

# *МСФО 11 «Договоры на строительство»*

1. **Определения**
2. **Объединение и дробление договоров на строительство**
3. **Выручка по договору**
4. **Затраты по договору**
5. **Признание выручки и расходов по договору**
6. **Признание ожидаемых убытков**
7. **Представление и раскрытие информации**

# 1. Определения

---

**Цель стандарта** - установление порядка учета выручки и затрат, связанных с договорами на строительство.

По договорам на строительство **дата начала** договора и **дата завершения** работ по договору обычно относятся к *разным отчетным периодам*.

**Главный вопрос** в учете договоров на строительство – это распределение выручки и затрат по договору между отчетными периодами, в которых производились работы.

**Особенность** МСФО 11 заключается в том, что он позволяет производить признание доходов и расходов, возникающих в ходе строительства, в особом порядке, а не только по их завершении.

# 1. Определения

---

**Договор на строительство** — это договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям, либо по их конечному назначению или использованию.

## **Особенности работ по договору на строительство:**

- Долгосрочный и переходящий характер,
- Многоэтапность,
- Использование расчётных (сметных) показателей,
- Применение авансовых, промежуточных и премиальных платежей,
- Отклонения планируемых и фактических сроков исполнения работ
- Отклонения между сметной и фактической стоимостью работ

# 1. Определения

---

- **Договор с фиксированной ценой** – это договор на строительство, согласно которому подрядчик соглашается на фиксированную договорную цену или фиксированную ставку за единицу работ, повышение которой в некоторых случаях возможно при увеличении затрат.

**Например,** компания А заключила с компанией В контракт на строительство офиса. Сметная стоимость строительства 40 млн. \$. Контрактная стоимость – 50 млн.\$.

То есть, в договоре с фиксированной ценой чётко определены и себестоимость договора (затраты подрядчика) и контрактная стоимость (стоимость, которая будет компенсирована заказчиком).

# 1. Определения

---

- **Договор «затраты плюс»** - это договор на строительство, согласно которому подрядчику возмещаются разрешенные или иным образом определенные затраты плюс процент от суммы таких затрат или фиксированная сумма вознаграждения.
- **Например**, компания С заключила контракт на строительство офиса с фирмой D. Процент, который получит подрядчик в качестве вознаграждения, составляет 20%. По состоянию на 31.12. 2012 г. подрядчик израсходовал на строительство 100 тыс. \$. Вознаграждение, которое он получит в этом случае, составит  $100,000 \times 20\% = 20,000$  \$. Объем реализации составляет  $100,000 + 20,000 = 120,000$  \$.

# 1. Определения

---

Если проект классифицируется в соответствии с МСФО 11 «Договоры на строительство», то выручка и прибыль будут признаваться **по мере выполнения строительных работ**.

Если проект классифицируется в соответствии с МСФО 18 «Выручка», то, как правило, в этом случае выручка и прибыль не подлежат признанию в процессе строительства.

# 1. Определения

---

Договор на строительство может быть заключен в отношении **одного объекта** (мост, здание, плотина, трубопровод, дорога, судно или тоннель).

Договор на строительство может также предусматривать строительство **нескольких объектов**, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию (нефтеперерабатывающие заводы).

- **Для целей МСФО 11 договоры на строительство включают:**

- договоры на оказание услуг, непосредственно связанных с сооружением объектов, например, услуг по управлению проектом или услуг архитектора;
- договоры на разрушение или восстановление объектов и восстановление окружающей среды после разрушения объектов.

## 3. Выручка по договору

---

- **Выручка по договору включает:**
  - первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре,
  - отклонения от работ по договору, претензии и поощрительные платежи.
- **Выручка по договору** оценивается **по справедливой стоимости** полученного или причитающегося возмещения. На оценку суммы выручки влияют факторы неопределенности, зависящие от результата будущих событий. То есть, сумма выручки по договору может увеличиваться или уменьшаться от одного периода к другому. **Например**, выручка может измениться в результате согласования отклонений объёмов работ, претензий, оговорок или штрафных санкций.



## 4. Затраты по договору

---

### **Затраты по договору включают:**

- затраты, непосредственно связанные с определённым договором,
- затраты, которые относятся к договорной деятельности в целом и могут быть распределены на конкретный договор,
- прочие затраты, которые могут возмещаться заказчиком в соответствии с условиями договора.

## 4. Затраты по договору

---

### **Затраты, непосредственно связанные с определенным договором, включают:**

- (a) затраты на оплату труда строителей, включая контроль на строительной площадке;
- (b) стоимость материалов, использованных при строительстве;
- (c) амортизацию основных средств, используемых при выполнении условий договора;
- (d) затраты на перемещение основных средств и материалов на строительную площадку и с нее;
- (e) затраты на аренду основных средств;
- (f) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором;
- (g) предполагаемые затраты на устранение ошибок и выполнение гарантированного объема работ, включая ожидаемые затраты на гарантийное обслуживание; и
- (h) претензии третьих лиц.

## 4. Затраты по договору

---

Затраты, непосредственно связанные с определённым договором, могут быть *уменьшены* на сумму *случайного дохода*, который не включается в выручку по договору, например дохода от продажи излишка материалов или выбытия основных средств по завершении договора.

**Затраты, которые могут быть отнесены к договорной деятельности в целом и могут быть распределены на отдельные договоры, включают:**

- (а) страховые платежи;
- (b) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, которые не связаны непосредственно с отдельным договором;
- (с) накладные строительные расходы.

## 4. Затраты по договору

---

Затраты, которые **не могут быть** отнесены к договорной

деятельности или распределены на отдельный договор, **исключаются** из затрат по договору на строительство. Такие затраты включают:

- (a) общие управленческие затраты, возмещение которых не предусмотрено договором;
- (b) затраты по продаже;
- (c) затраты на исследования и разработки, возмещение которых не предусмотрено договором;
- (d) амортизацию простаивающих основных средств (не используемых при выполнении определенного договора).

## 5. Признание выручки и расходов по договору

---

- Главный вопрос учёта по договорам на строительство – **признание выручки и прибыли.**

### Возможные подходы к решению вопроса

- Признание всей выручки и связанных с нею затрат **только на дату завершения договора** (не соответствует МСФО),
- Признание выручки и затрат **по мере выполнения договора** (соответствует МСФО 11). Основной критерий для признания выручки и прибыли – **степень фактической завершенности работ.**

## 5. Признание выручки и расходов по договору

---

МСФО 11 предусматривает **три возможности** в зависимости от результатов анализа хода выполнения договора:

- Договоры, по которым ожидается получение прибыли, которая поддаётся надёжной оценке
- Договоры, результат которых не может быть надёжно оценен
- Договоры, по которым ожидается убыток

## 5. Признание выручки и расходов по договору

- Когда результат договора на строительство может быть надёжно рассчитан, выручка и затраты по нему должны признаваться в качестве выручки и расходов в соответствии **степени завершенности договора** на конец отчётного периода.  
Результат договора на строительство с фиксированной ценой может быть надёжно оценен при выполнении следующих условий:
  - (a) совокупная выручка по договору может быть надёжно оценена;
  - (b) получение предприятием экономических выгод, связанных с договором, вероятно;
  - (c) как затраты, необходимые для завершения договора, так и степень выполнения договора на конец отчетного периода могут быть надёжно оценены;
  - (d) затраты, связанные с договором, могут быть точно определены и надёжно оценены таким образом, что фактически понесенные затраты по договору могут быть сопоставлены с ранее произведенными оценками.

## 5. Признание выручки и расходов по договору

---

В случае договора "затраты плюс", результат договора на строительство может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:

- (a) получение предприятием экономических выгод, связанных с договором, вероятно;
- (b) затраты, связанные с договором, могут быть точно определены и надежно оценены независимо от того, подлежат ли они отдельному возмещению.



## 5. Признание выручки и расходов по договору

- Признание выручки и расходов путём ссылки на степень выполнения договора называется **методом процента выполнения**. В соответствии с данным методом, путем сопоставления выручки по договору с затратами по договору, понесенными для достижения данной степени выполнения, определяются для целей отражения в отчетности выручка, расходы и прибыль, которые можно отнести к пропорции выполненных работ.
- Стандарт не предписывает единого метода оценки степени завершенности работ. Могут использоваться **методы**:
  - (а) сравнение затрат по договору, понесенных для выполнения работ на указанную дату, с совокупными затратами по договору;
  - (б) экспертная оценка выполненных работ;
  - (с) подсчет доли выполненных работ по договору в натуральном выражении.

## 5. Признание выручки и расходов по договору

- Когда результат договора не может быть надёжно оценен:
- (а) выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат по договору, которые вероятно будут возмещены;
- (б) затраты по договору признаются как расходы в периоде, в котором они понесены.

Таким образом, выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат, которые ожидаются к возмещению. Поскольку результат договора не может быть надёжно оценен, **прибыль не признается.**

Если факторы неопределенности, препятствовавшие надёжной оценке результата договора, более не существуют, выручка и расходы по договору на строительство признаются в соответствии со степенью завершенности договора.

## 6. Признание ожидаемых убытков

---

**Если по договору ожидается убыток**, то есть вероятно превышение совокупных затрат над совокупной выручкой по договору, ожидаемый убыток признается как расход немедленно.

Сумма такого убытка определяется независимо от:

- (а) того, было ли начато выполнение работ по договору;
- (б) степени выполнения работ по договору; или
- (с) суммы прибыли, которая ожидается по другим договорам, не учитываемым как единый договор на строительство вместе с данным договором.

# Признание выручки и расходов по договору (расчёты)

---

- **Расчёт общей прибыли, ожидаемой по договору подряда**

Цена договора подряда		X
<b>минус</b>	Расходы, понесённые на отчётную дату	(X)
	Ожидаемые будущие расходы	(X)
		-----
		X

- **Расчёт степени завершенности работ по договору**

- на основе доходов: 
$$\frac{\text{Стоимость работ, принятых на дату отчёта}}{\text{Цена договора}}$$

# Признание выручки и расходов по договору (расчёты)

- **Расчёт степени завершенности работ по договору**

- на основе расходов: 
$$\frac{\text{Затраты, понесённые на дату отчёта}}{\text{Всего затраты по договору}}$$

- **Расчёт выручки и затрат за год**

- на основе степени завершенности работ определяется доход и затраты, относимые на договор по состоянию **на отчётную дату**

- от полученных величин отнимается выручка и затраты, признанные в отчёте о прибылях и убытках **за предыдущий период**

- если признание прибыли противоречит принципу осмотрительности, в отчёт о прибылях и убытках включаются одинаковые значения доходов и расходов, чтобы выйти на нулевой результат.

# Пример 1

---

## Данные по компании «Леонард» за 2012 год, \$:

Расходы, понесённые на отчётную дату	1500
Будущие ожидаемые расходы	1000
Работа, принятая на отчётную дату	1800
Ожидаемая выручка от договора	3200
Доход, признанный в предыдущем ОПУ	1200
Затраты, признанные в предыдущем ОПУ	950

### Задание

Рассчитать доход и затраты, которые подлежат включению в отчёт о прибылях и убытках за 2012 год в зависимости от метода оценки степени завершённости работ:

- на основе доходов
- на основе расходов

# Решение

---

- **Расчёт ожидаемой прибыли**

Доход	3200
минус Расходы, понесённые на отчётную дату (1500)	(1500)
Ожидаемые будущие расходы	(1000)
	-----
<b>Прибыль</b>	<b>700</b>

- **Расчёт степени завершённости работ по договору**

**На основе доходов**

$$1800/3200=56,25\%$$

**На основе расходов**

$$1500/2500=60\%$$

# Решение

## Расчёт выручки и затрат за год (1 метод)

	На дату отчёта	За предыдущий период	За отчётный период
<b>Выручка</b>	<b><math>3200 \times 0,5625</math> <b>= 1800</b></b>	<b>1200</b>	<b>600</b>
<b>Себестоимость продаж</b>	<b><math>2500 \times 0,5625</math> <b>= 1406</b></b>	<b>950</b>	<b>456</b>
<b>Прибыль</b>			<b>144</b>



# Решение

Расчёт выручки и затрат за год (**2** метод)

	На дату отчёта	За предыдущий период	За отчётный период
<b>Выручка</b>	<b><math>3200 \times 0,6 = 1920</math></b>	<b>1200</b>	<b>720</b>
<b>Себестоимость продаж</b>	<b><math>2500 \times 0,6 = 1500</math></b>	<b>950</b>	<b>550</b>
<b>Прибыль</b>			<b>170</b>

# Иллюстрация

---

Доход, подлежащий признанию	1250
Расходы на дату отчёта	1080
Расходы, подлежащие признанию	1000
Промежуточные счета	640

## Счёт договора (Т-счёт)

---

-			
Понесённые расходы	1080	Дебиторы	640
Признанная выручка	1250	Признанные расходы	1000
		Исходящий остаток	690
	-----		-----
	2330		2330
	-----		-----
Входящий остаток	690		

# Иллюстрация

---

Исходящий остаток рассчитывается путём балансирования. На начало следующего периода он означает условную дебиторскую задолженность заказчика.

Остаток по счёту договора может быть отрицательным (кредитовым) и означать не отработанный в счёт полученной оплаты от заказчика объём работ.

# Задание

---

Договоры по состоянию на 31 декабря 2012 года, тыс. \$:

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>
Стоимость контракта	100	100	80
Расходы на отчётную дату	40	2	75
Будущие ожидаемые расходы	30	58	25
Промежуточные счета	15,6	-	67
Дата начала работ в течение года	1 января	1 ноября	1 января
% завершённости работ	45	3	80

## **Задание:**

Рассчитать доход и затраты, которые подлежат включению в отчёт о прибылях и убытках за 2012 год. Согласно учётной политике компании прибыль по договорам подряда не признаётся, пока степень завершённости работ не достигнет 10%.