



Республика Молдова

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ

ПРИКАЗ № 64
от 04.07.2002

**об утверждении и введении в действие Комментариев
по применению Национального стандарта бухгалтерского учета 11
"Строительные подряды"**

Опубликован : 03.10.2002 в Monitorul Oficial Nr. 135 статья № : 303

ИЗМЕНЕН

 ПМФ34/21.05.04, МО83-87/28.05.04 ст.180

Во исполнение статей Постановления Правительства Республики Молдова № 710 от 23 сентября 1994 "О государственной программе перехода Республики Молдова на международную систему бухгалтерского учета и статистики" и на основании Закона о бухгалтерском учете № 426 -XIII от 4 апреля 1995 г. ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Утвердить Комментарии по применению Национального стандарта бухгалтерского учета 11 "Строительные подряды".

2. Ввести в действие на территории Республики Молдова Комментарии по применению Национального стандарта бухгалтерского учета 11 "Строительные подряды" со дня опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

МИНИСТР

финансов

Зинаида ГРЕЧАНЫЙ

Кишинэу, 4 июля 2002 г.

№ 64.

**КОММЕНТАРИИ ПО ПРИМЕНЕНИЮ НСБУ 11
"СТРОИТЕЛЬНЫЕ ПОДРЯДЫ"**

Общие положения

1. Настоящие комментарии разработаны на основе НСБУ 11 "Строительные подряды", утвержденного Приказом министра финансов Республики Молдова № 16 от 29 января 1999 года и введенного в действие с 15 апреля 1999 года.

2. Цель данных комментариев состоит в разъяснении положений НСБУ 11 "Строительные подряды" в части определения состава подрядных доходов, затрат и расходов, установления порядка их измерения, признания и распределения по отчетным периодам, а также отражения в финансовых отчетах.

3. Настоящие комментарии распространяются на всех юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, зарегистрированных в Республике Молдова и осуществляющих подрядные работы, а также на их филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории республики, так и за ее пределами.

В сферу действия комментариев не входят юридические и физические лица,

осуществляющие строительные работы хозяйственным способом, а также обслуживающие и вспомогательные производства подрядных организаций (НСБУ 3 "Состав затрат и расходов предприятия", НСБУ 18 "Доход").

4. Данные комментарии раскрывают порядок измерения и признания подрядных доходов, затрат и расходов только для целей финансового учета независимо от правил, установленных налоговым законодательством.

Определение и классификация подрядов

5. Строительный подряд (в дальнейшем - подряд) - контракт, заключенный между подрядчиком и заказчиком на строительство отдельного объекта или группы объектов, тесно взаимосвязанных и взаимозависимых по условиям проектирования, технологии строительства и функционирования или по их конечному назначению (использованию) (НСБУ 11, параграф 5).

Подряд заключается в соответствии с действующим законодательством и определяет стоимость строительства, сроки начала и окончания работ, права и обязанности подрядчика и заказчика, порядок осуществления расчетов между ними, а также другие условия.

6. Подряд может предусматривать:

а) строительство отдельного объекта, например здания, моста, плотины, трубопровода, дороги, тоннеля и др.;

б) строительство группы объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по условиям проектирования, технологии строительства и функционирования, либо по их конечному назначению (использованию), например строительство производственных зданий предприятия и монтаж оборудования;

с) расширение производства (ввод новых технологических линий), реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий или их подразделений;

д) поддержание мощностей действующих предприятий, например подготовку новых горизонтов на шахтах и участках на разрезах, вскрытие и подготовку запасов полезных ископаемых к разработке и т.п.;

е) капитальный ремонт зданий, сооружений и других объектов действующих предприятий.

7. Различают следующие виды подрядов:

а) в зависимости от порядка определения стоимости подряда:

- фиксированные,
- бонусные,
- смешанные.

Классификация по данному признаку необходима для правильного выбора метода определения и признания подрядных доходов, затрат и расходов;

б) в зависимости от объектов учета подрядных доходов, затрат и расходов:

- пообъектные,
- комбинированные.

8. Фиксированный подряд - подряд, по которому стороны согласовывают его фиксированную стоимость или долю подрядчика в конечной продукции (НСБУ 11, параграф 5).

Пример 1. Предприятием-подрядчиком был заключен на шесть месяцев контракт на строительство трех гаражей. Согласно контракту договорная стоимость каждого гаража равна 30 000 леев (без НДС).

В данном случае независимо от порядка осуществления расчетов между сторонами и фактической суммы подрядных затрат стоимость подряда равна сумме, оговоренной в контракте, и составляет 90 000 леев (без НДС).

Пример 2. Предприятием-подрядчиком был заключен на два года контракт на строительство жилого дома стоимостью 6 000 000 леев (без НДС). Согласно контракту в качестве возмещения подрядчику причитаются от заказчика 28 трехкомнатных квартир, оцененных по рыночной стоимости на день завершения подряда.

В данном случае независимо от порядка осуществления расчетов между сторонами и фактической суммы подрядных затрат стоимость подряда равна рыночной стоимости

квартир, переданных заказчиком и принятых подрядчиком.

Пример 3. Предприятием-подрядчиком был заключен на три года контракт на строительство жилого дома стоимостью 8 000 000 леев (без НДС). Согласно контракту в качестве возмещения подрядчик получает от заказчика

10 двухкомнатных квартир, оцененных по рыночной стоимости на день завершения подряда, а остальную часть - денежными средствами.

В данном случае независимо от порядка осуществления расчетов между сторонами и фактической суммы подрядных затрат стоимость подряда равна рыночной стоимости квартир, переданных заказчиком и принятых подрядчиком, плюс причитающиеся денежные средства.

В некоторых случаях стоимость фиксированного подряда может быть пересмотрена вследствие изменения условий подряда, согласованных сторонами.

Пример 4. Предприятием-подрядчиком был заключен на два года контракт на строительство моста стоимостью

3 000 000 леев (без НДС). В конце 2-го года заказчик предложил дополнительно обустроить прилегающий к мосту участок дороги. Возмещаемая заказчиком подрядная стоимость дополнительных работ составляет 900 000 леев (без НДС).

В данном случае первоначально установленная стоимость подряда увеличилась вследствие изменения условий подряда и составляет 3 900 000 леев (без НДС). Стоимость обустройства участка дороги включается в стоимость подряда в период выполнения работ.

9. Бонусный подряд - подряд, по которому подрядчику возмещаются фактически понесенные им затраты, непосредственно связанные с выполнением подряда, в суммах, согласованных с заказчиком, плюс оговоренное фиксированное вознаграждение или определенный процент от суммы подрядных затрат (НСБУ 11, параграф 5). Такой подряд применяется, если в момент заключения подряда невозможно точно определить его стоимость.

Пример 5. Предприятием-подрядчиком был заключен на один год контракт на строительство дороги. Согласно контракту заказчик возмещает подрядчику фактически понесенные им затраты на строительство дороги, оцененные в текущих рыночных ценах, и выплачивает ему дополнительное вознаграждение в размере 3% от суммы фактических затрат. Если предположить, что сторонами согласована сумма фактических затрат по подряду в размере

3 000 000 леев, то сумма дополнительного вознаграждения равна 90 000 леев (3 000 000 x 0,03). Следовательно, общая стоимость подряда составляет 3 090 000 леев (без НДС).

10. Смешанный подряд - подряд, сочетающий условия фиксированного и бонусного подрядов одновременно, например бонусный подряд с заранее оговоренной максимальной стоимостью (НСБУ 11, параграф 5).

Пример 6. Предприятием-подрядчиком был заключен на два года контракт на строительство моста. Согласно контракту заказчик возмещает подрядчику фактические затраты на строительство моста (на основании актов выполненных работ) и выплачивает ему дополнительное фиксированное вознаграждение в размере 50 000 леев. При этом общая стоимость подряда с учетом дополнительного вознаграждения не должна превышать 2 000 000 леев. Если предположить, что сумма фактических затрат по подряду составляет 1 900 000 леев, то общая стоимость подряда равна 1 950 000 леев (без НДС).

В данном случае заказчик выплатит подрядчику всю сумму - 1 950 000 леев, поскольку она не превышает общую, оговоренную в контракте, максимальную стоимость подряда.

Если сумма фактических подрядных затрат и дополнительного вознаграждения превышает максимальную стоимость подряда, заказчик возмещает подрядчику стоимость подряда в пределах оговоренной величины. При этом сначала возмещается сумма фактически понесенных затрат, а затем - выплачивается дополнительное вознаграждение.

Пример 7. Предприятием-подрядчиком был заключен на два года контракт на строительство моста. Согласно контракту заказчик возмещает подрядчику фактические затраты на строительство моста и выплачивает ему дополнительное вознаграждение в размере 4% от суммы данных затрат. При этом общая

стоимость подряда с учетом дополнительного вознаграждения не должна превышать 3 000 000 леев (без НДС). Если предположить, что фактические затраты на выполнение работ составили 2 900 000 леев, то сумма дополнительного вознаграждения равна 116 000 леев ($2\,900\,000 \times 0,04$).

В данном случае заказчик выплатит подрядчику только 3 000 000 леев, поскольку сумма фактических затрат и дополнительного вознаграждения составляет 3 016 000 леев ($2\,900\,000 + 116\,000$) и превышает оговоренную в контракте максимальную стоимость - 3 000 000 леев (без НДС). Не выплаченное заказчиком вознаграждение - 16 000 леев ($3\,016\,000 - 3\,000\,000$) не признается подрядчиком как доход.

11. Пообъектный подряд - подряд, по которому предусматриваются обособленное измерение, признание и учет подрядных доходов, затрат и расходов (НСБУ 11, параграф 7). Такой подряд может предусматривать строительство:

- а) отдельного объекта;
- б) нескольких объектов, но строительство каждого из них рассматривается как отдельный пообъектный подряд при соблюдении следующих условий:
 - договорная стоимость установлена по каждому объекту,
 - достигнуто соглашение о принятии (или отказе от принятия) каждого объекта в отдельности,
 - подрядные доходы, затраты и расходы определяются и признаются по каждому объекту в отдельности;
- в) дополнительного объекта при изменении ранее заключенного подряда, если
 - дополнительный объект значительно отличается по условиям проектирования, строительства или функционирования от объекта(ов), предусмотренного(ых) первоначальным подрядом, или
 - стоимость дополнительного объекта устанавливается без учета стоимости первоначального подряда.

Пример 8. Предприятием-подрядчиком был заключен на три года контракт на строительство трех объектов: здания для офиса, бензозаправки и дороги. Общая стоимость подряда составляет 3 600 000 леев (без НДС), в том числе: стоимость здания - 1 900 000 леев, бензозаправки - 800 000 леев, дороги - 900 000 леев. Согласно контракту указанные объекты будут строиться и приниматься заказчиком каждый в отдельности.

В данном случае подрядчик рассматривает строительство каждого объекта как отдельный пообъектный подряд и, следовательно, определяет, признает и учитывает доходы, затраты и расходы по каждому из них.

Пример 9. Предприятием-подрядчиком был заключен на два года контракт на строительство здания стоимостью 19 000 000 леев (без НДС). В конце 1-го года было заключено дополнительное соглашение, предусматривающее строительство дороги стоимостью 2 600 000 леев (без НДС).

В данном случае подрядчик рассматривает строительство дороги как отдельный пообъектный подряд, поскольку она строится и принимается отдельно от основного объекта.

12. Комбинированный подряд - подряд, объединяющий группу подрядов с одним или несколькими заказчиками (НСБУ 11, параграф 8). При этом группа подрядов рассматривается как единый комбинированный подряд, если

- а) на группу подрядов имеется единая проектно-сметная документация;
- б) подряды тесно связаны между собой и являются частью единого проекта, по которому определяются общие суммы доходов, затрат и расходов;
- в) подряды выполняются одновременно или в непрерывной последовательности.

Пример 10. Предприятием-подрядчиком были заключены с несколькими заказчиками контракты на строительство трех жилых домов. Срок строительства - два года. Подрядные работы выполняются на основе единой проектно-сметной документации.

В данном случае подрядчик рассматривает заключенные контракты как единый комбинированный подряд, по которому он определяет общие суммы доходов, затрат и расходов.

13. Подрядный доход - валовой приток экономической выгоды в течение отчетного периода, возникающий в процессе выполнения подрядов, в виде увеличения активов или уменьшения обязательств, который приводит к росту собственного капитала, кроме увеличений за счет взносов собственников предприятия (НСБУ 11, параграф 5).

Подрядный доход включает (НСБУ 11, параграф 9):

- a) оговоренную в контракте первоначальную сумму дохода;
- b) доход, возникающий в результате модификаций и рекламаций;
- c) доход в виде поощрительных платежей;
- d) прочие доходы, причитающиеся от заказчика по условиям подряда.

14. Первоначальная сумма подрядного дохода - сумма дохода, оговоренная в контракте при его заключении между подрядчиком и заказчиком (НСБУ 11, параграф 10).

В процессе выполнения подряда первоначальная сумма подрядного дохода может быть изменена в результате модификаций, рекламаций и/или поощрительных платежей.

15. Доход, возникающий в результате модификаций, - доход, получаемый в результате изменения условий первоначального подряда по согласованию между подрядчиком и заказчиком (НСБУ 11, параграф 5), например изменения объемов работ, запланированных к выполнению по подряду, внесения изменений в проекте строящегося объекта (изменение дизайна, отделка другими материалами и т.п.), в спецификациях, в сроках выполнения подряда и др. Модификации могут привести как к уменьшению, так и к увеличению первоначальной суммы подрядного дохода. Одновременно должны быть признаны и подрядные затраты, связанные с модификацией.

Сумма дохода, получаемая в результате модификаций, включается в подрядный доход, если

- a) модификация согласована между заказчиком и подрядчиком,
- b) величину такого дохода можно достоверно определить (НСБУ 11, параграф 11).

Пример 11. Предприятием-подрядчиком был заключен на три года контракт на строительство завода стоимостью 8 000 000 леев (без НДС). В конце 2-го года заказчик предложил подрядчику заменить материалы, используемые для отделки зданий. Возмещаемая заказчиком подрядная стоимость изменения равна 1 200 000 леев. Таким образом, общая сумма подрядного дохода составляет 9 200 000 леев (8 000 000 + 1 200 000). Доход, связанный с модификацией, включается в стоимость подряда в период выполнения соответствующих работ.

В данном случае подрядчик рассматривает модификацию как часть первоначального подряда, поскольку она была согласована с заказчиком и ее стоимость достоверно определена.

16. Доход, возникающий в результате рекламаций, - сумма, которую подрядчик намерен взыскать с заказчика в качестве возмещения подрядных затрат, не включенных в стоимость подряда (НСБУ 11, параграф 5). Рекламации могут быть следствием, например, ошибок, допущенных заказчиком в спецификациях или в проекте и спорных модификациях в работах по подряду, а также следствием нарушений условий подряда по вине заказчика.

Сумма дохода, получаемая в результате рекламаций, включается в подрядный доход, если

- a) предъявленные рекламации признаны заказчиком или присуждены к взысканию судом,
- b) величину такого дохода можно достоверно определить (НСБУ 11, параграф 12).

Если указанные условия не выполняются, то соответствующий доход не признается, а фактически понесенные затраты, связанные с рекламацией, признаются подрядчиком как расходы периода.

Пример 12. Предприятием-подрядчиком был заключен на два года фиксированный подряд на строительство здания стоимостью 6 000 000 леев (без НДС). Сметные затраты по подряду составляют 5 400 000 леев. В процессе выполнения работ подрядчик обнаружил в проекте ошибку, допущенную заказчиком. Ее исправление потребовало дополнительных затрат в размере 10 000 леев. Предъявленная подрядчиком

рекламация на сумму 11 100 леев, включающую фактические дополнительные затраты и прибыль ($10\,000 + 10\,000 \times 0,11$), была признана заказчиком.

В данной ситуации подрядчик признает сумму рекламации в размере 11 100 леев как подрядный доход, а фактически понесенные затраты в сумме 10 000 леев - как подрядные затраты. Общая сумма подрядного дохода составляет

6 011 100 леев ($6\,000\,000 + 11\,100$ леев), а общая сумма подрядных затрат - 5 410 000 леев ($5\,400\,000 + 10\,000$).

В случае непризнания заказчиком предъявленной рекламации, доход, вытекающий из нее, подрядчикам не был бы признан, а фактические затраты, связанные с рекламацией, были бы признаны как расходы периода.

Доход от рекламаций, предъявленных подрядчиком и признанных третьими лицами (не заказчиками), признается подрядчиком не как подрядный доход, а как другие операционные доходы.

17. Поощрительные платежи - дополнительные суммы, причитающиеся подрядчику и выплачиваемые ему заказчиком при соблюдении условий подряда (НСБУ 11, параграф 5), например за досрочное завершение подряда, высокое качество выполненных работ, экономию затрат или другие результаты, оговоренные в контракте. Поощрительные платежи могут быть установлены в процентах от стоимости подряда или в виде фиксированной суммы и включаются в подрядный доход, если

- а) они могут быть достоверно определены,
- б) соблюдены оговоренные в подряде условия (НСБУ 11, параграф 13).

Пример 13. Предприятием-подрядчиком был заключен на пять лет контракт на строительство завода стоимостью 8 000 000 леев (без НДС). Контракт предусматривает дополнительную плату в размере 0,025 % от стоимости подряда за каждый день досрочного его завершения. Предположим, что подрядчик завершил строительство на 70 дней раньше установленного срока. Следовательно, поощрительные платежи, признанные как подрядный доход, составят 140 000 леев ($8\,000\,000 \times 70 \times 0,00025$), а общая сумма подрядного дохода равна 8 140 000 леев ($8\,000\,000 + 140\,000$).

18. Прочие доходы, причитающиеся от заказчика по условиям подряда, - суммы, причитающиеся подрядчику от заказчика по условиям подряда в качестве возмещения прочих прямых затрат, произведенных сверх стоимости подряда. Они включаются в подрядный доход, если

- а) могут быть достоверно определены,
- б) их сумма согласована между заказчиком и подрядчиком (НСБУ 11, параграф 14).

19. Подрядчик может получить и другие доходы, связанные с выполнением подряда, например доход от продажи попутных материалов, временных нетитульных сооружений и оборудования в процессе выполнения подряда или по его окончании. Такие доходы не включаются в подрядный доход, а относятся на другие операционные доходы.

20. В подрядный доход не включаются суммы, взимаемые от имени третьих лиц, например налог на добавленную стоимость, акцизы, валовая выручка, полученная подрядчиком по поручению третьих лиц от реализации их товаров (продукции). Данные суммы не являются экономической выгодой предприятия-подрядчика и не влияют на его собственный капитал (НСБУ 11, параграф 15).

Пример 14. Предприятием-подрядчиком 10 января 2001 года был заключен на девять месяцев фиксированный подряд на строительство здания стоимостью 3 000 000 леев (без НДС). Сметные затраты по подряду составляют 2 400 000 леев.

По окончании подряда заказчик должен выплатить подрядчику в качестве возмещения 3 600 000 леев, включая НДС в размере 600 000 леев.

В данном случае величина подрядного дохода определяется как разница между общей стоимостью подряда (3 600 000 леев) и суммой НДС (600 000 леев) и составляет 3 000 000 леев.

21. Подрядный доход измеряется по справедливой рыночной стоимости полученного или подлежащего получению возмещения за вычетом торговых скидок и уценок, предоставляемых подрядчиком (НСБУ 11, параграф 16). При этом справедливая рыночная стоимость определяется в соответствии с параграфами 8-15 НСБУ 18 "Доход".

Пример 15. Предприятием-подрядчиком был заключен на шесть месяцев фиксированный подряд на строительство бензозаправки стоимостью 3 000 000 леев (без НДС). Сметные затраты по подряду составляют 2 400 000 леев. Подряд заключен на условиях 0,8/10, п/30 дней, т.е. в течение 30 дней со дня получения расчетных документов подряд должен быть оплачен заказчиком в размере полной рыночной стоимости, а при оплате в течение 10 дней - подрядчик предоставляет заказчику скидку в размере 0,8 % от стоимости подряда (без НДС).

Предположим, что заказчик оплатил подряд в течение 10 дней и ему была предоставлена причитающаяся по условиям договора скидка.

В данном случае величина подрядного дохода равна 2 976 000 леев и определяется как разница между рыночной стоимостью подряда (без НДС) - 3 000 000 леев и суммой предоставленной скидки - 24 000 леев ($3\,000\,000 \times 0,008$).

22. Порядок измерения подрядного дохода зависит от способа осуществления расчетов между заказчиком и подрядчиком.

При осуществлении расчетов денежными средствами подрядный доход измеряется суммой полученных или подлежащих получению денежных средств.

При осуществлении расчетов путем предоставления других активов (услуг) (заказчик может предоставить подрядчику в качестве оплаты основные средства, нематериальные активы, товарно-материальные ценности, ценные бумаги, другие активы и/или услуги) подрядный доход измеряется следующим образом:

- а) обмен идентичными услугами, т.е. строительными работами с одинаковой стоимостью, не считается сделкой, приносящей доход;
- б) обмен неидентичными товарами и услугами рассматривается как сделка, приносящая доход.

Справедливая рыночная стоимость полученных в обмен активов может совпадать или не совпадать со стоимостью подряда. Если справедливая рыночная стоимость полученных в обмен активов совпадает со стоимостью подряда, такой обмен считается полным.

Пример 16. Предприятием-подрядчиком был заключен на три года контракт на строительство здания стоимостью 3 000 000 леев (без НДС). Согласно контракту в обмен на выполненные работы заказчик предоставляет ему товары и материалы, справедливая рыночная стоимость которых равна соответственно 1 900 000 и 1 100 000 леев.

В данном случае справедливая рыночная стоимость активов, полученных в обмен, совпадает со стоимостью подряда, и подрядчик признает подрядный доход в размере справедливой рыночной стоимости полученных активов, т.е.

3 000 000 леев ($1\,900\,000 + 1\,100\,000$).

Если справедливая рыночная стоимость полученных в обмен активов не совпадает со стоимостью подряда, то такой обмен считается частичным.

Пример 17. Предприятием-подрядчиком был заключен на два года контракт на строительство здания стоимостью

1 900 000 леев (без НДС). Согласно контракту в обмен на выполненные работы заказчик предоставляет ему легковой автомобиль и готовую продукцию, справедливая рыночная стоимость которых составляет соответственно 15 000 и 625 000 леев. Разницу в размере 1 260 000 леев ($1\,900\,000 - 15\,000 - 625\,000$) заказчик выплачивает денежными средствами.

В данном случае величина подрядного дохода составляет 1 900 000 леев ($15\,000 + 625\,000 + 1\,260\,000$).

Состав и измерение подрядных затрат и расходов

23. Подрядные затраты - ресурсы, потребляемые на выполнение подряда с целью получения дохода и подлежащие возмещению заказчиком (НСБУ 11, параграф 5).

В состав подрядных затрат включаются:

- а) прямые затраты;
- б) косвенные производственные затраты;
- с) общеподрядные затраты;
- д) прочие подрядные затраты, возмещаемые заказчиком по условиям подряда.

24. Прямые затраты - затраты, непосредственно связанные с выполнением работ по

конкретному подряду и включаемые прямым путем в их себестоимость (НСБУ 11, параграф 19).

К прямым затратам относятся:

- а) затраты на материалы, используемые в процессе выполнения подряда:
 - стоимость израсходованных строительных материалов, конструкций и деталей, образующих основу строящихся объектов или являющихся необходимыми компонентами производства строительно-монтажных работ;
 - стоимость вспомогательных материалов, необходимых при производстве строительно-монтажных работ для обеспечения нормального технологического процесса;
 - стоимость израсходованных или разрушенных при испытании материалов, конструкций и деталей;
 - стоимость покупной энергии всех видов (электрическая, тепловая, сжатый воздух, холод и др.), расходуемой при проведении строительно-монтажных работ, затраты на производство энергии всех видов в случае выработки ее самой подрядной организацией, а также на трансформацию и передачу покупной энергии до места ее потребления;
 - стоимость топлива всех видов, используемого при производстве строительных работ, электроэнергии, пара, воды, сжатого воздуха и других видов материальных ресурсов;
- Стоимость израсходованных строительных материалов, электроэнергии, топлива и т.п. определяется в соответствии с НСБУ 2 "Товарно-материальные запасы";
- б) затраты на оплату труда производственного персонала (рабочих), выполняющего(щих) непосредственно работы по подряду:
 - заработная плата за фактически выполненную работу, исчисленная исходя из расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми на предприятии формами и системами оплаты труда;
 - стоимость продукции, выдаваемой работникам в порядке натуральной оплаты труда;
 - премии за достигнутые результаты, в том числе за экономию затрат;
 - выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работ и условиями труда;
 - оплата очередных и дополнительных отпусков в соответствии с действующим законодательством;
- с) отчисления на обязательное государственное социальное страхование и взносы обязательного медицинского страхования от начисленной производственному персоналу заработной платы, осуществляемые согласно действующему законодательству;
[\[Парагр.24 подпкт.с\) измен\х8н ПМФ34/21.05.04, МО83-87/28.05.04 ст.180\]](#)
[\[Парагр.24 подпкт.с\) изменен ПМФ34/21.05.04, МО83-87/28.05.04 ст.180\]](#)
- ~~е) отчисления на социальное страхование от начисленной производственному персоналу заработной платы, осуществляемые согласно действующему законодательству;~~
- д) плата за аренду основных средств и прокат оборудования, непосредственно используемых при выполнении конкретного подряда, учитываемая в соответствии с НСБУ 17 "Учет аренды";
- е) износ и затраты на содержание и эксплуатацию основных средств (строительные машины, механизмы и оборудование), непосредственно используемых при выполнении конкретного подряда;
- ф) затраты на проектирование и техническую помощь, непосредственно связанные с конкретным подрядом и включающие оплату труда работников проектно-сметных групп и групп проектирования производства работ с отчислениями на социальное страхование, на оплату услуг проектных организаций по составлению проектов производства работ;
- г) износ и затраты на изготовление, содержание, ремонт, перенос и разборку временных сооружений, устройств и оборудования - временных приспособлений вновь построенных постоянных зданий и сооружений для обслуживания работников строительства, плата за аренду и приспособление вновь построенных и существующих постоянных зданий и сооружений для производственных нужд строительства, износ и затраты на текущий ремонт мобильных зданий контейнерного сборно-разборного типа, временных материально-технических складов, временных обустройств для материалов, изделий, конструкций, временных станций, установок для приготовления грунтов,

полигонов, площадок, стендов, контор, лабораторий, гаражей, душевых, кубовых, настилов, стремянок, лестниц, сооружений и устройств по технике безопасности, кладовых прорабов и мастеров, приобъектных контор;

h) затраты, предусмотренные сметой, на внесение исправлений в проект, а также на выполнение гарантийных работ, включая затраты на создание резерва на гарантийное обслуживание;

i) затраты по предъявленным и признанным заказчиками искам и рекламациям. В случае непризнания заказчиками предъявленных рекламаций соответствующие затраты признаются как расходы периода;

j) проценты и другие затраты по кредитам и займам, используемым для выполнения подрядных работ, капитализированные в соответствии с НСБУ 23 "Затраты по займам";

k) амортизация нематериальных активов, непосредственно используемых при выполнении конкретного подряда, определяемая согласно НСБУ 13 "Учет нематериальных активов";

l) другие прямые затраты, непосредственно относящиеся к конкретному подряду (затраты на геодезические работы, осуществляемые при производстве подрядных работ; затраты на проектирование производства работ; затраты на содержание пожарной и сторожевой охраны; затраты, связанные с изобретательством и рационализаторством; затраты на благоустройство и содержание строительных площадок; затраты на подготовку объектов строительства к сдаче и др.) (НСБУ 11, параграф 20).

25. Косвенные производственные затраты - затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией строительных машин, механизмов и оборудования, обслуживающих несколько подрядов в течение отчетного периода, но которые не могут быть включены прямым путем в подрядные затраты конкретного подряда (НСБУ 11, параграф 21).

К косвенным производственным затратам относятся:

a) затраты на оплату труда, включающие основную и дополнительную заработную плату, различные надбавки, доплаты и премии работникам, занятым эксплуатацией и обслуживанием строительных машин, механизмов и оборудования (машинисты, мотористы, механики и другие специалисты по управлению и обслуживанию машин и механизмов), с соответствующими отчислениями на обязательное государственное социальное страхование и взносы обязательного медицинского страхования;

[\[Парагр.25 подпкт.а\) измен\х8н ПМФ34/21.05.04, МО83-87/28.05.04 ст.180\]](#)

[\[Парагр.25 подпкт.а\) изменен ПМФ34/21.05.04, МО83-87/28.05.04 ст.180\]](#)

~~a) затраты на оплату труда, включающие основную и дополнительную заработную плату, различные надбавки, доплаты и премии работникам, занятым эксплуатацией и обслуживанием строительных машин, механизмов и оборудования (машинисты, мотористы, механики и другие специалисты по управлению и обслуживанию машин и механизмов), с соответствующими отчислениями на социальное страхование;~~

b) затраты на электроэнергию, топливо, горючее, смазочные и вспомогательные (эксплуатационные) материалы, а также на запасные части для строительных машин, механизмов и оборудования;

c) износ строительных машин, механизмов и оборудования, обслуживающих несколько подрядов, определяемый в соответствии с НСБУ 16 "Учет долгосрочных материальных активов";

d) арендная плата за пользование арендованными строительными машинами, механизмами и оборудованием, обслуживающими несколько подрядов, определяемая согласно НСБУ 17 "Учет аренды";

e) затраты на техническое обслуживание, диагностирование и проведение всех видов ремонта строительных машин, механизмов и оборудования (при создании резервов на ремонт таких машин, механизмов и оборудования отражается сумма созданных резервов);

f) затраты на содержание рельсовых и безрельсовых путей, включая стоимость материалов, используемых на их содержание, и заработную плату рабочих;

g) прочие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией строительных машин, механизмов и оборудования, обслуживающих несколько подрядов (НСБУ 11, параграф 22).

26. Фактические косвенные производственные затраты распределяются в конце каждого отчетного периода по конкретным подрядам и другим направлениям пропорционально количеству машино-смен (машино-часов), отработанных каждой(ым) группой (видом) строительных машин, механизмов и оборудования, или другим методом, принятым предприятием-подрядчиком (НСБУ 11, параграф 23). Выбранный метод распределения косвенных производственных затрат должен быть отражен в учетной политике предприятия-подрядчика.

Пример 18. В отчетном периоде фактическая сумма косвенных производственных затрат по группе "трактора-бульдозера" равна 30 000 леям. Количество машино-часов, отработанных данной группой машин, составляет:

- а) по подряду "А" - 280,
- б) по подряду "В" - 296,
- итого - 576.

По условиям рассматриваемого примера сумма фактических косвенных производственных затрат распределяется между подрядами "А" и "В" следующим образом (см. табл. 1).

Таблица 1

Распределение фактических косвенных производственных затрат

Подряд	Количество отработанных машино-часов	Коэффициент распределения	Фактические косвенные производственные затраты (в леях)
"А"	280	52,083	14 583
"В"	296	52,083	15 417
Итого	576	52,083	30 000

Коэффициент распределения определяется отношением общей суммы фактических косвенных производственных затрат по данной группе машин к общему количеству отработанных машино-часов и равен 52,083 ($30\,000 : 576$). Фактические косвенные производственные затраты по каждому подряду определяются умножением количества отработанных часов на коэффициент распределения. Следовательно, по подряду "А" фактические косвенные производственные затраты составляют 14 583 лея ($280 \times 52,083$), а по подряду "В" - 15 417 леев ($296 \times 52,083$).

27. Косвенные производственные затраты, превышающие их сумму, возмещаемую заказчиком по условиям контракта, относятся на расходы периода.

Пример 19. В отчетном периоде косвенные производственные затраты предприятия-подрядчика составили 170 000 леев, в том числе возмещаемые заказчиком - 150 000 леев.

В данном случае косвенные производственные затраты в размере 150 000 леев включаются в подрядные затраты, а разница, равная 20 000 леев ($170\,000 - 150\,000$), относится подрядчиком на расходы периода.

28. Общепорядные затраты - затраты, связанные с управлением, организацией и обслуживанием подряда в целом по предприятию и его отдельным участкам основного производства, которые не могут быть включены прямым путем в подрядные затраты конкретного подряда (НСБУ 11, параграф 24). К ним относятся затраты на содержание административно-управленческого и хозяйственного персонала, на обслуживание работников подряда, на организацию работ на строительных площадках, а также другие затраты общепорядного характера, возмещаемые заказчиком в соответствии с заключенным подрядным договором. Предприятие-подрядчик самостоятельно устанавливает состав общепорядных затрат согласно параграфу 25 НСБУ 11.

29. В течение отчетного периода общепорядные затраты, наряду с расходами периода, учитываются на одном счете управленческого учета по единой номенклатуре статей, утвержденной предприятием-подрядчиком.

В конце каждого отчетного периода накопленные фактические общепорядные затраты

распределяются в два этапа:

а) на первом этапе фактические общеподрядные затраты распределяются между себестоимостью выполненных подрядных работ и расходами периода. Для этого общая величина фактических общеподрядных затрат сопоставляется с суммой, подлежащей возмещению заказчиками на кумулятивной основе (нарастающим итогом) с начала отчетного периода. Общеподрядные затраты в пределах сумм, подлежащих возмещению заказчиками, включаются в себестоимость подрядов, а суммы, превышающие этот предел, относятся на расходы периода (НСБУ 11, параграф 26 лит. а)).

Пример 20. В отчетном периоде фактическая сумма общеподрядных затрат предприятия-подрядчика равна 230 000 леев. Общая сумма общеподрядных затрат, возмещаемых заказчиками в отчетном периоде, составляет 190 000 леев, в том числе по подряду "А" - 100 000 леев, по подряду "В" - 90 000 леев.

В данном случае общеподрядные затраты в размере 190 000 леев включаются в затраты по подрядам. Следовательно, в себестоимость указанных подрядов будут включены соответствующие суммы затрат - 100 000 леев и 90 000 леев, а разница, равная 40 000 леев (230 000 - 190 000), будет отнесена подрядчиком на расходы периода;

б) на втором этапе сумма общеподрядных затрат, подлежащая включению в себестоимость подрядных работ, распределяется между отдельными подрядами. При этом, если подрядчик осуществляет строительные работы только по одному подряду, общеподрядные затраты включаются в себестоимость данного подряда общей суммой, без какого-либо распределения; если же подрядчик одновременно выполняет строительство по нескольким подрядам, общеподрядные затраты распределяются по отдельным подрядам в пределах сумм, подлежащих возмещению заказчиками (НСБУ 11, параграф 26 лит. б)).

В случаях, когда подрядчик осуществляет работы по нескольким подрядам и сумма фактических общеподрядных затрат за отчетный период меньше общеподрядных затрат, возмещаемых заказчиками в составе объемов фактических выполненных работ по всем подрядам, их распределение по конкретным подрядам производится пропорционально сумме общеподрядных затрат, возмещаемых заказчиками в составе объемов фактических выполненных работ по конкретным подрядам.

Порядок распределения общеподрядных затрат должен быть отражен в учетной политике предприятия-подрядчика.

Пример 21. Основываясь на данных примера 20, предположим, что в отчетном периоде фактическая сумма общеподрядных затрат предприятия-подрядчика составляет 180 000 леев.

В данном случае фактические общеподрядные затраты распределяются между подрядами "А" и "В" следующим образом (см. табл. 2).

Подряд	Общеподрядные затраты, возмещаемые заказчиками (в леях)	Коэффициент распределения	Фактические общеподрядные затраты, подлежащие распределению в отчетном периоде (в леях)
"А"	100 000	0,947368	94 737
"В"	90 000	0,947368	85 263
Итого	190 000	0,947368	180 000

Коэффициент распределения определяется отношением общей суммы фактических общеподрядных затрат, подлежащих распределению в отчетном периоде, к общей сумме общеподрядных затрат, возмещаемых заказчиками, и равен 0,947368 (180 000 : 190 000). Фактические общеподрядные затраты, относящиеся к каждому подряду, определяются умножением общеподрядных затрат, возмещаемых заказчиками по каждому подряду, на коэффициент распределения. Следовательно, по подряду "А" фактические общеподрядные затраты в отчетном периоде составляют

94 737 леев (100 000 x 0,947368), а по подряду "В" - 85 263 лея (90 000 x 0,947368) .

30. Если подрядчик в отчетном периоде не осуществляет подрядные работы, то все

фактические общеподрядные затраты относятся на расходы периода. При этом следует исходить из принципа осмотрительности, согласно которому в условиях неопределенности необходимо соблюдать меры предосторожности, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы - занижены.

Пример 22. В III квартале отчетного года предприятием-подрядчиком не были осуществлены подрядные работы. Сумма понесенных затрат в указанном квартале составляет 13 000 леев, из которых:

- затраты на содержание ведомственной охраны зданий административно-хозяйственного назначения - 2 000 леев;
- затраты на оплату труда управленческо-хозяйственного персонала предприятия с отчислениями на социальное страхование - 6 500 леев;
- плата за аренду основных средств - 1 500 леев;
- износ, затраты на содержание и эксплуатацию зданий, сооружений, вычислительной техники, собственного и арендованного служебного легкового автотранспорта, используемых административно-хозяйственным персоналом, - 3 000 леев.

В данном случае, поскольку подрядчик не осуществлял подрядные работы, общая сумма фактических общеподрядных затрат относится на расходы периода.

31. Прочие подрядные затраты, возмещаемые заказчиком по условиям подряда, - подрядные затраты, не включаемые в указанные выше статьи и возмещаемые заказчиком сверх стоимости работ по контракту (НСБУ 11, параграф 27).

К таким затратам относятся

- a) затраты на перевозку работников к месту работы и обратно - в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования, включая оплату труда работников, осуществляющих перевозку, с отчислениями на социальное страхование и стоимость израсходованных при этом материалов (топливо, запасные части);
- b) затраты, связанные с подвижным и разъездным характером работ при передислокации предприятия в другую местность, при необходимости поездок от места нахождения предприятия до места производства работ на объекте;
- c) дополнительные затраты, связанные с осуществлением работ вахтовым методом, включая перевозку работников от места нахождения предприятия или пункта сбора до места работы и обратно и от места проживания в вахтовом поселке до места работы и обратно, а также затраты на эксплуатацию и содержание вахтового поселка и другие затраты, предусмотренные действующим законодательством;
- d) затраты на проведение специальных мероприятий по обеспечению нормальных условий труда;
- e) затраты, связанные с выплатой вознаграждения за выслугу лет (включая взносы на государственное социальное страхование и обеспечение) или суммы созданных на эти цели резервов;
- f) затраты, связанные с командированием работников для выполнения строительно-монтажных и специальных работ, согласно установленным законодательством нормам;
- g) другие затраты, возмещаемые заказчиками в соответствии с действующими законодательными (нормативными) актами и условиями подрядов.

32. Подрядные затраты включают затраты по заключению подряда, а также затраты, связанные с подрядом, начиная с даты заключения подряда и до его завершения (НСБУ 11, параграф 28).

Затраты по заключению подряда включаются в подрядные затраты, если

- a) они были осуществлены в течение отчетного года, в котором был заключен подряд;
- b) их величину можно достоверно определить.

До заключения подряда соответствующие затраты учитываются как текущие расходы будущих периодов. Если подряд заключается в этом же отчетном году, данные затраты включаются в состав подрядных затрат путем равномерного их списания в течение этого отчетного года.

Пример 23. В феврале 2001 года предприятием-подрядчиком были осуществлены представительские и командировочные расходы, связанные с заключением строительного подряда, в размере 30 000 леев, которые были отражены как текущие расходы

будущих периодов. Подряд был заключен в июне этого же года.

В данном случае сумма указанных затрат будет равномерно списана на подрядные затраты III и IV кварталов.

Если затраты по заключению подряда возникают в одном отчетном году, а подряд заключается в другом, то они признаются как расходы того отчетного года, в котором возникли, и в состав подрядных затрат не включаются (НСБУ 11, параграф 29).

Пример 24. Основываясь на данных примера 23, предположим, что подряд был заключен в январе 2002 года. В данном случае сумма затрат, связанных с заключением подряда, в размере 30 000 леев в конце 2001 года будет признана как расходы периода.

33. В процессе выполнения подрядов кроме подрядных расходов подрядчик несет расходы, не связанные с подрядной деятельностью, и/или затраты, не подлежащие возмещению заказчиками. Такие расходы (затраты) не распределяются между отдельными подрядами, признаются подрядчиком как расходы периода (НСБУ 11, параграф 31) и включают:

- a) общие и административные расходы, возмещение которых не предусмотрено подрядом;
- b) расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, возмещение которых не предусмотрено подрядом;
- c) износ основных средств, которые простаивают и не используются при выполнении работ по данному подряду;
- d) налоги и сборы в соответствии с действующим законодательством (за исключением подоходного налога), а также невозмещаемые налог на добавленную стоимость и акцизы;
- e) судебные расходы;
- f) доплаты работникам предприятия, установленные действующим законодательством в случае временной утраты их трудоспособности;
- g) коммерческие расходы, связанные с рекламой (включая участие в выставках, ярмарках); стоимость образцов материалов и изделий, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами непосредственно покупателям или посредническим организациям бесплатно и не подлежащих возврату; другие аналогичные расходы;
- h) расходы на возмещение ущерба, причиненного работникам предприятия вследствие получения ими травм на производстве; затраты на выплату пенсий, пособий в результате потери трудоспособности из-за производственных травм; единовременные пособия семьям по случаю смерти работника, наступившей в результате несчастного случая на производстве; другие аналогичные расходы, компенсируемые органами социального обеспечения в порядке регрессного иска;
- i) выплаты работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией предприятия, сокращением численности работников и штатов;
- j) потери от простоев;
- k) штрафы, пени, неустойки;
- l) расходы на реорганизацию и ликвидацию предприятия, а также на содержание назначенной ликвидационной комиссии, если на эти цели не предусмотрены другие источники финансирования;
- m) потери от недостатков материальных ценностей в производстве и на складах сверх норм естественной убыли (включая приобъектные склады);
- n) другие расходы, не связанные с подрядной деятельностью, и/или затраты, не подлежащие возмещению заказчиками.

Признание подрядных доходов и расходов

34. Подрядные доходы и расходы признаются на основе метода начисления в том отчетном периоде, в котором они возникли, независимо от момента фактического поступления либо выплаты денежных средств или другой формы компенсации (НСБУ 11, параграф 32).

35. Строительные работы осуществляются в соответствии с согласованными в подряде условиями в течение одного или нескольких отчетных периодов. Если подрядные работы начинаются и завершаются в одном отчетном периоде, подрядные доходы и расходы

признаются по завершении данного подряда. Подрядные затраты учитываются подрядчиком нарастающим итогом с начала выполнения подряда до его завершения. Промежуточные платежи и авансы, полученные подрядчиком, не признаются как доход до полного завершения работ по подряду. По завершении подряда подрядные расходы признаются в сумме фактически понесенных подрядных затрат, а доходы - в сумме, предусмотренной контрактом (НСБУ 11, параграф 33).

Пример 25. Предприятием-подрядчиком был заключен на два месяца контракт на строительство бензозаправки стоимостью 400 000 леев (без НДС). Подрядные затраты по смете составляют 370 000 леев. Работы по подряду начались 3 июля 2001 года и были завершены 4 сентября этого же года. При этом фактические подрядные затраты составили 390 000 леев.

В данном случае фактическое время выполнения подряда не превышает один отчетный период (квартал). По окончании отчетного периода подрядчик признает доходы в сумме 400 000 леев и расходы в размере 390 000 леев независимо от величины сметных затрат по подряду.

36. Если строительные работы по подряду осуществляются в течение нескольких отчетных периодов, то подрядные доходы и расходы признаются по отдельным стадиям подряда на основе метода процента завершенности (выполнения работ), т.е. в отчетные периоды непосредственного выполнения работ по подряду (НСБУ 11, параграф 33). При этом должны соблюдаться следующие условия:

а) момент завершения подряда или его отдельной стадии может быть достоверно установлен на дату составления финансовых отчетов;

б) результат выполнения подряда может быть достоверно определен.

37. Порядок определения результата выполнения подряда зависит от вида подряда. Так, результат выполнения фиксированного подряда может быть определен достоверно, если:

а) возможно достоверное определение общей суммы подрядного дохода;

б) имеется обоснованная уверенность в том, что экономические выгоды (прибыль), связанные с подрядом, будут получены подрядчиком;

с) затраты на завершение работ по подряду и процент завершенности подряда на дату составления финансовых отчетов могут быть определены достоверно;

д) фактически понесенные подрядные затраты могут быть точно определены, достоверно измерены и сопоставлены со сметными нормами (НСБУ 11, параграф 34).

Результат выполнения бонусного подряда может быть определен достоверно, если

а) имеется обоснованная уверенность в том, что экономические выгоды (прибыль), связанные(ая) с подрядом, будут(ет) получены подрядчиком;

б) возможно достоверное определение доходов и расходов, связанных с подрядом, независимо от того, возмещаются они заказчиком или нет (НСБУ 11, параграф 35).

Результат выполнения смешанного подряда может быть определен достоверно при соблюдении условий, перечисленных выше, - применительно к фиксированному и бонусному подрядам.

38. Подрядный доход по стадиям выполнения подряда признается в конце каждого отчетного периода и определяется одним из следующих методов (НСБУ 11, параграф 37):

- по процентному отношению фактически понесенных подрядных затрат на определенную отчетную дату к общей сумме сметных затрат, предусмотренной по подряду;

- по объему фактически выполненных работ, подтвержденного заказчиком;

- по степени завершенности физического объема работ, предусмотренного подрядом.

Определение подрядного дохода по процентному отношению фактически понесенных подрядных затрат на определенную отчетную дату к общей сумме сметных затрат, предусмотренной по подряду

39. Данный метод применяется, как правило, для определения подрядного дохода по фиксированным подрядам. При этом доход признается исходя из процента завершенности подряда, который отражает часть выполненного подряда на отчетную дату и определяется следующим образом:

Процент завершенности = подряда	Подрядные затраты, фактически понесенные на отчетную дату- ----- Общая сумма сметных подрядных затрат	x 100%.
------------------------------------	---	------------

Подрядные затраты, фактически понесенные на отчетную дату, складываются из затрат по заключению подряда, включаемых в подрядные затраты в соответствии с параграфом 32 настоящих комментариев, а также затрат, понесенных с начала выполнения подряда до отчетной даты.

В состав подрядных не включаются затраты, относящиеся к будущей деятельности по подряду, например:

а) арендная плата, перечисленная авансом за аренду строительного оборудования, и оплаченные страховые полисы при страховании работников, рассматриваемые на момент составления финансовых отчетов как расходы будущих периодов;

б) стоимость материалов, доставленных на подрядный участок или размещенных отдельно для применения в будущем, но еще не использованных в процессе выполнения подрядных работ, если эти материалы не были подготовлены специально для подряда. Стоимость таких материалов признается как актив и отражается в активе бухгалтерского баланса;

с) авансовые выплаты субподрядчикам, произведенные до начала выполнения работ по субподряду, и др. (НСБУ 11, параграф 39).

Пример 26. В феврале 2001 года предприятие-подрядчик осуществило представительские расходы, связанные с заключением строительного подряда, в сумме 5 600 леев и отразило их как текущие расходы будущих периодов. Подряд был заключен в июне 2001 года, а подрядные работы начались 1 июля этого же года. Фактически понесенные затраты на дату завершения отчетного года составили 210 000 леев, а авансовые выплаты субподрядчикам - 45 000 леев.

В данном случае подрядные затраты, фактически понесенные на отчетную дату, составляют 215 600 леев и включают затраты по заключению подряда (5 600 леев) и затраты, понесенные после заключения подряда до отчетной даты (210 000 леев).

Общая сумма сметных подрядных затрат - это сметная величина затрат по подряду, первоначально оговоренная между подрядчиком и заказчиком, с учетом последующих модификаций и рекламаций.

40. Сумма признанного подрядного дохода в текущем отчетном периоде определяется в следующем порядке:

а) процент завершенности подряда умножается на первоначальную стоимость подряда (с учетом ее последующих изменений) и таким образом рассчитывается доход, относящийся ко всем предыдущим периодам, включая текущий;

б) из дохода, рассчитанного в соответствии с лит. а) данного параграфа, вычитается сумма дохода, признанного в предыдущих отчетных периодах, исключая текущий.

Пример 27. Предприятием-подрядчиком был заключен фиксированный подряд на строительство жилого дома стоимостью 6 200 000 леев (без НДС). Первоначальная сметная величина подрядных затрат составляет

5 100 000 леев. Срок строительства - три года.

В середине 2-го года выполнения работ подрядчик и заказчик согласовали модификацию, предусматривающую отделку фасадной стороны здания другим материалом и приводящую к увеличению подрядного дохода на 300 000 леев, а сметных затрат - на 240 000 леев.

Предположим, что подрядные расходы и доходы определяются один раз в год, по его окончании.

Расчет процента завершенности подряда по условиям данного примера представлен в табл. 3.

Таблица 3

Расчет процента завершенности подряда

(в леях)

Показатели	Годы		
	1-й	2-й	3-й
1. Первоначальная стоимость подряда	6 200 000	6 200 000	6 200 000
2. Увеличение стоимости подряда в результате модификации	--	300 000	300 000
3. Общая стоимость подряда	6 200 000	6 500 000	6 500 000
4. Первоначальная сумма подрядных затрат, предусмотренных сметой	5 100 000	5 100 000	5 100 000
5. Увеличение суммы сметных подрядных затрат в результате модификации	--	240 000	240 000
6. Общие сметные затраты	5 100 000	5 340 000	5 340 000
7. Подрядные затраты, произведенные в текущем отчетном году	2 020 000	2 040 000	1 280 000
8. Подрядные затраты, фактически понесенные на отчетную дату	2 020 000	4 060 000	5 340 000
9. Процент завершенности подряда (стр.8 : стр.6 x 100), %	39,61 %	76,03 %	100%

Сумма подрядных затрат, произведенных в текущем отчетном году, определяется по данным учетных регистров. При этом подрядчик учитывает подрядные затраты и определяет процент завершенности подряда нарастающим итогом с начала выполнения подряда.

Процент завершенности в 1-м году определяется отношением подрядных затрат, фактически понесенных на отчетную дату, к сумме общих сметных затрат по подряду и равен 39,61% ($2\,020\,000 : 5\,100\,000 \times 100$).

Во 2-м году подрядные затраты, фактически понесенные на отчетную дату, определяются суммированием затрат, понесенных в 1-м и во 2-м годах, и составляют 4 060 000 леев ($2\,020\,000 + 2\,040\,000$). Общая сумма сметных затрат с учетом модификации составляет 5 340 000 леев ($5\,100\,000 + 240\,000$). Процент завершенности подряда во 2-м году равен 76,03% ($4\,060\,000 : 5\,340\,000 \times 100$).

В 3-м году суммы фактически понесенных и сметных подрядных затрат равны между собой и процент завершенности подряда составляет 100% ($5\,340\,000 : 5\,340\,000 \times 100$).

41. При использовании рассматриваемого метода признанные суммы подрядных доходов, расходов и прибыли (убытка) определяются по соответствующим отчетным годам следующим образом:

- подрядные расходы определяются и признаются в сумме затрат, понесенных в процессе выполнения подряда;

- величина подрядного дохода определяется как разница между общей суммой дохода, признанного во всех отчетных периодах, включая текущий, и суммой дохода, признанного в предыдущих отчетных периодах, исключая текущий;

- финансовый результат (прибыль/убыток) выполнения подряда определяется как разница между суммами признанных подрядных доходов и расходов.

Расчет указанных показателей с учетом исходных данных и результатов расчетов, приведенных в примере 27, представлен в табл. 4.

Показатели	Общая стоимость подряда(в	Процент завершенности подряда	Суммы доходов, расходов и финансового результата (в леях)		
			на отчетную дату	признанные в	признанные

	леях)		нарастающим итогом с начала выполнения подряда	предыдущие годы	в текущем году
1	2	3	4 (гр.2 x гр.3 : 100)	5	6 (гр.4 - гр.5)
I-й год					
ДоходРасходыПрибыль(убыток)	6 200 000---	39,61---	2 455 8202 020 000435 820	----	2 455 8202 020 000435820
II-й год					
Доход Расходы Прибыль(убыток)	6 500 000--	76,03--	4 941 9504 060 000881 950	2 455 8202 020 000435 820	2 486 1302 040 000446 130
III-й год					
Доход Расходы Прибыль(убыток)	6 500 000--	100,0--	6 500 0005 340 0001 160 000	4 941 9504 060 000881 950	1 558 0501 280 000278 050

В 1-м году признанный доход определяется умножением общей суммы дохода по контракту на процент завершенности подряда и составляет 2 455 820 леев ($6\,200\,000 \times 0,3961$). Расходы признаются в сумме фактически понесенных затрат на дату составления баланса и равны 2 020 000 леев. Прибыль определяется как разница между суммами признанных доходов и расходов и составляет 435 820 леев ($2\,436\,600 - 2\,020\,000$).

Во 2-м году общая сумма дохода с начала выполнения подряда составляет 4 941 950 леев ($6\,500\,000 \times 0,7603$). Сумма признанного дохода за 2-й год определяется как разница между общей суммой дохода за два года и суммой дохода за 1-й год подряда и равна 2 486 130 леям ($4\,941\,950 - 2\,455\,820$). Расходы признаются в сумме фактически понесенных затрат во 2-м году и составляют 2 040 000 леев ($4\,060\,000 - 2\,020\,000$). Сумма признанной за этот год прибыли равна 446 130 леям [$(2\,486\,130 - 2\,040\,000)$ или $(801\,950 - 435\,820)$].

В 3-м году общая сумма дохода с начала выполнения подряда составляет 6 500 000 леев. Сумма признанного дохода за 3-й год равна 1 558 050 леям ($6\,500\,000 - 4\,941\,950$), признанных расходов - 1 280 000 леев ($5\,340\,000 -$

$4\,060\,000$), а признанной прибыли - 278 050 леям [$(1\,558\,050 - 1\,280\,000)$ или $1\,160\,000 - 881\,950$].

Определение подрядного дохода по объему фактически выполненных работ, подтвержденного заказчиком

42. При использовании данного метода порядок определения величины подрядного дохода зависит от вида подряда. Так, при фиксированном подряде доход признается исходя из объема фактически выполненных работ на отчетную дату и процента прибыли, предусмотренного подрядом, а при бонусном - в сумме фактически понесенных подрядных затрат и предусмотренного дополнительного вознаграждения.

Пример 28. Предприятием-подрядчиком был заключен на два года фиксированный подряд на строительство здания стоимостью 5 000 000 леев (без НДС). Прибыль установлена в размере 20% от общей суммы фактически понесенных затрат. В отчетном периоде подрядчик осуществил затраты в размере 500 000 леев. По данным подрядчика фактический объем выполненных и подтвержденных заказчиком работ составляет 600 000 леев ($500\,000 + 500\,000 \times 0,2$). Следовательно, в отчетном периоде подрядчик признает доход в сумме, подтвержденной и принятой к оплате заказчиком, т.е. равной 600 000 леев.

Пример 29. Предприятием-подрядчиком был заключен на два года подряд на строительство дороги. Согласно подряду, заказчик возмещает подрядчику фактическую стоимость строительства, оцененную в текущих рыночных ценах, и выплачивает ему дополнительное вознаграждение в размере 3% от суммы фактических затрат. В отчетном периоде подрядчик осуществил фактические затраты на сумму

300 000 леев и предоставил заказчику для оплаты счет с приложением актов

выполненных работ, в которых отражена сумма фактических затрат отчетного периода и сумма дополнительного вознаграждения в размере 9 000 леев

($300\,000 \times 0,03$). Таким образом, общая сумма, подтвержденная и принятая к оплате заказчиком, составляет 309 000 леев ($300\,000 + 9\,000$).

В данном случае подрядчик в отчетном периоде признает доход в сумме 309 000 леев, а расходы - в размере фактических понесенных затрат, т.е. 300 000 леев.

Определение подрядного дохода по степени завершенности физического объема работ, предусмотренного подрядом

43. Использование данного метода предусматривает расчет подрядного дохода путем умножения процента завершенности физического объема подрядных работ на стоимость подряда или его отдельных конструктивных элементов. Такой метод применяется как для фиксированных, так и для бонусных подрядов.

44. При фиксированных подрядах, как правило, существуют точные расчеты стоимости контракта или его отдельных конструктивных элементов, например стоимости одного объекта, одного этажа жилого дома или каркаса производственного здания. При этом подрядный доход может быть определен с учетом процента завершенности физического объема отдельных строительных работ или конструктивных элементов одного подряда. В данном случае подрядный доход определяется умножением процента завершенности физического объема каждого конструктивного элемента подряда (отдельных строительных работ) на его (их) стоимость. Общая величина подрядного дохода, признанная в отчетном периоде, складывается из сумм доходов, рассчитанных по каждому конструктивному элементу подряда.

Пример 30. Предприятием-подрядчиком был заключен на два года фиксированный подряд на строительство

10-этажного жилого дома общей стоимостью 7 400 000 леев. Согласно подряду стоимость каждого этажа

(с 1-го по 10-й) составляет 700 000 леев, цокольного этажа - 250 000 леев, а крыши - 150 000 леев. На отчетную дату процент завершенности физической части работ с 1-го по 5-й этаж составляет 80%, 6-го этажа - 50%, а цокольного - 100%.

В данном случае общая сумма дохода на отчетную дату состоит из дохода:

- а) по цокольному этажу - 250 000 леев ($250\,000 \times 1$),
- б) с 1-го по 5-й этаж - 2 800 000 леев [$(700\,000 \times 5) \times 0,8$],
- с) по 6-му этажу - 350 000 леев ($700\,000 \times 0,5$),

Итого - 3 400 000 леев.

Таким образом, подрядчик признает доходы и расходы по подряду в сумме понесенных затрат, т.е. в размере 3 400 000 леев.

Подрядный доход может быть определен с учетом процента завершенности физического объема работ по объекту в целом. В данном случае сумма подрядного дохода за отчетный период определяется путем умножения процента завершенности физического объема работ по объекту в целом на его стоимость.

Пример 31. Основываясь на данных примера 30, предположим, что средний процент завершенности физического объема работ по всему зданию составляет 81,3%. В таком случае подрядчик признает доходы и расходы по подряду в сумме понесенных затрат, которая составляет - 6 016 200 леев ($7\,400\,000 \times 0,813$).

45. При бонусных подрядах подрядный доход определяется исходя из суммы фактических затрат, процента завершенности физического объема работ и суммы предусмотренного дополнительного вознаграждения.

Пример 32. Предприятием-подрядчиком был заключен на два года подряд на строительство 10-этажного жилого дома. Согласно подряду, сумма сметных затрат составляет 8 000 000 леев, а дополнительное вознаграждение - 20% от суммы фактических затрат, возмещаемых заказчиком. Стоимость каждого этажа, включая цокольный, равна

700 000 леев, а крыши - 300 000 леев.

На отчетную дату степень завершенности физического объема работ составила по

цокольному этажу - 100%, с

1-го по 5-й этаж - 100%, по 6-му этажу - 50%.

Таким образом на отчетную дату признанные затраты составляют

а) по цокольному

этажу - 700 000 леев ($700\,000 \times 100 : 100$),

б) по жилым этажам:

- с 1-го по 5-й - 3 500 000 леев $[(700\,000 \times 5) \times 100 : 100]$,

- по 6-му - 350 000 леев $[(700\,000 \times 1) \times 50 : 100]$.

В данном случае подрядчик признает расходы в сумме фактически понесенных затрат - 4 550 000 леев ($700\,000 + 3\,500\,000 + 350\,000$) и подрядный доход в размере 5 460 000 леев $[4\,550\,000 + (4\,550\,000 \times 0,20)]$.

46. Подрядные доходы не признаются на основании промежуточных выплат и авансов, полученных подрядчиком от заказчиков в процессе осуществления подрядных работ (НСБУ 11, параграф 38).

47. Подрядные расходы признаются в сумме подрядных затрат, соответствующих объему выполненных работ, сданных подрядчиком и признанных заказчиком, а оставшаяся часть подрядных затрат отражается как актив в составе незавершенного производства по подряду (НСБУ 11, параграф 40).

Пример 33. Основываясь на данных примера 32, предположим, что подряд предусматривает принятие к оплате заказчиком только стоимости завершенных на отчетную дату конструктивных элементов. В конце отчетного периода полностью было завершено строительство цокольного этажа и 5 жилых этажей, а по 6-му этажу степень завершенности физического объема работ составила 50%.

В данном случае подрядчик признает расходы в сумме фактически понесенных затрат по завершенным строительством этажам, которая составляет 4 200 000 леев ($3\,500\,000 + 700\,000$). Доход признается подрядчиком в размере 5 040 000 леев ($4\,200\,000 + 4\,200\,000 \times 0,20$). Затраты, понесенные подрядчиком в отчетном году, но относящиеся к незавершенному строительству 6-го этажа здания, в сумме 350 000 леев ($4\,550\,000 - 4\,200\,000$) признаются как незавершенное производство по подряду, которое отражается в составе текущих активов.

48. Если результат выполнения подряда не может быть достоверно определен, подрядный доход признается только в размере произведенных подрядных затрат при условии наличия обоснованной уверенности в том, что они будут возмещены заказчиком (НСБУ 11, параграф 43).

Пример 34. В ноябре 2000 года предприятием-подрядчиком был заключен на пять месяцев фиксированный подряд на строительство бензозаправки стоимостью 900 000 леев (без НДС). Согласно подряду сметные затраты составляют

800 000 леев. В IV квартале подрядчик осуществил подрядные затраты в сумме 160 000 леев. При заключении подряда заказчик перечислил подрядчику авансовые платежи в размере 160 000 леев. В конце года подрядчику стало известно, что по решению суда заказчик объявлен банкротом и в связи с этим прекратил работы по данному подряду, предъявив в суд иск на возмещение понесенных затрат.

В данном случае подрядчик признает доход в сумме фактически понесенных и возмещенных заказчиком затрат - 160 000 леев.

49. Если результат выполнения подряда не может быть достоверно определен и у подрядчика отсутствует обоснованная уверенность в том, что понесенные подрядные затраты будут возмещены заказчиком, подрядный доход не признается, а понесенные подрядные затраты отражаются как актив в составе незавершенных работ по подряду до выполнения всех необходимых процедур, предусмотренных действующим законодательством (НСБУ 11, параграф 44).

Затратами, возмещение которых не представляется возможным и которые должны быть признаны как расходы периода, являются затраты по подрядам:

а) имеющим не полную исковую силу, т.е. сомнительную законность;

б) завершение которых зависит от законодательных актов или результатов незаконченного гражданского судебного процесса;

с) относящимся к собственности, подлежащей конфискации или экспроприированию;
d) которые подрядчик не способен завершить или по которым он не может выполнить иные обязательства.

Пример 35. В октябре 2000 года предприятием-подрядчиком был заключен на два года фиксированный подряд на строительство жилого дома стоимостью 4 200 000 леев (без НДС). Согласно подряду сметные затраты составляют 3 100 000 леев. В IV квартале подрядчик осуществил подрядные затраты в сумме 300 000 леев. Подрядчику стало известно, что по решению суда заказчик объявлен банкротом и в связи с этим прекратил работы по данному подряду, предъявив в суд иск на возмещение понесенных затрат.

В данном случае подрядчик не признает подрядный доход, а фактически понесенные затраты в размере 300 000 леев отражает как актив в составе незавершенных работ по подряду до выполнения всех процедур, предусмотренных действующим законодательством.

50. Если незавершенный объект переходит в собственность подрядчика по согласованию с заказчиком или по решению суда, подрядчик может его продать, обменять или безвозмездно передать третьим лицам. Подобного рода операции рассматриваются как продажа активов, а доходы и расходы по ним измеряются и признаются в соответствии с НСБУ 18 "Доход" и НСБУ 3 "Состав затрат и расходов предприятия". Если подрядчиком исчерпаны все возможности возмещения понесенных подрядных затрат, то эти затраты признаются как расходы периода (НСБУ 11, параграф 45).

Пример 36. Основываясь на данных примера 35, предположим, что в связи с неплатежеспособностью заказчика незавершенный объект стоимостью 300 000 леев по решению суда переходит в собственность подрядчика.

Подрядчик продал указанный объект за 400 000 леев (без НДС). В данном случае подрядчик признает доход от его продажи в сумме 400 000 леев и расходы в размере 300 000 леев.

Если бы подрядчику не удалось продать, обменять или достроить незавершенный объект, то понесенные им затраты были бы признаны как расходы периода.

51. При наличии неопределенности в отношении получения суммы, признанной и включенной в доход по подряду, неполученная сумма или сумма, возмещение которой становится невозможным, признается как расходы, а не как корректировка дохода по подряду, поскольку эти события относятся к разным отчетным периодам. При возникновении сомнительной дебиторской задолженности заказчика в зависимости от выбранного метода подрядчик относит соответствующую сумму на увеличение расходов периода или списывает ее за счет резерва, ранее созданного на эти цели.

Пример 37. В марте 2000 года предприятием-подрядчиком был предъявлен заказчику для оплаты счет с приложением актов выполненных работ на общую сумму 309 000 леев, из которых фактические затраты отчетного периода составляют 300 000 леев, а сумма оговоренного в контракте дополнительного вознаграждения (3% от суммы затрат) - 9 000 леев ($30\,000 \times 0,03$).

В июне этого же года заказчик был признан судом банкротом, в связи с чем он не был в состоянии возместить подрядчику понесенные затраты.

В данном случае в марте 2000 года подрядчик признает доход в сумме 309 000 леев и отражает его в Отчете о финансовых результатах за I квартал этого же года. По истечении срока исковой давности, предусмотренного действующим законодательством, дебиторская задолженность заказчика списывается на расходы подрядчика или возмещается за счет созданных на эти цели резервов.

Раскрытие информации

52. В финансовых отчетах и приложениях к ним подрядные организации раскрывают информацию о подрядных доходах, затрат и расходах в соответствии с параграфами 49, 50 и 51 НСБУ 11 "Строительные подряды".

Дата вступления комментариев в силу

53. Настоящие комментарии вступают в силу со дня опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.