НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО»

Введение

1.Настоящий стандарт разработан на основе Директив ЕС и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство».

Цель

2.Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка определения, признания и учета доходов, затрат и расходов по договорам на строительство и представления соответствующей информации в финансовых отчетах подрядчиков.

Сфера действия

3.Настоящий Стандарт применяется для учета доходов, затрат и расходов по договорам на строительство, в том числе касающихся:

1. оказания услуг, прямо связанных со строительством активов (например, услуг проектировщиков и архитекторов);
2. сноса активов, а также восстановления окружающей среды, пострадавшей в результате сноса активов.

Определения

3.В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Договор на строительство – договор, заключенный между заказчиком и подрядчиком для строительства, ремонта, модернизации и реконструкции актива или группы активов, которые по проектированию, технологии и функционированию или назначению взаимосвязаны и взаимозависимы.

Договорные затраты – стоимость израсходованных ресурсов и затраты связанные с персоналом, необходимые для выполнения одного или нескольких договоров на строительство с целью получения дохода и которые подлежат возмещению заказчиком.

Прямые договорные затраты – затраты, связанные непосредственно с выполнением работ на основании договора на строительство и которые могут быть включены прямым способом в его стоимость.

Фактические договорные затраты – сумма преддоговорных затрат и фактических затрат, понесенных для выполнения работ после заключения договора до отчетной даты.

Преддоговорные затраты – затраты, связанные непосредственно с заключением договора на строительство, понесенные до его заключения.

Общие предполагаемые договорные затраты – сумма договорных затрат, фактически понесенных и зарегистрированных на отчетную дату плюс предполагаемые затраты для завершения договора, с учетом возможных последующих изменений и претензий.

Предполагаемые затраты для завершения договора – сумма материальных затрат и затрат, связанных с персоналом, затрат по субподряду и других затрат, необходимых для завершения договора в установленном периоде.

Косвенные договорные затраты – затраты, относящиеся к нескольким договорам на строительство, которые не могут быть прямо включены в их затраты.

Накладные затраты строительства – затраты, относящиеся к управлению, организации и обслуживанию одного или нескольких договоров по субъекту в целом и по отдельным строительным участкам.

Договорные расходы – сумма фактических понесенных затрат относящихся к договору на строительство в целом или по стадиям его выполнения, согласованные с признанными договорными доходами.

Изменение – указание, выдвинутое заказчиком ввиду пересмотра объекта работ, которое должно быть выполнено согласно договору.

Стадия выполнения договора – завершенная часть договорных работ, которая может быть достоверно определена в соответствии с положениями настоящего стандарта.

Субподрядчик – субъект, который заключил договор с подрядчиком о выполнении части или этапа договора на строительство.

Договорные доходы – сумма первоначального дохода, дохода от изменений договора, по претензиям и в виде стимулирующих премий, полученная в результате выполнения договора на строительство.

Виды договоров на строительство

4.В зависимости от порядка сегментирования и комбинирования, договор на строительство может относиться к одному активу, нескольким активам или к взаимосвязанному активу.

5.Положения настоящего стандарта применимы к каждому договору на строительство в отдельности, так и для каждого актива, предусмотренного в договоре или для группы договоров.

6.В случае, когда договор предусматривает строительство группы активов, работы по каждому активу будут рассматриваться как отдельный договор на строительство, если:

1.для каждого актива были представлены отдельные предложения;

2. при заключении договора каждый актив согласовывался отдельно заказчиком и подрядчиком; и

3. могут быть определены затраты и доходы по каждому активу.

4.Договоры на строительство с одним или несколькими заказчиками могут рассматриваться как единый договор, если они:

1.были согласованы одним пакетом;

2. тесно взаимосвязаны между собой и являются частью единого проекта, имея одинаковую общую маржу прибыли, и;

3. выполняются одновременно или в одном и том же периоде.

Пример 1. *Субъект-подрядчик заключил три договора, предусматривающие строительство производственного цеха, котельной и административного корпуса.*

Договоры были согласованы одним пакетом, с одинаковой общей маржей прибыли 10%. Проект строительства объектов будет разработан одним субъектом, а период выполнения договоров составляет 2 года.

На основании данных примера, все три договора будут рассматриваться как единый договор на строительство.

4.По решению заказчика, договор может предусматривать строительство какого-либо сопряженного актива или первоначальный договор может быть изменен так, чтобы он предусматривал строительство сопряженного актива. Строительные работы, связанные с сопряженным активом, рассматриваются как отдельный договор, если:

1. соответствующий актив существенно отличается по проектированию, технологии или функционированию от актива (активов), предусмотренного (предусмотренных) в первоначальном договоре; или
2. цена актива согласовывается без учета первоначальной стоимости договора.

Пример 2. *Подрядчик в феврале 201Х года заключил сроком на 2 года договор на строительство жилого дома с договорной ценой 35 000 000 леев. В октябре этого же года заказчик решил построить возле жилого дома гараж, цена которого составляет 2 000 000 леев. По этой причине стороны согласились на изменение первоначального договора.*

На основании данных примера, строительство гаража существенно отличается от строительства жилого дома, поэтому оно будет рассматриваться как отдельный договор.

3. В зависимости от порядка установления цены различаются:

1. договора на строительство с фиксированной ценой, которые предусматривают фиксированную цену договора в целом или фиксированную плату на единицу объекта или работ, согласованных между заказчиком и подрядчиком. В некоторых случаях договор может предусматривать условия увеличения установленной цены;

2. договора на строительство «затраты плюс», которые предусматривают возмещение заказчиком согласованных договорных затрат к которым прибавляется некоторый процент от этих затрат или фиксированный гонорар;

3. смешанные договора на строительство, которые сочетают положения договоров на строительство с фиксированной ценой и договоров на строительство «затраты плюс».

Состав договорных доходов

4.Договорные доходы включают:

1. первоначальный доход;
2. доход от изменений договора;
3. доход от претензий; и
4. доход в виде стимулирующих премий.

5.Первоначальный доход представляет собой доход, согласованный подрядчиком и заказчиком при заключении договора на строительство.

6.Доход от изменений договора является результатом согласованного договаривающимися сторонами изменения первоначальной стоимости договора на строительство. Изменения договорной стоимости могут иметь место в результате изменения положений договора в отношении проекта, осуществления дополнительного строительства или отказа от некоторых работ или объектов, а также других условий договора. Изменение может привести к увеличению или к уменьшению договорного дохода.

Доход от изменений договора может быть признан, если:

1.заказчик и подрядчик согласовали вид и размер изменения; и

2.величина дохода, связанного с изменением может быть достоверно определена.

Пример 3. *Подрядчик заключил сроком на 2 года договор на строительство здания стоимостью 6 200 000 леев. В начале второго года заказчик попросил подрядчика заменить материалы, предусмотренные для отделки здания. Договорная стоимость изменения, согласованная с подрядчиком и возмещаемая заказчиком, составляет 800 000 леев.*

На основании данных примера, общий договорной доход увеличивается и составляет 7 000 000 леев (6 200 000 леев + 800 000 леев). Доход от изменения включается в стоимость договора в период выполнения соответствующих работ.

3.Доход от претензий представляет собой сумму, востребованную подрядчиком от заказчика или от третей стороны в качестве возмещения причиненного ими ущерба. Претензии

могут быть предъявлены, например, в случае выявления ошибок в спецификации или проекте и несоблюдения заказчиком условий договора.

Доход от претензий признается, если:

1.предъявленные претензии признаны заказчиком или установлены решением судебной инстанции; и

2.величина данного дохода может быть достоверно определена.

Пример 4. *Подрядчик заключил сроком на 2 года договор на строительство здания, стоимостью 4 800 000 леев. Сметные затраты, относящиеся к договору, составляют 3 900 000 леев. В процессе выполнения работ подрядчик обнаружил в соответствующем проекте ошибку, исправление которой требует дополнительных затрат в сумме 130 000 леев. В связи с этим подрядчик предъявил заказчику претензию, которая была им признана. Норма прибыли составляет 20% или 26 000 леев (130 000 леев х 0,2).*

На основании данных примера, подрядчик признает доход от претензии в размере 156 000 леев (130 000 леев + 26 000 леев) как договорной доход, а фактически понесенные затраты в сумме 130 000 леев – как договорные затраты. Общий договорной доход составляет 4 956 000 леев (4 800 000 леев + 156 000 леев), а общие договорные затраты – 4 030 000 леев (3 900 000 леев + 130 000 леев).

3. Доход в виде стимулирующих премий включает суммы, дополнительно выплачиваемые подрядчику в случае, когда определенные условия договора были соблюдены или предусмотренные стандарты были достигнуты или перевыполнены. Например, договор на строительство может предусматривать стимулирующую премию подрядчику за досрочное завершение договора, высокое качество выполненных работ, снижение затрат или другие результаты, предусмотренные договором. Стимулирующие выплаты могут быть установлены в процентах от стоимости договора, в виде фиксированной суммы или другим образом, предусмотренном в договоре на строительство.

Доход в виде стимулирующих премий может признаваться, если:

1.условия, предусмотренные в договоре, были соблюдены; и

2.величина дохода может быть достоверно определена.

Пример 5. *Подрядчик заключил сроком на 5 лет договор на строительство склада стоимостью 7 000 000 леев. Договор предусматривает дополнительную выплату в размере 0,03% от стоимости договора за каждый день его досрочного завершения. Подрядчик завершил строительство на 60 дней раньше установленного срока.*

На основании данных примера, доход в виде стимулирующих премий составляет 126 000 леев (7 000 000 леев х 60 х 0,0003) и признается как договорной доход, а общий договорной доход - 7 126 000 леев (7 000 000 леев + 126 000 леев).

3.В состав договорных доходов не включаются суммы, полученные от имени третьей стороны, в соответствии с положениями НСБУ «Доходы».

Состав договорных затрат

4.Договорные затраты включают:

1. прямые договорные затраты;

2.косвенные договорные затраты; и

3.накладные затраты строительства, возмещаемые заказчиком.

4.Прямые договорные затраты включают затраты, которые могут быть включены в договорные затраты на строительство прямым путем. Их состав приведен в приложении 1 к данному стандарту.

5.Прямые договорные затраты могут быть уменьшены на стоимость проданных активов (технических установок, оборудования, материалов), предназначенных только для выполнения конкретного договора.

Пример 6. *В октябре 201Х года после завершения договора на строительство склада подрядчик продал оборудование, которое может быть использовано только для выполнения строительных работ по данному объекту. Продажная стоимость составила 6 000 леев.*

На основании данных примера, в октябре 201Х года подрядчик отражает стоимость проданного оборудования в сумме 6 000 леев – как увеличение дебиторской задолженности и уменьшение договорных затрат.

6.Косвенные договорные затраты включают:

1. затраты на страхование ценностей и персонала, относящиеся к нескольким договорам, если такие затраты не включаются в накладные затраты строительства;
2. затраты на проектирование и техническую поддержку, относящиеся к нескольким договорам, если такие затраты не включаются в накладные затраты строительства;
3. затраты по займам, связанные с несколькими договорами, капитализированные в соответствии с положениями НСБУ «Затраты по займам»; и
4. затраты на эксплуатацию машин и механизмов, используемых при выполнении нескольких договоров в течение одного отчетного периода (их состав приведен в подпункте 4) приложения 1) и другие.

5.Подрядчик ведет раздельный учет косвенных договорных затрат до их распределения. Косвенные договорные затраты распределяются между конкретными договорами в порядке, предусмотренном в учетных политиках с учетом нормального уровня строительного производства. В качестве основы распределения косвенных затрат по видам договоров могут использоваться договорные доходы, прямые договорные затраты, прямые материальные затраты, фактическое количество машино-часов, сметные затраты одного машино-часа или другие рациональные методы.

6.Фактические затраты на эксплуатацию машин и механизмов, используемых при выполнении нескольких договоров, могут распределяться по конкретным договорам на отчетную дату пропорционально фактическому количеству машино-часов, отработанных каждой единицей или группой машин и механизмов, сметным затратам одного машино-часа или на основе других методов.

Пример 7. *Подрядчик выполняет два договора – «А» и «В». В сентябре 201Х года фактические затраты на эксплуатацию машин и механизмов по группе «тракторы-бульдозеры» составили 50 000 леев. Согласно учетных политик, затраты на эксплуатацию распределяются по договорам пропорционально фактическому количеству машино-часов – 530, которые составляют по договору «А» – 300, а по договору «В» – 230.*

Распределение фактических затрат на эксплуатацию машин и механизмов представлено в таблице 1.

Таблица 1

Распределение фактических затрат на эксплуатацию машин и механизмов

Договора на строительство	Фактическое количество машино-часов	Се

1	2	
«А»	300	
«В»	230	
Итого	530	

Фактическая себестоимость одного машино-часа определяется как отношение общих фактических затрат на эксплуатацию машин и механизмов по группе «тракторы-бульдозеры» к общему количеству отработанных машино-часов и составляет 94,34 лея (50 000 леев : 530 машино-часов).

На основании данных примера, в сентябре 201X года подрядчик отразит распределение фактических затрат на эксплуатацию машин и механизмов – как увеличение договорных затрат и уменьшение затрат на эксплуатацию машин и механизмов по договорам:

1. «А» – 28 302 леев;
2. «В» – 21 698 леев.

3.Накладные затраты подразделяются на затраты возмещаемые и не возмещаемые заказчиками. До распределения накладные затраты учитываются подрядчиком раздельно.

4.Накладные затраты строительства, возмещаемые заказчиками, включают:

1.общие и административные затраты;

2.затраты, связанные с обслуживанием персонала строительства;

3.затраты на организацию работ на объектах строительства; и

4.другие затраты общего назначения.

Возмещаемые накладные затраты включаются в договорные затраты строительства и принимаются во внимание при определении доли накладных затрат строительства, которая используется для составления сметы расходов по каждому договору.

5.В случае, когда подрядчик выполняет строительные работы только по одному договору, фактические накладные затраты строительства, возмещаемые заказчиком, будут включаться в договорные затраты по данному договору в полном размере. Если строительные работы выполняются одновременно на основе нескольких договоров, фактические накладные затраты строительства, возмещаемые заказчиком, распределяются по каждому договору в порядке, установленном в учетных политиках подрядчика (например, пропорционально возмещаемым накладным затратам, установленным в смете договорных затрат, договорным доходам) или другим рациональным методом.

Пример 8. *Подрядчик выполняет два договора – «А» и «В». В сентябре 201X года фактические накладные затраты строительства составили 350 000 леев. Учетными политиками подрядчика предусмотрено их распределение на основе накладных затрат, возмещаемых заказчиками, согласно сумме, установленной в смете договорных затрат, которая составляет для договора «А» 220 000 леев, а для договора «В» – 140 000 леев.*

Расчет распределения фактических накладных затрат, возмещаемых заказчиком представлен в таблице 2.

Таблица 2

Распределение фактических возмещаемых накладных затрат

		(	
		(	

Коэффициент распределения определяется как отношение общей суммы фактических накладных затрат строительства к общей величине накладных затрат строительства, возмещаемых заказчиками согласно сумме, предусмотренной в смете договорных затрат в отчетном периоде, который составляет 0,97222 (350 000 леев : 360 000 леев).

На основании данных примера, в сентябре 201X года подрядчик отражает распределенные фактические накладные затраты – как увеличение договорных затрат и уменьшение накладных затрат по договору «А» в сумме 213 888 леев и «В» в сумме 136 112 леев.

6.Накладные затраты строительства, не возмещаемые заказчиками, включают:

1. затраты, связанные с научно-исследовательскими и опытными работами;
2. налоги и сборы, предусмотренные законодательством;
3. надбавка к заработной плате работников субъекта, предусмотренные законодательством;
4. затраты, связанные с возмещением ущерба, причиненного работникам в результате несчастных случаев на рабочем месте;
5. выплаты работникам, уволенным в связи с реорганизацией субъекта, сокращением численности работников; и
6. другие затраты.

Накладные затраты строительства, не возмещаемые заказчиками, относятся прямо на текущие расходы.

7.Преддоговорные затраты включаются в договорные затраты, если:

1.могут быть определены раздельно;

2.могут быть достоверно оценены; и

3.существует вероятность заключения договора.

4.Преддоговорные затраты первоначально учитываются как расходы будущих периодов, а в последующем включаются в договорные затраты или относятся на текущие расходы.

5.Если договор был заключен в отчетном периоде, в котором были понесены преддоговорные затраты, такие затраты, в зависимости от порога существенности, предусмотренного в учетных политиках подрядчика, могут включаться в состав договорных затрат:

1. в полном объеме в отчетном периоде, в котором был заключен договор;
2. путем равномерного списания в отчетных периодах на протяжении срока договора;

3. на основе других рациональных методов, предусмотренных в учетных политиках подрядчика.

Пример 9. *Подрядчик в сентябре 201Х года понес представительские и командировочные расходы, связанные с заключением договора, в сумме 30 000 леев, которые были отнесены на текущие расходы будущих периодов. Договор сроком на 2 года был заключен в октябре 201Х года.*

Учетные политики подрядчика предусматривают включение преддоговорных затрат в полном объеме в договорные затраты в отчетном периоде, в котором был заключен договор.

В данном случае преддоговорные затраты в сумме 30 000 леев будут включены в стоимость соответствующего договора в 201Х году.

На основании данных примера, преддоговорные затраты в сумме 30 000 леев отражаются в учете в 201Х году как увеличение договорных затрат и уменьшение текущих расходов будущих периодов.

4.Если преддоговорные затраты по договору были понесены в одном отчетном периоде и существует вероятность заключения договора в другом отчетном периоде, соответствующие затраты первоначально учтенные как текущие расходы будущих периодов включаются в договорные затраты.

Пример 10. *Подрядчик в ноябре 201Х года осуществил представительские и командировочные расходы, связанные с заключением договора, в сумме 40 000 леев. Договор был заключен в январе 201Х+1 года. Учетные политики подрядчика предусматривают включение преддоговорных затрат в полном объеме в договорные затраты в отчетном периоде, в котором был заключен договор.*

В данном случае, преддоговорные затраты в размере 40 000 леев будут включены в стоимость соответствующего договора в 201Х+1 году.

На основании данных примера, преддоговорные затраты в сумме 40 000 леев отражаются в 201Х+1 году как увеличение договорных затрат и уменьшение текущих расходов будущих периодов.

5.Если подрядчик понес преддоговорные затраты, а соответствующий договор не был заключен, такие затраты признаются как текущие расходы в отчетном периоде, в котором было установлено, что договор не был заключен.

Пример 11. *Подрядчик в ноябре 201Х года понес представительские, командировочные расходы и оплатил сбор за участие в тендере в сумме 20 000 леев. Договор не был заключен по причине того, что подрядчик не выиграл тендер.*

В данном случае, преддоговорные затраты в сумме 20 000 леев будут признаваться как текущие расходы в 201Х году.

На основании данных примера, преддоговорные затраты в сумме 20 000 леев отражаются в 201Х году как увеличение текущих расходов и уменьшение текущих расходов будущих периодов.

6.Осуществленные подрядчиком затраты, которые не могут быть отнесены на конкретные договора на строительство, признаются как текущие расходы. Такие расходы включают:

1. расходы по сбыту;
2. амортизацию машин и механизмов, которые не используются для выполнения работ по конкретным договорам;
3. потери от простоев;
4. штрафы, пени и неустойки, связанные с деятельностью подрядчика;

5. фактические накладные расходы, в том случае, когда подрядчик в каком-либо отчетном периоде не выполняет строительные работы;

6. расходы, сверх установленных норм, если они не будут возмещены заказчиком; и

7. другие расходы, не связанные с выполнением договоров.

В случае, когда подрядчик осуществляет затраты сверх установленных норм, но предусмотрено их возмещение заказчиком, такие затраты включаются в договорные затраты.

Учет договорных доходов и расходов

8.Договорные доходы и расходы признаются на основе метода начисления в отчетном периоде, в котором они возникли, независимо от момента фактического получения или выплаты денежных средств или другой формы компенсации.

9.Договорные доходы и расходы признаются, если результат соответствующего договора может быть достоверно оценен. Подрядчик может достоверно оценить договорные доходы и расходы, если заключенный договор устанавливает:

1.права и обязанности каждой стороны относительно актива, который должен быть построен;

2.договорную стоимость, которая должна быть получена подрядчиком; и

3.способ и сроки расчетов.

В течение периода выполнения договора подрядчик проверяет и, если необходимо, пересматривает оценку договорных доходов и расходов, используя эффективную систему прогнозирования и внутреннего финансового управления. Такие пересмотры не означают, что результат договора не может быть оценен достоверно.

4.Финансовый результат какого-либо договора на строительство определяется как разница между доходами и расходами, относящимися к данному договору, в зависимости от вида заключенного договора: с фиксированной ценой, «затраты плюс» или смешанный.

5.Финансовый результат договора с фиксированной ценой может быть оценен достоверно, если соблюдаются следующие условия:

1. общий договорной доход может быть оценен достоверно;
2. существует обоснованная уверенность, что экономические выгоды, относящиеся к договору, будут получены подрядчиком;
3. договорные затраты для завершения договора или стадий его выполнения в конце отчетного периода могут быть достоверно оценены; и
4. договорные затраты могут быть достоверно определены и оценены, так, чтобы фактические понесенные договорные затраты могли быть сопоставимыми с предыдущими оценками.

5.Финансовый результат договора «затраты плюс» может быть оценен достоверно, если соблюдаются следующие условия:

1. существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с договором, будут получены подрядчиком; и
2. договорные затраты, связанные с договором, независимо от того, возмещаемы они или нет заказчиком, могут быть достоверно определены и оценены.

3.Финансовый результат смешанного договора может быть достоверно определен, если соблюдаются положения п. 36 и 37 настоящего стандарта.

4.Признание договорных доходов и расходов осуществляется исходя из продолжительности выполнения договора на строительство, которая может соответствовать или превышать отчетный период.

5.Если договор на строительство был выполнен в одном отчетном периоде, договорные доходы и расходы признаются в этом периоде при завершении соответствующего договора.

Пример 12. *Подрядчик в феврале 201X года заключил договор с фиксированной ценой, который предусматривает строительство здания стоимостью 1 200 000 леев. Строительные работы были выполнены в течение 9 месяцев (март - ноябрь 201X года) и*

подтверждены заказчиком. Договорные затраты согласно смете расходов составляют 930 000 леев, а фактические – 980 000 леев.

На основании данных примера, в ноябре 201X года подрядчик отражает:

1.доход, полученный от выполнения договора на строительство, в размере 1 200 000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и дохода от продаж;

2.фактические договорные затраты в сумме 980 000 леев – как увеличение себестоимости продаж и уменьшение затрат основной деятельности.

3.Если договор на строительство выполняется в течение нескольких отчетных периодов, договорные доходы и расходы признаются методом процента выполнения договора. На основе данного метода договорные доходы и расходы признаются по каждой стадии выполнения договора.

4.Стадия выполнения договора подтверждается заказчиком и может быть определена, используя один из следующих вариантов:

1. доля договорных затрат, фактически понесенных для выполнения работ до отчетной даты, в общих предполагаемых договорных затратах (вариант «затраты-на-затраты»);
2. объем фактически выполненных работ; или
3. степень выполнения физического объема договорных работ.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, не влияют на стадию выполнения договора и не признаются как доходы.

4.В случае варианта «затраты-на-затраты» стадия выполнения договора определяется как отношение договорных затрат, фактически понесенных на отчетную дату, к общим предполагаемым договорным затратам. Этот вариант применяется, как правило, для определения договорных доходов по договорам с фиксированной ценой. В данном случае в состав фактически понесенных затрат не включаются затраты, относящиеся к будущей деятельности, такие как стоимость материалов, находящихся на строительной площадке и предназначенных для будущего использования, выплаты субподрядчикам до выполнения субподрядных работ и др.

5.Договорные доходы, признанные в текущем отчетном периоде на основании варианта «затраты-на-затраты» (п. 42, подп. 1) настоящего стандарта), определяются следующим образом:

1.процент выполнения договора умножается на первоначальную стоимость договора (с учетом последующих ее изменений) и определяются договорные доходы, относящиеся ко всем отчетным периодам с начала выполнения договора, включая текущий период;

2.из договорных доходов, рассчитанных в соответствии с подп. 1), вычитаются договорные доходы, признанные в предыдущие отчетные периоды.

Порядок определения договорных доходов и расходов на основе варианта «затраты-на-затраты» представлен в приложении 2.

3.При использовании варианта объема фактически выполненных и подтвержденных заказчиком работ (п. 42, подп. 2) настоящего стандарта) величина договорного дохода, которую надо признать, зависит от вида договора.

1) В случае договора с фиксированной ценой, доход признается исходя из объема фактически выполненных работ на отчетную дату.

Пример 13. *В 201X году подрядчик заключил сроком на 4 года договор с фиксированной ценой, который предусматривает строительство здания стоимостью 10 000 000 леев. Согласно учетным политикам подрядчика, договорные доходы признаются на основе стадии выполнения договора, используя вариант объема фактически выполненных и подтвержденных заказчиком работ. Объем выполненных в 201X году и подтвержденных заказчиком работ составил 3 600 000 леев, а соответствующие затраты – 2 800 000 леев.*

На основании данных примера, в 201X году подрядчик отражает в учете:

1.доход, полученный от выполнения договора на строительство, в размере 3 600 000 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и дохода от продаж;

2.договорные затраты в сумме 2 800 000 леев – как увеличение стоимости продаж и уменьшение затрат основной деятельности.

2) В случае договора «затраты плюс», доход формируется из суммы фактически понесенных договорных затрат и дополнительного вознаграждения, предусмотренного в договоре.

Пример 14. *В 201Х году подрядчик заключил сроком на 3 года договор «затраты плюс», который предусматривает строительство моста. Согласно договору заказчик возмещает подрядчику ежегодно фактические затраты и дополнительное вознаграждение в размере 10% от суммы фактических затрат. Согласно учетных политик подрядчика, договорные доходы признаются исходя из стадии выполнения договора, используя вариант объема фактически выполненных и подтвержденных заказчиком работ. В 201Х году подрядчик осуществил фактические затраты в сумме 10 500 000 леев, дополнительное вознаграждение составило 1 050 000 леев (10 500 000 леев х 0,1).*

На основании данных примера, в 201Х году подрядчик отражает в учете:

1.доход, полученный от выполнения договора на строительство, в размере 11 550 000 леев (10 500 000 леев + 1 050 000 леев) – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и дохода от продаж;

2.договорные затраты в сумме 10 500 000 леев – как увеличение стоимости продаж и уменьшение затрат основной деятельности.

3.Признание дохода в соответствии с вариантом степени выполнения физического объема договорных работ (п. 42, подп. 3) настоящего стандарта) предусматривает определение доли физического объема завершенных строительных работ на отчетную дату в общем объеме работ, предусмотренных в договоре. Данный вариант применяется для договоров с фиксированной ценой. В таких случаях договорной доход определяется с учетом степени выполнения физического объема работ в целом по объекту. Договорной доход, признанный в отчетном периоде, определяется путем умножения степени выполнения физического объема работ по объекту в целом на стоимость договора.

Пример 15. *В 201Х году подрядчик заключил сроком на 2 года договор с фиксированной ценой, который предусматривает строительство водопровода длиной 150 км и стоимостью 12 500 000 леев. Согласно учетным политикам подрядчика, договорные доходы признаются в зависимости от стадии выполнения договора, используя вариант степени выполнения физического объема договорных работ. В конце 201Х года физический объем выполненных работ составил 90 км, а степень выполнения работ – 60% (90 км : 150 км х 100). Затраты, связанные с выполненными работами, составляют 6 750 000 леев.*

На основании данных примера, в 201Х подрядчик отражает в учете:

- доход, полученный от выполнения договора на строительство, в размере 7 500 000 леев (12 500 000 леев х 0,6) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и дохода от продаж;

- списание фактических затрат по договору на строительство в сумме 6 750 000 леев – как увеличение стоимости продаж и уменьшение затрат основной деятельности.

4. Если в процессе выполнения договора на строительство подрядчик понес затраты, не предусмотренные в смете договорных расходов, но которые необходимы для его выполнения,

такие затраты признаются как незавершенные активы, если существует обоснованная уверенность в том, что они будут возмещены заказчиком.

5. Договорные затраты, которые не будут возмещены заказчиком, признаются как текущие расходы.

> ***Пример 16.*** *Подрядчик в марте 201X года заключил сроком на 15 месяцев договор с фиксированной ценой, который предусматривает строительство моста стоимостью 20 000 000 леев, сметные расходы составляют 18 000 000 леев. В апреле 201X года подрядчик выполнил работы, фактические затраты которых составили 250 000 леев, но которые не были подтверждены заказчиком из-за несоблюдения технологии процесса строительства. По этой причине заказчик предъявил подрядчику претензию и договор был расторгнут.*
>
> На основании данных примера, в декабре 201X года подрядчик отразит невозмещаемые затраты в сумме 250 000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат основной деятельности.

6. В случае, когда существует вероятность неоплаты заказчиком по различным причинам некоторой суммы, уже включенной в договорной доход отчетного периода, после его признания в отчете о прибыли и убытке, соответствующая сумма будет списана:

1. за счет предварительно созданных оценочных резервов; или
2. на текущие расходы.

> ***Пример 17.*** *Подрядчик в отчете о прибыли и убытках за 201X год признал договорной доход от выполнения работ по строительству жилого дома в сумме 1 300 000 леев, из которых на 201X+1 осталась как непогашенная дебиторская задолженность сумма 100 000 леев. Неоплата имела место по причине выявления ошибки в смете расходов по договору на строительство, которая была признана подрядчиком. В учетных политиках подрядчика предусмотрено, что безнадежная дебиторская задолженность списывается за счет созданных оценочных резервов.*
>
> На основании данных примера, в 201X+1 году подрядчик отразит сумму 100 000 леев – как одновременное уменьшение оценочных резервов и дебиторской задолженности.

Изменения в оценке

3. Метод в зависимости от стадии выполнения договора применяется нарастающим итогом в каждом отчетном периоде для текущих оценок договорных доходов и расходов. Последствия изменений в оценке договорных доходов и расходов, а также последствия изменений в оценке результата какого-либо договора, отражаются в учете как изменения в бухгалтерских оценках в соответствии с положениями НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события». Измененные оценки будут использоваться для определения доходов и расходов, признанных в отчете о прибыли и убытках, в периодах, в которых были произведены изменения, а также в последующих периодах.

Раскрытие информаций

4. Подрядчик в финансовых отчетах раскрывает как минимум следующую информацию:

1. сумму договорного дохода, признанного в отчетном периоде;
2. методы, использованные для определения договорного дохода, признанного в отчетном периоде;
3. сумму дебиторской задолженности по договорным работам;
4. сумму обязательств заказчикам, возникших в результате договорных работ;
5. по договорам, находящимся в стадии выполнения на отчетную дату:
    1. варианты, использованные для определения стадии выполнения договора;
    2. накопленную сумму понесенных затрат;

3. накопленную сумму признанных доходов;
4. накопленную сумму признанной прибыли;
5. сумму полученных авансов;
6. сумму удержаний за выполненные работы, которые не оплачены в соответствии с условиями договора до установленной даты или пока не будут устранены недостатки.

Переходные положения

6. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

7.Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1

Состав прямых договорных затрат

К прямым договорным затратам относятся:

1. преддоговорные затраты, связанные с заключенными договорами, в том числе командировочные, представительские затраты, сборы за участие в тендере для получения договора, другие аналогичные затраты;

2. прямые материальные затраты, в том числе затраты на строительные материалы, топливо, электро - и теплоэнергию, сжатый воздух, пар и воду, другие материалы, используемые в процессе выполнения договора;

3. прямые затраты, связанные с персоналом, в том числе:

   1. затраты на оплату труда персонала, непосредственно выполняющего технологические операции и координирующего работы, предусмотренные договором;
   2. отчисления на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование, начисленные на заработную плату, указанную в подп. а) п. 3 данного приложения; и
   3. другие прямые затраты, связанные с персоналом;

4. прямые затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов, технических установок, оборудования и снаряжения (далее – машины и механизмы), используемых непосредственно при выполнении договора, которые включают:

1.затраты на электроэнергию, топливо, запасные части и другие материалы, используемые для содержания и ремонта машин и механизмов;

2.затраты на персонал, занятый в эксплуатации и обслуживании машин и механизмов;

3.отчисления на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование, начисленные на заработную плату, указанную в подп. b) п. 4 данного приложения;

4.амортизация машин и механизмов;

5.затраты на транспортировку машин и механизмов к объекту/от объекта строительства;

6. затраты на аренду машин и механизмов;

7.затраты на обязательное страхование машин и механизмов; и

8.другие затраты, связанные с эксплуатацией машин и механизмов;

9. другие прямые затраты, относящиеся к договору, которые могут включать:

1. затраты на транспортировку материалов от склада строительного участка до объекта строительства, а также от центрального склада до объекта;

2. затраты на проектирование и техническую поддержку, прямо относимые на договор;

3. затраты по займам, прямо относимые на договор и капитализированные в соответствии с положениями НСБУ «Затраты по займам»;

4. затраты, связанные с обращением в юридические инстанции и претензиями, признанными заказчиком или установленные на основании решения судебной инстанции. В случае непризнания заказчиком предъявленных претензий, такие затраты признаются как текущие расходы;

5. амортизация нематериальных активов, используемых непосредственно для выполнения договора;

6. затраты по выполненным работам и оказанным услугам субподрядчиками и другими третьими сторонами;

7. обязательное страхование персонала, занятого непосредственно на строительных работах и страхование выполненных строительных работ;

8. затраты на охрану объекта строительства;

9. начисленная амортизация временных сооружений (не предусмотренных в титульном списке);

10.оценочные резервы созданные по гарантийным затратам, связанным с договором строительства;

11.затраты по транспортировке рабочих к объекту/от объекта строительства, предусмотренные в договоре; и

12. другие затраты, прямо относимые на договор строительства.

Приложение 2

Определение договорных доходов и расходов на основании метода стадии выполнения договора (вариант «затраты-на-затраты»)

Исходные данные: *В 201Х году подрядчик заключил сроком на 3 года договор с фиксированной стоимостью, который предусматривает строительство жилого здания стоимостью 16 200 000 леев. Первоначальная величина договорных затрат согласно смете составляет 15 100 000 леев.*

1 июля 201Х+1 года подрядчик и заказчик согласились на некоторые изменения в договоре, которые предусматривают отделку фасада другими материалами, что привело к увеличению договорных доходов на 300 000 леев, а сметных договорных затрат – на 240 000 леев.

Согласно учетным политикам подрядчика, договорные доходы и расходы определяются в конце каждого отчетного периода.

Информация о выполнении договора на строительство в каждом году и расчет процента выполнения договора представлены в таблице 1.

Таблица 1

Расчет процента завершения договора

Договорные расходы, доходы и прибыль (убыток) признаются в соответствующих отчетных периодах следующим образом:

- договорные расходы – в сумме затрат, осуществленных в процессе выполнения договора;

- договорные доходы – как разница между общей суммой договорных доходов, признанных во всех отчетных периодах, включая текущий период, и договорными доходами, признанными в предыдущие отчетные периоды;

- финансовый результат (прибыль/убыток) от выполнения договора определяется как разница между признанными договорными доходами и расходами.

Расчет указанных показателей, учитывая первоначальные данные и результаты расчетов из таблицы 1, представлен в таблице 2.

Таблица 2

Расчет доходов, расходов и финансового результата (прибыли/убытка)

			Доходы, расходы и финансовый результат, лей		

201X+1 год					
201X+2 год					

В 201X году признанные доходы определяются путем умножения общей стоимости договора на процент выполнения договора и составляют 6 416 820 леев (16 200 000 леев x 0,3961). Договорные расходы признаются в размере договорных затрат, фактически понесенных на дату составления отчета о прибыли и убытках и равны 5 981 000 леев. Прибыль определяется как разница между признанными договорными доходами и расходами и составляет 435 820 леев (6 416 820 леев – 5 981 000 леев).

В 201X+1 году общая сумма договорных доходов с начала выполнения договора составляет 12 544 950 леев (16 500 000 леев x 0,7603). Договорные доходы, признанные в этом году, определяются как разница между накопленной суммой договорных доходов в течение двух лет и договорными доходами, признанными в 201X году, и равны 6 128 130 леев (12 544 950 леев – 6 416 820 леев).

Договорные расходы, признанные в 201X+1 году, определяются как разница между накопленной суммой договорных затрат, фактически осуществленных в течение двух лет, и договорными затратами, признанными в 201X году, и составляют 5 682 000 леев (11 663 000 леев – 5 981 000 леев). Признанная прибыль в этом году равна 446 130 леев (6 128 130 леев – 5 682 000 леев) или (881 950 леев – 435 820 леев).

В 201X+2 году сумма договорных доходов с начала выполнения договора составляет 16 500 000 леев. Договорные доходы, признанные в этом отчетном году, равны 3 955 050 леев (16 500 000 леев – 12 544 950 леев), признанные договорные расходы – 3 677 000 леев (15 340 000 леев – 11 663 000 леев), а признанная прибыль – 278 050 леев (3 955 050 леев – 3 677 000 леев) или (1 160 000 леев – 881 950 леев).

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА