

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11

Будівельні контракти

Мета

Мета цього Стандарту – встановити підхід до обліку доходів та витрат, пов’язаних з будівельними контрактами. У зв’язку з характером діяльності, здійснюваної в межах будівельних контрактів, дата початку діяльності за контрактом і дата, коли ця діяльність завершується, як правило, припадають на різні звітні періоди. Тому першочерговим питанням бухгалтерського обліку будівельних контрактів є віднесення доходу від контракту і витрат за контрактом на звітні періоди, протягом яких виконуються будівельні роботи. Для визначення періоду, коли дохід від контракту та витрати за контрактом слід відображати як дохід і витрати у звіті про сукупні прибутки та збитки, у цьому Стандарті використовуються критерії визнання, прийняті в *"Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів"*¹. Стандарт містить також практичне керівництво щодо застосування цих критеріїв.

Сфера застосування

- 1 Цей Стандарт слід застосовувати в обліку будівельних контрактів у фінансовій звітності підрядників.
- 2 Цей Стандарт замінює МСБО 11 “Облік будівельних контрактів”, затверджений у 1978 р.

Визначення

- 3 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:
Будівельний контракт – це контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов’язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням та використанням.

¹ “Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів” ухвалена Радою МСБО у 2001 р. У вересні 2010 р. РМСБО замінила “Концептуальну основу” на “Концептуальну основу фінансової звітності”.

Контракт з фіксованою ціною – це будівельний контракт, за яким підрядник погоджується з фіксованою ціною контракту або з фіксованою ставкою на одиницю кінцевої продукції і який у деяких випадках зазнає застереження про змінні ціни.

Контракт із ціною “витрати плюс” – це будівельний контракт, за яким підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати плюс відсотки від суми цих витрат або фіксована винагорода.

- 4 Будівельний контракт може укладатися на спорудження одного активу, такого як міст, будівля, дамба, трубопровід, дорога, корабель або тунель. Будівельний контракт може також укладатися на будівництво кількох активів, які тісно взаємопов'язані між собою чи взаємозалежні за умовами проектування, технології чи функціонування, або за їхнім основним призначенням, або за використанням; прикладами таких контрактів є контракти на спорудження переробних заводів або інших складних виробничих об'єктів чи обладнання.
- 5 Для цілей цього Стандарту будівельні контракти включають:
 - а) контракти на надання послуг, безпосередньо пов'язані зі спорудженням активу, наприклад на послуги керівників проектів та архітекторів;
 - б) контракти на знесення або відбудову активів та відновлення довкілля після знищення активів.
- 6 Будівельні контракти укладають у кілька способів, які для цілей цього Стандарту класифікуються як контракти з фіксованою ціною і контракти, ціна яких установлюється за методом “витрати плюс”. Деякі будівельні контракти можуть одночасно мати риси і контрактів з фіксованою ціною, і контрактів з ціною “витрати плюс”, наприклад контракт “витрати плюс” із погодженою максимальною ціною. За таких обставин підрядник повинен урахувати всі умови параграфів 23 і 24, щоб визначити, коли визнавати дохід і витрати контракту.

Об'єднання та сегментування будівельних контрактів

- 7 Вимоги цього Стандарту, як правило, застосовуються окремо до кожного будівельного контракту. Однак за певних обставин цей Стандарт слід застосовувати до окремо ідентифікованих компонентів одного контракту або до групи контрактів разом для відображення суті контракту чи групи контрактів.
- 8 Якщо контракт охоплює кілька активів, спорудження кожного активу слід розглядати як окремий будівельний контракт, якщо:
 - а) для кожного активу були надані окремі пропозиції;

- б) кожний актив був предметом окремих переговорів, а підрядник і замовник змогли прийняти або відхилити ту частину контракту, яка пов'язана з кожним активом;
 - в) витрати і доходи щодо кожного активу можна визначити.
- 9 Групу контрактів, незалежно від того, укладені вони з одним чи з кількома замовниками, слід розглядати як один будівельний контракт, якщо:
- а) ця група контрактів обговорюється як один пакет;
 - б) контракти настільки міцно пов'язані між собою, що вони в результаті є частиною одного проекту із загальною нормою прибутку;
 - в) контракти виконуються одночасно або в безперервній послідовності.
- 10 Контракт може передбачати спорудження додаткового активу за вибором замовника або може бути доповнений так, що включатиме будівництво додаткового активу. Спорудження додаткового активу слід розглядати як окремий будівельний контракт, якщо:
- а) актив значно відрізняється за проектом, технологією або функцією від того активу чи активів, які були охоплені початковим контрактом, або
 - б) ціна активу обговорюється незалежно від початкової ціни контракту.

Дохід від контракту

- 11 Дохід від контракту має включати:
- а) початкову суму доходу, погоджену в контракті;
 - б) відхилення в роботі за контрактом, претензії та заохочувальні виплати:
 - i) тією мірою, якою ймовірно, що вони приведуть до доходу;
 - ii) якщо їх можна достовірно оцінити.
- 12 Дохід від контракту оцінюється за справедливою вартістю компенсації, яка вже отримана або підлягає отриманню. Оцінка доходу від контракту зазнає впливу різних чинників невизначеності, які залежать від результатів майбутніх подій. Часто попередні оцінки слід переглядати залежно від того, як відбуваються події і зникають невизначеності. Отже, сума доходу від контракту може зростати або зменшуватися від одного періоду до наступного. Наприклад:

- а) підрядник і замовник можуть погодити відхилення або претензії, які збільшують або зменшують дохід від контракту в період, наступний за періодом початкового укладання контракту;
 - б) сума доходу, узгоджена в контракті з фіксованою ціною, може збільшитися в результаті застережень про змінні ціни;
 - в) сума доходу від контракту може зменшитися в результаті штрафів за затримку завершення виконання контракту, спричинену підрядником, або
 - г) якщо контракт із фіксованою ціною включає фіксовану ціну за одиницю кінцевої продукції, дохід від контракту зростає разом зі збільшенням кількості одиниць.
- 13 Відхилення – це вказівка замовника змінити сферу робіт, що їх треба виконати згідно з контрактом. Відхилення може спричинити збільшення або зменшення доходу від контракту. Прикладами відхилення є зміни у специфікаціях або в проекті активу, а також зміни тривалості контракту. Відхилення включається в дохід від контракту, якщо:
- а) є ймовірність того, що замовник схвалить відхилення і суму доходу, що виникає внаслідок цього відхилення;
 - б) суму доходу можна достовірно оцінити.
- 14 Претензія – це сума, яку підрядник бажає отримати від замовника або від іншої сторони як відшкодування витрат, не включених у ціну контракту. Претензія може виникнути, наприклад, у результаті затримок, спричинених замовником, помилок у специфікаціях або в проекті чи спірних відхилень у роботах за контрактом. Оцінка суми доходу, що виникає внаслідок претензії, характеризується високим рівнем невизначеності й у багатьох випадках залежить від результатів переговорів. Тому претензії включаються в дохід від контракту лише у разі, якщо:
- а) переговори досягли такого етапу, коли з'являється ймовірність, що замовник погодиться прийняти претензію;
 - б) можна достовірно оцінити суму, на яку замовник, ймовірно, погодиться.
- 15 Заохочувальні виплати – це додаткові суми, які виплачуються підрядникові в разі виконання або перевищення визначених у контракті норм. Наприклад, контракт може передбачати заохочувальні виплати підрядникові за дострокове завершення контракту. Заохочувальні виплати включаються в дохід від контракту, якщо:
- а) виконання контракту достатньо просунулось для того, що встановлені в контракті нормативні результати будуть імовірно досягнуті або перевиконані;
 - б) суму заохочувальних виплат можна достовірно оцінити.

Витрати за контрактом

16 Витрати за контрактом мають включати:

- а) витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом;**
- б) витрати, які відносяться до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт;**
- в) інші витрати, які конкретно підлягають оплаті замовником згідно з умовами контракту.**

17 Витрати, які безпосередньо відносяться до конкретного контракту, включають:

- а) витрати на робочу силу на будівельному майданчику, включаючи витрати на здійснення нагляду за ходом виконання робіт;
- б) витрати на матеріали, використані у будівництві;
- в) амортизацію механізмів та обладнання, використаного під час виконання контракту;
- г) витрати на переміщення механізмів, обладнання і матеріалів до будівельного майданчика та від нього згідно з контрактом;
- г) витрати на оренду механізмів та обладнання;
- д) витрати на проектування та технічну допомогу, безпосередньо пов'язані з контрактом;
- е) попередньо оцінені витрати на внесення виправлень та гарантійну роботу, зокрема очікувані витрати на гарантійні зобов'язання;
- є) претензії з боку третіх сторін.

Ці витрати можуть зменшуватися за рахунок будь-якого непередбачуваного доходу, який не включається в дохід від контракту, наприклад дохід від продажу надлишку матеріалів, а також механізмів та обладнання наприкінці контракту.

18 Витрати, які можуть бути віднесені до діяльності за контрактом у цілому і розподілені на конкретні контракти, включають:

- а) страхування;
- б) витрати на проектування і технічну допомогу, які не відносяться безпосередньо до конкретного контракту;
- в) накладні витрати на будівництво.

Такі витрати розподіляються з використанням систематичних і раціональних методів, які послідовно застосовуються до всіх витрат, що мають подібні характеристики. Розподіл виконується на основі нормального рівня будівельних робіт. Накладні витрати на будівництво включають такі витрати, як підготовка й опрацювання даних щодо зарплати будівельного персоналу. Витрати, які можна віднести до діяльності за контрактом у цілому і розподілити на конкретні контракти, включають також витрати на позики.

- 19 Витрати, які за умовами контракту конкретно підлягають сплаті замовником, можуть включати деякі загальні адміністративні витрати і витрати на розробку, відшкодування яких передбачене умовами контракту.
- 20 Витрати, які не можна віднести до діяльності за контрактом або не можна розподілити на контракт, виключаються з витрат за будівельним контрактом. Такі витрати включають:
- а) загальні адміністративні витрати, відшкодування яких не передбачене в контракті;
 - б) витрати на продаж;
 - в) витрати на дослідження та розробки, для яких відшкодування не передбачене в контракті;
 - г) амортизацію незадіяних механізмів та обладнання, які не використовуються при виконанні певного контракту.
- 21 Витрати за контрактом включають витрати, які відносяться до контракту за період від дати забезпечення укладання контракту до остаточного завершення контракту. Проте витрати, безпосередньо пов'язані з контрактом і понесені при забезпеченні його укладання, також включаються як частина витрат за контрактом, якщо є ймовірність підписання контракту і ці витрати можна ідентифікувати окремо й достовірно оцінити. Коли витрати, понесені при забезпеченні укладання контракту, визнаються як витрати періоду, в якому вони були понесені, вони не включаються у витрати за контрактом, якщо контракт підписано в наступному періоді.

Визнання доходу та витрат за контрактом

- 22 Якщо кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, доходи і витрати за контрактом, пов'язані з будівельним контрактом, слід визнавати, відповідно, як доходи і витрати з посиленням на ступінь завершеності робіт за контрактом на кінець звітного періоду. Очікуваний збиток за будівельним контрактом слід негайно визнавати як витрати відповідно до параграфа 36.
- 23 У випадку контракту з фіксованою ціною, кінцевий результат будівельного контракту можна оцінити достовірно тоді, коли виконано всі такі умови:
- а) загальний дохід від контракту можна достовірно оцінити;
 - б) ймовірно, що суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди, пов'язані з контрактом;
 - в) на кінець звітного періоду можна достовірно оцінити як суму витрат за контрактом на його завершення, так і ступінь завершеності контракту;

- г) витрати за контрактом, які відносяться до нього, можна чітко визначити і достовірно оцінити, щоб фактичні витрати, понесені за контрактом, можна було порівняти з попередніми оцінками.
- 24 Якщо це контракт із ціною “витрати плюс”, то кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, якщо виконано всі такі умови:
- а) ймовірно, що суб’єкт господарювання отримає економічні вигоди від контракту;
 - б) витрати за контрактом, що відносяться до контракту, незалежно від того, можуть вони бути відшкодовані чи ні, можна точно визначити і достовірно оцінити.
- 25 Визнання доходів і витрат з посиланням на ступінь завершення контракту часто називають методом відсотка завершення робіт. Згідно з цим методом, доходи від контракту зіставляють з витратами за контрактом, понесеними у процесі досягнення певного ступеня завершення, що веде до відображення у звітах доходів, витрат та прибутку, які можна віднести на завершену частину робіт. Цей метод забезпечує корисну інформацію про ступінь виконання контракту та про результати за період.
- 26 Згідно з методом відсотка завершення робіт, дохід від контракту визнається як дохід у прибутках і збитках у тих облікових періодах, протягом яких виконувалися роботи. Витрати за контрактом, як правило, визнаються витратами у прибутках і збитках у тих облікових періодах, протягом яких виконувалися роботи, з якими пов’язані ці витрати. Однак будь-яке очікуване перевищення загальних витрат контракту над загальною сумою доходу контракту негайно визнається як витрати, згідно з параграфом 36.
- 27 Підрядник може понести витрати за контрактом, які пов’язані з майбутньою діяльністю за контрактом. Такі витрати за контрактом визнаються як актив, якщо їх відшкодування є ймовірним. Ці витрати являють собою суму, яку замовник має сплатити, і часто класифікуються як незавершені роботи за контрактом.
- 28 Кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, лише якщо є ймовірність, що суб’єкт господарювання отримає економічні вигоди, пов’язані з контрактом. Однак у разі виникнення невизначеності щодо отримання суми, яка вже включена в дохід від контракту і вже відображена у прибутках і збитках, тоді неоподержана сума (або сума, відшкодування якої більше не є ймовірним) визнається як витрати, а не як коригування суми доходу від контракту.
- 29 Суб’єкт господарювання, як правило, здатний зробити достовірні оцінки після укладення контракту, який установлює:

- а) юридично забезпечені права кожної із сторін щодо активу, який споруджуватиметься;
- б) зустрічну компенсацію сторін; та
- в) спосіб і умови розрахунків.

Крім того, як правило, необхідно, щоб суб'єкт господарювання також мав ефективну внутрішню систему фінансового бюджетування й звітності. Під час виконання контракту суб'єкт господарювання аналізує і (якщо треба) переглядає оцінки доходу від контракту та витрат за контрактом. Необхідність таких переглядів не обов'язково означає, що кінцевий результат виконання контракту неможливо достовірно оцінити.

- 30 Ступінь завершеності контракту можна визначити різними способами. Суб'єкт господарювання застосовує метод, який достовірно вимірює виконану роботу. Залежно від характеру контракту методи можуть включати:

- а) співвідношення витрат за контрактом, понесених при виконанні робіт на певну дату, і суми попередньо оцінених сукупних витрат за контрактом;
- б) огляд виконаних робіт, або
- в) завершення фізичної частини робіт за контрактом.

Проміжні виплати й аванси, отримані від замовників, часто не відображають виконаної роботи.

- 31 Якщо ступінь завершеності визначається шляхом посилання на витрати за контрактом, понесені на певну дату, то у витрати, понесені на певну дату, включаються лише ті витрати контракту, які відображають виконані роботи. Прикладами витрат за контрактом, які виключаються, є:

- а) витрати за контрактом, пов'язані з майбутньою діяльністю за контрактом, такі як витрати на матеріали, доставлені на місце виконання контракту або відкладені для використання за контрактом, але ще не встановлені, не використані чи не застосовані під час виконання робіт за контрактом, окрім випадків, коли матеріали виготовлені спеціально для цього контракту;
- б) авансові платежі субпідрядникам до виконання робіт за субконтрактом.

- 32 **Якщо кінцевий результат виконання будівельного контракту не можна достовірно оцінити:**

- а) дохід слід визнавати лише в розмірі витрат, понесених за контрактом, для яких є ймовірність їх відшкодування;
- б) витрати за контрактом слід визнавати як витрати періоду, в якому вони були понесені.

Очікуваний збиток від будівельного контракту слід негайно визнавати як витрату, згідно з параграфом 36.

- 33 На ранніх етапах виконання робіт за контрактом часто буває, що кінцевий результат контракту не можна достовірно оцінити. Утім, ймовірно, що

суб'єкт господарювання зможе відшкодувати витрати, понесені за контрактом. Тому дохід від контракту визнається лише в розмірі понесених витрат, які можна відшкодувати. Оскільки кінцевий результат контракту не можна оцінити достовірно, прибуток не визнається. Проте, хоча кінцевий результат контракту не можна оцінити достовірно, може існувати ймовірність, що загальні витрати контракту перевищать загальний дохід від нього. У таких випадках будь-яке очікуване перевищення загальних витрат за контрактом над загальним доходом від контракту негайно визнається як витрати, згідно з параграфом 36.

- 34 Витрати за контрактом, які, ймовірно, не будуть відшкодовані, негайно визнаються як видатки. Прикладами обставин, за яких відшкодування понесених витрат за контрактом не є ймовірним і за яких витрати за контрактом, можливо, треба негайно визнати як видатки, охоплюють такі контракти:
- а) контракти, що не повністю мають юридичну силу, тобто їхня чинність викликає серйозні сумніви;
 - б) контракти, завершення яких залежить від незавершеного судового розгляду або законодавчих актів;
 - в) контракти, що стосуються нерухомості, яка, ймовірно, буде конфіскована або експропрійована;
 - г) контракти, за якими замовник не здатний виконати свої зобов'язання, або
 - г) контракти, у яких підрядник не здатний завершити роботи або не може виконати інші свої зобов'язання за контрактом.
- 35 Якщо невизначеність, яка перешкоджала достовірній оцінці результату контракту, більше не існує, то дохід і витрати, пов'язані з будівельним контрактом, слід визнавати згідно з параграфом 22, а не 32.

Визнання очікуваних збитків

- 36 Якщо є ймовірність, що сукупні витрати контракту перевищуватимуть сукупний дохід від контракту, очікувані збитки слід негайно визнавати як витрати.
- 37 Величина таких збитків визначається незалежно від:
- а) того, чи були розпочаті роботи за контрактом;
 - б) ступеня завершення робіт за контрактом, або
 - в) величини очікуваних прибутків, які передбачається отримати від інших контрактів, котрі не розглядаються як один будівельний контракт згідно з параграфом 9.

Зміни в оцінках

- 38 Метод *відсотка завершення* робіт застосовується на кумулятивній основі в кожному обліковому періоді до поточних попередніх оцінок доходів та витрат контракту. Тому вплив зміни попередньої оцінки доходу від контракту та витрат за контрактом або наслідки зміни попередньої оцінки кінцевого результату виконання контракту відображається в обліку як зміни облікової оцінки (див. МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”). Змінені попередні оцінки використовуються при визначенні суми доходу та витрат, визнаних у прибутках і збитках за період, у якому робиться така зміна, а також у подальших періодах.

Розкриття інформації

- 39 Суб'єкт господарювання повинен розкрити:
- а) суму доходу від контракту, визнану як дохід за певний період;
 - б) методи, використані для визначення доходу від контракту, визнаного за певний період;
 - в) методи, використані для визначення ступеня завершеності незавершеного контракту.
- 40 Для контрактів, не завершених на кінець звітного періоду, суб'єктові господарювання слід розкривати кожен із таких пунктів:
- а) сукупну суму понесених витрат і визнані прибутки (за вирахуванням визнаних збитків) на певну дату;
 - б) суму отриманих авансових платежів;
 - в) суму утриманих коштів.
- 41 Утримані кошти – це суми проміжних рахунків, які не виплачуються до виконання умов, визначених у контракті для оплати таких сум або до виправлення дефектів. Проміжні рахунки – це суми, виставлені в рахунках за виконані роботи за контрактом, незалежно від того, чи були вони оплачені замовником. Авансові платежі – це суми, отримані підрядником до виконання пов'язаних з ними робіт.
- 42 Суб'єкт господарювання має відображати:
- а) валову суму до сплати замовниками за роботи, виконані згідно з контрактом, як актив;
 - б) валову суму заборгованості замовникам за роботи, виконані згідно з контрактом, як зобов'язання.

- 43 Валова сума до сплати замовниками за виконані згідно з контрактом роботи – це чиста сума, яка складається з:
- а) понесених витрат плюс визнані прибутки, за вирахуванням
 - б) суми визнаних збитків і проміжних рахунків
- для всіх незавершених контрактів, для яких понесені витрати плюс визнані прибутки (мінус визнані збитки) перевищують проміжні рахунки.
- 44 Валова сума заборгованості замовникам за виконані згідно з контрактом роботи – це чиста сума, яка складається з:
- а) понесених витрат плюс визнані прибутки, за вирахуванням
 - б) суми визнаних збитків і проміжних рахунків
- для всіх незавершених контрактів, для яких проміжні рахунки перевищують понесені витрати плюс визнані прибутки (мінус визнані збитки).
- 45 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про будь-які умовні зобов'язання та умовні активи відповідно до МСБО 37 *“Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”*. Умовні зобов'язання та умовні активи можуть виникати з таких статей, як витрати на гарантійний ремонт, рекламациї, штрафи або можливі збитки.

Дата набрання чинності

- 46 Цей Стандарт є чинним для фінансової звітності за періоди, що починаються 1 січня 1995 р. або пізніше.