

МСФО (IAS) 11

ДОГОВОРЫ ПОДРЯДА

ДОГОВОРЫ ПОДРЯДА

- Обязателен к применению с 1 января 1995 года.
- Основной вопрос – порядок признания доходов и расходов по договорам подряда.
- В основе данного стандарта два принципа – метод начисления и принцип осмотрительности.

ДОГОВОРЫ ПОДРЯДА

- Договор подряда – это договор, специально заключенный с целью сооружения объекта или комплекса объектов, тесно взаимосвязанных или взаимозависимых по конструкции, технологии и функциям, либо по конечному назначению или использованию.
- Особенность – срок действия договоров подряда часто выходит за рамки отчетного периода.
- Выделяют договоры с фиксированной ценой и договоры «затраты плюс».

ДОГОВОРЫ ПОДРЯДА

- **Договор с фиксированной ценой** – это договор подряда, по которому подрядчик соглашается на фиксированную цену контракта или на фиксированную ставку по каждой единице продукции, которая может повышаться в связи с ростом затрат.
- **Договор «затраты плюс»** – это договор подряда, по которому подрядчику возмещаются допустимые или по иному определяемые затраты, плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение.

ОЦЕНКА ВЫРУЧКИ

Выручка по договору подряда включает:

- первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и
- отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи:
 - в той степени, в какой вероятно, что они могут привести к возникновению выручки; и
 - поддающиеся надежному измерению.

ОЦЕНКА ЗАТРАТ

- затраты, непосредственно связанные с конкретным договором;
- затраты, которые относятся к деятельности по договорам подряда в целом и могут быть отнесены на конкретный договор; и
- прочие затраты, которые могут возмещаться заказчиком, в соответствии с условиями договора.

ОЦЕНКА ЗАТРАТ

Затраты, непосредственно связанные с конкретным договором, включают:

- заработную плату рабочих на строительной площадке;
- стоимость материалов;
- амортизацию использованных основных средств;
- затраты на перемещение машин, оборудования и материалов на стройплощадку и с нее;
- затраты на аренду машин и оборудования;
- затраты на конструкторскую и техническую поддержку;
- выполнение гарантийных работ, в том числе ожидаемые затраты на гарантийную поддержку;
- претензии третьих сторон.

ОЦЕНКА ЗАТРАТ

Затраты, относимые к деятельности по договорам подряда в целом и распределяемые на конкретный договор, включают:

- страхование;
- затраты на конструкторскую и техническую поддержку, не связанные напрямую с конкретным договором; и
- накладные расходы строительства;
- затраты по займам (МСФО 23).

ОЦЕНКА ЗАТРАТ

Не могут быть отнесены на конкретный договор следующие затраты:

- Общие административные затраты, возмещение которых не предусмотрено в контракте;
- Коммерческие затраты;
- Затраты на исследования и разработку, возмещение которых не предусмотрено в контракте;
- Амортизация оборудования, выведенного из эксплуатации и не используемого в ходе работ по договору.

ТРИ ТИПА ДОГОВОРОВ ПОДРЯДА

- **Договоры подряда, по которым ожидается получение прибыли**, поддающейся надежной оценке: доходы и затраты будут признаны в отчете о прибылях и убытках согласно стадии завершенности работ по договору на отчетную дату, что приведет к возникновению прибыли.
- **Договоры подряда, по которым ожидается убыток**: в соответствии с принципом осмотрительности, ожидаемый убыток должен признаваться немедленно и полностью.
- **Договоры подряда, результат которых не может быть надежно оценен**: доход признается в объеме, равном понесенным затратам; расходы по договору должны признаваться в качестве расходов в период их возникновения.

ТРИ ТИПА ДОГОВОРОВ ПОДРЯДА

Ситуация	Доход (Выручка)	Расход	Прибыль
Договор прибыльный	В зав-ти от стадии завершенности	В зависимости от стадии завершенности	Доходы – расходы
Договор убыточный	В зависимости от стадии завершенности	Как балансирующий остаток = доходы – признанный убыток	Убыток должен быть признан сразу
Результат договора не может быть надежно оценен	Доход = расходам	Все расходы, понесенные за период	Доход = расходам Прибыль = 0

ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Результат может быть надежно оценен при соблюдении следующих условий:

- общая выручка по договору может быть надежно оценена;
- вероятно, что компания получит экономические выгоды, связанные с договором;
- затраты по договору и стадия завершенности работ по договору на отчетную дату могут быть надежно оценены.

ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Если конечный результат по договору не может быть надежно оценен, то:

- выручка должна признаваться только в той степени, в какой вероятно, что понесенные по договору затраты будут возмещены; и
- затраты по договору подряда должны признаваться в качестве расхода в период их возникновения.

ОЦЕНКА СТАДИИ ЗАВЕРШЕННОСТИ РАБОТ

Стандарт не предписывает единой методологии.
Приемлемые методы включают:

- метод пропорциональных затрат – понесенные затраты по договору на дату отчетности к расчетной величине общих затрат по договору;
- обзоры выполненных работ (метод результата деятельности);
- физический объем выполненных работ.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают стадии выполнения работ.

ОЦЕНКА СТАДИИ ЗАВЕРШЕННОСТИ РАБОТ

- При оценке стадии завершенности работ по договору подряда на основе понесенных затрат учитываются только затраты, необходимые для достижения данной степени готовности.
- Примеры затрат, которые исключаются из расчета стадии завершенности, включают:
 - Авансовые платежи субподрядчикам;
 - Затраты, связанные с будущими работами по договору;
 - Затраты на исправление ошибок.

ПРИМЕР 1

Расходы, понесенные на отчетную дату 1 500

Будущие ожидаемые расходы 1 000

Работа, принятая на отчетную дату 1 800

Ожидаемая выручка по договору 3 200

Ранее признанная выручка 1 200

Ранее признанные расходы 950

Рассчитать выручку и расходы, подлежащие признанию в отчете о прибылях и убытках текущего периода, в зависимости от метода оценки степени завершенности работ (на основе принятых работ или на основе понесенных затрат).

ПРИМЕР 1

Шаг 1.

Расчет общей прибыли, ожидаемой по договору подряда

- Цена договора подряда – Расходы, понесенные на отчетную – Ожидаемые будущие расходы =
= 3 200 – 1 500 – 1 000 = 700 долл.
- Договор прибыльный

ПРИМЕР 1

Шаг 2.

Расчет степени завершенности работ по договору:

- Вариант 1: на основании информации о доходах

Стоимость работ, принятых на дату отчета / цена договора = 1 800 долл. / 3 200 долл. = 0,5625

- Вариант 2: на основании информации о расходах

Затраты, понесенные на дату отчета / суммарные затраты по договору = 1 500 долл. / (1 500 долл. + 1 000 долл.) = 0,6

ПРИМЕР 1

Шаг 3.

Расчет дохода и затрат за период (вариант 1)

	На дату отчета	Предыдущий период	За год
Доход	$3200 * 0,5625$ = 1800	1 200	600
Себестоимость продаж	$2500 * 0,5625$ = 1 406	950	(456)
Прибыль			144

ПРИМЕР 1

Шаг 3.

Расчет дохода и затрат за период (вариант 2)

	На дату отчета	Предыдущий период	За год
Доход	$3200 * 0,6 = 1920$	1 200	720
Себестоимость продаж	$2500 * 0,6 = 1 500$	950	(550)
Прибыль			170

ПРИМЕР 2

- Предположим, в предыдущем примере понесенные затраты на отчетную дату включают 50 долл. на исправление брака, допущенного в ходе работ по договору, а процент завершенности работ составляет 60%, тогда:
- Общие затраты по договору : $1\ 500 + 1\ 000 = 2\ 500$ долл. и включают:
 - Затраты на устранение ошибок – 50 долл.
 - Прочие затраты – 2 450 долл.

ПРИМЕР 2

	На дату отчета	Предыдущий период	За год
Доход	$3200 * 0,6 = 1920$	1 200	720
Затраты на устранение ошибок	50		(50)
Прочие затраты	$2450 * 0,6 = 1 470$	950	(520)
Прибыль			150

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ

Отчет о прибылях и убытках:

- Выручка и себестоимость выполненных работ по договору подряда включаются в соответствующие строки отчета о прибылях и убытках.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ

Баланс:

- в качестве актива представляют валовую сумму, причитающуюся с заказчиков за работу по договору подряда; и
- в качестве обязательства представляют валовую сумму, подлежащую выплате заказчику за работу по договору подряда.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ

Баланс:

Сумма в балансе рассчитывается по следующей методике:

$$\begin{aligned} & \text{Фактические затраты по договору} \\ + & \\ & \text{признанные прибыли или минус признанные убытки} \\ - & \\ & \text{выставленные счета} \end{aligned}$$

Примечание: в бухгалтерском учете возможно открытие счета договора. Рассмотрим пример...

ПРИМЕР 3

Доход, подлежащий признанию 1 250 долл.

Затраты на дату отчета 1 080 долл.

Затраты, подлежащие признанию 1 000 долл.

Промежуточные счета 640 долл.

Счет договора

Понесенные расходы	1 080	Промежуточные счета	640
Признанная выручка	1 250	Признанные затраты	1 000
		Остаток к/п	690
	<hr/>		<hr/>
	2 330		2 330
	<hr/>		<hr/>
Остаток п/п	690		

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ

Важно!

- Учет договоров подряда ведется на индивидуальной основе.
- Взаимозачет активов и обязательств, прибылей и убытков по различным договорам подряда не допускается.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

- сумма выручки по договору, признанной в качестве дохода за период;
- методы, используемые для определения выручки по договору, признаваемой за период;
- методы, используемые для определения стадии завершенности работ;
- валовая сумма, причитающаяся с заказчиков за работу по договору подряда;
- валовая сумма, причитающаяся заказчикам по договору подряда.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Для договоров, находящихся в процессе выполнения:

- общая сумма понесенных затрат и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату;
- сумма полученных авансов; и
- сумма удержаний.