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

**ПРОЕКТ**

**На заседание №2 Комитета по рекомендациям (КпР) 2020-03-17**

**РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-Х/2020-КпР**

# **«УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЭНЕРГОСЕРВИСНЫМ ДОГОВОРАМ У ИСПОЛНИТЕЛЯ»**

**ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

Исполнитель заключает с заказчиком энергосервисный договор, согласно которому за свой счет заменяет оборудование заказчика на более энергоэффективное. Цена договора определена как сумма экономии в виде снижения платы заказчика за потребляемые энергоресурсы. Расчеты по договору осуществляются по окончании очередного квартала, исходя из достигнутого фактического размера экономии энергетического ресурса.

Исполнитель за свой счет несет затраты: демонтаж старого оборудования, приобретение и установка нового оборудования, замена энергосберегающих ламп и других расходных материалов в течение срока действия договора. По окончании договора право собственности на оборудование переходит к заказчику.

**РЕШЕНИЕ**

1. Затраты, связанные с исполнением энергосервисного договора, связаны с выполнением конкретных видов (этапов) работ по договору (по графику выполнения работ), обязанности исполнения которых предусмотрены договором. По договору необходимо идентифицировать отдельные обязанности к исполнению (виды работ, этапы договора), по которым необходимо оценивать степень выполнения и признавать результаты (прибыли или убытки). Такие затраты учитываются на счете 20 «Основное производство» по объектам в разрезе затрат, понесенных на исполнение идентифицируемых обязанностей к исполнению), статей затрат и представляют собой остаток незавершенного производства только в той части, в которой относятся к работам, не требующим завершения.
2. После начала эксплуатации оборудования на объекте заказчика затраты, капитализированные в дебете счета 20 «Основное производство», подлежат признанию в составе затрат на исполнение контракта (убытков, если контракт не начал приносить доходов) .
3. По мере исполнения организацией обязанностей по текущему исполнению обязанностей по договору, затраты на исполнение таких обязанностей подлежат признанию по мере возникновения.
4. Если договор с заказчиком содержит плановые (ожидаемые) доходы в периодах получения экономии Заказчиком, такие доходы могут распределяться между обязанностями к исполнению.
5. По окончании срока действия договора подлежат признанию оставшиеся затраты, которые уже не были признаны в течение периода исполнения договора.. В финансовой отчетности организации подлежит раскрытию суждение, которое было приняты руководством в отношении признания убытков и прибылей от исполнения договоров, содержащих несколько обязанностей к исполнению в течение срока действия договора, получение доходов по которым зависит от наступления событий экономии у Заказчиков.

**ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

Согласно п. 8 ст. 2 Федерального закона от 23.11.2009 № 261-ФЗ "Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", энергосервисный договор (контракт) - договор (контракт), предметом которого является осуществление исполнителем действий, направленных на энергосбережение и повышение энергетической эффективности использования энергетических ресурсов заказчиком. Согласно условиям договора, исполнитель осуществляет комплекс энергоэффективных мероприятий, в том числе создает новые объекты (например, новую систему освещения помещения заказчика). Условиями энергосервисного договора может предусматриваться сохранение за исполнителем на весь срок действия договора права собственности на вновь созданный объект (например, на систему освещения).

П. 19 ПБУ 10/99 «Расходы организации» предписывает признавать расходы с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов.

Выводы должны быть дополнены МСФО 15 и МСФО 1 пункт 122 о том, что 122 «Организация должна раскрыть - в кратком обзоре значимых положений учетной политики или в составе других примечаний - информацию о суждениях, помимо тех, что связаны с расчетными оценками (см. [пункт 125](consultantplus://offline/ref=6F042024E7FD9D6C4D98A7DA66BB548F307F298C945381734AB01140F0056A5E72B305BF7196DFAA2069C5B4B44DC9D3B89FE44B3BB11981LEL6L)), которые были сформированы руководством в процессе применения учетной политики этой организации и оказали наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.»

**ИЛЛЮСТРАТИВНЫЙ ПРИМЕР**

Исполнитель обязуется заменить систему освещения в школе, установив энергосберегающие лампы. Исполнитель несет затраты на демонтаж старых и установку новых ламп в размере 600 тыс. руб. Также исполнитель несет затраты на обслуживание и ремонт установленной им системы освещения в течение срока действия договора. За первый квартал эти затраты составили 5 тыс. руб. Срок действия договора - 5 лет. Учетная политика предусматривает ежеквартальное списание затрат на производство, осуществленных до начала эксплуатации оборудования в рамках энергосервисного договора, равными долями в течение срока действия договора.

Исполнитель получает 10% от суммы полученной заказчиком экономии на освещении. Экономия за первый квартал действия договора составила 200 тыс. руб. Таким образом, исполнитель имеет право на получение 20 тыс. руб. за этот период.

*Пример содержит несколько идентифицируемых и самостоятельных обязанностей к исполнению:*

*- обязанность демонтажа строго оборудования (как правило договор содержит оговоренные сроки выполнения работ),*

*- обязанность установки новой системы освещения как правило договор содержит оговоренные сроки выполнения работ),,*

*- обязанность последующего обслуживания и ремонта системы освещения.*

**По сути в периодах, когда заказчик еще не начал получать экономию, исполнитель несет прямые убытки на исполнение договора на понесенные затраты, а в периоде появления экономии у заказчика, исполнитель начинает компенсировать свои убытки, признавая доходы. Такой подход, наиболее точно, отражает экономический смысл договора и результаты деятельности для организации в течение срока выполнения договора.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Обязанность к исполнению по договору** | **Понесенные затраты** | **Признанные доходы** | **Комментарий** |
| *Обязанность демонтажа строго оборудования* | 400 (признание в дату завершения работ и передачи контроля за результатами по графику выполнения работ) | Если сметная стоимость контракта не выделяет стоимость услуг демонтажа, то доходы отсутствуют. Если договор содержит плановые значения экономии по договору, то доходы могут признаваться путем их распределения между обязанностями к исполнению по мере выполнения работ. | Убытки по договору, поскольку результаты работ, контроль и выгоды переданы Заказчику, но экономия для признания доходов для Исполнителя еще не возникла |
| *Обязанность установки новой системы освещения, включая переданные товары* | 200 (признание в дату завершения работ и передачи контроля за результатами по графику выполнения работ) |
| *Обязанность последующего обслуживания и ремонта системы освещения* | По мере возникновения. Ориентировочно 5 тыс. в квартал | По факту экономии. Если договор содержит плановые значения экономии по договору, то доходы могут распределяться между обязанностями к исполнению с начала выполнения договора |  |

Д20-К10,70,69,02,60,… – 600 тыс. руб. – отражены затраты, осуществленные до ввода системы освещения в эксплуатацию;

Д20-К10,70,69,… – 5 тыс. руб. – отражены затраты на обслуживание и ремонт системы освещения за первый квартал;

Д62-К90 – 20 тыс. руб. – начислена выручка за первый квартал;

Д90К20 – 35 тыс. руб. – списана себестоимость работ по энергосервисному договору за первый квартал.