

pISSN 2073–5081  
eISSN 2311–9381

Финансовый учет

## ПРОБЛЕМЫ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ ПО МЕРЕ ГОТОВНОСТИ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ КОНТРАКТОВ ПО НИОКР НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОПК

Любовь Александровна ЧАЙКОВСКАЯ<sup>a,\*</sup>,  
Нажмудин Сулейманович СУЛЕЙМАНОВ<sup>b</sup>

<sup>a</sup> доктор экономических наук, профессор,  
профессор базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита  
Главного контрольного управления г. Москвы,  
Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова (РЭУ им. Г.В. Плеханова),  
Москва, Российская Федерация  
chaik4@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-1292-402X>  
SPIN-код: 8739-3835

<sup>b</sup> аспирант,  
Научно-образовательный центр воздушно-космической обороны «Алмаз – Антей»  
им. академика В.П. Ефремова (НОЦ ВКО «Алмаз – Антей»),  
Москва, Российская Федерация  
n.suleymanov@almaz-antey.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: отсутствует

\* Ответственный автор

### История статьи:

Рег. № 118/2023  
Получена 06.04.2023  
Получена в  
доработанном виде  
04.05.2023  
Одобрена 05.05.2023  
Доступна онлайн  
16.05.2023

Специальность 5.2.3

УДК 657

JEL: M41, M49

### Ключевые слова:

длительный цикл,  
выручка по мере  
готовности, доходы,  
финансовый  
результат, НИОКР,  
МСФО

### Аннотация

**Цели.** Рассмотреть проблемы, возникающие при применении метода признания выручки по мере готовности на предприятиях оборонно-промышленного комплекса, выполняющих НИОКР по контрактам с длительным циклом выполнения работ.

**Методология.** Используются методы анализа, синтеза, сопоставления и логического исследования на основе креативно-информационного подхода.

**Результаты.** Исследованы и проанализированы проблемы, возникающие при применении метода признания выручки по мере готовности при выполнении НИОКР по контрактам с длительным циклом выполнения работ. Рассмотрены различные способы определения готовности работ по НИОКР для целей признания выручки по мере готовности и выявлены проблемы, возникающие при применении указанных способов.

**Выводы.** Очевидно, что в условиях применения новых Федеральных стандартов бухгалтерского учета, в частности, ФСБУ 5/2019 «Запасы», предусматривающего обязательное применение метода «директ-костинг», организациям необходимо переходить на метод признания выручки по мере готовности. Указанный переход позволит организациям: повысить достоверность представляемой бухгалтерской (финансовой) отчетности за счет более полного применения принципа начисления; повысить качество анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности

организаций, необходимого для принятия управленческих решений; существенно упростить формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности по правилам МСФО за счет сокращения разниц в учете; также он позволит пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности принимать более обоснованные экономические решения.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

**Для цитирования:** Чайковская Л.А., Сулейманов Н.С. Проблемы признания выручки по мере готовности при выполнении контрактов по НИОКР на предприятиях ОПК // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 5. – С. 522 – 539. <https://doi.org/10.24891/ia.26.5.522>

## Введение

Вопросы применения новых Федеральных стандартов бухгалтерского учета являются достаточно популярными темами научных исследований и научных дискуссий. Среди этих дискуссий, на наш взгляд, особое место занимают вопросы признания выручки по контрактам с длительным циклом выполнения работ по НИОКР ввиду сложности выполнения таких работ, отсутствия возможности достоверно рассчитать себестоимость работ по НИОКР, длительности выполнения самих работ, трудности определения процента завершенности или готовности работ.

В научном сообществе немалое количество работ посвящено вопросам учета финансовых результатов по российским и международным стандартам: порядка признания выручки по контрактам с длительным циклом изготовления продукции [1–4], порядка признания выручки по договорам строительного подряда [5].

В соответствии со ст. 20 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402–ФЗ одним из основных принципов регулирования бухгалтерского учета в России является применение МСФО как основы для разработки федеральных и отраслевых стандартов<sup>1</sup>. Разработка новых федеральных стандартов учета, отвечающих требованиям Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России<sup>2</sup> и МСФО, осуществляется в соответствии с Программой разработки федеральных

<sup>1</sup> О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402–ФЗ, п. 4, ст. 20.  
URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document/?id\\_4=15014-federalnyi\\_zakon\\_ot\\_06.12.2011\\_\\_402-fz\\_o\\_bukhgalterskom\\_uchete](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=15014-federalnyi_zakon_ot_06.12.2011__402-fz_o_bukhgalterskom_uchete)

<sup>2</sup> Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997.  
URL: <https://docs.cntd.ru/document/901702315>

стандартов бухгалтерского учета, утверждаемой Министерством финансов Российской Федерации<sup>3</sup>.

Однако отсутствие соответствующей теории, единой методологии и комплексного исследования необходимой последовательности разработки новых стандартов учета на основе МСФО и анализ влияния этой последовательности на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций привело к тому, что утверждение Министерством финансов РФ российских ФСБУ происходит фактически по мере их готовности.

О существующей проблеме утверждения ФСБУ по мере их готовности говорит и тот факт, что утверждение запланированных Программой стандартов регулярно переносится, практически ежегодно меняется сама Программа и сроки ее исполнения. Ситуация осложняется еще и тем, что разработка проектов ФСБУ распределена между несколькими субъектами негосударственного регулирования бухгалтерского учета, таких как Фонд «НРБУ «БМЦ», НП «ИПБ России» и Минфином России, которые достаточно сложно взаимодействуют между собой.

Научно-производственные предприятия являются как двигателем научно-технического развития страны, так и практической базой для внедрения достижений научных учреждений различного уровня. Поэтому повышение эффективности работы высокотехнологичных предприятий является одним из приоритетных направлений развития национальной экономики России [6].

Финансовая стабильность и стабильное развитие России напрямую связаны с оборонно-промышленным комплексом (ОПК), который является одним из самых высокотехнологичных сегментов российской экономики. Его продукция призвана выполнять важную задачу по обеспечению обороны и безопасности нашей страны. Промышленные предприятия оборонно-промышленного комплекса России вносят значительный вклад во внедрение инновационных разработок и генерируют положительные качественные преобразования в различных отраслях экономики [7].

Далее раскрываются основные проблемы, существующие в области НИОКР на предприятиях ОПК, которые обусловлены несовершенством законодательной базы.

---

<sup>3</sup> Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022–2026 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. № 83н: приказ Минфина России от 22.02.2022 № 23н.  
URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403648424/>

В конце 2019 г. приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н утвержден новый ФСБУ 5/2019 «Запасы»<sup>4</sup>, который заменил действовавший ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [8, 9].

Новый стандарт обогащает концептуальную основу, добавляет новые статьи расходов как текущих, так и будущих, которые могут быть отнесены к первоначальной стоимости запасов из-за прибыльного характера запасов как активов [10]. Кроме того, обязательный к применению с 2021 г. ФСБУ 5/2019 «Запасы» не просто обновил уже существующие правила бухгалтерского учета запасов, но и ввел в российский учет новые понятия, объекты и регламентации по их учету, а также установил правила оценки запасов и их обесценения, установил единственно возможный для организаций порядок списания управленческих расходов на финансовый результат по методу «директ-костинг», фактически введя правила и подходы, аналогичные МСФО.

В частности, предусмотренный ФСБУ 5/2019 «Запасы» способ списания управленческих расходов на финансовый результат непосредственно в периоде их возникновения привел к тому, что на предприятиях ОПК, а в особенности в организациях, выполняющих НИОКР по длительным контрактам (от 2 до 5 лет и более), фактически существенно ухудшились финансовые показатели в бухгалтерской (финансовой) отчетности в периоде выполнения работ по таким контрактам, что в свою очередь привело к ухудшению финансовых коэффициентов, рассчитываемых при проведении анализа финансово-хозяйственной деятельности.

Фактически сложилась ситуация, когда при выполнении НИОКР по длительным контрактам существенная часть расходов в виде управленческих расходов, которые ранее распределялись непосредственно на себестоимость продукции (работ по НИОКР), сейчас формирует финансовый результат периода без их привязки к выручке от реализации работ, при выполнении которой понесены данные расходы. Сложившийся временной разрыв в признании управленческих расходов в одном отчетном периоде и выручки от реализации работ в другом отчетном периоде приводит к существенному временному искажению результатов финансово-хозяйственной деятельности организации, при этом осложняет и искажает финансовый анализ такой отчетности.

---

<sup>4</sup> Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...»): приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н.  
URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_348523/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/)

Учитывая тот факт, что учетная информация, содержащаяся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, используется для подготовки и принятия обоснованных (эффективных) управленческих и экономических решений как руководством экономического субъекта, так и другими внешними и внутренними заинтересованными пользователями отчетности, становится очевидным, какое существенное влияние на принятие решений пользователями отчетности, в том числе банками при принятии решений о кредитовании данных организаций, может оказать такая «искаженная во времени» учетная информация, содержащаяся в отчетности.

Данная проблема может оказать непосредственное влияние на решения, принимаемые руководством и акционерами (участниками) организаций, в том числе при планировании инвестиционной и ценовой политики, маржинального анализа, бюджетировании, распределении прибыли и т.д.

Таким образом, проблема некорректного формирования результатов финансово-хозяйственной деятельности организации при выполнении длительных контрактов по НИОКР имеет важное значение для принятия экономических решений в ходе управления хозяйствующим субъектом.

Порядок признания выручки на предприятиях ОПК регламентируется действующим в настоящее время Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации»<sup>5</sup>. В соответствии с пп. 4, 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручкой от основной деятельности на предприятиях ОПК признаются следующие виды поступлений (*рис. 1*).

Выручка учитывается в учете в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) дебиторской задолженности. Эта величина определяется исходя из цены, установленной договором, с учетом всех предоставленных согласно договору скидок (накидок) независимо от формы их предоставления (пп. 6, 6.1, 6.5 ПБУ 9/99).

Выручка в бухгалтерском учете предприятий ОПК признается при выполнении следующих условий (*рис. 2*).

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из этих условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка (абз. 7 п. 12 ПБУ 9/99).

<sup>5</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 27.11.2020).  
URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_6208/1f46b0f67e50a18030cbc85dd5e34849b2bf2449/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/1f46b0f67e50a18030cbc85dd5e34849b2bf2449/)

Согласно п. 13 ПБУ 9/99 «Доходы организации» 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, если возможно определить готовность работы, услуги, продукции.

На наш взгляд, проблема признания выручки по мере готовности, как это предусмотрено п. 13 ПБУ 9/99, возникла в связи с тем, что в настоящее время в российской учетной практике имеется ряд нерешенных проблем, а именно:

- до настоящего времени не утвержден стандарт, регулирующий признание выручки аналогично правилам МСФО<sup>6</sup>, что в условиях применения ФСБУ 5/2019 «Запасы» приводит к указанным проблемам;
- в настоящее время способы определения готовности работы (услуги) с длительным циклом производства и порядок отражения в учете суммы выручки, признаваемой способом «по мере готовности», ПБУ 9/99 не установлен, также и другими действующими нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не установлены способы определения готовности работ (отличных от работ по договору строительного подряда), услуг, продукции с длительным циклом производства.

Данные выводы подтверждаются в учебниках известных авторов, например, в учебнике Л.И. Ворониной «Бухгалтерский финансовый учет: теория и практика»<sup>7</sup>.

Предлагаемый проект ФСБУ «Доходы», разработанный Некоммерческим партнерством «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России»<sup>8</sup>, также не решает проблемы определения степени готовности работ по НИОКР, так как предлагаемые варианты определения степени исполнения договора в соответствии с п. 29 ФСБУ «Доходы» не отражают в полной мере особенностей выполнения контрактов по НИОКР. Так,

---

<sup>6</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н (ред. от 04.06.2018).  
URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_201985/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_201985/)

<sup>7</sup> Воронина Л.И. Бухгалтерский финансовый учет: теория и практика: учебник. М.: ИНФРА-М, 2021. С. 342–343.

<sup>8</sup> Проект ФСБУ «Доходы»: разработан Некоммерческим партнерством «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России».  
URL: <https://www.ipbr.org/assets/documents/developments/fas-income/fas-income.project-2.pdf>

согласно п. 29 проекта ФСБУ «Доходы», организация обязана оценивать степень исполнения договора на каждую отчетную дату.

Для определения степени исполнения договора организация должна применять следующие способы (рис. 3).

Применение *первого* способа не представляется возможным для работ по НИОКР, так как передача доли отличимых товаров (услуг) в их общем объеме не будет отражать реальной ситуации.

Применение *второго* способа также вызывает множество вопросов, так как доля понесенных затрат на отчетную дату к общей величине ожидаемых затрат не может показать реального результата выполнения работ по НИОКР ввиду их высокой наукоемкости.

Другими словами, материальные затраты, понесенные при выполнении НИОКР, не всегда отражают степень готовности работ (исполнения договора), например, когда в начале исполнения контракта приобретены дорогостоящие материалы и комплектующие для изготовления опытного образца, а непосредственно сама работа по НИОКР проводится в последующие 3–5 лет.

Как указано в п. 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»<sup>9</sup>, 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 ПБУ 1/2008, использует последовательно следующие документы:

- 1) международные стандарты финансовой отчетности (в данном случае – Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»)<sup>10</sup>;

<sup>9</sup> Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету...»): приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/2d52707f5a4d5314b9e470a9bf59cb826ec848dd/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/2d52707f5a4d5314b9e470a9bf59cb826ec848dd/)

<sup>10</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н (ред. от 04.06.2018). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_201985/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_201985/)

- 2) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета.

В настоящее время предприятия ОПК, выполняющие контракты по НИОКР в рамках государственного оборонного заказа (далее – ГОЗ), как правило, признают выручку по завершении выполнения работы в целом, то есть по дате подписания акта выполненных работ, при этом возникают следующие проблемы, препятствующие или усложняющие применение метода признания выручки по мере готовности:

- наличие контрактов по фиксированным и ориентировочным ценам;
- длительный процесс согласования приемки продукции (работ, услуг) с привлечением военной приемки исполнителя и заказчика;
- длительный процесс сбора первичных учетных документов, включая документы от соисполнителей, необходимые для подтверждения ведения раздельного учета результатов выполнения контракта по ГОЗ;
- наличие нескольких этапов приемки работ, не связанных с признанием выручки (техническая приемка, приемка по качеству, приемка при проведении испытаний, окончательная приемка заказчиком);
- непринятие части затрат ВП, в результате чего фактически снижается стоимость контракта и ожидаемая выручка или уже признанная выручка, что в свою очередь влечет за собой необходимость корректировки, отраженной ранее выручки через статьи прочих доходов и расходов, а также корректировку расчетов с соисполнителями контракта;
- наличие убыточных контрактов, особенно это касается контрактов на выполнение длительных НИОКР;
- регулярный перенос сроков сдачи работ по контрактам на выполнение НИОКР, в связи с чем указанные контракты становятся убыточными;
- отсутствие научных исследований в области обоснования выбора наилучшего способа определения степени готовности или процента завершенности работ по НИОКР.

Эти и другие проблемы, возникающие у организаций ОПК на практике, а также отсутствие теоретических и организационно-методических положений или отраслевых стандартов по порядку учета признания

выручки в организациях ОПК существенно осложняют возможность применения предусмотренного п. 13 ПБУ 9/99 «Доходы организации» способа признания выручки от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции.

Аналогичные сложности вызывает попытка применения напрямую МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» без разработки надлежащего метода оценки степени готовности выполнения работ (услуг, изготовления продукции) с учетом того, что организация должна принимать во внимание характер товара (продукции) или услуги, которые она планирует реализовать покупателю, и изложенные проблемы, возникающие в организациях ОПК при признании выручки по контрактам, выполняемым в рамках ГОЗ на выполнение НИОКР.

В настоящее время российские ученые и авторы научно-практических книг и журналов не пришли к единому мнению о возможности и необходимости применения способа признания выручки по мере готовности на предприятиях, не связанных со строительной отраслью; встречаются как сторонники, так и противники данного способа.

Так, в книге «Строительство: бухгалтерский и налоговый учет» автор книги Э.С. Митюкова анализирует возможность применения способа признания выручки по мере готовности продукции (работ, услуг) на предприятиях, не осуществляющих строительную деятельность, и приходит к выводу, что такие предприятия могут отражать выручку лишь на дату подписания окончательного акта выполненных работ (услуг, приемки продукции), иначе нарушаются требования Инструкции по применению Плана счетов, в которой предусмотрено, что по дебету счета 46 учитывается стоимость оплаченных заказчиком законченных этапов работ, принятых в установленном порядке (исключение: применение ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда») [11, С. 78–79]. Также остается нерешенным вопрос отражения в учете сумм НДС с выручки, признанной по мере готовности; при неотражении в учете сумм НДС возникают расхождения по базе начисления НДС, при отражении в бухгалтерском балансе формируется дополнительная (будущая) кредиторская задолженность перед бюджетом по уплате НДС.

Противоположное мнение высказывает автор статьи «Финансовый результат: методология, учет, налоги» О.В. Агабекян, которая утверждает, что организации, имеющие длительный производственный цикл, могут признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания

услуг, продажи продукции: по мере готовности работы, услуги, продукции (если есть возможность определить готовность работы, услуги, продукции), при этом не приводится никакой методологии оценки готовности продукции (работ, услуг) [1, С. 8–10].

Аналогичное мнение высказано в статье О.Л. Харалгиной «Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета на 2021 год» под ред. А.В. Брызгалина, в которой предлагается установить в учетной политике организации, имеющей длительный цикл производства (выполнения работ, услуг), способ признания выручки в бухгалтерском учете по мере готовности, при этом предлагается организации самостоятельно разработать методику оценки готовности продукции (работ, услуг)<sup>11</sup>. Автор статьи признает и отмечает, что помимо проблемы с определением степени готовности продукции (работ, услуг) имеется и другая практическая проблема: «Практической проблемой в данном случае является определение длительного цикла производства, поскольку нормативных положений по данному вопросу не имеется. Представляется правильным сделать вывод о том, что предприятие вправе самостоятельно решить данную проблему, основываясь на оценочных категориях, а также используя результаты финансово-экономического анализа деятельности предприятия, соответствующие отраслевые методические рекомендации»<sup>12</sup>.

Однако в настоящее время отраслевые стандарты правил учета устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности (в банковской сфере, для страховых организаций, организаций агропромышленного комплекса и др.). Какие-либо отраслевые стандарты, утвержденные законодательными органами для предприятий промышленности, отсутствуют.

Не решен вопрос способа оценки готовности работ (услуг, продукции) и для целей налогового учета, а кроме того, как уже неоднократно говорилось в письмах Министерства финансов РФ, особенности признания доходов для целей налогообложения прибыли организаций применительно к длительным производственным циклам установлены главой 25 НК РФ только в отношении работ и услуг, и только при отсутствии этапов в договорах<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> Харалгина О.Л. Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета на 2021 год // *Налоги и финансовое право* (Тематический выпуск под ред. А.В. Брызгалина). 2021. № 3. С. 26.

<sup>12</sup> Там же. С. 90.

<sup>13</sup> О налоге на прибыль при реализации работ, услуг и продукции с длительным технологическим циклом: письмо Минфина России от 15.05.2020 № 03-03-06/1/38609 // *ЭЖ-Бухгалтер* (Бухгалтерское приложение). 2020. № 22.

URL: <https://www.eg-online.ru/document/regulatory/421516/>

Пунктом 2 ст. 271 НК РФ установлено, что по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом, в случае если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам)<sup>14</sup>.

Порядок налогового учета доходов от реализации также установлен ст. 316 НК РФ, согласно которой по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом, в случае если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

Таким образом, особенности признания доходов для целей налогообложения прибыли организаций применительно к длительным производственным циклам установлены гл. 25 НК РФ только в отношении работ и услуг.

Что касается дохода от реализации продукции (товаров), в том числе производство которых имеет длительный технологический цикл, то он признается полученным на дату реализации таких товаров, определяемой в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ, то есть на дату перехода права собственности на соответствующие товары (п. 3 ст. 271 НК РФ). При этом расходы в виде стоимости такой продукции, сформированной в соответствии со ст. 319 НК РФ, также включаются в налоговую базу по налогу на прибыль организаций на дату реализации соответствующей продукции.

В этой связи разработка для предприятий ОПК, выполняющих длительные контракты по НИОКР, методологической основы способа определения готовности работ, а также теоретических и организационно методических положений по признанию в учете выручки по выполнению работ по НИОКР, учитывающих специфику и особенности учетных и производственных процессов предприятий ОПК, представляется существенным и актуальным вопросом, решение которого, на наш взгляд,

<sup>14</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) (НК РФ ч. 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 14.07.2022). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/)

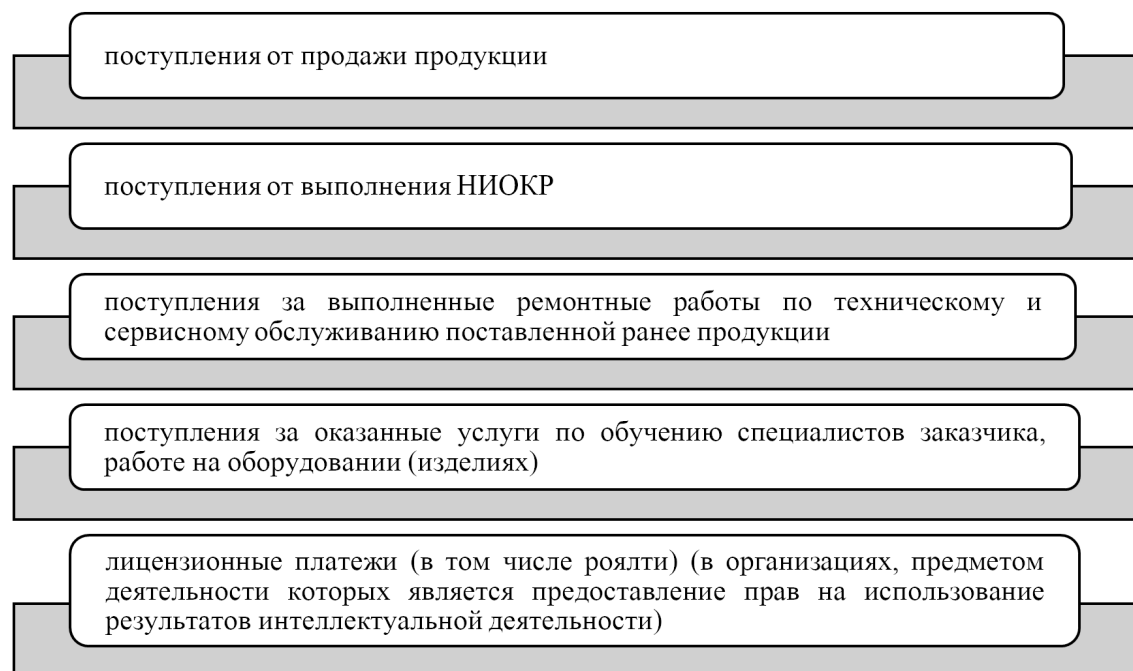
позволит реализовать в полной мере принцип начисления, повысит надежность и качество бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также качество принимаемых управленческих решений руководством и пользователями такой отчетности.

**Рисунок 1**

**Виды поступлений, которые признаются выручкой от основной деятельности на предприятиях ОПК**

**Figure 1**

**Types of income recognized as revenue from core activities at defense industry enterprises**



*Источник:* авторская разработка на основе ПБУ 9/99

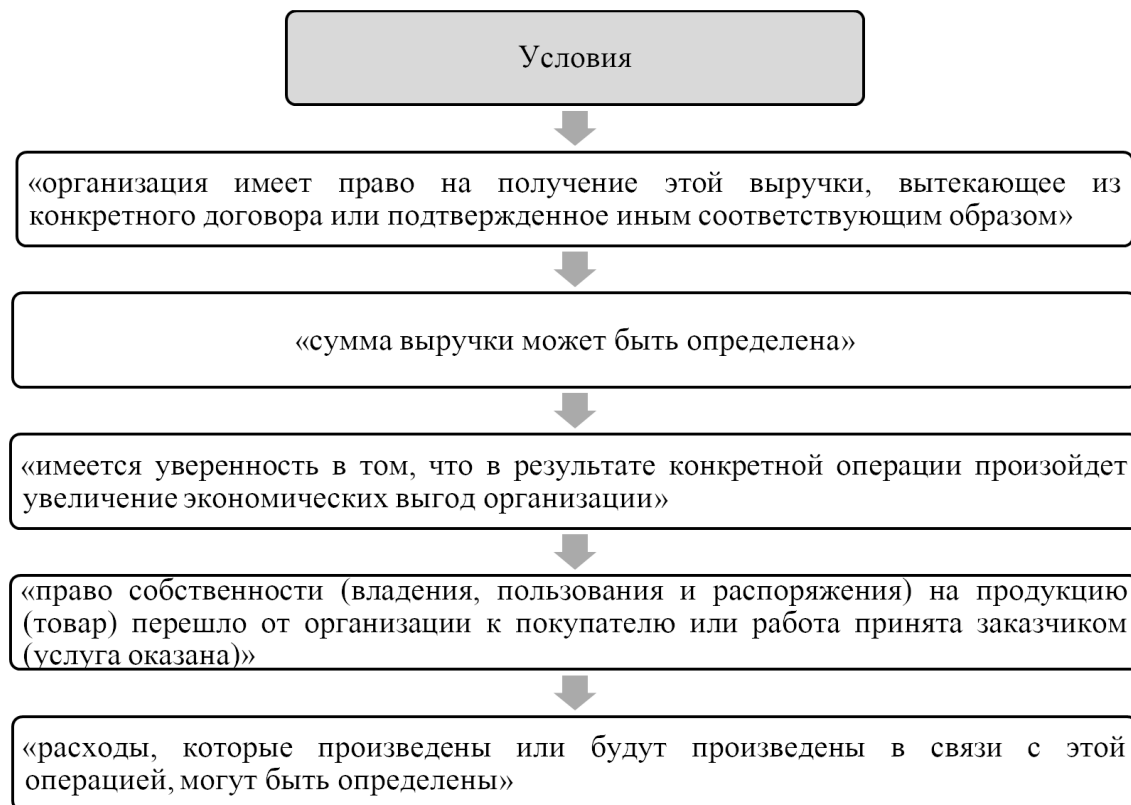
*Source:* Authoring, based on PBU 9/99

**Рисунок 2**

**Условия, при выполнении которых выручка признается в бухгалтерском учете предприятий ОПК**

**Figure 2**

**The conditions under which revenue is recognized in the accounting of defense enterprises**



*Источник:* авторская разработка на основе ПБУ 9/99

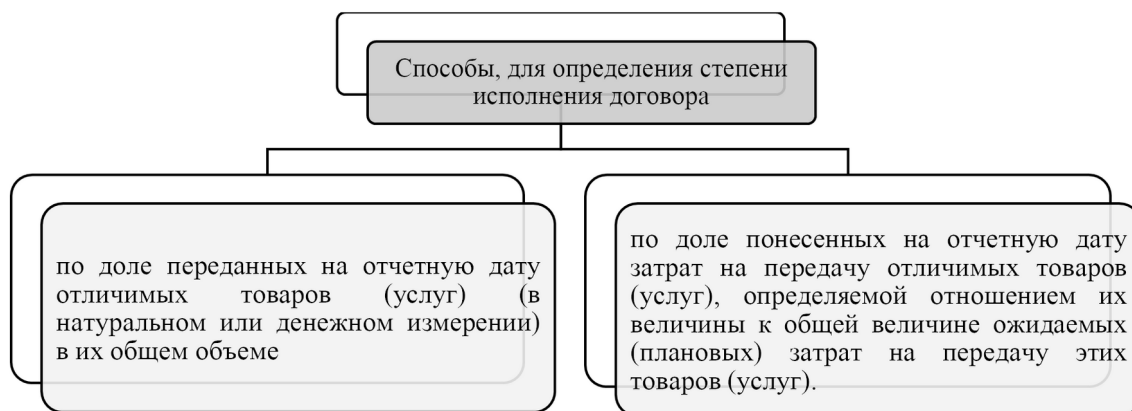
*Source:* Authoring, based on PBU 9/99

### Рисунок 3

#### Способы определения степени исполнения договора

Figure 3

#### Methods to determine the percentage of completion of the contract



Источник: авторская разработка на основе п. 29 проекта ФСБУ «Доходы»

Source: Authoring, based on FSBU – *Revenue*, para. 29

### Список литературы

1. Агабекян О.В. Финансовый результат: методология, учет, налоги // *Экономико-правовой бюллетень*. 2018. № 8. 160 с.  
URL: <https://www.eg-online.ru/product/epb/5829/>
2. Вахрушина М.А., Гетьман В.Г., Демина И.Д. и др. МСФО и федеральные стандарты бухгалтерского учета: системное развитие, проблемы взаимодействия: монография. М.: КноРус, 2019. 206 с.
3. Прядкина Е.А. Методические рекомендации по формированию показателей социальной отчетности научных организаций // *Международный бухгалтерский учет*. 2019. Т. 22. Вып. 6. С. 678–690.  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.6.678>
4. Крутякова Т.Л. Расходы в бухгалтерском и налоговом учете / Изд. 4-е, перераб. и доп. М.: АйСи Групп, 2023. 336 с.
5. Крутякова Т.Л. Учетная политика 2023: бухгалтерская и налоговая. М.: АйСи Групп, 2023. 320 с.
6. Larin S.N., Khrustalev O.E., Ermakova Ya.M. Russian Military-Industrial Complex: Development under Sanctions Restrictions. *Economics and Business: Theory and Practice*, 2021, no. 10-2, pp. 20–26.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/russian-military-industrial-complex-development-under-sanctions-restrictions>

7. *Хариева М.Н., Новрузова М.Р., Магомедов Р.Ф.* Порядок списания запасов в БУ по ФСБУ 5/2019 // *Экономика и социум*. 2022. № 3-2. С. 924–927. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/poryadok-spisaniya-zaparov-v-bu-po-fsbu-5-2019>
8. *Кузнецова Н.В., Дрофа М.А., Заремук А.А.* Нововведения в программе «1С:Бухгалтерия 8», связанные с вводом ФСБУ 5/2019 «Запасы» // *Вестник Академии знаний*. 2021. № 44(3). С. 151–156. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novovvedeniya-v-programme-1s-buhgalteriya-8-svyazannye-s-vvodom-fsbu-5-2019-zapasy>
9. *Городилов М.А.* ФСБУ 5/2019 «Запасы»: анализ концептуальных изменений // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 8. С. 844–863. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.8.844>
10. *Давыдова О.В.* НДС при выполнении НИОКР // *НДС: проблемы и решения*. 2021. № 2. С. 73–79.
11. *Митюкова Э.С.* Строительство: бухгалтерский и налоговый учет / Изд. 5-е, перераб. и доп. М.: АйСи Групп, 2021. 272 с.

### **Информация о конфликте интересов**

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073–5081  
eISSN 2311–9381

*Financial Accounting*

## R&D CONTRACT IMPLEMENTATION AT DEFENSE INDUSTRY ENTERPRISES: THE ISSUES OF INCOME RECOGNITION ACCORDING TO THE COST OF WORK AS AND WHEN COMPLETED

Lyubov' A. CHAIKOVSKAYA <sup>a,\*</sup>,  
Nazhmudin S. SULEIMANOV <sup>b</sup>

<sup>a</sup> Plekhanov Russian University of Economics (PRUE),  
Moscow, Russian Federation  
chaik4@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-1292-402X>

<sup>b</sup> Science and Education Center of Aerospace Defense "Almaz – Antey",  
Moscow, Russian Federation  
n.suleymanov@almaz-antey.ru  
ORCID: not available

\* Corresponding author

### Article history:

Article No. 118/2023  
Received 6 April 2023  
Received in revised  
form 4 May 2023  
Accepted 5 May 2023  
Available online  
16 May 2023

**JEL classification:**  
M41, M49

**Keywords:** long cycle,  
revenue, percentage-of-  
completion method,  
income, financial  
result, R&D, IFRS

### Abstract

**Objectives.** This article aims to consider the problems that arise when applying the percentage-of-completion method when recognizing revenue at the enterprises of the military-industrial complex that perform R&D under contracts with a long cycle of work.

**Methods.** For the study, we used analysis and synthesis, comparison, and research methods, based on logical grounds.

**Results.** The article contains an analysis of the problems that arise when applying the percentage-of-completion method of recognizing revenue when performing R&D under contracts with a long cycle of work. It shows the different ways to determine the completion of R&D activities for the purpose of recognizing revenue, and identifies problems that arise when applying these methods.

**Conclusions.** It is obvious, that in the context of the application of the new Federal Accounting Standards, in particular, FSBU 5/2019 – *Inventories*, which provides for the mandatory use of the *Direct Costing* (Direct Costs) method, organizations need to switch to the percentage-of-completion method when recognizing revenue. This method will help organizations improve the reliability of the submitted accounting (financial) statements and the quality of their analysis, and help the users make more informed economic decisions.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2023

**Please cite this article as:** Chaikovskaya L.A., Suleimanov N.S. R&D Contract Implementation at Defense Industry Enterprises: The Issues of Income Recognition According to the Cost of Work As and When Completed. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 5, pp. 522–539.  
<https://doi.org/10.24891/ia.26.5.522>

## References

1. Agabekyan O.V. [Financial result: a methodology, accounting, taxes]. *Ekonomiko-pravovoi byulleten'*, 2018, no. 8, 160 p. (In Russ.)  
URL: <https://www.eg-online.ru/product/epb/5829/>
2. Vakhrushina M.A., Get'man V.G., Demina I.D. et al. *MSFO i federal'nye standarty bukhgalterskogo ucheta: sistemnoe razvitie, problemy vzaimodeistviya: monografiya* [IFRS and Federal Accounting Standards: System development, interaction problems: a monograph]. Moscow, KnoRus Publ., 2019, 206 p.
3. Pryadkina E.A. [Social reporting of scientific organizations: Methodological recommendations on targeting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 6, pp. 678–690. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.6.678>
4. Krutyakova T.L. *Raskhody v bukhgalterskom i nalogovom uchete* [Expenses in accounting and tax accounting]. Moscow, AiSi Grupp Publ., 2023, 336 p.
5. Krutyakova T.L. *Uchetnaya politika 2023: bukhgalterskaya i nalogovaya* [Accounting policy 2023: accounting and tax]. Moscow, AiSi Grupp Publ., 2023, 320 p.
6. Larin S.N., Khrustalev O.E., Ermakova Ya.M. Russian Military-Industrial Complex: Development under Sanctions Restrictions. *Economics and Business: Theory and Practice*, 2021, no. 10-2, pp. 20–26.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/russian-military-industrial-complex-development-under-sanctions-restrictions>
7. Kharieva M.N., Novruzova M.R., Magomedov R.F. [The procedure for writing off inventory in the BU according to FSB 5/2019]. *Ekonomika i sotsium*, 2022, no. 3-2, pp. 924–927. (In Russ.)  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/poryadok-spisaniya-zapasov-v-bu-po-fsbu-5-2019>
8. Kuznetsova N.V., Drofa M.A., Zaremuk A.A. [Innovations in the program "1C:Accounting 8" associated with the introduction of FSBU 5/2019 "Inventories"]. *Vestnik Akademii znanii = Bulletin of the Academy of Knowledge*, 2021, no. 44(3), pp. 151–156.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novovvedeniya-v-programme-1s-buhgalteriya-8-svyazannye-s-vvodom-fsbu-5-2019-zapasy> (In Russ.)

9. Gorodilov M.A. [Federal Accounting Standard 5/2019 – Inventories: An analysis of conceptual changes]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 8, pp. 844–863. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.8.844>
10. Davydova O.V. [VAT when performing R&D]. *NDS: problemy i resheniya*, 2021, no. 2, pp. 73–79. (In Russ.)
11. Mityukova E.S. *Stroitel'stvo: bukhgalterskii i nalogovyi uchet* [Construction: accounting and tax accounting]. Moscow, AiSi Grupp Publ., 2021, 272 p.

### **Conflict-of-interest notification**

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.