

Разработана

Некоммерческой организацией  
ФОНД «НРБУ «БМЦ»

Принята ОК МАШ 2013-12-06

## РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-47/2014-ОК МАШ «ВЫРУЧКА ОТ ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ С ДЛИТЕЛЬНЫМ ЦИК- ЛОМ ИЗГОТОВЛЕНИЯ»

### ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Организация осуществляет изготовление и поставку оборудования, длительность производства которого превышает 12 месяцев. Изготовление и поставка оборудования производится на основании договоров, заключенных с заказчиками, по которым организация (исполнитель) обязана на основе полученного технического задания разработать и согласовать с заказчиком график выполнения работ, проектно-сметную документацию, изготовить в соответствии с указанной документацией оборудование и произвести его отгрузку в адрес заказчика. Выполнение всех работ по договору осуществляется согласно утвержденному и согласованному сторонами графику. Также, как правило, в обязанности исполнителя по договору входит проведение шеф-монтажа оборудования на площадке заказчика.

При отражении операций по изготовлению и поставке продукции ДЦИ в учете возникают следующие вопросы:

1. Определение момента признания выручки по договорам на изготовление и поставку продукции ДЦИ.
2. Порядок отражения операций по договорам на изготовление и поставку продукции ДЦИ на счетах бухгалтерского учета.

### РЕШЕНИЕ

1. Выручка по договорам на изготовление и поставку продукции ДЦИ признается по мере готовности в порядке, предусмотренном ПБУ 2/2008.
2. На счетах бухгалтерского учета делаются следующие записи:
  - а) на дату окончания отчетного периода - дебет счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» субсчет «Не предъявленная к оплате начисленная выручка» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи» вне зависимости от активированности данных работ/услуг контрагентом.

- б) на дату предъявления заказчику счета на оплату завершенных работ по договору - дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» субсчетом «Не предъявленная к оплате начисленная выручка» .

## **ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

### **1. Определение момента признания выручки по договорам на изготовление и отгрузку продукции ДЦИ.**

Действующими нормативными актами по бухгалтерскому учету в РФ не детализирован порядок учета операций по длительным договорам подряда, за исключением договоров, связанных со строительством, порядок учета которых регулируется ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (далее – ПБУ 2/2008).

В соответствии с пунктом 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов. Таким образом, организация имеет право использовать для отражения операций по длительным договорам подряда порядок, установленный нормативным законодательством для договоров строительного подряда.

Согласно пункту 17 ПБУ 2/2008 выручка по договору и расходы по договору признаются способом «по мере готовности», если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен. Положение также содержит ряд ограничений по применению указанного способа признания выручки (пп. 18-19 ПБУ 2/2008). К таким ограничениям относятся:

- 1) уверенность, что организация получит экономические выгоды, связанные с договором;
- 2) возможность идентификации и достоверного определения понесенных расходов по договору;
- 3) возможность достоверного определения общей суммы выручки по договору;
- 4) возможность идентификации и достоверного определения расходов, необходимых для завершения работ по договору;
- 5) возможность определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату;
- 6) соизмеримость фактической величины расходов по договору с ранее произведенными оценками этих расходов.

Ограничения 4-6 применяются в случае, когда работы оплачиваются заказчиком на условиях твердой цены, определенной в договоре, или по фиксированным расценкам за каждую единицу выполняемой работы.

Способ «по мере готовности» предусматривает, что выручка по договору и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату и признаются в отчете о финансовых результатах в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы независимо от того, должны или не должны они предъявляться к оплате заказчику до полного завершения работ по договору (этапа работ, предусмотренного договором).

В случае, когда достоверное определение финансового результата исполнения договора в какой-то отчетный период (например, на начальном этапе исполнения договора, когда уточняются условия договора, касающиеся величины расходов, возмещаемых заказчиком) невозможно, но существует вероятность, что расходы, понесенные при исполнении договора, будут возмещены, выручка по договору признается в отчете о финансовых результатах в величине, равной сумме понесенных расходов, которые в этот отчетный период считаются возможными к возмещению (пункт 23 ПБУ 2/2008).

Стандарт также содержит требования по признанию ожидаемого убытка по договору и расходов, сумма которых не будет возмещена заказчиком, в том отчетном периоде, когда указанные факты были установлены до момента завершения работ по договору.

В отношении длительных договоров подряда, не относящихся к договорам строительного подряда или договорам на оказание услуг, связанных со строительством, действующими нормативными актами по бухгалтерскому учету определены два возможных способа признания выручки.

В соответствии с пунктом 13 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (далее – ПБУ 9/99) организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом:

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

Таким образом, при разработке учетной политики организации вправе выбирать один из способов, допускаемых нормативными актами, при этом способ «по мере готовности» является рекомендуемым в РСБУ.

Следует также обратить внимание, что в соответствии с пунктом 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» при разработке учетной политики организация должна руководствоваться требованиями полноты, осмоторительности, приоритета содержания перед формой, рациональности.

В случае, если организация признает выручку от операций по договорам на изготовление и поставку продукции ДЦИ *по моменту завершения* изготовления и поставки продукции на площадку заказчика, в учете и отчетности отражается лишь информация об остатках незавершенного производства по договору и информация о полученных авансах от заказчика. При этом организация не признает потенциальные убытки и расходы, не возмещаемые заказчиками, что не отвечает принципу осмоторительности, в соответствии с которым учетная политика организации должна обеспечивать большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов. С другой стороны, в учете и отчетности не формируется и не отражается финансовый результат от выполнения работ по договору на изготовление ДЦИ, что в определенной степени не отвечает принципу полноты, поскольку учетная политика должна обеспечивать отражение всех фактов хозяйственной деятельности.

Отметим также, что в соответствии с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президент-

ским советом ИПБ РФ 29.12.1997, информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна быть полезной пользователям. В частности, информация должна быть уместна с точки зрения указанных лиц, то есть наличие или отсутствие рассматриваемой выше информации оказывает или способно оказать влияние на решения (включая управленческие) этих пользователей. В частности, наличие такой информации помогает им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки и суждения.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность, в которой отражена только информация об остатках незавершенного производства, при отсутствии информации о финансовых результатах, связанных с выполнением договора, представляет меньшую ценность для пользователей, чем отчетность, которая отражает доходы и расходы по длительным договорам, признанным по мере готовности.

Следует отметить, что в отличие от отечественной практики в МСФО содержится требование признания выручки от реализации услуг по стадии завершенности (п. 20 IAS 18 «Выручка»): если результат операции, предполагающей предоставление услуг, *поддается надежной оценке*, выручка от такой операции должна признаваться в соответствии со стадией завершенности операции на конец отчетного периода. Аналогичные нормы содержатся в IFRS 15.

Согласно IAS 18 «Выручка» если результат операции, предполагающей предоставление услуг, не может быть надежно оценен, выручка должна признаваться только в размере признанных возмещаемых расходов. Аналогичная норма содержится в РСБУ, в п. 23 ПБУ 2/2008 для договоров строительного подряда.

На начальных стадиях исполнения операции часто бывает невозможно сделать расчетную оценку ее результата. Тем не менее, может существовать вероятность того, что организация возместит затраты, понесенные при выполнении операции. Поэтому выручка признается только в той степени, в какой ожидается возмещение понесенных затрат. Так как результат операции не может быть надежно рассчитан, прибыль не признается.

Если результат операции не может быть надежно оценен и отсутствует вероятность того, что понесенные затраты будут возмещены, выручка не признается, а понесенные затраты признаются в качестве расхода.

Также организациям необходимо учитывать наличие нормы п. 13 ПБУ 9/99, которая разрешает использование способа «по завершению работ» в случае невозможности определить готовность работы, услуги, изделия (кроме договоров строительного подряда). В последнем случае организация проверяет на отчетную дату признаки обесценения соответствующего актива в виде остатка незавершенного производства по договору.

Невозмещаемая часть затрат признается расходом организации в период подтверждения признаков обесценения. Отнесение на расход возможно путем применения счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», либо путем списания суммы незавершенного производства на расходы. Использование счета 14 для обобщения информации о резервах под снижение стоимости незавершенного производства, в частности, рекомендовано Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н).

**Таким образом, при соблюдении условий признания выручки от реализации работ (пп. 18-19 ПБУ 2/2008), организации должны отражать доходы и расходы по договорам на изготовление и отгрузку продукции ДЦИ способом «по мере готовности». В противном случае организация определяет способ учета в учетной политике с использованием норм п. 23 ПБУ 9/99 и IAS 18 «Выручка».**

## **2. Порядок отражения операций по договорам на изготовление и поставку продукции ДЦИ на счетах бухгалтерского учета.**

Бухгалтерский учет операций по договорам на изготовление и поставку продукции ДЦИ ведется с использованием счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» в порядке, аналогичном отражению операций по договорам подряда, рекомендованном ПБУ 2/2008.

Согласно пункту 26 ПБУ 2/2008 в бухгалтерском учете организации выручка по договору, признанная способом «по мере готовности», учитывается до полного завершения работ (этапа) как отдельный актив – «не предъявленная к оплате начисленная выручка».

Не предъявленная к оплате начисленная выручка списывается на дебиторскую задолженность при выставлении заказчику счета на оплату завершённых работ по договору.

<b>Дебет счета</b>	<b>Кредит счета</b>	<b>Содержание хозяйственной операции</b>
46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» субсчет «Не предъявленная к оплате начисленная выручка»	90 «Продажи»	Признана выручка способом «по мере готовности»
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» субсчет «Не предъявленная к оплате начисленная выручка»	Предъявлены заказчику счета на оплату завершённых работ по договору