 год.**
- Требования к руководителю аудита проходить обучение по программам повышения квалификации, иметь опыт проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности ОЗО – **начиная с аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2024 год.**
- Ограничения на назначение руководителем аудита отчетности ОЗО на ФР аудитора, подписавшего аудиторское заключение, ненадлежащее в обстоятельствах согласно стандартам аудиторской деятельности – **начиная с аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2024 год.**

Реестр аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям (ОЗО)

<https://roskazna.gov.ru/kontrol/reestr-auditorskikh-organizatsiy-okazyvayushchikh-auditorskie-uslugi-obshchestvenno-znachimym-organi/reestr-auditorskikh-organizatsiy/?ysclid=laaupo078o729461390>

(по состоянию на 29.11.2023 в реестре 118 аудиторских организаций)

Реестр аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям на финансовом рынке (ОЗО ФР)

<https://cbr.ru/admissionfinmarket/register/>

(по состоянию на 14.12.2023 в реестре 21 аудиторская организация)

**Рекомендации Минфина РФ аудиторским организациям,
индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита
годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2023 год
(приложение к письму от 26 декабря 2023 г. № 07-04-09/126152)**

Раскрытие информации о вознаграждении аудиторской организации

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» бухгалтерская отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений. Исходя из Федерального закона «Об аудиторской деятельности», достоверность бухгалтерской отчетности подтверждается аудитом, проводимым независимой аудиторской организацией.

Исходя из ПБУ 4/99, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах должны обеспечивать пользователей данными, которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении. Реальность такой оценки обеспечивается, среди прочего, мнением аудиторской организации. Однако для того, чтобы заинтересованный пользователь бухгалтерской отчетности доверял мнению аудиторской организации, он **должен располагать информацией, позволяющей ему сделать надлежащие выводы о независимости аудиторской организации.** Учитывая это, **в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах организаций, относящихся к общественно значимым в смысле Федерального закона «Об аудиторской деятельности», целесообразно раскрытие информации о вознаграждении аудиторской организации.**

Такая информация должна давать заинтересованному пользователю представление о величине выплаченного (подлежащего выплате) вознаграждения за проведение аудита бухгалтерской отчетности организации за отчетный год, а также величине выплаченных (подлежащих выплате) этой же аудиторской организации вознаграждения за иные аудиторские услуги, оказанные в отчетном году, и вознаграждения за прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, оказанные в отчетном году.

Раскрытие информации о вознаграждении аудиторской организации предусмотрено также Кодексом корпоративного управления, одобренным Советом директоров Банка России 21 марта 2014 г.



Составление бухгалтерской отчетности с изъятием отдельных сведений

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»:

- под бухгалтерской отчетностью понимается информация, которая должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными этим Федеральным законом;
- **состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности, устанавливаются федеральными и отраслевыми стандартами бухгалтерского учета;**
- согласно **ПБУ 2/2008, ПБУ 9/99, ПБУ 11/2008, ПБУ 12/2010** организации - составители бухгалтерской отчетности вправе включать в бухгалтерскую отчетность информацию в ограниченном объеме с целью снижения рисков, возникающих, когда раскрытие той или иной детализированной информации, предусмотренной правилами бухгалтерского учета, приводит и (или) может привести к последствиям, нежелательным для организации и (или) иных лиц, в отношении которых организация раскрывает такую информацию. **При этом перечисленные федеральные стандарты бухгалтерского учета не содержат требования указывать основания и причины ограничения раскрытия информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;**
- **постановления Правительства Российской Федерации № 1102 и № 1490 не имеют отношения к составлению и раскрытию бухгалтерской отчетности организаций.**



Приказ Минфина России от 27.11.2020 N 287н

О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету

В случаях, когда раскрытие информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в объеме, предусмотренном ПБУ, **приведет или может привести к потерям экономического характера и (или) урону деловой репутации организации и (или) ее контрагентов, и (или) связанных с ней сторон**, организация может раскрывать информацию в ограниченном объеме, не раскрывая те сведения, которые обуславливают указанные потери и (или) урон.

ПБУ	Допустимое ограничение объема раскрываемой информации
П. 22 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99	В случаях, когда раскрытие информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в объеме, предусмотренном настоящим Положением, приведет или может привести к потерям экономического характера и (или) урону деловой репутации организации и (или) ее контрагентов, и (или) связанных с ней сторон, организация может раскрывать информацию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в ограниченном объеме, не раскрывая те сведения, которые обуславливают указанные потери и (или) урон.
П. 16 Положения по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" (ПБУ 11/2008)	В случаях, когда раскрытие информации в объеме, предусмотренном настоящим Положением, приведет или может привести к потерям экономического характера и (или) урону деловой репутации организации и (или) ее контрагентов, и (или) связанных с ней сторон, организация может раскрывать информацию в ограниченном объеме, не раскрывая те сведения, которые обуславливают указанные потери и (или) урон.
П. 30 Положения по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" (ПБУ 2/2008)	В случаях, когда раскрытие информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (отчету о целевом использовании средств) в объеме, предусмотренном настоящим Положением, приведет или может привести к потерям экономического характера и (или) урону деловой репутации организации и (или) ее контрагентов, и (или) связанных с ней сторон, организация может раскрывать информацию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (отчету о целевом использовании средств) в ограниченном объеме, не раскрывая те сведения, которые обуславливают указанные потери и (или) урон.
П. 33 Положения по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2010)	В случаях, когда раскрытие информации в объеме, предусмотренном настоящим Положением, приведет или может привести к потерям экономического характера и (или) урону деловой репутации организации и (или) ее контрагентов, и (или) связанных с ней сторон, организация может раскрывать информацию в ограниченном объеме, не раскрывая те сведения, которые обуславливают указанные потери и (или) урон.

Раскрытие бухгалтерской отчетности

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» опубликование бухгалтерской отчетности осуществляется в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами. В частности, такие случаи предусмотрены Федеральными законами «Об акционерных обществах» (публичные акционерные общества, непубличные акционерные общества с числом акционеров более пятидесяти), «О рынке ценных бумаг» (эмитенты ценных бумаг). При раскрытии (опубликовании) бухгалтерской отчетности организации необходимо руководствоваться следующим:

- **постановление Правительства Российской Федерации от 13 сентября 2023 г. № 1490 «Об особенностях раскрытия консолидированной финансовой отчетности»** принято во исполнение Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности», в связи с чем **распространяется исключительно на консолидированную финансовую отчетность**;
- перечень информации, которую эмитенты ценных бумаг вправе не раскрывать и (или) не представлять, а также лиц, информация о которых может не раскрываться и (или) не предоставляться, предусмотренный приложением к постановлению Правительства Российской Федерации от 4 июля 2023 г. № 1102 «Об особенностях раскрытия и (или) предоставления информации, подлежащей раскрытию и (или) предоставлению в соответствии с требованиями Федерального закона «Об акционерных обществах» и Федерального закона «О рынке ценных бумаг», **не включает бухгалтерскую отчетность как форму информации, раскрываемой в соответствии с Федеральными законами «Об акционерных обществах» и «О рынке ценных бумаг»**;
- **в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности, устанавливаются федеральными и отраслевыми стандартами бухгалтерского учета**;

Иными словами, законодательство Российской Федерации **не предусматривает раскрытие бухгалтерской отчетности с изъятием какой-либо информации, включение которой в такую отчетность предусмотрено федеральными и отраслевыми стандартами бухгалтерского учета (в отличие от раскрытия консолидированной финансовой отчетности).**



Постановление Правительства РФ от 04.07.2023 № 1102

Об особенностях раскрытия и (или) предоставления информации, подлежащей раскрытию и (или) предоставлению в соответствии с требованиями Федерального закона "Об акционерных обществах" и Федерального закона "О рынке ценных бумаг"

Эмитенты ценных бумаг вправе осуществлять раскрытие и (или) предоставление информации, подлежащей раскрытию и (или) предоставлению **вне зависимости от целей и форм раскрытия** и (или) предоставления, в ограниченных составе и (или) объеме, если **раскрытие и (или) предоставление информации приведет (может привести)** к введению иностранными государствами, государственными объединениями и (или) союзами и (или) государственными (межгосударственными) учреждениями иностранных государств или государственных объединений и (или) союзов **ограничительных мер в отношении эмитента и (или) иных лиц**, в следующих случаях:

- если в отношении эмитента действуют ограничительные меры;
- если эмитент является кредитной организацией, отнесенной к категории уполномоченных банков;
- если эмитент зарегистрирован и (или) осуществляет хозяйственную деятельность «на территории новых регионов России»;
- если эмитент включен в сводный реестр организаций оборонно-промышленного комплекса;

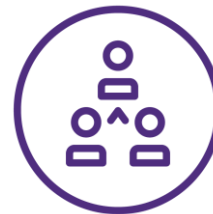
вправе не раскрывать и (или) не предоставлять информацию по **перечню информации, которую эмитенты ценных бумаг вправе не раскрывать и (или) не предоставлять, а также лиц, информация о которых может не раскрываться и (или) не предоставляться** согласно приложению.

Особенности раскрытия консолидированной финансовой отчетности

Согласно части 8 статьи 7 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» консолидированная финансовая отчетность организации, содержащая сведения, определенные Правительством Российской Федерации, раскрывается в части, не содержащей указанных сведений. В случае если в консолидированной финансовой отчетности часть информации, содержащая сведения, определенные Правительством Российской Федерации, не может быть выделена, такая отчетность не подлежит раскрытию.

Особенности раскрытия консолидированной финансовой отчетности определены постановлением Правительства Российской Федерации № 1490.

При решении вопросов раскрытия консолидированной финансовой отчетности с изъятием из нее сведений, определенных Правительством Российской Федерации, целесообразно руководствоваться документом **ОП 18-2023 «Обобщение практики применения МСФО на территории Российской Федерации»**, выпущенным Межведомственной рабочей группой по применению Международных стандартов финансовой отчетности.



Постановление Правительства РФ от 13.09.2023 № 1490

Об особенностях раскрытия консолидированной финансовой отчетности

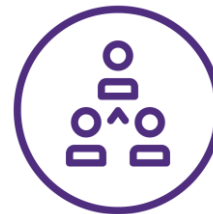
Организации, обязанные раскрывать консолидированную финансовую отчетность или финансовую отчетность в соответствии с Федеральным законом № 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности" вправе не раскрывать в указанной отчетности

- сведения согласно **постановлению Правительства РФ от 04.07.2023 г. N 1102** "Об особенностях раскрытия и (или) предоставления информации, подлежащей раскрытию и (или) предоставлению в соответствии с требованиями Федерального закона "Об акционерных обществах" и Федерального закона "О рынке ценных бумаг",
- а кредитные организации - также по перечню информации, которую кредитные организации вправе не раскрывать, а также лиц, информация о которых может не раскрываться, утвержденному **постановлением Правительства РФ от 07.09.2019 г. N 1173** "Об особенностях раскрытия кредитными организациями информации, подлежащей раскрытию в соответствии с требованиями Федерального закона "О банках и банковской деятельности", в случаях, установленных указанными постановлениями.

Аудит консолидированной финансовой отчетности в случае раскрытия ее с изъятием отдельных сведений

Исходя из Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и МСА 700 (пересмотренный):

- к аудиторскому заключению о полной консолидированной финансовой отчетности не может быть приложена консолидированная финансовая отчетность с изъятием отдельных сведений, в том числе раскрываемая консолидированная финансовая отчетность;
- аудиторское заключение о полной консолидированной финансовой отчетности не может быть представлено и (или) раскрыто вместе с консолидированной финансовой отчетностью с изъятием отдельных сведений, в том числе раскрываемой консолидированной финансовой отчетностью.



В случае, когда организация раскрывает консолидированную финансовую отчетность с изъятием отдельных сведений (раскрываемая консолидированная финансовая отчетность), такое раскрытие **должно сопровождаться раскрытием аудиторского заключения** о раскрываемой консолидированной финансовой отчетности. Иными словами, в этом случае **аудиту подлежит не только полная консолидированная финансовая отчетность, содержащая сведения, составляющие государственную тайну, и (или) «чувствительную» информацию, но и раскрываемая консолидированная финансовая отчетность.**

При проведении аудита консолидированной финансовой отчетности, в том числе при подготовке аудиторского заключения о раскрываемой консолидированной финансовой отчетности, целесообразно руководствоваться документом **ОП 19-2023 «Обобщение практики применения МСФО на территории Российской Федерации»,** выпущенным Межведомственной рабочей группой по применению МСФО, образованной Минфином России.

Обобщение практики по раскрытию консолидированной финансовой отчетности и исполнению обязанности по аудиту в случае раскрытия ее с изъятием отдельных сведений

- *Информация Минфина России N ОП 18-2023 «О применении Международных стандартов финансовой отчетности»*

Раскрытие консолидированной финансовой отчетности с изъятием отдельных сведений

- *Информация Минфина России N ОП 19-2023 «О применении Международных стандартов финансовой отчетности»*

Исполнение обязанности по аудиту консолидированной финансовой отчетности в случае раскрытия ее с изъятием отдельных сведений

Раскрытие консолидированной финансовой отчетности с изъятием отдельных сведений

Организация, обязанная составлять, и (или) представлять, и (или) раскрывать консолидированную финансовую отчетность, а также организация, учредительными документами которой предусмотрены представление и (или) раскрытие консолидированной финансовой отчетности:

- A. составляет полную консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО, содержащую, среди прочего, сведения, составляющие государственную тайну, и (или) «чувствительную» информацию.
- B. при наличии обязанности раскрывать консолидированную финансовую отчетность дополнительно составляет и раскрывает консолидированную финансовую отчетность с изъятием сведений, составляющих государственную тайну, и (или) «чувствительную» информацию.
- C. если в консолидированной финансовой отчетности часть информации, содержащей сведения, составляющие государственную тайну, и (или) «чувствительную» информацию, не может быть выделена, такая отчетность не составляется и не раскрывается.

- ✓ Раскрытие консолидированной финансовой отчетности организации, содержащей сведения, составляющие **государственную тайну**, с изъятием таких сведений – это **обязанность организации**.
- ✓ Раскрытие консолидированной финансовой отчетности организации, содержащей **«чувствительную» информацию**, с изъятием такой информации – это **право организации**.

Раскрытие финансовой отчетности с изъятием отдельных сведений

Полная финансовая отчетность

- ✓ Составляется
- ✓ Аудируется
- ✓ Представляется вместе с аудиторским заключением
- ✓ Не раскрывается

Раскрываемая и обобщенная финансовая отчетность

- ✓ Составляется
- ✓ Аудируется
- ✓ По раскрываемой и обобщенной выпускается отдельное заключение, вместе с которым отчетность раскрывается

Какими способами может готовиться раскрываемая финансовая отчетность с изъятиями

как обобщенная финансовая отчетность (аудируется по МСА 810)

Раскрываемая отчетность может быть охарактеризована как обобщенная консолидированная финансовая отчетность в смысле Международного стандарта аудита **МСА 810 «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности»**.

При этом аудиторская организация может принять задание по предоставлению заключения об обобщенной консолидированной финансовой отчетности только в том случае, если проводила аудит полной финансовой отчетности аудируемого лица, на основе которой составлена обобщенная финансовая отчетность.

в соответствии с концепцией специального назначения

(аудируется по МСА 800)

В случае, когда раскрываемая финансовая отчетность не может быть охарактеризована как обобщенная финансовая отчетность в смысле МСА810 (пересмотренного), проверка раскрываемой финансовой отчетности проводится в соответствии с **МСА 800 (пересмотренным) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»**.

корректирующим способом

Это способ подготовки отчетности техническим исключением информации, содержащей сведения, составляющие государственную тайну, и (или) "чувствительную" информацию из полной финансовой отчетности.

При подготовке финансовой отчетности с изъятием отдельных сведений корректирующим способом наряду с изъятием информации, содержащей сведения, составляющие государственную тайну, и (или) «чувствительную» информацию из полной финансовой отчетности изымается также примечание к финансовой отчетности, содержащее заявление руководства организации о соответствии отчетности МСФО .

Такая отчетность не содержит описание иной отличной от МСФО концепции подготовки финансовой отчетности, в связи с чем **аудиторская организация не может принять задание по проведению аудита такой отчетности**, т.к. не может оценить приемлемость концепции ее составления.

Обобщенная и раскрываемая отчетность должна содержать

Отчетность и все отчеты должны называться обобщенными (раскрываемыми)

Указание на то, что эта отчетность составлена на основе полной финансовой отчетности, составленной организацией, путем исключения из нее сведений, составляющих государственную тайну, и (или) «чувствительной» информации, т.е. сведений, раскрытие которых способно нанести ущерб организации и (или) ее контрагентам

Указание на законодательный и (или) иной нормативный правовой документ, которым организация освобождена от обязанности раскрывать полную финансовую отчетность

Указание на то, что состав исключенных из полной финансовой отчетности сведений, раскрытие которых способно нанести ущерб организации и (или) ее контрагентам, определен руководством организации на основе соответствующего законодательного и (или) иного нормативного правового акта

Указание на то, что раскрываемая финансовая отчетность составлена с целью представления финансового положения и финансовых результатов организации, раскрытие которого не наносит ущерб организации и (или) ее контрагентам, а также предупреждение пользователям, что эта отчетность может быть непригодна для использования в иных целях

Формирование аудиторского заключения

об обобщенной финансовой отчетности по МСА 810

- Аудиторское заключение содержит **мнение** о том, что такая отчетность **согласуется во всех существенных отношениях с проаудированной финансовой отчетностью** в соответствии с установленными критериями и ссылкой на аудиторское мнение в отношении проаудированной финансовой отчетности.
- Включает **указание на проаудированную финансовую отчетность и аудиторское заключение о ней** (дату выдачи, наличие и содержание в нем разделов «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», «Важные обстоятельства», «Прочие сведения», сведения о ключевых вопросах аудита).
- Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности может выдать только аудитор, который аудировал **«полную» финансовую отчетность**.
- В обобщенной финансовой отчетности должны быть раскрыты **закон или нормативный акт**, который предусматривает, что предоставление проаудированной финансовой отчетности предполагаемым пользователям обобщенной финансовой отчетности необязательно, и устанавливает критерии для подготовки обобщенной финансовой отчетности.

о раскрываемой финансовой отчетности по МСА 800

- Аудиторское заключение содержит **мнение** о том, что финансовая отчетность **подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии** с принципами подготовки, изложенными в Примечании X к раскрываемой финансовой отчетности.
- Установлена **обязанность** аудиторской организации включить в аудиторское заключение о раскрываемой финансовой отчетности **раздел «Важные обстоятельства»**, в котором привлекается внимание пользователей к тому, что эта финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения и, следовательно, может быть непригодна для использования в каких-либо иных целях.
- Если аудиторская организация проводит аудит полной финансовой отчетности и раскрываемой финансовой отчетности и выпускает соответствующие аудиторские заключения о каждом из этих комплектов отчетности, то аудиторская организация **может сослаться в разделе «Прочие сведения»** аудиторского заключения о раскрываемой финансовой отчетности на аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности или на включенный в него вопрос (вопросы).

Новое в бухгалтерском учете и отчетности. Что учесть при подготовке отчетности за 2023 год, что учесть в учетной политике на 2024 год



Оксана Тюрина

Старший менеджер. Департамент аудиторских
и консультационных услуг финансовым институтам

Oksana.Tyurina@fbk.ru



Новое в бухгалтерском учете и отчетности

- **Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»** , утв. Приказом Минфина от 30.05.2022 №86н. (далее по тексту ФСБУ 14/2022);
- **Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения"**, утв. Приказом Минфина 17.09.2022 №4204н (изм. от 30.05.2022); (далее по тексту ФСБУ 26/2020)
- **Информационное сообщение Минфина России от 18.07.2022 N ИС-учет-40 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии"**

Правила переходного периода при применении ФСБУ:

- По общему правилу, установленному п. 52 ФСБУ 14/2022, последствия изменений учетной политики в связи с началом применения нового стандарта отражаются **ретроспективно** (как если бы он применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни): обеспечивает полную сопоставимость показателей бухгалтерской отчетности
- Вместе с тем, в силу п. 53 ФСБУ 14/2022 в бухгалтерской отчетности, начиная с которой применяется настоящий стандарт, допускается **не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному**; соответственно, допустимым является применение **альтернативного способа перехода** :отражение единовременной корректировки в момент перехода на новую учетную политику.

Альтернативный метод:

а) в отношении объектов, которые в соответствии с ФСБУ 14/2022 должны быть признаны как НМА и в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой учитывались в составе НМА, организация должна: на начало отчетного периода определить оставшийся СПИ и ликвидационную стоимость объектов. Балансовая стоимость таких объектов нематериальных активов на начало отчетного периода **не корректируется**;

б) в отношении объектов, которые по новым правилам должны быть признаны как НМА, но в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой учитывались в составе активов других видов, организация должна: на начало отчетного периода переклассифицировать объекты в НМА, признать балансовую стоимость в качестве их первоначальной стоимости и определить оставшийся СПИ, способ начисления амортизации и ликвидационную стоимость. Определенные в связи с этим величины погашения стоимости объектов НМА отражаются как изменения оценочных значений;

в) в отношении объектов, которые ранее учитывались в составе НМА, но в соответствии с ФСБУ 14/2022 таковыми не являются, на начало отчетного периода **необходимо списать балансовую стоимость таких объектов в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль организации** (за исключением случаев переклассификации таких объектов в другой вид активов).

Изменения балансовой стоимости нематериальных активов в связи с началом применения нового стандарта, которые не связаны с изменениями других статей бухгалтерского баланса, **списываются на нераспределенную прибыль организации** (деловая репутация) (п. 54 ФСБУ 14/2022).

Особенности учета отдельных видов НМА в рамках ФСБУ 14/2022

Неисключительные права на программные продукты

Полученные по лицензионным договорам права на использование результатов интеллектуальной деятельности являются объектами НМА (при обязательном соблюдении всех условий из п. 4 ФСБУ 14/2022).

Ученные на счете 97 неисключительные права на программные продукты следует переклассифицировать в НМА, признать балансовую стоимость в качестве их первоначальной стоимости и определить оставшийся срок полезного использования, способ начисления амортизации и ликвидационную стоимость

Лицензии на осуществление деятельности

В соответствии с подп. "в" п. 6 ФСБУ 14/2022 лицензии на осуществление отдельных видов деятельности являются нематериальными активами аналогично п. 6 МСФО (IAS) 38 (при соответствии признакам, установленным пунктом 4 ФСБУ 14/2022).

Для лицензий на осуществление отдельных видов деятельности п. 18 ФСБУ 14/2022 предусматривает учет только по первоначальной стоимости (без изменения балансовой стоимости и амортизации) .

Однако

Подпункт "н" п. 5 ФСБУ 26/2020: к капитальным вложениям в НМА отнесены в том числе : затраты на приобретение (получение, продление, переоформление, подтверждение) прав на осуществление отдельных видов деятельности в рамках лицензии.

Таким образом, затраты на продление лицензии на осуществление деятельности необходимо относить на увеличение стоимости лицензии, учтенной в составе НМА.

Особенности учета отдельных видов НМА в рамках ФСБУ 14/2022

Исключительные права на интернет-сайты

Интернет-сайты, предназначенные для осуществления торговли (прямая выручка), и для продвижения продукции (товаров, работ, услуг), способствующие получению экономических выгод за счет потенциального увеличения количества покупателей могут быть признаны объектом НМА (несмотря на отсутствие прямой возможности оценить прирост количества покупателей и выручки).

Товарные знаки

Товарные знаки (фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания), созданные организацией самостоятельно, не признаются НМА (подп. "е" п. 8 ФСБУ 14/2022). Затраты, связанные с созданием таких объектов, признаются расходами периода, в котором они понесены (ПБУ10/99 «Расходы организации»).

При наличии товарных знаков в составе НМА, в межотчетный период их балансовую стоимость необходимо списать на нераспределенную прибыль и учитывать объекты за балансом.

Товарные знаки, созданные сторонними организациями, признаются в составе НМА.

Изменения в ФСБУ 26/2020 в части капитальных вложений в нематериальные активы

1. При соблюдении условий признания, капитальные вложения в НМА признаются вне зависимости от того, осуществлены они при первоначальном приобретении, создании объектов нематериальных активов или при последующем улучшении их (ранее - возможность признания в составе долгосрочных инвестиций затрат, связанных с улучшением НМА, не устанавливалась).

Изменен порядок учета отдельных видов затрат при признании капитальных вложений в НМА. В сумму фактических затрат включаются:

- а) стоимость материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации (ранее - не включалась). При этом к капитальным вложениям не относятся затраты на поддержание работоспособности или исправности таких материальных носителей (вещей), за исключением случаев, когда данный материальный носитель (вещь) используется при осуществлении капитальных вложений;
 - б) государственные пошлины и другие аналогичные расходы, произведенные в связи с приобретением, созданием, улучшением объекта нематериальных активов.
2. Установлен порядок учета капитальных вложений при создании объекта НМА в результате выполнения НИОКР:
 - а) сформулированы условия признания фактических затрат на создание такого объекта в качестве капитальных вложений.
 - б) затраты, связанные с выполнением НИОКР, подразделяются на относящиеся к стадии исследований и стадии разработок (ранее - такая группировка не предусматривалась). Данная группировка затрат осуществляется организацией самостоятельно в целях определения порядка их учета;

Изменения в ФСБУ 26/2020 в части капитальных вложений в нематериальные активы

в) определены связанные с выполнением НИОКР фактические затраты, которые не признаются капитальными вложениями в НМА (ранее - расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата):

относящиеся к стадии исследований;

относящиеся к стадии разработок, в отношении которых не соблюдаются условия признания в качестве капитальных вложений;

затраты, которые организация не может однозначно классифицировать по стадиям .

Перечисленные затраты признаются расходами периода, в котором они были понесены. В последующие отчетные периоды такие затраты не могут быть восстановлены в качестве капитальных вложений в нематериальные активы

3. Фактические затраты, связанные с осуществлением капитальных вложений в несколько объектов НМА, распределяются между ними способом, определенным организацией самостоятельно (ранее - порядок не определялся).

Аналогичное правило введено для капитальных вложений в несколько объектов основных средств.

4. Установлен порядок определения расчетной стоимости (ранее - не определялся):

для материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности,, при признании таких объектов обособленно от объекта нематериальных активов;

созданного организацией при выполнении работ, оказании услуг для заказчика объекта интеллектуальной собственности, на который у организации возникают исключительные права (в том числе совместные с иными лицами) или права использования, при соответствии этого объекта условиям признания в качестве нематериальных активов.

Прочие изменения с 01.01.2023

1. **Единый налоговый счет (и платеж) :** Платеж — единый, налоги разные. Добавление в план счетов нового субсчета для расчетов по налогам в условиях ЕНС. Проблемы : некорректное отражение дебиторской и кредиторской задолженности по налогам и взносам, что искажает статьи бух.отчетности.
2. Начисление социальных взносов с договоров гражданско-правового характера в связи с включением их в единый тариф .
3. С 2023 года применение коэффициента 3 при начислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам из единого реестра российской радиоэлектронной продукции и относящиеся к сфере искусственного интеллекта ([подп. 5 п. 2 ст. 259.3 НК](#)).
4. С 2023 инвестиционный налоговый вычет составляет не более 100% от расходов на программы для ЭВМ и на имущество, безвозмездно переданное образовательным учреждениям (пп. 7 и 9 [п. 2 ст. 286.1 НК](#)).
5. С 1 января 2023 года обеспечительный платеж не учитывается ни в доходах, ни в расходах по налогу на прибыль (п. 4, 5 ст. 1 [закона от 16.04.2022 № 96-ФЗ](#)). Арендатор, перечисливший обеспечительный платеж, не станет учитывать его в расходах. Арендодатель, получивший эту сумму, не будет признавать ее в доходах.
6. Введен новый порядок возврата и зачета НДС и новые правила вычета по НДС для налоговых агентов — вычет по НДС разрешили принять без уплаты налога в бюджет.
7. В середине года расширен список операций освобожденных от НДС — с 1 июля 2023 года освободили от уплаты НДС туроператоров.
8. Дебиторскую задолженность по излишне уплаченным налогам, срок которой на 31.12.2022 составил более трех лет (суммы не вошедшие в сальдо ЕНС на 1 января 2023 года), можно признать безнадежной и учесть ее в составе внереализационных расходов по налогу на прибыль организаций ([письмо Департамента налоговой политики Минфина от 27.02.2023 № 03-03-06/1/16016](#)

Учетная политика на 2024 год

Учетная политика для бухгалтерского учета на 2024 год: Изменения

Заменить ПБУ 14/2007 «Учет НМА» на ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» (от 30.05.2022 №86н);

Утвердить порядок перехода на ФСБУ 14/2022 :

ретроспективно (наиболее точный способ),

альтернативно (единовременная корректировка) ,

перспективно (при упрощенном способе);

Классифицировать виды и группы НМА организации ([п. 12 ФСБУ14/2022](#));

Утвердить лимит стоимости объекта НМА, (при желании) ([абз. 1 п. 7 ФСБУ 14/2022](#));

Выбрать момент начала начисления амортизации, а также способ ее начисления для каждой группы НМА ([п. 38-41 ФСБУ 14/2022](#));

Установить способ оценки НМА после признания – по первоначальной стоимости либо по переоцененной стоимости (при наличии активного рынка) ([п. 15 ФСБУ 14/2022](#)). Во втором случае установить периодичность и способ переоценки НМА ([п. 19-23 ФСБУ 14/2022](#));

Определить способ списания сумм накопленной дооценки ([п. 26 ФСБУ 14/2022](#));

Первичные формы документов по учету НМА: доработать и утвердить приложением к учетной политике. [Карточка учета НМА](#); добавить сведения о корректировке элементов амортизации, акт приема-передачи НМА можно включить информацию о ликвидационной стоимости, о пригодности к эксплуатации).

Учетная политика для бухгалтерского учета на 2024 год : изменения в части ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»

В части учета НМА:

- указать порядок перехода на [ФСБУ 26/2020](#) относительно капитальных вложений в НМА – ретроспективно или перспективно ([п. 25-26 ФСБУ 26/2020](#));
- выбрать счет для учета материальных ценностей, приобретенных для использования в процессе создания (улучшения, восстановления) НМА (их частей) ([пп. "а" п. 5, п. 6](#) ФСБУ 26/2020);
- установить обоснованный способ распределения фактических затрат при проведении капитальных вложений в несколько объектов НМА ([п. 14.1 ФСБУ 26/2020](#)).

В части учета ОС:

- установить обоснованный способ распределения фактических затрат при проведении капитальных вложений в несколько объектов ОС ([п. 14.1 ФСБУ 26/2020](#)).

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 28/2022 «Инвентаризация» (утв. Приказом Минфина РФ от 13.01.2023 № 4н).

Применим для всех организаций, за исключением учреждений бюджетной сферы (п. 1 ФСБУ 28/2023), не распространяется на драгоценные металлы и камни.

Нововедения

- Появились общие требования к инвентаризации: полнота, способы, которыми выявляют фактическое наличие объектов, документирование, своевременность и обоснованность отражения результатов и пр.
- Разрешено определять наличие объекта с помощью видео- или фотофиксации.
- Право устанавливать состав документов инвентаризации предоставлено самой организации..
- Введены новые требования к оценке результатов инвентаризации: оценка на дату, когда проводили инвентаризацию, оценка недостачи по балансовой стоимости .
- Для каждого случая обязательной инвентаризации установлена дата, когда ее нужно провести.
- Уточнены случаи, когда можно не создавать инвентаризационную комиссию: если в организации есть только руководитель и бухгалтер, инвентаризацию проводит аудитор или ревизионная комиссия. Ранее это было возможно только при малом объеме работ, когда инвентаризацию проводит ревизионная комиссия.

Прочие дополнения

Учетная политика для бухгалтерского учета (2023):

С 1 марта 2023 года вступил в силу приказ Минтранса от 28.09.2022 № 390, который разрешил использовать электронные путевые листы и ввел новые правила заполнения: Название и номер — больше не обязательные реквизиты. **Если организация решила применять электронную форму таких документов, это нужно зафиксировать в учетной политике (если организация не начала пользоваться таким правом в 2023 году).**

Кроме того, 1 марта 2023 года и 1 сентября 2023 года менялся состав сведений, включаемых в форму путевых листов. Соответственно, если форма путевого листа приложена к учетной политике, ее нужно обновить.

Учетная политика для налогового учета (2023):

С 21 июля 2023 года организации получили возможность при формировании первоначальной стоимости ОС, отнесенных к российскому высокотехнологичному оборудованию по специальному перечню, учитывать расходы с коэффициентом 1,5 (абз. 3 п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ). Данный порядок применяется к оборудованию, которое введено в эксплуатацию начиная с 21 июля 2023 года. Если такой коэффициент планируется к применению, то это нужно прописать в учетной политике (если организация не начала пользоваться таким правом в 2023 году).

Бухгалтерская отчетность 2023

Раздел « Непрерывность деятельности»

Раскрытие информации о влиянии на деятельность компании комплекса факторов экономического, геополитического характера, введенных ограничений в отношении РФ, компании и меры, принимаемые менеджментом с целью минимизации рисков непрерывности.

Особое внимание на предмет качественно раскрытой информации в данном разделе следует обратить компаниям : с отрицательными чистыми активами , с текущими убытками либо убытками на протяжении ряда лет , с существенным сокращением деятельности в текущем периоде либо планируемым сокращением, с снижением выручки, увеличением кредиторской задолженности, с уходом крупных поставщиков , покупателей (более 25%).

Риски: модификация аудиторского заключения.

Раздел «События после отчетной даты»

СПОД - это факт, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой (31.12.) и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год. Подлежит отражению в бухгалтерской отчетности независимо от положительного или отрицательного его характера для организации.

Корректирующие СПОД (факты на 31.12): отражение в учете и отчетности заключительными оборотами отчетного периода до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности.

Перечень:

- объявление дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства: **резерв на 31.12.;**
- произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату: **резерв на 31.12.;**
- получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества, ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающая устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации: **резерв на 31.12.;**
- объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате: отражение декабрем отчетного года.

Раздел «События после отчетной даты»

Некорректирующие СПОД (говорят о фактах текущего года)- раскрытие информации в Пояснениях к бухгалтерской отчетности

Перечень

- объявление дивидендов к выплате за отчетный год;
- принятие решения о реорганизации компании;
- реконструкция объектов ОС;
- крупные сделки по приобретению/выбытию ОС, финансовых вложений (создание /ликвидация дочерней компании), получение кредитов/займов;
- открытие /закрытие филиалов;
- смена собственников, генерального директора

Существенность: 2 критерия

- умалчивание о событии не позволяет достоверно оценить финансовое состояние, движение денег или финансовые результаты деятельности компании;
- изменения в отчетности, обусловленные событиями после отчетной даты, превышают уровень существенности, установленный в учетной политике организации.

Пояснения к бухгалтерской отчетности: раскрытия

ФСБУ 14/2022:

При досрочном применении :

- требования к формированию информации о капитальных вложениях в нематериальные активы организации, установленные ФСБУ 26/2020;
- требования к формированию информации о нематериальных активах, установленные ФСБУ 14/2022.

Решение о досрочном применении указанных правил должно быть раскрыто в годовой бухгалтерской отчетности за 2023 г.

ПБУ 1/2008: последствия изменения учетной политики в связи с началом применения новых ФСБУ отражаются в бухгалтерском учете в межотчетный период и раскрываются в бухгалтерской отчетности за период, начиная с которого применяется новый федеральный стандарт бухгалтерского учета.

Пояснения к бухгалтерской отчетности: раскрытия

Отражение налога на сверхприбыль:

- В годовой бухгалтерской отчетности объекты бухгалтерского учета, связанные с уплатой налога на сверхприбыль, отражаются в следующем порядке:
- а) сумма обеспечительного платежа, перечисленная в бюджет - **в составе дебиторской задолженности;**
- б) величина оценочного обязательства по налогу на сверхприбыль – в составе оценочных обязательств;
- в) признанная расходом сумма оценочного обязательства по налогу на сверхприбыль – по статье **«Прочее» отчета о финансовых результатах** (после статей «в том числе текущий налог на прибыль» и «в том числе отложенный налог на прибыль»).

В случае существенности показатели об объектах бухгалтерского учета, связанных с уплатой налога на сверхприбыль, приводятся в бухгалтерской отчетности обособленно, например, в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Пояснения к бухгалтерской отчетности: раскрытия

Ограничение раскрытия информации

В случаях, когда раскрытие информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в объеме, предусмотренном ПБУ, **приведет или может привести к потерям экономического характера и (или) урону деловой репутации организации и (или) ее контрагентов, и (или) связанных с ней сторон**, *организация может раскрывать информацию в ограниченном объеме, не раскрывая те сведения, которые обуславливают указанные потери и (или) урон.* (ПБУ 2/2008, ПБУ 9/99, ПБУ 11/2008, ПБУ 12/2010)

- **Не раскрываются сведения по каждой связанной стороне** в объеме, предусмотренном ПБУ 11/2008. Информация в объеме, предусмотренном ПБУ 11/2008, раскрывается по группе связанных сторон, а также указываются причины, по которым более подробная информация не раскрывается.
- **Не раскрываются сведения по каждому договору строительного подряда** в объеме, предусмотренном ПБУ 2/2008. Информация в объеме, предусмотренном ПБУ 2/2008, раскрывается по совокупности договоров, не завершенных на отчетную дату, а также указываются причины, по которым более подробная информация не раскрывается.

Информационное сообщение Минфина России № ИС-учет-32 :

- ограничение раскрываемой информации не предусматривает полное исключение информации и бухгалтерской отчетности и пояснений к ней;
- степень ограничения раскрываемой информации определяется организацией самостоятельно;
- указываются причины, по которым более подробная информация не раскрывается.

Сложные вопросы применения ФСБУ 25 «Бухгалтерский учет аренды»




Сослан Гобозов

Ведущий менеджер. Департамент аудиторских
и консультационных услуг финансовым институтам

Soslan.Gobozov@fbk.ru

Начало действия ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

Добровольное применение (по решению организации), начиная с отчетности за 2019, 2020 или 2021 год



Обязательное применение
начиная с отчетности за 2022 год

**Стандарт
устанавливает**

требования к формированию в бухгалтерском учете организаций информации об объектах бухгалтерского учета при получении (предоставлении) за плату во временное пользование имущества

допустимые способы ведения бухгалтерского учета таких объектов

состав и содержание указанной информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций

ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»

МСФО (IFRS) 16 «Аренда» по сравнению с ФСБУ 25/2018 содержит более детальные требования к учету

МСФО (IFRS) 16 «Аренда»

- Документ содержит около 33 страниц



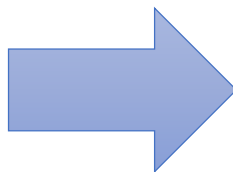
ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

- Документ содержит около 7 страниц

На практике часто возникают ситуации, когда для решения отдельных вопросов по учету необходимо обратиться к другим нормативным документам

Пункт 7.1. ПБУ 1/2008

Если по конкретному вопросу в ФСБУ не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает способ самостоятельно исходя из норм установленных законодательством РФ



При этом необходимо последовательно использовать следующие документы:

- 1) **Международные стандарты финансовой отчетности**
- 2) Положения федеральных, отраслевых стандартов по аналогичным вопросам
- 3) Рекомендации в области бухгалтерского учета

Дата начала аренды – признание в балансе

Пункт 6 ФСБУ 25/2018

Классификация объектов учета аренды производится на раннюю из двух дат:

- дату, на которую предмет аренды становится доступным для использования арендатором, или
- дату заключения договора аренды

С этого момента:

Арендодатель определяет договор аренды как договор:

- Неоперационной (финансовой) аренды
- Операционной аренды



Однако

Пункт 9 ФСБУ 25/2018

Течение срока аренды начинается с **даты предоставления предмета аренды**

С этой даты:

Пункт 10 ФСБУ 25/2018

Арендатор признает предмет аренды (ППА и обязательство по аренде)

Пункт 32 ФСБУ 25/2018

Арендодатель признает инвестицию в аренду (в случае неоперационной (финансовой) аренды)

Учет в одном договоре нескольких предметов аренды, передаваемых арендатору в разные даты (лизингодатели)

В зависимости от специфики передаваемого лизингового имущества может быть использована одна из следующих методологий учета:

Учет с даты передачи первого предмета аренды

Учет с даты передачи последнего предмета аренды

Раздельный (компонентный) учет инвестиции в аренду с соответствующим распределением графика платежей



Модификация договора аренды – проблемы учета у арендодателя

В ФСБУ 25/2018 отсутствуют положения, регламентирующие учет модификации финансовой аренды, как приводящей к возникновению нового договора финансовой аренды, так и не приводящей к возникновению нового договора финансовой аренды.

Пункт 31 ФСБУ 25/2018

При изменении договора аренды объекты бухгалтерского учета учитываются арендодателем в качестве **вновь возникших объектов учета аренды** с даты вступления в силу указанных изменений в следующих случаях:

- а) если объекты учета аренды изначально классифицированы арендодателем как объекты учета операционной аренды;
- б) если объекты учета аренды изначально классифицированы арендодателем как объекты учета неоперационной (финансовой) аренды, но вступление в силу изменений договора аренды на дату заключения договора аренды привело бы к классификации таких объектов в качестве объектов учета операционной аренды.



В соответствии с пунктом 7.1 ПБУ 1/2008 и пунктами 5 и 6 ПБУ 1/2008 в таких ситуациях необходимо руководствоваться положениями МСФО, в частности пунктами 79 и 80 МСФО (IFRS) 16.

Модификация договора аренды – проблемы учета у арендодателя



Модификация договора аренды – проблемы учета у арендодателя

Порядок учета модификации договоров финансовой аренды в МСФО рассматривается в пунктах 79 и 80 МСФО (IFRS) 16. В соответствии с пунктом 79 МСФО (IFRS) 9 модификация учитывается в качестве отдельного договора аренды в случае соблюдения двух следующих условий:

- модификация увеличивает сферу применения договора аренды за счет добавления права пользования одним или несколькими базовыми активами; и
- возмещение за аренду увеличивается на величину, соизмеримую с ценой обособленной продажи для увеличения сферы применения, а также на соответствующие корректировки такой цены обособленной продажи, отражающие обстоятельства определенного договора.

Учет модификации финансовой аренды, которая не учитывается в качестве отдельного договора:

Если аренда классифицируется в качестве операционной аренды при вступлении модификации в силу

- учет в качестве нового договора с даты вступления модификации в силу
- балансовая стоимость актива оценивается в сумме чистой инвестиции в аренду перед датой вступления модификации в силу

В противном случае применяются требования, установленные в МСФО (IFRS) 9

- пересчет валовой балансовой стоимости финансового актива и признание прибыли или убытка от модификации в составе прибыли или убытка. Пересчет производится путем дисконтирования пересмотренных денежных потоков с применением **первоначальной** эффективной процентной ставки.

Классификация объектов учета субаренды



Пункт 27 ФСБУ 25/2018

Объекты учета субаренды классифицируются арендатором (промежуточным арендодателем) исходя из **соответствующих условий договора аренды**.

Пункт B58 МСФО (IFRS) 16

Субаренду необходимо классифицировать следующим образом:

(a) если главный договор аренды является краткосрочной арендой, которую организация, будучи арендатором, учитывала с применением пункта 6 МСФО (IFRS) 16, субаренду необходимо классифицировать как операционную аренду;

(b) в противном случае субаренду необходимо классифицировать **на основании актива в форме права пользования, обусловленного главным договором аренды, а не на основании базового актива** (например, объект основных средств, который является предметом аренды).

Таким образом, классификация договора субаренды как операционная аренда или финансовая аренда происходит исходя из сопоставления условий с **главным (первоначальным) договором аренды**

Обесценение чистой инвестиции в аренду и формирование резерва под ожидаемые кредитные убытки

ФСБУ 25 не содержит инструкций по проверке на обесценение и порядку формирования резервов под ожидаемые кредитные убытки по чистой стоимости инвестиции в аренду.

В соответствии с **пунктом 38 ФСБУ 25/2018** чистая стоимость инвестиции в аренду проверяется на обесценение в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

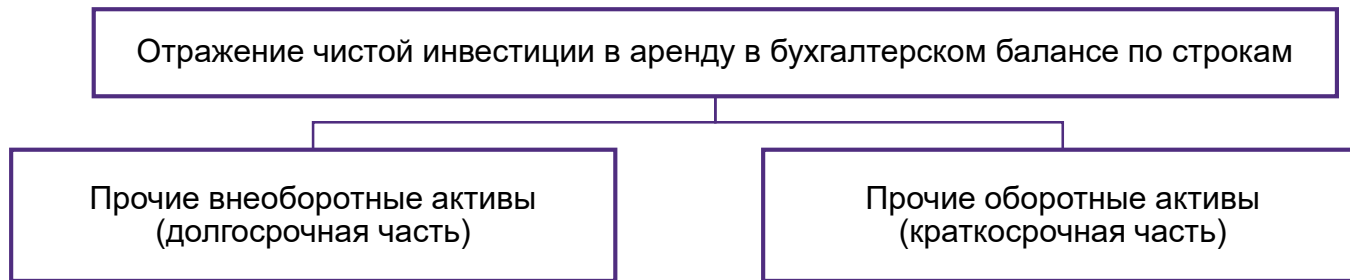


Методика формирования резерва под ожидаемые кредитные убытки формируется организациями самостоятельно.

Аналогия в МСФО (пункт 77 МСФО (IFRS) 16)

Арендодатель должен применять требования в отношении прекращения признания и **обесценения**, предусмотренные МСФО (IFRS) 9, к чистой инвестиции в аренду.

Отражение в бухгалтерском балансе чистой инвестиции в аренду, права пользования активом и обязательства по аренде



ЧИА не может быть отражена в составе **финансовых вложений**, так как в соответствии с пунктом 3 ПБУ 19/02 к финансовым вложениям НЕ относятся вложения в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (во временное владение и пользование) с целью получения дохода

Краткосрочная часть ЧИА не может быть отражена в составе **дебиторской задолженности**, так как дебиторская задолженность представляет собой фактическую сумму долгов и обязательств дебиторов перед организацией за реализованные товары и оказанные услуги. Приведенная стоимость ожидаемых к получению в горизонте до 1 года арендных платежей не может считаться дебиторской задолженностью, так как сроки оплаты по этим арендным платежам еще не наступили.

Отражение в бухгалтерском балансе чистой инвестиции в аренду, права пользования активом и обязательства по аренде

Права пользования активом –
отражаются в бухгалтерском
балансе в зависимости от базового
актива

Основные средства

Доходные вложения
в материальные ценности

Иное

Обязательства по аренде отражаются в
бухгалтерском балансе по строкам

Прочие
долгосрочные
обязательства

Прочие
краткосрочные
обязательства



Сроки полезного использования для ППА по договорам аренды, не предусматривающим переход права собственности

Пункт 17 ФСБУ 25/2018



Стоимость права пользования активом (ППА) погашается посредством амортизации, за исключением случаев, когда схожие по характеру использования активы не амортизируются. При этом важно помнить, что **срок полезного использования** права пользования активом (ППА) не должен превышать **срок аренды**, если не предполагается переход к арендатору права собственности на предмет аренды.



Важно также учитывать данное ограничение и при последующих изменениях сроков полезного использования ППА, а также при возможной модификации договора аренды.

Определение ставки дисконтирования для оценки обязательств по аренде

Ставка дисконтирования определяется:

На дату получения предмета аренды

Ставка, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости* предмета аренды становится равна справедливой стоимости предмета аренды

$$CC = \sum \text{Буд. аренд. платежи} / (1+r)^n + \text{НЛС} / (1+r)^n$$

* *Негарантированная ликвидационная стоимость представляет собой предполагаемую справедливую стоимость предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды, за вычетом сумм, подлежащих оплате в связи с гарантиями выкупа предмета аренды по окончании срока аренды.*

Определение ставки дисконтирования для оценки обязательств по аренде

На практике у арендатора могут возникнуть сложности при определении ставки дисконтирования исходя из общего порядка:

Определение справедливой стоимости предмета аренды

Определение негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды



Пункт 15 ФСБУ 25/2018

В случае если ставка дисконтирования не может быть определена в соответствии с основным подходом, то применяется ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды.

Арендатор может использовать ставку, по которой он мог бы получить кредит/заем на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении для получения актива со стоимостью, аналогичной стоимости права пользования активом в аналогичных экономических условиях.

Новое в российском и международном налогообложении



Мария Семенова

Руководитель практики ФБК Legal
Mariya.Semenova@fbk.ru

Налоговые тренды 2023—2024 годов

Изменения
2023 г.



Введение налога на
сверхприбыль



Введение акциза на
сахаросодержащие
напитки



Утрата силы ст. 38 ФЗ
«Об особых
экономических зонах в
РФ»



Приостановление
действия СОИДН
с 38 юрисдикциями

С 1 января
2024 г.



Существенное
ужесточение правил ТЦО



Введение налога в
отношении
внутригрупповых
платежей в размере 15%

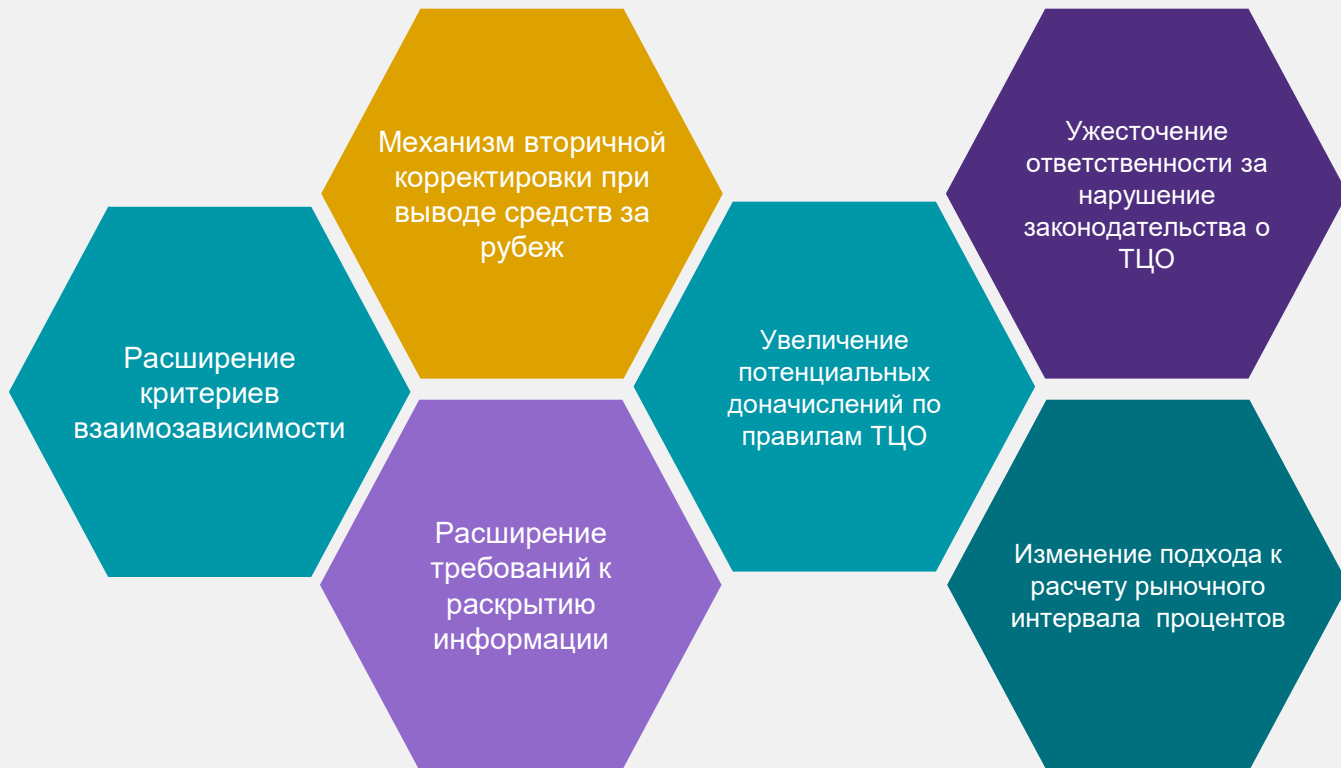


1.

Ключевые изменения в области трансфертного ценообразования (ТЦО)

Существенное изменение правил ТЦО с 1 января 2024 года

Федеральный закон от 27.11.2023 №539-ФЗ



Внешнеторговые сделки с Сырьевыми Товарами: новые реалии налогового контроля



- Налоговые органы будут вправе запрашивать информацию о контролируемых сделках в порядке, предусмотренном ст. 93.1 НК РФ
- Сведения из консолидированной финансовой отчетности будут представляться по установленной форме (форма ФНС России пока не утверждена)
- Одновременно вся информация, заявляемая в таможенных декларациях по сделкам с Сырьевыми Товарами, является доступной для ФНС России (Информационный Ресурс «Трансфертная цена» и «Таможня Ф»)

Увеличение размера доначислений при контроле за ценами

ТЦО корректировка = дивиденды

ДЕЙСТВУЮЩЕЕ ПРАВИЛО

Налогоплательщик вправе самостоятельно произвести корректировку налоговой базы и сумм налогов (убытков) по налогам, суммы которых подлежат корректировке

ИЗМЕНЕНИЯ

Если одной из сторон сделки является лицо-нерезидент РФ, то доход, возникший у него в результате корректировки, **приравнивается к дивидендам**, полученным от источников в РФ

Значение: медианное и минимальное

ДЕЙСТВУЮЩЕЕ ПРАВИЛО

Если цена, примененная в сделке, меньше минимального значения интервала рыночных цен, то для целей налогообложения принимается цена, соответствующая **минимальному значению** интервала рыночных цен

ИЗМЕНЕНИЯ

Если цена, примененная в сделке, меньше минимального значения интервала рыночных цен или превышает максимальное значение интервала рыночных цен, то применяется цена, соответствующая **медианному значению** интервала рыночных цен

- Налогоплательщики вправе сделать корректировку самостоятельно, при этом расчет может быть сделан на основе любой цены, которая находится в интервале (не исключительно по медианному значению)
- Налогоплательщик может не платить налог на доход, если возвращает в РФ денежные средства, излишне уплаченные по контролируемой сделке

Изменение порядка определения рыночной цены по данным ИЦА и бирж

	Действующие положения	Изменения с 01.01.2024
Определение интервала рыночных цен	п. 5 ст. 105.9 НК РФ	
	Интервал рыночных цен = интервал между минимальной и максимальной ценой сделок, совершенных на бирже в аналогичный период времени в сопоставимых условиях.	Максимальное, минимальное и медианное значения интервала рыночных цен сделок определяются на основании сделок, совершенных на бирже в аналогичный период времени в сопоставимых условиях.
Расчет интервала рыночных цен	Специальный порядок (п. 6 ст. 105.9 НК РФ)	Общий порядок (п. 6 ст. 105.9 НК РФ - исключен)
	При использовании данных ИЦА о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) минимальные и максимальные значения интервала – это <i>опубликованные минимальное и максимальное значения цен по сделкам</i> , совершенным в аналогичный период времени в сопоставимых условиях.	Максимальное, минимальное и медианное значение интервала рыночных цен сделок определяется в общем порядке, на основании сделок, совершенных на бирже в аналогичный период времени на сопоставимых условиях. При этом допускается учитывать различия экономических (коммерческих) условий сделок путем корректировок.

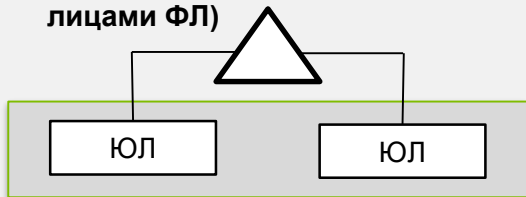
Возможное изменение расчета «безопасной гавани» по процентам с 01.01.2024

Валюта долгового обязательства	Интервалы, действующие в 2023 г.	Изменения с 01.01.2024
По долговому обязательству, оформленному в рублях	75 - 125% от ключевой ставки ЦБ РФ	10-150% от ключевой ставки ЦБ РФ (но не менее 2%)
По долговому обязательству, оформленному в швейцарских франках / японских йенах	0% - ставка SARON/TONAR + 5%	1% - ставка SARON/TONAR + 5%
По долговому обязательству, оформленному в евро / китайских юанях / фунтах стерлингах	0% - ставка €STR / SHIBOR / SONIA + 7%	1% - ставка €STR / SHIBOR / SONIA + 7%
По долговому обязательству, оформленному в иной валюте	0 % - ставка SOFR в долларах США + 7%	1% - ставка SOFR в долларах США +7%

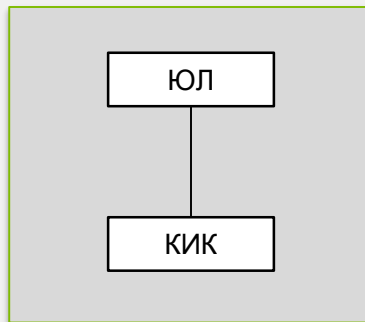
Признание взаимозависимым лицом: упрощение процедуры

Признаются взаимозависимыми (пп.12-14 п. 2 ст. 105.1 НК РФ):

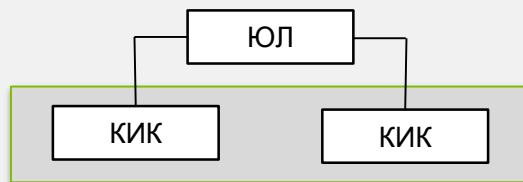
- 1 Юридические лица, в которых одному и тому же ФЛ принадлежит 25% доля участия и/или объем полномочий по назначению не менее 50% коллегиального исполнительного органа (совместно с взаимозависимыми лицами ФЛ)



- 2 Контролирующее лицо и контролируемая им иностранная компания



- 3 Контролируемые иностранные компании, в случае **единого контролирующего лица**



Изменение может потребовать пересмотра состава контролируемых сделок за прошлые периоды, внесения изменений в Документацию и Уведомления

Контролируемые сделки: новые правила

1

Признаются контролируемыми

сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства лица, **(иностранной структуры без образования юридического лица или одного из участников, в интересах которых такая иностранная структура осуществляет свою деятельность)**, является государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Минфином РФ в соответствии с пп.1 п.3 ст. 284 НК РФ.

2

Не признаются контролируемыми

сделки, одной из сторон которых является организация, удовлетворяющая **одновременно следующим требованиям:**

- местом регистрации либо местом налогового резидентства является иностранное государство, с которым заключен СИДН, действие которого приостановлено в соответствии с Указом Президента РФ от 08.08.2023; организация является экспортно-кредитным агентством и (или) банком; организация и иные участники не взаимозависимые лица
- у налогоплательщика возникли долговые обязательства перед иностранными организациями в связи с размещением облигаций при выполнении определенных условий

Международная группа компаний: условия отнесения

Международная группа компаний (МГК)

- это совокупность организаций и(или) иностранных структур, связанных между собой участием в капитале и(или) осуществлением контроля, в отношении которых:

ДЕЙСТВУЮЩЕЕ ПРАВИЛО

- 1) составляется консолидированная финансовая отчетность **и**
- 2) в их состав входит хотя бы одна организация/структура, которая имеет налоговое присутствие в РФ и, хотя бы одна организация/структура, которая имеет налоговое присутствие в иностранном государстве

ИЗМЕНЕНИЯ

- 1) составляется консолидированная финансовая отчетность *в соответствии с требованиями законодательства РФ о бухгалтерском учете либо требованиями фондовых бирж или такая отчетность должна была бы составляться, если бы ценные бумаги таких организаций были допущены к торгам на фондовой бирже и*
- 2) в их состав входит хотя бы одна организация/структура, которая имеет налоговое присутствие в РФ и, хотя бы одна организация/структура, которая имеет налоговое присутствие в иностранном государстве

Предоставление документации и уведомления

Документация

ДЕЙСТВУЮЩЕЕ ПРАВИЛО

Если иное не предусмотрено, налогоплательщик **по требованию** уполномоченного органа представляет документацию относительно конкретной сделки, указанной в требовании (п.1, п.3 ст. 105.15 НК РФ).

Документация представляется не ранее 1 июня года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки.

ДОПОЛНЕНИЯ

Налоговый орган **вне рамок проведения налоговой проверки** вправе запросить документацию в отношении контролируемой сделки.

Налогоплательщик **обязан** предоставить документацию в течение 30 дней.

Уведомление

ОБЩЕЕ ПРАВИЛО

Налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках.

Сведения о контролируемых сделках указываются в уведомлениях, направляемых в налоговый орган в срок **не позднее 20 мая** года, следующего за календарным годом, в котором совершены сделки.

СПЕЦИАЛЬНОЕ ПРАВИЛО

В отношении контролируемых сделок, предметом которых является **Сырьевой Товар (п. 5 ст. 105.14 НК РФ)** налогоплательщики представляют предусмотренную документацию, вместе с уведомлением о контролируемых сделках

(за исключением сделок между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, местом жительства либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является РФ)

Ужесточение ответственности

Неполная уплата налога вследствие применения трансфертных цен (ст. 129.3 НК РФ)	Действующий штраф	Изменение с 1 января 2024
<ul style="list-style-type: none"> внутрироссийские контролируемые сделки 	40% от неуплаченной суммы, но не менее 30 тыс. руб.	
<ul style="list-style-type: none"> сделки с иностранными взаимозависимыми лицами 	40% от неуплаченной суммы, но не менее 30 тыс. руб.	неуплаченная сумма налога с дохода, полученного в результате корректировки, но не менее 500 тыс. руб.
<ul style="list-style-type: none"> внешнеторговые сделки с сырьевыми товарами 		
<ul style="list-style-type: none"> сделки с контрагентами из «черного списка Минфина» 		

Непредставление в налоговый орган отчетности /сведений (ст. 129.4, 129.9, 129.10, 129.11 НК РФ)	Действующий штраф	Изменение с 1 января 2024
<ul style="list-style-type: none"> уведомления о контролируемых сделках 	5 тыс. руб.	100 тыс. руб.
<ul style="list-style-type: none"> уведомления об участии в МГК 	50 тыс. руб.	500 тыс. руб.
<ul style="list-style-type: none"> странового отчета 	100 тыс. руб.	1 млн руб.
<ul style="list-style-type: none"> национальной документации 	100 тыс. руб.	1 млн руб.
<ul style="list-style-type: none"> глобальной документации 	100 тыс. руб.	1 млн руб.
<ul style="list-style-type: none"> документации относительно конкретной сделки 	не предусмотрен	500 тыс. руб.
<ul style="list-style-type: none"> сведений из финансовой отчетности МГК 	не предусмотрен	1 млн руб.

Соглашение о ценообразовании (СОЦ)

ДЕЙСТВУЮЩЕЕ ПРАВИЛО

Российская организация – крупнейший налогоплательщик, вправе обратиться в уполномоченный орган с заявлением о заключении СОЦ

ИЗМЕНЕНИЯ

Российская организация –

- 1) крупнейший налогоплательщик, **или**
- 2) налогоплательщик, являющийся стороной контролируемой сделки
 - предметом которой является **Сырьевой Товар (п. 5 ст. 105.14 НК РФ)** и
 - сумма доходов(расходов) по которым за календарный год составляет **не менее 2 млрд руб.**

вправе обратиться в уполномоченный орган с заявлением о заключении СОЦ

СОЦ может быть заключено по сделкам, имеющим один и тот же предмет, на срок, *не превышающий 3-х лет*

Действие СОЦ может быть распространено на период, истекший с 1-го числа календарного года, в котором было обращение с заявлением о заключении СОЦ до дня вступления в силу СОЦ

СОЦ может быть заключено по сделкам в отношении отдельных периодов или их совокупности

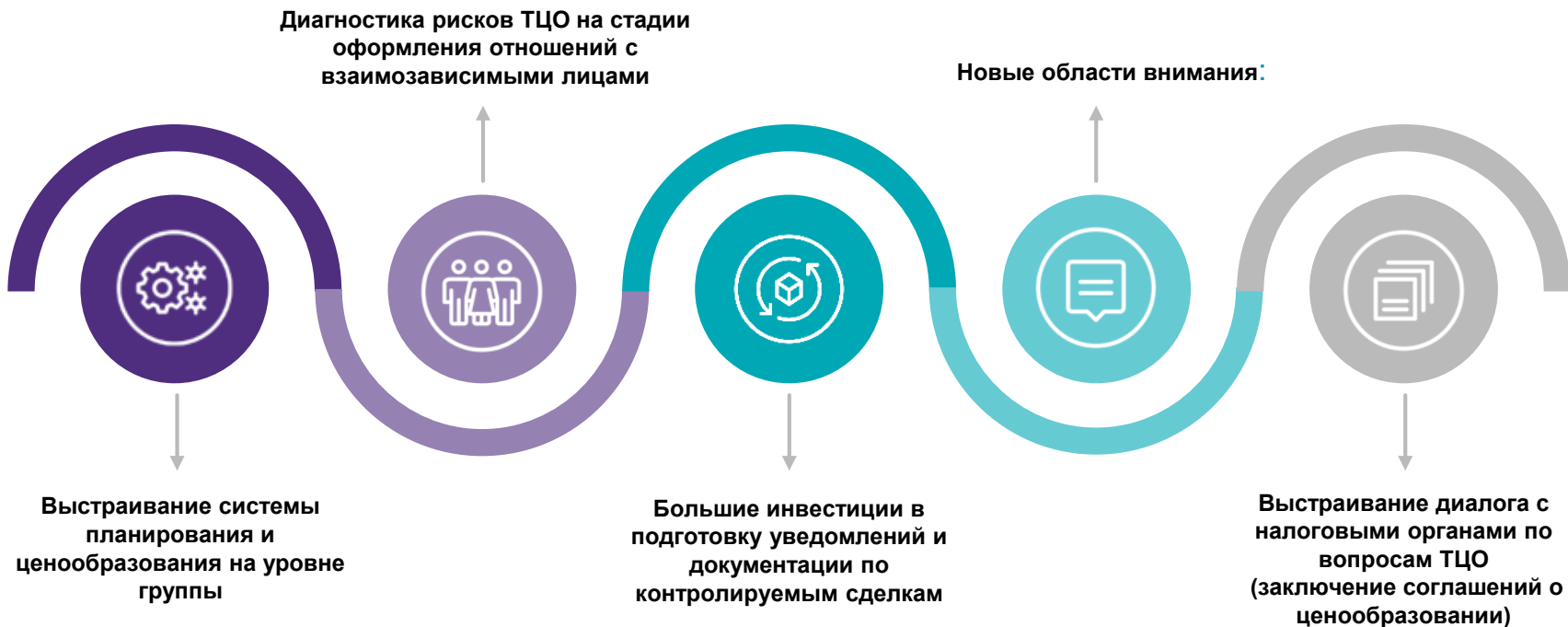
1 – год предоставления заявления
2 – года предшествующих
2 – года следующих

5 – общий срок (ранее – 3 года)

Пошлина за рассмотрение заявления о заключении СОЦ, внесении изменений в СОЦ

1 000 000 руб.
~~2 000 000 руб.~~

На что обратить внимание



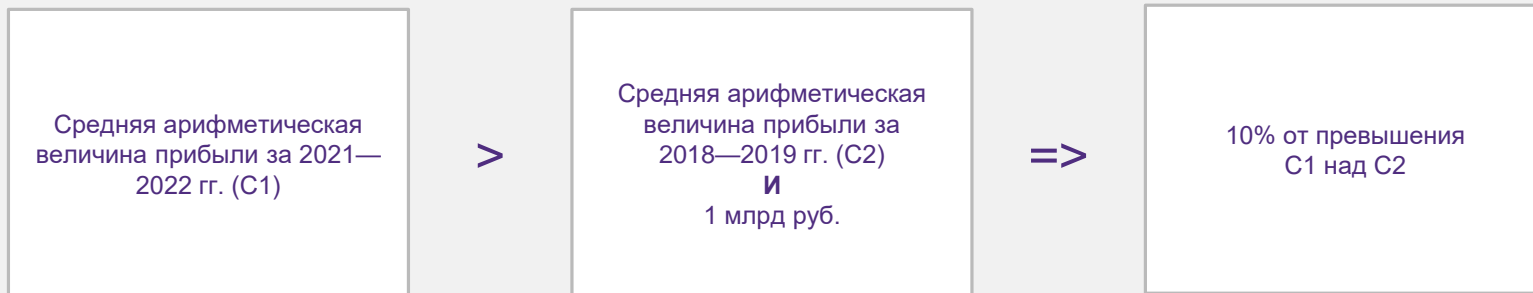
2.

Изменения налогового законодательства: налог на сверхприбыль

Налог на сверхприбыль: общие положения

- I. Налог введен Федеральным законом от 04.08.2023 № 414-ФЗ «О налоге на сверхприбыль», который вступает в силу с 1 января 2024 года.
- II. Налог на сверхприбыль не учитывается как расход при исчислении налога на прибыль организаций.
- III. Налог на сверхприбыль является настолько специфическим платежом, что при существенности требуется его обособленное отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности.
- IV. С введением данного налога в НК РФ появилась новая категория налоговых платежей — разовые налоги

Как рассчитываются сверхприбыль и налоговая база:



Кто и когда платит налог на сверхприбыль?

<p>с 01.10.2023 по 30.11.2023</p>	<p>Перечисление обеспечительного платежа</p>	<ul style="list-style-type: none">• Внесение обеспечительного платежа — это право, а не обязанность налогоплательщика, налогоплательщик определяет сумму обеспечительного платежа самостоятельно• Обеспечительный платеж уменьшает сумму налога на сверхприбыль как налоговый вычет, размер такого вычета не может превышать половину суммы налога
<p>Не позднее 25.01.2024</p>	<p>Подача налоговой декларации</p>	<ul style="list-style-type: none">• Если налоговая база равна нулю, то подавать декларацию не нужно• Форма декларации разработана и утверждена (Приказ ФНС России от 26.09.2023 N ЕД-7-3/676@)
<p>Не позднее 28.01.2024</p>	<p>Уплата налога</p>	<ul style="list-style-type: none">• Налог перечисляется в федеральный бюджет

На что обратить внимание



3.

Прочие изменения:
налогообложение
трансграничных сделок

Приостановление СОИДН: выплата процентов

Указ Президента РФ от 08.08.2023 № 585

- Начало действия документа - 08.08.2023
- Переходный период до окончания налогового периода и/или действия длящихся договоров не предусмотрен

Информационное письмо Минфина РФ

- Можно продолжить применение пониженных ставок по СОИДН при выплате в адрес экспортно-кредитных агентств и организаций, осуществляющих банковскую деятельность в соответствии с личным законом

Федеральный закон от 27.11.2023 №539-ФЗ

- Пониженные ставки по СОИДН доступны при выплате в адрес экспортно-кредитных агентств, а также организаций, осуществляющих банковскую деятельность в соответствии с личным законом, если соглашения заключены до 08.08.2023, а должник и кредитор не являются взаимозависимыми (до 31.12.2025)

08.08.2023

11.08.2023

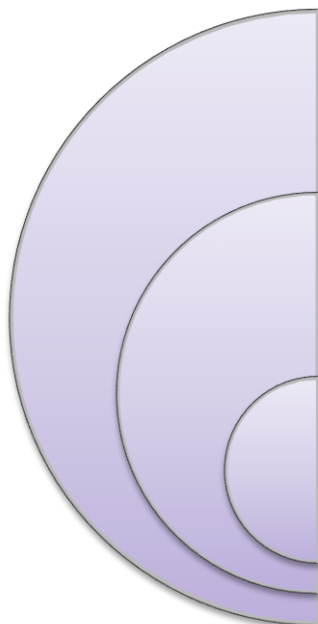
01.01.2024

31.12.2025

ДО приостановления СОИДН ставка налога на доход при выплате процентов могла составлять **0%, 5% или 10%**.

ПОСЛЕ приостановления СОИДН ставка налога по процентам – **20%**, если фактическим получателем процентов, выплачиваемых российской компанией, является иностранный займодавец (кредитор) — налоговый резидент недружественной страны, с которой приостановлено действие СОИДН

Обновление «черного списка» Минфина РФ: уже произошло или еще нет?



Австралия, Великобритания, Канада, Новая Зеландия, США, Сингапур, Тайвань, Япония
БВО, ОАЭ, Бахрейн , офшоры (Ангилья, Белиз, Острова Кайман и др.)
Австрия, Бельгия, Венгрия, Дания, Испания, Исландия, Италия, Кипр , Корея, Латвия, Литва, Люксембург , Нидерланды , Норвегия, Швеция, Франция, Черногория, Словения, Хорватия, Румыния, Чехия, Швейцария, Украина, Эстония

Обновленный список включает 91 юрисдикцию, ранее - всего 40 юрисдикций

В течение периодов 2024-2026 гг. для целей налогообложения прибыли КИК будет действовать специальный отдельный «черный список» Минфина РФ (Закон от 19.12.2023 N 595-ФЗ)

- Обновленный список вступит в силу **с 01.07.2023** – п. 3 приказа Минфина РФ от 5 июня 2023 г. N 86н
- Обновленный список вступит в силу **с 01.01.2024** – письмо Минфина РФ от 1 ноября 2023 г. N 03-08-13/104225
- Сделки с компаниями из стран «черного списка» автоматически признаются контролируруемыми при превышении порога 120 млн руб. в год, за исключением длящихся договоров без изменения формулы расчета цены по странам с «приостановленными» СОИДН
- Невозможно применение ставки 0% при получении дивидендов/ликвидационных выплат от компаний из стран «черного списка»

Новое в налогообложении трансграничных работ (услуг)

Налог на прибыль

С 1 января 2024 года вводится налог на доход, подлежащий уплате по ставке 15%, при перечислении за рубеж оплаты за работы и услуги, выполняемые взаимозависимыми лицами

Налог на прибыль

До 31.12.2025 продлили возможность применения пониженной ставки налога на доход по фрахту, предусмотренной приостановленными СОИДН, при выполнении ряда условий

НДС

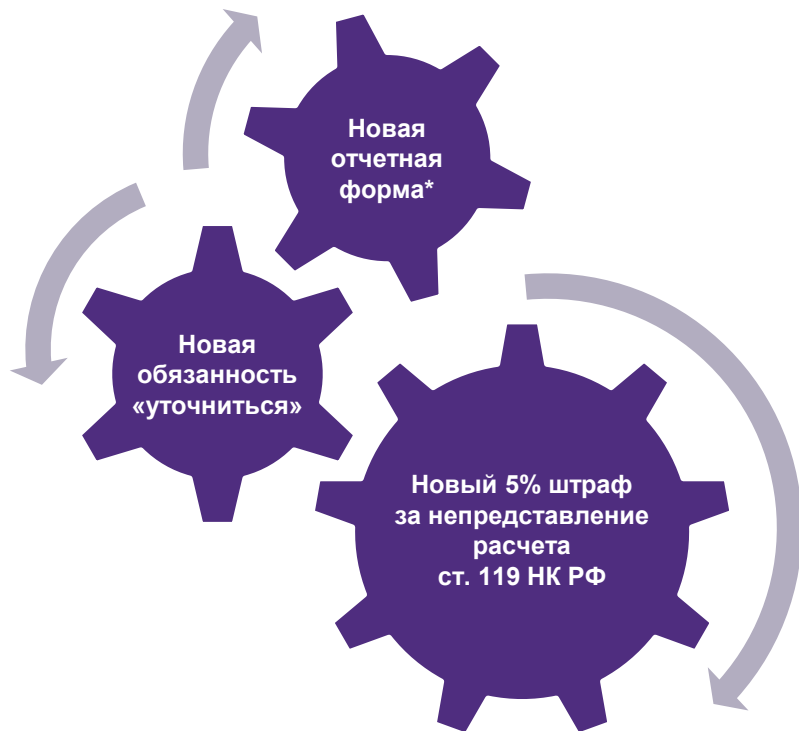
Протокол о внесении изменений в Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года в части порядка взимания косвенных налогов **при электронной торговле товарами**, реализуемыми физическим лицам
(документ подготовлен, ратифицирован РФ)

Работы считаются выполненными (услуги считаются оказанными) на территории Российской Федерации, если покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

Вопросы, которые возникают у наших клиентов:

- Подтверждение пониженной ставки по фрахту
- Адаптация хозяйственных договоров к изменению налоговой ставки
- Определение места реализации работ (услуг), когда контрагентом является иностранная компания из страны ЕАЭС (Протокол 8 vs ст. 148 НК РФ)

Выплаты за рубеж: налоговый орган смотрит на вас



С 01.01.2024 возможно приостановление операций по счетам в банке в случае непредставления:

- расчета сумм выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов

в налоговый орган в течение 20 дней по истечении установленного срока представления такого расчета.

* Приказ ФНС России от 26.09.2023 № ЕД-7-3/675@ «Об утверждении формы налогового расчета сумм доходов, выплаченных иностранным организациям, и сумм удержанных налогов, порядка ее заполнения, а также формата представления в электронной форме»

На что обратить внимание



Благодарим за внимание!

ул. Мясницкая, 44/1,
Москва, Россия 101990

T: (495) 737 5353
Ф: (495) 737 5347
E: fbk@fbk.ru

fbk.ru

fbk-pravo.ru

fbkcs.ru

