

Счетоводен стандарт (СС) 11 - Договори за строителство

Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. - ДВ, бр. 30 от 7.04.2005 г., в сила от 1.01.2005 г., изм. и доп., бр. 86 от 26.10.2007 г., в сила от 1.01.2008 г.

Цел

СС 11 определя реда за счетоводно отчитане на приходите и разходите, свързани с договорите за строителство, които обхващат най-малко два отчетни периода.

Обхват

1. Този стандарт се прилага за отчитане на договорите за строителство във финансовите отчети на предприемачите. Определения 2. В този стандарт се използват понятия със следните значения: Договор за строителство - договор за създаване (построяване) на активи или на съвкупност от активи, които представляват един обект. Дейностите, свързани с такива договори, са: строителство на сгради, пътища, мостове, язовири, тунели, кораби и друго сложно оборудване и съоръжения; разрушаване или възстановяване на активи и рекултивиране на околната среда след унищожаването на активи и други. Договор на базата на "твърда цена" - договор за строителство, при който предприемачът (изпълнителят) се съгласява на твърда договорна цена или на твърда единична цена на готовия строителен продукт. Договорът на базата на "твърда цена" може да съдържа клауза за нейното предоговаряне в случаи, когато се очаква повишаване на разходите. Договор на базата на "разходи плюс" - договор за строителство, при който на предприемача (изпълнителя) се възстановяват допустимите или определени по друг начин разходи плюс процент върху тези разходи или твърдо възнаграждение.

Дял на завършено строителство - метод за признаване на приходи и разходи чрез отнасянето им към етап на завършване на договора.

Комбиниране на договорите за строителство

3.1. Когато даден договор обхваща построяването на съвкупност от активи, строителството на всеки актив следва да бъде третирано като отделен договор за строителство, при условие че: а) за всеки актив са били представени отделни проекти; б) всеки актив е бил предмет на отделни преговори и предприемачът (изпълнителят) и клиентът са могли да приемат или да отхвърлят тази част от договора, която се отнася за отделния актив; в) могат да бъдат определени разходите и приходите за всеки актив. 3.2. Група от договори независимо от това, дали са с един или с няколко клиенти, се третират като един договор за строителство, когато: а) групата от договори се договаря като един пакет; б) договорите са взаимно свързани и са част от един проект с обща норма печалба; в) договорите се изпълняват едновременно или в непрекъсната последователност. 3.3. Даден договор може да предвижда строителство на допълнителен актив по избор на клиента или може да бъде изменен така, че да включва строителство на допълнителен актив. Строителството на допълнителния актив следва да се третира като отделен договор за строителство, когато: а) активът значително се различава по отношение на проект, технология или функция от актива или активите, обхванати от първоначалния договор; б) цената на актива се договаря без връзка с първоначалната договорна цена.

Приходи по договора

4.1. Приходите по договора включват: а) първоначалната сума на прихода, определена в договора; б) сумата за допълнителните работи, извършени вследствие на допълнителни изменения в обема на договорените работи, изплащането на иски и материални стимули до тогава, доколкото е вероятно те да доведат до реализиране на приходи и те могат да бъдат надеждно измерени. 4.2. Приходите по договора се измерват по справедливата стойност на полученото или подлежащото на получаване възнаграждение.

4.3. Сумата на приходите по договора може да се увеличава или намалява през различните периоди, например: а) предприемачът и клиентът се договарят за изменения в обема на работите или по отношение на изплащането на иски и материални стимули извън първоначално договорените; б) сумата на договорените приходи при договор на базата на "твърда цена" може да се увеличи в резултат на клаузи, свързани с увеличаването на разходите; в) сумата на приходите по

договора може да се намали вследствие нанеустойки, произтичащи от закъснение по вина на предприемача при изпълнението на договора; г) когато при договор на базата на "твърда цена" се използва твърда цена за единица продукт, приходите по договора се увеличават с увеличаване на изпълнените единици от този продукт.

4.4. Изменението на обема на работите се отчита като приход по договора, когато: а) има вероятност клиентът да одобри изменението и сумата на приходите, произтичащи от изменението; б) сумата на приходите може да бъде надеждно измерена. 4.5. Исковете, които не са били включени в договора, се отчитат в увеличаване на приходите, когато възстановяват разходи, които не са били включени в договора, и само когато: а) преговорите са достигнали един напреднал етап, на който е вероятно клиентът да приеме рекламацията; б) сумата, която е вероятно да бъде приета от клиента, може да бъде надеждно измерена. 4.6. Материалните стимули представляват допълнителни суми, които се изплащат на предприемача за постигането или изпълнението на определени показатели. Те се включват в приходите по договора, когато: а) изпълнението на договора е на достатъчно напреднал етап, на който е вероятно да бъдат постигнати или изпълнени определените показатели; б) сумата на материалните стимули може да бъде надеждно измерена.

Разходи по договора

5.1. Разходите по договора включват: а) разходи, които са свързани пряко с конкретния договор: разходи за труд на обекта, включително обектов надзор; разходи за материали, използвани при строителството; амортизация на машините, оборудването и съоръженията, използвани по договора; разходи за придвижването на машините, оборудването, съоръженията и материалите до и от площадката на изпълнение на договора; разходи за наемане на машини, оборудване и съоръжения; разходи за проектиране и техническа помощ, които са пряко свързани с договора; приблизителни разходи за работи по извършването на корекции и работи по гаранционната поддръжка, включително очакваните гаранционни разходи; искове от трети страни; б) разходи, които се отнасят към договорната дейност изобщо и могат да бъдат отнесени към конкретен договор: застраховки; разходи за проектиране и техническа помощ, които не са пряко свързани с конкретен договор; общи разходи по строителството; в) други разходи, които могат да бъдат конкретно начислени на клиента съгласно условията на договора: общи административни разходи; разходи за развойна дейност, за които в условията на договора е предвидено заплащане. 5.2. Разходи, които не могат да бъдат отнесени към договорна дейност или не могат да бъдат причислени към даден договор, са: общи административни разходи, изплащането на които не е предвидено в договора; разходи, свързани с продажби; разходи за изследователска и развойна дейност, изплащането на които не е предвидено в договора; амортизация на машини, съоръжения и оборудване, които не са били използвани по даден договор, и др. 5.3. Разходите по договора включват разходи, които се отнасят към даден договор за времето от датата на възлагането на договора до окончателното му изпълнение. Разходите, понесени по сключването на договора, се включват като част от разходите по договора. Те не се включват като част от разходите по договора, когато са съществени през текущия период, а договорът е сключен през следващ период. В този случай те се отчитат като текущи разходи за дейността, а не по изпълнението на договора.

Признаване на приходите и разходите по договора

6.1. Когато резултатът от един договор за строителство може да бъде надеждно предвиден, приходите и разходите, свързани с него, следва да бъдат признати за приходи и разходи чрез съпоставяне на етапа на изпълнение на договорната дейност спрямо датата на съставяне на финансовия отчет. 6.2. Резултатът от договора за строителство на базата на "твърда цена" може да бъде надеждно определен, ако бъдат изпълнени всички посочени условия: а) приходите по договора могат да бъдат надеждно изчислени; б) има вероятност предприятието да получи икономическите изгоди, свързани с договора; в) разходите по договора и етапът на изпълнението му могат да бъдат надеждно определени към датата на финансовия отчет; г) разходите, отнасящи се към договора, могат да бъдат ясно определени надеждно изчислени, така че фактическите разходи, направени по договора, да могат да бъдат сравнени с предвидените. 6.3. Резултатът от договор за строителство на базата

на "разходи плюс" може да бъде надежно определен, когато са изпълнени всички посочени условия: а) има вероятност предприятието да получи икономическите изгоди, свързани с договора; б) разходите, отнасящи се към договора, могат да бъдат ясно определени надежно измерени, независимо дали са възстановими или не.

6.4. Признаването на приходите и разходите се извършва чрез отнасянето им към етап на завършване на договора. Този метод се определя като "Дял на завършеното строителство". При метода "Дял на завършеното строителство" на приходите по договорасъответстват разходите по договора, направени на етапа на завършването, което води до отразяване на приходи, разходи и печалба, които могат да се отнесат към частта от завършената работа. При метода " Дял на завършеното строителство": а) приходите по договора се признават като приход в отчета за приходите и разходите през отчетните периоди, когато е била извършена работата, за която се отнасят, и б) разходите по договора се признават като разход в отчета за приходите и разходите през отчетните периоди, когато е извършена работата, за която те се отнасят.

6.5. Всяко очаквано превишение на общата сума на разходите по договораспрямо общата сума на приходите по договора се признава незабавно като текущ разход и се представя в счетоводния баланс като провизия.

6.6. Направените от предприемача разходи по договора, които се отнасят за бъдещи дейности по договора, се класифицират като разходи за незавършени работи по договора, ако е вероятно да бъдат възстановени.

6.7. Когато се появи несигурност по отношение на възможността за събиране на определена сума, която вече е включена в приходите по договора и вече е призната в отчета за приходите и разходите, несъбираемата сума или сумата, по отношение на която вече не съществува вероятност за възстановяване, се признава като разход, а не като корекция на размера на приходите по договора.

6.8. Етапът на изпълнение на даден договор се определя по метод, който осигурява надежно измерване на извършената работа. Тези методи могат да включват определяне на етапа чрез: а) съотношението на частта от разходите по договора, направени за извършената до момента работа, към общо предвидените разходи по договора; б) количествени разчети за извършената работа; в) частта на натуралното изпълнение на работата по договора.

6.9. Когато резултатите от даден договор за строителство не могат да бъдат надежно предвидени: а) приходите трябва да бъдат признати само до толкова, до колкото е вероятно направените разходи по договора да бъдат възстановени; б) разходите по договора трябва да бъдат признати за разход за периода, през който са направени.

6.10. Обстоятелства, при които не е вероятно да бъдат възстановени разходите по договора и се налага те да бъдат незабавно признати като текущ разход за дейността, са налице при договори: а) които не са напълно изпълними, т. е. валидността е поставена под въпрос; б) чието изпълнение зависи от резултатите от висящо съдебно дело или от 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; д) при които предприемачът не е в състояние да изпълни договора или не може да изпълни други свои задължения по договора.

6.11. Когато съмненията, 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 незабавно.

Признаване на очакваните загуби

7.1. Когато има вероятност общата сума на разходите по договора да превишава общата сума на приходите по договора, очакваните загуби трябва да бъдат незабавно признати като други разходи за дейността.

7.2. Сумата на подобна загуба се определя независимо от: а) това, дали работата по договора е започнала или не; б) етапа на изпълнение на дейността по договора, или в) сумата на очакваните повишения на печалбите от други договори, които не се третират като един договор за строителство.

Промени в предвижданията

8.1. Методът "Дял на завършеното строителство" се прилага кумулативно за всеки отчетен период по отношение на текущите предвиждания за приходите и разходите по договора.

8.2. Ефектът от промените в предвижданията за размера на приходите и разходите по договора се признават в отчета за приходите и разходите за отчетния

период, през който е направена промяната в предвижданията, както и за следващите периоди, ако промяната се отнася и за тях. Плащания по договора 9.1. Междинните плащания и получените аванси не се използват като измерител за извършената работа по договора. 9.2. Авансите представляват получени суми от предприемача преди или по време на изпълнението на съответната работа и се отчитат като задължения. 9.3. Признаването на приходите се извършва в съответствие с извършената по договора работа независимо от това, че не са платени или част от сумите са задържани по друг повод. 9.4. От междинните плащания по договора могат да се правят удръжки, които не се изплащат от възложителя, докато не бъдат изпълнени посочените в договора условия или не бъдат отстранени дефектите. Удръжките при предприемача се отчитат като вземания. 9.5. Когато за извършената по договора работа са договорени за отстраняване (чрез ремонт или подмяна) производствени дефекти, очакваните разходи се признават като провизия по реда на СС 37 - Провизии, условни задължения и условни активи.

Оповестяване

10. В приложението към годишния финансов отчет се оповестява информацията за:

- а) сумата на приходите по договора, признати като приход през отчетния период;
- б) начините, използвани за определяне на приходите по договора, признати през отчетния период;
- в) начините, използвани за определяне на етапа на завършеност на договорите в процес на изпълнение;
- г) договорите, които са в процес на изпълнение към датата на приключване на баланса, като за тях предприятието трябва да отрази поотделно:
 - сумата на направените разходи и признатите печалби (минус признатите загуби) до момента;
 - сумата на получените аванси;
 - сумата на удръжките по договорите;
 - вземането от клиентите за работата по договора;
 - начислената провизия.