|  |  |
| --- | --- |
| **ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ**  **РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**  **«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»**  **(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)** |  |

Разработана

Некоммерческой организацией

**ФОНД «НРБУ «БМЦ»**

**Принята ОК МАШ 2016-04-15**

# **РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-72/16-ОК МАШ «СЛУЧАИ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ ПО СТЕПЕНИ ГОТОВНОСТИ»**

## ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Российские нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету обязывают признавать выручку методом «по мере готовности» в случаях, когда организация выступает в качестве подрядчика либо субподрядчика в договоре строительного подряда. Соответствующие требования содержатся в Положении по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008). В остальных случаях организация самостоятельно решает вопрос о признании выручки по степени готовности. Так, Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) позволяет признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции. Более конкретных норм, определяющих случаи, в которых признание выручки указанным способом допустимо, в нормативных правовых актах не содержится. В большинстве случаев применимость этого метода в отношении работ или услуг является очевидным. Однако не всегда. Что касается продажи продукции, то применимость метода признания выручки практически всегда ставится под вопрос. В этой связи необходимо уточнить, в каких именно случаях выручка может признаваться методом «по степени готовности».

## РЕШЕНИЕ

1. Настоящая Рекомендация применяется в равной степени как в отношении отдельного договора, так и в отношении совокупности экономически взаимосвязанных договоров, а также в отношении части договора (совокупности его условий, которые экономически отделимы от других условий договора). При определении предмета настоящей рекомендации целесообразно руководствоваться признаками идентификации обязанности предоставления (performance obligation), определёнными в международном стандарте IFRS 15 «Выручка от договоров с покупателями».
2. Гражданско-правовая квалификация договора не влияет на порядок признания выручки в бухгалтерском учете, в частности на возможность признания выручки методом «по степени готовности».
3. Основным признаком применимости метода «по степени готовности» для признания выручки в бухгалтерском учете является заключение договора на производство продукции, осуществление работ, оказание услуг до того момента, как организация производит соответствующие продукцию, работы, услуги. В качестве дополнительных признаков применимости указанного метода организация может использовать признаки выполнения обязанности предоставления в течение времени, определённые в международном стандарте IFRS 15 «Выручка от договоров с покупателями».
4. Под «длительным циклом изготовления», указанном в п.13 ПБУ 9/99, понимается цикл, превышающий один год. Также в целях применения указанного пункта к длительному циклу изготовления продукции приравниваются ситуации, когда производство продукции начато в одном отчётном году, а за кончится в следующем, и при этом степень завершённости производства этой продукции по состоянию на отчётную дату является существенной.

## ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) учетная политика организации должна обеспечивать 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). Исходя из этого при решении вопроса применимости метода признания выручки по степени готовности следует рассматривать, прежде всего, содержание условий соглашения между сторонами сделки, независимо от формы договора (договоров), в который обличена сделка (сделки).

В отдельных случаях несколько взаимосвязанных договоров могут представлять собой по существу единую совокупность, в отношении которой в бухгалтерском учете может признаваться выручка. И наоборот, в одном договоре могут содержаться условия предоставления разных продукции, товаров, работ, услуг, выручка по которым может признаваться отдельно. В этой связи следует отметить вводимое международным стандартом финансовой отчетности IFRS 15 «Выручка от договоров с покупателями» понятие «обязанность предоставления» (performance obligation). Это совокупность условий договора или договоров, в отношении которой вопрос признания выручки рассматривается самостоятельно. При определении отдельной партии продукции, товара, работы, услуги или их совокупности, в отношении которой следует рассматривать вопрос о выборе метода признания выручки, целесообразно руководствоваться идентификационными признаками обязанности предоставления, определёнными в международном стандарте IFRS 15, поскольку соответствующие положения в российских стандартах отсутствуют.

Признание выручки по степени готовности предполагает оценку степени завершённости продукции, работы, услуги, предоставление которой предусмотрено договором. Выручка признаётся в доле от общей цены договора, соответствующей степени завершённости. В этой связи способ признания выручки по степени готовности применим только в отношении уже заключённых договоров.

Вместе с тем, это касается не всех заключенных договоров. Основополагающим принципом определения момента признания выручки является идентификация момента перехода от продавца к покупателю экономических рисков и выгод, связанных с предметом продажи. Признание выручки по степени готовности основано на том, что экономические риски и выгоды принадлежат покупателю сразу же по мере возникновения предмета продажи. Это имеет место только в тех случаях, когда продукция изготавливается, работы выполняются и услуги оказываются на основании заключённого между покупателем и продавцом договора. То есть, продавец не обладает предметом продажи до заключения договора, а обладает лишь ресурсами, с помощью которых он способен создать предмет продажи и тем самым выполнить договор. Если продавец обладает предметом продажи ещё до заключения договора, то само по себе его заключение не приводит к переходу экономических рисков и выгод к покупателю. Поэтому в таких случаях признание выручки по степени готовности неуместно. Таким образом основным признаком применимости метода признания выручки по степени готовности является заключение договора на производство продукции, осуществление работ, оказание услуг до того момента, как организация производит соответствующие продукцию, работы, услуги.

Для более детального анализа применимости метода признания выручки по степени готовности могут помочь положения IFRS 15. Этот стандарт выделяет два принципиально разных типа выполнения обязанности предоставления по времени. Эта обязанность может выполняться в течение времени либо в момент времени. В случае если обязанность предоставления выполняется в течение времени, соответствующая выручка признается исходя из оценки степени исполненности такой обязанности на отчётную дату. Поэтому признаки выполнения обязанности предоставления в течение времени, изложенные в IFRS 15, целесообразно использовать в качестве индикаторов, свидетельствующих о применимости метода признания выручки по степени готовности.

Пункт 13 ПБУ 9/99 устанавливает возможность признания выручки (помимо работ и услуг) по мере готовности «продукции с длительным циклом изготовления». Понятие «длительного цикла» в стандарте не расшифровывается. Другой стандарт ПБУ 2/2008, регулирующий аналогичный вопрос, в этом смысле более конкретен. Так, согласно пункту 1 ПБУ 2/2008 это положение применяется организациями, выступающими в качестве подрядчиков либо субподрядчиков в договорах строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчётного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчётные годы.

Такие формулировки обоснованы с точки зрения качества представляемой в бухгалтерской отчётности информации. Признание выручки по степени готовности (когда этот метод уместен) позволяет реализовать в полной мере принцип начисления. Доход отражается в том периоде, когда он экономически возник, а не когда стороны оформили завершение договорных отношений. В этой связи необходимость признать выручку по степени готовности возникает тогда, когда часть договора выполнена продавцом по состоянию на конец отчётного года. Это относится к договорам продолжительностью более отчётного года, а также к менее продолжительным договорам, в которых сроки начала и окончания приходятся на разные отчётные годы. Для целей промежуточной отчётности этот аспект не принципиален. Также он не принципиален для случаев, когда его выполненная до конца отчётного года часть не является существенной.