



ПРИЛОЖНИ АСПЕКТИ НА СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 11 – ДОГОВОРИ ЗА СТРОИТЕЛСТВО

Владимир Христов
Регистриран одитор

| Ключови думи: | Резюме |
|---|--|
| <p>Договор за строителство</p> <p>Приходи и разходи по договор</p> <p>Дял на завършено строителство</p> <p>Обедняване и разделяне на договори за строителство</p> | <p>В статията се прави опит за усъвършенстване на съществуващата практика по отношение прилагането на Счетоводен стандарт 11 – Договори за строителство. Изградени са приложни модели, целящи да улеснят апробирането на конкретни разпоредби на стандарта и цялостното усъвършенстване на добрите практики в изследваната област.</p> |

Увод

Независимо от съществуващата богата практика по прилагането на Счетоводен стандарт 11 – *Договори за строителство* (СС 11) наблюденията на автора в приложен аспект показват сериозни затруднения при тълкуването и имплементирането на конкретни разпоредби на стандарта (а в определени случаи и неразбиране на някои негови специфични разпоредби). Част от изискванията на стандарта са трудно приложими предвид съществуващата в Република България икономическа среда. Споделените факти доказват актуалността на проблематиката в настоящата статия. Основна цел на автора е да подпомогне създаването на добра практика по отношение приложността на СС 11, както и очертаването на проекции за усъвършенстването му въз основа на критичен анализ. За постигане на изследователската цел се набелязват следните задачи:

1. да се представи критичен анализ на нормативната уредба, регламентираща счетоводното отразяване на договорите за строителство;
2. да се подпомогне разбирането и правилното прилагане в практиката на конкретни специфични разпоредби, съдържащи се в СС 11;
3. да се представят приложни модели за счетоводното отразяване на договорите за строителство.

Наред с това се констатира, че част от текстовете на СС 11 са неясни, непълни, неконкретни, с което противоречат на изискването на Закона за нормативните актове за използване на кратък, точен и ясен език. Това е и

аргументацията на авторовото предложение за необходимостта от редактиране, а на места и пренаписване на нормативните текстове на стандарта.

Цел, обхват и приложимост на Счетоводен стандарт 11 – Договори за строителство

СС 11 регламентира реда за начисляване¹ (в нормативния текст на стандарта е използван професионално неиздържаният термин „отчитане“) на приходите и разходите, свързани с договорите за строителство, и представянето на информация за тях във финансовите отчети на отчитащите се предприятия.

Според § 1 от СС 11 стандартът се прилага за отчитане на договорите за строителство във финансовите отчети на предприемачите. Визирият текст е професионално неиздържан и това го прави некоректен. От една страна, договорите за строителство не се отчитат във финансовите отчети, а свързаните с тях приходи и разходи, активи и пасиви се начисляват и признават в съответствие с принципа за текущо начисляване, като информация за тях се представя в различните компоненти на финансовия отчет с общо предназначение на отчитащото се предприятие. От друга страна, счетоводните стандарти не регламентират въпроси, свързани с организацията и технологията на текущото счетоводно отчитане, а тяхното предназначение е да регламентират представянето на информация във финансовите отчети с общо предназначение.

В обхвата на СС 11 попадат договорите за строителство на т.нар. „класифицирани“ активи, чието изграждане продължава повече от един отчетен период. Предвид характера на строителната дейност обикновено началото и краят на даден договор за строителство попадат в обхвата на различни отчетни периоди. Поради това основният въпрос при счетоводното отразяване на договорите за строителство е разпределянето и начисляването на приходите и разходите по договора към съответните отчетни периоди, през които се изпълняват строителните работи.

Специфичен аспект, върху който се акцентира, е ключовото разбиране, че в обхвата на СС 11 са тези договори за строителство на активи, при които купувачът (възложителят) е в състояние да определи основните структурни елементи на проекта на изграждания актив преди започване на строителството и/или да определи основни структурни промени в процеса на строителството (независимо дали упражнява тази възможност, или не). И обратно, договор за строителство на актив, съгласно който купувачите (възложителите) имат само ограничена възможност да влияят на проекта на изграждания актив, е извън обхвата на СС 11. Например ако става дума за строителство на недвижим имот, купувачите (възложителите) могат да изберат проект измежду няколко варианта, разработени от предприятието, или да направят само минимални промени в основния проект. Такъв тип договор е в обхвата на Счетоводен стандарт 18 – *Приходи*².

¹ Поддържа се професионалното становище, че терминът „признаване“ следва да се прилага по отношение на активите и пасивите, тъй като те са налични, докато по отношение на приходите и разходите следва да се прилага терминът „начисляване“, защото те са абстрактни счетоводно-правни понятия.

² Преценките относно приложимостта на конкретен национален счетоводен стандарт към даден договор за строителство са представени от Владимир Христов в статията „Счетоводен стандарт 11 – Договори за

Легални определения по смисъла на Счетоводен стандарт 11 – Договори за строителство

В § 2 на СС 11 се съдържат легалните определения на ключовите за прилагането на стандарта понятия.

В контекста на стандарта под договор за строителство се разбира договор за създаване (построяване) на актив или на съвкупност от активи, които представляват един обект. Дейностите, свързани с такива договори, са: строителство на сгради, пътища, мостове, язовири, тунели, кораби и друго сложно оборудване и съоръжения; разрушаване или възстановяване на активи и рекултивирание на околната среда след унищожаването на активи и други.

СС 11 регламентира два типа договори за строителство, както следва:

- *Договор на база твърда цена* е договор за строителство, при който предприемачът (изпълнителят) се съгласява на твърда договорна цена или на твърда единична цена на готовия строителен продукт. Договорът на базата на „твърда цена“ може да съдържа клауза за нейното предоговаряне в случаи, когато се очаква повишаване на разходите.

Пример: Сключен договор за строителство на административна сграда за срок от три години и цена на договора 8 000 000 лева, като е предвидено цената на договора да се увеличава в края на всяка година съобразно индекса на инфлация за съответната година. Това е пример за договор на база твърда цена, която цена е обвързана с клауза за увеличаване.

- *Договор на база „разходи плюс“* е договор за строителство, при който на предприемача (изпълнителя) се възстановяват допустимите или определени по друг начин разходи плюс процент върху тези разходи или твърдо възнаграждение.

По смисъла на СС 11 *Дял на завършено строителство* е метод за начисляване на приходи и разходи чрез отнасянето им към етап на завършване на договора.

Комбиниране и разделяне на договорите за строителство

В съответствие с разпоредбата на § 3.1 от СС 11, когато даден договор обхваща построяването на група (съвкупност) от активи, строителството на всеки актив следва да бъде третирано като отделен договор за строителство, при условие че са изпълнени следните кумулативни предпоставки:

- за всеки актив са били представени отделни проекти и предложения;
- всеки актив е бил предмет на отделни преговори и предприемачът (изпълнителят) и клиентът са могли да приемат или да отхвърлят тази част от договора, която се отнася за отделния актив;
- могат да бъдат определени разходите и приходите за всеки актив.

строителство или Счетоводен стандарт 18 – Приходи – една не чак толкова труда за решаване дилема”, Списание ИДЕС, бр. 4, 2020 г., <https://www.ides.bg/media/1801/04-2020-vladimir-hristov.pdf>.

Пример: Сключен е договор за построяване на 500 типови апартамента (5 типови сгради с по 100 апартамента във всяка) за срок от 4 години, като всяка сграда е разположена в различни населени места в рамките на един регион. Преговорите за всяка сграда са водени отделно, като е договорено възнаграждението да се определя на база на договорените разходи за всеки обект плюс 10% надбавка. Клиентът изисква строителното предприятие да представи поотделно разходите за изграждането на всяка една сграда в офертата. В отговор на исканията на клиента строителното предприятие е предоставило оферта, в която са посочени разходите за изграждането на всяка една сграда поотделно. За изграждането на 5-те сгради е сключен един договор. Независимо че от правна гледна точка е сключен един договор, за счетоводни цели строителството на отделните обекти (сгради) следва да се третира като отделен договор за строителство, т.е. като 5 договора за строителство.

На основание разпоредбата на § 3.2 от СС 11 група от договори, независимо от това дали са сключени с един, или с няколко клиенти, се третират като един договор за строителна дейност при изпълнение на следните кумулативни условия:

- групата от договори се договаря като един пакет;
- договорите са взаимно свързани и са част от един проект с обща норма на печалба;
- договорите се изпълняват едновременно или в непрекъсната последователност.

Пример: Строително предприятие сключва с възложител 3 отделни договора за построяването на 3 типови хотела, които ще бъдат разположени в гр. Царево, гр. Созопол и гр. Каварна, като разходите и нормата на печалба са еднакви за всеки един хотел. Строителството на трите хотела ще бъде изпълнявано едновременно (по едно и също време). Независимо че от правна гледна точка са сключени 3 договора, от счетоводна гледна точка строителството и на трите хотела ще се третира като един договор за строителство.

С § 3.3 от СС 11 се регламентира, че даден договор може да предвижда строителство на допълнителен актив по избор на клиента или може да бъде изменен така, че да включва строителство на допълнителен актив. Строителството на допълнителния актив следва да се третира като отделен договор за строителна дейност, когато кумулативно са изпълнени следните условия:

- активът значително се различава по отношение на проект, технология или функция от актива или активите, обхванати от първоначалния договор;
- цената на актива се договаря без връзка с първоначалната договорна цена.

Пример: Сключен е договор за строителство на хотел. След сключването на договора за строителството на хотела, но преди да е започнало неговото изпълнение, клиентът и строителното предприятие подписват анекс към договора за строителство на хотела, с който анекс възложителят възлага на строителното предприятие на територията пред хотела да построи басейн, както и казино към хотела, като за басейна и казиното ще бъде платена допълнително

договорена цена. Независимо че от правна гледна точка е сключен само един договор за строителство, строителството на басейна и казиното ще се третира като отделни договори за строителство на отделни активи (ще се разглеждат като строителство на допълнителни активи).

Приходи по договор за строителство

В съответствие с разпоредбата на § 4.1. от СС 11 приходите по даден договор за строителство включват:

- първоначално договорената сума на възнаграждението;
- сума (възнаграждение) за допълнително договорените за извършване работи, доколкото те е вероятно да доведат до реализиране на приходи и същите могат да бъдат надеждно измерени в стойност (оценени);
- искове и материални стимули, доколкото е вероятно те да доведат до реализиране на приходи и те могат да бъдат надеждно оценени.

Сумата на приходите по конкретен договор може да бъде увеличавана или намалявана през различните отчетни периоди. Примери в това отношение са следните фактически ситуации:

- предприемачът и клиентът се договарят за изменения в обема на работите или по отношение на изплащането на искове и материални стимули извън първоначално договорените;
- сумата на договорените приходи при договор на базата на „твърда цена“ може да се увеличи в резултат на клаузи, свързани с увеличаването на разходите;
- сумата на приходите по договора може да се намали вследствие на неустойки, произтичащи от закъснение по вина на предприемача при изпълнението на договора;
- когато при договор на базата на „твърда цена“ се използва твърда цена за единица продукт, приходите по договора се увеличават с увеличаване на изпълнените единици от този продукт.

Дадено изменение се включва към приходите по конкретен договор само тогава, когато кумулативно са изпълнени следните две изисквания:

- има вероятност клиентът да одобри изменението и сумата на приходите, произтичащи от изменението;
- сумата на приходите може да бъде надеждно измерена и оценена.

Пример: Сключен е договор между изпълнител и правителствените власти за строителство на определен асфалтов път, който пресича железопътна линия. Първоначалният договор предвижда построяването на мост над железопътната линия, но правителствените власти настояват за сключване на анекс към договора за построяването и на тунел под линията. В конкретната фактическа ситуация е налице отклонение от първоначално договорените обем и стойност на обекта на строителството.

По смисъла на § 4.5 от СС 11 исковите представляват сума, която изпълнителят по конкретен договор за строителство иска да събере от клиента или от друга страна с цел възстановяване на разходи, които не са били включени в договорената цена. Искове могат да възникнат при забавяне по вина на клиента, грешки в спецификациите или проекта, спорни изменения в обема на работите по договора. Исковите могат да бъдат оспорени от съответната страна, поради което те се включват към приходите по даден договор за строителство само когато са изпълнени следните две кумулативни изисквания:

- преговорите са достигнали напреднал етап, на който е вероятно клиентът да приеме иска;
- сумата, която е вероятно да бъде приета от клиента, може да бъде надеждно измерена.

Пример: Сключен е договор за строителство на нова жилищна сграда на мястото на стара сграда, собственост на инвеститора, като е предвидено разрушаване на старата сграда. При сключване на договора инвеститорът уверява изпълнителя по договора, че старата сграда е готова за събаряне. При започване на изпълнението на строителния договор изпълнителят установява, че живущите в старата сграда все още не са я освободили. За освобождаването на сградата е необходимо да се изчака поне един месец, което забавя началото на строителните работи. Представената ситуация е предпоставка за предявяване на иск към инвеститора.

По смисъла на § 4.6 от СС 11 материалните стимули (т. нар. премийни плащания) представляват допълнителни суми, които се изплащат на предприемача при постигането или преизпълнението на определени показатели за изпълнение. Те се включват в приходите по договора за строителство, тогава когато са изпълнени следните две кумулативни условия:

- изпълнението на договора е на достатъчно напреднал етап, на който е вероятно да бъдат постигнати или преизпълнени определените показатели;
- сумата на материалните стимули може да бъде надеждно измерена.

Пример: Сключен е договор за построяването на болница, като е предвидено премийно плащане при предсрочно завършване на обекта в рамките на един или повече месеци преди договорения срок. Строителството на болницата е договорено да бъде завършено в срок от 36 месеца. Договорената цена за строителството на болницата е 17 милиона лева. Договорената премия е в размер на 500 хил. лв. На 22-рия месец от началото на строителството строителното предприятие прави надеждна преценка, че ще завърши с 3 месеца предсрочно изграждането на болницата. В такъв случай е налице изменение в размера на прихода, който следва да бъде начислен по конкретния договор за строителство и той възлиза на 17 500 000 лева.

Подчертава се, че в съответствие с изричната разпоредба на § 4.2 от СС 11 приходите по конкретен договор за строителство се измерват по справедливата стойност на полученото или подлежащото на получаване възнаграждение. Специално внимание се обръща, че в случаите, когато по силата на конкретен договор за строителство погасяването на вземането за начислените по договора

приходи е отсрочено във времето, справедливата стойност на платените за погасяване на вземането парични средства е по-малка от номиналната стойност на подлежащите на получаване парични средства, при което в съответствие с изричните разпоредби на СС 11 приходите по договора следва да се оценяват по справедливата стойност, а не по номиналната стойност, на подлежащото на получаване възнаграждение, т.е. подлежащата на получаване сума следва да се дисконтира с използването на дисконтов лихвен процент.

Пример: Дружество „В“ сключва договор за строителство, съгласно който вземанията на дружеството за начислените по договора приходи ще се погасяват на петата година от възникването им, т.е. погасяването на вземанията е отсрочено за 5 г. Дружеството определя годишен дисконтов процент в размер на 4%.

На 01.01.X1 г. дружеството следва да признае приходи и вземане. Номиналната стойност е в размер на 100 000 лв. Вземането е платимо на 31.12.X5 г.

Справедливата стойност на прихода, който следва да бъде начислен на 01.01.X1 г., е в размер на 82 192.71 лв., което е справедливата стойност на възнаграждението в размер на 100 000 лв., платимо на 31.12. X5 г. Разликата между номиналната стойност (100 000 лв.) и справедливата стойност (82 192.71 лв.) на възнаграждението по същество представлява лихвен приход в размер на 17 807.29 лв. (100 000-82 192.71).

За изчисляване на справедливата стойност на възнаграждението и прихода се използва формулата за определяне на настояща стойност:

$$PV = FV / (1+i)^n$$

където:

PV – настояща стойност;

FV – бъдеща стойност;

$(1+i)^n$ – дисконтов фактор;

i – лихвен процент;

n – брой на периоди.

В конкретния пример:

$$PV = \frac{100\,000}{(1+0.04)^5} = 82\,192.71$$

По години дружество „В“ следва да начислява приходи от лихви в размер, определен съгласно колона (4) на следната таблица:

| Година | Главница на вземането в начало на периода в лева | Годишен дисконтов процент | Лихва за периода в лева | Главница в края на периода в лева |
|--------|--|---------------------------|-------------------------|-----------------------------------|
| (1) | (2) | (3) | (4)=(2)*(3) | (5)=(2)+(4) |
| X1 г. | 82 192.71 | 4% | 3 287.7084 | 85 480.4184 |
| X2 г. | 85 480.42 | 4% | 3 419.2168 | 88 899.6368 |
| X3 г. | 88 899.64 | 4% | 3 555.9856 | 92 455.6256 |
| X4 г. | 92 455.63 | 4% | 3 698.2252 | 96 153.8552 |
| X5 г. | 96 153.86 | 4% | 3 846.1544 | 100 000.0144 |

На 31.12.X5 г. (датата на падежа) вземането ще бъде в размер на 100 000 лв., което е видно от колона 5 на таблицата.

Разходи по договор за строителство

Разходите по даден договор за строителство включват:

- Разходи, пряко свързани с конкретния договор. Примери за подобни разходи се съдържат в разпоредбата на § 5.1, б. „а“ от СС 11. Преките разходи могат и следва да бъдат намалени с евентуални случайни приходи, които не са включени в приходите по договора, като например приходи от продажби на излишни материали.

Пример: Сключен е договор за строителство на нова сграда на мястото на стара такава. Материалите от разрушената стара сграда се продават като вторични суровини.

- Разходи, които се отнасят към договорената работа като цяло и могат да бъдат начислени по конкретен договор, в т.ч. застраховки, разходи за проектиране и техническа помощ, които не са пряко свързани с конкретен договор.

- Други разходи, които биха могли да бъдат начислени на клиента, съгласно условията на договора – общи административни разходи; разходи, свързани с продажби; разходи за развойна дейност, за които в договора е предвидено да бъдат възстановени. Примери за подобни разходи се съдържат в разпоредбата на § 5.1, б. „в“ от СС 11.

В § 5.2 от СС 11 са дадени примери за разходи, които не могат да бъдат причислени към даден договор за строителство.

Съгласно § 5.3 от СС 11 разходите по конкретен договор за строителство включват разходи, които се отнасят към дадения договор за времето от датата на възлагането на договора³ до окончателното му изпълнение.

Разходите, които са пряко свързани със сключването на договор за строителство, се включват като част от разходите по договора, ако могат да бъдат определени поотделно и надеждно изчислени и е вероятно, че договорът ще бъде сключен. Преки разходи, свързани със сключването на конкретен договор, са тези, които биха били избегнати, ако договорът не се сключи.

³ Предполага се, че под „дата на възлагане на договора“ в нормативния текст на стандарта се има предвид датата на сключване на договора.

Пример: Дружество „В“ решава да участва в обществена поръчка с предмет строителство на училище. Дружеството печели обществената поръчка и се стига до сключване на договор с възложителя. Във връзка с участието в обществената поръчка дружеството извършва следните разходи:

| | Естество на разхода | Стойност на разхода в лева |
|----|--|----------------------------|
| 1. | Разходи за външни юридически консултации във връзка с изготвяне на необходимите документи за участие в обществената поръчка | 8 000 |
| 2. | Административни разходи във връзка с подаването на офертата | 1 000 |
| 3. | Премия за персонала от търговския отдел на дружеството, пряко свързан с изготвянето на офертата; премията е платима само в случай че обществената поръчка бъде спечелена | 3 000 |

Разходите по т. 1 и т. 2 не са пряко свързани със сключването на договора и следователно не се включват към разходите по конкретния договор, защото те щяха да бъдат извършени, независимо от това дали ще се стигне до сключването на договор с възложителя.

Разходите по т. 3 са пряко свързани със сключването на договора и следователно се включват към разходите по конкретния договор, защото задължително условие за тяхното извършване е наличието на сключен договор с възложителя, т.е. ако договор не се сключи, тези разходи няма да бъдат извършени.

На основание § 5.3 от СС 11 преките разходи по сключването на конкретен договор за строителство се начисляват като разход за отчетния период, през който са направени, и не се включват като част от разходите по договора, когато договорът е сключен през един следващ период, като в този случай те се отчитат като текущи разходи за отчетния период, през който са извършени. Подобно третиране е спорно от теоретична и концептуална гледна точка.

Пример: Дружество „В“ извършва на 20.12.X1 г. преки разходи по сключването на конкретен договор за строителство в размер на 4 000 лв. Договорът е сключен на:

- 29.12.X1 г. Разходите в размер на 4 000 лв. следва да бъдат отнесени (включени) към разходите по изпълнение на конкретния договор;

- 08.01.X2 г. Разходите в размер на 4 000 лв. не се включват към разходите по изпълнение на конкретния договор, при което следва да бъдат начислени като текущи разходи за дейността за X1 г.

Начисляване на приходите и разходите по договор за строителство

Когато резултатът от конкретен договор за строителство може да бъде определен надеждно, приходите и разходите, свързани с него, се начисляват чрез прилагане на метода „дял на завършеното строителство“, т.е. чрез

отнасянето им към етапа на изпълнение (завършване) на договора, т.е. извършва се съпоставяне на етапа на изпълнение на договора към датата на съставяне на финансовия отчет. Същността на метода се състои в начисляването на приходи по конкретен договор за строителство, съответстващи на разходите по договора, направени на етапа на завършването, което води до начисляването на приходи, разходи и печалба, които могат да се отнесат към частта от завършената работа.

При прилагането на този метод приходите по конкретен договор за строителство се начисляват като приход през отчетните периоди, когато е била извършена съответната работата по договора, а не когато са били получени като парични средства. Получените суми преди извършването на работата по даден етап от договора се отчитат като аванс.

Разходите по договора се начисляват през отчетните периоди, когато е извършена работата, към която се отнасят.

Разходите, отнасящи се за бъдещи дейности по договора, се признават като актив, при условие че е вероятно те да бъдат възстановени. Подобни разходи се класифицират като незавършени разходи (незавършено производство) по договора при задължителното условие, че е вероятно да бъдат възстановени.

Пример: Сключен е тригодишен договор за строителство. Счетоводната политика на изпълнителя по отношение на разходите за материали предвижда всички придобивани материали да се отчитат като разход в момента на придобиването им. През втората година е закупен изолационен материал, който е доставен на строителната площадка, който изолационен материал ще бъде вложен през третата година за завършването на обекта. Подобен разход в края на втората година следва да се класифицира и да остане като незавършена работа (незавършено производство) по договора.

В съответствие с разпоредбата на § 6.8 от СС 11 етапът на изпълнение на даден договор се определя по метод, който следва да осигурява надеждно измерване на извършената работа. Тези методи могат да включват:

- Съотношение на частта от разходите по договора, направени за извършената до момента работа към общия размер на планираните разходи по договора.

Пример: Сключен е договор за строителство на обект, като възнаграждението по договора е определено в размер на 120 000 лв. Строителството следва да бъде извършено на три етапа за срок от 3 години, както следва:

| Етап | Срок | Разходи в лева |
|-------------|-------|----------------|
| Първи етап | X1 г. | 50 000 |
| Втори етап | X2 г. | 30 000 |
| Трети етап | X3 г. | 20 000 |
| Общо | | 100 000 |

Съотношението на предварително определените разходи по етапи към общата сума на разходите е, както следва:

| | |
|--|-----------------------------------|
| Първи етап | $(50\,000:100\,000) * 100 = 50\%$ |
| Втори етап | $(30\,000:100\,000) * 100 = 30\%$ |
| Трети етап | $(20\,000:100\,000) * 100 = 20\%$ |
| Приходите, които следва да бъдат начислени по етапи, са, както следва: | |
| Първи етап | $120\,000 * 50\% = 60\,000$ лв. |
| Втори етап | $120\,000 * 30\% = 36\,000$ лв. |
| Трети етап | $120\,000 * 20\% = 24\,000$ лв. |

- Количествени разчети за извършената работа.

Пример: Сключен е договор за строителство на автомагистрала с обща дължина 300 км., като възнаграждението е определено в размер на 900 000 000 лв.

| Етап | Срок | Обем в км. |
|-------------|-------|----------------|
| Първи етап | X1 г. | 150 км. |
| Втори етап | X2 г. | 90 км. |
| Трети етап | X3 г. | 60 км. |
| Общо | | 300 км. |

Приходите в лв. на 1 км. са в размер на 3 000 000 лв. (900 000 000 лв./300 км.).

| | | |
|--|---|--|
| Приходите, които следва да бъдат начислени по етапи, са, както следва: | | |
| Първи етап | $150\text{ км.} * 3\,000\,000\text{ лв.} =$ | $450\,000\,000\text{ лв.}$ |
| Втори етап | $90\text{ км.} * 3\,000\,000\text{ лв.} =$ | $270\,000\,000\text{ лв.}$ |
| Трети етап | $60\text{ км.} * 3\,000\,000\text{ лв.} =$ | <u>$180\,000\,000\text{ лв.}$</u> |
| Общо | | 900 000 000 лв. |

Съществува и алтернативен вариант на изчисление, при който се определя съотношение на реално извършения обем работа към общо договорения обем работа:

| | |
|------------|--|
| Първи етап | $(150\text{ км.} / 300\text{ км.}) * 100 = 50\%$ |
| Втори етап | $(90\text{ км.} / 300\text{ км.}) * 100 = 30\%$ |
| Трети етап | $(60\text{ км.} / 300\text{ км.}) * 100 = 20\%$ |

Приходите, които следва да бъдат начислени по етапи, са, както следва:

| | |
|-------------|--|
| Първи етап | $900\,000\,000 * 50\% = 450\,000\,000$ лв. |
| Втори етап | $900\,000\,000 * 30\% = 270\,000\,000$ лв. |
| Трети етап | $900\,000\,000 * 20\% =$ <u>$180\,000\,000$ лв.</u> |
| Общо | 900 000 000 лв. |

- Частта на натуралното изпълнение на работата по договора.

Пример: Сключен е договор за строителство, възнаграждението по който е в размер на 1 000 000 лв. Обемът на отделните видове работи в общо договорените работи е, както следва:

| | | |
|------------|------------------|--------------|
| първи етап | изкоп | 30% за X1 г. |
| втори етап | арматура и бетон | 20% за X2 г. |
| трети етап | тухли и дограми | 50% за X3 г. |

Приходите по видове работи, които съответстват на отделните етапи, се определят, както следва:

| | |
|-------------|---|
| Първи етап | $1\,000\,000 * 30\% = 300\,000$ лв. |
| Втори етап | $1\,000\,000 * 20\% = 200\,000$ лв. |
| Трети етап | $1\,000\,000 * 50\% = \underline{500\,000}$ лв. |
| Общо | 1 000 000 лв. |

Изрично се подчертава, че авансовите и междинните плащания не могат да бъдат използвани като измерител за извършената по конкретен договор за строителство работа.

Резултатът от конкретен договор за строителство може да бъде надеждно определен, когато са изпълнени всички кумулативни условия (изисквания), регламентиращи с разпоредбите на § 6.2 и § 6.3 от СС 11.

Когато резултатът от конкретен договор за строителство не може да бъде определен надеждно:

- приходите се начисляват само дотолкова, доколкото е вероятно направените разходи да бъдат възстановени;
- разходите се начисляват за периода, през който са извършени.

Пример: Дружество сключва петгодишен договор с националното правителство за удължаване на линия на метрото срещу договорено възнаграждение от 6 000 милиона лева. В края на първата година извършените по договора разходи са в размер на 850 милиона лева. На този етап специалистите са изчислили, че общите разходи по договора ще бъдат в диапазона от 4 000 до 5 500 милиона лева. До края на първата година от договора са издадени фактури за авансови плащания за 900 милиона лева. Фактурите не са платени, но няма индикации, че правителството няма да може да ги плати. Тъй като резултатът от договора за строителство не може да бъде надеждно определен, но направените разходи по договора ще бъдат възстановени, следва да бъде начислен приход в размер на 850 милиона лева.

Примерите за обстоятелства, водещи до невъзможност за надеждна оценка на резултатите от даден договор, включват:

- обстоятелства, при които страните по договора не са в състояние да изпълняват задълженията си по договора;

- валидността на договора е поставена под въпрос или изпълнението на договора зависи от резултатите от висящо съдебно дело или от закон;

Пример: Сключен е договор за модернизация на химически завод. Оторизираните държавни контролни органи са установили изтичане на токсични вещества и са предприели съдебни мерки за спиране изпълнението на договора.

- договори, отнасящи се до имоти, които е вероятно да бъдат конфискувани или отчуждени

Когато има вероятност общата сума на разходите по конкретен договор за строителство да надхвърли общата сума на приходите по договора, очакваната загуба следва да бъде призната незабавно за разход, т.е. да се начисли съответна провизия. Това правило е повторено в разпоредбите на § 6.5 и § 7.1 от СС 11. Подобна повтаряемост на текстове е недопустима за съдържанието на нормативни актове. Това доказва необходимостта от тяхното прецизиране.

Пример: Сключени са пет договора за строителство с един възложител за строителство на различни обекти в различни държави. Всеки договор се третира като отделен договор за строителство. При строителството на договорения обект в една от държавите възникват непредвидени разходи, които водят до превишение на общата сума на разходите по конкретния договор над приходите в размер на 50 000 лв. Печалбите от останалите четири договора са в състояние да покрият възникналата от този договор загуба. Независимо от това обстоятелство е необходимо начисляването на провизия по конкретния договор в размер на 50 000 лв.

Промени в предвижданията

При прилагането на метода „дял на завършеното строителство“ финансовият резултат от строителната дейност се определя на кумулативна основа, т.е. за всеки отчетен период на основата на текущи оценки. Промените в предвижданията се третират като промяна на приблизителна счетоводна оценка и се използват при определяне на финансовия резултат за отчетния период, през който е направена промяната, и в следващи отчетни периоди.

Примери за цялостно приложение на стандарта

Пример 1: Дружество „В“ е сключило договор на база твърда цена на стойност 100 000 000 лв. за построяването на мост. Първоначалната сума на договореното възнаграждение е 100 000 000 лв. Първоначалните предвиждания на дружество „В“ за разходите по договора са за 80 000 000 лв. За построяването на моста ще са необходими 3 години. До края на първата година дружество „В“ прогнозира, че разходите по договора ще се увеличат на 82 000 000 лв. През втората година клиентът одобрява увеличение на възнаграждението по договора на 120 000 000 лв., съответстващо на разходи в размер 88 000 000 лв. В края на втората година извършените разходи включват 200 000 лв. за материали, складирани на площадката с цел да бъдат използвани през третата година.

Дружество „В“ определя дела на завършеното строителство като отношение между извършените по договора разходи за изпълнената до момента работа към

общо предвидените разходи по договора, вземайки предвид всяка една промяна.

Необходимата за счетоводното отразяване на конкретния договор за строителство информация е систематизирана в табличен вид, както следва:

| | Х1 г. МИЛИОНИ ЛЕВА | Х2 г. МИЛИОНИ ЛЕВА | Х3 г. МИЛИОНИ ЛЕВА |
|------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| Първоначална цена по договор | 100 | 100 | 100 |
| Промяна в цената | ---- | 20 | 20 |
| Обща цена по договор | 100 | 120 (100+20) | 120 (100+20) |
| Извършени до момента разходи | 22 | 62.2 | 88 |
| Разходи до завършването | 60 | 25.8 | ---- |
| Общо очаквани разходи | 82 (60+22) | 88 (62.2+25.8) | 88 |
| Прогнозна печалба | 18 (100-82) | 32 (120-88) | 32 |
| Етап на изпълнение | 26.8% (22/82)*100 | 70.5% (62/88)*100 | 100% (88/88) *100 |

Етапът на изпълнение за Х2 г. се определя, като от сумата на извършените до момента разходи за работата по договора се изключи (извади) сумата от 200 000 лв. за отчетените като разход материали, складиращи на площадката, които ще се използват през Х3 г.

Сумите на приходите, разходите и печалбата, които се начисляват в отчета за приходите и разходите по години, изглеждат по следния начин:

| | С натрупване МИЛИОНИ ЛЕВА | Предходна година МИЛИОНИ ЛЕВА | Текуща година МИЛИОНИ ЛЕВА |
|--------------|--|--|---|
| Х1 г. | | | |
| Приходи | 26.8 (100*26.8%) | ----- | 26.8 |
| Разходи | 22.0 (82*26.8%) | ----- | 22.0 |
| Печалба | 4.8 | ----- | 4.8 |
| Х2 г. | | | |
| Приходи | 84.6 (120*70.5%) | 26.8 | 57.8 (84.6-26.8) |
| Разходи | 62.0 (88*70.5%) | 22.0 | 40.0 (62-22) |
| Печалба | 22.6 | 4.8 | 17.8 (22.6-4.8) |
| Х3 г. | | | |
| Приходи | 120.0 | 84.6 | 35.4 (120-84.6) |
| Разходи | 88.0 | 62.0 | 26.0 (88-62) |
| Печалба | 32.0 | 22.6 | 9.4 (32-22.6) |

Пример 2:

Дружество „В“ сключва тригодишен договор за построяване на определен актив. Възнаграждението по договора е определено на 20 000 лв. Първоначално планираните разходи са определени на 16 000 лева. През X2 г. ръководството преразглежда своята оценка за разходите по договора, при което тяхната оценка се коригира на 18 000 лева.

Сумите на приходите, разходите и печалбата/(загубата), които се начисляват в отчета за приходите и разходите по години, изглеждат по следния начин:

| | X1 г. лева | X2 г. лева | X3 г. лева |
|---------------------------------------|---------------------------|-------------------------------------|--|
| Първоначална цена по договор | 20 000 | 20 000 | 20 000 |
| Планирани разходи по договор | 16 000 | 18 000 | 18 000 |
| Планирана печалба | 4 000 | 2 000 | 2 000 |
| Фактически извършени разходи | 8 000 | 13 500 | 18 000 |
| Етап на изпълнение | 50% (8 000/16 000)*100 | 75% (13 500/18 000)*100 | 100% (18 000/18 000)*100 |
| Призната печалба/(загуба) за годината | 2 000 | (500) | 500 |
| Кумулативно натрупана печалба | 2 000 (4 000*50%) | 1 500 (2 000*75%) (2 000-500) | 2 000 (2 000*100%) (2 000-500+500) |

Пример 3:

Дружество „В“ има сключени два договора за строителство със следните параметри:

| | Договор А хил. лв. | Договор Б хил. лв. |
|---|-------------------------------|-------------------------------|
| Договорна цена | 300 | 300 |
| Фактически отчетени разходи | 90 | 150 |
| Планирани разходи за довършване на договора | 135 | 225 |
| Общо разходи | 225 | 375 |
| Планирана печалба/(загуба) | 75 | (75) |
| Процент на изпълнение | 40% (90/225) | 40% (150/375) |

Сумите на приходите, разходите и печалбата/(загубата), които се начисляват в отчета за приходите и разходите по години, изглеждат по следния начин:

| | Договор А хил. лв. | Договор Б хил. лв. |
|-------------------|-------------------------------------|---------------------------------------|
| Начислени приходи | 120 (300*40%) | 120 (300*40%) |
| Начислени разходи | 90 | 195 (150+45) 45-провизия |
| Печалба/(Загуба) | 30 (120-30) | (75) (120-195) |

Размерът на провизията се определя по следния начин: начислените приходи възлизат на 120 хил. лв. Фактически отчетените разходи възлизат на 150 хил. лв. Размерът на финансовия резултат преди признаването на провизията е загуба в размер на 30 хил. лв. (150 – 120). Съгласно условието на примера за договор Б се очаква загуба в размер на 75 хил. лв. Съгласно разпоредбите на СС 11 очакваните загуби следва да се признават незабавно, поради което се начислява провизия в размер на 45 хил. лв.

Пример 4, илюстриращ влиянието на обединяването или разделянето на договори за строителство

Дружество „В“ има сключени пет договора за строителство, всеки от които е започнал да се изпълнява през Х1 г. Към 31.12.Х3 г. общата стойност на възнаграждението и общите разходи по всеки договор в хил. лв., както и степента на завършване (етапа на изпълнение) са, както следва:

| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | Общо |
|-----|--|----------|----------|----------|----------|----------|-------------|
| (1) | Приходи по договора | 290 | 1 040 | 960 | 400 | 110 | 2 800 |
| (2) | Разходи по договора | 220 | 900 | 700 | 580 | 170 | 2 570 |
| (3) | Очаквана печалба/(загуба) | 70 | 140 | 260 | (180) | (60) | 230 |
| (4) | Отчетени разходи към 31.12.Х3 г. | 88 | 720 | 700 | 116 | 84 | 1 708 |
| (5) | Завършен дял към 31.12.Х3 г. в процент (5) = (4)/(2) | 40 | 80 | 100 | 20 | 50 | 66 |

Ако всеки един договор се третира поотделно като отделен договор, дружество „В“ признава следните печалби и загуби през Х3 г.:

| Договор | Завършен дял в процент | Процент за признаване | Печалба/(Загуба) |
|----------------|-------------------------------|------------------------------|-------------------------|
| 1 | 40 | 40 | 28 (70*40%) |
| 2 | 80 | 80 | 112 (140*80%) |
| 3 | 100 | 100 | 260 (260*100%) |
| 4 | 20 | 100 | (180) |
| 5 | 50 | 100 | (60) |
| Общо | | | 160 |

В съответствие с разпоредбите на СС 11 очакваните загуби по договори 4 и 5 следва да бъдат признати незабавно.

В случай че всички договори бъдат комбинирани и третираны като един, дружество „В“ следва да признае 66% от очакваната обща печалба от 230 хил. лв. или 152 хил. лв. ($230 \cdot 66\%$).

В случай че договори 3 и 4 бъдат комбинирани и се третират като един договор, а всички останали се третират поотделно, дружество „В“ признава следните печалби и загуби през ХЗ г.:

| Договор | Завършен дял в процент | Процент за признаване | Печалба/(Загуба) |
|---------|---------------------------|-----------------------|---------------------|
| 1 | 40 | 40 | 28 (70*40%) |
| 2 | 80 | 80 | 112 (140*80%) |
| 3 и 4 | 64 (700+116)/(700+580) | 64 | 51 (260-180)*64% |
| 5 | 50 | 100 | (60) |
| Общо | | | 131 |

Заклучение

Въз основа на представения критичен анализ на нормативната уредба, регламентираща счетоводното отразяване на договорите за строителство, се стига до извода, че част от текстовете на СС 11 са неясни, непълни, неконкретни и изпадат в противоречие на изискването на Закона за нормативните актове за използване на кратък, точен и ясен език. Това е и аргументацията на авторското предложение за необходимостта от редактиране, а на определени места и пренаписване на нормативните текстове на стандарта.

Въз основа на систематизиране на спецификите на договорите за строителство, попадащи в обхвата на СС 11, които обхващат повече от един отчетен период, се представя алгоритъм за критериален анализ, подпомагащ правилното разбиране и ползване на приложимия счетоводен стандарт към конкретен договор за строителство. Авторът акцентира върху въпроса за начисляването и разпределянето на приходите по отделни отчетни периоди. В резултат на представеното изследване се стига до заключението, че съществените затруднения при прилагането на стандарта се изразяват в коректното му разбиране и имплементиране на конкретните му разпоредби. Прави се обобщението, че водещата концепция, заложена в стандарта, е: когато крайният резултат от изпълнението на конкретен договор за строителство може да бъде надеждно предвиден, приходите и разходите се начисляват пропорционално на извършената през (за) отчетния период работа. За по-добро възприемане на изследваната проблематика, с цел приложност и усъвършенстване на добрите практики в изследваната област, се представя и многообразие от приложни модели за счетоводното отразяване на договорите за строителство.

Библиографска справка:

1. *Счетоводен стандарт 11 – Договори за строителство, обн., ДВ, бр. 30 от 7 април 2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 3 от 12 януари 2016 г.*
2. *Счетоводен стандарт 18 – Приходи, обн., ДВ, бр. 30 от 7 април 2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 3 от 12 януари 2016 г.*
3. *Христов, В. Счетоводен стандарт 11 – Договори за строителство или Счетоводен стандарт 18 – Приходи – една не чак толкова труда за решаване дилема, Списание ИДЕС, бр. 4/2020 г., <https://www.ides.bg/media/1801/04-2020-vladimir-hristov.pdf>*

APPLICATION ASPECTS OF ACCOUNTING STANDARD 11 – CONSTRUCTION CONTRACTS

Vladimir Hristov
Registered Auditor

| Keywords: | Summary |
|--|--|
| Construction contract Contract revenue and expenses Share of completed construction Combining and segmenting construction contracts | <i>This article attempts to improve the existing practice in regard to the application of Accounting standard 11 – Construction contracts. Some application models are created, aiming to facilitate the approbation of specific requirements of the standard, as well as the overall improvement of the best practice in the research area.</i> |