

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-4-60-72

УДК 657.2(045)

JEL M41, M49

Сравнительный анализ основных положений проекта ФСБУ «Доходы», ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» и рекомендации по совершенствованию проекта стандарта

Н.С. Сулейманов

НОЦ ВКО «Алмаз – Антей», Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Актуальность статьи обусловлена отсутствием в нормативных документах подхода к определению степени завершенности работ, услуг и способа признания бухгалтерской выручки по договорам длительного цикла в отраслях, не связанных со строительством. **Цель** статьи – анализ нововведений проекта ФСБУ «Доходы», касающихся признания выручки и доходов в бухгалтерском учете, выявление основных расхождений с действующими в настоящее время МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» и ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», а также разработка рекомендаций по совершенствованию положений проекта ФСБУ «Доходы» по признанию выручки и определению степени завершенности работ при выполнении НИОКР по длительным договорам. Автором рассмотрены новые понятия и определения проекта стандарта с учетом их вероятного практического применения в современных условиях. Дано обоснование необходимости приоритетного применения экспертного способа оценки степени завершенности НИОКР по длительным договорам. Сформулированы критерии признания договоров длительными на основе применения принципа рациональности и существенности. Даны рекомендации по совершенствованию теоретических и организационно-методических положений по учету выручки по договорам длительного цикла, обеспечивающие более полное и достоверное представление бухгалтерской (финансовой) отчетности. **Результаты** настоящей работы могут быть использованы для повышения качества и надежности бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, а также в целях оптимизации трудовых затрат, необходимых для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности при применении метода признания выручки по мере готовности. В ходе исследования были использованы **методы** анализа, сравнения, группировки, метод аналогий, метод сопоставления и обобщения нормативных источников и научной литературы по теме исследования.

Ключевые слова: доходы; расходы; выручка; длительный цикл; принцип рациональности; принцип существенности; НИОКР; степень завершенности работ

Для цитирования: Сулейманов Н.С. Сравнительный анализ основных положений проекта ФСБУ «Доходы», ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» и рекомендации по совершенствованию проекта стандарта. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024; 11(4):60-72. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-4-60-72

ORIGINAL PAPER

Comparative Analysis of the Major Points Under FAS Revenue, RAS 2/2008 Accounting for Construction Contracts, IFRS 15 Revenue on Contracts with Buyers and Recommendations for Refine the Draft Standard

N.S. Suleymanov

Science and education center of aerospace defence "Almaz-Antey", Moscow, Russia

ABSTRACT

The paper is relevant because it addresses the absence of regulatory documents for determining work completion and accounting revenue recognition in non-construction industries. The study aimed to analyze the innovations of the draft FAS Revenue in accounting, specifically regarding revenue and income recognition. It also aimed to identify major discrepancies with the currently applicable IFRS 15 Revenue on Contracts with Buyers and RAS 2/2008 Accounting for Construction Contracts. Also, the work endeavours developing recommendations for refine the draft FAS Revenue on revenue recognition and determining the completion level of work when performing research and development (R&D) under long-term contracts. The author considers new concepts and definitions of the draft standard, considering their probable practical application in modern conditions. The author presents a rationale for the need for priority application of the expert method for assessing the level of completion of R & D under long-term contracts. Based on the principle of rationality and materiality, the author formulates the criteria for recognizing contracts as long-term. Also, the research gives some advice for improving theoretical and organizational-methodological points for accounting of revenue under long-term contracts, ensuring more complete and reliable presentation of accounting (financial) statements. This work's results can help organizations enhance the quality and reliability of their accounting statements. More over, it can help reduce labor costs associated with preparing these statements using the revenue recognition method. The study used analysis methods, comparison, grouping, the method of analogies, the method of comparison and generalization of regulatory sources and scientific literature on the topic of the study.

Keywords: income; expenses; revenue; long cycle; principle of rationality; principle of materiality; R&D; completion of work

For citation: Suleymanov N.S. Comparative analysis of the major points under FAS Revenue, RAS 2/2008 Accounting for construction contracts, IFRS 15 Revenue on contracts with buyers and recommendations for refine the draft standard. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(4):60-72. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-4-60-72

ВВЕДЕНИЕ

С момента введения ПБУ 9/99 «Доходы организации»¹ и ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»² отечественная система нормативного регулирования бухгалтерского учета выручки не претерпела существенных изменений. В настоящее время учет доходов в организациях, не осуществляющих строительство и не оказывающих услуги, связанные со строительством, ведется в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации». Несмотря на то что положениями

ПБУ 9/99 предусмотрены несколько способов признания выручки, в том числе по мере готовности работы, услуги, продукции, на практике отечественные организации, как правило, продолжают признавать выручку после завершения выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции (п. 12 ПБУ 9/99).

Постепенное сближение российской системы бухгалтерского учета (далее — РСБУ) с принципами, закрепленными в международных стандартах финансовой отчетности (далее — МСФО), и введение в действие Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»³ привело к необходимости разработки федерального стандарта, регулирующего основные принципы и правила признания

¹ Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/

² Приказ Минфина России от 24.10.2008 № 116н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/

³ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?ysclid=lq3wz8y2pc657541619

доходов в бухгалтерском учете — проект ФСБУ «Доходы»⁴.

ФСБУ «Доходы» обеспечил существенное сближение подходов по признанию выручки в РСБУ и МСФО, но, несмотря на то, что проект прошел все необходимые публичные обсуждения еще в декабре 2020 г., как указано на сайте Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (далее — ИПБ России)⁵, на наш взгляд, в нем сохраняются расхождения с международным стандартом, на основе которого он должен был быть разработан.

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ НОВОВВЕДЕНИЙ

Отечественными учеными проведены многочисленные исследования основных положений, подходов и систем оценок ФСБУ «Доходы» [1, 2, 4], выявлены проблемы, возникающие при начислении выручки по договорам длительного цикла [3, 5, 6], проанализированы особенности бухгалтерского учета доходов и расходов в соответствии с ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» [7–9], рассмотрены возможности применения в отечественном учете МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [10–14]. Однако работ, освещающих рассматриваемые в настоящем исследовании проблемы, связанные с определением степени завершенности работ, услуг и способов признания выручки в отраслях, не связанных со строительством, до настоящего времени представлено не было.

Прежде всего следует отметить, что в отличие от МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», регулирующего в том числе порядок признания и отражения выручки в учете организаций строительной отрасли, а также порядок отражения затрат по договорам с покупателями, проект ФСБУ «Доходы» не распространяет свое действие на организации строительной отрасли, о чем сказано в п. 7 проекта: «Настоящий Стандарт не применяется к доходам и иным объектам бухгалтерского учета, связанным с получением доходов, требования к формированию и раскрытию информации о которых установлены другими федеральными стандартами бухгалтерского учета»⁶. На

это обстоятельство также обращает внимание ИПБ России в ответ на замечание ПАО «Сургутнефтегаз», высказанное в п. 42 разд. II публичных обсуждений заинтересованных лиц⁷. При этом следует отметить, что в п. 7 проекта ФСБУ «Доходы» речь идет о федеральных стандартах бухгалтерского учета, тогда как ПБУ 2/2008 — это Положение по бухгалтерскому учету.

Учитывая, что программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета не предусмотрена разработка отдельного стандарта, регулирующего учет договоров строительного подряда, то данное положение, скорее всего, утратит свою силу при введении в действие ФСБУ «Доходы». Отечественный стандарт не применяется при учете выручки (доходов) от финансовой аренды, операции по которым регулируются ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»⁸. Кроме того, МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» и ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» по сути также регулируют порядок учета затрат по договорам, подпадающим под действие данных стандартов, тогда как в отечественном проекте ФСБУ «Доходы» категория затраты по договору не рассматривается и не приводится.

Данная особенность проекта ФСБУ «Доходы», возможно, связана с тем, что Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022–2026 гг.⁹ (далее — Программа разработки ФСБУ) предусматривает разработку федерального стандарта ФСБУ «Расходы» с предполагаемой датой обязательного применения с 1 января 2025 г. Согласно Программе разработки ФСБУ ответственным исполнителем (разработчиком проекта стандарта) ФСБУ «Расходы» назначено НП «ИПБ России», при этом срок представления проекта данного стандарта в Совет по стандартам бухгалтерского учета — первый квартал 2023 г.

⁷ Сайт Профессионального объединения «ИПБ России». URL: <https://www.ipbr.org/developments/fas-income/>

⁸ Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/

⁹ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 22.02.2022 № 23н «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». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_412530/

⁴ Проект ФСБУ «Доходы». URL: <https://www.ipbr.org/developments/fas-income/>

⁵ Сайт Профессионального объединения «ИПБ России». URL: <https://www.ipbr.org/about/news/2020/12/16/fsbu/>

⁶ Проект ФСБУ «Доходы». URL: <https://www.ipbr.org/developments/fas-income/>

В соответствии с информацией, размещенной на официальном сайте ИПБ России¹⁰, до настоящего времени проект стандарта не представлен даже в виде разработанного проекта, необходимого для публичного обсуждения заинтересованными лицами. По мнению автора, представляется маловероятным введение в действие для обязательного применения проекта ФСБУ «Доходы» до момента разработки и окончания общественных обсуждений ФСБУ «Расходы», в связи с чем процесс перехода на ФСБУ «Доходы» может произойти не ранее 2027–2028 гг.

В рекомендациях Минфина России аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 г. указано, что «нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не установлены способы определения степени завершенности на отчетную дату продукции, услуг, работ, отличных от работ по договору строительного подряда»¹¹. При этом Минфин России считает целесообразным разработать способ определения степени завершенности продукции (работ, услуг) исходя из положений, предусмотренных в п. 20 ПБУ 2/2008. Такая же позиция высказана Минфином России в Письме от 30 ноября 2015 г. № 07–01–06/69581¹². Организации в соответствии с подп. «а» п. 7.1 ПБУ 1/2008 также могут применять способы признания выручки в течение периода исполнения договора, предусмотренные МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»¹³.

Ниже приведен сравнительный анализ основных положений по учету и признанию выручки, предусмотренные проектом ФСБУ «Доходы», ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» и между-

народного стандарта МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (табл. 1).

Исходя из представленного в табл. 1 сравнительного анализа проекта ФСБУ «Доходы», ПБУ 2/2008 и МСФО (IFRS) 15 можно сделать выводы, что положения по учету и отражению выручки, а также способы определения степени завершенности продукции (работ, услуг), представленные в проекте стандарта, в значительной степени совпадают с положениями ПБУ 2/2008 и МСФО (IFRS) 15, но при этом ряд норм имеет принципиальные отличия, требующие уточнений или корректировок.

В табл. 2 представлен подробный анализ выявленных соответствий и различий между рассматриваемыми стандартами бухгалтерского учета на основе табл. 1.

Отметим, что помимо выявленных несоответствий в проекте стандарта, за исключением (б) п. 9 ФСБУ «Доходы», в качестве объектов, классифицируемых как объекты учета доходов, рассматриваются только такие активы, как товары и услуги, при этом в проекте стандарта приводятся и примеры признания выручки при выполнении строительных работ (пример № 3 в приложении № 3 к проекту стандарта). Кроме того, в проекте стандарта имеются явные несоответствия оценки предлагаемых условий передачи отличимого товара (услуги) (обязанности к исполнению) в течение периода времени требованиям МСФО. Так, в табл. 1 в п. 4 «Условия передачи отличимого товара (услуги) (обязанности к исполнению) в течение периода времени» в графе 3 ФСБУ «Доходы» указано: «...при этом организация обладает безусловным правом на получение оплаты за переданную к настоящему времени по договору часть товаров (услуг)», тогда как в графе 4 МСФО (IFRS) 15 говорится о том, что «...организация обладает юридически защищенным правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ».

Аналогичные указания о необходимости именно передачи товаров (услуг) покупателю для целей признания выручки содержатся и в других пунктах проекта стандарта ФСБУ «Доходы», например (а) и (б) п. 19. Таким образом, при буквальном прочтении п. 19 проекта ФСБУ «Доходы» отличимый товар (услуга) не может считаться передаваемым в течение времени, если не происходит их физическая передача покупателю, а значит не выполняется условие о признании выручки в течение времени, предусмотренное п. 25 проекта стандарта.

¹⁰ Сайт Профессионального объединения «ИПБ России». URL: <https://www.ipbr.org/developments/fas-income/>

¹¹ Приложение к письму Минфина России от 22.01.2016 № 07–04–09/2355 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 год». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_192766/

¹² Письмо Минфина России от 30.11.2015 № 07–01–06/69581. URL: https://www.audat-info.ru/na/article/view/type_id/15/doc_id/45229/

¹³ Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/

Таблица 1 / Table 1

Сравнительный анализ основных положений по учету и признанию выручки проекта ФСБУ «Доходы», ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» и положений международного стандарта МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» / Comparative analysis of the major points on accounting and recognition of revenue under FAS Revenue, RAS 2/2008 Accounting for Construction Contracts, IFRS 15 Revenue on Contracts with Buyers

№ п/п	Общие сходства и различия / General similarities and differences	ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» / RAS 2/2008 Accounting for construction contracts	Проект ФСБУ «Доходы» / FAS Revenue	МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» / IFRS 15 Revenue on contracts with buyers
1	Методы оценки степени завершенности (степень исполнения договора)	2	3	4
1		- По доле выполненного объема работ в общем объеме работ по договору; - по доле понесенных расходов в расчетной величине общих расходов по договору	- По доле переданных на от-четную дату отличимых товаров (услуг) (в натуральном или де-нежном измерении) в их общем объеме; - по доле понесенных на от-четную дату затрат на передачу отличимых товаров (услуг), опре-деляемой отношением их величи-ны к общей величине ожидаемых (плановых) затрат на передачу этих товаров (услуг)	- Метод результатов - предусматривает признание выручки на основе непосредственных оценок стоимости для покупателя товаров или услуг, переданных до текущей даты, по отношению к оставшимся товарам или услугам, обещанным по договору. - Метод ресурсов - предусматривает признание выручки на основе усилий, предпринимаемых организацией для выполнения обязанности к исполнению, или потребленных для этого ресурсов (например, потребленные ресурсы, затраченное рабочее время, понесенные затраты, истекшее время или использованное машинное время) относительно совокупных ожидаемых ресурсов, которые будут потреблены для выполнения такой обязанности к исполнению
2	Критерии соблюдения договора с покупателем	- Уверенность, что организация получит эконо-мические выгоды, связанные с договором; - возможность идентификации и достовер-ного определения понесенных расходов по договору. При установлении твердой цены, дополнительно: - возможность достоверного определения общей суммы выручки по договору; - возможность идентификации и достовер-ного определения расходов, необходимых для завершения работ по договору; - возможность определения степени завер-шенности работ по договору на отчетную дату; - соизмеримость фактической величины рас-ходов по договору с ранее произведенными оценками этих расходов	- Организация имеет право на по-лучение выручки, вытекающее из конкретного договора; - права сторон в отношении пе-редаваемых продукции, товаров, выполняемых работ, оказываемых услуг (далее — товаров (услуг)) и условия их оплаты определены в договоре; - имеется уверенность в том, что в результате исполнения договора произойдет увеличение эконо-мических выгод организации	- Наличие утвержденного договора с обяза-тельством его выполнения; - идентификация прав каждой стороны; - идентификация условий оплаты товаров и услуг; - коммерческая направленность договора; - вероятность получения поставщиком возме-щения в обмен на товары или услуги

3	Модель признания выручки (финансового результата)	Признаются способом «по мере готовности», если финансовый результат на отчетную дату может быть достоверно определен	• Выручка признается по мере перехода к покупателю контроля над товаром (услугой), если отличный товар (услуга) передается в течение времени; • выручка признается единовременно в момент перехода к покупателю контроля над товаром (услугой), если отличный товар (услуга) передается единовременно	• Выручка признается в течение времени при выполнении обязательств в течение времени; • выручка признается единовременно при выполнении обязательств в конкретный момент времени
4	Условия передачи отличимого товара (услуги) (обязанности к исполнению) в течение периода времени	Критерии не установлены	• Покупатель одновременно получает и потребляет и потребляет выгоды от товара • (услуги) по мере передачи этого товара (услуги) организацией; • в процессе передачи организацией товара (услуги) создается (улучшается) актив, контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива; • выполнение организацией своей обязанности не приводит к созданию актива, который организация может использовать для альтернативных целей, и при этом организация обладает юридически защищенным правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ	• Покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением организацией указанной обязанности; • в процессе выполнения организацией своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив (например, незавершенное производство), контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива; • выполнение организацией своей обязанности не приводит к созданию актива, который организация может использовать для альтернативных целей, и при этом организация обладает юридически защищенным правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ
5	Передача контроля	Критерии не установлены	Передача отличимого товара (услуги) происходит в течение периода времени, при соблюдении условий, когда покупатель одновременно получает возможность: • определять способ использования товара (услуги); • получать все оставшиеся существенные экономические выгоды от них; • ограничивать доступ третьих лиц к получению экономических выгод от товаров (услуг)	Совпадают с п. 4

Окончание Таблицы 1 / Continued Table 1

№ п/п	Общие сходства и различия / General similarities and differences	ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» / RAS 2/2008 Accounting for construction contracts	Проект ФСБУ «Доходы» / FAS Revenue	МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» / IFRS 15 Revenue on contracts with buyers
6	Оценка длительности договора	Более одного отчетного года или если сроки начала и окончания договора приходятся на разные отчетные годы	Более 12 мес.	Не установлен
7	Периодичность признания дохода	На каждую отчетную дату	На каждую отчетную дату	На каждую отчетную дату
8	Порядок признания доходов по договору	Установлен в п. 7–9 ПБУ 2/2008	Определен в стандарте	Определен в стандарте
9	Порядок признания расходов по договору	Установлен в п. 10–16 ПБУ 2/2008	Не установлен	Определен в стандарте
10	Дисконтирование	Не предусмотрено	Предусмотрено дисконтирование суммы ожидаемой выручки	Предусмотрено дисконтирование суммы ожидаемой выручки
11	Много-компонентность договора, распределение цены	Требование не установлено	Подлежит разделению на каждый различимый товар (услугу)	Подлежит разделению на отдельные обязанности к исполнению
12	Отражение в отчетности	Выручка, признанная способом «по мере готовности», отражается как отдельный актив – «не предъявленная к оплате начисленная выручка»	Выручка, признанная с учетом степени исполнения договора, учитывается в качестве отдельного актива по договору	Подробно описан порядок отражения данных в отчетности
13	Порядок корректировки выручки при принятии товаров (работ, услуг) заказчиком	Разница отражается: • в активе баланса при превышении расчетной выручки над предъявленной; • в пассиве баланса в обратном случае	Корректируется выручка отчетного периода	Корректируется выручка отчетного периода

Источник / Source: разработано автором на основе ФСБУ «Доходы», ПБУ 2/2008, МСФО (IFRS) 15 / developed by the author based on FAS Revenue, RAS 2/2008 and IFRS 15.

Таблица 2 / Table 2

Сравнение стандартов бухгалтерского учета / Comparison of accounting standards

Данные из табл. 1 / Data from Table 1	Выводы / Conclusions
п. 1. «Методы оценки степени завершенности (степень исполнения договора)»	Принципиальных различий в положениях стандартов относительно указанных методов не содержится, за исключением некоторых различий в тексте и формулировках, и по существу излагаются те же требования, которые содержатся в МСФО
п. 2. «Критерии соблюдения договора с покупателем»	Имеются некоторые различия в формулировках, излагаются те же требования, которые содержатся в МСФО, за исключением того, что в ПБУ 2/2008 указанные критерии не обозначены
п. 3. «Модель признания выручки (финансового результата)»	Имеются некоторые различия в формулировках, излагаются те же требования, которые содержатся в МСФО, за исключением того, что в ПБУ 2/2008 предусмотрен единственный способ признания выручки – «по мере готовности»
п. 4. «Условия передачи отличимого товара (услуги) (обязанности к исполнению) в течение периода времени» и п. 5 «Передача контроля»	В МСФО (IFRS) 15 указанные критерии неразрывно связаны, поэтому они представлены в одном пункте, тогда как в проекте ФСБУ «Доходы» они сформулированы в разных и фактически не вытекают одно из другого. В ПБУ 2/2008 указанные критерии не рассматриваются
п. 6. «Оценка длительности договора»	Представлена в ПБУ 2/2008 двумя характеристиками, тогда как в проекте ФСБУ «Доходы» приведен конкретный период (более 12 мес.). При этом в МСФО длительность договора в качестве основания для применения стандарта не установлена
п. 7. «Периодичность признания дохода» и п. 8. «Порядок признания доходов по договору»	Имеются некоторые различия в тексте и формулировках и по существу излагаются те же требования, которые содержатся в лежащих в их основе МСФО
п. 9. «Порядок признания расходов по договору»	В отличие от других рассматриваемых стандартов не представлен в проекте ФСБУ «Доходы», что делает маловероятным его принятие для обязательного применения, без соответствующего принятия стандарта ФСБУ «Расходы»
п. 10. «Дисконтирование»	Порядок дисконтирования в отличие от других рассматриваемых стандартов не представлен в ПБУ 2/2008, что дает дополнительные расхождения в учете МСФО в случае его применения
п. 11. «Многокомпонентность договора, распределение цены»	В ПБУ 2/2008 в отличие от других рассматриваемых стандартов не представлен порядок учета договоров в случае их многокомпонентности, что также даст расхождения в МСФО
п. 12. «Отражение в отчетности»	«Отражение в отчетности» в МСФО (IFRS) 15 подробно описан порядок отражения информации о доходах и расходах, а также дебиторской и кредиторской задолженности по договорам в отчетности, тогда как в ПБУ 2/2008 и проекте ФСБУ «Доходы» приведено только отдельное указание, что актив по договору необходимо отражать отдельно. При этом в рекомендуемых формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденных ФСБУ 4/2023, не предусмотрены строки в бухгалтерском балансе, предназначенные для отражения данных, полученных при применении проекта ФСБУ «Доходы»*
п. 13. «Порядок корректировки выручки при принятии товаров (работ, услуг) заказчиком»	Порядок корректировки выручки при принятии товаров (работ, услуг) заказчиком, представленный в ПБУ 2/2008, существенно отличается от аналогичного порядка, предложенного проектом ФСБУ «Доходы» и МСФО (IFRS) 15

Источник / Source: разработано автором на основе ФСБУ «Доходы», ПБУ 2/2008, МСФО (IFRS) 15 / developed by the author based on FAS Revenue, RAS 2/2008 and IFRS 15.

*Приказ Минфина России от 04.10.2023 № 157н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_472684/

Такое же несоответствие, по мнению автора, имеет место и в п. 7 проекта стандарта, в котором сказано, что «настоящий Стандарт не применяется к доходам и иным объектам бухгалтерского учета, связанным с получением доходов, требования к формированию и раскрытию информации о которых установлены другими федеральными стандартами бухгалтерского учета»¹⁴. При этом в примере № 3 приложения № 3 к проекту стандарта рассмотрен пример определения величины выручки по договорам с переменными платежами по договору с покупателем на строительство автодороги. Указанные неточности и расхождения как с правилами МСФО, так и по тексту самого стандарта должны быть исключены из проекта путем приведения указанных положений в соответствие с правилами МСФО.

Отдельное внимание стоит уделить критериям признания договора длительным. Согласно п. 1 ПБУ 2/2008 длительными договорами признаются долгосрочные договоры, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы. При этом в проекте стандарта ФСБУ «Доходы» указан только один критерий — период исполнения договора более 12 месяцев. В МСФО (IFRS) 15 период не определен вовсе, так как указанный стандарт применяется ко всем договорам с покупателями, соответствующим требованиям, установленным данным стандартом.

Таким образом, исходя из текста анализируемых положений, отечественные стандарты формально привязываются только к периоду действия договора, а не к длительности производственного цикла изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), что явно не одно и то же. Для сокращения необоснованных (излишних) трудозатрат на формирование необходимой учетной информации представляется целесообразным установить в Учетной политике организации дополнительные критерии определения длительности договоров, обеспечивающие соблюдение требования рациональности и существенности, например:

- установить стоимостной критерий отнесения договоров, по которым необходимо применять ФСБУ «Доходы»;
- установить (на отчетную дату) стоимостной критерий незавершенного производства по длительному договору, при превышении которого необходи-

мо будет производить оценку степени исполнения договора;

- определить критерий длительности договора в зависимости от длительности цикла изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Установление таких дополнительных критериев существенно ускорит формирование необходимой учетной информации без каких-либо потерь качества формируемой отчетности.

Кроме того, предложенные в п. 29 проекта стандарта способы определения степени исполнения договора по передаче отличимого товара (услуги) не отражают особенностей и специфики таких работ, как НИОКР. В соответствии с 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:

- а) по доле переданных на отчетную дату отличимых товаров (услуг) (в натуральном или денежном измерении) в их общем объеме;
- б) по доле понесенных на отчетную дату затрат на передачу отличимых товаров (услуг), определяемой отношением их величины к общей величине ожидаемых (плановых) затрат на передачу этих товаров (услуг)»¹⁵.

При этом в соответствии с п. 31 проекта ФСБУ «Доходы» «Общая величина ожидаемых (плановых) затрат на передачу определенного отличимого товара (услуги) исчисляется как сумма всех фактически понесенных на отчетную дату затрат и ожидаемой (плановой) величины затрат, которые предстоит понести для полного завершения исполнения договора по передаче этого товара (услуги)»¹⁶.

По нашему мнению, применение первого способа, предусмотренного (а) п. 29, усложнено тем, что при отсутствии в договоре на выполнение НИОКР этапов передача отличимых товаров (услуг) заказчику не происходит до момента полного завершения работ.

Применение второго способа, предусмотренного (б) п. 29 также достаточно затруднительно в связи с тем, что особенностью работ по НИОКР, выполняемых по длительным договорам, является, во-первых, невозможность корректного нормирования трудозатрат, ввиду того что выполняются научные работы; во-вторых, регулярные переносы сроков выполнения работ, приводящие к увеличению тру-

¹⁴ Проект ФСБУ «Доходы». URL: <https://www.ipbr.org/developments/fas-income/>

¹⁵ Проект ФСБУ «Доходы». URL: <https://www.ipbr.org/developments/fas-income/>

¹⁶ Там же.

доемкости; и, в-третьих, наличие ориентировочных цен в договоре. Кроме того, при выполнении НИОКР, зачастую необходимо также представить заказчику опытный образец в рамках выполнения ОКР, на изготовление которого может быть предусмотрена существенная часть сметы по договору, но при этом указанный макет не будет являться различным товаром или отдельной обязанностью к исполнению, так как он неразрывно связан с НИОКР и не имеет самостоятельной цены в договоре.

Таким образом, формальное применение второго способа определения степени исполнения договора приведет к значительным трудозатратам, необходимым для ее определения, поскольку необходимо будет на каждую отчетную дату обеспечивать обмен информацией между подразделениями науки, занимающимися выполнением НИОКР, плановым отделом, занимающимся расчетом нормативов трудозатрат, и отделом закупок, отвечающим за формирование цены закупок. Кроме того, при регулярном переносе сроков выполнения НИОКР, возникнет необходимость проведения частых корректировок ранее признанной выручки, начисленных задолженностей, а также финансовых результатов по договору.

Некоторые вопросы признания выручки по мере готовности при выполнении контрактов по НИОКР на предприятиях ОПК были рассмотрены ранее в статье [5].

Наибольшее значение данная проблема имеет для организаций, выполняющих длительные договоры на выполнение НИОКР, так как некорректное определение степени завершенности работ может оказать существенное влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, а также привести к искажению показателей незавершенного производства, выручки и финансового результата в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Для определения степени завершенности работ по НИОКР, выполняемым по длительным контрактам, необходимо разработать иные способы, нежели те, которые предложены в проекте стандарта. Наиболее подходящим способом оценки степени исполнения договора по НИОКР представляется экспертный способ, при котором научный руководитель работ совместно с представителями научно-технического совета будут определять степень исполнения договора по НИОКР (степень завершенности работ). При применении экспертного способа для расчета степени исполнения договора будет учитываться показатель фактической трудоемкости и актуализированной (ожидаемой) величины трудозатрат, необходимых

для завершения договора. При этом расчет актуализированных (ожидаемых) трудозатрат производится на основании экспертной оценки руководителя научной работы и представителей научно-технического совета на конкретную отчетную дату с учетом фактически выполненного объема, результатов испытаний и ожидаемых сроков завершения работ. Указанный подход обеспечит наиболее достоверный расчет степени исполнения договора по НИОКР на каждую отчетную дату, а также поможет существенно сократить трудовые и временные ресурсы, необходимые для расчета данного показателя.

На рисунке представлена примерная форма справки об определении степени завершенности договора на выполнение работ по НИОКР.

Как уже было отмечено, в рекомендуемых формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденных ФСБУ 4/2023, не предусмотрены строки в бухгалтерском балансе (предназначенные для обособленного отражения данных, полученных при применении п. 43 проекта ФСБУ «Доходы»), как того требует п. 45 проекта ФСБУ «Доходы», для отдельного отражения актива по договору, когда в соответствии с договором организация пока еще не обладает безусловным правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ (актив по договору) и, соответственно, не может зачислить задолженность непосредственно в состав дебиторской задолженности.

Учитывая, что суммы активов по договорам длительного цикла могут быть весьма существенны, представляется целесообразным выделение организациями отдельной строки для отражения начисленной задолженности за выполненные, но не сданные работы в разделе II. «Оборотные активы» бухгалтерского баланса.

ВЫВОДЫ

На основе сравнительного анализа положений проекта ФСБУ «Доходы», ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», а также детального изучения требований, предъявляемых данными стандартами к порядку определения степени исполнения договора, передачи отличимых товаров (услуг) (обязанностей к исполнению), критериев перехода контроля к покупателю, можно сделать вывод о том, что проект ФСБУ «Доходы» нуждается в существенной доработке.

Автором теоретически обосновано приоритетное применение способа определения степени завершенности работ по НИОКР на основе заключения экспертной оценки специалистов,

Справка

о степени завершенности договора на выполнение работ по НИОКР

«Наименование работы», шифр «шифр темы», заказ «шифр заказа»

Комиссия, созданная приказом от 00.00.20__ № __ для рассмотрения результатов работ по НИР (ОКР) «Наименование работы», (шифр (шифр темы), заказ «шифр заказа»

в составе: _____

в ходе оценки результатов работ, сроков и перспектив их завершения комиссия подтверждает, что по состоянию на «__» _____ 20__ г. проведены следующие работы:

- 1) _____;
- 2) _____;
- 3) _____.

Изготовлены макеты (опытные образцы):

- 1) _____;
- 2) _____;
- 3) _____.

Затраты на выполнение работ в период с 00.00.20__ г. по 00.00.20__ г. составили _____ руб.

Завершение работ ожидается во втором квартале 20__ г. Ожидаемые затраты на завершение договора составят _____ руб.

В целях своевременного исполнения договора необходимые трудозатраты составят _____ чел./часов, в т.ч.:

начальник службы _____ чел./часов;
старший научный сотрудник _____ чел./часов;
техник _____ чел./часов.

В результате проведенного анализа выполненных работ по договору, сроков и перспектив его завершения комиссия пришла к выводу о возможности оценки степени завершенности договора в размере ____%. Предыдущая оценка степени завершенности договора на «__» _____ 20__ г. составляла ____%.

Председатель комиссии _____

Заместитель председателя комиссии _____

Руководитель научной работы _____

«__» _____ 20__ г.

Рис. / Fig. Справка о степени завершенности договора на выполнение работ по НИОКР / Certificate of completion to R&D contracting

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

отвечающих за своевременность и качество выполнения НИОКР. Это позволит более корректно определить степень исполнения договора, а также поможет существенно сократить материальные, трудовые и временные затраты на подготовку необходимой информации. Даны рекомендации по усовершенствованию некоторых положений проекта ФСБУ «Доходы», касающихся условия физической передачи отличимых товаров (услуг), предусмотренного в п. 25 проекта стандарта, и противоречащих МСФО (IFRS) 15, а также более четких формулировок и исключения повторяющихся (дублирующих) положений, в частности порядка передачи отличимых товаров (услуг) в течение

определенного периода времени и порядка перехода контроля по таким товарам (услугам) к покупателю. Предложены дополнительные критерии к определению длительности договоров, подпадающих под требование проекта ФСБУ «Доходы» и обеспечивающих соблюдение принципа рациональности и существенности.

Результаты исследования могут быть использованы в практической работе специалистами, а также при доработке проекта ФСБУ «Доходы», ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» и создании новых федеральных стандартов бухгалтерского учета, например, ФСБУ «Расходы».

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Алляева Т.В., Дорджиева Т.Э., Мучкаев М.С., Тугульчиев Б.Б., Бимбеева А.В. Бухгалтерский учет доходов: анализ положений проекта ФСБУ «Доходы». *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2023;4(5):164–170.
2. Дедова Д.А., Воробьева Л.С. Исследование процессов формирования доходов, расходов и финансовых результатов деятельности коммерческой организации. *Прогрессивная экономика*. 2022 (5):17–26.
3. Дружиловская Т.Ю., Чернов Д.И. Современные проблемы бухгалтерского финансового учета доходов, расходов и финансовых результатов. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2023;(22):2–12.
4. Прилуцкая А.В. Характеристика основных нововведений стандарта ФСБУ «Доходы». *Международный научный журнал «Вестник науки»*. 2020;1(5):46–50.
5. Чайковская Л.А., Сулейманов Н.С. Проблемы признания выручки по мере готовности при выполнении контрактов по НИОКР на предприятиях ОПК. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;(26):522–539.
6. Дружиловская Э.С. Система оценок в проектах ФСБУ. Идеальная система оценок в бухгалтерском финансовом учете и отчетности. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2022;(17):2–10.
7. Кравченко С.А. Что нужно знать строителям о новом МСФО (IFRS) 15? *Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2015;(5):43–52.
8. Ким Т.В., Бубновская Т.В., Гажибек В.П. Механизм признания выручки и распределения затрат по договору строительного подряда. *Управление финансами, страхование, учет*. 2021;(3):138–152.
9. Кувалдина Т.Б. Учет доходов, расходов и финансовых результатов по договорам строительного подряда. *Бухгалтерский учет*. 2020;(5):25–34.
10. Трофимова Л.Б., Поваров К.Ю. Признание выручки в финансовой отчетности согласно международной и российской практике. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;(11):632–643.
11. Моряк Е.Н. Признание доходов по делящейся рекламной услуге. *Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2022;(2):55–61.
12. Varkulevich T.V., Bubnovskaya T.V. Mechanism of transformation of the financial reporting of companies-participants of international markets in the format of IFRS: practical aspects. *Azimuth of Scientific Research: Economics and Administration*. 2020;(9):97–101.
13. Трофимова Л.Б. Признание выручки в финансовой отчетности согласно международной и российской практике. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;20(11):632–643. DOI: 10.24891/ia.20.11.632
14. Плутников В.С., Плутникова О.В. Принципы учета выручки по договорам с клиентами, формируемые в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». *Международный бухгалтерский учет*. 2015;(27):2–11.

REFERENCES

1. Allyaeva T.V., Dordzhieva T.E., Muchkaev M.S., Tugulchiev B.B., Bimbееva A.V. Accounting of income: Analysis of the provisions of the FAS Revenue. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economy and Management: Problems, Solutions*. 2023;4(5):164–170. (In Russ.).

2. Dedova D.A., Vorobyova L.S. Study of the processes of formation of income, expenses and financial results of a commercial organization. *Progressivnaya ekonomika = Progressive Economy*. 2022;(5):17–26. (In Russ.).
3. Druzhilovskaya T. Yu., Chernov D.I. Modern problems of accounting of income, expenses and financial results. *Buhgalterskij uchët v byudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah = Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2023;(22):2–12. (In Russ.).
4. Prilutskaya A.V. Characteristics of the main innovations of the FAS Revenue standard. *Mezhdunarodnyj nauchnyj zhurnal "Vestnik nauki" = International scientific journal "Bulletin of Science"*. 2020;1(5):46–50. (In Russ.).
5. Chaikovskaya L.A., Suleymanov N.S. Problems arising with revenue recognition when completing R&D contracts in the defense industry. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchët = International accounting*. 2023;(26):522–539. (In Russ.).
6. Druzhilovskaya E. S. Evaluation system in FAS projects. Ideal evaluation system in financial accounting and reporting. *Buhgalterskij uchët v byudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah = Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2022;(17):2–10. (In Russ.).
7. Kravchenko S.A. What do builders need to know about the new IFRS 15? *Stroitel'stvo: buhgalterskij uchët i nalogooblozhenie = Construction: Accounting and taxation*. 2015;(5):43–52. (In Russ.).
8. Kim T.V., Bubnovskaya T.V., Gadzhibek V.P. The mechanism of revenue recognition and cost allocation under a construction contract. *Upravlenie finansami, strahovanie, uchët = Financial management, insurance, accounting*. 2021;(3):138–152. (In Russ.).
9. Kuvaldina T.B. Accounting for income, expenses and financial results under construction contracts. *Buhgalterskij uchët = Accounting*. 2020;(5):25–34. (In Russ.).
10. Trofimova L.B., Povarov K. Yu. Revenue recognition in financial statements according to international and Russian practice. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchët = International accounting*. 2017;(11):632–643. (In Russ.).
11. Moryak E.N. Revenue recognition for a continuing advertising service. *Uslugi svyazi: buhgalterskij uchët i nalogooblozhenie = Communication services: Accounting and taxation*. 2022;(2):55–61. (In Russ.).
12. Varkulevich T.V., Bubnovskaya T.V. Mechanism of transformation of the financial reporting of companies-participants of international markets in the format of IFRS: Practical aspects. *Azimuth of Scientific Research: Economics and Administration*. 2020;(9):97–101.
13. Trofimova L.B. Revenue recognition in financial statements according to international and Russian practice. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchët = International accounting*. 2017;20(11):632–643. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.20.11.632
14. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Principles of accounting for revenue on contracts with buyers, formed in accordance with IFRS 15 Revenue on Contracts with Buyers. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchët = International accounting*. 2015;(27):2–11. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Нажмудин Сулейманович Сулейманов — аспирант факультета региональной и отраслевой экономики, Научно-образовательный центр воздушно-космической обороны «Алмаз — Антей» им. академика В.П. Ефремова, Москва, Россия

Nazhmudin S. Suleymanov — postgraduate student, Faculty of regional and sectoral economics, Science and education center of aerospace defense "Almaz – Antey", Moscow, Russia

<https://orcid.org/orcid.org/0009-0000-3006-4396>

n.suleymanov@almaz-antey.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 22.03.2024; после рецензирования 16.05.2024; принята к публикации 14.10.2024.

The article was submitted on 22.03.2024; revised on 16.05.2023 and accepted for publication on 14.10.2024.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The author read and approved the final version of the manuscript.