



СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 11 „ДОГОВОРИ ЗА СТРОИТЕЛСТВО“ ИЛИ СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 18 „ПРИХОДИ“ – ЕДНА НЕ ЧАК ТОЛКОВА ТРУДНА ЗА РЕШАВАНЕ ДИЛЕМА

Владимир Христов

Дипломиран експерт-счетоводител

Регистриран одитор

Ключови думи:	Резюме
<p>Договор за строителство</p> <p>Недвижими имоти</p> <p>Приходи</p> <p>Процент (етап) на завършеност на сделката</p> <p>Дял на завършено строителство</p>	<p>В статията се прави опит да се подпомогне създаването и усъвършенстването на добра практика за правилното определяне на приложимия счетоводен стандарт по отношение на конкретни договори за строителство на недвижими имоти за отчитащите се предприятия, прилагащи Националните счетоводни стандарти. Систематизирани са критерии за правилното определяне на приложимия счетоводен стандарт към конкретен договор за строителство и са изградени приложни модели за счетоводно отразяване на договорите за строителство, с апробирането на които се постига усъвършенстване на добрите практики в изследваната област.</p>

Увод

Договорите за изграждане на недвижими имоти намират голямо приложение в практиката. От една страна, тези договори обхващат изграждането на многообразни по своето естество обекти като жилищни сгради, административни сгради, сгради със смесено предназначение, сгради за производство, търговски центрове и т.н. От друга страна, в съдържателно отношение те включват широка палитра от клаузи. Обикновено договорите за строителство обхващат повече от един отчетен период. Гореизложеното доказва актуалността на предлаганата разработка. Подчертава се и важноста на въпроса за признаването и разпределянето на приходите по отделни отчетни периоди за договорите, обхващащи повече от един отчетен период. Откроена е основната трудност в практиката, която се изразява в правилното определяне на конкретно приложимия счетоводен стандарт по отношение на даден договор за строителство на недвижим имот. С други думи, дилемата е дали към конкретен договор е приложим Счетоводен стандарт 11 – „Договори за строителство“ (СС 11) или Счетоводен стандарт 18 – „Приходи“ (СС 18). Основна цел на разработката е да се подпомогне създаването на добра практика по отношение счетоводното отразяване на договорите за строителство. За постигането на тази цел като основни задачи се

определят систематизирането на критерии за правилното определяне на приложимия счетоводен стандарт към конкретен договор за строителство и изграждането на приложни стандартизирани модели за счетоводно отразяване на договорите за строителство. С изпълнението на поставените две задачи ще се постигне усъвършенстване на добрите практики в изследваната област.

1. Договорите за строителство като обект на счетоводно отчитане

В практиката съществува разнообразие от договори, касаещи строителството на недвижими имоти. Една част от договорите обхващат следната ситуация: продажба на недвижими имоти „на зелено“, т.е. недвижимите имоти (апартаменти) се предлагат за продажба на крайни клиенти в процеса на извършване на строителството или дори преди започването му. Всеки купувач сключва договор с дружеството продавач на имотите за придобиване на конкретен апартамент. Обикновено купувачът заплаща депозит на дружеството продавач, който подлежи на възстановяване единствено ако продавачът не предостави завършен имот в съответствие с договорените условия. Остатъкът от покупната цена обикновено се заплаща от купувача на части в хода на строителния процес. Окончателното плащане е обикновено при нотариалното изповядване на сделката, когато купувачът влиза във владение на закупения имот. Друга част от договорите обхващат създаването на производствени сгради, търговски центрове, както и на жилищни сгради за конкретен възложител, който след завършване на сградата става неин собственик. В тези случаи строителството обикновено се извършва върху земя, собственост на възложителя, който възлага строителството на съответната сграда. В договорите обикновено са предвидени плащания на траншове на договорената цена за периода на договора.

Дружествата, изграждащи недвижими имоти, могат да осъществят строителството по два начина: пряко (самостоятелно) или чрез използването на подизпълнители. Посочените способности не оказват влияние върху признаването на приходите от тяхната дейност. Определящо значение за признаването на приходите има естеството (съдържанието) на съответния договор за строителство. Прилагането на СС 11 или СС 18 към даден договор зависи както от конкретните клаузи на договора, така и от всички съпътстващи го факти и обстоятелства. В тази връзка много важно е да се подчертае, че изборът на приложим счетоводен стандарт към конкретен договор няма как да бъде извършен посредством прилаганата от дружеството счетоводна политика, т.е. неправилно ще бъде в счетоводната политика да се определи, че конкретен счетоводен стандарт ще се прилага към всички сключвани от предприятието договори за строителство. Необходими са внимателен анализ и преценка на съдържанието на всеки конкретен договор за строителство.

2. Критерии за определяне на приложимия счетоводен стандарт към конкретен договор за строителство

При вземането на решение за приложимост на даден счетоводен стандарт към конкретен договор за строителство ключовият въпрос, на който следва да се даде отговор, е дали насрещната страна по договора има правото и възможността да влияе и определя основните структурни елементи на проекта на недвижимия имот преди започване на строителството и/или да определя основни структурни промени в процеса на строителството.

СС 11 се прилага към конкретен договор, когато той отговаря на легалното определение на договор за строителство, съдържащо се в разпоредбите на § 2 от СС 11, съгласно което договор за строителство е договор за създаване (построяване) на актив или съвкупност от активи, които представляват един обект. Определен договор за строителство на недвижим имот отговаря на дефиницията на договор за строителство в обхвата на СС 11, когато купувачът е в състояние да определя основните структурни елементи на проекта на недвижимия имот преди започване на строителството и/или да определя основни структурни промени в процеса на строителството (независимо дали упражнява тази възможност, или не).

СС 18 е приложим по отношение на договор за строителство на недвижим имот, който не попада в обхвата на легалното определение на договор за строителство, съдържащо се в разпоредбите на § 2 от СС 11. Това е договор, при който насрещната страна има само ограничена възможност да влияе върху проекта на недвижимия имот, например да избере проект измежду няколко варианта, разработени от дружеството строител, или да направи само минимални промени в основния проект. По-нататъшен анализ е необходим с оглед идентифициране на индивидуалното съдържание на конкретния договор, а именно дали е за продажба на продукцията, или за предоставяне на услуги.

Обикновено договорите за строителство обхващат повече от един отчетен период. В тази връзка следва да се има предвид, че определянето на приложимия счетоводен стандарт по отношение на даден договор влияе върху определянето, признаването и разпределянето на приходите по договора по отделни отчетни периоди.

Така например, при приложимост на СС 11, признаването на приходите се извършва посредством регламентирания в стандарта метод, базиран на етапа на изпълнение (завършеност) на договора. В стандарта този метод е определен като „дял на завършеното строителство“.

В случаите на приложимост на СС 18 възниква необходимост от допълнителен анализ с оглед преценка на обстоятелството дали съдържанието на договора по същество е за продажба на продукцията, или за предоставяне на услуги.

Ако анализът на съдържанието на договора води до извод, че от дружеството строител не се изисква придобиване и доставка на строителни материали, то тогава договорът е за предоставяне на

строителни услуги и към него е приложим СС 18. Обяснено с други думи, когато дружеството строител е отговорно само за слобяване на материали, доставени от други лица (т.е. не носи риск, свързан с материалните запаси по отношение на материалите за строителството), сключеният договор е договор за извършване на услуги. При условие че регламентирани в § 7.1 от СС 18 критерии за признаване на приходите са изпълнени, същите следва да се признават на базата на етапа на завършеност на сделката, като се прилага т. нар. метод на „процент (етап) на завършеност“.

Ако анализът на съдържанието на договора е със заключение, че от дружеството строител се изисква да предоставя услуги и строителни материали, за да изпълни своето договорно задължение за изграждане на недвижим имот, то договорът е за продажба на продукция. В случаите, когато продавачът прехвърля на купувача контрола и значителните рискове и изгоди (ползи) от собствеността на недвижимия имот изцяло наведнъж (напр. при нотариално изповядване на сделката след завършване на имота), приходите следва да бъдат признати само и единствено ако и когато са постигнати (удовлетворени) всички критерии, регламентирани в § 6.1 от СС 18. В случаите, когато строителят прехвърля върху насрещната страна (купувач) контрола и значителните рискове и изгоди (ползи) от собствеността над незавършеното производство в текущото му състояние в процеса на строителството е необходимо да се анализира дали всички критерии, регламентирани в § 6.1 от СС 18, се изпълняват непрекъснато в процеса на строителството. В такъв случай, ако всички критерии, регламентирани в § 6.1 от СС 18, се изпълняват непрекъснато в процеса на строителството, дружеството строител следва да признава приходите на базата на етапа на завършеност на сделката, като прилага т. нар. метод на „процент (етап) на завършеност“.

Наред с всичко останало във връзка с признаването на приходите от даден договор за строителство е необходимо да се извърши анализ на продължаващото участие на строителя в собствеността върху изграждания недвижим имот и на способността на строителното дружество ефективно да упражнява контрол върху изграждания недвижим имот. Анализът е необходим, защото клаузите на даден договор за строителство на недвижим имот може да включват такава степен на продължаващо участие в собствеността и управлението на имота от страна на дружеството строител, че контролът и значителните рискове и изгоди от собствеността върху недвижимия имот да не са прехвърлени. Примери в това отношение могат да бъдат договори за продажба с клауза за задължително обратно изкупуване на фиксирана цена, договори за продажба на имоти, при които продавачът гарантира на купувача заетост на имота за определен период от време (има се предвид покупка на ваканционен имот с цел отдаването му под наем на трети лица, при което продавачът гарантира определена заетост на имота с наематели за определен период от време), договори за продажба на имоти, при които продавачът гарантира определена възвръщаемост на инвестицията на купувача за определен период от време. В такива случаи характерът и степента на продължаващото участие на продавача в собствеността и

управлението на имота определят как да бъде отчетена сделката. Подчертава се, че признаване на приход е допустимо само и единствено когато дружеството строител прехвърля върху купувача контрола и значителните рискове и изгоди от собствеността върху недвижимия имот в неговата цялост, т.е. не запазва нито продължаващо участие, свързано със собствеността, нито ефективно упражнява контрол върху изграждания недвижим имот.

С цел по-лесно разбиране на гореизложеното ще бъде предложен следният алгоритъм за вземане на решение кой счетоводен стандарт да бъде приложен към конкретен договор за строителство:

Таблица № 1

<i>Стъпки</i>	<i>Въпрос, на който следва да бъде отговорено</i>	<i>Отговор на въпроса</i>	<i>Приложим счетоводен стандарт</i>	<i>Признаване на приход</i>
A1	Договорът отговаря ли на легалната дефиниция на договор за строителство?	Да	СС 11	Приходите се признават чрез прилагане на метода „дял на завършено строителство“
B1	Договорът отговаря ли на легалната дефиниция на договор за строителство?	Не	-	-
B2	Договорът само за предоставяне на услуги ли е?	Да	СС 18	Приходите се признават чрез прилагане на метода „процент (етап) на завършеност на сделката“
B1	Договорът отговаря ли на легалната дефиниция на договор за строителство?	Не	-	-
B2	Договорът само за предоставяне на услуги ли е?	Не	-	-
B3	Договорът само за	Да	-	-

	продажба на продукция ли е?			
B4	Критериите за признаване на приходите от продажбата на продукция изпълняват ли се непрекъснато?	Да	СС 18	Приходите се признават чрез прилагане на метода „процент (етап) на завършеност на сделката“
B5	Критериите за признаване на приходите от продажбата на продукция изпълняват ли се непрекъснато?	Не	СС 18	Приходите се признават в момента , когато са изпълнени всички условия, регламентирани в § 6.1 от СС 18

3. Приложни модели за определяне на приложимия счетоводен стандарт към конкретен договор за строителство

Пример 1

Един от най-често срещаните в практика случаи е, когато дадено дружество започва строителството на жилищен блок и предлага за продажба отделните апартаменти в блока по време на строителството. Обикновено с купувачите се сключват договори, по силата на които същите имат право да придобият конкретен апартамент след неговото завършване. С договорите се регламентира степента на завършеност, в която ще бъдат предавани готовите апартаменти, вида на използваните материали, начина на плащане и т.н. Плащанията се извършват по схема, предвиждаща внасяне на гаранционен депозит, междинни плащания и окончателно плащане при нотариално изповядване на сделката. Купувачите избират измежду вече проектирани апартаменти и нямат възможност да оказват влияние върху проекта на сградата по отношение на конструкцията на сградата, фасада на сградата, вида и качеството на материалите, които ще се използват, разпределението на отделните апартаменти и т.н. В така описаната фактическа ситуация сключваните договори не попадат в обхвата на СС 11. Дружеството строител запазва контрола и значителните рискове и изгоди от собствеността върху незавършеното строителство в настоящото му състояние, докато завършеният недвижим имот не бъде прехвърлен нотариално на купувача. В конкретния случай се касае за продажба на продукция и приход по договора следва да бъде признат **в момента**, когато са удовлетворени абсолютно всички изисквания, регламентирани в § 6.1 от СС 18.

Пример 2

Дружество строител изгражда ваканционен комплекс, при което продава отделните апартаменти в комплекса. Имотите в комплекса могат да бъдат отдавани под наем за почивка на трети лица. Съгласно сключваните с купувачите договори същите имат право да избират дали продавачът да им гарантира заетост на имотите за определен период от време, или да им гарантира определена възвръщаемост на инвестицията в апартамент в комплекса. В тези случаи продължаващото участие на дружеството строител в управлението на продадения имот е в такава степен, че контролът и значителните рискове и изгоди от собствеността не са прехвърлени дори когато строителството на имота е приключило и купувачът е влязъл във владение. При такива обстоятелства признаването на приход следва да бъде отсрочено или изобщо да не бъде осъществено.

Пример 3

Дружество строител изгражда ваканционен комплекс, при което продава отделните апартаменти в комплекса. Строителят се задължава след 8 години да изкупи обратно продадените апартаменти от техните купувачи на предварително фиксирана цена. В тази конкретна фактическа ситуация контролът и значителните рискове и изгоди от собствеността върху продадените апартаменти не са прехвърлени дори когато строителството на имота е приключило и купувачът е влязъл във владение. При тези обстоятелства строителят не би следвало да признава приходи от продажбата на апартаментите във ваканционния комплекс.

Пример 4

Дружество X проектира офис сграда, която да построи върху своя собствена земя и представя проекта пред компетентните органи, за да получи разрешение за строителство. Компетентните органи издават разрешение за строителство на офис сградата. Дружество X сключва договор с дружество Y, което да построи офис сградата. В конкретната фактическа ситуация основните структурни решения по отношение на офис сградата са взети от дружество X и са включени в проектите, представени на компетентните органи за издаване на разрешение за строителство и преди дружество X да е подписало договора за строителство на сградата с дружество Y. Дружество Y няма право на промени в одобрения проект на офис сградата. При тези обстоятелства сключеният договор попада в обхвата на легалното определение на договор за строителство и по отношение на него дружество Y следва да приложи СС 11.

Пример 5

Дадено дружество проектира офис сграда, която да построи върху своя собствена земя, и представя проекта пред компетентните органи, за да

получи разрешение за строителство. Дружеството предлага офис сградата на потенциални наематели и сключва с тях условни наемни договори. Едновременно с това дружеството предлага офис сградата и на потенциални купувачи и сключва с един от тях условен договор за продажба на земята и строителство на офис сградата. Купувачът няма право и не може да върне земята или незавършената офис сграда обратно на дружеството продавач. Дружеството получава разрешение за строителство и всички договори стават безусловни. Дружеството построява офис сградата. В конкретната фактическа ситуация основните структурни решения по отношение на офис сградата са взети от дружеството продавач и са включени в проектите, представени пред компетентните органи за издаване на разрешение за строителство преди купувачът да е подписал условията договор за покупката. Поради това се приема, че няма да има основни промени в проекта, след като строителството е започнало. Сградата се изгражда върху земя, която купувачът е придобил и притежава преди да започне строителството, като по силата на подписания договор купувачът не може да върне земята и незавършената офис сграда обратно на дружеството. В тази конкретна фактическа ситуация договорът трябва да бъде разделен на два компонента: компонент за продажбата на земята и компонент за построяването на офис сградата. Компонентът за продажбата на земята представлява продажба на стока в обхвата на СС 18. По отношение на компонента за построяването на офис сградата дружеството прехвърля върху купувача контрола и значителните рискове и изгоди от собствеността на незавършеното строителство в настоящото му състояние в процеса на строителството. Приложение следва да намери СС 18, като, ако всички критерии, регламентирани в § 6.1 от СС 18, се изпълняват непрекъснато в процеса на строителството, дружеството следва да признава приход от строителството на офис сградата на базата на етапа на завършеност, като използва метода на „процент (етап) на завършеност“.

Пример 6

Исходните данни са като тези в Пример 5 с единствената разлика, че строителството на офис сградата започва преди дружеството строител да е сключило договора с купувача. В тази конкретна фактическа ситуация договорът трябва да бъде разделен на три компонента: компонент за продажбата на земята, компонент за частично построената офис сграда и компонент за строителството на офис сградата. Дружеството трябва да приложи критериите за признаване на приходите поотделно за всеки един компонент. По отношение на компонента за строителство на офис сградата се прилага СС 18, като приходите от строителството на офис сградата следва да се признават на базата на етапа на завършеност, като се използва методът на „процент (етап) на завършеност“.

Заклучение

В преобладаващия брой случаи договорите за строителство на недвижими имоти обхващат повече от един отчетен период. Това поставя въпроса за признаването и разпределянето на приходите по отделни отчетни периоди, като основната трудност в практиката се изразява в това правилно да се определи конкретно приложимият счетоводен стандарт по отношение на даден договор. Правилното определяне на приложимия счетоводен стандарт е в пряка връзка и зависи от съдържанието на всеки един конкретен договор и всички съпътстващи го факти и обстоятелства. Ето защо е необходимо да се извършва внимателна и задълбочена преценка по отношение на всеки един конкретен договор. Определянето дали даден договор за строителство на недвижим имот е в обхвата на СС 11, или СС 18 зависи от клаузите (съдържанието и условията) на договора и всички съпътстващи факти и обстоятелства. Това определяне изисква преценка по отношение на всеки договор. То не е въпрос за избор на счетоводна политика. Водещото правило при определяне на приложимия счетоводен стандарт към конкретен договор за строителство може да бъде обобщено по следния начин: когато даден купувач е в състояние да определя основните структурни елементи на проекта на недвижимия имот преди започване на строителството и/или да определя основни структурни промени в процеса на строителството (независимо дали упражнява тази възможност, или не) към конкретния договор следва да се прилага СС 11 и обратно, договор за строителство на недвижим имот, съгласно който купувачите имат само ограничена възможност да влияят на проекта на недвижимия имот, например да изберат проект измежду няколко варианта, разработени от предприятието изпълнител, или да направят само минимални промени в основния проект, е договор за продажба на продукция в обхвата на СС 18.

В настоящата статия, въз основа на систематизиране на спецификите на договорите за строителство като обект на счетоводно отчитане, се представи алгоритъм за критериален анализ за правилното определяне на приложимия счетоводен стандарт към конкретен договор за строителство. За по-добро възприемане на изследваната проблематика, с цел подпомагане на работещите в практиката и усъвършенстване на добрите практики в изследваната област, се представи и многообразие от приложни модели за определяне на приложимия счетоводен стандарт към конкретен договор за строителство.

Библиографска справка:

1. Счетоводен стандарт 11 – „Договори за строителство“, обн., ДВ, бр. 30 от 7 април 2005 г., изм., ДВ, бр. 86 от 26 октомври 2007 г.;
2. Счетоводен стандарт 18 – „Приходи“, обн., ДВ, бр. 30 от 7 април 2005 г., изм. и доп., ДВ, бр. 86 от 26 октомври 2007 г.;
3. КРМСФО Разяснение 15 Споразумения за строителство на недвижим имот, отменено.

**ACCOUNTING STANDARD 11 CONSTRUCTION CONTRACTS OR
ACCOUNTING STANDARD 18 REVENUE – A NOT SO DIFFICULT
DILEMMA**

Vladimir Hristov
Certified Public Accountant
Registered Auditor

Keywords:	Summary
<p>Construction contract</p> <p>Real estate</p> <p>Revenue</p> <p>Percentage (stage) of completion of a transaction</p> <p>Relative share of completed construction</p>	<p>The article attempts to contribute towards the establishment and improvement of a good practice for the appropriate determination of the applicable accounting standard in respect of specific construction contracts for real estate for reporting entities which apply the National Accounting Standards. The paper sets out in a systematic manner criteria for the appropriate determination of the applicable accounting standard in respect of a particular construction contract and establishes application models for the accounting treatment of construction contracts, the adoption of which would achieve the improvement of good practices in the area under examination.</p>