



Учет резервов и договоров строительного подряда

Смольникова Ю.Ю.



МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

МСФО (IAS) 37

ПБУ 8/2010

Не применяется в отношении:

Резервов, условных обязательств и условных активов :

- которые являются результатом контрактов, подлежащих исполнению, кроме обременительных контрактов;

- специально регламентируются другим стандартом (МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», МСФО (IAS) 17 «Аренда», МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования», МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»).

а) договоров, по которым по состоянию на отчетную дату хотя бы одна сторона договора не выполнила полностью своих обязательств, а также договоров, неизбежные расходы на исполнение которых превосходят поступления, ожидаемые от их исполнения (заведомо убыточные договоры).

б) резервного капитала, резервов, формируемых из нераспределенной прибыли организации;

в) оценочных резервов;

г) ОНА, ОНО, ПНО ("Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02).

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

- ❖ **Обязательство** - существующая **обязанность** организации, возникающая **из прошлых событий**, урегулирование которой, как ожидается, приведет **к выбытию** из организации **ресурсов**, содержащих **экономические выгоды**.
- ❖ **Оценочное обязательство** - обязательство **с неопределенным сроком исполнения** или обязательство **неопределенной величины**.
- ❖ В некоторых странах этот термин используется в контексте таких статей, как амортизация, обесценение активов и сомнительная задолженность - эти статьи представляют собой корректировки балансовой стоимости активов и **настоящим стандартом не рассматриваются**.
- ❖

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

- ❖ Условное обязательство:
- ❖ (a) **возможное обязательство**, которое **возникает из прошлых событий** и наличие которого будет подтверждено только **наступлением или ненаступлением** одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем предприятия; или
- ❖ (b) **существующее обязательство**, которое возникает из прошлых событий, но не признается, так как:
 - ❖ (i) не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуются выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; или
 - ❖ (ii) величина обязательства не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

- ❖ Стандарт четко проводит различия между:
- ❖ 1) **оценочными обязательствами**, которые **признаются в качестве обязательства** (предполагается, что **надежная расчетная оценка** может быть получена), потому что они представляют собой **существующие обязанности**, для урегулирования которых, **вероятно**, потребуется **выбытие ресурсов**, содержащих экономические выгоды, и
- ❖ 2) **условными обязательствами**, которые **не признаются в качестве обязательства**, потому что они представляют собой:
 - ❖ 2.1 **возможные обязанности**, поскольку наличие у организации существующей обязанности, которая может привести к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды, еще **требует подтверждения**; или
 - ❖ 2.2 **существующие обязанности**, которые **не удовлетворяют критериям признания**, (либо не представляется вероятным, что для их урегулирования потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, либо невозможно достаточно надежно оценить их величину).

Классификация обязательств

- ❖ **Юридическое обязательство** - обязательство, возникающее из:
 - ❖ 1) договора (из его четко определенных или подразумеваемых условий);
 - ❖ 2) законодательства; или
 - ❖ 3) иного действия правовых норм.

- ❖ **Обязательство, обусловленное практикой** - обязательство, возникающее в результате действий организации в тех случаях, когда:
 - ❖ 1) посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного недавнего заявления организация показала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности; и
 - ❖ 2) в результате этого организация создала у других сторон обоснованные ожидания, что она исполнит принятые на себя обязанности.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

- ❖ **Условный актив** - возможный актив, который возникает из **прошлых событий**, и наличие которого будет подтверждено только **наступлением** или **ненаступлением** одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых **нет уверенности** и которые **не полностью** находятся под контролем организации.
- ❖ **Прошрое событие**, приводящее к возникновению существующей обязанности, называется **обязывающим событием**.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Признание резерва (оценочного обязательства):

Резерв (оценочное обязательство) признается, когда:

- 1) у предприятия есть **существующее обязательство** (юридическое или конклюдентное), возникшее в результате какого-либо **прошлого события**;
- 2) представляется **вероятным**, что для урегулирования обязательства потребуются **выбытие ресурсов**, содержащих экономические выгоды; и
- 3) возможно привести **надежную расчетную оценку** величины обязательства.

Если эти условия не выполняются, резерв (оценочное обязательство) **признаваться не должен**.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Признание резерва (оценочного обязательства):

Почти во всех случаях не возникает сомнений относительно того, привело ли прошлое событие к возникновению существующей обязанности. Организация устанавливает, имеется ли существующая обязанность на конец отчетного периода, изучив все доступные свидетельства, включая, например, мнение экспертов.

На основе таких свидетельств:

- 1) если вероятность наличия существующей обязанности на конец отчетного периода превышает вероятность ее отсутствия, организация признает оценочное обязательство (при соблюдении критериев признания); и
- 2) если вероятность отсутствия существующей обязанности на конец отчетного периода превышает вероятность ее наличия, организация раскрывает условное обязательство, если только выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, не является маловероятным.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Признание условного обязательства и условного актива:

Для того чтобы событие считалось **обязывающим**, необходимо, чтобы организация **не имела реалистичной альтернативы** проведению расчетов по обязательству, созданному данным событием. Это возможно только:

- 1) когда расчеты могут быть произведены **в принудительном порядке** в соответствии с законодательством; или
- 2) в случае обязательства, **обусловленного практикой**, когда **такое событие** (которое может быть действием самой организации) **создает** у других сторон **обоснованные ожидания**, что организация выполнит это обязательство.

В качестве оценочных обязательств признаются только обязательства, возникающие из прошлых событий, которые **существуют независимо от будущих действий организации**

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Признание условного обязательства и условного актива:

Обязательство всегда подразумевает существование **другой стороны**, перед которой оно возникает.

Однако **необязательно знать конкретную сторону**, перед которой это обязательство возникло, - обязательство может существовать **перед обществом в целом**.

Поскольку обязательство всегда подразумевает принятие на себя обязанности перед другой стороной, из этого следует, что решение руководства или совета директоров **не создает** обусловленного практикой обязательства на конец отчетного периода, если только это решение **не было доведено до сведения затрагиваемых сторон** до конца отчетного периода **в достаточно конкретной форме**, чтобы создать у них **обоснованные ожидания**, что организация выполнит принятые на себя обязанности.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Признание условного обязательства и условного актива:

Событие, не ведущее к немедленному возникновению обязательства, может привести к его появлению позднее, вследствие изменений в законодательстве или в связи с тем, что то или иное действие организации (например, достаточно конкретное публичное заявление) приводит к возникновению обусловленного практикой обязательства.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Признание условного обязательства и условного актива:

Условные обязательства **не признаются** в отчетности.

Информация об условных обязательствах и условных активах **раскрывается** в отчетности за исключением случаев, когда вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, является **незначительной**.

Если организация несет **солидарную ответственность** по обязательству, та **часть обязательства, исполнение которой ожидается от других сторон**, учитывается организацией как **условное обязательство**.

Условные обязательства **постоянно пересматриваются** с целью определения, не стало ли вероятным выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды. Если становится вероятным, что для статьи, **ранее рассматриваемой как условное обязательство**, потребуются выбытие будущих экономических выгод, **оценочное обязательство признается** в финансовой отчетности того периода, в котором произошло изменение степени вероятности

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Признание условного обязательства и условного актива:

Организация **не должна признавать условные активы**.

Условные активы обычно возникают из внеплановых и других неожиданных событий, которые **создают возможность** притока экономических выгод в организацию.

Условные активы не признаются в финансовой отчетности, поскольку это может привести к **признанию дохода**, который, может быть, **никогда и не будет получен**. Однако если получение дохода практически несомненно, то соответствующий актив **не является условным** и его признание уместно.

Информация об условном активе **раскрывается в отчетности** в том случае, когда приток экономических выгод вероятен.

Оценка условных активов **постоянно пересматривается**. Если приток экономических выгод становится **практически несомненным**, **данный актив и соответствующий доход признаются** в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло данное изменение. Если приток экономических выгод стал **вероятным**, организация **раскрывает** в финансовой отчетности условный актив

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Оценка резервов:

Оценочное обязательство оценивается по **наилучшей оценке затрат** для исполнения обязанности на отчетную дату.

Для оценки используются суждения руководства организации, опыт аналогичных операций и, в некоторых случаях, отчеты независимых экспертов. Рассматриваемые свидетельства включают любые дополнительные свидетельства, имеющие место в связи с событиями после отчетной даты.

Если оценка оценочного обязательства производится для большой совокупности элементов, обязательство оценивается **путем взвешивания всех возможных результатов с учетом их вероятности**. Этот статистический метод оценки называется **«ожидаемое значение»**.

Там, где имеется непрерывный интервал возможных результатов и все точки внутри этого интервала одинаково вероятны, берется **среднее значение заданного интервала**.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Оценка резервов:

Риски и источники неопределенности, которые неизбежно присутствуют во многих событиях и обстоятельствах, **должны учитываться** при определении **наилучшей расчетной оценки** оценочного обязательства.

Риск определяет вариативность ожидаемого результата. **Корректировка на риск** может **увеличить сумму**, в которую оценено обязательство. При формировании суждений в условиях неопределенности необходима осторожность, с тем чтобы не зависить оценку доходов или активов и не занизить оценку расходов или обязательств.

Раскрытие источников неопределенности, относящейся к величине ожидаемых затрат, приводится **в финансовой отчетности**.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Дисконтирование при оценке резервов:

В тех случаях, когда влияние временной стоимости денег существенно, величина оценочного обязательства должна равняться приведенной стоимости ожидаемых затрат на погашение обязательства.

Фактор стоимости денег во времени учитывается путем дисконтирования затрат, которые ожидается понести для исполнения обязательств.

При этом ставка дисконтирования должна отражать текущие рыночные оценки временной стоимости денег и риски, характерные для обязательства.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Если ожидается, что **затраты или их часть**, требуемые для погашения оценочного обязательства, **будут возмещены другой стороной**, возмещение **должно признаваться** только тогда, когда становится **практически несомненным**, что возмещение **будет получено**, если организация погасит свое обязательство. Возмещение должно учитываться как **отдельный актив**. Сумма, признанная в отношении такого возмещения, **не должна превышать** сумму соответствующего **оценочного обязательства**.

В **отчете о совокупном доходе расходы**, связанные с признанием оценочного обязательства, могут быть представлены **за вычетом суммы признанного возмещения**.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Пересмотр резервов:

Оценочные обязательства должны пересматриваться на конец каждого отчетного периода и корректироваться с учетом текущей наилучшей расчетной оценки. Если более не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуются выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, резерв должен быть восстановлен.

Если применяется дисконтирование, балансовая стоимость резерва увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени. Это увеличение признается в качестве затрат по займам.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Оценочные обязательства не должны признаваться в отношении будущих операционных убытков.

Если организация является стороной по обременительному договору, существующая обязанность по такому договору должна быть признана в качестве оценочного обязательства и соответствующим образом оценена.

Оценочное обязательство должно использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых это оценочное обязательство было изначально признано.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

- ❖ **Оценочное обязательство по затратам на реструктуризацию** признается только тогда, когда соблюдены **общие критерии признания резервов**.
- ❖ Решение о реструктуризации, принятое руководством или Советом директоров до окончания отчетного периода, **не создает** на конец отчетного периода **конклюдентного обязательства**, за исключением случаев, когда предприятие до окончания отчетного периода:
 - ❖ (а) приступило к реализации плана реструктуризации; или
 - ❖ (б) довело основные положения плана реструктуризации до сведения всех затрагиваемых сторон, создав у них обоснованные ожидания того, что предприятие проведет данную реструктуризацию.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

- ❖ Примерами событий, которые могут подпадать под определение **реструктуризации**, являются:
- ❖ 1) продажа или прекращение какого-либо направления деятельности;
- ❖ 2) закрытие подразделений в какой-либо стране или регионе или перенос хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие;
- ❖ 3) изменения в структуре управления, например отказ от одного из уровней управления; и
- ❖ 4) реорганизация, оказывающая существенное влияние на характер и направленность деятельности организации..

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

- ❖ Резерв на реструктуризацию должен включать только **прямые затраты**, возникающие в связи с реструктуризацией.
- ❖ Оценочное обязательство по реструктуризации **не включает затраты** на:
 - ❖ (a) переподготовку или перемещение остающихся работников;
 - ❖ (b) маркетинг; или
 - ❖ (c) инвестиции в новые системы и сбытовые сети.
- ❖ Эти затраты относятся **к ведению организацией деятельности в будущем** и не являются обязательствами по реструктуризации на конец отчетного периода.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

- ❖ Для **каждого вида оценочных обязательств** организация должна **раскрывать** следующую информацию:
- ❖ 1) **балансовая стоимость** на начало и конец отчетного периода;
- ❖ 2) **дополнительные оценочные обязательства**, признанные в течение периода, включая увеличение существующих оценочных обязательств;
- ❖ 3) суммы, **использованные** (то есть реально понесенные и списанные за счет оценочного обязательства) в течение периода;
- ❖ 4) **неиспользованные суммы**, восстановленные в течение периода; и
- ❖ 5) **приращение дисконтированной суммы** за отчетный период в связи с течением времени и влияние изменений ставки дисконтирования.
- ❖ Представление **сравнительной информации не требуется**.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

- ❖ Организация также **должна раскрывать** по каждому виду оценочных обязательств:
- ❖ 1) краткое **описание характера обязательства** и ожидаемые **сроки выбытия** связанных с ним экономических выгод;
- ❖ 2) описание **источников неопределенности** в отношении величины и сроков выбытия ресурсов. В тех случаях, когда требуется представить достаточную информацию, организация должна раскрывать **основные допущения**, сделанные в отношении будущих событий; и
- ❖ 3) **величину любого ожидаемого возмещения**, с указанием **величины актива**, который был признан в отношении этого ожидаемого возмещения.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

- ❖ За исключением случаев, когда вероятность выбытия каких-либо ресурсов для погашения обязательства является незначительной, организация **должна раскрывать** по каждому виду **условных обязательств** на конец отчетного периода **краткое описание характера условного обязательства** и, где это практически осуществимо:
 - ❖ 1) **расчетную оценку его влияния** на финансовые показатели согласно принципам оценки;
 - ❖ 2) описание **источников неопределенности** в отношении величины и сроков выбытия ресурсов; и
 - ❖ 3) **возможность** получения какого-либо **возмещения**.

МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»

- ❖ Целью 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, приходится **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.

Определение **договора строительства**:

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.

Договоры на строительство включают:

- (a) **договоры о предоставлении услуг, непосредственно связанных со строительством объекта**, например услуг по управлению проектом и услуг архитекторов;
- (b) **договоры на разрушение и восстановление объектов и восстановление окружающей среды после сноса объектов.**

Классификация договоров строительства:

Договор с фиксированной ценой представляет собой договор на строительство, согласно которому подрядчик соглашается на фиксированную договорную цену или фиксированную ставку за единицу работ, повышение которой в некоторых случаях возможно при увеличении затрат.

Договор «затраты плюс» представляет собой договор на строительство, согласно которому подрядчику возмещаются разрешенные или иным образом определенные затраты плюс процент от суммы таких затрат или фиксированная сумма вознаграждения.

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 стандарта для того, чтобы определить, когда признавать выручку и расходы по договору.

Объединение договоров строительства:

Группа договоров, заключаемых с одним или несколькими заказчиками, учитывается как **единый договор на строительство**, если:

- (a) группа договоров заключалась как **единый пакет договоров**;
- (b) договора так **тесно взаимосвязаны**, что, по существу, представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли;
- (c) договора выполняются **одновременно** или в **непрерывной последовательности**.

МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»

Разделение договоров строительства:

Если в договоре предусматривается строительство нескольких объектов, **строительство каждого объекта** учитывается как **отдельный договор на строительство**, если:

- (a) по каждому объекту были направлены **отдельные предложения**;
- (b) **условия строительства каждого объекта обсуждались отдельно**, и подрядчик и заказчик могут принять или отказаться от исполнения **части договора**, относящейся к каждому объекту;
- (c) **затраты и выручка по каждому объекту могут быть идентифицированы**.

Разделение договоров строительства:

Строительство дополнительного объекта должно учитываться как отдельный договор на строительство, если:

(a) объект по конструкции, технологии или функциям **значительно отличается** от объекта или объектов, предусмотримых первоначальным договором;

Или

(b) цена объекта определена **вне зависимости от цены первоначального договора.**

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

◆ **Выручка** по договору включает:

- ◆ 1) **первоначальную сумму выручки**, согласованную в договоре; и
- ◆ 2) **отклонения** от работ по договору, **компенсации** и **поощрительные платежи**:
 - ◆ 2.1 в той степени, в которой существует **вероятность получения** выручки; и
 - ◆ 2.2 если суммы отклонений могут быть **надежно оценены**.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ Выручка по договору оценивается по **справедливой стоимости** полученного или причитающегося возмещения.
- ❖ На оценку суммы выручки по договору влияет **множество факторов неопределенности**, зависящих от результата будущих событий. По мере наступления событий или разрешения факторов неопределенности часто требуется пересмотр первоначальной оценки. Таким образом, **сумма выручки по договору может увеличиваться или уменьшаться от одного периода к другому**.
- ❖ **Факторы пересмотра выручки:**
 - ❖ (а) подрядчик и заказчик могут согласовать **суммы отклонений или претензий**, которые увеличивают или уменьшают выручку по договору в периоде, следующем за периодом, в котором договор был первоначально согласован;

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ (b) сумма выручки, согласованная в договоре с фиксированной ценой, может увеличиться в соответствии с положениями, предусматривающими увеличение выручки при увеличении затрат;
- ❖ (c) сумма выручки по договору может уменьшиться в связи со штрафами, возникшими в результате задержки выполнения договора со стороны подрядчика;
- ❖ (d) если договор с фиксированной ценой предусматривает фиксированную цену за единицу работ, выручка по договору увеличивается по мере увеличения числа таких единиц.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ **Отклонение** представляет собой одобренное заказчиком изменение объема работ, которые должны быть выполнены по договору.
- ❖ Отклонение может привести к увеличению или уменьшению **выручки по договору**. Примеры отклонений включают изменение спецификаций или конструкции объекта и изменение срока действия договора.
- ❖ **Отклонение включается в выручку по договору**, если:
 - ❖ (а) **вероятно**, что заказчик одобрит отклонение и сумму выручки, возникающей из-за отклонения;
 - ❖ (б) сумма выручки может быть **надежно оценена**.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ **Компенсация** представляет собой сумму, которую подрядчик намеревается получить от заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат, не включаемых в цену договора.
- ❖ Компенсации (претензии) могут возникать, например, в связи с задержкой со стороны заказчика, ошибками в спецификациях или конструкции, а также спорными отклонениями в работах по договору. Оценка суммы выручки от претензий подвержена высокой степени неопределенности и часто зависит от результата переговоров.
- ❖ **Компенсации включаются в выручку по договору** только, если:
 - ❖ (а) переговоры достигли той стадии, когда принятие претензии заказчиком стало **вероятным**;
 - ❖ (б) сумма, которую заказчик, вероятно, примет, может быть **надежно оценена**.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ **Поощрительные платежи** представляют собой дополнительные суммы, уплачиваемые подрядчику, если нормы, предусмотренные договором, выполняются или превышаются. Например, договор может предусматривать поощрительный платеж подрядчику за досрочное выполнение работ по договору.
- ❖ **Поощрительные платежи включаются в выручку по договору**, если:
 - ❖ (а) договор находится в той стадии его завершения, когда выполнение или превышение предусмотренных им норм **уже вероятно**;
 - ❖ (б) суммы поощрительных платежей можно **надежно оценить**.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

◆ **Затраты по договору** включают:

- ◆ 1) затраты, **непосредственно связанные** с определенным договором;
- ◆ 2) затраты, которые относятся к договорной деятельности в целом, и **могут быть распределены на данный договор**;
- ◆ 3) такие другие затраты, которые **отдельно возмещаются заказчиком** в соответствии с условиями договора.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

❖ Затраты, непосредственно связанные с определенным договором, включают:

- ❖ (a) затраты на оплату труда строителей, включая контроль на строительной площадке;
- ❖ (b) стоимость материалов, использованных при строительстве;
- ❖ (c) амортизацию основных средств, используемых при выполнении условий договора;
- ❖ (d) затраты на перемещение основных средств и материалов на строительную площадку и с нее;
- ❖ (e) затраты на аренду основных средств;
- ❖ (f) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором;
- ❖ (g) предполагаемые затраты на устранение ошибок и выполнение гарантированного объема работ, включая ожидаемые затраты на гарантийное обслуживание;
- ❖ (h) претензии третьих лиц.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ **Затраты**, которые могут быть отнесены к договорной деятельности в целом и **могут быть распределены на отдельные договоры**, включают:
 - ❖ (а) страховые платежи;
 - ❖ (б) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, которые не связаны непосредственно с отдельным договором;
 - ❖ (с) накладные строительные расходы.
- ❖ **Накладные строительные расходы** включают:
 - ❖ - затраты на подготовку и обработку ведомостей заработной платы строительного персонала.
 - ❖ - затраты по займам и т.д.
- ❖ 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**.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ Затраты, которые не могут быть отнесены к договорной деятельности или распределены на отдельный договор, исключаются из затрат по договору на строительство.
 - ❖ К таким затратам относятся:
 - ❖ (a) общие управленческие затраты, возмещение которых не предусмотрено договором;
 - ❖ (b) затраты по продаже;
 - ❖ (c) затраты на исследования и разработки, возмещение которых не предусмотрено договором;
 - ❖ (d) амортизация простаивающих основных средств (не используемых при выполнении определенного договора).

Признание выручки и расходов по договору строительства:

Если результат договора на строительство может быть надежно оценен, **выручка и затраты**, связанные с договором на строительство, признаются в качестве выручки и расходов соответственно, **в соответствии степени завершенности договора на конец отчетного периода**.

Ожидаемый убыток по договору на строительство признается как расход немедленно.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ В случае заключения договора с фиксированной ценой **результат** договора на строительство может быть **надежно оценен**, если выполняются следующие условия:
- ❖ (a) **совокупная выручка** по договору может быть **надежно оценена**;
- ❖ (b) **получение предприятием экономических выгод**, связанных с договором, **вероятно**;
- ❖ (c) как **затраты**, необходимые для завершения договора, так и **степень выполнения договора** на конец отчетного периода, могут быть **надежно оценены**;
- ❖ (d) **затраты**, связанные с договором, могут быть точно определены и надежно оценены таким образом, что **фактически понесенные затраты** по договору могут быть **сопоставлены** с
- ❖ **ранее произведенными оценками**.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ В случае договора "затраты плюс", **результат** договора на строительство может быть **надежно оценен**, если выполняются следующие условия:
- ❖ (a) получение предприятием **экономических выгод**, связанных с договором, **вероятно**;
- ❖ (b) **затраты**, связанные с договором, могут быть **точно определены и надежно оценены** независимо от того, подлежат ли они отдельному возмещению.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ 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 соотнести **с пропорцией выполненных работ**.
- ❖ Этот метод обеспечивает полезную информацию об объеме деятельности по договорам на строительство и результатах этой деятельности за период.

Признание выручки и расходов по договору строительства:

Метод признания выручки только по завершении выполнения всех договорных работ **не применяется** для отражения в учете договоров на строительство.

Любая сумма возмещения, полученного сверх величины, рассчитанной исходя из степени завершенности выполнения договора, отражается **методом отложенного признания**.

Понесенные по договору **затраты**, относящиеся к будущим работам, не признаются как расходы методом отложенного признания, а признаются как **активы (незавершенное производство по договору)**

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ В соответствии с методом процента выполнения, выручка по договору признается в качестве выручки в составе прибыли или убытка в тех отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы.
- ❖ Затраты по договору, как правило, признаются как расходы в составе прибыли или убытка в тех отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы, к которым они относятся.
- ❖ Однако любое ожидаемое превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору признается в качестве расхода немедленно.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ **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**. **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**.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ Как правило, организация способна произвести **надежную оценку** после заключения договора, который предусматривает:
 - ❖ 1) юридически защищенные права каждой стороны в отношении актива, который должен быть построен;
 - ❖ 2) встречное возмещение; и
 - ❖ 3) 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**.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ **Степень выполнения договора** может быть определена следующими способами:
 - ❖ 1) сравнение затрат по договору, понесенных для выполнения работ на указанную дату, с **совокупными затратами** по договору;
 - ❖ 2) **экспертная оценка** выполненных работ;
 - ❖ 3) подсчет доли выполненных работ по договору в **натуральном выражении**.
- ❖ Промежуточные и авансовые платежи, получаемые от заказчика, **не отражают реального объема** выполненных работ, потому на них основывать **расчет нельзя**.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ 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:
 - ❖ 1) 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
 - ❖ 2) авансовые платежи субподрядчикам за работы, выполняемые по договорам субподряда.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ Если результат договора на строительство не может быть надежно оценен:
- ❖ (a) выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат по договору, которые вероятно будут возмещены;
- ❖ (b) затраты по договору признаются как расходы в периоде, в котором они понесены.
- ❖ Ожидаемый убыток по договору на строительство признается как расход немедленно.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ 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**.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ 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 затраты по договору необходимо сразу же признать в качестве расходов, включают договоры:
 - ❖ 1) которые не являются полностью юридически защищенными, то есть их действительность подвергается серьезным сомнениям;
 - ❖ 2) выполнение которых зависит от результата судебного разбирательства или законодательного акта, которые еще не приняты;
 - ❖ 3) имеющие отношение к имуществу, которое, скорее всего, будет конфисковано или экспроприировано;
 - ❖ 4) по которым заказчик не способен исполнить свои обязанности; или
 - ❖ 5) по которым подрядчик не может выполнить договор или иным образом исполнить свои обязанности по договору.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ Если превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору является вероятным, ожидаемый убыток сразу же признается как расход.
- ❖ Сумма такого убытка определяется независимо от:
 - ❖ 1) того, было ли начато выполнение работ по договору;
 - ❖ 2) степени выполнения работ по договору; или
 - ❖ 3) суммы прибыли, которая ожидается по другим договорам, не учитываемым как единый договор на строительство.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ Организация **должна раскрывать по договору**:
 - ❖ 1) сумму выручки по договору, **признанную в качестве выручки** в отчетном периоде;
 - ❖ 2) **методы**, используемые **для определения выручки** по договору, признанной в отчетном периоде; и
 - ❖ 3) **методы**, используемые **для определения степени выполнения** договоров, находящихся в процессе выполнения.

- ❖ Организация **должна раскрывать** следующие данные обо **всех договорах, находящихся в процессе выполнения** на дату окончания отчетного периода:
 - ❖ 1) **общую сумму понесенных затрат и признанной прибыли** (за вычетом признанных убытков) к настоящему времени;
 - ❖ 2) сумму **полученных авансов**; и
 - ❖ 3) сумму **удержаний**.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ **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**.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

❖ Организация **должна представлять:**

- ❖ 1) **в качестве актива** - валовую сумму, причитающуюся к получению от заказчика за работы по договору; и
 - ❖ 2) **в качестве обязательства** - валовую сумму, причитающуюся заказчику за работы по договору.
- ❖ **Валовая сумма, причитающаяся к получению от заказчика** за работы по договору, представляет собой **нетто-величину:**
- ❖ 1) **понесенных затрат плюс признанной прибыли;** за вычетом
 - ❖ 2) **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.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

- ❖ Валовая сумма, причитающаяся заказчику за работы по договору, представляет собой **нетто-величину**:
 - ❖ 1) понесенных затрат плюс признанной прибыли; за вычетом
 - ❖ 2) 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).
- ❖ Организация **раскрывает** данные о любых **условных обязательствах и условных активах** в соответствии с МСФО (IAS) 37. Условные обязательства и условные активы могут возникнуть, например, в связи с затратами на гарантийное обслуживание, претензиями, штрафами и возможными убытками.



**Спасибо за
внимание!**

