

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:

- (а) 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
минус	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: $\frac{\text{Затраты, понесённые на дату отчёта}}{\text{Всего затраты по договору}}$

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)

Прибыль	700

- **Расчёт степени завершенности 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
Выручка	$3200 \times 0,5625$ $= 1800$	1200	600
Себестоимость продаж	$2500 \times 0,5625$ $= 1406$	950	456
Прибыль			144

Решение

Расчёт выручки и затрат за год (2 метод)

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

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. \$:

	A	B	C
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%.