

МСФО-11 «Договоры строительства»

Терентьевой Е.А

БУА(д)-10

Введение

Работа по созданию МСФО началась в 1973 г., когда в результате соглашения между профессиональными ассоциациями и объединениями бухгалтеров и аудиторов Австралии, Великобритании, Германии, Голландии, Ирландии, Канады, Мексики, США, Франции и Японии был образован Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). Комитет, по сути, являлся независимой частной организацией, не имевшей ни властных функций, ни законодательных полномочий.

МФСО 11 был издан им в 1978 г. и доработан в 1993 г,

Основные функции МСФО-11

- МСФО -11 регламентирует порядок учета затрат подрядчика в рамках соответствующего договора, выручки, полученной им по договору от заказчиков, а так же порядок определения финансовых результатов по выполняемым договорам
- МСФО-11 применяется для отражения договоров на строительство в финансовой отчетности подрядчиков.
- В стандарте МСФО-11 раскрывается ряд терминов, необходимых для лучшего понимания содержания данного стандарта

Основные понятия используемые в МСФО-11

- Договор на строительство - это договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию.
- Договор "затраты плюс" представляет собой договор на строительство, согласно которому подрядчику возмещаются разрешенные или иным образом определенные затраты плюс процент от суммы таких затрат или фиксированная сумма вознаграждения.
- Договор "затраты плюс" представляет собой договор на строительство, согласно которому подрядчику возмещаются разрешенные или иным образом определенные затраты плюс процент от суммы таких затрат или фиксированная сумма вознаграждения.

Основные понятия используемые в МСФО-11

- Отклонение - представляет собой одобренное заказчиком изменение объема работ, которые должны быть выполнены по договору.
- Претензия представляет собой сумму, которую подрядчик намеревается получить от заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат, не включаемых в цену договора.
- Поощрительные платежи представляют собой дополнительные суммы, уплачиваемые подрядчику, если нормы, предусмотренные договором, выполняются или превышаются.

Сравнительный анализ ПБУ 2/08 и МСФО-11

Основные положения	По ПБУ 2/08	По МСФО-11
Цель составления стандартов	Положение устанавливает особенности порядка формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организациям и в договорах строительного подряда	Целью стандарта является установление порядка учета выручки и затрат, связанных с договорами на строительство
Отношение к кредитным и государственным организациям	Исключает свое применение для кредитных и государственных организаций	-
Отношение к субъектам малого предпринимательства	Может не применяться в их отношении, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг	-

Объекты учета	Учет ведется отдельно по каждому исполняемому договору;	Требования настоящего стандарта, как правило, применяются в отдельности к каждому договору на строительство
Объединение и дробление договоров на строительство	<p>В случае, когда одним договором предусмотрено строительство комплекса объектов для одного или нескольких заказчиков по единому проекту, для целей бухгалтерского учета строительство каждого объекта должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении одновременно следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> - на строительство каждого объекта имеется техническая документация; - по каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы. <p>Два и более договоров, заключенных организацией с одним или несколькими заказчиками, должны рассматриваться для целей бухгалтерского учета как один договор при соблюдении одновременно следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в силу взаимосвязи отдельные договоры фактически относятся к единому проекту с нормой прибыли, определенной в целом по договорам; - договоры исполняются одновременно или последовательно (непрерывно следуя один за другим). 	<p>Если в договоре предусматривается строительство нескольких объектов, строительство каждого объекта учитывается как отдельный договор на строительство, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> - по каждому объекту были направлены отдельные предложения; - условия строительства каждого объекта обсуждались отдельно, и подрядчик и заказчик могут принять или отказаться от исполнения части договора, относящейся к каждому объекту; и - затраты и выручка по каждому объекту могут быть идентифицированы. <p>Группа договоров, заключаемых с одним или несколькими заказчиками, учитывается как единый договор на строительство, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> - группа договоров заключалась как единый пакет договоров; - договора так тесно взаимосвязаны, что, по существу, представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли; и - договора выполняются одновременно

<p>Отношение к дополнительным объектам строительства</p>	<p>В случае, когда при исполнении договора в техническую документацию вносится дополнительный объект строительства (дополнительные работы), для целей бухгалтерского учета строительство дополнительного объекта (выполнение дополнительных работ) должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении хотя бы одного из следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> - дополнительный объект (дополнительные работы) по конструкционным, технологическим или функциональным характеристикам существенно отличается от объектов, предусмотренных договором; - цена строительства дополнительного объекта (дополнительных работ) определена на основе согласованной сторонами дополнительной сметы. 	<p>Договор может предусматривать строительство дополнительного объекта по усмотрению заказчика или может быть изменен внесением положений о строительстве дополнительного объекта.</p> <p>Строительство дополнительного объекта должно учитываться как отдельный договор на строительство, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> - объект по конструкции, технологии или функциям значительно отличается от объекта или объектов, предусматриваемых первоначальным договором; или - цена объекта определена вне зависимости от цены первоначального договора.
<p>Выручка по договору</p>	<p>Величина выручки по договору определяется исходя из стоимости работ по определенной в договоре цене, корректируемой в случаях и на условиях, предусмотренных договором.</p> <p>Выручка по договору корректируется на суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей, если существует уверенность, что такие суммы будут признаны заказчиками или иными лицами, указанными в договоре, которым они предъявлены, и сумма их может быть достоверно определена. Не связанные непосредственно с исполнением договора доходы организации, полученные при исполнении других видов договоров, в выручку по договору не включаются и учитываются как прочие</p>	<p>Выручка по договору включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> - первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и - отклонения от работ по договору, претензии и поощрительные платежи: в той степени, в которой существует вероятность получения выручки; и если суммы отклонений могут быть надежно оценены. <p>Выручка по договору оценивается по справедливой стоимости полученного или причитающегося возмещения. На оценку суммы выручки по договору влияет множество факторов неопределенности, зависящих от результата будущих событий. По мере наступления событий или разрешения факторов неопределенности часто требуется пересмотр первоначальной</p>

<p>Отклонения</p>	<p>Отклонения - возникающие в ходе исполнения договора согласованными сторонами изменения стоимости работ по договору, которые обуславливаются либо использованием более качественных и дорогостоящих строительных материалов и конструкций, а также выполнением работ, более сложных по сравнению с предусмотренными в технической документации, или работ, не предусмотренных в технической документации (увеличение выручки по договору), либо неисполнением каких-либо работ, предусмотренных в технической документации (уменьшение выручки по договору)</p>	<p>Отклонение представляет собой одобренное заказчиком изменение объема работ, которые должны быть выполнены по договору. Отклонение может привести к увеличению или уменьшению выручки по договору. Отклонение включается в выручку по договору, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> - вероятно, что заказчик одобрит отклонение и сумму выручки, возникающей из-за отклонения; и - сумма выручки может быть надежно оценена.
<p>Претензии</p>	<p>Претензии - предъявляемые организацией к заказчикам и иным лицам, указанные в договоре, требования: о возмещении затрат, не учтенных в смете, которые организация была вынуждена понести в связи с действиями (бездействием) указанных лиц; о возмещении разумных расходов, понесенных в связи с установлением и устранением дефектов в технической документации, предоставленной заказчиком или проектной организацией, в связи с задержкой или остановкой работы из-за неоказания заказчиком организации содействия, предусмотренного условиями договора и т.д. (увеличение выручки по договору)</p>	<p>Претензия представляет собой сумму, которую подрядчик намеревается получить от заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат, не включаемых в цену договора. Оценка суммы выручки от претензий подвержена высокой степени неопределенности и часто зависит от результата переговоров. Таким образом, претензии включаются в выручку по договору только, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> - переговоры достигли той стадии, когда принятие претензии заказчиком стало вероятным; и - сумма, которую заказчик, вероятно, примет, может быть надежно оценена.
<p>Поощрительные платежи</p>	<p>Поощрительные платежи - выплачиваемые организации дополнительно сверх сметы по условиям договора суммы, например, за сокращение сроков строительства и др.</p>	<p>Поощрительные платежи представляют собой дополнительные суммы, уплачиваемые подрядчику, если нормы, предусмотренные договором, выполняются или превышаются. Поощрительные платежи включаются в выручку по договору, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> - договор находится в той стадии его завершения, когда

<p>Расходы</p>	<p>Расходами по договору являются понесенные организацией за период с начала исполнения договора до его завершения:</p> <ul style="list-style-type: none"> - расходы, связанные непосредственно с исполнением договора (прямые расходы по договору); - часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор (косвенные расходы по договору); - расходы, не относящиеся к строительной деятельности организации, но возмещаемые заказчиком по условиям договора (прочие расходы по договору). 	<p>Затраты по договору включают:</p> <ul style="list-style-type: none"> - затраты, непосредственно связанные с определенным договором; - затраты, которые относятся к договорной деятельности в целом, и могут быть распределены на данный договор; и - такие другие затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора.
<p>Расходы непосредственно связанные с договором</p>	<p>В состав прямых расходов по договору, помимо фактически понесенных, включаются ожидаемые неизбежные расходы, возмещаемые заказчиком по условиям договора.</p> <p>Предвиденные расходы принимаются к учету либо по мере их возникновения в процессе выполнения работ по строительству (по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах, по разборке оборудования из-за дефектов антикоррозийной защиты и т.п.), либо путем образования резерва на покрытие предвиденных расходов (на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт созданного объекта и т.п.).</p>	<p>Затраты, непосредственно связанные с определенным договором, включают:</p> <ul style="list-style-type: none"> - затраты на оплату труда строителей, включая контроль на строительной площадке; - стоимость материалов, использованных при строительстве; - амортизацию основных средств, используемых при выполнении условий договора; - затраты на перемещение основных средств и материалов на строительную площадку и с нее; - затраты на аренду основных средств; - затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором; - предполагаемые затраты на устранение ошибок и выполнение гарантированного объема работ, включая ожидаемые затраты на гарантийное обслуживание; и - претензии третьих лиц.

Затраты по договорной деятельности в целом и косвенные расходы

Косвенные расходы по договору включаются в расходы по каждому договору путем распределения общих расходов организации на исполнение договоров. Способы распределения между договорами косвенных расходов определяются организацией самостоятельно (например, путем расчетов с использованием сметных норм и расценок, отражающих современный уровень производственных, технологических и организационных нормативов в строительстве) и применяются систематически и последовательно.

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

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

Указанные затраты распределяются с использованием систематических и целесообразных методов, которые применяются последовательно в отношении всех затрат с аналогичными характеристиками. Распределение затрат основано на нормальном темпе выполнения строительных работ. Накладные строительные расходы включают такие затраты, как затраты на подготовку и обработку ведомостей заработной платы строительного персонала. Затраты, которые могут быть отнесены к строительной деятельности в целом и распределены на отдельные договоры, также включают затраты по займам.

Прочие расходы и отдельно возмещаемые затраты

Прочие расходы по договору могут включать отдельные виды расходов на общее управление организацией, на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, другие расходы, возмещение которых заказчиком специально предусмотрено в договоре.

Затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора, могут включать некоторые общие управленческие затраты и затраты на разработки, возмещение которых предусматривается условиями договора.

Не распределяемые затраты и затраты не относящиеся к договору

Затраты, которые не могут быть отнесены к договорной деятельности или распределены на отдельный договор, исключаются из затрат по договору на строительство.

<p>Признание расходов по периодам</p>	<p>Расходы по договору признаются в том отчетном периоде, в котором они понесены. При этом расходы, относящиеся к выполненным по договору работам, учитываются как затраты на производство, а расходы, понесенные в связи с предстоящими работами, - как расходы будущих периодов. По мере признания выручки по договору расходы по договору списываются для определения финансового результата.</p>	<p>Затраты по договору включают затраты, относящиеся к договору, от даты, когда заключение договора гарантировано, до окончательного завершения работ по договору. Если затраты, понесенные для обеспечения заключения договора, признаются в качестве расходов в периоде, в котором они были понесены, такие затраты не включаются в затраты по договору после заключения договора в последующем периоде.</p>
<p>Признание расходов и доходов по договору</p>	<p>Выручка по договору и расходы по договору признаются способом "по мере готовности", если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен. Способ "по мере готовности" предусматривает, что выручка по договору и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату и признаются в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы независимо от того, должны или не должны они предъявляться к оплате заказчику до полного завершения работ по договору (этапа работ, предусмотренного договором). В случае, когда договор предусматривает уплату заказчиком твердой цены за выполнение всей обусловленной договором работы или цены, определяемой исходя из фиксированной в договоре расценки за каждую единицу выполняемой работы</p>	<p>Если результат договора на строительство может быть надежно рассчитан, выручка и затраты, связанные с договором на строительство, признаются в качестве выручки и расходов соответственно, в соответствии степени завершенности договора на конец отчетного периода. Ожидаемый убыток по договору на строительство признается как расход немедленно. Признание выручки и расходов по степени выполнения договора часто называют 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. В соответствии с методом процента выполнения, выручка по договору признается в качестве выручки в составе прибыли или убытка в тех отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы. Затраты по договору, как правило, признаются как расходы в составе прибыли или убытка в тех отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы, к которым они относятся.</p>

<p>Определение степени завершенности работ</p>	<p>Для признания выручки по договору и расходов по договору способом "по мере готовности" организация может использовать следующие способы определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату:</p> <ul style="list-style-type: none"> - по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору (например, путем экспертной оценки объема выполненных работ или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона и т.п.) в общем объеме работ по договору); - по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (например, путем подсчета доли понесенных расходов в натуральном и стоимостном измерителе в расчетной величине общих расходов по договору в том же измерителе). 	<p>Степень выполнения договора может быть определена несколькими способами. Предприятие использует тот метод, который позволяет надежно оценить выполненные работы. В зависимости от характера договора такие методы могут включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> - сравнение затрат по договору, понесенных для выполнения работ на указанную дату, с совокупными затратами по договору; - экспертная оценка выполненных работ; или - подсчет доли выполненных работ по договору в натуральном выражении.
<p>Признание ожидаемых убытков</p>	<p>В случае, если документально подтвержденные расходы по договору не возмещаются заказчиком, выявленная (ожидаемая) сумма превышения величины расходов по договору над величиной выручки по договору (ожидаемый убыток) признается в соответствующем отчетном периоде.</p>	<p>Если превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору вероятно, ожидаемый убыток признается как расход немедленно.</p>
<p>Изменение оценок</p>	<p style="text-align: center;">-</p>	<p>Измененные расчетные оценки используются для определения сумм выручки и расходов, признаваемых в отчете о прибылях и убытках, в периоде, в котором произведены изменения, и в последующих периодах.</p>

Отражение информации в отчетности

В бухгалтерской отчетности организации раскрывается следующая информация по договорам, исполнявшимся в отчетном периоде:

- сумма признанной в отчетном периоде выручки по договору;
- способы определения признанной в отчетном периоде выручки по договору.

В бухгалтерской отчетности организации раскрывается следующая информация по каждому договору, не завершеному на отчетную дату:

- общая сумма понесенных расходов и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату;
- сумма полученной предварительной оплаты, авансов, задатка на отчетную дату;
- сумма за выполненные работы, не предъявленная заказчику до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков работы на отчетную дату.

Разница между величиной не предъявленной к оплате начисленной выручки, и величиной начисленной выручки по предъявленным к оплате промежуточным счетам отражается развернуто в бухгалтерском балансе организации: в качестве актива - не предъявленная к оплате начисленная выручка или в качестве обязательства - задолженность

Предприятие должно раскрывать:
- сумму выручки по договору, признанную как выручка в отчетном периоде;

- методы, используемые для определения выручки по договору, признаваемой в отчетном периоде; и
 - методы, используемые для определения степени выполнения незавершенных договоров.
- Предприятие раскрывает данные о любых условных обязательствах и условных активах в соответствии с МСФО 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы". Условные обязательства и условные активы могут возникнуть, например, в связи с затратами на гарантийное обслуживание, претензиями, штрафами и возможными убытками.

Предприятие должно раскрывать следующие данные обо всех договорах, незавершенных на конец отчетного периода:

- агрегированную сумму понесенных затрат и признанной прибыли (за вычетом признанных убытков) на текущую дату;
- сумму полученных авансовых платежей;

Способы признания доходов и расходов по ПБУ 2/08

По аналогии с МСФО 11 в ПБУ 02/08 выручка по договору и расходы по нему могут признаваться способом «по мере готовности», если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения контракта на отчетную дату может быть достоверно определен. Так же ПБУ 02/08 предусматривает метод по объекту в целом.

Метод «по мере Готовности»

Способ "по мере готовности" предусматривает, что выручка по договору и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату и признаются в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы независимо от того, должны или не должны они предъявляться к оплате заказчику до полного завершения работ по договору (этапа работ, предусмотренного договором).

Для признания выручки по договору и расходов по договору способом "по мере готовности" организация может использовать следующие способы определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату:

- по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору (например, путем экспертной оценки объема выполненных работ или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона и т.п.) в общем объеме работ по договору);
- по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (например, путем подсчета доли понесенных расходов в натуральном и стоимостном измерителе в расчетной величине общих расходов по договору в том же измерителе).

Пример

Строительная организация ООО «Альфа» заключила договор на выполнение строительно-монтажных работ с заказчиком ЗАО «Бета». Стоимость работ – 7080000 руб., в том числе НДС – 1080000 руб. Начало работ – 4 июня, окончание – 27 сентября. По условиям договора по окончании каждого месяца подрядчик передает заказчику результаты выполненных работ исходя из договорной стоимости фактически выполненных работ. В июне выполнено работ с учетом НДС на сумму 1180000 руб., в июле – 2360000 руб., в августе – 2950000 руб., в сентябре – 590000 руб. Заказчик перечисляет 90% стоимости принятых работ не позднее 10 дней после подписания акта приемки выполненных работ. Окончательный расчет должен быть произведен не позднее двух недель после окончания работ на объекте.

Проводки ООО «Альфа»:

Июль

- Дт 62 Кт 90.2 – 1180000 руб. – начислена выручка от выполнения строительно-монтажных работ;

- Дт 90.3 Кт 68.3 – 180000 руб. – отражен НДС от реализации СМР.

При условии, что себестоимость выполненных СМР в бухгалтерском учете составила 900000 руб., и не принимая во внимание остальные операции, произведенные организацией в отчетном периоде, выявление финансового результата за июнь следует отразить:

- Дт 90.2 Кт 20 – 900000 руб. – списана себестоимость реализованных СМР;

- Дт 90.9 Кт 99 – выявлена прибыль от реализации СМР;

Поступление средств от заказчика за реализованные в июне СМР (90% их стоимости) в регистрах бухгалтерского учета следует отразить:

- Дт 51 Кт 62 – 1062000 руб. – поступление средств от заказчика за реализованные СМР (1180000 руб. * 90%).

Аналогичные проводки делаются на каждый месяц в период работ июль-сентябрь.

Если заказчик строго исполнял свои обязанности по оплате выполненных работ, то в августе он перечислил 2124000 руб. (2360000 руб. * 90%), в сентябре – 2655000 руб. (2950000 руб.*90%), а в октябре полностью погасил оставшуюся задолженность за выполненные работы – 1239000 руб. (7080000 руб. – 1062000 руб. – 2124000 руб. – 2655000 руб.).

Октябрь:

- Дт 51 Кт 62 – 1239000 руб. – поступление оставшейся задолженности покупателя.

Проводки ЗАО «Бета».

- Дт 08 Кт 60 – 1000000 руб. – начислена стоимость выполненных строительно-монтажных работ;

- Дт 19 Кт 60 – 180000 руб. – отражен НДС от получения СМР.

- Дт 68.3 Кт 19 – 180000 руб. – принят к вычету начисленный НДС;

- Дт 60 Кт 51 – 1062000 руб. – отчисление денежных средств от заказчика за реализованные СМР (1180000 руб. *90%).

И т.д. за каждый период до сентября в октябре отражаем передачу остатка задолженности:

- Дт 60 Кт 51 – 1239000 руб. – отчисление оставшейся задолженности поставщику СМР.

Метод по объекту в целом

В случае, когда договор предусматривает уплату заказчиком твердой цены (метод по объекту в целом) за выполнение всей обусловленной договором работы или цены, определяемой исходя из фиксированной в договоре расценки за каждую единицу выполняемой работы (конструкции, вида работ и др.), необходимыми и достаточными условиями достоверного определения финансового результата исполнения такого договора являются:

- возможность достоверного определения общей суммы выручки по договору;
- возможность идентификации и достоверного определения расходов, необходимых для завершения работ по договору;
- возможность определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату;
- соизмеримость фактической величины расходов по договору с ранее произведенными оценками этих расходов.

Пример

Проводки на счетах ООО «Омега». 20 октября:

- Дт 62 Кт 90.1 – 1180000 руб. – отражена передача заказчику результата выполненных работ;
- Дт 90.3 Кт 68.3 – 180000 руб. – начислен НДС от стоимости выполненных работ;
- Дт 90.2 Кт 20 – 750000 руб. списаны затраты на выполнение работ.
- Дт 90.9 Кт 99 – 250000 руб. выявлен финансовый результат от выполнения работ за октябрь.

25 октября:

- Дт 51 Кт 62 – 1180000 руб. – поступили средства от заказчика в оплату выполненных работ

Проводки на счетах ООО «Альфа»:

20 октября:

- Дт 08 Кт 60 – 1000000 руб. – отражена договорная стоимость выполненных ремонтных работ;
- Дт 19 Кт 60 – 180000 руб. начислен НДС;
- Дт 68.3 Кт 19 – 180000 руб. НДС принят к вычету;

25 октября:

- Дт 60 Кт 51 – 1180000 руб. – произведена оплата подрядчику за ремонтные работы по договорной стоимости вместе с НДС

Особенности принятия доходов и расходов по МСФО-11

При определении стадии выполнения методом доли понесенных затрат в ожидаемых суммарных затратах по договору, понесенные на отчетную дату включают только те затраты, которые отражают выполненную работу. Так, расходы, произведенные в связи с предстоящими работами по договору и авансовые платежи субподрядчикам по договору, не включаются в сумму произведенных на отчетную дату затрат по договору. Когда существует вероятность того, что общие затраты по договору подряда превысят общие доходы, ожидаемый убыток должен признаваться немедленно.

При этом величина ожидаемых убытков определяется независимо от:

- начала выполнения работ по договору;
- стадии завершенности работ по договору;
- объема прибыли по другим договорам на строительство.

В случае невозможности надежной оценки финансового результата от выполнения договора на строительство:

- выручка должна признаваться доходом только в сумме, в которой понесенные затраты по договору подряда с большой вероятностью будут возмещены;
- затраты по договору признаются расходом в период их возникновения.

Таким образом, прибыль по договору не признается, а ожидаемые убытки признаются немедленно.

Отражение договоров подряда в соответствии с МСФО (IAS) 11

Тип договора	Выручка	Расход	Результат
1. Прибыльный договор	Исходя из процента завершенности работ по договору подряда	Исходя из процента завершенности работ по договору подряда	Прибыль, как соответствующая часть прибыли по договору в целом (исходя из стадии завершенности)
2. Убыточный договор	Исходя из процента завершенности работ по договору подряда	Как сумма признанной выручки и убытка (балансирующая величина)	Убыток, по договору признается в полной объеме немедленно
3. Договор, результат по которому не может быть надежно оценен	В сумме признанных расходов	Все расходы, понесенные за период	Нет ни прибыли, ни убытка, поскольку доходы признаются равными расходам

Таким образом, при учете договоров подряда необходимо определить тип договора подряда с тем, чтобы правильно выполнить требования МСФО -11

Пример

Пример иллюстрирует один из методов определения степени завершенности (стадии выполнения) договора и периода, в котором признается выручка и затраты по договору «затраты плюс» по которому подрядчику возмещаются допустимые, или по-иному определяемые затраты, плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение.

Подрядчик заключает договор на строительство тоннеля с фиксированной ценой \$10.000. Согласно первоначальной оценке стоимость договора составляла \$7500. Срок строительства тоннеля по договору - 3 года.

К концу 1 года стоимость договора увеличилась до \$8400.

В течение 3 года заказчик утверждает сумму отклонений, в результате чего происходит увеличение суммы выручки по договору на \$500, а также увеличение суммы дополнительных затрат по договору на \$250. К концу 2 года выполнения работ сумма понесенных затрат включает стоимость материалов для использования в течение 3 года, которая составляет \$300.

Определение степени завершенности (стадии выполнения) договора происходит путем подсчета доли произведенных на текущую дату затрат в расчетной величине общих затрат по договору. Стадия завершенности работ по году 2 (60%) определяется путем исключения из произведенных на отчетную дату затрат суммы 300 долларов, потраченной на приобретение материалов для использования в течение 3 года.

Суммы выручки, затрат и прибыли, признанные в отчете о прибыли и убытках за три года, представлены следующим образом:

Год 1 (\$000)	На текущую дату	Признано за предыдущие годы	Признано за отчетный год
Выручка (10.000 x 33%)	3333	-	3333
Расходы (7.500 x 33%)	2500	-	2500
Прибыль	833	-	833
<u>Год 2</u>			
Выручка (10.000 x 60%)	6000	3333	2667
Расходы (8.400 x 60%)	5040	2500	2540
Прибыль	960	833	127
<u>Год 3</u>			
Выручка (10.500 x 100%)	10500	6.000	4500
Расходы	8650	5.040	3610
Прибыль	1850	960	890

Пример 2

Единый строительный договор подряда состоит из трех отдельных договоров (А, Б, В). Затраты по нему были оплачены денежными средствами. Авансы и суммы по промежуточным счетам были получены денежными средствами. Подрядчик получил авансовые платежи по контракту С за еще не выполненную работу. Произведенные затраты по этим контрактам включают стоимость материалов, которые необходимы для выполнения договора и которые не были использованы к дате составления отчета.

№ строки	Показатель	А	Б	В	Всего
1	Доход по договору подряда	400	300	200	900
2	Затраты по договору подряда	340	320	130	790
3	Ожидаемые убытки	-	15	-	15
4	Признание прибыли (убытка) (стр 1 - стр 2)	60	-35	70	95
5	Затраты по договору подряда произведенные в течении периода	350	320	220	890
6	Затраты относимые на расходы периода по отдельному договору	340	320	1300	790
7	Затраты по договору подряда, которые относятся к будущей деятельности, признанные как актив (стр 5 - стр 6)	10	-	90	100
8	Промежуточные счета	400	270	200	870
9	Неотфактурованная выручка (стр 1 - стр 8)	-	30	-	30
10	Авансы	-	-	90	90

В финансовой отчетности текущего года будет раскрыта следующая информация:

- сумма выручки по договору подряда, которая признается, как доходы отчетного периода, - 900 тыс. долл.;
- общая сумма понесенных затрат и признанной прибыли (за вычетом понесенных убытков) на текущую дату – 985 тыс долл. (стр 4 + стр 5);
- сумма полученных авансовых платежей – 90 тыс. долл.

Заключение

Стандарты российской отчетности постоянно совершенствуются, и на разобранным мною примере идет явное сходство между МСФО-11 и ПБУ 2/08. Таким образом, оба стандарта - и ПБУ 2/2008, и МСФО 11 - регламентируют учет договоров строительного подряда. По многим аспектам стандарты практически аналогичны. Однако имеются и отличия.

Использование МСФО при ведении учета в договорах строительного подряда более предпочтительно по ряду причин.

Во-первых, базовым документом является МСФО 11 – ПБУ 2/2008 изменяется и перерабатывается в соответствии с МСФО.

Во-вторых, у МСФО более удобная структура, что является немаловажным при организации и ведения учета. Так, МСФО содержит отдельный раздел, в котором подробно раскрываются понятие и виды затрат для строительных компаний.

Наконец, являясь основным документом, в МСФО содержится более полезная и полная информация – несмотря на сходство МСФО 11 и ПБУ 2/2008, ПБУ все же не учитывает отдельные моменты учета.

Однако существуют еще некоторые проблемы присущие применению МСФО в целом на практике:

- неоправданно высокие затраты хозяйствующих субъектов на подготовку консолидированной финансовой отчетности по МСФО;
- низкий уровень профессиональной подготовки большей части бухгалтеров,
- недостаточность навыков использования информации, подготовленной в соответствии с МСФО;
- ненадлежащее качество информации, представленной в финансовой отчетности хозяйствующих субъектов, ограничивающее возможности ее полезного применения и так далее.