ГлавнаяКнига
бухгалтера
ВОВРЕМЯ·ПО ДЕЛУ·ОБЪЕКТИВНО

26 октября 2026 г. 10:30

Лектор

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

ФСБУ 10/2026 «РАСХОДЫ»:

как учитывать расходы в бухучете с 2027 г.

Программа вебинара

- Определение расходов. Классификация расходов
- Отражение расходов в бухгалтерской отчетности: формирование отчета о финансовых результатах
- Отличие расходов от активов
- Сложные случаи квалификации расходов
- Сложные случаи признания расходов

НОВАЦИИ ФСБУ 10/2026

Редакционные и методологические (не влияют на практику ведения учета и формирования отчетности):

- Новое определение расходов
- Новая классификация расходов
  - Включаемые и не включаемые в чистую прибыль
  - Прочие – отличные от выручки

«Отсылочная» часть – к ФСБУ 5/2019, ПБУ 19/02, ФСБУ 25/2018.

- Предоставление скидок, бонусов
- Расходы, оплаченные неденежными средствами
- Расходы, оплаченные на условиях отсрочки/рассрочки платежа

Расходами экономического субъекта не признается выбытие (списание, уменьшение стоимости) активов и (или) возникновение (увеличение величины) обязательств (п.5 ФСБУ 10/2025):

а) в связи с осуществлением капитальных вложений (Дт08 – не расход);

б) в связи с осуществлением финансовых вложений;

в) в связи с приобретением (созданием) запасов… (Дт20 … - не расход).

Принципиальные (влияют на практику ведения учета и формирования отчетности)

- Возможность признания амортизации расходами.
- Полное списание коммерческих расходов в периоде их осуществления (ранее было только для управленческих расходов)

- Требование обязательного раскрытия:

При формировании информации о расходах по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка (п.27 ФСБУ 10/2026):

а) **по экономическим элементам**, предусмотренным п.30 ФСБУ 4/2023;

б) **по статьям** расходов, перечень которых устанавливается экономическим субъектом самостоятельно, если такой перечень не определен для целей ведения раздельного учета расходов (затрат) и финансовых результатов в случаях, установленных законодательством Российской Федерации или в соответствии с ним.

С учетом п.5 ФСБУ 10/2026 расходы – это не Дт20 Кт…, это Дт90 Кт20,43, т.е. расшифровка по элементам и статьям затрат должна производиться именно как расшифровка статьи отчета о финансовых результатах, а при наличии незавершенного производства и готовой нереализованной продукции (элементы баланса) эта сумма будет отличаться.

!!! Перечень прочих расходов и порядок их признания практически не изменился.

- Сохранено разрешение не раскрывать «чувствительную» информацию:

В случае, когда раскрытие информации о расходах в бухгалтерской (финансовой) отчетности в объеме, предусмотренном настоящим Стандартом и другими федеральными стандартами, приведет или может привести к потерям экономического характера и (или) урону деловой репутации экономического субъекта, и (или) его контрагентов, и (или) связанных с экономическим субъектом сторон, экономический субъект может раскрывать информацию о расходах в бухгалтерской (финансовой) отчетности в ограниченном объеме, не раскрывая те сведения, которые обусловливают указанные потери и (или) урон (п.33 ФСБУ 10/2026).

ПОНЯТИЕ РАСХОДОВ

Было

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате **(1)** выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) **(2)** возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) (п.2 ПБУ 10/99).

Стало

Расходами экономического субъекта признается уменьшение экономических выгод в результате **(1)** выбытия (**(2)**списания, уменьшения стоимости) активов и (или) **(3)** возникновения (**(4)**увеличения величины) обязательств, приводящее к уменьшению капитала этого экономического субъекта, не связанному с уменьшением вкладов (взносов) учредителей (участников, акционеров, собственников имущества) экономического субъекта, а также с распределением прибыли между учредителями (участниками, акционерами, собственниками имущества) экономического субъекта (п.4 ФСБУ 10/2026).

Уменьшение экономических выгод должно быть:

1) **«насовсем»** – из расходов удалены суммы, которые могут или должны возвращаться: (1) авансы, предоплаты, задатки и иные аналогичные передачи; (2) заемные средства и иные аналогичные передачи; (3) залоги.

Расходами экономического субъекта не признается выбытие (списание, уменьшение стоимости) активов и (или) возникновение (увеличение величины) обязательств (п.5 ФСБУ 10/2026): …

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

е) в виде аванса;

ж) в виде задатка;

з) в залог, если договором предусмотрена передача залогодержателю заложенного имущества, прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации;

и) в целях погашения кредита, займа, полученных экономическим субъектом.

В займах следует разделять передачу активов при погашении займа (у заемщика) или при выдаче займа (у займодавца) и передачу активов в виде процентного расхода.

2) **«мои»** – из расходов удалены все «транзитные» суммы – (1) активы, переданные в связи с исполнением посреднического договора; (2) НДС.

Расходами экономического субъекта не признается выбытие (списание, уменьшение стоимости) активов и (или) возникновение (увеличение величины) обязательств (п.5 ФСБУ 10/2026): …
г) по договорам комиссии, поручения, агентским договорам в пользу комитента, доверителя, принципала…

3) **«реальный отток выгод»** – расходов отделены от затрат – и капитальных, и текущих.

Расходами экономического субъекта не признается выбытие (списание, уменьшение стоимости) активов и (или) возникновение (увеличение величины) обязательств (п.5 ФСБУ 10/2026):

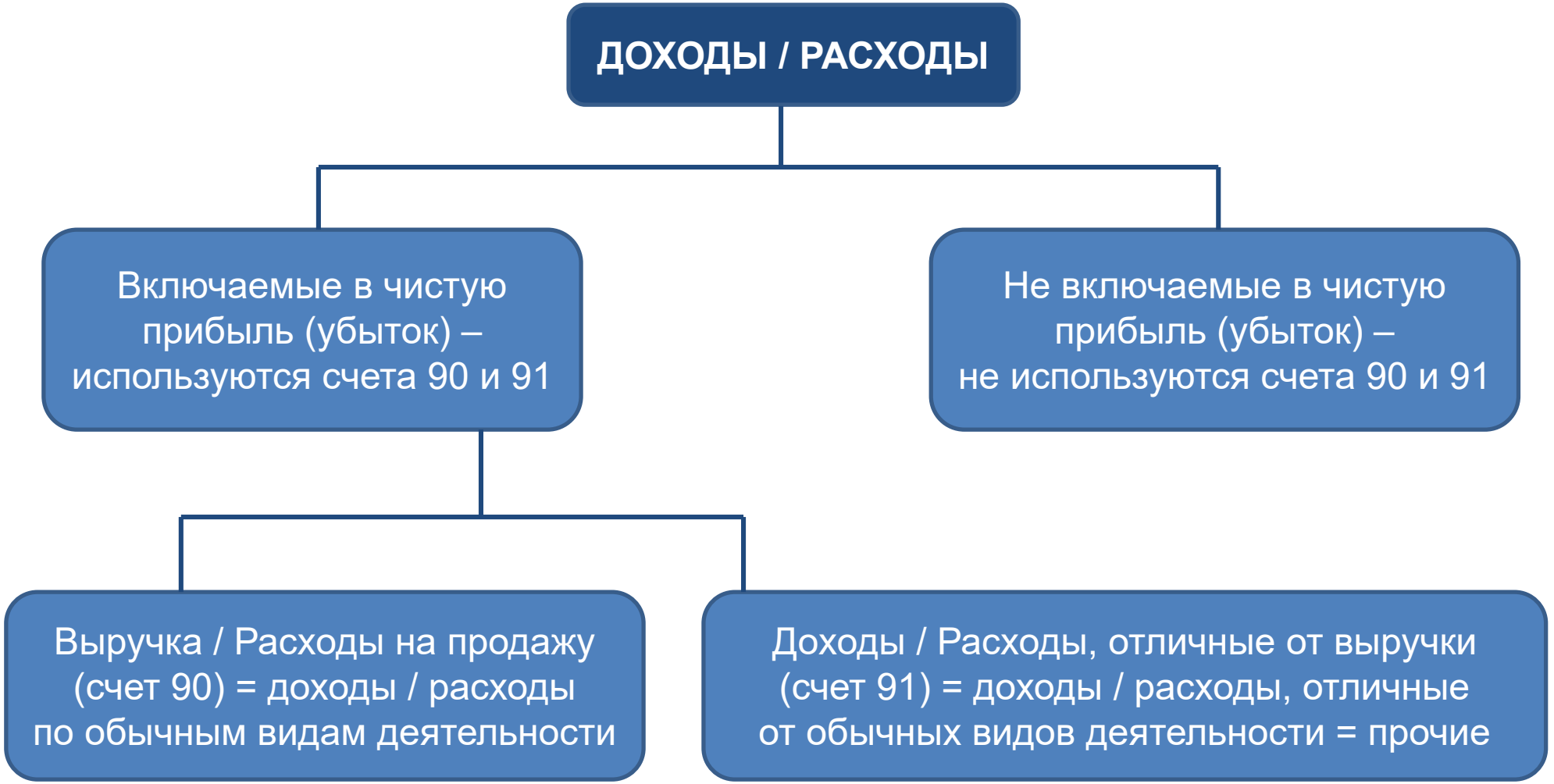
а) в связи с осуществлением капитальных вложений;

б) в связи с осуществлением финансовых вложений;

в) в связи с приобретением (созданием) запасов…

ВИДЫ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Классификация по видам доходов и расходов представлена в п.5-7 ФСБУ 9/2025 и п.6-7 ФСБУ 10/2026.



СТРУКТУРА ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

Первая часть

- ✓ (+) Выручка
- ✓ (-) Себестоимость продаж (расходы по выручке)
- ✓ (-) Управленческие расходы
- ✓ (-) Коммерческие расходы
- ✓ ??? (-) Амортизация
- ✓ ??? (-) Расходы периода

Расходы по обычным видам деятельности

АМОРТИЗАЦИЯ – РАСХОД ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Амортизация – включение в себестоимость или признание в составе расходов по обычным видам деятельности:

Расходами по обычным видам деятельности признаются расходы, понесенные экономическим субъектом в целях получения выручки, в том числе погашение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов посредством амортизации, коммерческие и управленческие расходы, а также иные расходы, определенные другими федеральными стандартами (п.12 ФСБУ 10/2026).

РАСХОДЫ ПЕРИОДА

Организация может принять решение не применять настоящий Стандарт в отношении активов, характеризующихся одновременно признаками, установленными п.4 настоящего Стандарта, но имеющих стоимость ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах. При этом затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены (п.5 ФСБУ 6/2020).

Дооценка или уценка объекта инвестиционной недвижимости включается в финансовый результат деятельности организации в качестве дохода или расхода периода, в котором проведена переоценка этого объекта (п.21 ФСБУ 6/2020).

Затраты на демонтаж, утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды признаются расходами периода, в котором были понесены, за исключением случаев, когда в отношении этих затрат ранее было признано оценочное обязательство (п.43 ФСБУ 6/2020).

В капитальные вложения не включаются: …

Указанные в настоящем пункте затраты признаются расходами периода, в котором понесены (п.16 ФСБУ 6/2020).

Не признаются капитальными вложениями в объект нематериальных активов:

а) относящиеся к стадии исследований фактические затраты;

б) относящиеся к стадии разработок фактические затраты, в отношении которых не соблюдаются условия, установленные пунктом 17.3 настоящего Стандарта;

в) связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ фактические затраты, которые организация не может однозначно классифицировать как затраты, относящиеся к стадии исследований, или затраты, относящиеся к стадии разработок.

Фактические затраты, указанные в настоящем пункте, признаются расходами периода, в котором они были понесены (п.17.6 ФСБУ 26/2020).

Организация может принять решение не применять настоящий Стандарт в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд. При этом затраты, которые в соответствии с настоящим Стандартом должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходами периода, в котором были понесены (п.2 ФСБУ 5/2019).

Величина обесценения запасов признается расходом периода, в котором создан (увеличен) резерв под их обесценение (п.31 ФСБУ 5/2019).

Организация устанавливает виды поисковых затрат, признаваемые внеоборотными активами. Остальные поисковые затраты признаются расходами по обычным видам деятельности (п.4 ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»).

ПРОЧИЕ РАСХОДЫ

- ✓ 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:
  - (+ или -) по операциям с активами, не предназначенными для продажи,
  - (-) по деятельности организации в целом,
  - (+ или -) неподконтрольные операции,
  - (+ или -) !!! нежелательные операции, недостатки в бизнес-процессах.
- ✓ Налог на прибыль – текущий и отложенный.

ИТОГО – чистая прибыль.

ПРИНЦИП СООТВЕТСТВИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Прямые расходы признаются вместе с соответствующими доходами и тем самым участвуют в расчете прибыли по конкретному виду деятельности.

Выручка, прочие доходы, составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности (п.18.1 ПБУ 9/99);

В случае выделения в отчете о финансовых результатах видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов (п.21.1 ПБУ 10/99).

	Доходы	Расходы	Финансовый результат
Вид деятельности 1	10	7	+3
Вид деятельности 2	5	6	-1
ИТОГО	**15**	**13**	**+2**

Информация из Государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности (Ресурса БФО)	
Дата формирования информации	01.07.2026
Номер выгрузки информации	№ 0710099_2631012682_2025_000_20260701_a2edec54-adbf-4aec-b171-e34e781a5de5
Настоящая выгрузка содержит информацию о юридическом лице:	
Полное наименование юридического лица	Акционерное Общество "Ромашка"
включенная в Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности по состоянию на 01.07.2026	
ИНН	2631012682
КПП	263101001
Код по ОКПО	03245848
Форма собственности (по ОКФС)	16 Частная собственность
Организационно-правовая форма (по ОКОПФ)	12267 Непубличные акционерные общества
Местонахождение (адрес)	357107, Ставропольский край, г Невинномысск, ш Пятигорское, д. 3
Единица измерения	Тыс. руб.
Бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту	Нет

ИНН 2631012682
КПП 263101001

Форма по КНД 0710099
Форма по ОКУД 0710002

Отчет о финансовых результатах

За 2025 г.

Пояснения[1]	*Наименование показателя*	*Код строки*	*За 2025 г.*[2]	*За 2024 г.*[3]
1	*2*	*3*	*4*	*5*
	Выручка	2110	58 153	51 559
	Аренда недвижимости		58 153	51 559
	Себестоимость продаж	2120	(0)	(-)
	Аренда (помещения ул. Чайковского 1)		(0)	(-)
	Аренда помещения		(0)	(-)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	58 153	51 559
	Управленческие расходы	2220	(24 136)	(25 863)
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	34 017	25 696
	Проценты к получению	2320	0	-
	Проценты к получению		0	-
	Проценты к получению (уплате)		0	-
	Проценты к уплате	2330	(3 316)	(3 172)
	Проценты к получению (уплате)		(3 316)	(3 172)
	Проценты к уплате		(0)	(-)
	Прочие доходы	2340	643	3 610
	Операции с инструментами финансового рынка		0	-
	Сдача имущества в аренду или		0	-

ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ САЛЬДИРОВАНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ВЫБЫТИЯ ПРОЧИХ АКТИВОВ

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

РЕКОМЕНДАЦИИ … ПО ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТА ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ЗА 2016 ГОД

(приложение к письму от 28 декабря 2016 г. N 07-04-09/78875)

… доходом (расходом) от продажи организацией иностранной валюты является сумма выгоды (потерь) от этой операции, рассчитываемая как **разница** между суммой денежных средств в рублях, полученных при продаже иностранной валюты, и рублевой оценкой этой валюты на дату операции.

Аналогичный подход будет по всем активам, не предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности организации – при уступке права требования дебиторской задолженности, при выбытии финансовых вложений и т.п.

!!! Этот подход обусловлен действием принципа транспарентности отчетности.

ВЫБЫТИЕ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

Капитальные вложения:

Разница между суммой балансовой стоимости списываемых капитальных вложений и затрат на их выбытие, с одной стороны, и поступлениями от их выбытия, с другой стороны, признается расходом или доходом периода, в котором списываются такие капитальные вложения (п.22 ФСБУ 26/2020).

Основные средства:

Разница между суммой балансовой стоимости списываемого объекта основных средств и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны, признается доходом или расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором списывается объект основных средств (п.44 ФСБУ 6/2020).

НМА:

Разница между суммой балансовой стоимости списываемого объекта НМА и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны, признается доходом или расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором списывается объект НМА (п.48 ФСБУ 14/2022).

Несмотря на такую формулировку в Стандартах доходы и расходы сворачиваются не пообъектно, а по все выбывшим в течение отчетного периода внеоборотным активам.

При этом для целей налогового учета бухгалтерские записи могут быть развернуты (это будет технический разворот):

Дт76 Кт91 – договорная стоимость

Дт10 Кт91 – полезные возвраты

Дт91 Кт68 – НДС

Дт91 Кт01,08,04 – стоимость выбывающих активов

Выручка признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий:

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** (п.12 ФСБУ 9/2025).

То есть договор, заключенный не в рамках обычной деятельности, выручкой быть не может независимо от существенности суммы дохода и его доли в общей величине доходов.

ДОХОДЫ, НЕ ВКЛЮЧАЕМЫЕ В ЧИСТУЮ ПРИБЫЛЬ И СОВОКУПНЫЙ ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ

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).

СКИДКИ, ПРЕМИИ, БОНУСЫ

Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией при приобретении (создании) **запасов**, включаются в фактическую себестоимость запасов с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления (п.12 «б» ФСБУ 5/2019).

Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией при осуществлении **капитальных вложений**, включаются в стоимость капитальных вложений с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления (п.11 «б» ФСБУ 26/2020).

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО
от 18 марта 2021 г. N 07-01-09/19540

… в соответствии с Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы", утвержденным приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. N 180н, суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией при приобретении (создании) запасов, включаются в фактическую себестоимость запасов с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления. При этом премии, льготы, предоставленные организации согласно условиям договора, учитываются в фактической себестоимости запасов при условии, что такие премии, льготы непосредственно связаны **с приобретением конкретной единицы** учета запасов, признанных в бухгалтерском учете.

ФОРМА ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ СКИДКИ

Форма предоставления скидки – это порядок погашения задолженности поставщика перед покупателем. На практике существуют следующие формы предоставления скидки:

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

Не является скидкой уменьшение суммы оплаты вследствие уменьшения натурального объема продажи – например, при возврате части товара, как качественного, так и дефектного.

Бухгалтерский учет активов не зависит от формы предоставления скидки, однако с точки зрения налогообложения у поставщика форма предоставления скидки является весьма важным обстоятельством, т.к. если предусмотрен возврат денежных средств или уменьшение еще не оплаченной задолженности, то дополнительных налоговых последствий нет, а **если предусмотрено получение дополнительного объема товара, то эта операция трактуется как получение аванса и подлежит обложению НДС**:

Сумму переплаты, возникшую у продавца после изменения стоимости отгруженных товаров в сторону уменьшения, в счет которой в последующем будет осуществлена новая поставка товаров покупателю, следует признать суммой частичной оплаты, полученной в счет предстоящей поставки товаров, которая подлежит обложению НДС в общеустановленном порядке (Письмо Минфина России от 26.01.2022 г. № 03-07-11/4945).

ПРИМЕР

Расчет стоимости актива определяется условиями договора.

Пример.

Стоимость единицы отгружаемого товара составляет 100, кроме того НДС по ставке 20% - 20. В случае приобретения покупателем в течение расчетного квартала товара более чем на 10.000 поставщик предоставляет скидку к согласованной стоимости товара в размере 20%.

Расчет стоимости единицы товара после скидки: 80.

ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ. НДС

Вариант 1. Перспективный учет скидки.

При получении активов:

Дт10,41,…08 Кт60 – 100

Дт19 Кт60 – 22

Дт76 Кт10,41,…08 черным или Дт10,41,…08 Кт60 на 20, на дебете счета актива остается 80

При получении корректировочного УПД:

Дт60 Кт68 – восстановление НДС в случае скидок (при бонусах не делается) – 4.40

Дт60 Кт76 на 20. При получении дебетового сальдо на счете 60 требуем от поставщика счет-фактуру на аванс.

Вариант 2. Ретроспективный учет скидки.

Если на момент приходования товара прогноз о получении скидки отрицательный, то она отражается после получения корректировочного УПД от поставщика:

Дт10 Кт60 – 20 (для запасов, не переданных в производство, оставшихся на складе), на Дт20 остается 80

Дт90 Кт60 – 20 (для реализованных товаров и готовой продукции), на Дт90 остается 80

Дт91 Кт60 – 20 (для всех реализованных, утраченных по любым причинам запасов, кроме товаров и готовой продукции), на Дт91 остается 80.

Дт60 Кт91 – 20 (для любых запасов в случае предоставления скидки в следующем году)

Дт60 Кт68 – восстановление НДС в случае скидок (при бонусах не делается) – 4.40

Вариант 3. Учет скидки с применением дополнительных счетов

Данный вариант учета предложен в Рекомендации БМЦ Р-79/2017-ОК ТОРГ «Преференции от поставщиков» - без указания НДС.

При получении активов:

Дт10,41,… Кт60 – 100

Дт19 Кт60 - 22

Дт16 Кт60 – 20

В балансе стоимость активов отражается в размере 80 (Дт10,… – Дт16)

При списании или продаже активов:

Дт20(90) Кт10,41,… – 100

Дт20(90) Кт16 – 20

После предоставления скидки:

Дт60 Кт68 – восстановление НДС на 4.40.

При выборе перспективного способа учета скидок при принятии запасов к учету **не будет количественной связи между стоимостью запасов и суммой «входного» НДС 22%** (Дт10,41 – 80, Дт19 – 22), она появится только после получения корректировочного счета-фактуры.

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*.

Этот документ на изменение стоимости товара подтверждает факт согласия покупателя (факт уведомления покупателя) на изменение стоимости. В случае скидок таким документом является ведомость расчета скидки.

---

*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).

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).

Однако **покупателю** такого долгого периода для корректировки не предоставлено: в случае уменьшения стоимости приобретенных товаров суммы НДС подлежат восстановлению в налоговом периоде, на который приходится наиболее ранняя из следующих дат:

- дата получения покупателем первичных документов на уменьшение стоимости приобретенных товаров (т.е. ведомости расчета скидки);
- дата получения покупателем корректировочного счета-фактуры, выставленного продавцом при уменьшении стоимости отгруженных товаров (п. 3 статьи 170 НК РФ).

РЕТРО-СКИДКИ И «ТАМОЖЕННЫЙ» НДС

В отношении **НДС, уплаченного на таможне при ввозе товаров**, по которым продавцом предоставлена ретро-скидка, обязанность по восстановлению НДС законодательством о налогах и сборах не установлена. Это объясняется особым порядком уплаты такого «входного» налога в бюджет. В обычном случае продавец после предоставления покупателю скидки и выставления корректировочного счета-фактуры может предъявить разницу в сумме налога к вычету из бюджета, а покупатель, соответственно, эту разницу должен в бюджет заплатить. В случае «таможенного» НДС продавец ничего в бюджет не платит ни до, ни после предоставления скидки – «входной» НДС уплачивает сам покупатель, и он же может предъявить его к вычету (в нашем примере в сумме 20). Получается, что после скидки покупатель по общему правилу одновременно уменьшит и НДС, подлежащий уплате, и НДС, подлежащий вычету (на сумму 4), т.е. в итоге объем НДС к уплате в бюджет не изменится. Поэтому **налоговое законодательство и не требует от покупателя никаких корректировок «входного» НДС после снижения цены приобретенного товара**.

ТРЕБОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

По мнению ФНС России (письмо от 24.01.2014 № ЕД-4-15/1121@) в случае изменения стоимости отгруженных товаров **исправления в первоначальные первичные учетные документы не вносятся** (т.к. это не является исправлением обнаруженной ошибки).

Предоставление ретро-скидки за реализованный ранее товар является самостоятельным фактом хозяйственной деятельности, а связанные с таким обстоятельством изменения налоговой базы необходимо отражать в налоговом учете в периоде, в котором состоялось предоставление скидки.

Ретро-скидка может быть включена в состав внереализационных доходов в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде (п. 10 статьи 251 НК РФ).

Стоимость товара, который к моменту предоставления скидки еще находится на складе покупателя и, соответственно, стоимость которого не учтена при исчислении налога на прибыль, подлежит уменьшению на сумму полученной ретро-скидки.

С другой стороны, имеются разъяснения Минфина России (письма от 14.02.2017 № 03-07-09/8251, от 09.02.2018 № 03-03-06/1/7833), в соответствии с которыми изменения показателей доходов или расходов, возникшие в связи с изменением стоимости ранее реализованных товаров, учитываются в порядке, предусмотренном статей 54 НК РФ (по сути, приравниваются к ошибкам), поскольку в результате таких изменений происходит искажение налоговой базы по налогу на прибыль организаций за прошлый отчетный (налоговый) период.

Однако учитывая отсутствие разницы конечного результата (уменьшение расхода на покупку товара прошлого периода или признание внереализационного дохода в отчетном периоде) («отсутствие ущерба казне»), вероятность положительного для налогоплательщика решения в случае возникновения налогового спора является достаточно высокой, а вероятность самого спора – минимальной.

Рекомендация.

Для минимизации разниц между бухгалтерским и налоговым учетом:

- в случае использования **ретроспективного способа** бухгалтерского учета скидок в налоговом учете отражать материальные расходы по стоимости запасов без учета скидки (100), а в периоде получения скидки признавать внереализацион-ные доходы в размере скидки (20);
- случае использования **перспективного способа** бухгалтерского учета скидок в налоговом учете отражать материальные расходы по стоимости запасов с учетом скидки (80).

!!! Выбранный способ налогового учета необходимо объявить в учетной политике организации для целей налогообложения.

КОГДА И ПОЧЕМУ МОЖНО НЕ ПРИМЕНЯТЬ

Корректировку стоимости запасов 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.17 ФСБУ 5/2019 и п.4 ФСБУ 26/2020). Такие организации могут признавать приобретенные активы по их первоначальной стоимости (т.е. без скидки), а суммы предоставленных скидок рассматривать в качестве дохода.

Организации, подлежащие обязательному аудиту, также могут пренебречь корректировкой стоимости актива и признать скидки в качестве доходов, если объем операций по приобретению активов на условиях ретро-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.

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).

Таким образом, при применении п.7.4 ПБУ 1/2008 необходимо обеспечить:

- компетенции по планированию существенности отдельных видов операций (для которых разрабатывается упрощенный способ учета);
- объявление упрощенного способа учета в учетной политике;
- мониторинг существенности отдельных видов операций (для которых разрабатывается упрощенный способ учета) в течение всего отчетного периода;
- объявление применения упрощенного способа учета в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

ПРЕМИИ (БОНУСЫ)

Предоставление денежной премии без изменения цены товара не уменьшает налоговую базу по реализованным товарам у поставщика, не уменьшает налоговые вычеты у покупателя и не образует у покупателя дополнительный объект обложения НДС (п.2.1 статьи 154 НК РФ). Указанный вывод подтверждается многочисленными письмами Минфина России, в том числе: от 24.07.2019 № 03-07-11/55062, от 08.02.2018 № 03-07-11/7487, от 09.10.2013 № 03-07-11/42059, от 22.04.2013 № 03-07-11/13674).

ОТСРОЧКИ (РАССРОЧКИ) ПЛАТЕЖА

При приобретении запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в фактическую себестоимость **запасов** включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, учитывается в порядке аналогичном порядку, установленному ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (п.13 ФСБУ 5/2019).

При осуществлении **капитальных вложений** на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в капитальные вложения включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, учитывается в порядке, аналогичном порядку, установленному ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (п.12 ФСБУ 26/2020).

ОТСРОЧКИ И РАССРОЧКИ ПЛАТЕЖА

Например, оплачивается актив с отсрочкой на 2 года, цена по договору 150.

Основной подход: данные продавца или из открытых источников о справедливой стоимости аналогичных объектов на условиях немедленной оплаты. Пусть она равна 100 руб.

Дт08 Кт60 100 руб. – покупка, разница (50 руб.) должна быть признана в составе процентных расходов (Дт91), а не в стоимости актива (Дт10,…, 08).

КОММЕРЧЕСКИЙ КРЕДИТ

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*, если иное не предусмотрено правилами о договоре, из которого возникло соответствующее обязательство, и не противоречит существу такого обязательства.

---

*То есть главы 42 «Заем и кредит»

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.

4. Договор займа предполагается **беспроцентным**, если в нем прямо не предусмотрено иное, в случаях, когда:

договор заключен между гражданами, в том числе индивидуальными предпринимателями, на сумму, не превышающую ста тысяч рублей;

по договору заемщику передаются не деньги, а другие вещи, определенные родовыми признаками.

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ

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 в договоре определена на условиях немедленной оплаты, т.е. не была увеличена в связи с предоставлением отсрочки (рассрочки). За просрочку оплаты товара возможны претензии поставщика о необходимости уплаты штрафа, но не об увеличении цены поставленного товара.

Для оценки первоначальной стоимости активов, цена которых была увеличена в связи с предоставлением отсрочки (рассрочки) уплаты, необходимо получить данные об их справедливой стоимости на условиях немедленной оплаты.

Источником такой информации может служить:

- ✓ договор, в котором указаны две стоимости товара: на условиях его оплаты без отсрочки и на условиях оплаты с рассрочкой;
- ✓ официальный ответ поставщика на запрос покупателя о стоимости товара, если бы отсрочка (рассрочка) не были применены сторонами;
- ✓ справка (сообщение) службы закупок организации о стоимости данных или аналогичных запасов на открытом рынке с указанием источников информации (адреса сайтов, источники публикации прайс-листов и справочников цен, иные аналогичные источники).

РАСЧЕТ СТОИМОСТИ ПРИОБРЕТЕННОГО АКТИВА

Производится через дисконтирование

Изменен порядок определения фактической себестоимости запасов: … Сумма, которую организация должна уплатить за запасы, приобретенные на условиях отсрочки (рассрочки) платежа рассчитывается путем **дисконтирования** (ранее - суммы, фактически уплаченные поставщику по договору) (п.6 «а» Информационного сообщения Минфина России от 10 апреля 2020 г. № ИС-учет-27).

Общий размер процентов равен разнице между ценой запасов по договору и их справедливой стоимостью на условиях немедленной оплаты.

Период	Задолженность на начало периода	Проценты	Платеж	Сумма погашения задолженности	Задолженность на конец периода
1	2	3	4	5	6
		гр.2 х Ставку		гр.4 - гр.3	гр.2 - гр.5
1 мая 2025	100.00	10.01	18.75	8.74	91.26
1 августа 2025	91.26	9.13	18.75	9.62	81.64
1 ноября 2025	81.64	8.17	18.75	10.58	71.06
1 февраля 2026	71.06	7.11	18.75	11.64	59.43
1 мая 2026	59.43	5.95	18.75	12.80	46.62
1 августа 2026	46.62	4.67	18.75	14.08	32.54
1 ноября 2026	32.54	3.26	18.75	15.49	17.05
1 февраля 2027	17.05	1.71	18.75	17.04	0.00
ИТОГО		50.00	150.00	100.00	

ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

При получении активов:

Дт10(41,08,…) Кт60 – 150

Дт19 Кт60 – 33 (150 х 22%)

Дт76 Кт10(41,08,…) – 50 на сумму процентов

Начисление процентов (указана общая сумма, которая складывается из 24 записей при ежемесячном начислении процентов, 8 записей при ежеквартальном начислении процентов или 2 записей при ежегодном начислении процентов):

Дт91 Кт76 – 50

!!! Стоимость активов, по которой они приняты к учету, не соответствует стоимости товаров и величине «входного» НДС, указанных в товаросопроводительных документах и счете-фактуре.

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ СМЫСЛ

Цена активов, указанная в договоре на их приобретение, разделяется на две составляющие:

- стоимость активов на условиях немедленной оплаты, т.е. сколько покупатель уплатил бы за этот товар, если бы не применялось условие о его оплате с отсрочкой/рассрочкой;
- сумма процентов, уплаченных за предоставленный покупателю поставщиком коммерческий кредит.

Эта информация позволяет оценить эффективность сделки по привлечению заемных средств путем анализа:

- ставки, по которой они были привлечены (если известна справедливая стоимость на условиях немедленной оплаты) – сравнивается со ставкой сопоставимых заимствований;
- стоимости товара за вычетом процентов (если справедливая стоимость на условиях немедленной оплаты неизвестна и применяется расчет на основании ключевой ставки Банка России) – сравнивается с ожидаемой (справедливой) стоимостью товара.

КОММЕРЧЕСКИЙ КРЕДИТ: НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Стоимость **материально-производственных запасов**, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Кодексом), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов (п. 2 статьи 254 НК РФ).

Первоначальная стоимость **основного средства** определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом (п.1 статьи 257 НК РФ).

Первоначальная стоимость амортизируемых **нематериальных активов** определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом (п.1 статьи 257 НК РФ).

КОГДА И ПОЧЕМУ МОЖНО НЕ ПРИМЕНЯТЬ

Применение рассмотренного порядка учета не применяется в следующих случаях:

1. Организациям, имеющим право на ведение упрощенного учета, включая формирование упрощенной отчетности, т.е. субъектам **малого предпринимательства**, не подлежащим обязательному аудиту (п.17 ФСБУ 5/2019 и п.4 ФСБУ 26/2020).

2. Если период отсрочки (рассрочки) платежа составляет **менее 12 месяцев**, поскольку применение данного способа учета к более коротким периодам осуществляется только при добровольном выборе организации (п.13 ФСБУ 5/2019 и п.12 ФСБУ 26/2020).

3. Если период отсрочки (рассрочки) платежа **неизвестен**. В этом случае 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.

4. Если отсрочка (рассрочка) предоставляется поставщиком безвозмездно, т.е. **без увеличения цены товара**:

Организация может приобрести запасы на условиях отсрочки погашения. Если соглашение фактически содержит элемент финансирования, такой элемент, как разница между ценой покупки на условиях обычного торгового кредита и выплаченной суммой, признается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении периода финансирования (п.18 МСФО (IAS) 2 «Запасы», введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н).

Факт отсутствия увеличения цены товара должен быть подтвержден документально.

5. Если объем операций по приобретению активов 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:

В той степени, в которой применение учетной политики … 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).

ОПЛАТА НЕДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ (МЕНА)

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 (п. 14 ФСБУ 5/2019).

Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности.

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.

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).

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).

По договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой.

К договору мены применяются соответственно правила о купле-продаже (глава 30), если это не противоречит правилам настоящей главы и существу мены. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен (статья 567 ГК РФ).

Правило: необходимо указывать денежную оценку обмениваемых объектов в тексте договора, чтобы исключить необходимость оценки справедливой стоимости и стороны могли выставлять счета-фактуры на одинаковые суммы, исключая возможность налоговых претензий о передаче части товара безвозмездно.

ТРЕБОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

При реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 105.3 НК РФ без включения в них НДС (п.2 статьи 154 НК РФ).

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 (п. 2 статьи 249 НК РФ).

Иными словами, налоговая база как по НДС, так и по налогу на прибыль определяется исходя из рыночной стоимости обмениваемого имущества, которое предполагается равноценным.

ГлавнаяКнига
бухгалтера
ВОВРЕМЯ·ПО ДЕЛУ·ОБЪЕКТИВНО

Спасибо за внимание!
Будем рады обратной связи!