ГлавнаяКнига
бухгалтера
ВОВРЕМЯ·ПО ДЕЛУ·ОБЪЕКТИВНО

30 июня 2026 г. 10:30

Лектор **А. А. Ефремова**
советник генерального директора
ООО «Р.О.С.экспертиза», аудитор

ФСБУ 9/2025 «ДОХОДЫ»:

готовимся к обязательному применению с 1 января 2027 года

Программа вебинара

- Понятие доходов. Бухгалтерский смысл доходов как увеличения капитала
- Сложные виды доходов (включаемые в совокупный финансовый результат организации)
- Взаимосвязь ФСБУ 9/2025 с другими стандартами — действующими и отмененными
- Классификация доходов — вчера и завтра: прочие доходы или доходы, отличные от доходов по обычным видам деятельности, — в чем разница
- Учет выручки: понятие, условия признания. Передача контроля над активом
- Продажа продукта с длительным циклом изготовления: экономический смысл, определение степени готовности продукта
- Учет не предъявленной к оплате начисленной выручки
- Признание доходов в налоговом учете — «две большие разницы»
- Ответы на вопросы



1. Принятие и вступление в силу ФСБУ 9/2025 «Доходы».

ЕФРЕМОВА
АННА АЛЕКСЕЕВНА

ПРИМЕНЕНИЕ ФСБУ 9/2025

Обязательное применение ФСБУ 9/2025 начинается с 2027 года.

Одновременно с 1 января 2027 г. прекращают действие:

- ПБУ 9/99 «Доходы»;
- ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда».

Сфера регулирования – учет и отражение в бухгалтерской отчетности доходов различного вида в коммерческих организациях (т.е. на организации государственного сектора не распространяется – п.1 ФСБУ 9/2025), при этом:

- некоммерческие организации применяют Стандарт для учета доходов от предпринимательской деятельности (п.1 ФСБУ 9/2025);
- кредитные и некредитные финансовые организации применяют Стандарт с учетом нормативных актов Центрального банка России (п.2 ФСБУ 9/2025);

- страховые организации руководствуются Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 17 «Договоры страхования», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 20 апреля 2021 г. N 65н (п.9 ФСБУ 9/2025);
- учет доходов от аренды ведется в соответствии с ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (п.8 ФСБУ 9/2025).

Однако регулирование учета выручки также является вариативным (см. ниже).

Тем не менее, Стандарт достаточно серьезно усложняет учет доходов, в том числе для целей учета доходов будет требоваться много новой информации и оценочных суждений: для отражения доходов на условиях отсрочки/рассрочки платежа, для оценки выручки при условии предоставления ретро-скидок и т.д.



2. Доходы как объект бухгалтерского учета. Совокупный финансовый результат.

ЕФРЕМОВА
АННА АЛЕКСЕЕВНА

ПОНЯТИЕ ДОХОДОВ

Было

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате **(1)** поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) **(2)** погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) (п.2 ПБУ 9/99).

Стало

Доходами экономического субъекта признается увеличение экономических выгод в результате **(1)** поступления (**(2)**увеличения стоимости) активов и (или) **(3)** погашения (**(4)** уменьшения величины) обязательств, приводящее к увеличению капитала этого экономического субъекта, не связанному с вкладами (взносами) учредителей (участников, акционеров, собственников имущества) экономического субъекта (п.3 ФСБУ 9/2025).

Увеличение экономических выгод должно быть:

1) «насовсем» – из доходов удалены суммы, которые могут или должны возвращаться: авансы и предоплаты, займы и пр.

Доходами экономического субъекта не признаются поступления (п.4 ФСБУ 9/2025): …

в) предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг, иного имущества, прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации;

г) аванса;

д) задатка…

ж) активов в погашение займа, предоставленного заемщику.

2) «мои» – из доходов удалены все «транзитные» суммы – НДС, средства комитента, залоги и пр.

Доходами экономического субъекта не признаются поступления (п.4 ФСБУ 9/2025): …

а) сумм налога на добавленную стоимость, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей;

б) активов по договорам комиссии, поручения, агентским договорам в пользу комитента, доверителя, принципала, а также в обеспечение комиссионера, поверенного, агента средствами, необходимыми для исполнения поручения, и (или) в возмещение сумм, израсходованных на исполнение поручения, отличные от вознаграждения комиссионера, поверенного, агента;

е) залога, если договором предусмотрена передача залогодержателю заложенного имущества, прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации…

Экономические выгоды – (1) приток денежных средств или их эквивалентов, т.е. приток активов, (2) препятствие оттоку активов.

Четыре типа балансовых бухгалтерских записей:

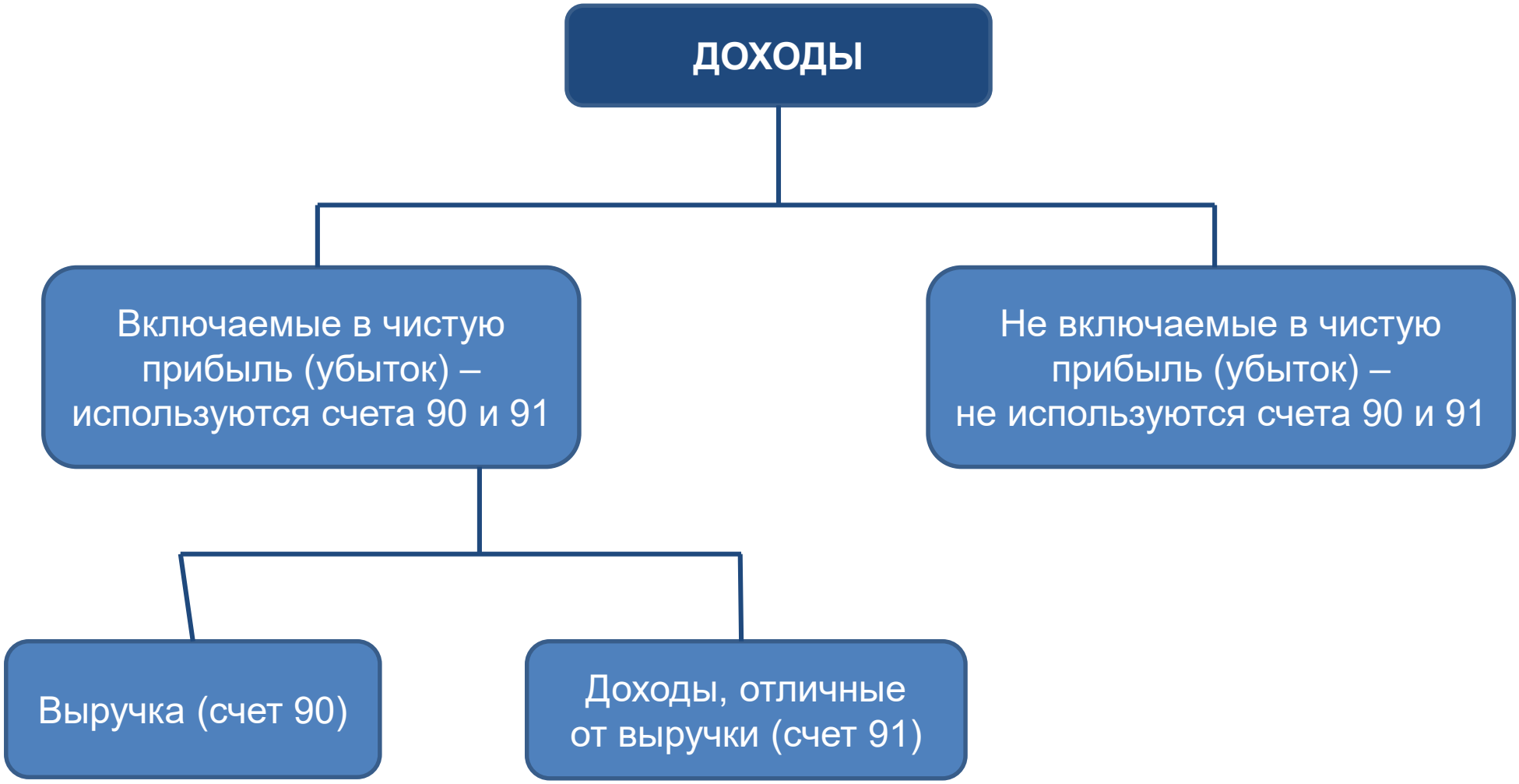
1) Дт20 Кт10 (прирост актива с равным уменьшением другого актива),
2) Дт10 Кт60 (прирост актива с появлением равного обязательства),
3) Дт60 Кт51 (уменьшение обязательства с равным уменьшением актива),
4) Дт70 Кт68 (уменьшение обязательства с равным увеличением другого обязательства)

ни одна из них не может формировать доход (поэтому они балансовые).

Доходы – появление актива без утраты другого равного актива или появления обязательства либо погашение обязательства без передачи актива или признания взамен другого обязательства (так, при признании дебиторской задолженности покупателя одновременно признается утрата стоимости переданного ему актива в виде готовой продукции, однако эти операции на разные суммы, поэтому они отражаются отдельно, иначе нет двойной записи: Дт62 Кт90 и Дт76 Кт91).

ВИДЫ ДОХОДОВ

Классификация доходов по видам представлена в п.5-7 ФСБУ 9/2025.



СТРУКТУРА ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

Первая часть

- ✓ Выручка и расходы по выручке
- ✓ Управленческие расходы
- ✓ Коммерческие расходы

} *Расходы по обычным видам деятельности*

- ✓ Процентные доходы и расходы: (1) по займам и кредитам, (2) по коммерческим кредитам (отсрочки и рассрочки платежа), (3) по раздисконтированию требований и обязательств (пока только по арендным платежам и оценочным резервам)
- ✓ Прочие доходы и расходы:
  - по операциям с активами, не предназначенными для продажи
  - по деятельности организации в целом
  - неподконтрольные операции
  - !!! нежелательные операции, недостатки в бизнес-процессах
- ✓ Налог на прибыль – текущий и отложенный

ИТОГО – чистая прибыль

ВЫРУЧКА

Для целей бухгалтерского учета **доходы от продажи продукции** признаются выручкой (п.10 ФСБУ 9/2025).

Под продукцией Стандарт понимает также любые продажи (работ, услуг, имущественных прав), а также (как и ранее – при соответствующем решении организации, утвержденным в ее учетной политике):

а) предоставление за плату прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, выручкой признаются доходы от данной деятельности (в частности, вознаграждение по лицензионному договору за пользование объектами интеллектуальной собственности);

б) осуществление финансовых вложений, включая участие в уставных капиталах других организаций, выручкой признаются доходы от данной деятельности;

в) предоставление во временное пользование имущества по договору аренды, выручкой признаются доходы от данной деятельности. Бухгалтерский учет такой выручки ведется в соответствии с пунктом 8 настоящего Стандарта.

СОВОКУПНЫЙ ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ (ДОХОДЫ, НЕ ВКЛЮЧАЕМЫЕ В ЧИСТУЮ ПРИБЫЛЬ)

Вторая часть ОФР

Доходами экономического субъекта признается увеличение экономических выгод в результате поступления (увеличения стоимости) активов и (или) погашения (уменьшения величины) обязательств, приводящее к увеличению капитала этого экономического субъекта, не связанному с вкладами (взносами) учредителей (участников, акционеров, собственников имущества) экономического субъекта (п.3 ФСБУ 9/2025).

Случаи, когда доходы экономического субъекта не включаются в чистую прибыль (убыток), определяются настоящим Стандартом и другими федеральными стандартами. Информация о доходах, не включаемых в чистую прибыль (убыток), формируется в бухгалтерском учете в соответствии с другими федеральными стандартами (п.7 ФСБУ 9/2025).

То есть ФСБУ 9/2025 определил саму категорию доходов, не включаемых в чистую прибыль, но конкретные случаи, когда возникают такие доходы определяются иными стандартами.

В частности, результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода, формируется в случае признания:

- доходов от переоценки внеоборотных активов;
- доходов в виде курсовых разниц, возникающих в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, в рубли;
- отложенного дохода по производным финансовым инструментам;
- в иных аналогичных случаях (рост актива и капитала).

Сумма дооценки основных средств:

а) отражается в составе совокупного финансового результата периода, в котором проведена переоценка основных средств, обособленно без включения в прибыль (убыток) этого периода, за исключением той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения таких основных средств, признанные в прошлые периоды расходом в составе прибыли (убытка);

б) в той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения таких основных средств, признанные в прошлые периоды расходом в составе прибыли (убытка), признается доходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором проведена переоценка основных средств (п.18 ФСБУ 6/2022).

Сумма уценки основных средств:

а) признается расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором проведена переоценка основных средств, за исключением той части, в которой эта уценка уменьшает сумму дооценки таких основных средств, отраженную в составе совокупного финансового результата в прошлые периоды без включения в прибыль (убыток) периода, в котором проведена уценка основных средств;

б) в той части, в которой эта уценка уменьшает признанные в таком же порядке в прошлые периоды суммы дооценки таких основных средств, отражается в составе совокупного финансового результата периода, в котором проведена уценка основных средств, обособленно без включения в прибыль (убыток) этого периода (п.19 ФСБУ 6/2022).

Суммы переоценки основных средств, отраженные в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток), формируют **показатель накопленной дооценки** таких основных средств. Первоначально накопленная дооценка отражается обособленно в составе капитала в бухгалтерском балансе организации.

Впоследствии **накопленная дооценка списывается на нераспределенную прибыль** организации одним из следующих способов:

а) единовременно при списании объекта основных средств, по которому была накоплена дооценка;

б) по мере начисления амортизации по объекту основных средств (п.20 ФСБУ 6/2022).

ПРИБЫЛЬ – ЧИСТАЯ ИЛИ НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ?

Иногда говорят, что это одно и то же, но в бухгалтерском учете синонимов не бывает (затраты ≠ расходы, выручка ≠ доходы и т.п.).

Чистая прибыль	Нераспределенная прибыль
Отражается в отчете о финансовых результатах	Отражается в бухгалтерском балансе
Определяется как разница доходов, расходов и налога на прибыль (чистая – означает, что прибыль «очищена» от налога)	Определяется как остаток на начало года плюс прирост по всем основаниям минус уменьшение по всем основаниям *Основания прироста:* • чистая прибыль отчетного года • результат от прочих операций отчетного года, не включаемый в чистую прибыль • положительное влияние бухгалтерских корректировок межотчетного периода *Основания уменьшения:* • убыток отчетного периода • формирование резервного капитала • объявление дивидендов • отрицательное влияние бухгалтерских корректировок межотчетного периода

РЕКОМЕНДАЦИИ
… по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 год

(Приложение к письму Минфина России от 6 февраля 2015 г. N 07-04-06/5027)

В соответствии с ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

ПБУ 10/99 не ставит признание расходов в зависимость от наличия (отсутствия) источника их финансового обеспечения (фондов развития производства, фондов потребления и иных аналогичных фондов) и периода (времени) их формирования.

Прочими расходами являются: …

перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий (п.11 ПБУ 10/99).

❑ *Кейс*

В 2025 году нераспределенная прибыль – 10 млн. руб., из них 2 млн. направлено на спортивные мероприятия.

В 2026 г. доходы – 110 млн., расходы – 100 млн.

Нераспределенная прибыль на конец 2026 г.

- Старый порядок (до 2000 г.):

Дт84 Кт76 на 2 млн.

(10 – 2) + (110 – 100) = 18 млн.

- Новый порядок:

Дт91 Кт76 на 2 млн.

10 + (110 – (100 + 2)) = 18 млн.

!!! Изменение порядка отражения «непроизводственных» расходов организации не влияет на размер нераспределенной прибыли в балансе, а влияет только на размер расходов и, соответственно, чистой прибыли в отчете о финансовых результатах (влияние принципа транспарентности отчетности: информация значима, поэтому должна быть отражена).



3. Общие правила признания выручки.

ЕФРЕМОВА
АННА АЛЕКСЕЕВНА

ПРИМЕНЕНИЕ ФСБУ 9/2025 ДЛЯ УЧЕТА ВЫРУЧКИ

Применение ФСБУ 9/2025 для учета выручки определено таким образом, что теоретически может не оказаться ни одной организации, которая будет его применять.

Дело в том, что для целей применения ФСБУ 9/2025 организации распределены на три группы (п.11 ФСБУ 9/2025):

1) Организации, которые обязаны формировать консолидированную финансовую отчетность, а также ОЗО

Ведут учет и формируют отчетность в соответствии с МСФО (IFRS) 15 с учетом ряда положений ФСБУ 9/2025. Так, организация должна учитывать: п. 8 и 9 ФСБУ 9/2025 (вместо подпунктов (a) и (b) п. 5 МСФО (IFRS) 15); положения ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 14/2022, ФСБУ 26/2020 (вместо МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 38) при применении п.95 МСФО (IFRS) 15.

2) Организации, подлежащие обязательному аудиту

Ведут учет и формируют отчетность либо в соответствии с МСФО (IFRS) 15 либо в соответствии с ФСБУ 9/2025 – по выбору организации, утвержденному в ее учетной политике. В случае, когда учет выручки ведется в соответствии с ФСБУ 9/2025, организация должна руководствоваться пунктами 10-35 данного стандарта.

3) Иные организации (в основном, малые предприятия, не подлежащие обязательному аудиту)

Ведут учет и формируют отчетность в соответствии с ФСБУ 9/2025, но с очень большими льготами и послаблениями (рассматривать не будем).

УСЛОВИЯ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ: ОБЩИЕ

Выручка признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий (п.12 ФСБУ 9/2025):

а) экономический субъект имеет право на получение выручки, **вытекающее из договора** (контракта), заключенного с покупателем, заказчиком, иным лицом (далее совместно – контрагент) в рамках обычной деятельности экономического субъекта, или подтвержденное иным образом (далее - договор). **Договор имеет коммерческое содержание**, то есть ожидается, что его исполнение приведет к изменению распределения рисков, связанных с исполнением договора, денежных потоков сторон договора в будущем. В договоре определены права сторон в отношении продукции, передаваемой экономическим субъектом по договору, и условия ее оплаты.

Не могут попасть в выручку:

1) сделки, не связанные с продажей товаров, работ, услуг, имущественных прав – внесение вкладов в уставный капитал, займы, залоги, эмиссия ценных бумаг и многое другое;

2) безвозмездные сделки, связанные с передачей товаров, работ, услуг, имущественных прав – спонсорство, благотворительность и пр.

Согласно п.12 ПБУ 9/99 Выручка признается при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации…;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)…

Вывод: условие признания выручки практически не изменилось.

Выручка признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий (п.12 ФСБУ 9/2025):

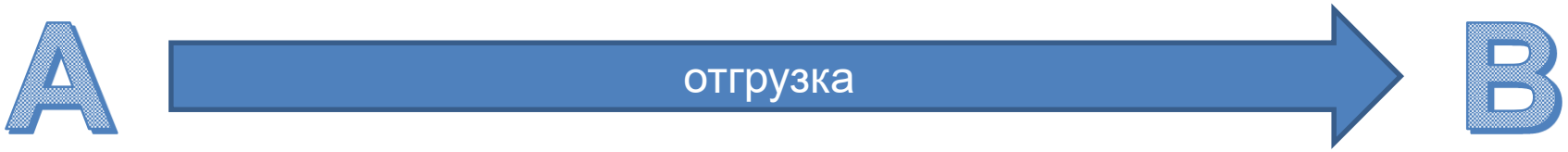
б) к контрагенту **перешел контроль над продукцией**, переданной экономическим субъектом, то есть контрагент может определять способ использования переданной ему продукции, получать экономические выгоды от нее, ограничивать права других лиц определять способ использования продукции и получать экономические выгоды от нее.

Согласно п.12 ПБУ 9/99 Выручка признается при наличии следующих условий: …

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)…

Переход контроля над продукцией практически всегда означает передачу прав собственности на нее (по крайней мере, по сделкам внутри РФ).

Вывод: условие признания выручки изменилось незначительно.



Дт62/в Кт90
Дт90 Кт68

Дт10 Кт60/а
Дт19 Кт60/а

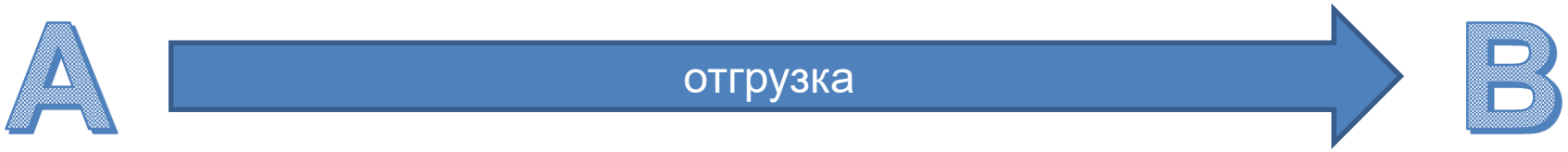
Переход права собственности

Переход контроля, рисков и выгод

На 10 единиц товара

На 9 единиц товара

??? «В» не будет оплачивать «А» утраченную в пути 1 единицу **собственного** товара, потому что риски он примет только на 9 единиц. Получается, что «А» выполняет функцию страховой компании по компенсации утраты **чужой собственности**.



Дт62/в Кт90
Дт90 Кт68

Дт10 Кт60/а
Дт19 Кт60/а

Переход контроля, рисков и выгод

Переход права собственности

На 10 единиц товара

На 9 единиц товара

??? «В» будет оплачивать «А» утраченную в пути 1 единицу **чужого** товара, потому что риски он примет за все 10 единиц. Получается, что «В» выполняет функцию страховой компании по компенсации утраты **чужого** товара.

Выручка признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий (п.12 ФСБУ 9/2025):

в) имеется уверенность в том, что в результате передачи продукции экономическим субъектом контрагенту **произойдет увеличение экономических выгод** экономического субъекта. Такая уверенность имеется в случае, когда экономический субъект получил в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива.

При безвозмездной сделке получение экономических выгод не предполагается, поэтому доходы признаваться не могут (в отличие от налогообложения, где безвозмездные сделки, например, облагаются НДС).

Не путаем с сомнительными долгами: если в момент отгрузки организация не ждет оплату – сделка притворная (запрещено отражать в учете), если ждет, но потом контрагент оценивается как сомнительный – выручка уже не корректируется (изменение оценок).

Согласно п.12 ПБУ 9/99 Выручка признается при наличии следующих условий: …

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации…;

Вывод: условие признания выручки практически не изменилось.

Выручка признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий (п.12 ФСБУ 9/2025):

г) **величина выручки может быть определена**.

Если в договоре нет цены сделки, она определяется по заранее известным условиям:

Исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон.

В случаях, когда в возмездном договоре цена не предусмотрена и не может быть определена исходя из условий договора, исполнение договора должно быть оплачено по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары, работы или услуги (статья 424 ГК РФ).

Согласно п.12 ПБУ 9/99 Выручка признается при наличии следующих условий: …

б) сумма выручки может быть определена…

Вывод: условие признания выручки практически не изменилось.

ФСБУ 9/2025 предусмотрены три подхода к оценке выручки для цели признания в учете (ИС-учет-59):

а) исходя из цены договора (контракта);

б) исходя из цены, устанавливаемой на основании условий договора (контракта);

в) исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции.

В каждом конкретном случае организация самостоятельно определяет подход, необходимый для оценки выручки. При этом основным фактором такого решения являются условия договора (контракта). Однако подход, названный в подпункте "в" настоящего пункта, может быть применен, если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена на основании условий договора.

Иными словами, если цена определена договором, то никакая иная цена не применяется. Например, в случае сделки с взаимозависимым лицом («продажа «за копейки») – в учете отражается цена по договору, а не налоговая база («стоимость, которую стороны действительно имели ввиду»).

Таким образом, в Стандарте даны три подхода к оценке выручки:

- по твердой цене, определенной договором;
- по «плавающей» цене, которая может быть рассчитана на основании договора.

  Цена может быть не определенной, а определимой (по данным биржи, с учетом ретро-скидок и т.п.) – тогда при уточнении величины цены до окончания отчетного периода выручка должна быть скорректирована;
- по справедливой (рыночной) цене, которая обычно используется организацией (по данным активного рынка, по экспертной оценке и др.).

Для целей бухгалтерского учета и юридических целей сумма выручки, как правило, является одинаковой, т.к. в конечном счете она зависит от объема платежа, полученного или подлежащего получению от контрагента.

Однако для целей налогообложения выручка может существенно отличаться от реального дохода организации.

Выручка признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий (п.12 ФСБУ 9/2025):

д) **величина расходов**, которые произведены или будут произведены в связи с исполнением обязанности передать продукцию контрагенту, может быть определена.

До выполнения условий, предусмотренных п.12-15 настоящего Стандарта, одновременно с признанием в бухгалтерском учете актива, поступившего от контрагента в счет оплаты по договору, признается кредиторская задолженность, а не выручка (п.16 ФСБУ 9/2025).

Если передается уже произведенная продукция, работы или услуги, то их себестоимость не может быть неизвестной. Если передается еще не завершенная услуга, то в учете признается дебиторская задолженность (аванс), а выручка распределяется на период оказания услуги (обновление ПО и проч.).

Согласно п.12 ПБУ 9/99 Выручка признается при наличии следующих условий: …

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены…

Вывод: условие признания выручки практически не изменилось.

УСЛОВИЯ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ: ПЕРЕДАЧА ПРАВ НА РЕЗУЛЬТАТЫ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Для признания выручки от предоставления за плату прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации в бухгалтерском учете должны быть одновременно выполнены условия, предусмотренные подпунктами "а" - "г" пункта 12 настоящего Стандарта, с учетом условий получения такой выручки (п.13 ФСБУ 9/2025).

То есть отсутствует пункт «д» - определенность расходов.

Например, при предоставлении прав пользования товарным знаком организация может не знать объема своих будущих затрат на поддержание этого товарного знака, его продвижение на рынке и т.п.

В п.12 ПБУ 9/99 отсутствие информации о расходах также указано как допустимая ситуация при признании выручки.

Вывод: условие признания выручки практически не изменилось.

УСЛОВИЯ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ: ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Для признания выручки от осуществления финансовых вложений, включая участие в уставных капиталах других организаций, в бухгалтерском учете должны быть одновременно выполнены условия, предусмотренные подпунктами "а" - "г" пункта 12 или подпунктами "а", "в" и "г" пункта 12 настоящего Стандарта, с учетом условий получения такой выручки (п.14 ФСБУ 9/2025).

То есть отсутствуют пункты «д» - определенность расходов (вариант 1) или «б» - переход контроля над объектом и «д» - определенность расходов (вариант 2).

Например, при продаже ценных бумаг, учтенных в составе финансовых вложений, выручка признается при одновременном выполнении условий, предусмотренных вариантом 1, при получении дивидендов – при одновременном выполнении условий, предусмотренных вариантом 2 (ИС-учет-59).

Вывод: ранее такое условие признания выручки не формулировалось.

ВЫРУЧКА ПО МНОГОКОМПОНЕНТНЫМ ДОГОВОРАМ

В IFRS 15 выручка разделяется по компонентам в обязательном порядке:

Целью распределения цены сделки является распределение организацией цены сделки на каждую обязанность к исполнению (или отличимые товар или услугу) в сумме, отображающей величину возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю (п.73 IFRS 15).

Для достижения данной цели организация должна распределить цену сделки на каждую обязанность к исполнению, идентифицированную в договоре, на основе относительной цены отдельной продажи (п.74 IFRS 15).

Для распределения цены сделки на каждую обязанность к исполнению на основе относительной цены обособленной продажи организация должна определить цену обособленной продажи в момент заключения договора для отличимого товара или услуги, лежащих в основе каждой обязанности к исполнению по договору, и распределить цену сделки пропорционально таким ценам обособленной продажи (п.76 IFRS 15).

Цена обособленной продажи – это цена, по которой организация продала бы покупателю обещанные товар или услугу в отдельности (п.77 IFRS 15).

Согласно ФСБУ 9/2025 разделение выручки на компоненты по многокомпонентным договорам не предусмотрено. Иными словами, выручка признается по договорным условиям: если стоимость отдельных компонент указана в договоре, то выручка признается отдельно по каждой компоненте, если цена по договору является единой, то выручка не разбивается и признается по максимальной (наиболее значимой) компоненте.

Примеры:

1) Передача права пользования программой с последующим сопровождением (обновление и иные сервисы) – выручка отражается равномерно (как услуги).
2) Продажа продукции с условием ее доставки до покупателя – выручка от оказания услуг не выделяется.
3) Продажа оборудования с его последующим монтажом – выручка по монтажным работам не выделяется.

!!! Такой подход к признанию выручки может приводить к налоговым рискам. В этом случае рекомендуем анализировать сумму выручки по компонентам и управлять условиями договора.

ПОСЛЕДУЮЩИЕ СОБЫТИЯ

Величина выручки, признанная в учете, впоследствии не изменяется (ранее – положение не формулировалось, за исключением создания резервов по сомнительным долгам). Это относится, в том числе, к учету резервов по сомнительным долгам, созданным в отношении дебиторской задолженности и (или) не предъявленной к оплате начисленной выручки, признанных одновременно с признанием выручки (ИС-учет-59).

Аналогично не изменяют объема выручки:

- курсовые разницы (переоценка дебиторской задолженности);
- изменение стоимости оплаты в связи с прощением части или всего долга, новацией, отступным или мировым соглашением, получением «товарного векселя» и т.п.;
- платежи в связи с нарушением условий договора – пени/проценты за просрочку платежа, за несвоевременную отгрузку и т.п.

Несвоевременное признание выручки (исправление ошибки) не позволяет признать доходы в качестве выручки (только Кт91).

ИСТОЧНИК ПЛАТЕЖА ЗНАЧЕНИЯ НЕ ИМЕЕТ (ВЫРУЧКА ПРИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЯХ)

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
РЕКОМЕНДАЦИИ
АУДИТОРСКИМ ОРГАНИЗАЦИЯМ… ПО ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТА ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ЗА 2018 ГОД

(приложение к письму Минфина России от 21.01.2019 N 07-04-09/2654)

В соответствии с ПБУ 9/99 выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности (с учетом положений п.3 ПБУ 9/99).

Учитывая изложенное, в случае когда договором оказания услуг предусмотрено получение организацией, непосредственно оказывающей услуги, сумм компенсации за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации в связи с государственным регулированием тарифов на эти услуги, выручка от оказания таких услуг признается в величине, равной сумме полученной (подлежащей получению) платы согласно установленному тарифу и сумме соответствующей компенсации в связи с государственным регулированием тарифов, предусмотренной договором.

Письмо Минфина России от 21.11.2017 N 03-03-06/3/76700

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Президиум ВАС РФ в п.1 Информационного письма от 22.12.2005 N 98 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 НК РФ" указал, что средства, получаемые организацией от публично-правового образования в связи с реализацией услуг по регулируемым тарифам, а также в связи с возмещением неполученной платы за услуги, оказанные льготным категориям граждан бесплатно или по льготным ценам в рамках реализации установленных законом льгот, по своему экономическому содержанию представляют собой часть выручки за оказанные услуги.

Аналогичный вывод содержится в постановлении Президиума ВАС РФ от 02.03.2010 N 15187/09.

Таким образом, **(1)** если предоставляемая субсидия была выделена в качестве недополученной выручки от реализации электрической энергии по регулируемому тарифу (то есть когда компенсируется разница между базовой ценой (тарифом) и фактической ценой реализации), то при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций указанная субсидия **подлежит отражению в составе доходов на дату реализации** электрической энергии.

В случае **(2)** если предоставляемая субсидия была выделена в качестве компенсации убытка, полученного организацией от реализации электрической энергии по регулируемому тарифу, то при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций указанная субсидия **подлежит отражению в составе доходов на дату поступления денежных средств на расчетный счет**.



4. Признание выручки при предоставлении ретро-скидок и бонусов.

ЕФРЕМОВА
АННА АЛЕКСЕЕВНА

ОЦЕНКА ВЫРУЧКИ В СЛУЧАЕ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ СКИДКИ

Величина выручки определяется с учетом всех скидок независимо от формы их предоставления **при одновременном соблюдении следующих условий** (п.29 ФСБУ 9/2025):

а) сумма скидки может быть определена;

б) контрагент имеет право на получение скидки либо существует вероятность возникновения такого права у контрагента. Наличие права на получение скидки и вероятность возникновения такого права у контрагента определяется экономическим субъектом на основании условий договора и (или) условий, на которых в сравнимых обстоятельствах обычно контрагент получает право на скидку при исполнении экономическим субъектом аналогичных обязанностей передать продукцию контрагентам.

ФОРМА ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ СКИДКИ

Форма предоставления скидки – это порядок погашения задолженности поставщика перед покупателем (задолженность появляется, когда падает цена ранее реализованной продукции).

На практике существует несколько форм предоставления скидки:

- ✓ путем возврата поставщиком покупателю части ранее полученных от него денежных средств,
- ✓ путем уменьшения еще не оплаченной задолженности покупателя перед поставщиком,
- ✓ путем отгрузки поставщиком дополнительного объема того же самого товара, к стоимости которого была предоставлена скидка (предмета скидки);
- ✓ путем отгрузки какого-либо иного товара, выполнения поставщиком для покупателя каких-либо работ или услуг, которые могут быть как связаны с предметом скидки («бесплатная» доставка и т.п.), так и не связаны с ним.

При этом скидки могут предоставляться:

- **до отгрузки товара или в момент отгрузки** («контрагент имеет право на получение скидки»), тогда скидка имеет сугубо маркетинговый характер, а первичные документы и, соответственно, выручка формируются в бухгалтерском и налоговом учете сразу с учетом предоставленной скидки, далее корректировка этой величины уже не требуется;
- **после отгрузки (реализации) товара** («существует вероятность возникновения такого права у контрагента»), то есть скидка после выполнения определенных условий уменьшит стоимость ранее реализованных товаров (ретро-скидка), тогда первичные документы составляются по цене еще без учета скидки, но выручку следует формировать уже с учетом скидки.

РАСЧЕТ СУММЫ ВЫРУЧКИ

Вариант 1 (наиболее часто применяемый на практике) состоит в том, что изначально выручка отражается по цене без учета скидки (т.е. в соответствии с данными товаросопроводительных документов), но затем при выставлении документов о расчете суммы ретро-скидки (как правило, корректировочного УПД, а ранее – корректировочного счета-фактуры) часть выручки в сумме предоставленной скидки сторнировалась.

Применение данного варианта практически исключает риски некорректной оценки суммы выручки, однако возможно только при условии, что выставление документов о расчете суммы ретро-скидки осуществляется до даты формирования бухгалтерской отчетности за соответствующий период.

Вариант 2 является довольно редким и применяется только в том случае, когда на момент формирования бухгалтерской отчетности документы о расчете суммы ретро-скидки еще отсутствуют. В частности, это может происходить при ускоренном формировании отчетности (fast close) или в случае формирования промежуточной квартальной отчетности и выбора полугодового расчетного периода для предоставления ретро-скидки.

Тогда при формировании бухгалтерской отчетности поставщик должен сформировать выручку с учетом будущей скидки, т.е. **реально уменьшить размер выручки, несмотря на то, что в первичных документах стоимость товара указана без скидки, т.е. полная, а документ на расчет скидки отсутствует.**

Такой порядок используется только в бухгалтерском учете (для исполнения принципа осмотрительности, т.к. доходы не могут быть завышены), но не для целей налогообложения, где выручка отражается строго по данным первичных документов.

Причем уменьшение выручки происходит на основании прогноза, выполнит покупатель условия ее получения или нет, но выручка уже уменьшается, если:

«контрагент имеет право на получение скидки либо существует вероятность возникновения такого права у контрагента на основании условий договора и (или) условий, на которых в сравнимых обстоятельствах обычно контрагент получает право на скидку при исполнении организацией аналогичных обязанностей передать продукцию. **В данном случае существование вероятности возникновения права у контрагента означает, по существу, уверенность в получении скидки**» (ИС-учет-59).

Иными словами, продавец предполагает, что покупатель ради снижения своих расходов предпримет все возможные усилия и выполнит все условия для получения скидки, т.е. **заложенная в договоре возможность скидки с самой высокой вероятностью приведет к ее реальному получению**.

Причем поставщику уменьшение объема выручки в связи с предоставлением скидки будет спрогнозировать гораздо сложнее, чем покупателю спрогнозировать уменьшение стоимости приобретаемого им товара, т.к. поставщику придется прогнозировать не свое, а чужое поведение:

- прогноз, будет или не будет предоставлена скидка – надо сделать обязательно (поставщик будет освобожден от данной необходимости только при использовании Варианта 1, т.е. когда документы о расчете суммы скидки будут получены и отражены в бухгалтерском учете до формирования отчетности за соответствующий период);
- прогноз о сумме скидки – придется делать в том случае, если эта сумма не может быть рассчитана на основании условий договора.

Если сумма скидки не может быть определена исходя из условий договора, то экономический субъект может определить ее **одним из следующих способов** (п.28 ФСБУ 9/2025):

а) путем расчета средневзвешенного значения на основании набора значений скидок, которые обычно получают контрагенты в сравнимых обстоятельствах при исполнении экономическим субъектом аналогичных обязанностей передать продукцию контрагентам, как среднего из произведений каждого значения на его вероятность;

$$\text{Средневзвешенная величина скидки (см. ИС-учет-59)} = \frac{\Sigma\ (\text{значения скидок} \times \text{вероятность})}{\Sigma\ (\text{значений вероятности скидок})}$$

Вероятность каждого значения скидки определяется в долях единицы.

б) путем выбора единственного наиболее вероятного значения суммы скидки из набора ее возможных значений, вытекающих из условий договора.

❑ *Кейс*

При приобретении товара на сумму от 1 до 5 млн. руб. скидка составит 3%, на сумму от 5 до 20 млн. руб. – 7%, на сумму более 20 млн. руб. – 15%.

Если по оценкам службы продаж покупатель вероятнее всего приобретет товара на сумму более 20 млн. руб., то выручка рассчитывается с учетом скидки в размере 15% - используется выбор единственного наиболее вероятного значения суммы скидки из набора ее возможных значений, вытекающих из условий договора.

Расчет средневзвешенного значения скидки производится в случае, если по оценкам службы продаж вероятность приобретения покупателем товара на сумму от 1 до 5 млн. руб. оценивается в размере 30%, на сумму от 5 до 20 млн. руб. – 50%, на сумму более 20 млн. руб. – 20%:

$$\text{Средневзвешенная величина скидки} = \frac{3\% \times 30\% + 7\% \times 50\% + 15\% \times 20\%}{30\% + 50\% + 20\%} = 7.4\%$$

ВЫРУЧКА В СЛУЧАЕ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ СКИДКИ

При выборе способа определения суммы скидки экономический субъект должен исходить из условий договора и (или) условий, на которых в сравнимых обстоятельствах обычно контрагент получает право на скидку при исполнении экономическим субъектом аналогичных обязанностей передать продукцию контрагенту.

Выбранный экономическим субъектом способ определения суммы скидки по договору **должен последовательно применяться при исполнении этого договора** (п.28 ФСБУ 9/2025).

НДС ПРИ ПРЕДОСТАВЛЕНИИ РЕТРО-СКИДОК

При уменьшении стоимости отгруженных товаров вычетам у продавца подлежит разница между суммами НДС, исчисленными исходя из стоимости отгруженных товаров до и после такого уменьшения (п. 13 статьи 171 НК РФ). Вычеты производятся продавцами на основании корректировочных счетов-фактур не позднее трех лет с момента их составления (п. 10 статьи 172 НК РФ).

Корректировочный счет-фактура выставляется:

- при изменении стоимости ранее отгруженных товаров (работ, услуг) в результате изменения цены и (или) количества;

- в течении 5 дней со дня составления документа, указанного в п.10 статьи 172 НК РФ*.

---

*Вычеты суммы разницы производятся на основании корректировочных счетов-фактур, выставленных продавцами при наличии договора, соглашения, иного документа, **подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров** (п.10 статьи 172 НК РФ).

❑ *Кейс*

Стоимость единицы товара составляет 100, НДС – 22. В случае приобретения покупателем в течение квартала товара более чем на 5.000 поставщик предоставляет скидку к согласованной стоимости товара в размере 5%, более чем на 10.000 – 10%, более чем на 20.000 – 20%.

По итогам квартала покупатель приобрел товара на 21.000, поэтому продавец должен предоставить ему скидку 20%.

Отражение в бухгалтерском учете (на примере 1 штуки):

- в периоде отгрузки товара

  Дт62 Кт90 – 122 (100 + 22), отражена выручка от реализации товара

  Дт90 Кт68 – 22, начислен НДС на основании счета-фактуры (УПД)

- по итогам квартала

  Дт90 Кт76 (черным) или Дт76 Кт90 (красным) – 20, начислена скидка, в балансе остаток Кт76 сворачивается с Дт62 – если товар еще не оплачен или отражается как кредиторская задолженность перед покупателем – если товар уже оплачен (с начислением НДС по авансам)

- при выставлении корректировочного счета-фактуры (УПД)

  Дт68 Кт62 – 4.40, вычтена часть НДС

КОГДА И ПОЧЕМУ МОЖНО НЕ ПРИМЕНЯТЬ

Корректировку выручки на величину скидки допускается не применять организациям, имеющим право на ведение упрощенного учета, включая формирование упрощенной отчетности, т.е. **субъектам малого предпринимательства**, не подлежащим обязательному аудиту (п.32 «а» ФСБУ 9/2025).

Такие организации могут признавать выручку без учета скидки, а суммы предоставленных скидок рассматривать в качестве расхода периода, в котором скидка была фактически предоставлена контрагенту.

Организации, подлежащие обязательному аудиту, могут пренебречь корректировкой выручки и признать скидки в качестве расходов в периоде предоставления (расчета) скидки, если:

- сумма интервальной скидки не может быть надежно оценена (например, если нет опыта работы с данным контрагентом);
- объем скидок не является существенным, т.е. эти операции происходят нечасто и на незначительные суммы, поэтому по всей совокупности таких операций корректировка не составит существенной величины – на основании п.7.4 ПБУ 1/2008.

ВЫРУЧКА В СЛУЧАЕ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ СКИДКИ

В той степени, в которой применение учетной политики, сформированной в соответствии с п.7* и 7.1 настоящего Положения, приводит к формированию информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности (далее – несущественная информация), организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности… Отнесение информации к несущественной организация осуществляет самостоятельно исходя как из величины, так и характера этой информации (п.7.4. ПБУ 1/2008).

---

*Учет конкретного объекта бухгалтерского учета ведется способом, установленным федеральным стандартом бухгалтерского учета (п.7 ПБУ 1/2008).

Рациональное ведение бухгалтерского учета предполагает, что учетная политика организации формируется исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации (**требование рациональности**) (п.6 ПБУ 1/2008).



5. Признание выручки при оплате неденежными средствами.

ЕФРЕМОВА
АННА АЛЕКСЕЕВНА

ОПЛАТА НЕДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ (МЕНА)

Выручка:

Выручка по договору, предусматривающему исполнение контрагентом обязательств по оплате продукции полностью или частично неденежными средствами, оценивается в бухгалтерском учете **(1) по справедливой стоимости актива (в части неденежных средств), полученного или подлежащего получению в оплату по договору**.

При невозможности определить справедливую стоимость актива (в части неденежных средств), полученного или подлежащего получению в оплату по договору, выручка оценивается **(2) по справедливой стоимости продукции**, контроль над которой перешел к контрагенту, а при невозможности определить последнюю – **(3) исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно экономический субъект определяет величину выручки** при исполнении аналогичной обязанности передать продукцию контрагенту (п.29 ФСБУ 9/2025).

Во всех случаях необходимости оценки справедливой стоимости она определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. N 217н.

Приобретение оборотных активов:

При приобретении запасов по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов (в части оплаты неденежными средствами), считается **(1) справедливая стоимость передаваемого** имущества, имущественных прав, работ, услуг.

При невозможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается **(2) справедливая стоимость запасов**.

При невозможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг, приобретаемых запасов затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается **(3) балансовая стоимость** передаваемых активов, фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг (п. 14 ФСБУ 5/2018).

Приобретение внеоборотных активов:

При осуществлении **капитальных вложений** по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, фактическими затратами (в части оплаты неденежными средствами) считается **(1) справедливая стоимость передаваемых** имущества, прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, работ, услуг.

При невозможности определения справедливой стоимости передаваемых имущества, прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, работ, услуг фактическими затратами считается **(2) справедливая стоимость приобретаемых** имущества, прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, работ, услуг.

При невозможности определения справедливой стоимости как передаваемых, так и приобретаемых имущества, прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, работ, услуг фактическими затратами считается **(3) балансовая стоимость** передаваемых активов, фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг (п.13 ФСБУ 26/2020).

Таким образом:

- **при применении первого способа оценки** (две справедливые стоимости) в бухгалтерском учете будет сформирован финансовый результат от проведения сделки мены (на разницу соответствующих справедливых стоимостей) – несмотря на то, что юридически обмениваемые товары признаны равноценными (п.1 статьи 568 ГК РФ);
- **при применении второго способа оценки** (определение справедливой стоимости продукции и приравнивание к ней стоимости полученного актива) и **третьего способа оценки** (признание выручки по стоимости, по которой организация обычно признает выручку в сходных обстоятельствах и приравнивание к ней стоимости полученного актива) в бухгалтерском учете не будет финансового результата от проведения сделки мены, но, как и в первом случае, останется финансовый результат от реализации (в виде разницы справедливой/обычной стоимости и себестоимости переданного актива).

!!! Оценка выручки по балансовой стоимости переданного актива отсутствует.



6. Признание выручки при отсрочке (рассрочке) платежа.

ЕФРЕМОВА
АННА АЛЕКСЕЕВНА

ПРОДАЖА НА УСЛОВИЯХ ОТСРОЧКИ/РАССРОЧКИ ПЛАТЕЖА

При продаже продукции на условиях отсрочки (рассрочки) платежа величина выручки определяется как сумма денежных средств, которая была бы получена экономическим субъектом от контрагента при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки) платежа.

После признания в бухгалтерском учете выручки и соответствующей ей дебиторской задолженности последняя увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину поступления актива в оплату по договору. Величина начисляемых процентов не увеличивает выручку (п.30 ФСБУ 9/2025).

НОРМЫ ГРАЖДАНСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Статья 823 ГК РФ. Коммерческий кредит

1. Договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, **отсрочки и рассрочки оплаты** товаров, работ или услуг (коммерческий кредит), если иное не установлено законом.

2. К коммерческому кредиту соответственно применяются правила настоящей главы (т.е. главы 42 «Заем и кредит» ГК РФ), если иное не предусмотрено правилами о договоре, из которого возникло соответствующее обязательство, и не противоречит существу такого обязательства.

Статья 809 ГК РФ. Проценты по договору займа

1. Если иное не предусмотрено законом или договором займа, займодавец имеет право на получение с заемщика процентов за пользование займом в размерах и в порядке, определенных договором. При отсутствии в договоре условия о размере процентов за пользование займом их размер определяется **ключевой ставкой Банка России**, действовавшей в соответствующие периоды.

СУММА ВЫРУЧКИ ДО ПЕРЕХОДА НА ФСБУ 9/2025

До перехода на ФСБУ 9/2025 (до 2027 г.) дебиторская задолженность покупателей и заказчиков отражается в размере дохода (выручки) от продажи товаров (работ, услуг) по цене, указанной в договоре:

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации (п.6.1 ПБУ 9/99).

При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету **в полной сумме дебиторской задолженности** (п.6.2 ПБУ 9/99).

При этом:

Примерами **денежных потоков от текущих операций** являются: …

ж) поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков) (п.9 ПБУ 23/2011).

НЕОБХОДИМОСТЬ КОРРЕКТИРОВКИ ВЫРУЧКИ

В договоре (поставщика и покупателя) условие о коммерческом кредите (=предоставлении отсрочки (рассрочки) платежа) должно быть указано буквально.

Если договор был заключен без условия об отсрочке платежа, но по факту произошла длительная неоплата кредиторской задолженности, то это совершенно иная ситуация, т.к. цена товара не была увеличена в связи с предоставлением отсрочки (рассрочки), т.е. определена на условиях немедленной оплаты.

За просрочку оплаты товара возможна уплата штрафа, но не увеличение цены поставленного товара.

Для оценки выручки при предоставлении отсрочки (рассрочки) уплаты, необходимо получить данные о цене товара на условиях немедленной оплаты. Источником такой информации может служить, например:

- ✓ договор, в котором указаны две стоимости товара: на условиях его оплаты без отсрочки и на условиях оплаты с рассрочкой;
- ✓ справка службы продаж.

КОГДА И ПОЧЕМУ МОЖНО НЕ ПРИМЕНЯТЬ

1) Организациям, имеющим право на ведение упрощенного учета, включая формирование упрощенной отчетности, т.е. субъектам **малого предпринимательства**, не подлежащим обязательному аудиту (п.32 «в» ФСБУ 9/2025).

2) Экономический субъект может определять величину выручки в сумме номинальной величины актива, подлежащего поступлению в оплату по договору в будущем, при соблюдении одного из следующих условий:

а) период отсрочки (рассрочки) платежа не превышает 12 месяцев с момента перехода контрагенту контроля над продукцией;

б) представление отсрочки (рассрочки) платежа контрагенту не имеет коммерческого содержания, в частности, является способом обеспечения исполнения обязанностей экономического субъекта по договору;

В этом случае отсрочка (рассрочка) предоставляется поставщиком безвозмездно, т.е. **без увеличения цены товара**.

в) величина и сроки поступления актива в оплату по договору зависят от наступления или ненаступления в будущем события, которое не контролируется сторонами договора (в частности, при определении вознаграждения по лицензионному договору в форме процентных отчислений от дохода (выручки) контрагента) (п.31 ФСБУ 9/2025).

В этом случае период отсрочки (рассрочки) платежа **неизвестен**, поэтому нет уверенности в том, а будет ли вообще предоставлена отсрочка (рассрочка) и расчет суммы процентов произвести невозможно.

Например, поставщик соглашается принять оплату за товар тогда, когда этот товар будет покупателем перепродан и поступит оплата за перепроданный товар.

3) Кроме того, данный способ учета можно заменить более простым в учетной политике организации, если объем выручки на условиях отсрочки (рассрочки) платежа не является существенным – эти операции происходят нечасто и на незначительные суммы, т.е. по всей совокупности таких операций проценты не составят существенной величины (использование п.7.4 ПБУ 1/2008).

КОММЕРЧЕСКИЙ КРЕДИТ: НДС

Коммерческий кредит порождает как минимум два вопроса в части налогообложения НДС:

1. Несоответствие выручки, по которой она отражается в учете, стоимости продукта и НДС, указанных в товаросопроводительных документах и счете-фактуре.

2. Обложение НДС процентов по коммерческому кредиту.

Все наши предыдущие примеры предполагали, что проценты по коммерческому кредиту отдельно в договоре не выделяются и включаются в договорную стоимость реализуемого продукта. В этом случае вся стоимость товара (работы, услуги) по договору, включая проценты по коммерческому кредиту, облагается НДС.



7. Определение периода признания выручки.

ЕФРЕМОВА
АННА АЛЕКСЕЕВНА

ПЕРИОД ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ

Выручка может признаваться в бухгалтерском учете:

- в момент передачи контроля над продукцией контрагенту – единовременно;
- по мере передачи контроля над продукцией контрагенту – многократно, по мере изготовления продукции, способом «по мере готовности». Зачастую в этом случае выручка признается ранее оформления юридически значимых документов.

Если, исходя из условий договора, в случаях, указанных в настоящем пункте, период исполнения обязанности передать продукцию контрагенту не превышает 12 месяцев, экономический субъект может считать, что такая обязанность подлежит исполнению в момент передачи контроля над продукцией контрагенту (п.19 ФСБУ 9/2025).

То есть по длящимся договорам выручка признается особым образом, но «короткие» договоры по принципу рациональности приравнены к единовременной передаче продукции.

Выручка признается в бухгалтерском учете по мере передачи контроля над продукцией контрагенту, когда:

а) исходя из условий договора обязанность передать продукцию контрагенту подлежит исполнению в течение периода, превышающего один отчетный период;

б) может быть определена степень исполнения обязанности передать продукцию контрагенту (далее - степень готовности).

Если в отношении выручки не выполняется хотя бы одно из условий, предусмотренных подпунктами "а" и "б" настоящего пункта, то выручка признается в бухгалтерском учете в момент передачи контроля над продукцией контрагенту (п.18 ФСБУ 9/2025).

Если условия соблюдаются, то выручка признается по мере передачи контроля, т.е. ранее формирования юридически значимых документов. Если же какое-то условие не соблюдается, то выручка признается по завершении процесса, при формировании юридически значимых документов.

Обязанность передать продукцию контрагенту **считается подлежащей исполнению в течение периода, превышающего один отчетный период**, в следующих случаях (п.19 ФСБУ 9/2025):

а) контрагент одновременно получает и потребляет экономические выгоды от продукции по мере исполнения экономическим субъектом обязанности передать продукцию контрагенту (в частности, при оказании услуг в течение периода, превышающего один отчетный период);

Пример: сертификат стоимостью 100 позволяет совершить 20 поездок в течение 15 месяцев («деловой проездной»).

Стоимость одной поездки – 5. При совершении каждой поездки признается выручка в размере 5, до признания выручки в учете числится полученный аванс.

Выручка рассчитывается способом «по мере готовности» пропорционально объему выполнения услуг.

В случае отсутствия ограничения по количеству поездок выручка признается ежемесячно в размере 7 (100 / 15), в последнем месяце – 2 (100 – 7 х 14).

б) в ходе исполнения экономическим субъектом обязанности передать продукцию контрагенту создается или улучшается актив, контроль над которым контрагент получает по мере его создания или улучшения (в частности, при производстве продукции, выполнении работ в течение периода, превышающего один отчетный период);

Пример: организация выполняет ремонт здания, по мере завершения ремонта в отдельных помещениях эти помещения сразу начинают использоваться заказчиком.

Выручка рассчитывается способом «по мере готовности» пропорционально расходам (себестоимости выполнения ремонтных работ).

в) экономический субъект производит продукцию, которая не может быть использована для целей, отличных от исполнения обязанности передать ее контрагенту по договору, причем экономический субъект обладает безусловным правом на получение актива в оплату исполненной части обязанности передать продукцию контрагенту (в частности, при производстве продукции, выполнении работ в течение периода, превышающего один отчетный период).

Пример: строительство.

Выручка рассчитывается способом «по мере готовности» пропорционально объему выполнения работ (например, дорожное строительство, строительство трубопроводов, кабельных сетей и т.п. линейных объектов) или пропорционально расходам (себестоимости выполнения строительных работ).

КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ ОСНОВА ПРИМЕНЕНИЯ НОВОГО ПОРЯДКА УЧЕТА ДОХОДОВ

При формировании учетной политики предполагается (п.5 ПБУ 1/2008): …

факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (**допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности**).

Учетная политика организации должна обеспечивать (п.6 ПБУ 1/2008):

полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (**требование полноты**);

своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (**требование своевременности**);

отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (**требование приоритета содержания перед формой**).

Указанные выше допущение и требования обусловливают следующее: доходы должны быть признаны в бухгалтерском учете **в момент их фактического получения** (в стандарте сформулированы условия, исполнение которых позволяет признавать доходы), а не в момент их (1) оплаты или (2) юридического признания (= оформления юридически значимых первичных документов) или (3) в какой-либо иной момент.

В налоговом учете доходы признаются **только одновременно с их юридическим оформлением**:

Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета (статья 248 НК РФ).

Разумеется, речь не идет о ситуации, когда юридически значимые документы должны были быть оформлены, но не были оформлены сознательно или по ошибке.

То есть при признании выручки способом «по мере готовности» доходы в бухгалтерском учете признаются **ранее** их оформления юридически значимыми документами (в частности, для работ это означает, что выручка признается ранее приемки работ заказчиком).

Передача имущественных прав на длящийся срок не может приводить к необходимости применения данного способа. В момент передачи прав их продавец выполнил перед покупателем все свои обязательства и имеет право на признание полного дохода, независимо от того, сколько покупатель будет пользоваться этими правами и будет ли пользоваться вообще.

!!! Не путаем с сервисами – там обычная схема признания аванса и исполнения услуг.

Пример: передача прав пользования программой – единовременное признание дохода в момент передачи программы (продавец выполнил все обязательства перед покупателем); передача прав пользования программой с условием ее обновления и проч. – равномерное признание дохода по итогам каждого отчетного периода (продавец выполнил не все обязательства перед покупателем, остается аванс).

Но у этой «медали» есть и обратная сторона:

Учетная политика организации должна обеспечивать (п.6 ПБУ 1/2008):

большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (**требование осмотрительности**).

С одной стороны, доходы признаются вне зависимости от момента их юридического оформления (как правило, подписание двустороннего первичного документа). Однако, с другой стороны, доходы могут быть признаны только тогда, когда организация имеет уверенность в их получении.

Такая **уверенность возникает при определенных обстоятельствах**, их перечень, а, следовательно, и перечень случаев признания доходов ранее периода их юридического оформления, отдельно от налогового учета, ограничен.

Сумма признаваемого дохода – это объем средств, которые организация получит или предполагает получить по сделке, поэтому:

- различие в сумме бухгалтерского и налогового дохода является временным и обусловлено тем, что при извлечении дохода, но отсутствии его юридического оформления в налоговом учете доходы отсутствуют, а в бухгалтерском учете отражаются «нарастающим итогом» вплоть до окончания процесса и оформления этого факта юридически значимыми документами;
- при получении дохода в денежной форме конечная сумма дохода одинакова для бухгалтерских, налоговых и юридических целей, однако доходы могут классифицироваться по-разному (например, продажи на условиях отсрочки/рассрочки платежа).



8. Порядок признания выручки по длящимся договорам (передача продукта в течение длительного периода).

ЕФРЕМОВА
АННА АЛЕКСЕЕВНА

ДЛИТЕЛЬНЫЙ ЦИКЛ ИЗГОТОВЛЕНИЯ ДО НАЧАЛА ПРИМЕНЕНИЯ ФСБУ 9/2025

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции **с длительным циклом изготовления по мере готовности или по завершении в целом**.

Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, **если возможно определить готовность работы, услуги, изделия**.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки, предусмотренные настоящим пунктом (п.13 ПБУ 9/99).

Однако реально это работало только в строительной отрасли. (Хотя насколько реально?)

ФСБУ 9/2025 установлен порядок определения величины выручки **в случае исполнения обязанности передать продукцию контрагенту в течение периода, превышающего один отчетный период** (ранее - такой порядок устанавливался только для договоров строительного подряда). В этом случае для определения величины выручки за каждый отчетный период допускается применение следующих способов:

1) исходя из цены договора в сумме, рассчитанной с учетом степени готовности на отчетную дату и с учетом выручки, признанной в предыдущие отчетные периоды по этому договору в части, относящейся к исполняемой обязанности передать продукцию контрагенту;

2) в сумме признанных в учете расходов, понесенных в отчетном периоде в связи с исполнением обязанности передать продукцию контрагенту, которые будут возмещены организации. (ранее – см. п.14 ПБУ 9/99).

!!! Приоритетным является первый способ. Второй способ может применяться, когда выручка в части, относящейся к обязанности передать продукцию контрагенту, исполненной в отчетном периоде, не может быть определена. Такая ситуация может иметь место, например, на начальном этапе исполнения договора, когда условия договора, касающиеся величины расходов, возмещаемых заказчиком, могут уточняться (ИС-учет-59).

ГАРАНТИИ ПОЛУЧЕНИЯ ВЫРУЧКИ

Общая величина дохода может быть определена (1) гарантированным спросом на изготавливаемый товар или (2) уже имеющимся договором на изготовление товара или выполнение работ.

Вариант 1. Право на получение дохода определено гарантированным спросом на производимый товар: продукция сельского хозяйства, минеральные и иные ресурсы, особенно биржевые товары. Общая величина дохода может быть определена (2) рыночной стоимостью товара (лучше наличие биржевых или иных надежных котировок) (животноводство и проч.).

!!! Объем применения данного способа существенно ограничен тем, что во многих отраслях процесс производства продукта не превышает 12 месяцев (растениеводство, животноводство, добыча полезных ископаемых и т.п.).

Вариант 2. Право на получение дохода определено договором:

Если иное не предусмотрено договором подряда, заказчик может в любое время до сдачи ему результата работы отказаться от исполнения договора, уплатив подрядчику часть установленной цены пропорционально части работы, выполненной до получения извещения об отказе заказчика от исполнения договора (статья 717 ГК РФ).

Если иное не предусмотрено договором подряда, при уклонении заказчика от принятия выполненной работы подрядчик вправе по истечении месяца со дня, когда согласно договору результат работы должен был быть передан заказчику, и при условии последующего двукратного предупреждения заказчика продать результат работы, а вырученную сумму, за вычетом всех причитающихся подрядчику платежей, внести на имя заказчика в депозит (п.6 статьи 720 ГК РФ).

В случае прекращения договора подряда по основаниям, предусмотренным законом или договором, до приемки заказчиком результата работы, выполненной подрядчиком (пункт 1 статьи 720), заказчик вправе требовать передачи ему результата незавершенной работы с компенсацией подрядчику произведенных затрат (статья 729 ГК РФ).

ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ ДОХОДОВ ПО ДЛЯЩИМСЯ ДОГОВОРАМ

1. Определяется общая сумма выручки от реализации продукта (при отсутствии надежной оценки способ не применяется, возможно признание дохода по сумме понесенных расходов).

При признании в бухгалтерском учете выручка оценивается в денежном выражении в сумме, исчисленной исходя из цены договора либо исходя из цены, устанавливаемой исходя из условий договора, в части, относящейся к исполненной обязанности передать продукцию контрагенту.

Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для оценки выручки принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно экономический субъект определяет выручку в отношении аналогичной продукции (п.26 ФСБУ 9/2025).

Пример. Ремонтные работы должны быть выполнены в течение 3-х отчетных периодов, их стоимость – 1.000.

2. Определяется доля выручки, которая может быть признана в отчетном периоде, в общем объеме выручки (в процентах или долях единицы).

Степень готовности определяется следующими способами (п.20 ФСБУ 9/2025):

а) **по доле объема продукции** (в натуральном или денежном измерении), контроль над которой перешел к контрагенту на отчетную дату, в общем объеме этой продукции, подлежащем передаче контрагенту по договору; То есть применение данного способа возможно только при наличии надежной оценки степени готовности продукции, что бывает относительно редко.

б) **по доле расходов**, понесенных в связи с исполнением обязанности передать продукцию, контроль над которой перешел к контрагенту на отчетную дату, в расчетной величине общих расходов на исполнение обязанности передать продукцию контрагенту по договору. То есть применение данного способа возможно только при наличии надежной оценки общей предполагаемой суммы расходов (сметы).

Расчетная величина общих расходов на исполнение обязанности передать конкретную продукцию контрагенту определяется как сумма фактических расходов, понесенных экономическим субъектом на отчетную дату, и ожидаемой (плановой) величины расходов, которые экономическому субъекту предстоит понести для завершения исполнения обязанности передать эту продукцию контрагенту (п.20 ФСБУ 9/2025).

$$\text{Степень готовности, \%} = \frac{\text{Фактические расходы по договору нарастающим итогом}}{\text{Фактические расходы по договору нарастающим итогом} + \text{Плановые расходы по договору до его завершения}}$$

Пример. Степень готовности ремонтных работ в 1-м периоде – 25%, во 2-м – 60%. Выручка 1-го периода – 250 (1.000 х 25%).

3. В каждом периоде признания дохода из рассчитанной доли выручки («нарастающим итогом») вычитается сумма выручки, признанной в предыдущих отчетных периодах. Эта величина отражается в качестве выручки соответствующего периода.

Пример. Выручка 2-го периода – 350 (1.000 х 60% - 250).

4. Выручка последнего периода рассчитывается как разница общей суммы выручки и всей ранее признанной выручки.

Пример. Выручка 3-го периода – 400 (1.000 – 600).

Корректировки:

Степень готовности определяется экономическим субъектом на каждую отчетную дату. При необходимости экономический субъект принимает решение об изменении степени готовности. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008) (п.22 ФСБУ 9/2025).

При изменении общей суммы выручки и изменении оценки доли продукции, контроль над которой передан контрагенту, отражаются **перспективные корректировки**, т.е. ранее признанная выручка не корректируется (кроме случаев ошибочных расчетов).

Корректировки должны признаваться при получении соответствующей информации **немедленно**, не дожидаясь внесения изменений в договор.

!!! Все расчеты делаются нарастающим итогом !!!

❑ *Кейс*

Согласно плану организация должна была выполнить работы стоимостью 1.000 в течение трех отчетных периодов.

Плановая степень готовности: в 1-м периоде 25%, во 2-м – 60%.

Фактически во 2-м периоде было определено, что работы будут выполняться 4 периода, при этом фактическая степень готовности работ во 2-м периоде составила 40%, в 3-м – 65%.

Расчет суммы выручки:

в 1-м периоде: 1.000 х 25% = 250;

во 2-м периоде: 400 (1.000 х 40%) – 250 = 150;

в 3-м периоде: 650 (1.000 х 65%) – 400 = 250;

В 4-м периоде: 1.000 – 650 = 350.

!!! Степень готовности работ определяется нарастающим итогом, т.е. в каждом последующем периоде степень готовности не может быть ниже показателя предыдущего периода. Если в результате расчетов получено такое значение, это означает, что оценка выручки выполнена с ошибкой, что потребует ее исправления по правилам ПБУ 22/2020.

СХЕМА БУХГАЛТЕРСКИХ ЗАПИСЕЙ

Дт51 Кт62 – получение авансов

Дт46 Кт90 – признание расчетной выручки (без НДС)

Дт62 Кт46 – подписание юридических документов (актов выполненных работ, накладных на передачу товара и т.п.) и одновременно

Дт62 Кт68 – начисление НДС на основании счета-фактуры (УПД)

!!! Бухгалтерская выручка (Кт90) не соответствует налоговой базе ни по налогу на прибыль, ни по НДС. Вероятно, ей соответствует запись Дт62 Кт46?

Оба счета – и 62 и 46 – могут иметь как дебетовые, так и кредитовые сальдо.

Сальдо на счете 62 – обычное (Дт – если работ принято больше, чем оплачено, Кт – если полученная оплата превышает стоимость выполненных работ).

Сальдо на счете 46: Дт – если степень готовности работ больше, чем признано в актах, Кт – меньше, чем признано в актах.


Производственный цикл длится более 12 месяцев?
нет
да
Плановая величина выручки может быть надежно оценена?
нет
да
Степень готовности продукции может быть надежно оценена?
нет
да
Расходы будут компенсированы заказчиком (покупателем)?
нет
да
Выручка признается в размере понесенных расходов
Плановый размер расходов может быть надежно оценен?
нет
да
Выручка признается при завершении работ
Выручка признается пропорционально понесенным расходам
Выручка признается пропорционально готовности продукции

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ СМЫСЛ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ СПОСОБОМ «ПО МЕРЕ ГОТОВНОСТИ»

!!! Выполнение принципа временной определенности фактов хозяйственной жизни является не единственной причиной применения способа отражения выручки «по мере готовности».

Второй, не менее важной причиной является определение фактической рентабельности продаж, в частности, в случае разбивки договора на юридические этапы.

Если для изготовления продукта требуется пройти несколько стадий его производства, то эти стадии могут быть включены в договор в качестве этапов с указанием стоимости каждого этапа. Причем рентабельность каждого этапа может существенно отличаться от рентабельности договора в целом, поскольку стоимость этапов определяется не только их себестоимостью, но и готовностью заказчика оплачивать те или иные виды работ. Например, всегда занижается стоимость предварительных подготовительных или иных непривлекательных для заказчика работ (услуг).

Пример. Различие рентабельности этапов и договора в целом (рентабельность – отношение прибыли к сумме дохода, %).

Вид работ	Договорная стоимость	Себестоимость	Прибыль	Рента-бельность
Этап 1	100	150	-50	-50%
Этап 2	200	150	50	25%
Этап 3	300	200	100	33%
Договор в целом	600	500	100	17%

Пересчет доходов, прибыли и рентабельности способом «по мере готовности»

Вид работ	Себесто-имость	Процент готовности	Выручка	При-быль	Рента-бельность
Этап 1	150	0,3 (150/500)	180 (600x0,3)	30	17%
Этап 2	150	0,6 (300/500)	180 (600x0,6-180)	30	17%
Этап 3	200	-	240 (600-(180+180))	40	17%
Договор в целом	500		600	100	17%

Таким образом, **признание выручки способом «по мере готовности», а не по договорной оценке стоимости этапов «выравнивает» рентабельность доходов по этапам до общедоговорной рентабельности.** Это обусловлено тем, что выручка и прибыль признаются в данном случае не дискретно, как по стоимости этапов, а нарастающим итогом по договору в целом, что больше соответствует экономической сути: каждый этап не является самостоятельной операцией и на убыток или низкую рентабельность по отдельным этапам организация идет сознательно, имея ввиду общую рентабельность по договору в целом.

Это обстоятельство обусловливает необходимость такого приема как объединение связанных договоров в единый договор. Этот прием применяется в том случае, когда юридически самостоятельные отдельные договоры по сути являются связанными этапами единого проекта.

УЧЕТ СВЯЗАННЫХ ДОГОВОРОВ

Для целей бухгалтерского учета выручки два и более договоров, заключенных экономическим субъектом с одним контрагентом и (или) связанными сторонами контрагента, признаются единым договором при одновременном выполнении следующих условий (п.17 ФСБУ 9/2025):

а) договоры взаимосвязаны и заключались сторонами с одной коммерческой целью;

б) величина оплаты по одному договору зависит от цены или исполнения другого договора (других договоров);

в) обязанности передать продукцию контрагенту и (или) связанным сторонам контрагента при исполнении договоров фактически представляют собой единую обязанность экономического субъекта.

Связанные стороны контрагента определяются согласно ПБУ 11/2008.

Примером признания нескольких договоров единым договором для целей учета выручки является заключение организацией двух и более договоров с заказчиком на выполнение работ по объекту капитального строительства (подготовка проектной и рабочей документации, выполнение строительных, монтажных, пусконаладочных работ) (ИС-учет-59).

Примеры:

- Организация заключает договор на проектирование с одним заказчиком (например, исполняющим функции технического заказчика), а договор на строительство – с другим заказчиком (например, с генеральным подрядчиком). Важно: оба заказчика являются связанными сторонами (руководствуются единой политикой, имею единый источник финансирования и т.п.).
- Организация заключает договор на проектирование конструкции с одной организацией, договор на изготовление – с другой, договор на испытания и доработку конструкции – с третьей.



9. Типичные ошибки и сложные случаи признания выручки.

ЕФРЕМОВА
АННА АЛЕКСЕЕВНА

ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ ПРИМЕНЕНИЯ ПБУ 2/2010

✓ ***Внимание: типичная ошибка!***

1. Отсутствие контроля расходов, понесенных для извлечения соответствующих доходов.

Расчетная величина общих расходов на исполнение обязанности передать конкретную продукцию контрагенту определяется как сумма фактических расходов, понесенных экономическим субъектом на отчетную дату, и ожидаемой (плановой) величины расходов, которые экономическому субъекту предстоит понести для завершения исполнения обязанности передать эту продукцию контрагенту. **В сумму фактических расходов не включаются расходы, понесенные экономическим субъектом по договору, не связанные с продукцией, контроль над которой перешел к контрагенту на отчетную дату** (п.20 ФСБУ 9/2025).

Речь идет о ситуации, когда недостатки документооборота или аналитического учета затрат обусловливают включение в величину расходов для целей расчета степени готовности работ затрат, понесенных:

- для других заказчиков, по другим договорам и проектам;
- по данному проекту, но относящихся к его предыдущим (да) или последующим (нет) стадиям (нарушение принципа соответствия доходов и расходов).

ОШИБКИ РАСЧЕТА СТЕПЕНИ ГОТОВНОСТИ

Расчетная величина общих расходов на исполнение обязанности передать конкретную продукцию контрагенту определяется как сумма фактических расходов, понесенных экономическим субъектом на отчетную дату, и ожидаемой (плановой) величины расходов, которые экономическому субъекту предстоит понести для завершения исполнения обязанности передать эту продукцию контрагенту (п.20 ФСБУ 9/2025).

$$\text{Степень готовности, \%} = \frac{\text{Фактические расходы по договору нарастающим итогом}}{\text{Фактические расходы по договору нарастающим итогом} + \text{Плановые расходы по договору до его завершения}}$$

При планировании работ организация «привязала» окончание этапов к окончанию календарных кварталов:

Наименование работ	План выполнения в 1-м квартале	Факт выполнения в 1-м квартале
Этап 1		
Работа 1	100	100
Работа 2	200	200
Работа 3	300	0 (не выполнено)
Итого по 1-му кварталу	*600*	
Этап 2		
Работа 4	150	150 (выполнено досрочно)
Работа 5	250	
Итого по 2-му кварталу	*400*	

Итого по итогам 1-го квартала делается расчет степени готовности работ:

Ошибочный расчет: 450 (100 + 200 + 150) / (450 + 400) = 53%

Правильный расчет: 450 (100 + 200 + 150) / (450 + 300 + 250) = 45%

Чтобы избежать подобной ошибки:

- смета работ должна быть достаточно детализированной: по видам работ, которые можно четко разделить на выполненные и не выполненные (наличие работ, начатых в одном периоде, но законченных в другом периоде, не позволяет провести расчет степени готовности достаточно корректно);
- перед расчетом степени готовности организация должна выделить из сметы работы, фактически выполненные в данном периоде, независимо от плановых сроков выполнения этих работ; в знаменателе формулы берется фактическая стоимость выполненных работ и плановая стоимость фактически не выполненных работ (!!! Нельзя использовать данные плановых расходов в разрезе периодов – кварталов и т.п.);
- при определении перечня фактически выполненных работ необходим контроль использованных ресурсов (материальных, трудовых и проч.) для того, чтобы исключить возможность отнесения в состав выполненных работ таких, которые фактически не выполнены и наоборот.

!!! У организаций с недостатками оперативного производственного учета ошибки практически неизбежны.

✓ ***Внимание: типичная ошибка!***

2. Изменение фактических расходов по сравнению с их сметной стоимостью (в связи с инфляцией, непредвиденными расходами, изменениями в нормативном регулировании и т.п.) не корректируется при расчете степени готовности.

Вид работ	Себесто-имость, план	Себесто-имость, факт	Процент готовности, план	Выручка, план	Процент готовности, факт	Выручка, расчет
Этап 1	150	180	0,3 (150/500)	180	0,34 (180/(180+350)	204
Этап 2	150	190	0,6 (300/500)	180	0,65 (370/(370+200)	186 (390-204)
Этап 3	200	250	-	240	-	210
Договор в целом	500	620		600		600

То есть на Этапе 1 и Этапе 2 организация завышает расчетную выручку в связи с ростом фактических расходов, но пока не видит изменения снижения рентабельности договора вплоть до его убыточности. Это станет заметно только на Этапе 3, когда выручка станет меньше фактической себестоимости.

В случае изменения фактической стоимости работ по сравнению с плановой применяются следующие корректировки:

- наилучший вариант – регулярный (по окончании каждого отчетного периода) пересмотр сметы по еще не выполненной части работ;
- при отсутствии возможности пересмотра сметы для фактических работ применяется корректировка на коэффициент удорожания, который определяется делением суммы фактических расходов на сумму плановых расходов.

Вид работ	Себесто-имость, план	Себесто-имость, факт	Процент готовности, план	Коэффи-циент	Процент готовности, факт	Выручка, расчет
Этап 1	150	180	0,3 (150/500)	1.2 (180/150)	0,3 (180 / (180+350x1.2)	180
Этап 2	150	190	0,6 (300/500)	1.2 (370/300)	0,6 (370 / (370+200x1.2)	180 (360-180)
Этап 3	200	250	-	-	-	240
Договор в целом	500	620				600

✓ ***Внимание: типичная ошибка!***

3. При появлении достоверной информации о корректировке стоимости работ такая корректировка должна быть учтена в расчете степени готовности немедленно.

В данном случае нет необходимости ожидать факта внесения изменений в юридический договор, если данные изменения практически неизбежны.

В ином случае расчет выручки будет искажен.

!!! На счете 46 нормальным является дебетовое сальдо. Кредитовое сальдо на счете 46 может свидетельствовать:

- о том, что акты выполненных работ подписаны по фактически не выполненным работам;
- о том, что стоимость этапов не соответствует их фактической трудоемкости (рентабельность по этапам значительно варьируется);
- допущена ошибка при расчете размера выручки.

Пример. Организация заключила договор стоимостью 1.000, срок выполнения – 3 периода. Во 2-м периоде данные экспертизы показали, что стоимость работ завышена на 20%. В 3-м периоде подписали дополнительное соглашение к договору о снижении стоимости работ до 800. Степень готовности работ по периодам: 10%, 60%, 100%, стоимость этапов: 100, 500, 400.

1-й период

Дт46 Кт90 – 100 (1.000 х 10%)

Дт62 Кт46 – 100

2-й период

~~Дт46 Кт90 – 500 (1.000 х 60% - 100)~~

Дт46 Кт90 – 380 (800 х 60% - 100)

Дт62 Кт46 – 500, сальдо Кт46 - 120

3-й период

~~Дт46 Кт90 – 200 (800 – 600)~~

Дт46 Кт90 – 320 (800 – 480)

Дт62 Кт46 – 200 (400 – 200)



10. ФСБУ 9/2025 «Доходы» и ФСБУ 10/2026 «Расходы»: переходный период.

ЕФРЕМОВА
АННА АЛЕКСЕЕВНА

ВАРИАНТЫ ОТРАЖЕНИЯ В ОТЧЕТНОСТИ ИЗМЕНЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

ФСБУ содержат два варианта перехода на новую учетную политику:

- **ретроспективный способ** – предполагает ретроспективное изменение всех форм отчетности;
- **упрощенный ретроспективный способ** – предполагает пересчет только показателей баланса на 31.12.2026 в отчетности за 2027 год, без пересчета показателей отчета о финансовых результатах.

Перспективный способ, который могли бы применять организации, имеющие право на упрощенный учет и упрощенную бухгалтерскую отчетность, не упоминается, т.к. эти предприятия могут вообще не применять новые нормы учета доходов и расходов, поэтому в связи с отсутствием каких бы то ни было изменений переходный период для них не требуется.

В ЧЕМ ЗАКЛЮЧАЕТСЯ ИЗМЕНЕНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

ФСБУ 9/2025 содержит следующие изменения, которые потребуют ретроспективного изменения учетной политики (для упрощенного способа):

- признание выручки способом по мере готовности: необходимо рассчитать объемы доходов, относящиеся к периоду до 1 января 2027 г. и соответствующих им расходов, отразить записи Дт46 Кт84 и Дт84 Кт20 (далее в 2027 году начисление выручки за последующие периоды);
- признание выручки за вычетом скидок: необходимо рассчитать объем скидок, относящихся к выручке за 2026 год (и при необходимости за более ранние годы), отразить записи Дт84 Кт62 (далее в 2027 году данная выручка уже не будет корректироваться);
- признание выручки за вычетом процентных доходов при реализации продукции на условиях отсрочки/рассрочки платежа: необходимо рассчитать размер процентных доходов, которые должны быть признаны после 1 января 2027 года в отношении выручки, признанной до 1 января 2027 года, отразить записи Дт84 Кт62 (далее в 2027 году начисление процентов Дт62 Кт91).

НО ЕСТЬ И ХОРОШИЕ НОВОСТИ…

Переход на ФСБУ 9/2025 «Доходы» и ФСБУ 10/2026 «Расходы» не потребует никаких изменений, если:

- организация имеет право на упрощенный учет и упрощенную бухгалтерскую отчетность и НЕ ЗАХОЧЕТ применять новые нормы добровольно;
- организация не заключает сделок мены, а при их наличии указывает стоимостную (в частности, рублевую) оценку обмениваемых товаров и эта оценка не отличается от справедливой (рыночной) стоимости этих товаров. Кроме мены неденежная оплата выявляется при нетрадиционных способах погашения обязательств (отступное, новация, мировое соглашение и проч.), но их объем редко бывает существенен;
- организация не предоставляет ретро-скидок своим покупателям или объем таких операций несущественен;

- организация не реализует продукцию на условиях предоставления отсрочки/рассрочки платежа более чем на 12 месяцев или объем таких операций несущественен;
- организация не выпускает продукцию, цикл производства которой превышает 12 месяцев, или объем таких операций несущественен.

ГлавнаяКнига
бухгалтера
ВОВРЕМЯ·ПО ДЕЛУ·ОБЪЕКТИВНО

Спасибо за внимание!
Будем рады обратной связи!