

Меѓународен сметководствен стандард 11

Договори за изградба

Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да го пропише сметководствениот третман на приходите и трошоците поврзани со договорите за изградба. Поради природата на активностите што се превземаат кај договорите за изградба, датумот кога почнуваат и датумот кога завршуваат активностите вообичаено паѓаат во различни сметководствени периоди. Поради тоа, примарно прашање во сметководството за договорите за изградба претставува алокацијата на приходите од договорот и трошоците на договорот на сметководствените периоди во кои се извршува изградбата. Овој Стандард ги користи критериумите за признавање воспоставени во *Рамката за подготвување и презентирање на финансиските извештаи* за утврдување кога приходите по договорот и трошоците на договорот треба да бидат признаени како приходи и расходи во извештајот за сеопфатна добивка. Исто така, тој дава практично упатство за примената на овие критериуми.

Делокруг

- 1 Овој Стандард треба да се применува во сметководството за договорите за изградба во финансиските извештаи на изведувачите.
- 2 Овој Стандард го заменува Меѓународниот сметководствен стандард MCC 11, *Сметководство за договори за изградба*, одобрен во 1978 година.

Дефиниции

- 3 Во овој Стандард се користат следните поими со нивните соодветни значења:
Договор за изградба е договор конкретно склучен за изградба на средство или комбинација на средства кои се меѓусебно тесно поврзани или меѓусебно зависни во поглед на нивниот дизајн, технологија и функција или во поглед на нивната крајна намена или употреба.
Договор со фиксна цена е договор за изградба во кој изведувачот се согласил на фиксна договорна цена или фиксна стапка по единица производ, којашто во некои случаи е предмет на клаузула за зголемување на трошоците.
Договор трошоци-плус е договор за изградба во кој на изведувачот му се надоместуваат дозволените или на друг начин дефинираните трошоци, плус процент од овие трошоци или фиксен надоместок.
- 4 Договор за изградба може да се склучи за изградба на поединечно средство како што е мост, зграда, брана, цевовод, пат, брод или тунел. Исто така, договорот за изградба може да се однесува и на изградба на извесен број на средства кои се тесно меѓусебно поврзани или меѓусебно зависни во поглед на нивниот дизајн, технологија и функција или нивната конечна намена или употреба (примерите за вакви договори ги вклучуваат оние за изградба на рафинерии и други сложени делови на постројки или опрема).
- 5 За целите на овој Стандард, договорите за изградба вклучуваат:
 - (а) Договори за давање на услуги кои се директно поврзани со изградбата на средството, на пример, оние за услугите на проект раководителите и архитектите.
 - (б) Договори за уништување или обновување на средства, како и обновување на опкружувањето по уништувањето на средствата.
- 6 Договорите за изградба се формулирани на различни начини коишто, за потребите на овој Стандард, се групирани како договори со фиксна цена и договори трошоци-плус. Некои договори за изградба можат да содржат карактеристики како на договорите со фиксна цена, така и на договорите трошоци-плус, како што е случајот со договор за трошоци-плус со договорена максимална цена. Во вакви случаи, изведувачот треба да ги земе во предвид сите услови наведени со точките 23 и 24 за да утврди кога да ги признае приходите и расходите од договорот.

Комбинирање и сегментирање на договорите за изградба

- 7 Барањата од овој Стандард вообичаено се применуваат одделно на секој договор за изградба. Меѓутоа, во извесни околности, потребно е да се применува Стандардот на компонентите на еден договор кои можат одделно да се идентификуваат, или на група на договори заедно за да се одрази суштината на договорот или на групата на договори.
- 8 **Кога договорот покрива определен број на средства, изградбата на секое средство треба да се третира како посебен договор за изградба кога:**
- (а) За секое средство била доставена одделна понуда.
 - (б) Секое средство било предмет на одделно договарање, а изведувачот и нарачателот биле во можност да го прифатат или одбијат делот од договорот кој се однесува на секое средство.
 - (в) Можат да се идентификуваат трошоците и приходите за секое средство.
- 9 **Група на договори, без оглед на тоа дали се однесуваат на еден нарачател или на неколку нарачателите, треба да се третира како еден единствен договор за изградба кога:**
- (а) Групата на договори е договорена како еден единствен пакет.
 - (б) Договорите се толку тесно меѓусебно поврзани што, фактички, претставуваат дел на еден единствен проект со вкупна профитна маржа.
 - (в) Договорите се извршуваат истовремено или во континуиран редослед.
- 10 **Договорот може да предвиди изградба на дополнително средство по избор на нарачателот или може да биде дополнет и изменет за да вклучи изградба на дополнително средство. Изградбата на дополнителното средство треба да се третира како одделен договор за изградба кога:**
- (а) Средството значително се разликува во поглед на дизајнот, технологијата или функцијата од средството или средствата покриени со првобитниот договор.
 - (б) Цената за средството е договорена без оглед на првобитната договорна цена.

Приходи од договорот

- 11 **Приходите од договорот треба да ги опфатат:**
- (а) Почетниот износ на приходите договорени во договорот.
 - (б) Измените во договорената работа, барањата и стимулативните плаќања:
 - (i) До степенот до кој е веројатно дека тие ќе резултираат во приходи.
 - (ii) Кога тие можат веродостојно да се измерат.
- 12 Приходите од договорот се мерат според објективната вредност на надоместокот којшто е примен или се побарува. Врз мерењето на приходите од договорот влијаат различни неизвесности кои зависат од резултатите на идните настани. Проценките често треба да бидат ревидирани со случувањето на настаните и решавањето на неизвесностите. Според тоа, приходите од договорот може да се зголемуваат или намалуваат од еден период во друг. На пример:
- (а) Изведувачот и нарачателот можат да договорат измени или дополнителни надомести кои ги зголемуваат или намалуваат приходите од договорот во некој последователен период по периодот во којшто договорот бил првобитно склучен.
 - (б) Износот на приходите кои се договорени во договор со фиксна цена може да се зголеми како резултат на клаузула за зголемување на трошоците.
 - (в) Износот на приходите од договорот може да се намали како резултат на казни кои произлегуваат од задоцнувања предизвикани од страна на изведувачот при извршувањето на договорот.
 - (г) Кога договорот со фиксна цена содржи фиксна цена по излезна единица, приходите од договорот се зголемуваат со зголемувањето на бројот на единиците.
- 13 Измената претставува упатство на нарачателот за промена во опсегот на работите кои треба да бидат извршени според договорот. Измената може да резултира во зголемување или намалување на приходите од договорот. Примери за измени се промените во спецификациите или дизајнот на

средството и промените во времетраењето на договорот. Измената се вклучува во приходите од договорот кога:

- (а) Е веројатно дека нарачателот ќе ја одобри измената и износот на приходите кои произлегуваат од измената.
 - (б) Износот на приходите може веродостојно да се измери.
- 14 Дополнителен надомест претставува износ кој изведувачот настојува да го наплати од нарачателот или некоја друга странка како надоместок за трошоците кои не се вклучени во договорната цена. Дополнителниот надомест може да произлезе, на пример, од задоцнувањата предизвикани од страна на нарачателот, грешки во спецификациите или дизајнот и спорните измени во договорените работи. Мерењето на дополнителните износи на приходите, кои произлегуваат од дополнителните надомести, е подложно на висок степен на неизвесност и често зависи од резултатите на преговорите. Поради тоа, дополнителните надомести се вклучуваат во приходите од договорот единствено кога:
- (а) Преговорите достигнале напредна фаза, така што е веројатно дека нарачателот ќе го прифати дополнителниот надомест.
 - (б) Износот кој веројатно ќе биде прифатен од нарачателот може веродостојно да се измери..
- 15 Стимулативни плаќања се дополнителни износи кои му се исплаќаат на изведувачот доколку бидат исполнети или надминати определени стандарди за работа. На пример, со договорот може да се предвиди стимулативно плаќање на изведувачот за предвременно завршување на договорот. Стимулативните плаќања се вклучуваат во приходите од договорот кога:
- (а) Договорот е во значително напредна фаза, така што е веројатно дека определените стандарди за работа ќе бидат исполнети или надминати.
 - (б) Износот на стимулативното плаќање може веродостојно да се измери.

Трошоци на договорот

- 16 Трошоците на договорот треба да ги опфатат:
- (а) **Трошоците кои директно се однесуваат на определен договор.**
 - (б) **Трошоците кои општо земено се припишуваат на договорната активност и можат да се алоцираат на договорот.**
 - (в) **Другите трошоци кои конкретно се наплаќаат од нарачателот според условите од договорот.**
- 17 Трошоците кои директно се однесуваат на определен договор вклучуваат:
- (а) Трошоци за труд на местото на изградба, вклучувајќи го и надзорот на местото на изградба.
 - (б) Трошоци за материјали употребени во изградбата.
 - (в) Амортизација на постројките и опремата кои се користат при извршувањето на договорот.
 - (г) Трошоци за пренесување на постројките, опремата и материјалите до и од местото на изградба.
 - (д) Трошоци за закуп на постројки и опрема.
 - (е) Трошоци за дизајнирање и техничка помош кои директно се поврзани со договорот.
 - (ж) Побарувањата од трети лица.
- Овие трошоци можат да бидат намалени за износот на инцидентните приходи кои не се вклучени во договорните приходи, како на пример приходите од продажба на вишокот на материјали и отуѓувањето на постројките и опремата по завршувањето на договорот.
- 18 Трошоците кои општо земено можат да се припишат на договорената активност и можат да се алоцираат на поодделни договори вклучуваат:
- (а) Осигурување.
 - (б) Трошоци за дизајнирање и техничка помош кои не се однесуваат директно само на еден договор.

(в) Општи трошоци на изградбата.

Ваквите трошоци се алоцираат користејќи методи кои се систематски и рационални и кои можат конзистентно да се применуваат на сите трошоци кои имаат слични карактеристики. Алокацијата е заснована на нормалното ниво на градежна активност. Општите трошоци на изградбата вклучуваат трошоци како што се подготвувањето и обработката на платните списоци за градежните работници. Трошоците кои општо земено можат да се припишат на договорената активност и кои можат да се алоцираат на поодделните договори исто така ги вклучуваат и трошоците за позајмување.

- 19 Трошоците кои конкретно се наплаќаат од нарачателот врз основа на условите од договорот, можат да вклучат извесни општи административни трошоци и трошоци за развој чиешто надоместување е определено со условите од договорот.
- 20 Трошоците кои неможат да се припишат на договорената активност или кои неможат да се алоцираат на некој договор се исклучуваат од трошоците на договорот за изградба. Овие трошоци ги вклучуваат:
- (а) Општите административни трошоци чиешто надоместување не е определено со договорот.
 - (б) Трошоците на продажбата.
 - (в) Трошоците за истражување и развој чиешто надоместување не е определено со договорот.
 - (г) Амортизацијата на неискористениот капацитет на постројките и опремата кој не се користи на конкретен договор.
- 21 Трошоците на договорот ги вклучуваат трошоците кои можат да се припишат на даден договор во текот на периодот од датумот на обезбедувањето на договорот до конечното завршување на договорот. Меѓутоа, трошоците кои директно се однесуваат на договорот и кои се направени за обезбедување на договорот исто така се вклучуваат како дел на трошоците на договорот доколку можат да бидат посебно идентификувани и веродостојно измерени и е веројатно дека договорот ќе биде склучен. Трошоците направени за обезбедување на даден договор кои биле признаени како расход во периодот во кој настанале неможат да бидат вклучени во трошоците на договорот кога договорот ќе биде склучен во последователен период.

Признавање на приходите и расходите од договорот

- 22 Кога резултатот на договорот за изградба може веродостојно да се процени, приходите од договорот и трошоците на договорот кои се поврзани со договорот за изградба треба да бидат признаени како приходи и расходи во зависност од степенот на довршеност на договорената активност на крајот на периодот на известување. Очекуваната загуба по договорот за изградба треба да биде признаена како расход веднаш во согласност со точка 36.
- 23 Во случај на договор со фиксна цена, резултатот на договорот за изградба може веродостојно да се процени кога ќе бидат задоволени сите од следните услови:
- (а) Вкупните приходи од договорот можат веродостојно да се измерат.
 - (б) Постои веројатност дека економските користи поврзани со договорот ќе претставуваат прилив за ентитетот.
 - (в) Трошоците на договорот за довршувањето на договорот и степенот на довршеност на договорот на крајот на периодот на известување можат веродостојно да се измерат.
 - (г) Трошоците на договорот кои можат да се припишат на договорот можат јасно да се идентификуваат и веродостојно да се измерат така што фактички направените трошоци на договорот можат да се споредат со претходните проценки.
- 24 Во случај на договор трошоци-плус, резултатот на договорот за изградба може веродостојно да се процени кога ќе бидат задоволени сите од следните услови:
- (а) Постои веројатност дека економските користи поврзани со договорот ќе претставуваат прилив за ентитетот.
 - (б) Трошоците на договорот кои можат да се припишат на договорот, без оглед на тоа дали се конкретно надоместливи или не, можат јасно да се идентификуваат и веродостојно да се измерат.
- 25 Признавањето на приходите и расходите според степенот на довршеност на договорот често се нарекува метода на процент на довршеност. Според оваа метода, приходите од договорот се спротивставуваат со трошоците на договорот кои се направени при достигнувањето на степенот на

- довршеност, што резултира во прикажување на приходи, расходи и добивка кои можат да се припишат на делот од работата кој е завршен. Оваа метода дава корисни информации за обемот на договорната активност и извршувањето во текот на периодот.
- 26 Согласно методата на процент на довршеност, приходите од договорот се признаваат како приходи во добивките или загубите во сметководствените периоди во кои е извршена работата. Трошоците на договорот вообичаено се признаваат како расходи во добивките или загубите во сметководствените периоди во кои е извршена работата на којашто се однесуваат. Меѓутоа, било каков очекуван вишок на вкупните трошоци на договорот над вкупните приходи од договорот се признава како расход веднаш во согласност со точка 36.
- 27 Изведувачот може да има направено трошоци на договорот кои се однесуваат на идни активности по договорот. Ваквите трошоци на договорот се признаваат како средство доколку е веројатно дека ќе бидат надоместени. Ваквите трошоци претставуваат еден износ кој го должи нарачателот и често се класифицираат како договорна работа во тек.
- 28 Резултатот на договорот за изградба може да биде веродостојно проценет единствено кога е веројатно дека економските користи кои произлегуваат од договорот ќе претставуваат прилив за ентитетот. Меѓутоа, кога ќе се јави неизвесност во врска со наплатливоста на некој износ кој веќе бил вклучен во приходите од договорот, и кој веќе бил признаен во добивката или загубата, ненаплатливиот износ или износот за кој веќе не постои веројатност дека ќе биде надоместен се признава како расход, а не како исправка на износот на приходите од договорот.
- 29 Општо земено, ентитетот е во можност да направи веродостојни проценки откако се согласило на договорот со кој се утврдуваат:
- (а) Важечките права на секоја странка во врска со средството кое треба да биде изградено.
 - (б) Надоместок кој ќе се размени.
 - (в) Начинот и роковите на плаќањето.
- Исто така, вообичаено е потребно ентитетот да има ефективен систем за интерно финансиско планирање и известување. Ентитетот ги проверува и, доколку е потребно, ги ревидира оценките на приходите од договорот и трошоците на договорот во текот на изградбата.
- Потребата за ваквите ревидирања немора да укажува на тоа дека резултатот на договорот неможе веродостојно да се процени.
- 30 Степенот на довршеност на договорот може да се утврди на различни начини. Ентитетот користи метода која веродостојно ја мери извршената работа. Во зависност од природата на договорот, методите можат да вклучат:
- (а) Соодносот на трошоците на договорот направени за извршената работа до датумот спрема проценетите вкупни трошоци на договорот.
 - (б) Надгледување на извршената работа.
 - (в) Завршување на физички дел од договорената работа.
- Прогресивните плаќања и авансите примени од нарачателите често не ја одразуваат извршената работа.
- 31 Кога степенот на довршеност се утврдува повикувајќи се на трошоците на договорот кои се направени до датумот, само оние трошоци на договорот кои ја одразуваат извршената работа се вклучуваат во трошоците настанати до датумот. Примери на трошоци на договорот кои се исклучуваат се:
- (а) Трошоци на договорот кои се однесуваат на идни активности по договорот, како што се трошоците за материјали коишто биле испорачани на местото на изградба или биле издвоени настрана за употреба во договорот, но кои сепак не се вградени, употребени или искористени во текот на извршувањето на договорот, освен кога материјалите биле направени специјално за договорот.
 - (б) Плаќањата кон подизведувачите пред да биде извршена работата според договорите склучени со нив.
- 32 **Кога резултатот на договорот за изградба неможе веродостојно да се процени:**
- (а) **Приходите треба да бидат признаени само до висината на трошоците на договорот кои биле направени, а коишто е веројатно дека ќе бидат надоместени.**

- (б) Трошоците на договорот треба да бидат признаени како расходи во периодот во кој биле направени.

Очекуваната загуба по договорот за изградба треба веднаш да биде признаена како расход во согласност со точка 36.

- 33 Во текот на почетните фази на договорот, често се случува резултатот на договорот да неможе веродостојно да се процени. Без оглед на тоа, може да биде веројатно дека ентитетот ќе ги надомести трошоците на договорот кои ги направило. Поради тоа, приходите од договорот се признаваат само до висината на трошоците кои биле направени, а кои се очекува дека ќе бидат надоместени. Бидејќи резултатот на договорот неможе веродостојно да се процени, не се признава добивка. Меѓутоа, и покрај тоа што резултатот на договорот неможе веродостојно да се процени, може да биде веројатно дека вкупните трошоци на договорот ќе ги надминат вкупните приходи од договорот. Во вакви случаи, секој очекуван вишок на вкупните трошоци на договорот над вкупните приходи од договорот веднаш се признава како расход во согласност со точка 36.
- 34 Трошоците на договорот кои не е веројатно дека ќе бидат надоместени веднаш се признаваат како расходи. Примери за случаи во коишто надоместливоста на направените трошоци на договорот може да не биде веројатна и во коишто трошоците на договорот можеби ќе треба веднаш да бидат признаени како расходи вклучуваат договори:
- (а) Коишто не се целосно спроведливи, односно нивната валидност е многу дискутабилна.
 - (б) Чиешто завршување зависи од резултатот на претстоен судски спор или законска регулатива.
 - (в) Кои се однесуваат на недвижности коишто е веројатно дека ќе бидат одземени или експроприрани.
 - (г) Каде што нарачателот не е во можност да ги исполни своите обврски.
 - (д) Кога изведувачот не е во можност да го заврши договорот или на друг начин да ги исполни своите обврски според договорот.
- 35 Кога неизвесностите што ја спречиле веродостојната проценка на резултатот на договорот повеќе не постојат, приходите и расходите кои се однесуваат на договорот за изградба треба да бидат признаени во согласност со точка 22, а не во согласност со точка 32.

Признавање на очекувани загуби

- 36 Кога е веројатно дека вкупните трошоци на договорот ќе ги надминат вкупните приходи од договорот, очекуваната загуба треба веднаш да се признае како расход.
- 37 Износот на ваквата загуба се утврдува независно од:
- (а) Тоа дали е или не е отпочната работата според договорот.
 - (б) Фазата на довршеноста на договорните активности.
 - (в) Износот на добивките кои се очекува да произлезат од други договори кои не се сметаат како еден единствен договор за изградба во согласност со точка 9.

Промени на проценки

- 38 Методата на процент на довршеност се применува на кумулативна основа во секој сметководствен период на тековните проценки на приходите од договорот и трошоците на договорот. Според тоа, ефектот на промената на проценката на приходите од договорот или трошоците на договорот, или ефектот на промената на проценката на резултатот на договорот, се евидентира како промена на сметководствена проценка (види MCC 8, *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки*). Променетите проценки се користат при определувањето на износот на приходите и расходите признаени во добивките или загубите во периодот во кој е направена промената и во последователните периоди.

Обелоденување

- 39 Ентитетот треба да го обелодени:
- (а) Износот на приходите од договорот кои се признаени како приходи во периодот.
 - (б) Методите кои се користени за определување на приходите од договорот кои се признаени во периодот.
 - (в) Методите кои се користени за определување на степенот на довршеност на договорите чиешто извршување е во тек.
- 40 Ентитетот треба да ги обелодени следните податоци за договорите чиешто извршување е во тек на крајот на периодот на известување:
- (а) Збирниот износ на трошоците кои биле направени и признаените добивки (намалени за признаените загуби) до датумот.
 - (б) Износот на примените аванси.
 - (в) Износот на задржаните исплати.
- 41 Задржаните исплати се износи на временни ситуации кои не се плаќаат се додека не бидат исполнети условите наведени во договорот во врска со плаќањето на тие износи или се додека не бидат исправени недостатоците. Времените ситуации се износи кои се фактурирани за извршената работа по договорот, без оглед на тоа дали нарачателот ги платил. Авансите се износи кои изведувачот ги примил пред да ја изврши поврзаната работа.
- 42 Ентитетот треба да го презентира:
- (а) Бруто износот кој се побарува од нарачателите за договорените работи како средство.
 - (б) Бруто износот кој им се должи на нарачателите за договорените работи како обврска.
- 43 Бруто износот кој се побарува од нарачателите за договорената работа е нето износот на:
- (а) Направените трошоци зголемени за признаените добивки, намалени за
 - (б) збирот на признаените загуби и времените ситуации за сите договори чијашто изградба е во тек, а за коишто направените трошоци зголемени за признаените добивки (намалени за признаените загуби) ги надминуваат времените ситуации.
- 44 Бруто износот кој им се должи на нарачателите за договорената работа е нето износот на:
- (а) Направените трошоци зголемени за признаените добивки, намалени за
 - (б) збирот на признаените загуби и времените ситуации за сите договори чијашто изградба е во тек, а за коишто направените трошоци зголемени за признаените добивки (намалени за признаените загуби) ги надминуваат времените ситуации.
- 45 Ентитетот ги обелоденува сите неизвесни обврски и неизвесни средства во согласност со MCC 37, *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства*. Неизвесни обврски и неизвесни средства можат да произлезат од ставки како што се трошоци за гаранции, рекламации, казни или можни загуби.

Датум на стапување во сила

- 46 Овој Стандард стапува во сила за годишните периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 1995 година.