

# РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО ЭНЕРГОСЕРВИСНЫМ ДОГОВОРАМ

**Васильева Нарыйа Прокопьевна**

Северо-Восточный федеральный университет  
им. М.К. Аммосова, г. Якутск  
narvasilieva97@gmail.com

**Иванова Айталина Николаевна**

К.э.н., доцент, Северо-Восточный федеральный  
университет им.М.К. Аммосова, г. Якутск  
iaita@mail.ru

## DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING METHODOLOGY OF OPERATIONS UNDER ENERGY SERVICE AGREEMENTS

**N. Vasilieva  
A. Ivanova**

*Summary:* This article discusses the methodology of accounting for operations under energy service contracts. Today, energy conservation is considered one of the main factors in increasing the efficiency of the Russian economy as a whole. The energy saving policy in Russia has taken up a wide scope of application of the energy service contract, since it allows qualifying as a specified contract an agreement that contains any set of operations and services aimed at energy saving and increasing the energy efficiency of energy consumption. Energy service contracts have firmly taken their place in the financial and economic activities of state and municipal institutions, however, the specifics of accounting (budget) accounting for their implementation are not fully disclosed. In Russian practice, there is practically no methodology for reflecting energy service contracts in accounting. In our opinion, the development of a regulatory document regulating accounting for energy service contracts can contribute to the development of the energy service market as a whole. Before undertaking global reforms in the field of energy service activities, it is necessary to study international financial reporting standards in terms of energy service contracts. A comparative analysis of the elements of financial statements in accordance with IFRS and RAS showed how different the methods of reflecting energy service contracts in accounting can be.

*Keywords:* energy service agreement; Accounting; reflection in reporting; IFRS; RAS.

*Аннотация:* В данной статье рассмотрена методика бухгалтерского учета операций по энергосервисным договорам. На сегодняшний день энергосбережение считается одним из основных факторов повышения эффективности российской экономики в целом. Энергосберегающая политика в России заняла широкую сферу применения энергосервисного контракта, так как позволяет квалифицировать в качестве указанного контракта соглашение, которое содержит любой набор операций и услуг, направленных на энергосбережение и повышение энергетической эффективности потребления энергоресурсов. Энергосервисные контракты прочно заняли свое место в финансово-хозяйственной деятельности государственных и муниципальных учреждений, однако особенности бухгалтерского (бюджетного) учета их исполнения раскрыты не в полной мере. В российской практике практически отсутствует методика отражения энергосервисных контрактов в бухгалтерском учете. На наш взгляд, разработка нормативно-правового документа, регламентирующий учет по энергосервисным контрактам, может способствовать развитию энергосервисного рынка в целом. Прежде, чем проводить глобальные реформы в области энергосервисной деятельности, необходимо изучить международные стандарты финансовой отчетности в части энергосервисных договоров. Проведенный сравнительный анализ элементов финансовой отчетности в соответствии с МСФО и РСБУ показал, насколько разными могут быть методы отражения энергосервисных договоров в учете.

*Ключевые слова:* энергосервисный договор; бухгалтерский учет; отражение в отчетности; МСФО; РСБУ.

### Введение

Современное состояние российской экономики характеризуется высокой энергоёмкостью, соответственно энергосбережение является ключевым признаком повышения энергетической эффективности потребления энергоресурсов российской экономики. Однако ограничения бухгалтерского и налогового учетов, а также его риски могут препятствовать развитию энергосервисного рынка. На наш взгляд, необходимо обратиться к опыту зарубежных стран, где развит институт энергосервиса, изучить его и сравнить с методом бухгалтерского учета операций по энергосервисным контрактам. Только после анализа можно выбрать правильную политику в отношении учета по энергосервис-

ным договорам.

Цель: в статье приведен метод бухгалтерского учета операций по энергосервисным договорам с целью отражения особенности учета в энергосервисных компаниях.

Материал и методы: для исследования использовались общедоступные сведения об отражении операций по энергосервисным контрактам в бухгалтерском учете в соответствии с РСБУ и МСФО. Методологической основой исследования являлись такие методы, как общенаучные методы, методы сравнения, индукции, дедукции и другие.

**Результаты исследования и их обсуждение**

Энергосервисный контракт является новым типом гражданско-правовых договоров, который направлен на внедрение энергосберегающих технологий. В рамках данного договора выполняется полный комплекс мероприятий по энергосбережению ресурсов за счет средств энергосервисной компании [13].

Согласно положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций расходы, связанные с сооружением объектов, учитываются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» независимо от целей строительства. Полученные денежные средства от заказчика отражаются по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [5].

Порядок списания расходов зависит от целей строительства:

- если энергосервисная компания финансирует собственные капитальные вложения на сооружение объекта, то после получения разрешения на его ввод в эксплуатацию, актив зачисляется в состав основных средств. Расходы на строительство формируют первоначальную стоимость объекта и «закрываются» следующим образом:

Дебет счета 01 «Основные средства»

- Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»
- если энергосервисная компания строит объект для последующей продажи, то после регистрации права собственности расходы на его сооружение учитываются в дебет счета 43 «Готовая продукция», где формируется балансовая стоимость объ-

екта предназначенного для продажи [8].

Расходы, непосредственно связанные выполнением энергосберегающих мероприятий, отражаются на балансовом счете 20 «Основное производство» по объектам затрат и представляют собой остаток незавершенного производства.

В период эксплуатации оборудования на объекте заказчика затраты, учтенные на балансовом счете 20 «Основное производство» списываются в расходы согласно принятой учетной политике, в основном в дебет счета 90 «Продажи». Затраты на поддержание и обслуживание системы энергосбережения в течение срока действия договора признаются в составе затрат на производство по мере возникновения и списываются в расходы того отчетного периода, в котором осуществлены.

По окончании срока действия договора затраты, связанные с исполнением энергосервисного договора, полностью списываются в расходы энергосервисной компании, а оборудование передается заказчику по нулевой стоимости с составлением акта приема-передачи.

Ведение бухгалтерского учета выручки и прочих доходов осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации», расходы признаются с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в те-

Таблица 1.

Типовые бухгалтерские проводки по учету операций у энергосервисной компании при строительстве подрядным способом

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Отражены затраты на строительство при выполнении работ подрядчиком	08	60
Учены суммы предъявленного подрядчиками НДС	19	60
Отражены расходы энергосервисной компании на оказание услуг	20	10, 70, 69, 02, 60 и пр.
Получены средства по договорам от заказчика	51	62, 76
Списана за стоимость строительства	62, 76	08
Списаны суммы НДС по строительству	62, 76	19
Учтена как дополнительная выручка от реализации услуг положительная разница между средствами, полученными от заказчика, и фактическими затратами на строительство при наличии соответствующего условия в договоре	62, 76	90-1
Начислен НДС с дополнительной выручки	90-3	68
Списана отрицательная разница между средствами, полученными от заказчика, и фактическими затратами на строительство без учета для целей налогообложения	91-2	62, 76
Списаны расходы на оказание услуг дольщикам (инвесторам)	90-2	20

чение нескольких отчетных периодов [4].

Затраты, направленные на исполнение энергосервисного договора, учитываются для целей налогообложения прибыли организаций в порядке, установленном гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Согласно Федеральному закону от 23.11.2009 №261-ФЗ "Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" право собственности на оборудование, установленное заказчику, а также на материальные ценности, использованные при выполнении договора, переходит к заказчику после завершения договора в зависимости от способа балансовой принадлежности [2]:

- неотделимые энергоэффективные улучшения основных средств Заказчика: в собственности и на балансе Заказчика. При модернизации основных средств формируются неотделимые улучшения, которые увеличивают балансовую стоимость имущества Заказчика. ЭСКО при финансировании проекта списывает расходы в момент окончания инвестиционной фазы. Заказчик также списывает расходы в момент окончания инвестиционной фазы.
- отделимые улучшения (создание для Заказчика новых энергоэффективных основных средств): находятся в собственности и на балансе ЭСКО. Налог на имущество компенсируется экономией по договору (ЭСКО - налогоплательщик). В соответствии с РСБУ у Заказчика не происходит увеличение долговых обязательств по балансу, имущество числится на забалансовом счете.
- отделимые улучшения (создание для Заказчика новых энергоэффективных основных средств): в собственности и на балансе Заказчика. По завершению инвестиционной фазы ЭСКО передает в собственность и на баланс Заказчика оборудование, которое было создано на основе договора залога в пользу энергосервисной компании.
- если заказчик арендует модернизируемое оборудование, то возможна реализация контракта в формате неотделимых улучшений, либо создания новых основных средств, замещающих арендуемые Заказчиком объекты.

Наиболее оптимальным способом балансовой принадлежности считается, когда имущества числится на балансе энергосервисной компании. С точки зрения налогового учета отношения будут структурироваться по аналогии с лизингом (финансовой арендой) и имеют соответствующие им налоговые преимущества. Так после завершения стадии создания объекта энергосервисная компания передает указанные объекты в пользование Заказчику. Законодательством при этом не установлены

какие-либо запреты в отношении передачи в пользование объектов. Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» Заказчик вправе учитывать в расходах уплачиваемые по договору платежи за право пользования имуществом. Выкупная стоимость имущества формирует у Заказчика первоначальную стоимость объекта [9].

В соответствии со ст. 256 - 259.3 НК РФ стоимость установленного оборудования в организации Заказчика, который признается амортизируемым в соответствии с указанными критериями, включается в расходы через механизм амортизации.

Согласно п. 1 ст. 272 НК РФ расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений гл. 25 НК РФ, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений ст. ст. 318 - 320 НК РФ.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно [1].

В случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Таким образом, учитывая, что энергосервисным договором предусмотрено получение доходов в течение длительного периода, в случае если указанным договором не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), налогоплательщик самостоятельно распределяет расходы, связанные с выполнением договора, в налоговом учете с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Для обобщения информации о доходах, связанных с обычными видами деятельности, применяется субсчет 90.01 «Выручка» к счету 90 «Продажи».

К доходам от обычных видов деятельности могут относиться:

- выручка от экономии энергетических ресурсов (тепловой энергии, холодного и горячего водоснабжения, водоотведения на централизованные системы канализации);
- выручка от реализации энергосберегающих мероприятий.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, согласно подписанным актам универсального передаточного документа оказанных услуг, отгруженной продукции, товаров и прочего имущества.

Операции по энергосервисным договорам, которые заключаются между энергосервисной компанией и заказчиками, отражаются следующим образом:

- Выручка от экономии энергетических ресурсов отражается по кредиту субсчета 90.01 «Выручка» к счету 90 «Продажи» в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на основании универсального передаточного акта об оказании услуг, направленных на энергосбережение энергоресурсов, подписанного заказчиком. Акты об определении экономии энергоресурсов являются промежуточными документами для последующего подписания универсального передаточного акта об оказании услуг, направленных на энергосбережение энергоресурсов.

Поступление платы по энергосервисному договору отражается записью по дебету счетов учета денежных средств и кредиту субсчета 62.1 «Расчеты с покупателями и заказчиками за выполненные работы и услуги» счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

- По мере готовности работ, услуг затраты по выполнению энергосервисных мероприятий списываются в дебет субсчета 90.2 «Себестоимость продаж» счета 90 «Продажи» в корреспонденции со счетами учета затрат (20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы») и одновременно отражается сумма непредъявленных к возмещению затрат до достижения экономии платы за коммунальные услуги по дебету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на основании универсального передаточного акта, подписанного заказчиком и кредиту субсчета 90.1 «Выручка» счета 90 «Продажи». Начисление НДС с выручки от реализации работ, услуг по энергосервисному договору отражается записью по дебету субсчета 90.3 «НДС» счета 90 «Продажи» и кредиту субсчета 68.2 «НДС» счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

Оплата выполненных работ производится на основании представленных ЭСКО и подписанных сторонами товарной накладной по форме ТОРГ-12, акта о приемке выполненных работ формы КС-2, справки о стоимости выполненных работ и затрат формы КС-3, счетов-фактур и выставленного в адрес заказчика счета [1].

Таким образом, налогоплательщик вправе учитывать доходы в виде оплаты по указанному энергосервисному контракту в тех отчетных (налоговых) периодах, в которых они имели место в соответствии с условиями до-

говора, то есть исходя из причитающихся к получению в отчетном (налоговом) периоде сумм оплаты, с учетом достигнутого уровня экономии энергетических ресурсов [10].

В Европе и США энергосервисная деятельность успешно функционирует на протяжении многих лет, где четко установлена нормативно-правовая база, а также определены огромные финансовые возможности в отрасли энергосервиса. Для надлежащего раскрытия метода бухгалтерского учета операций по энергосервисным договорам сравним его с особенностями отражения элементов финансовой отчетности, признаваемых на протяжении всего срока действия договора согласно с МСФО.

Учет операций по энергосервисным договорам по МСФО более достоверно представляет финансовое положение и движение денежных средств энергосервисной компании, поскольку позволяет равномерно признать все расходы, связанные с исполнением договора в их непосредственной связи с получаемыми доходами. Отражение в отчетности отложенной выручки по договору позволяет пользователям отчетности (в особенности инвесторам) оценить величину доходов, которые компания получит в рамках действующих договоров. Применение данного метода позволяет отразить в составе финансового дохода только реальное изменение справедливой стоимости дебиторской задолженности, определенное фактором времени [11].

### Заключение

Таким образом, методика бухгалтерского учета операций по энергосервисным договорам регламентируется следующими нормативными документами:

- ПБУ 9/99 «Доходы организации»;
- ПБУ 10/99 «Расходы организации»;
- Налоговый кодекс Российской Федерации.

В соответствии с которыми учет расходов непосредственно связанных с выполнением работ, оказанием услуг, ведется на балансовом счете 20 «Основное производство» по объектам в разрезе статей затрат и представляют собой остаток незавершенного производства. Затраты, учтенные на балансовом счете 20 «Основное производство» списываются в дебет счета 90 «Продажи».

Выручка от экономии энергетических ресурсов отражается по кредиту субсчета 90.01 «Выручка» к счету 90 «Продажи» в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на основании универсального передаточного акта об оказании услуг, направленных на энергосбережение энергоресурсов, подписанного заказчиком. Доходы учитываются в виде оплаты по указанному энергосервисному контракту в тех отчетных (налоговых) периодах, в которых они име-

Сравнение элементов финансовой отчетности в соответствии с МСФО и РСБУ

Критерий	МСФО	РСБУ
А	2	3
Стандарты учета	КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг» МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» МСФО (IAS) 18 «Выручка» Принципы подготовки и составления финансовой отчетности.	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» ПБУ 6/01 «Учет основных средств» ПБУ 9/99 «Доходы организации» ПБУ 10/99 «Расходы организации»
Активы	Позволяет выделять краткосрочную часть расходов будущих периодов, его применение благоприятно влияет на показатели ликвидности баланса. после передачи созданных объектов заказчику энергосервисная компания признает дебиторскую задолженность в дисконтированной величине будущих поступлений. позволяет пользователям отчетности получить представление о сумме будущих поступлений по договору в краткосрочной и долгосрочной перспективе, что благоприятно сказывается на выводах о финансовой устойчивости энергосервисной компании.	Долгосрочная дебиторская задолженность отсутствует, а краткосрочная дебиторская задолженность возникает только после согласования сторонами размера очередного платежа по результатам оценки эффекта от энергосервисных мероприятий за расчетный период.
Обязательства	Передачи созданных объектов Заказчику энергосервисная компания признает отложенную выручку в дисконтированной величине будущих поступлений. дает представление пользователям отчетности о будущих доходах энергосервисной компании	Отсутствует понятие отложенной выручки.
<b>Финансовые результаты</b>		
Структура доходов	Позволяет определить реальный финансовый результат по договору (выручка минус расходы) в рамках операционной деятельности и финансовый доход, обусловленный инвестиционным характером договора и изменением стоимости денежных средств во времени (доход в виде процентов).	Не позволяет учесть указанные факторы, влияющие на величину дохода, т.к. в соответствии с РСБУ доходы по договору представлены только выручкой, а процентные доходы отсутствуют.
Расходы по договору, признаваемые в течение срока действия договора	Расходы отчетного периода представлены как часть признанных расходов будущих периодов	Расходы отчетного периода формируются из сумм амортизационных отчислений за период и сумм расходов будущих периодов, признаваемых в отчетном периоде

ли место в соответствии с условиями договора, то есть исходя из причитающихся к получению в отчетном (налоговом) периоде сумм оплаты, с учетом достигнутого уровня экономии энергетических ресурсов.

### Вывод

Таким образом, метод бухгалтерского учета операций по энергосервисным договорам в соответствии с российскими стандартами имеет стабильный характер, однако имеет некоторые недостатки. Порядок учета хозяйственных операций по энергосервисным контрактам согласно РСБУ и МСФО практически аналогичны, хотя российские стандарты не позволяют отразить величину будущих выгод компании от исполнения договора, а также не учитывает фактор времени, возникающий при длительной отсрочке поступлений, так как процентные

доходы отсутствуют. Следовательно, целесообразным является использование энергосервисными компаниями МСФО для отражения энергосервисных договоров, поскольку подход МСФО более подробно раскрывает информацию о финансовом положении и движении денежных средств энергосервисной компании.

### Благодарности

Выражаем огромную благодарность авторам научных исследований в области бухгалтерского учета операций по энергосервисным контрактам, в частности, Зыбкову С.В., бухгалтерскому методологическому центру и ГФК РЕКА, за их существенный вклад в развитие метода бухгалтерского учета операций по энергосервисным договорам.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 29.05.2019) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/#dst0](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/#dst0) (дата обращения 30.10.2020)
2. Федерального закона от 23.11.2009 г. №261-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_93978/e002fd37589384d628d06254534097b171eb644d/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_93978/e002fd37589384d628d06254534097b171eb644d/) (дата обращения 07.06.2020)
3. Приказ Минфина России от 06.05.1999 №32н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/Cons\\_doc\\_LAW\\_6208/](http://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_6208/) (дата обращения 05.06.2020)
4. Приказ Минфина России от 06.05.1999 №33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12508/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/) (дата обращения 05.06.2020)
5. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. Минфином РФ 30.12.1993 № 160) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_3053/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3053/) (дата обращения 25.11.2020)
6. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 "Концессионные соглашения на предоставление услуг" (ред. от 26.08.2015) (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_124394/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124394/) (дата обращения 26.11.2020)
7. "Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 "Выручка" (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193592/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193592/) (дата обращения 26.11.2020)
8. Бухгалтерский учет в энергосервисе [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://sites.google.com/site/schetovod/Home/buhgalterskij-ucet> (дата обращения 10.10.2020)
9. Зубков С.В. Энергосервисный контракт, как механизм повышения энергетической эффективности // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2015. № 12 [Электронный ресурс]. URL: <http://ekonomika.snauka.ru/2015/12/10378> (дата обращения: 18.10.2020)
10. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 28 декабря 2011 г. N 03-03-06/1/851 О налогообложении прибыли организации при реализации энергосервисного договора [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70014368/> (дата обращения 30.10.2019)
11. Практика построения учета по стандартам МСФО для энергосервисных компаний [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://cfoservices.ru/data/ГПБ-Энергоэффект.pdf> (дата обращения 30.10.2019)
12. Рекомендация Р-Х/2020-КпР «Учет затрат по энергосервисным договорам у исполнителя» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://bmcenter.ru/Files/R\\_KpR\\_Energoberegeniye](http://bmcenter.ru/Files/R_KpR_Energoberegeniye) (дата обращения 16.06.2020)
13. Энергосервисный контракт [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://www.svet-grp.ru/informacziya/energoserwisnyj-kontrakt.html> (дата обращения 10.10.2020)

© Васильева Нарыйа Прокопьевна (narvasilieva97@gmail.com), Иванова Айталига Николаевна (iaita@mail.ru).

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»