

**утверждена Отраслевым комитетом по машиностроению (ОК Маш)  
3 мая 2023**

## **РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-151/2023-ОК Маш ИЗМЕНЕНИЕ ЦЕНЫ ГОСЗАКАЗА**

### **ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

В деятельности организаций, работающих с государственными заказчиками, в последнее время получили широкое распространение договоры государственного заказа на изготовление и поставку изделий по ориентировочным (уточняемым) ценам. На практике перевод ориентировочных (уточняемых) цен в фиксированные в соответствии с условиями контрактов осуществляется только после окончательного урегулирования всех вопросов заказчика с государственным заказчиком и (или) с Федеральной антимонопольной службой (ФАС) России. При этом оплата (окончательный расчет) за поставку продукции производится после согласования фиксированной цены между головным исполнителем и Государственным заказчиком в установленном порядке.

Сроки поставки изделий на практике определяет Государственный заказчик по мере готовности изделий независимо от наличия фиксированных цен. По контрактам право собственности на продукцию, риски случайной гибели, утраты или повреждения продукции переходят с момента подписания сторонами акта приема-передачи продукции; по отдельным контрактам право собственности на продукцию, риски случайной гибели, утраты или повреждения продукции переходят с даты подписания товарной накладной по форме ТОРГ-12.

Организации производят поставку изделий в течение года с указанием в товарных документах и в актах приема-передачи ориентировочных цен, действующих на дату отгрузки, которые могут существенно отличаться от впоследствии согласованной фиксированной цены.

Уровень фактических затрат, принимаемых для целей расчета проекта фиксированной цены, может быть определен только к концу года, а в части процента накладных расходов (ОЭПиН) – в процессе составления годовой бухгалтерской отчетности. При этом для формирования цены учитываются не все затраты, признаваемые в бухгалтерском учете. Кроме того, возможны снижения даже принимаемых для государственного заказа затрат, в частности, снижение процента накладных затрат как по объективным причинам, так и по решению Государственного заказчика. Указанные обстоятельства приводят к пересмотру заявленного предложения фиксированных цен.

Таким образом, после поставки при составлении ежемесячной (ежеквартальной, годовой) отчетности предприятие как правило может оценить уровень отклонения ориентировочной цены, по которой произведена отгрузка, над уровнем затрат, выше которого фиксированная цена в будущем формироваться не будет, исходя из сведений, какими предприятие обладает на момент составления промежуточной или уже годовой отчетности. Исходя из правил ценообразования с учетом практики их применения и обстоятельств хозяйственной ситуации, организация обычно может определить параметры формирования цены, необходимые для оценки возможного объема будущих поступлений денежных средств за поставленную продукцию.

Означенные выше проблемы также касаются случаев признания выручки по степени готовности.

Положения ФСБУ не дают однозначного ответа на названные вопросы. Исходя из изложенного цель настоящей Рекомендации – определить подходы к оценке выручки в момент её признания по государственным контрактам с ориентировочной (уточняемой) ценой и к учёту последующих корректировок этой цены.

## РЕШЕНИЕ

1. Настоящая Рекомендация применяется исполнителем (поставщиком, продавцом) по государственному заказу, условиями которого предусмотрена ориентировочная (уточняемая) цена.
2. Договорные условия о последующих корректировках (уточнениях) цены договора не являются препятствием для признания выручки, независимо от применяемого организацией метода её признания – одномоментно или по степени готовности.
3. При признании выручки она оценивается исходя из наиболее вероятной суммы, которая будет получена по договору, на основе прогнозируемой организацией фиксированной цены договора с учетом всех его условий о возможных будущих корректировках (уточнениях) цены договора, прошлого опыта и обстоятельств регулирования этой цены государственными органами.
4. Уточнение цены договора учитывается как изменение оценочного значения. Если уточнение имело место в отчетном году, в котором была признана выручка, или после его окончания до даты подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год, то такое уточнение корректирует сумму признанной выручки вместе с корректировкой соответствующей дебиторской задолженности или актива по договору (не предъявленной к оплате начисленной выручки) либо соответствующей авансовой кредиторской задолженности. Если уточнение имело место после даты подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год, в котором была признана выручка, то такое уточнение признается расходом или доходом периода уточнения вместе с корректировкой соответствующего актива или обязательства, названных выше.
5. Предметом настоящей Рекомендации не являются технические вопросы отражения выручки и связанных с ней объектов бухгалтерского учета на счетах бухгалтерского учета, а также использования отраженных на этих счетах данных при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности. Организация определяет порядок решения этих вопросов самостоятельно с тем, чтобы в бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая как годовую, так и промежуточную отчетность, были отражены суммы, оцененные в соответствии с пунктами 3, 4 настоящей Рекомендации.

## ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 6 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности (с учетом положений пункта 3 Положения). Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

В соответствии с пунктом 6.1 ПБУ 9/99 величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной

продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

Поскольку в договорах установлена ориентировочная цена, определить фиксированную (окончательную) цену в момент реализации продукции не представляется возможным. Так как в отношении аналогичной продукции организация располагает информацией о правилах определения выручки (сокращения ориентировочной цены) и имеет возможность сделать оценочный расчет на основании фактических показателей (в том числе сложившейся себестоимости продукции), организации следует отразить выручку с учетом имеющейся информации о будущем поступлении денежных средств.

В связи с отсутствием в ПБУ 9/99 положений, непосредственно регулирующих рассматриваемый вопрос, необходимо руководствоваться пунктом 7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, в соответствии с которым в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах 5 и 6 настоящего Положения, использует последовательно следующие документы:

- а) международные стандарты финансовой отчетности;
- б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;
- в) рекомендации в области бухгалтерского учета.

В свою очередь порядок признания выручки в случаях корректировок изначальной цены договора затрагивается положениями Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Так, в соответствии с пунктом 47 этого стандарта организация должна анализировать условия договора и свою обычную деловую практику при определении цены сделки. Цена сделки – это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон (например, некоторые налоги с продаж). Возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные суммы, переменные суммы либо и те, и другие.

Согласно подпунктам (а) и (б) пункта 48 МСФО 15, определяя цену сделки, организация должна принимать во внимание помимо прочего переменное возмещение и ограничение его оценок. При этом в соответствии с пунктом 49 для целей определения цены сделки организация должна предположить, что товары или услуги будут переданы покупателю, как обещано в соответствии с существующим договором, и договор не будет расторгнут, продлен или модифицирован. В соответствии с пунктом 50 МСФО 15 если возмещение, обещанное по договору, включает в себя переменную сумму, организация должна оценить сумму возмещения, право на которое организация получит в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.

В соответствии с пунктом 53 МСФО 15 организация должна оценить сумму переменного возмещения, используя один из приведенных ниже методов, в зависимости от того, какой из них с точки зрения организации лучше прогнозирует сумму возмещения, право на которое получит организация:

- (а) Ожидаемая стоимость – это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений. Ожидаемая стоимость

может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у организации имеется большое количество договоров с аналогичными характеристиками.

(b) Наиболее вероятная величина – это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (т.е. единственный наиболее вероятный результат договора). Наиболее вероятная величина может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у договора есть только два возможных результата (например, организация либо получает бонус за результат, либо нет).

В соответствии с пунктом 54 МСФО 15 организация должна анализировать всю информацию (относящуюся к прошлым периодам, текущую и прогнозы), которая является обоснованно доступной для организации, и идентифицировать обоснованное количество возможных значений суммы возмещения.

В соответствии с пунктом 56 МСФО 15 организация должна включить в цену сделки некоторую часть или всю сумму переменного возмещения только в той степени, в которой в высшей степени вероятно, что при последующем разрешении неопределенности, присущей переменному возмещению, не произойдет значительного уменьшения суммы признанной накопительным итогом выручки.

В пункте 57 МСФО 15 содержится перечень факторов, которые могут увеличить вероятность или величину уменьшения выручки. При этом в соответствии с пунктом 59 в конце каждого отчетного периода организация должна обновлять оценку цены сделки (включая обновление анализа того, являются ли оценки переменного вознаграждения ограниченными) для правдивого представления обстоятельств, имеющих место на конец отчетного периода, и изменения обстоятельств в течение отчетного периода.

Кроме того, в соответствии с пунктом 45 МСФО 15 в некоторых обстоятельствах (например, на ранних этапах выполнения договора) организация может быть неспособна обоснованно оценить результат выполнения обязанности к исполнению, но при этом ожидать возмещения затрат, понесенных в связи с выполнением обязанности к исполнению. В таких обстоятельствах до того момента, когда организация сможет обоснованно оценить результат выполнения обязанности к исполнению, организация должна признавать выручку только в объеме понесенных затрат.

Исходя из совокупности указанных положений выручка по государственному заказу, условиями которого предусмотрена ориентировочная (уточняемая) цена, должна уже при признании изначально оцениваться исходя из наиболее вероятной суммы, которую организация ожидает получить по контракту. При этом принимается во внимание прогнозируемая организацией фиксированная цена договора с учетом всех его условий о возможных будущих корректировках (уточнениях) цены договора, прошлого опыта и обстоятельств регулирования этой цены государственными органами.

Данный прогноз может впоследствии уточняться. Корректировки в связи с такими уточнениями учитываются как изменение оценочных значений в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008. В соответствии с пунктом 4 этого Положения изменение оценочного значения подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно): периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода; периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.

При этом следует принимать во внимание также установленный Положением по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 порядок отражения в

бухгалтерской отчетности коммерческих организаций событий после отчетной даты, то есть фактов, которые имели место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год.

Что касается документов, подписываемых сторонами контракта при передаче продукции (акт приемки-передачи, товарная накладная по форме ТОРГ-12 или др.), в которых указывается ориентировочная (уточняемая) цена, то здесь необходимо учитывать требования Федерального закона «О бухгалтерском учете» и положения Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» в отношении документального оформления фактов хозяйственной жизни. В частности, статья 9 указанного Федерального закона возлагает обязанность по оформлению каждого факта хозяйственной жизни первичным учетным документом только на организацию и предусматривает в качестве обязательных реквизитов первичного учетного документа наименование должностей и подписи лиц только со стороны организации. При этом в соответствии с подпунктом «г» пункта 9 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» при составлении экономическим субъектом первичных учетных документов допускается (помимо прочего) использовать в качестве первичных учетных документов документы, составленные или полученные в процессе деятельности экономического субъекта, в частности, для оформления его гражданско-правовых отношений с контрагентами, работниками, государственными органами, для управления экономическим субъектом (в частности, договор, кассовый чек, квитанция об оплате, авансовый отчет, судебный акт, торговый товарный счет) при условии, что указанные документы содержат все установленные обязательные реквизиты первичного учетного документа.

Исходя из указанных норм документы, оформляемые сторонами в целях документирования договорных отношений, не являются по умолчанию первичными учетными документами. Они лишь могут использоваться в качестве таковых при условии, что организация сама решит их использовать в этом качестве. Так или иначе, ориентировочная (уточняемая) цена, указанная в таком документе, сама по себе не является показателем выручки, а представляет собой лишь один из параметров, который принимается во внимание при определении суммы выручки.

На практике организации зачастую используют программные продукты, в которых заложен императивный алгоритм проведения бухгалтерской записи на сумму, указанную в документе, которым оформлена передача результатов исполнения договора. Такая особенность техники учета не препятствует признанию выручки и связанных с нею активов и обязательств в другой сумме, требуемой ФСБУ, так как организации могут отражать факты хозяйственной жизни через последовательность взаимосвязанных проводок, обеспечивая формирования тех сумм, которые необходимо представить в бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая как годовую, так и промежуточную отчетность, в соответствии с требованиями ФСБУ.