

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11

«Договоры на строительство»

Цель

Целью настоящего стандарта является установление порядка учета выручки и затрат, связанных с договорами на строительство. В связи с характером деятельности, осуществляемой по договорам на строительство, дата начала договорной деятельности и дата ее завершения, как правило, приходятся на различные отчетные периоды. Таким образом, основной проблемой учета договоров на строительство является распределение выручки и затрат по договору на строительство по отчетным периодам, в течение которых проводятся строительные работы. В настоящем МСФО для определения момента признания выручки и затрат по договору на строительство в качестве выручки и расходов в отчете о совокупном доходе используются критерии признания, установленные в *"Концепции подготовки и представления финансовой отчетности"*^{*}. Настоящий стандарт также содержит практические рекомендации по применению указанных критериев.

Сфера применения

- 1 Настоящий стандарт применяется для отражения договоров на строительство в финансовой отчетности подрядчиков.
- 2 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО 11 *"Учет договоров на строительство"*, принятый в 1978 году.

Определения

- 3 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

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 с фиксированной ценой представляет собой 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.

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.
- 4 Договор на строительство может быть заключен в отношении одного объекта, такого как 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. Примерами таких договоров могут служить договора на строительство нефтеперерабатывающих заводов и других комплексных промышленных объектов или оборудования.
- 5 Для целей настоящего стандарта договоры на строительство включают:
 - (a) договоры о предоставлении услуг, непосредственно связанных со строительством объекта, например услуг по управлению проектом и услуг архитекторов; и
 - (b) договоры на разрушение и восстановление объектов и восстановление окружающей среды после сноса объектов.

* *«Концепции подготовки и представления финансовой отчетности»* КМСФО была принята Правлением КМСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Правление КМСФО заменило *«Концепцию»* на *«Концептуальную основу составления финансовой отчетности»*.

- 6 Договоры на строительство могут предусматривать различные условия и, для целей настоящего стандарта, классифицируются на договора с фиксированной ценой и договора "затраты плюс". Некоторые договоры на строительство могут иметь характеристики как договора с фиксированной ценой так и договора "затраты плюс", как, например, договор "затраты плюс", предусматривающий согласованную максимальную цену. В таком случае подрядчику следует принимать во внимание все условия пунктов 23 и 24 с тем, чтобы определить сроки признания выручки и затрат по договору.

Объединение и дробление договоров на строительство

- 7 Требования настоящего стандарта, как правило, применяются в отдельности к каждому договору на строительство. Однако в определенных случаях необходимо применять настоящий стандарт к отдельно идентифицируемым компонентам одного договора или к группе тесно связанных договоров, с тем, чтобы отразить суть такого договора или группы договоров.
- 8 Если в договоре предусматривается строительство нескольких объектов, строительство каждого объекта учитывается как отдельный договор на строительство, если:
- (a) по каждому объекту были направлены отдельные предложения;
 - (b) условия строительства каждого объекта обсуждались отдельно, и подрядчик и заказчик могут принять или отказаться от исполнения части договора, относящейся к каждому объекту; и
 - (c) затраты и выручка по каждому объекту могут быть идентифицированы.
- 9 Группа договоров, заключаемых с одним или несколькими заказчиками, учитывается как единый договор на строительство, если:
- (a) группа договоров заключалась как единый пакет договоров;
 - (b) договора так тесно взаимосвязаны, что, по существу, представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли; и
 - (c) договора выполняются одновременно или в непрерывной последовательности.
- 10 Договор может предусматривать строительство дополнительного объекта по усмотрению заказчика или может быть изменен внесением положений о строительстве дополнительного объекта. Строительство дополнительного объекта должно учитываться как отдельный договор на строительство, если:
- (a) объект по конструкции, технологии или функциям значительно отличается от объекта или объектов, предусматриваемых первоначальным договором; или
 - (b) цена объекта определена вне зависимости от цены первоначального договора.

Выручка по договору

- 11 Выручка по договору включает:
- (a) первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и
 - (b) отклонения от работ по договору, претензии и поощрительные платежи:
 - (i) в той степени, в которой существует вероятность получения выручки; и
 - (ii) если суммы отклонений могут быть надежно оценены.
- 12 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 оценки. Таким образом, сумма выручки по договору может увеличиваться или уменьшаться от одного периода к другому. Например:
- (a) подрядчик и заказчик могут согласовать суммы отклонений или претензий, которые увеличивают или уменьшают выручку по договору в периоде, следующем за периодом, в котором договор был первоначально согласован;
 - (b) сумма выручки, согласованная в договоре с фиксированной ценой, может увеличиться в соответствии с положениями, предусматривающими увеличение выручки при увеличении затрат;

- (c) сумма выручки по договору может уменьшиться в связи со штрафами, возникшими в результате задержки выполнения договора со стороны подрядчика; или
- (d) если договор с фиксированной ценой предусматривает фиксированную цену за единицу работ, выручка по договору увеличивается по мере увеличения числа таких единиц.
- 13 Отклонение представляет собой одобренное заказчиком изменение объема работ, которые должны быть выполнены по договору. Отклонение может привести к увеличению или уменьшению выручки по договору. Примеры отклонений включают изменение спецификаций или конструкции объекта и изменение срока действия договора. Отклонение включается в выручку по договору, если:
- (a) вероятно, что заказчик одобрит отклонение и сумму выручки, возникающей из-за отклонения; и
- (b) сумма выручки может быть надежно оценена.
- 14 Претензия представляет собой сумму, которую подрядчик намеревается получить от заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат, не включаемых в цену договора. Претензии могут возникать, например, в связи с задержкой со стороны заказчика, ошибками в спецификациях или конструкции, а также спорными отклонениями в работах по договору. 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:
- (a) переговоры достигли той стадии, когда принятие претензии заказчиком стало вероятным; и
- (b) сумма, которую заказчик, вероятно, примет, может быть надежно оценена.
- 15 Поощрительные платежи представляют собой дополнительные суммы, уплачиваемые подрядчику, если нормы, предусмотренные договором, выполняются или превышаются. Например, договор может предусматривать поощрительный платеж подрядчику за досрочное выполнение работ по договору. Поощрительные платежи включаются в выручку по договору, если:
- (a) договор находится в той стадии его завершения, когда выполнение или превышение предусмотренных им норм уже вероятно; и
- (b) суммы поощрительных платежей можно надежно оценить.

Затраты по договору

- 16 **Затраты по договору включают:**
- (a) **затраты, непосредственно связанные с определенным договором;**
- (b) **затраты, которые относятся к договорной деятельности в целом, и могут быть распределены на данный договор; и**
- (c) **такие другие затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора.**
- 17 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.
- Указанные затраты 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.
- 18 Затраты, которые могут быть отнесены к договорной деятельности в целом и могут быть распределены на отдельные договоры, включают:
- (a) страховые платежи;

- (b) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, которые не связаны непосредственно с отдельным договором; и
- (c) 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.

- 19 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.
- 20 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; и
 - (d) амортизацию простаивающих основных средств (не используемых при выполнении определенного договора).
- 21 Затраты по договору включают затраты, относящиеся к договору, от даты, когда заключение договора гарантировано, до окончательного завершения работ по договору. При этом затраты, которые непосредственно относятся к договору и понесены с тем, чтобы обеспечить его заключение, также включаются в состав затрат по договору, если они могут быть отдельно идентифицированы и надежно оценены, а также если заключение договора вероятно. 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.

Признание выручки и расходов по договору

- 22 **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 в соответствии с пунктом 36.**
- 23 **В случае заключения договора с фиксированной ценой результат договора на строительство может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:**
- (a) **совокупная выручка по договору может быть надежно 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 надежно оценены; и**
 - (d) **затраты, связанные с договором, могут быть точно определены и надежно оценены таким образом, что фактически понесенные затраты по договору могут быть сопоставлены с ранее произведенными оценками.**
- 24 **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; и**
 - (b) **затраты, связанные с договором, могут быть точно определены и надежно оценены независимо от того, подлежат ли они отдельному возмещению.**
- 25 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. Этот метод обеспечивает полезную информацию об объеме договорной деятельности и результатах периода.

- 26 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. Однако любое ожидаемое превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору признается в качестве расхода немедленно в соответствии с пунктом 36.
- 27 Подрядчик может понести затраты по договору, связанные с будущей деятельностью по договору. Такие затраты по договору признаются в качестве актива, если их возмещение вероятно. Такие затраты представляют собой суммы, причитающиеся к возмещению заказчиком, и часто классифицируются как незавершенное производство по договору.
- 28 Результат договора на строительство может быть надежно оценен, если получение предприятием экономических выгод, связанных с договором, вероятно. Однако если возникает неопределенность в отношении собираемости суммы, уже включенной в выручку по договору и уже признанной в отчете о прибылях и убытках, неполученная сумма или сумма, получение которой перестало быть вероятным, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы выручки по договору.
- 29 Предприятие, как правило, может произвести надежную оценку после заключения договора, который предусматривает:
- законные права каждой стороны в отношении объекта, который должен быть построен;
 - встречное возмещение; и
 - форму и условия расчета.
- Предприятие, как правило, также должно иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. Предприятие проверяет и, при необходимости, пересматривает оценку выручки и затрат по договору по мере выполнения договора. Необходимость таких пересмотров не обязательно свидетельствует о том, что результат договора не может быть надежно оценен.
- 30 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:
- 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.
- Промежуточные и авансовые платежи, получаемые от заказчика, часто не отражают реального объема выполненных работ.
- 31 Если степень выполнения определяется по затратам по договору, понесенным на определенную дату, в такие затраты включаются только затраты, связанные с завершенными работами по договору на эту же дату. Примерами затрат по договору, которые не учитываются в этом случае, являются:
- затраты по договору, имеющие отношение к будущей деятельности по договору, такие как стоимость материалов, которые были доставлены на строительную площадку или зарезервированы для использования при выполнении договора, однако еще не были установлены, использованы или применены, за исключением материалов, произведенных специально для выполнения договора; и
 - авансовые платежи субподрядчикам за работы, которые должны быть выполнены по договорам субподряда.
- 32 **Если результат договора на строительство не может быть надежно оценен:**
- выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат по договору, которые вероятно будут возмещены; и**
 - затраты по договору признаются как расходы в периоде, в котором они понесены.**
- Ожидаемый убыток по договору на строительство признается как расход немедленно в соответствии с пунктом 36.**
- 33 На ранних этапах выполнения договора результат часто не может быть надежно оценен. Тем не менее, возмещение понесенных предприятием затрат может быть вероятным. Таким образом, выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат, которые ожидаются к возмещению. Поскольку результат договора не может быть надежно оценен, прибыль не признается. Однако, даже если результат договора не может быть надежно оценен, может быть вероятным то, что совокупные затраты по договору

превысят совокупную выручку по договору. В таких случаях любое ожидаемое превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору немедленно признается в качестве расхода в соответствии с пунктом 36.

- 34 Затраты по договору, которые вероятно не будут возмещены, немедленно признаются в качестве расходов. Примерами обстоятельств, при которых возмещение понесенных затрат по договору может быть маловероятно и при которых может возникнуть необходимость немедленного признания затрат по договору в качестве расходов, включают договоры:
- (a) которые не обладают исковой силой в полном объеме, т.е. в действительности которых есть основательные сомнения;
 - (b) завершение которых зависит от результата проводимого судебного разбирательства или принятия законопроекта;
 - (c) имеющие отношение к имуществу, которое, скорее всего, будет отчуждено или экспроприировано;
 - (d) по которым заказчик не может исполнить принятые обязательства; или
 - (e) по которым подрядчик не может завершить работы или исполнить другие принятые обязательства по договору.
- 35 Если факторы неопределенности, препятствовавшие надежной оценке результата договора, более не существуют, выручка и расходы по договору на строительство признаются в соответствии с пунктом 22, а не пунктом 32.

Признание ожидаемых убытков

- 36 Если превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору вероятно, ожидаемый убыток признается как расход немедленно.
- 37 Сумма такого убытка определяется независимо от:
- (a) того, было ли начато выполнение работ по договору;
 - (b) степени выполнения работ по договору; или
 - (c) суммы прибыли, которая ожидается по другим договорам, не учитываемым как единый договор на строительство в соответствии с пунктом 9.

Изменение оценок

- 38 Метод процента выполнения применяется к текущим кумулятивным расчетным оценкам выручки и затрат по договору в каждом отчетном периоде. Таким образом, влияние изменения расчетной оценки выручки и затрат по договору или влияние изменения расчетной оценки результата договора отражается как изменение бухгалтерской оценки (см. МСФО 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки"). 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.

Раскрытие информации

- 39 Предприятие должно раскрывать:
- (a) сумму выручки по договору, признанную как выручка в отчетном периоде;
 - (b) методы, используемые для определения выручки по договору, признаваемой в отчетном периоде; и
 - (c) методы, используемые для определения степени выполнения незавершенных договоров.
- 40 Предприятие должно раскрывать следующие данные обо всех договорах, незавершенных на конец отчетного периода:
- (a) агрегированную сумму понесенных затрат и признанной прибыли (за вычетом признанных убытков) на текущую дату;
 - (b) сумму полученных авансовых платежей; и

(с) сумму удержаний.

- 41 Удержаниями являются суммы промежуточных счетов, которые не оплачиваются до выполнения условий, предусмотренных договором в отношении оплаты таких сумм, или устранения дефектов. Промежуточные счета представляют собой суммы, выставляемые за работы, выполненные по договору независимо от их оплаты заказчиком. Авансами являются суммы, полученные подрядчиком до выполнения соответствующих работ.
- 42 **Предприятие должно представлять следующие данные:**
- (a) **валовую сумму, причитающуюся от заказчика за работы по договору, отражаемую как актив; и**
- (b) **валовую сумму, причитающуюся заказчику за работы по договору, отражаемую как обязательство.**
- 43 Валовая сумма, причитающаяся от заказчика за работы по договору, представляет собой итоговую величину:
- (a) понесенных затрат плюс признанная прибыль; за вычетом
- (b) суммы признанных убытков и промежуточных счетов
- по всем незавершенным договорам, по которым понесенные затраты плюс признанная прибыль (за вычетом признанных убытков) превышает сумму промежуточных счетов.
- 44 Валовая сумма, причитающаяся заказчику за работы по договору, представляет собой итоговую величину:
- (a) понесенных затрат плюс признанная прибыль; за вычетом
- (b) суммы признанных убытков и промежуточных счетов
- по всем незавершенным договорам, по которым суммы промежуточных счетов превышают понесенные затраты плюс признанная прибыль (за вычетом признанных убытков).
- 45 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.

Дата вступления в силу

- 46 Настоящий стандарт вступает в силу применительно к финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 1995 г. или после этой даты.