

утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)  
13 июня 2023

## РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-153/2023-КпР ПРЕМИРОВАНИЕ ПОДРЯДЧИКОВ

### ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В целях мотивации подрядных организаций к улучшению ключевых экономических показателей эффективности строительства (опережающий ввод объектов в эксплуатацию, отсутствие инцидентов в части промышленной безопасности, экономное расходование материалов и др.) договорами подряда могут предусматриваться различные формы премирования подрядчиков, которые приводят к изменению денежных потоков, связанных с ценой работы.

Премирование подрядчиков может производиться спустя значительное время после окончания работ (например, после окончания строительства всего объекта при участии нескольких подрядчиков).

В ФСБУ нет норм, детализирующих порядок бухгалтерского учета данных фактов. Мнения специалистов по этому поводу варьируются. В частности, неоднозначно наличие или отсутствие связи между сделанными работами и будущей премией.

Существуют мнения, что премирование подрядчика может быть рассмотрено в качестве оплаты, не связанной с работами. Кроме того, при признании выручки по степени готовности возникает вопрос распределения части будущей премии на соответствующую часть признаваемой выручки – пропорционально или согласно увязки конкретных условий премии с содержанием выполненных работ, в отношении которых признаётся выручка. Этот вопрос иллюстрируется следующими примерами:

Цена договора 1000 руб. Плюс к этой цене предусмотрен бонус подрядчику за экономию материалов. Исходя из вероятности его предоставления и с учётом всех релевантных факторов, влияющих на прогноз, этот бонус по состоянию на отчётную дату оценивается в 100 руб. Степень выполнения работ по состоянию на отчётную дату составляет 40%. При этом в выполненных работах материалы еще не были задействованы. Экономия для получения бонуса предполагается на следующих этапах, когда в работах будут задействованы материалы.

- Вариант 1. Признаётся выручка 400 руб.  $= 1000 \cdot 40\%$
- Вариант 2. Признаётся выручка 440 руб.  $= (1000 + 100) \cdot 40\%$  (реализован в пункте 3 Решения)

Тот же пример с условием, что в выполненных работах уже были задействованы все материалы и достигнута требуемая экономия. На следующих этапах материалы больше задействоваться не будут.

- Вариант 1. Признаётся выручка 500 руб.  $= 1000 \cdot 40\% + 100$
- Вариант 2. Признаётся выручка 440 руб.  $= (1000 + 100) \cdot 40\%$  (реализован в пункте 3 Решения)

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является определение порядка учёта договоров, предусматривающих премирование подрядчиков, в частности, признания выручки подрядчиком и затрат заказчиком, расчёта их суммы и учёта последующих корректировок.

## **РЕШЕНИЕ**

- 1.** Премирование подрядчиков не признаётся самостоятельным объектом учета, а увеличивает сумму затрат заказчика и выручки подрядчика по договору в качестве переменной части вознаграждения.
- 2.** Оценка переменной части вознаграждения производится на основе ожидаемой суммы к уплате (получению) из диапазона возможных значений, взвешенных по вероятности, либо в наиболее вероятной величине из диапазона возможных значений (единственный наиболее вероятный результат).
- 3.** В случае признания заказчиком части затрат по договору сообразно выполненным работам или подрядчиком выручки по степени готовности, переменная часть вознаграждения распределяется на признаваемую часть на той же основе, на которой распределяется основная (фиксированная) часть вознаграждения, вне зависимости от того, в какой степени в составе выполненных работ присутствуют или отсутствуют конкретные факты, лежащие в основании условий премирования.
- 4.** В конце каждого отчетного периода оценка переменной части вознаграждения пересматривается исходя из наиболее актуальной информации в отношении достижения ключевых показателей эффективности, являющихся основанием для премирования, и других релевантных факторов. Уточнение переменной части вознаграждения (кроме случаев изменения цены сделки) учитывается как изменение оценочного значения. Если уточнение имело место в отчетном году, в котором были признаны затраты заказчиком или выручка подрядчиком (или после окончания отчетного года до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности), то такое уточнение корректирует сумму признанных заказчиком затрат или признанной подрядчиком выручки вместе с корректировкой соответствующей дебиторской или кредиторской задолженности. Если уточнение имело место после даты подписания бухгалтерской отчетности за год, в котором были признаны затраты заказчиком или выручка подрядчиком, то такое уточнение относится на расходы или доходы периода, в котором сделано уточнения (либо корректирует стоимость актива заказчика, в который он включал соответствующие затраты), вместе с корректировкой соответствующей дебиторской или кредиторской задолженности.
- 5.** Неопределенность в сумме и (или) сроке погашения кредиторской задолженности заказчика перед подрядчиком в связи с премированием не является основанием для переклассификации в бухгалтерской отчетности такой кредиторской задолженности в другой вид обязательства. Переменная часть вознаграждения в бухгалтерской отчетности не подлежит отделению от остальной части обязательства в качестве самостоятельного оценочного обязательства.

## **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. 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 со следующим пунктом 6.1 величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. При этом в соответствии с пунктом 6.5 этого же Положения величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

В свою очередь в соответствии с пунктом 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 величина выручки по договору определяется исходя из стоимости работ по определенной в договоре цене, корректируемой в случаях и на условиях, предусмотренных договором, в связи (помимо прочего) с выплачиваемыми организацией дополнительно сверх сметы по условиям договора суммами (поощрительные платежи), например, за сокращение сроков строительства и др. (увеличение выручки по договору). В соответствии со следующим пунктом 9 выручка по договору корректируется на суммы поощрительных платежей, если существует уверенность, что такие суммы будут признаны заказчиками или иными лицами, указанными в договоре, которым они предъявлены, и сумма их может быть достоверно определена.

Названные положения не содержат более подробных норм о поощрительных платежах. Вместе с тем, уже из приведенных формулировок следует, что условия договора о таких платежах должны приниматься во внимание в оценке выручки сразу при её признании с учётом вероятности реализации этих условий без откладывания до момента их фактической реализации. Для уверенности в данном выводе необходимо иметь в виду также пункт 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 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.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» содержит по данному вопросу более подробные положения, объединенные в специальный раздел «Переменное возмещение» (пункты 50 – 54). Так, в соответствии с пунктом 50, 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. Согласно следующему пункту 51 сумма возмещения может варьироваться ввиду (помимо прочего) стимулов и бонусов за результаты или других аналогичных статей. В пункте 52 названы обстоятельства, косвенно указывающие на переменный характер возмещения, обещанного покупателем, помимо того, что такой характер может быть явно указан в договоре.

В соответствии с пунктом 53 IFRS 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. (б) 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 со следующим пунктом 54 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. Информация, которую использует организация для оценки суммы переменного возмещения, как правило, будет аналогична информации, которую использует руководство организации в рамках тендерной процедуры и при определении цен на обещанные товары или услуги.

В соответствии с пунктом 13 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. 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. Также в соответствии с пунктом 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. 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).

Указанные положения не уточняют порядок распределения переменной части вознаграждения на выполненные этапы, в отношении которых признаётся выручка. В этом вопросе более определённые положения содержатся в IFRS 15. Они структурированы исходя из пяти ступеней учёта выручки: 1) идентификация сделки с покупателем; 2) идентификация в сделке обязанности предоставления; 3) определение цены сделки; 4) распределение цены сделки на обязанности предоставления; 5) признание выручки при выполнении обязанности предоставления. Оценка переменной части возмещения с учётом всех релевантных факторов и вероятностных суждений осуществляется в рамках определения цены сделки на ступени 3. При этом степень выполнения работ определяется в рамках оценки выполнения обязанности предоставления на ступени 5. Таким образом, последовательность решения вопросов, как она предусмотрена IFRS 15, не предполагает распределение переменной части вознаграждения на признаваемую часть выручки отдельно от основной (фиксированной) части вознаграждения. Обе части суммируются, и распределению подлежит эта единая сумма. Это значит, что переменная часть вознаграждения распределяется на признаваемую часть выручки на той же основе, на которой распределяется основная (фиксированная) часть вознаграждения, вне зависимости от того, в какой степени в составе выполненных работ присутствуют или отсутствуют конкретные факты, лежащие в основании условий премирования. Данный вывод также косвенно подтверждается положениями IFRS 15 раздела «Изменения цены сделки» (пункты 87 – 90).

Вопросы признания выручки касаются стороны исполнителя (подрядчика). В отношении признания затрат заказчиком таких же подробных норм не существует ни в ФСБУ, ни в МСФО. Вместе с тем, имеющиеся формулировки позволяют считать обоснованным зеркальный подход.

В частности, в соответствии с подпунктом «а» пункта 10 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» в сумму фактических затрат при признании капитальных вложений включаются уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику, правообладателю) при осуществлении капитальных вложений суммы, определяемые с учетом пунктов 11, 12 Стандарта. В свою очередь, в соответствии с подпунктом «а» пункта 11 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. Несмотря на формулировку в отношении премий, «предоставляемых организацией», есть основания считать эту норму применимой также в отношении премий, «предоставляемых организацией». Аналогичная норма содержится также в подпункте «а» пункта 16 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства».

Кроме того, согласно уже приводившейся выше норме пункта 7.1 ПБУ 1/2008 в рассматриваемом вопросе организация должна использовать положения стандартов по связанным вопросам. В этой связи вышеизложенные подходы к признанию выручки исполнителем уместно применять и к признанию затрат заказчиком.

В соответствии с пунктом 5 Положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008 изменение оценочного значения, за исключением изменения, указанного в пункте 5 Положения, 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. Аналогичная по смыслу норма содержится также в пункте 36 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Кроме того, в следующем пункте 37 этого Стандарта содержится уточнение, касающееся ситуации, когда заказчик включает соответствующие затраты в стоимость актива. Согласно этой норме в той мере, в какой изменения в бухгалтерских оценках приводят к изменениям в активах, такие изменения должны быть признаны путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи собственного капитала в периоде изменения. Такой же вывод следует из пункта 23 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», где содержится норма, применимая к рассматриваемому вопросу по аналогии. Согласно этой норме в случае если в первоначальной стоимости объекта основных средств учтена величина оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации этого объекта и восстановлению окружающей среды, то изменение этой величины увеличивает или уменьшает первоначальную стоимость объекта основных средств.

Пункт 4 Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 определяет оценочное обязательство как обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. Таким же образом определяют оценочные обязательства пункты 7 и 10 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Переменная часть вознаграждения по премированию подрядчиков с точки зрения заказчика обладает указанными признаками. Вместе с тем эта часть не является самостоятельным обязательством, так как обязанность по её уплате обусловлена обязанностью по уплате основной части вознаграждения.

Согласно подпункту «а» пункта 5 ПБУ 8/2010 одним из обязательных условий, соблюдение которого необходимо для признания оценочного обязательств, является существование у организации обязанности, явившейся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. Аналогичное условие содержится также в пункте 14 IAS 37. Обязанность по премированию подрядчика может быть признана существующей только если её рассматривать в совокупности с обязанностью по уплате основной части вознаграждения. В противном случае следовал бы вывод о необоснованности признания обязательства.

В пункте 11 IAS 37 в этой связи содержится понятие «начисленные обязательства», в оценке которых согласно подпункту (b) тоже может присутствовать неопределенность, которая, «как правило, значительно меньше, чем в отношении оценочных обязательств». При этом указанный подпункт прямо относит обязательства оплатить товары или услуги, которые были приняты или поставлены, но не оплачены, счета по которым не выставлены или которые официально не согласованы с поставщиком, к начисленным обязательствам и говорит об их представлении как части торговой и прочей кредиторской задолженности. ПБУ 8/2010 в отличие от IAS 37 не разделяет понятия начисленных обязательств и оценочных обязательств. И те, и другие обозначаются в ПБУ 8/2010 как оценочные. При этом в сферу ПБУ 8/2010 попадают в том числе оценочные обязательства, к которым не применяется IAS 37 (например, обязательства по оплате труда, включая отпускные, которые IAS 37 тоже прямо называет «начисленными обязательствами»).

Так или иначе, ни ПБУ 8/2010, ни IAS 37 не содержат положений, из которых следовала бы необходимость обособления части обязательства на том основании, что в ее оценке или сроке исполнения существует неопределенность. Кроме того, статьи бухгалтерского баланса классифицируются по их характеру, а не по критерию наличия/отсутствия неопределенностей в сумме и (или) сроке погашения. В этой связи разделение кредиторской задолженности перед подрядчиком между разными статьями бухгалтерского баланса способно ввести пользователя отчетности в заблуждение. Имеющаяся неопределенность в оценке обязательства требует в бухгалтерской отчетности (при существенности) соответствующих пояснений, но не является основанием для переклассификации кредиторской задолженности заказчика перед подрядчиком в другой вид обязательств.