

Зарегистрирован
Министерством адалат Туркменистана
под № 665 от 7 сентября 2012 г.

Утвержден приказом
Министра финансов Туркменистана
№ 93-Ö от 10-го августа 2012 г.

**Национальный стандарт финансовой отчетности
для государственных бюджетных учреждений 14**
«ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО»

Содержание	№ пунктов
Общие положения.....	1-5
Определения.....	6
Валовой доход по договору.....	7-11
Затраты по договору.....	12-18
Признание валового дохода и расходов по договору.....	19-33
Раскрытие информации	34-36
Дата вступления в силу.....	37

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Цель настоящего стандарта состоит в том, чтобы установить порядок учета затрат и валового дохода, связанных с договорами на строительство.

2. В связи с характером деятельности, осуществляемой по договорам на строительство, дата начала договорной деятельности и дата ее завершения, как правило, приходятся на различные отчетные периоды.

Договоры на строительство, заключенные бюджетными учреждениями, не уточняют величину валового дохода по договору. Ведь финансовые средства для проведения строительных работ предоставляются в виде ассигнований или аналогичного распределения общего валового дохода государства или фондов помощи, или грантов. В этих случаях главной проблемой при отчете по договорам на строительство является отнесение затрат на строительство к тому отчетному периоду, в течение которого производились строительные работы и признание соответствующих расходов.

Но они могут заключаться, и на коммерческой основе или на некоммерческой с полным или частичным возмещением затрат. В этих случаях главной проблемой при отчете по договорам на строительство является отнесение как валового дохода по договору, так и затрат по нему к отчетным периодам, в течение которых осуществлялись строительные работы.

3. В соответствии с целями настоящего стандарта к договорам на строительство относятся:

а) договоры на оказание услуг, непосредственно связанных с сооружением капитальных объектов, таких, например, как услуги руководителей проекта или архитекторов; и

б) договоры на ликвидацию или восстановление капитальных объектов, и восстановление окружающей среды после разрушения капитальных объектов.

4. Когда договор охватывает ряд капитальных объектов, сооружение каждого из них должно учитываться как отдельный договор на строительство, если:

а) по сооружению каждого капитального объекта были представлены отдельные предложения;

б) по каждому капитальному объекту велись отдельные переговоры, и подрядчик и заказчик имели возможность принять или отклонить часть договора, относящуюся к каждому капитальному объекту; и

в) затраты и валовые доходы по каждому капитальному объекту могут быть определены.

5. Совокупность договоров, независимо от того, заключены ли они с одним заказчиком или с несколькими, должна учитываться как единый договор на строительство, если:

а) переговоры велись по единому пакету, состоящему из совокупности договоров;

б) договоры настолько тесно взаимосвязаны, что они, фактически, представляют собой часть единого проекта с общей нормой прибыли, если таковая обеспечивается; и

в) договоры выполняются одновременно или в непрерывной последовательности.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

6. В настоящем стандарте используются следующие термины, значение которых поясняется ниже:

Договор на строительство - контракт или аналогичное договорное соглашение, специально заключенное для строительства капитального объекта или комплекса капитальных объектов, которые взаимосвязаны или взаимозависимы либо по своей конструкции, технологии и функциям, либо по конечному их назначению или использованию.

Подрядчик - экономический субъект, осуществляющий строительные работы по условиям договора на строительство.

Договор "затраты плюс" - договор на строительство, согласно которому подрядчику возмещаются допустимые или по-иному определяемые затраты, а в случае коммерческого договора - дополнительный процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение, если это предусмотрено.

Договор с фиксированной ценой - договор на строительство, по которому подрядчик соглашается на фиксированную цену договора или на фиксированную ставку по каждой единице продукции, увеличение которой в некоторых случаях специально оговаривается.

ВАЛОВОЙ ДОХОД ПО ДОГОВОРУ

7. Валовой доход по договору включает:

- а) первоначальную сумму валового дохода, согласованную в договоре; и
- б) отклонения от работы по договору, претензии и поощрительные платежи в той степени, в какой они:

могут привести к возникновению валового дохода; и
поддаются надежной оценке.

8. Валовой доход по договору оценивается по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного удовлетворения. Как первоначальная, так и последующая оценка валового дохода по договору подвержено воздействию различных неопределенностей, зависящих от результата будущих событий. Нередко оценки нуждаются в пересмотре по мере наступления событий и разрешения неопределенностей. Кроме того, сумма валового дохода по договору может увеличиться или уменьшиться от одного периода к другому. Например:

а) подрядчик и заказчик могут согласовать отклонения или претензии, которые увеличивают или уменьшают валовой доход по договору в период, следующий за тем, в котором договор был заключен первоначально;

б) сумма валового дохода, согласованная в договоре с "фиксированной ценой" или "затраты плюс" или "возмещение затрат" может увеличиться в результате оговорок, в том числе допускающих увеличение затрат;

в) сумма валового дохода по договору может уменьшиться в результате штрафных санкций, возникающих в результате задержки в выполнении договора по вине подрядчика; или

г) когда договор с "фиксированной ценой" предусматривает фиксированную цену за единицу производимой продукции, валовой доход по договору увеличивается или уменьшается по мере увеличения или уменьшения количества произведенных единиц продукции.

9. Отклонение представляет собой указание заказчика относительно изменения диапазона работ, выполняемых по договору. Отклонение может вести к увеличению или уменьшению валового дохода по договору. Примерами отклонения являются изменения характеристик или конструкции капитального объекта и изменения в продолжительности срока договора. Отклонение изменяет сумму валового дохода по договору, когда:

а) существует вероятность того, что заказчик согласится с данным отклонением и суммой валового дохода, возникающей в связи с этим; и

б) сумма валового дохода может быть надежно оценена.

10. Претензия - сумма, которую подрядчик стремится получить с заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат, не включенных

в цену договора. Претензия может возникнуть в результате, например, задержек по вине заказчика, его ошибок в технических характеристиках или конструкции, и спорных отклонений в работе по договору. Оценка сумм валового дохода, возникающих в результате претензий, характеризуется высокой степенью неопределенности и часто зависит от результатов переговоров. Поэтому претензии включаются в валовой доход по договору только в тех случаях, когда:

а) переговоры продвинулись в такой степени, что появилась вероятность признания заказчиком претензии; и

б) сумма, которая вероятно будет признана заказчиком, может быть надежно оценена.

11. Поощрительные платежи - это дополнительные суммы, выплачиваемые подрядчику, если установленные стандарты выполнения работ были соблюдены или превышены. Например, договор может предусматривать поощрительные платежи подрядчику за досрочное завершение работ по договору. Поощрительные платежи включаются в валовой доход по договору, когда:

а) договор находится на достаточно продвинутой степени выполнения, и существует вероятность, что установленные стандарты выполнения работ будут соблюдены или превышены; и

б) величина поощрительного платежа может быть надежно оценена.

ЗАТРАТЫ ПО ДОГОВОРУ

12. Затраты по договору включают:

а) затраты, непосредственно связанные с конкретным договором;

б) затраты, которые относятся к деятельности по договору в целом и могут быть отнесены на контракт на системной и обоснованной базе; и

в) такие прочие затраты, которые могут в особых случаях возлагаться на заказчика, в соответствии с условиями договора.

13. Затраты, которые непосредственно относятся к конкретному договору, включают:

а) заработную плату рабочих на строительной площадке, включая надзор за порядком на стройплощадке;

б) стоимость материалов, использованных при строительстве;

в) амортизацию основных средств, использованных для выполнения договора;

г) затраты на перемещение машин, оборудования и материалов на стройплощадку и с нее;

д) затраты на аренду машин и оборудования;

е) затраты на инженерную и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором;

ж) оцениваемые затраты на исправление ошибок и выполнение гарантийных работ, в том числе затраты по гарантиям; и

з) претензии третьих сторон.

Эти затраты могут быть уменьшены случайным доходом, не включенным в общий валовой доход по договору, например, доходом от реализации излишков материалов после окончания договора.

14. Подрядчики должны проверять все суммы, относящиеся к договору на строительство, которые уплачиваются непосредственно субподрядчиками и которые возмещаются финансирующими организациями, представляющими третью сторону, чтобы определить, не классифицируются ли они как затраты по договору. Суммы, отвечающие определению и критериям для признания в качестве расходов по договору, должны учитываться подрядчиком таким же образом, как и другие расходы по договору.

15. Затраты, которые могут быть отнесены к договорной деятельности в целом и могут быть распределены на отдельные договоры, включают:

- а) страховые платежи;
- б) затраты на инженерную и техническую поддержку, не связанные непосредственно с конкретным договором; и
- в) накладные расходы строительства.

Подобные затраты распределяются с помощью систематических и обоснованных методов, применяемых последовательно ко всем затратам с одинаковыми характеристиками. Их распределение основывается на нормальном уровне строительной деятельности. Накладные расходы строительства включают затраты на подготовку и обработку данных по заработной плате строительного персонала. Затраты, которые в общем относятся к деятельности по договорам и могут быть отнесены на конкретные договоры, также включают затраты по использованию заемных средств, если подрядчик принимает допустимый альтернативный метод учета, представленный в НСФОГБУ "Затраты по займам".

16. Затраты, которые заказчик несет в особых случаях по условиям договора, могут включать часть общих административных расходов и затрат на исследование и разработку, возмещение которых предусмотрено условиями договора.

17. Затраты, которые не относятся к деятельности подрядчика по договору, или не могут быть отнесены на договор, исключаются из затрат по договору на строительство. К таким затратам относятся следующие:

- а) общие административные расходы, возмещение которых не предусмотрено условиями договора;
- б) затраты на реализацию;
- в) затраты на исследования и разработки, возмещение которых не предусмотрено по договору; и
- г) амортизацию простаивающих основных средств, не используемых по конкретному договору.

18. Затраты по договору включают затраты, относимые на договор за период с даты его подписания до полного завершения. Однако затраты, непосредственно связанные с договором и понесенные для обеспечения его заключения, также включаются как часть затрат по договору, если они могут

быть определены отдельно и надежно оценены, и если существует вероятность того, что договор будет получен. Если же затраты, понесенные при обеспечении заключения договора, признаются в качестве расхода в период их возникновения, они не включаются в затраты по договору, если последний получен в последующем периоде.

ПРИЗНАНИЕ ВАЛОВОГО ДОХОДА И РАСХОДОВ ПО ДОГОВОРУ

19. Признание валового дохода и расходов с учетом степени завершенности работ по договору часто называется методом "процента завершенности". Согласно этому методу, доход по договору соотносится с затратами, понесенными в процессе достижения определенной степени завершенности, после чего в отчетности представляется информация о валовом доходе, расходах и прибыли/убытке, которые могут быть отнесены на завершенную часть работ. Этот метод позволяет получить полезную информацию об объеме сделанной работы по договору и результатах деятельности за период.

20. Согласно методу "процента завершенности", доход по договору признается как валовой доход в отчете о доходах и расходах в тех отчетных периодах, когда была выполнена работа. Затраты по договору обычно признаются в качестве расходов в отчете о доходах и расходах в отчетных периодах, когда выполнялась работа, к которой они относятся. Однако в том случае, если при подготовке договора имеется намерение относительно того, чтобы затраты по договору были полностью возмещены сторонами, участвующими в договоре на строительство, любое ожидаемое превышение суммарных затрат по договору сверх суммарного валового дохода по договору немедленно признается в качестве расхода, в соответствии с пунктом 30.

21. В случае договора с "фиксированной ценой", результат по договору может быть оценен надежно при соблюдении всех следующих условий:

- а) общий валовой доход по договору, при наличии такого, может быть надежно оценен;
- б) существует вероятность того, что учреждение получит экономические выгоды или потенциальные услуги, связанные с договором;
- в) как затраты по договору, необходимые для его завершения, так и степень завершенности работ по договору на отчетную дату могут быть надежно оценены; и
- г) затраты по договору, относимые на него, могут быть четко идентифицированы и надежно оценены, так что фактически понесенные затраты по договору могут быть сопоставлены с ранее сделанными оценками.

22. В случае договора "затраты плюс" или "возмещение затрат", результат выполнения договора на строительство может быть оценен надежно при соблюдении всех следующих условий:

- а) существует вероятность того, что учреждение получит экономические выгоды или потенциальные услуги, связанные с договором; и

б) затраты по договору, относимые на него, независимо от того, подлежат ли они возмещению или нет, могут быть четко идентифицированы надежно оценены.

23. Подрядчик может понести затраты по договору, связанные с будущей деятельностью по нему. Подобные затраты признаются в качестве актива, если существует вероятность того, что они будут возмещены. Такие затраты представляют собой сумму дебиторской задолженности заказчика и часто классифицируются как незавершенные работы по договору.

24. Результат договора на строительство может быть надежно оценен только в том случае, если существует вероятность того, что учреждение получит экономические выгоды или потенциальные услуги, связанные с договором. Однако, когда в отношении суммы, уже включенной в валовой доход по договору, и уже признанной в отчете о доходах и расходах, возникает неопределенность ее получения, тогда недополученная сумма или сумма, получение которой перестало быть вероятным, признается как расход, а не как корректировка суммы дохода по договору.

25. В том случае, если возмещение затрат по договору, подлежащих возмещению сторонами-участницами договора, маловероятно, то они немедленно признаются в качестве расхода. Примеры обстоятельств, при которых вероятность возмещения понесенных по договору затрат мала и при которых затраты по договору возможно следует признать немедленно в качестве расхода, включают договоры:

а) которые не в полной мере обеспечены правовой защитой, то есть их юридическая обоснованность находится под серьезным вопросом;

б) выполнение которых зависит от результата ожидаемого судебного разбирательства или законодательного акта;

в) относящиеся к имуществу, которое вероятно будет отчуждено по приговору суда или экспроприировано;

г) когда заказчик не может выполнить свои обязательства; или

д) когда подрядчик не может выполнить договор или иным образом выполнить свои обязательства по нему.

26. Степень выполнения договора может быть определена рядом способов. Учреждение использует тот метод, который обеспечивает надежную оценку выполненной работы. В зависимости от характера договора эти методы могут включать:

а) определение затрат по договору, понесенных для выполнения работ на отчетную дату составления отчета пропорционально оценочной величине общих затрат по договору;

б) учет выполненной работы; или

в) доля выполненных работ по договору в физическом выражении.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают степени выполнения работы.

27. Когда степень выполнения определяется исходя из предусмотренных договором затрат, понесенных на отчетную дату, в них включаются

только те затраты по договору, которые отражают выполненную работу. Примеры затрат по договору, которые исключаются:

а) затраты по договору, относящиеся к будущей деятельности по договору, такие как стоимость материалов, поставленных на строительную площадку, или отложенных для использования при выполнении договора, но еще не установленных, использованных или примененных при выполнении договора, если только эти материалы не были специально изготовлены для данного договора; и

б) авансовые платежи субподрядчикам в счет работ, подлежащих выполнению по договору субподряда.

28. Когда результат договора на строительство не может быть надежно оценен:

а) валовой доход должен признаваться только в той степени, в какой понесенные по договору затраты, с большой вероятностью, будут возмещены; и

б) затраты по договору должны признаваться в качестве расхода в период их возникновения.

Ожидаемый убыток по договору на строительство, к которому применим пункт 30, должен быть немедленно признан в качестве расхода в соответствии с пунктом 30.

29. На начальных стадиях выполнения договора часто бывает трудно надежно оценить его результат. Тем не менее, может существовать вероятность того, что учреждение возместит понесенные по договору затраты. Поэтому валовой доход по договору признается только в той степени, в какой ожидается возмещение понесенных затрат. Так как результат выполнения договора не может быть надежно оценен, ни прибыль, ни убыток не признаются. Однако даже если результат договора не может быть оценен надежно, может существовать вероятность того, что общая сумма затрат по договору превысит общую сумму доходов по нему. В таких случаях любое ожидаемое превышение общих затрат по договору над общими доходами по договору немедленно признается в качестве расхода в соответствии с пунктом 30.

30. Если речь идет о договорах на строительство, при подготовке которых выражалось намерение полностью возместить затраты по договору сторонами-участницами, то в случае вероятного превышения общих затрат по договору над общим валовым доходом ожидаемый убыток должен быть немедленно признан в качестве расхода.

31. Бюджетные учреждения могут заключать договоры на строительство, в которых указывается, что валовой доход, предназначаемый для покрытия затрат на строительство, будет предоставлен другими сторонами-участницами договора. Это может иметь место, например, в том случае, если:

а) министерства и ведомства, которые в значительной мере зависят от ассигнований или аналогичных средств, выделяемых из государственного бюджета для финансирования своей деятельности, также получают

полномочия на заключение договора с государственным или муниципальным коммерческим предприятием или экономическими субъектами частного сектора на строительство капитальных объектов на коммерческой основе или на основе полного возмещения затрат; или

б) государственные министерства и ведомства заключают сделки друг с другом как независимые друг от друга стороны или на коммерческой основе, как это обычно происходит в соответствии с принципом "покупатель-продавец" или аналогичной государственной моделью.

В этих случаях ожидаемый убыток от договора на строительство признается немедленно в соответствии с пунктом 30.

32. В некоторых случаях бюджетные учреждения могут заключить договор на строительство с условием неполного возмещения затрат со стороны других сторон-участниц договора. В этих случаях финансирование сверх указанной в договоре на строительство суммы осуществляется за счет ассигнований или других сумм, выделенных подрядчику государством, или за счет субсидий общего назначения, выделенных организациями, являющимися третьей стороной, или другими государствами. Требования пункта 30 не распространяются на эти договоры на строительство.

33. Метод "процента завершенности" применяется с нарастающим итогом в каждом отчетном периоде к текущим оценкам дохода и затрат по договору. Поэтому эффект изменения в оценке дохода или затрат по договору, или эффект изменения в оценке результата работ по договору учитываются как изменение в бухгалтерской оценке. Измененные оценки используются для определения величины валового дохода и расходов, признаваемых в отчете о доходах и расходах в период, когда были сделаны изменения и в последующих периодах.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

34. Учреждение должно раскрывать:

- а) сумму валового дохода по договору, признанного как валовой доход в течение периода;
- б) методы, используемые для определения валового дохода по договору, признанного за период; и
- в) методы, используемые для определения степени выполнения договоров, находящихся в процессе выполнения.

35. Для договоров, находящихся в процессе выполнения на отчетную дату, учреждение должно раскрывать следующее:

- а) общую сумму понесенных затрат и признанных прибылей (минус признанные убытки) на отчетную дату;
- б) сумму полученных авансов; и
- в) сумму удержаний.

36. Учреждение должно представлять:

- а) в качестве актива - валовую сумму, причитающуюся с заказчиков за работу по договору; и

б) в качестве обязательства - валовую сумму, подлежащую выплате заказчикам за работу по договору.

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

37. Настоящий стандарт финансовой отчетности вступает в силу с 1 января 2013 года.

Приложение

Настоящий стандарт разработан на основе международного стандарта финансовой отчетности для общественного сектора 11 «Договоры на строительство» (IPSAS 2007) и по сравнению с ним имеет следующие различия:

- некоторые пункты откорректированы для большей ясности;
- исключены положения относительно объединения и разделения договоров на строительство;
- исключены требования к раскрытию условных обязательств и условных активов по договорам строительства.