

# 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 такой деятельности и дата ее завершения, как правило, приходятся на разные отчетные периоды. Таким образом, основной задачей учета договоров на строительство является распределение выручки и затрат, связанных с договором, по отчетным периодам, в которых проводятся строительные работы. В настоящем МСФО для определения того, когда выручка и затраты по договору должны признаваться в качестве выручки и расходов в отчете о совокупном доходе, используются критерии признания, установленные в «*Концепции подготовки и представления финансовой отчетности*»<sup>1</sup>. Настоящий стандарт также предусматривает практические рекомендации по применению этих критериев.

### Сфера применения

- 1 Настоящий стандарт применяется для отражения договоров на строительство в финансовой отчетности подрядчиков.
- 2 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 11 «Учет договоров на строительство», принятый в 1978 году.

### Определения

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

*Договор на строительство* – договор, специально заключаемый с целью строительства актива или группы активов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию.

*Договор с фиксированной ценой* – договор на строительство, согласно которому подрядчик соглашается на фиксированную договорную цену или фиксированную ставку за единицу выполненной работы, которые в некоторых случаях могут меняться с учетом условий о пересмотре стоимости.

*Договор «затраты плюс»* – договор на строительство, согласно которому подрядчику возмещаются допустимые 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 актива, 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 договоры на строительство нефтеперерабатывающих заводов и других комплексных единиц сооружений или оборудования.
- 5 Для целей настоящего стандарта договоры на строительство включают:
  - (a) договоры на оказание услуг, непосредственно связанных со строительством актива, например услуг по управлению проектом и услуг архитекторов; и
  - (b) договоры на разрушение и восстановление активов и восстановление окружающей среды после сноса активов.

<sup>1</sup> «*Концепция подготовки и представления финансовой отчетности*» КМСФО была принята Советом по МСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «*Концепцию*» на «*Концептуальные основы финансовой отчетности*».

- 6 Условия договоров на строительство могут быть различными, но для целей настоящего стандарта договоры подразделяются на два вида: договоры с фиксированной ценой и договоры «затраты плюс». Некоторые договоры на строительство могут иметь характеристики как договора с фиксированной ценой, так и договора «затраты плюс», например, в случае договора «затраты плюс», который предусматривает согласованную максимальную цену. В таких случаях подрядчику следует принимать во внимание все условия пунктов 23 и 24 для того, чтобы определить, когда признавать выручку и расходы по договору.

## **Объединение и разделение договоров на строительство**

---

- 7 Требования настоящего стандарта, как правило, применяются в отдельности к каждому договору на строительство. Однако в определенных обстоятельствах необходимо применять настоящий стандарт к отдельно идентифицируемым компонентам одного договора или к группе договоров в целом с тем, чтобы отразить суть такого договора или группы договоров.
- 8 Если в договоре предусматривается строительство нескольких активов, строительство каждого актива учитывается как отдельный договор на строительство, если:
- (a) по каждому активу были направлены отдельные предложения;
  - (b) по каждому активу велись отдельные переговоры и подрядчик и заказчик имели возможность принять или отказаться от части договора, относящейся к каждому активу; и
  - (c) затраты и выручка по каждому активу могут быть определены.
- 9 Группа договоров, независимо от того, заключены ли они с одним или несколькими заказчиками, учитывается как единый договор на строительство, если:
- (a) по группе договоров велись переговоры как по единому пакету договоров;
  - (b) договоры так тесно взаимосвязаны, что, по существу, представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли; и
  - (c) договоры выполняются одновременно или в непрерывной последовательности.
- 10 Договор может предусматривать строительство дополнительного актива по усмотрению заказчика или может быть изменен, чтобы включить строительство дополнительного актива. Строительство дополнительного актива должно расцениваться как отдельный договор на строительство, если:
- (a) данный актив по конструкции, технологии или функциям значительно отличается от актива или активов, предусмотренных первоначальным договором; или
  - (b) цена по данному активу являлась предметом переговоров, безотносительно цены первоначального договора.

## **Выручка по договору**

---

- 11 Выручка по договору включает:
- (a) первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и
  - (b) суммы отклонений по работам, компенсаций и поощрительных платежей:
    - (i) в той степени, в которой является вероятным, что они могут привести к изменениям выручки; и
    - (ii) их величина может быть надежно оценена.
- 12 Выручка по договору оценивается по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения. На оценку выручки по договору влияет неопределенность различного характера, которая зависит от результата будущих событий. Зачастую такие оценки должны пересматриваться по мере наступления событий или устранения неопределенности. Таким образом, сумма выручки по договору может увеличиваться или уменьшаться от одного периода к другому. Например:
- (a) подрядчик и заказчик могут согласовать отклонения по работам или компенсации, которые увеличивают или уменьшают выручку по договору в периоде, следующем за периодом, в котором договор был первоначально согласован;

- (b) согласованная сумма выручки в договоре с фиксированной ценой может быть увеличена в результате действия условий о пересмотре стоимости;
  - (c) сумма выручки по договору может быть уменьшена в результате штрафов, возникших в связи с задержкой выполнения договора со стороны подрядчика; или
  - (d) если договор с фиксированной ценой предусматривает фиксированную цену за единицу выполненной работы, выручка по договору увеличивается по мере увеличения числа таких единиц.
- 13 Отклонение по работам представляет собой указание заказчика по изменению объема работ, которые должны быть выполнены по договору. Отклонение по работам может привести к увеличению или уменьшению выручки по договору. Примеры отклонений по работам включают изменение спецификаций или конструкции актива и изменение срока действия договора. Отклонение по работам включается в выручку по договору, если:
- (a) является вероятным, что заказчик одобрит данное отклонение по работам и сумму выручки, возникающей в связи с данным отклонением по работам; и
  - (b) сумма выручки может быть надежно оценена.
- 14 Компенсацией является сумма, которую подрядчик рассчитывает получить от заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат, которые не были включены в цену договора. Компенсация может быть обусловлена, например, задержкой со стороны заказчика, ошибками в спецификациях или конструкции, а также спорными отклонениями по работам. Оценка сумм выручки, возникающих в связи с компенсациями, подвержена высокой степени неопределенности и часто зависит от результата переговоров. Таким образом, компенсации включаются в выручку по договору, только если:
- (a) переговоры достигли продвинутой стадии, на которой является вероятным, что заказчик согласится с компенсацией; и
  - (b) сумма, которую заказчик, вероятно, признает, может быть надежно оценена.
- 15 Поощрительные платежи представляют собой дополнительные суммы, уплачиваемые подрядчику, если предусмотренные стандарты выполнения работ выполняются или превышаются. Например, договор может предусматривать поощрительный платеж подрядчику за досрочное выполнение договора. Поощрительные платежи включаются в выручку по договору, если:
- (a) договор находится в достаточно продвинутой стадии, такой, что достижение или превышение предусмотренных договором норм является вероятным; и
  - (b) сумма поощрительных платежей может быть надежно оценена.

## **Затраты по договору**

---

- 16 Затраты по договору включают:
- (a) **затраты, непосредственно связанные с определенным договором;**
  - (b) **затраты, которые относятся к деятельности по договорам на строительство в целом и могут быть распределены на данный договор; и**
  - (c) **такие прочие затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора.**
- 17 Затраты, непосредственно связанные с определенным договором, включают:
- (a) затраты на оплату труда на строительной площадке, включая контроль на строительной площадке;
  - (b) стоимость материалов, использованных при строительстве;
  - (c) амортизацию сооружений и оборудования, используемых при выполнении условий договора;
  - (d) затраты на перемещение сооружений, оборудования и материалов на строительную площадку и с нее;
  - (e) затраты на аренду сооружений и оборудования;
  - (f) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором;

- (g) предполагаемые затраты на устранение ошибок и выполнение гарантийных 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 доход от продажи излишка материалов и продажи сооружений и оборудования после завершения договора.
- 18 Затраты, которые могут быть отнесены к деятельности по договорам на строительство в целом и могут быть распределены на конкретные договоры, включают:
- (a) страховые платежи;
- (b) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, которые не связаны непосредственно с конкретным договором; и
- (c) накладные затраты по строительству.
- Указанные затраты распределяются с использованием систематических и рациональных методов, которые применяются последовательно в отношении всех затрат с аналогичными характеристиками. Распределение осуществляется исходя из нормального уровня строительной деятельности. Накладные затраты по строительству включают такие затраты, как затраты на подготовку и обработку данных по заработной плате 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 деятельности по договорам на строительство или распределены на отдельный договор, исключаются из затрат по договору на строительство. К таким затратам относятся следующие:
- (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) амортизация простаивающих сооружений и оборудования (не используемых при выполнении конкретного договора).
- 21 Затраты по договору включают относимые к нему затраты за период с даты, когда заключение договора обеспечено, до даты, когда выполнение договора закончено. При этом затраты, которые непосредственно относятся к договору и понесены для обеспечения его заключения, также включаются в состав затрат по договору, если они могут быть отдельно определены и надежно оценены, а также если заключение договора является вероятным. Если затраты, понесенные для обеспечения заключения договора, признаются в качестве расходов в периоде, в котором они были понесены, то 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 оценен, выручка и затраты, связанные с договором на строительство, признаются в качестве выручки и расходов соответственно исходя из степени выполнения договора на конец отчетного периода. Ожидаемый убыток по договору на строительство сразу же признается как расход в соответствии с пунктом 36.
- 23 В случае договора с фиксированной ценой результат договора на строительство может быть надежно оценен, если выполняются все следующие условия:
- (a) совокупная выручка по договору может быть надежно оценена;
- (b) поступление в организацию экономических выгод, связанных с договором, является вероятным;
- (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 четко 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 все следующие условия:**
- (a) **поступление в организацию экономических выгод, связанных с договором, является вероятным; и**
- (b) **затраты, связанные с договором, могут быть четко определены и надежно оценены независимо от того, подлежат ли они отдельному возмещению или нет.**
- 25 Признание выручки и расходов исходя из степени выполнения договора часто называют методом процента выполнения. Согласно этому методу выручка по договору сопоставляется с затратами по договору, понесенными для достижения данной степени выполнения, что приводит к отражению в отчетности выручки, расходов и прибыли, которые можно соотносить с пропорцией выполненных работ. Этот метод обеспечивает полезную информацию об объеме деятельности по договорам на строительство и результатах этой деятельности за период.
- 26 В соответствии с методом процента выполнения выручка по договору признается в качестве выручки в составе прибыли или убытка в тех учетных 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 сразу же признается в качестве расхода в соответствии с пунктом 36.
- 27 Подрядчик может понести затраты по договору, связанные с будущей деятельностью по договору. Эти затраты по договору признаются в качестве актива, если их возмещение является вероятным. Такие затраты представляют собой суммы, подлежащие получению от заказчика, и часто классифицируются как незавершенное производство по договору.
- 28 Результат договора на строительство может быть надежно оценен, если поступление в организацию экономических выгод, связанных с договором, является вероятным. Однако, если возникает неопределенность в отношении фактического получения суммы, уже включенной в выручку по договору и уже признанной в составе прибыли или убытка, сумма, которую невозможно получить, или сумма, получение которой перестало быть вероятным, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы выручки по договору.
- 29 Как правило, организация способна произвести надежную оценку после заключения договора, который предусматривает:
- (a) юридически защищенные права каждой стороны в отношении актива, который должен быть построен;
- (b) встречное возмещение; и
- (c) порядок и условия взаиморасчетов.
- Также организация, как правило, должна иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. По мере выполнения договора организация проверяет и, при необходимости, пересматривает оценки в отношении выручки и затрат по договору. Необходимость таких пересмотров не обязательно означает, что результат договора не может быть надежно оценен.
- 30 Степень выполнения договора может быть определена несколькими способами. Организация использует тот метод, который позволяет надежно оценить выполненные работы. В зависимости от характера договора, такие методы могут включать:
- (a) соотношение затрат по договору, понесенных к настоящему времени для выполнения работ, с предполагаемыми совокупными затратами по договору;
- (b) экспертную оценку выполненных работ; или
- (c) подсчет доли выполненных работ по договору в натуральном выражении.
- Промежуточные и авансовые платежи, получаемые от заказчика, зачастую не отражают реального объема выполненных работ.
- 31 Если степень выполнения определяется по затратам по договору, понесенным к настоящему времени, в такие затраты включаются только затраты, которые отражают выполненную работу. Примерами затрат по договору, которые должны исключаться в этом случае, являются:

- (a) 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 в процессе выполнения договора, за исключением материалов, произведенных специально для выполнения договора; и
- (b) авансовые платежи субподрядчикам за работы, выполняемые по договорам субподряда.
- 32 Если результат договора на строительство не может быть надежно оценен:**
- (a) **выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат по договору, возмещение которых является вероятным; и**
- (b) **затраты по договору признаются как расходы в том периоде, в котором они понесены.**
- Ожидаемый убыток по договору на строительство сразу же признается как расход в соответствии с пунктом 36.**
- 33** На начальных стадиях выполнения договора зачастую бывает невозможно надежно оценить его результат. Тем не менее может быть вероятным получение организацией возмещения понесенных затрат по договору. Поэтому выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат, которые, как ожидается, будут возмещены. Так как результат договора не может быть надежно оценен, никакая 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 сразу же признается в качестве расхода в соответствии с пунктом 36.
- 34** Затраты по договору, возмещение которых не является вероятным, сразу же признаются в качестве расходов. Примеры обстоятельств, при которых получение возмещения понесенных затрат по договору может не быть вероятным и при которых затраты по договору могут быть необходимо сразу же признать в качестве расходов, включают договоры:
- (a) которые не являются полностью юридически защищенными, то есть их действительность подвергается серьезным сомнениям;
- (b) выполнение которых зависит от результата судебного разбирательства или законодательного акта, которые еще не приняты;
- (c) имеющие отношение к имуществу, которое, скорее всего, будет конфисковано или экспроприировано;
- (d) по которым заказчик не способен исполнить свои обязанности; или
- (e) по которым подрядчик не может выполнить договор или иным образом исполнить свои обязанности по договору.
- 35** **Когда неопределенность, препятствовавшая надежной оценке результата договора, перестает существовать, 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 является вероятным, ожидаемый убыток сразу же признается как расход.**
- 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.

## **Изменения в расчетных оценках**

---

- 38** Метод процента выполнения применяется в каждом отчетном периоде нарастающим итогом к текущим расчетным оценкам выручки и затрат по договору. Таким образом, эффект изменения в

расчетной оценке выручки и затрат по договору или эффект изменения в расчетной оценке результата договора учитывается как изменение в бухгалтерских оценках (см. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»). Измененные оценки используются для определения сумм выручки и расходов, признаваемых в составе прибыли или убытка, в том периоде, в котором произведены изменения, и в последующих периодах.

## Раскрытие информации

---

- 39 Организация должна раскрывать:**
- (a) сумму выручки по договору, признанную в качестве выручки в отчетном периоде;
  - (b) методы, используемые для определения выручки по договору, признанной в отчетном периоде; и
  - (c) методы, используемые для определения степени выполнения договоров, находящихся в процессе выполнения.
- 40 Организация должна раскрывать следующие данные обо всех договорах, находящихся в процессе выполнения на дату окончания отчетного периода:**
- (a) общую сумму понесенных затрат и признанной прибыли (за вычетом признанных убытков) к настоящему времени;
  - (b) сумму полученных авансов; и
  - (c) сумму удержаний.
- 41 Удержаниями являются суммы промежуточных счетов, которые не оплачиваются до выполнения условий, предусмотренных договором в отношении выплаты таких сумм, или до устранения дефектов. К промежуточным счетам относятся суммы по счетам, выставленным за выполненные по договору работы, независимо от того, оплачены они заказчиком или нет. Авансами являются суммы, полученные подрядчиком до выполнения соответствующих работ.
- 42 Организация должна представлять:**
- (a) в качестве актива – валовую сумму, причитающуюся к получению от заказчика за работы по договору; и
  - (b) в качестве обязательства – валовую сумму, причитающуюся заказчику за работы по договору.
- 43 Валовая сумма, причитающаяся к получению от заказчика за работы по договору, представляет собой нетто-величину:
- (a) понесенных затрат плюс признанной прибыли; за вычетом
  - (b) сумм признанных убытков и промежуточных счетов
- по всем договорам, находящимся в процессе выполнения, по которым понесенные затраты плюс признанная прибыль (за вычетом признанных убытков) превышают сумму промежуточных счетов.
- 44 Валовая сумма, причитающаяся заказчику за работы по договору, представляет собой нетто-величину:
- (a) понесенных затрат плюс признанной прибыли; за вычетом
  - (b) сумм признанных убытков и промежуточных счетов
- по всем договорам, находящимся в процессе выполнения, по которым суммы промежуточных счетов превышают понесенные затраты плюс признанную прибыль (за вычетом признанных убытков).
- 45 Организация раскрывает данные о любых условных обязательствах и условных активах в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, 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 за периоды, начинающиеся 1 января 1995 года или после этой даты.