

Международен счетоводен стандарт (МСС) 11 Договори за строителство

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета (Текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1260/2008 на Комисията от 10 декември 2008 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт (МСС) 23 (Текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1274/2008 на Комисията от 17 декември 2008 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт (МСС) 1 (текст от значение за ЕИП)

ЗАКОН за счетоводството (ЗСч) - § 1, § 2

Цел

(Изм. - Регламент (ЕО) № 1274/2008, ОВ L 339, 18/12/2008) Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране на приходите и разходите, свързани с договори за строителство. Поради характера на дейността, изпълнявана по договори за строителство, обикновено датата, на която се сключва договорът, и датата на приключването на дейността попадат в различни отчетни периоди. Следователно основният въпрос при счетоводното отчитане на договорите за строителство е разпределянето на приходите и разходите по договора към счетоводните периоди, през които се изпълняват строителните работи. В настоящия стандарт се използват критериите за признаване, установени в Общите положения за изготвянето и представянето на финансови отчети, с цел определяне кога приходите и разходите по договора трябва да бъдат признати като приходи и разходи в отчета за всеобхватния доход. Той предоставя и практически насоки относно прилагането на тези критерии.

Обхват

1. Настоящият стандарт следва да се прилага при счетоводно отчитане на договори за строителство във финансовите отчети на изпълнителите.
2. Настоящият стандарт заменя МСС 11 Отчитане на договорите за строителна дейност, одобрен през 1978 г.

Определения

3. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:
Договор за строителство - договор, в който е конкретно договорено изграждането на актив или на съвкупност от активи, които са в тясна взаимна връзка или взаимна зависимост по отношение на тяхното проектиране, технология и функция или тяхната крайна цел или предназначение.
Договор на база твърда цена - договор за строителство, при който изпълнителят се съгласява на твърда договорна цена или твърда единична цена на готов продукт, която в някои случаи е обвързана с клаузи за повишаване на разходите.

Договор на база "разходи плюс" - договор за строителство, при който на изпълнителя се възстановяват допустимите или определените по друг начин разходи плюс процент към тези разходи или твърдо възнаграждение.

4. Договор за строителство може да бъде сключен за изграждането на един актив, като например мост, сграда, язовир, тръбопровод, път, кораб или тунел. Договорът за строителство може да обхваща и изграждането на редица активи, които са в тясна взаимна връзка или взаимна зависимост по отношение на тяхното проектиране, технология и функция или тяхната крайна цел или предназначение; примерите за подобни договори включват строителството на рафинерии и други сложни елементи от машини, съоръжения или оборудване.

5. За целите на настоящия стандарт договорите за строителство включват:

а) договори за предоставяне на услуги, които са пряко свързани със строителството на актива, например тези за услугите, предоставяни от ръководителите на проекта и архитектите; и
б) договори за разрушаване или възстановяване на активи и рекултивирание на околната среда след разрушаването на активите.

6. Договорите за строителство се формулират по различни начини, които за целите на настоящия стандарт се класифицират като договори на база твърда цена и договори на база "разходи плюс". Някои договори за строителство може да съдържат характеристики както на договор на база твърда цена, така и на договор на база "разходи плюс", например в случаите на договор на база "разходи плюс" при договорена максимална цена. При тези обстоятелства изпълнителят трябва да вземе предвид всички условия, представени в параграфи 23 и 24, за да определи кога да признае приходите и разходите по договора.

Комбиниране и сегментиране на договорите за строителство

7. Обикновено изискванията на настоящия стандарт се прилагат поотделно за всеки договор за строителство. При определени обстоятелства обаче е необходимо стандартът да се прилага по отношение на отделно разграничени елементи на един договор или по отношение на група договори, третираны заедно, за да се отрази същността на договора или на групата договори.

8. Когато даден договор обхваща няколко актива, строителството на всеки актив следва да бъде третирано като отделен договор за строителство, когато:

а) за всеки актив са представени отделни предложения;
б) всеки актив е бил предмет на отделни преговори и изпълнителят и клиентът са могли да приемат или отхвърлят тази част от договора, която се отнася за всеки актив; и
в) разходите и приходите за всеки актив могат да бъдат установени.

9. Група от договори, независимо от това дали са с един или няколко клиенти, следва да бъде третирана като един договор за строителство, когато:

а) групата от договори се договаря като един пакет;
б) договорите са толкова тясно взаимно свързани, че всъщност са част от един проект с общ марж на печалбата; и
в) договорите се изпълняват едновременно или в непрекъсната последователност.

10. Даден договор може да предвижда строителството на допълнителен актив по избор на клиента или може да бъде изменен така, че да включва строителството на допълнителен актив. Строителството на допълнителния актив следва да се третира като отделен договор за строителство, когато:

а) активът се различава значително по отношение на проект, технология или функция от актива(ите), обхванат(и) от първоначалния договор; или
б) цената на актива се договаря без връзка с първоначалната договорна цена.

Приходи по договора

11. Приходите по договора включват:

- а) първоначалната сума на прихода, договорена в договора; и
- б) измененията в строителните работи, изплащането на искове и материални стимули:
 - i) до степента, до която е вероятно те да доведат до реализиране на приходи; и
 - ii) същите могат да бъдат надеждно оценени.

12. Приходите по договора се оценяват по справедливата стойност на полученото или подлежащо на получаване възнаграждение. Оценката на приходите по договора се влияе от множество несигурности, които зависят от резултатите от бъдещи събития. Често приблизителните оценки трябва да бъдат преразглеждани вследствие на възникването на събитията и разрешаването на несигурностите. Следователно сумата на приходите по договора може да се увеличава или намалява през различните периоди. Например:

- а) изпълнителят и клиентът може да се договорят за изменения или по отношение на искове, които увеличават или намаляват приходите по договора в период, следващ периода, в който първоначално е договорен договорът;
- б) сумата на договорените приходи при договор на база твърда цена може да се увеличи в резултат на клаузите за повишаване на разходите;
- в) сумата на приходите по договора може да се намали в резултат от неустойки, произтичащи от закъснение по вина на изпълнителя при приключването на договора; или
- г) когато при договор на база твърда цена се използва твърда цена на единица продукт, приходите по договора се увеличават с увеличаването на броя на единиците.

13. Изменението представлява нареждане от страна на клиента за промяна в обхвата на работата, която трябва да бъде изпълнена по договора. Такова изменение може да доведе до увеличаване или намаляване на приходите по договора. Примери за изменения са промените в спецификациите или в проекта на актива и промените във времетраенето на договора. Дадено изменение се включва в приходите по договора, когато:

- а) има вероятност клиентът да одобри изменението и сумата на приходите, произтичащи от изменението; и
- б) сумата на приходите може да бъде надеждно оценена.

14. Искът представлява сума, която предприемачът иска да събере от клиента или от друга страна като възстановяване на разходи, които не са били включени в договорната цена. Например иск може да възникне вследствие забавяне по вина на клиента, грешки в спецификациите или проекта и оспорвани изменения в работите по договора. Оценката на сумите на приходите, произтичащи от искове, се характеризира с голяма степен на несигурност и често зависи от резултатите от преговори. Следователно исковете могат да бъдат включени в приходите по договора единствено когато:

- а) преговорите са достигнали до напреднал етап, на който е вероятно клиентът да приеме иска; и
- б) сумата, която е вероятно да бъде приета от клиента, може да бъде надеждно оценена.

15. Премийните плащания представляват допълнителни суми, които се изплащат на изпълнителя при постигането или преизпълнението на определени стандарти за изпълнение. Например договорът може да предвижда премийни плащания на изпълнителя за предсрочно изпълнение на договора. Премийните плащания се включват в приходите по договора, когато:

- а) изпълнението на договора е на достатъчно напреднал етап, на който е вероятно да бъдат постигнати или преизпълнени определените стандарти за изпълнението; и
- б) сумата на премийните плащания може да бъде надеждно оценена.

Разходи по договора

16. Разходите по договора включват:

- а) разходи, които са пряко свързани с конкретния договор;

- б) разходи, които се отнасят към договорната дейност като цяло и могат да бъдат разпределени към договора; и
- в) такива други разходи, които могат да бъдат конкретно начислени на клиента съгласно условията на договора

17. Разходите, които се отнасят пряко към конкретен договор, включват:

- а) разходи за труд на обекта, включително надзор на обекта;
- б) разходи за материали, използвани при строителството;
- в) амортизация на машините и съоръженията, използвани по договора;
- г) разходи за придвижването на машините, съоръженията и материалите до и от обекта на изпълнението на договора;
- д) разходи за наемане на машини и съоръжения;
- е) разходи за проектиране и техническа помощ, които са пряко свързани с договора;
- ж) приблизително изчислени разходи за работи по извършването на корекции и работи по гаранционната поддръжка, включително и очакваните гаранционни разходи; и
- з) искове от трети страни.

Тези разходи могат да бъдат намалени с евентуални случайни приходи, които не са включени в приходите по договора, например приходи от продажбата на излишни материали и продажбата на машините и съоръженията в края на договора.

18. Разходите, които могат да се отнасят към договорната дейност като цяло и които могат да бъдат разпределени по конкретни договори, включват:

- а) застраховки;
- б) разходи за проектиране и техническа помощ, които не са пряко свързани с конкретен договор;
- и
- в) общи разходи по строителството.

(Изм. - Регламент (ЕО) № 1260/2008, ОВ L 338, 17/12/2008) Подобни разходи се разпределят чрез използването на методи, които са систематични и рационални и се прилагат последователно за всички разходи с подобни характеристики. Разпределянето се базира на нормалното равнище на строителна дейност. Общите разходи за строителство включват такива разходи, като тези за изготвяне и обработка на ведомостите за заплатите на персонала, ангажиран със строителството. Разходи, които биха могли да се отнесат към дейност по договор като цяло и могат да бъдат разпределени към конкретни договори, включват и разходите по заеми.

19. Разходите, които могат да бъдат конкретно начислени на клиента съгласно условията на договора, може да включват някои общи административни разходи и разходи за развойна дейност, за които в условията на договора е предвидено възстановяване.

20. Разходите, които не могат да бъдат отнесени към договорна дейност или не могат да бъдат разпределени към даден договор, се изключват от разходите за даден договор за строителство. Подобни разходи включват:

- а) общи административни разходи, за които в договора не се предвижда да бъдат възстановени;
- б) разходи, свързани с продажби;
- в) разходи за изследователска и развойна дейност, за които в договора не се предвижда да бъдат възстановени; и
- г) амортизация за машини и съоръжения, които не са били използвани за дадения договор.

21. Разходите по договора включват разходи, които се отнасят към даден договор за периода от датата на възлагането до окончателното му изпълнение. Разходите обаче, които се отнасят пряко към даден договор и които са понесени във връзка със сключването на договора, също се включват като част от разходите по него, ако могат да бъдат определени поотделно и надеждно оценени и ако е вероятно, че договърът ще бъде сключен. Когато разходите, направени по

сключването на договора, се признават за разход за периода, през който са направени, те не се включват в разходите по договора, когато договорът е сключен през следващ период.

Признаване на приходите и разходите по договора

22. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1274/2008, ОВ L 339, 18/12/2008) Когато резултатът от един договор за строителство може да бъде оценен надеждно, приходите и разходите, свързани с договора за строителство, следва да бъдат признати като приходи и разходи съответно чрез отнасяне към етапа на завършеност на договорната дейност към края на отчетния период. Очакваните загуби по договора за строителство следва да бъдат признати като разход незабавно в съответствие с параграф 36.

23. В случай на договор на база твърда цена резултатът от договора за строителство може да бъде определен надеждно, ако бъдат изпълнени всички посочени по-долу условия:

- а) общите приходи по договора могат да бъдат надеждно оценени;
- б) има вероятност предприятието да получи икономическите изгоди, свързани с договора;
- в) (Изм. - Регламент (ЕО) № 1274/2008, ОВ L 339, 18/12/2008) както разходите по договора за неговото изпълнение, така и етапът на завършеност могат да бъдат надеждно оценени към края на отчетния период; и
- г) разходите, отнасящи се към договора, могат да бъдат ясно определени и надеждно оценени, така че действителните разходи, направени по договора, да могат да бъдат сравнени с предишни приблизителни оценки.

24. В случай на договор на база "разходи плюс" резултатът от договора за строителство може да бъде определен надеждно, ако бъдат изпълнени всички посочени по-долу условия:

- а) има вероятност предприятието да получи икономическите изгоди, свързани с договора; и
- б) разходите, отнасящи се към договора, независимо дали са изрично възстановими или не, могат да бъдат ясно определени и надеждно оценени.

25. Признаването на приходите и разходите чрез отнасяне към етапа на завършеност на договора често се нарича метод на процента на завършеност. Съгласно този метод приходите по договора се съпоставят с разходите по договора, направени за достигане на етапа на завършеност, което води до отчитането на приходите, разходите и печалбата, които може да се отнесат към частта от завършената работа. Този метод дава полезна информация за степента на изпълнение на дейността по договора и за резултатите през даден период.

26. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1274/2008, ОВ L 339, 18/12/2008) Съгласно метода "процент на завършеност" приходите по договора се признават като приход в печалба или загуба през отчетните периоди, когато е била извършена работата. Разходите по договора обикновено се признават като разход в печалба или загуба през отчетните периоди, когато е извършена работата, за която те се отнасят. Обаче всяко очаквано превишение на общата сума на разходите по договора над общата сума на приходите по договора се признава като разход незабавно в съответствие с параграф 36.

27. Изпълнителят може да е направил разходи по договора, които да се отнасят за бъдещи дейности по договора. Такива разходи по договора се признават като актив, при условие че е вероятно те да бъдат възстановени. Такива разходи представляват сума, дължима от клиента, и често се класифицират като незавършено строителство по договора.

28. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1274/2008, ОВ L 339, 18/12/2008) Резултатът от един договор за строителство може да бъде оценен надеждно само когато е вероятно предприятието да получи икономическите изгоди, свързани с договора. Когато обаче се появи несигурност по отношение на събираемостта на определена сума, която вече е включена в приходите по договора и вече е призната в печалба или загуба, несъбираемата сума или сумата, по отношение на която вече не съществува вероятност за възстановяване, се признава като разход, а не като корекция на сумата на приходите по договора.

29. Обикновено едно предприятие е в състояние да прави надеждни приблизителни оценки, след като е сключило договор, който установява:

- а) приложимите права на всяка от страните по отношение на актива, който ще бъде построен;
- б) възнаграждението, което ще бъде получено в замяна; и
- в) начина и условията на плащането.

Обикновено е необходимо предприятието да има също така и ефективна вътрешна финансово-бюджетна и отчетна система. Предприятието преглежда и когато е необходимо, поправя приблизителните оценки на приходите и разходите по договора по време на неговото изпълнение. Необходимостта от подобни актуализации не показва непременно, че резултатите от договора не могат да бъдат надеждно предвидени.

30. Етапът на завършеност на даден договор може да бъде определен по много начини. Предприятието използва метода, който осигурява надеждна оценка на извършената работа. В зависимост от характера на договора тези методи могат да включват:

- а) съотношението на частта от разходите по договора, направени за извършената до момента работа, към предвидените общи разходи по договора;
- б) прегледи на извършената работа; или
- в) завършеност на физическата част от работата по договора.

Междинните плащания и получените от клиентите аванси често не отразяват извършената работа.

31. Когато етапът на завършеност се определя посредством разходите по договора, направени до момента, в тях се включват само тези разходи по договора, които отразяват извършената до този момент работа. Като примери за разходи по договора, които се изключват, могат да бъдат посочени:

- а) разходите по договора, които се отнасят до бъдеща дейност по договора, като например разходите за материали, които са доставени на обекта по договора или са заделени за използване по договора, но все още не са монтирани, използвани или вложени по време на изпълнението на договора, освен ако материалите не са били произведени специално за този конкретен договор; и
- б) плащанията, които са направени авансово на подизпълнителите преди изпълнението на работата по договора за подизпълнение.

32. Когато резултатите от даден договор за строителство не могат да бъдат надеждно оценени:

- а) приходите трябва да бъдат признати само до степента на направените разходи по договора, които е вероятно да бъдат възстановени; и
- б) разходите по договора трябва да бъдат признати като разход за периода, през който са направени.

Очаквана загуба по договора за строителство следва да бъде призната като разход незабавно в съответствие с параграф 36.

33. Често по време на ранните етапи на даден договор резултатите от него не могат да бъдат надеждно предвидени.

Въпреки това може да бъде вероятно предприятието да си възстанови направените разходи по договора. Следователно приходите по договора се признават само до степента на направените разходи по договора, които се очаква да бъдат възстановими. Тъй като резултатът от договора не може да бъде надеждно предвиден, не се признава печалба. Въпреки че резултатът от договора не може да бъде надеждно предвиден, може да бъде вероятно общата сума на разходите да превишава общата сума на приходите по договора. В такива случаи всяко очаквано превишение на общата сума на разходите по договора над общата сума на приходите по договора се признава като разход незабавно в съответствие с параграф 36.

34. Разходите по договора, за които няма вероятност да бъдат възстановени, се признават незабавно като разход.

Примерите за обстоятелства, при които не е вероятно да бъдат възстановени разходите по договора и при които може да се наложи същите да бъдат незабавно признати като разход, включват договори:

- а) които не са напълно юридически изпълними, т.е. валидността им е поставена сериозно под въпрос;
- б) чието приключване зависи от резултатите от неприключено съдебно дело или предстоящ закон;
- в) отнасящи се до имоти, които е вероятно да бъдат конфискувани или отчуждени;
- г) при които клиентът не е в състояние да изпълни задълженията си; или
- д) при които изпълнителят не е в състояние да приключи договора или не може да изпълни други свои задължения по него.

35. Когато несигурностите, които са представлявали пречка за надеждното предвиждане на резултатите от договора, вече не съществуват, приходите и разходите, свързани с договора за строителство, трябва да бъдат признати в съответствие с параграф 22, а не в съответствие с параграф 32.

Признаване на очаквани загуби

36. Когато има вероятност общата сума на разходите по договора да превишава общата сума на приходите по договора, очакваните загуби трябва да бъдат признати като разход незабавно.

37. Сумата на подобна загуба се определя независимо от:

- а) това, дали работата по договора е започнала или не;
- б) етапа на завършеност на дейността по договора; или
- в) сумата на очакваните печалби по други договори, които не се третираат като един договор за строителство в съответствие с параграф 9.

Промени в приблизителните оценки

38. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1274/2008, ОВ L 339, 18/12/2008) Методът "процент на завършеност" се прилага кумулативно за всеки отчетен период по отношение на текущите приблизителни оценки за приходите и разходите по договора. Следователно ефектът от промяната в приблизителната оценка на приходите или разходите по договора или ефектът от промяната в приблизителната оценка за резултата от даден договор се отчита като промяна на приблизителните счетоводни оценки (вж. МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки). Променените приблизителни оценки се използват при определянето на сумата на приходите и разходите, признати в печалба или загуба за отчетния период, през който е направена промяната, и последващите отчетни периоди.

Оповестяване

39. Предприятието следва да оповести:

- а) сумата на приходите по договора, признати като приход през периода;
- б) методите, използвани за определяне на приходите по договора, признати през периода; и
- в) методите, използвани за определяне на етапа на завършеност на договорите в процес на изпълнение.

40. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1274/2008, ОВ L 339, 18/12/2008) За договорите, които са в процес на изпълнение към края на отчетния период, предприятието следва да оповести поотделно всяка от изброените по-долу суми:

- а) съвкупната сума на направените разходи и признатите печалби (намалени с признатите загуби) до момента;

- б) сумата на получените аванси; и
- в) сумата на удръжките.

41. Удръжките представляват суми от междинните фактурирани суми, които не се изплащат, докато не бъдат изпълнени посочените в договора условия или докато не бъдат отстранени дефектите. Междинните фактурирани суми представляват фактурирани суми за извършената по договора работа, независимо дали са изплатени от клиента. Авансите представляват суми, получени от изпълнителя преди изпълнението на съответната работа.

42. Предприятието следва да представи:

- а) брутната сума, дължима от клиенти за работата по договора, като актив; и
- б) брутната сума, дължима на клиенти за работата по договора, като задължение.

43. Брутната сума, дължима от клиенти за работа по договора, представлява нетната сума на:

- а) направените разходи плюс признатите печалби; намалени със
- б) сумата на признатите загуби и междинните фактурирани суми за всички договори, които са в процес на изпълнение, за които направените разходи плюс признатите печалби (намалени с признатите загуби) превишават сумата на междинните фактурирани суми.

44. Брутната сума, дължима на клиенти за работа по договора, представлява нетната сума на:

- а) направените разходи плюс признатите печалби; намалени със
- б) сумата на признатите загуби и междинните фактурирани суми за всички договори, които са в процес на изпълнение, за които междинните фактурирани суми превишават направените разходи плюс признатите печалби (намалени с признатите загуби).

45. Предприятието оповестява всякакви условни пасиви и условни активи в съответствие с МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи. Условни пасиви и условни активи могат да възникнат от такива позиции, като например разходи по гаранции, искове, неустойки или евентуални загуби.

Дата на влизане в сила

46. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периодите, започващи на или след 1 януари 1995 г.

МСС 1 (т. А3) изменя терминологията, използвана във всички Международни стандарти за финансово отчитане (включително Международните счетоводни стандарти и Разясненията) и въведенията към отделните МСФО, както е посочено по-долу, освен ако в настоящето приложение не е посочено друго:

- "на лицевата страна на" се изменя на "в".
- "отчети за доходите" се изменя на "отчет за всеобхватния доход".
- "баланс" се изменя на "отчет за финансовото състояние".
- [Изменението не е приложимо за българския превод]
- "датата на баланса" се изменя на "края на отчетния период".
- "последваща дата на баланса" се изменя на "края на последващия отчетен период".
- "всяка дата на баланса" се изменя на "края на всеки отчетен период".
- "след датата на баланса" се изменя на "след края на отчетния период".
- "отчетна дата" се изменя на "край на отчетния период".
- "всяка отчетна дата" се изменя на "край на всеки отчетен период".
- "последна годишна отчетна дата" се изменя на "край на последния годишен отчетен период".
- "притежатели на собствен капитал" се изменя на "собственици" (с изключение на МСС 33 Доходи на акция).
- "извадени от собствен капитал и признати в печалбата или загубата" и "извадени от собствен капитал и включени в печалбата или загубата" се изменя на "прекласифицирани от собствен капитал към печалбата или загубата като корекция от прекласификация".
- "Стандарт или Разяснение" се изменя на "МФСО".

- "даден Стандарт или Разяснение" се изменя на "даден МФСО".
- "Стандарти и Разяснения" се изменя на "МСФО" (с изключение на параграф 5 от МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки).
- [Изменението не е приложимо за българския превод]
- Препратки към сегашната версия на МСС 10 Събития след датата на баланса се изменят на МСС 10 Събития след края на отчетния период.

Забележка: Само законодателството на Европейските общности, публикувано в книжното издание на Официален вестник на Европейския съюз, се счита за автентично.

Приложения:

- Баланс (по МСС 1) (втори вариант);
- Balance – IAS 1 (баланс по МСС 1).