

СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ДОГОВОРИ ЗА СТРОИТЕЛСТВО – ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧНИ И ПРАКТИКО-ПРИЛОЖНИ АСПЕКТИ

Росица Иванова

ACCOUNTING FOR CONSTRUCTION CONTRACTS – THEORETICAL-METHODOLOGICAL AND PRACTICAL-APPLICATION ASPECTS

Rositsa Ivanova

Abstract: Construction is part of the secondary (industrial) sector of the Bulgarian economy, which includes those sectors that create a finished, usable and useful product - these are production and construction. The object of consideration in the article is construction as a production value in which the three production factors are borrowed, namely material resources (primary and semi-processed materials or finished products), durable material assets (construction machinery and other construction equipment) and labor force (personnel employed by the construction company). The availability, use and efficiency of the use of these three factors - the production resources - determines the size and quality of the constructed construction buildings and other construction facilities. The article substantiates the methodology of accounting for the construction of an administrative building for the needs of an investor enterprise that has entered into a contract with a contractor construction enterprise. The goal is to present an appropriate methodology for accounting of the construction of the building during the execution of the contract between the client and the contractor. On the basis of the created accounting information, the financial result of the implementation of the construction contract can be analyzed, as well as the efficiency of income and expenses and other important business indicators. The methodology of the accounting reporting of a construction contract in the contractor is presented through a specific numerical example.

Key words: methodology; accounting; financial result; analysis; efficiency.

Увод

Въпросът за прилагането на Счетоводен стандарт 11 „Договори за строителство“ (СС 11) в практиката на строителните предприятия е актуален на всички фази и етапи от тяхната дейност. Поставената от автора цел е да се предложи подходяща методология за счетоводно отчитане на строителството на сграда по договор за строителство на база „твърда цена“, сключен между строително предприятие (изпълнител) и предприятие-инвеститор (възложител). За постигането на тази цел авторът поставя за решаване следните задачи:

1. теоретично обосноваване на методологията за счетоводното отчитане на договора за строителство като се съблюдават етапите по време на неговото изпълнение, както и обективно съществуващите логически връзки между тях.

2. провеждане на критичен анализ на постановки в СС11, касаещи отчитането на получените от строителните предприятия аванси, признаване на приходите и разходите по договорите, също вярното и честно установяване на финансовите резултати за всеки отчетен период по време на изпълнението на съответния дого-

вор, както и информацията, която те следва да оповестяват във финансовите си отчети.

3. установяване на практико-приложни проблеми при счетоводното отчитане на договори за строителство на база „твърда цена“ и предлагане на решения за тяхното преодоляване.

4. предлагане на решения за подобряване на счетоводната практика при отчитането на договори за строителство.

5. на основата на числов пример е обосновавана практическата приложимост на методологията за счетоводното отчитане на договор за строителство в предприятието-изпълнител.

6. на основата на създадената счетоводна информация за изпълнението на договорите за строителство на база „твърда цена“ са предложени възможности за анализ на финансовия резултат, приходите, разходите, както и на тяхната ефективност.

Необходимо е да отбележа, че поставените в статията цел и задачи за решаване са постигнати на основата на предложения числов пример за илюстриране на методологията за счетоводното отчитане на договор за строителство на база „твърда цена“ в строителното предприятие.

Методически пример за отчитане на договор за строителство на база „твърда цена“ в строителното предприятие

Сключен е договор за строителство на административна сграда за нуждите на предприятието „Анабела“ (възложител) и строителното предприятие „Стройкомплект“ (изпълнител). Сключеният договор между възложителят и изпълнителят е на база „твърда цена”.(1) И двете страни по този договор са регистрирани лица по Закона за данък върху добавената стойност (ДДС).

Условията по сключения договор за строителството на административната сграда са следните:

- срок на изпълнение на договора – 24 месеца (м. януари 2022 г. – м. декември 2023 г.);
- първоначално договорена цена – 3000000 лв.;
- първоначална сума на предвидените разходи за строителството на сградата – 2600000 лв.;
- предварителен аванс по договора – 1500000 лв.
- очаквана печалба – 400000 лв.;
- включена гаранционна сума за отстраняване на дефекти – 8 % от първоначално договорената цена.

За отразяване на извършените стопански операции по време на първата година от изпълнението на договора за строителството на административната сграда, в строителното предприятие „Стройкомплект“ са съставени следните счетоводни статии:

1. За отразяване на получената по разплащателната сметка на строителното предприятие „Стройкомплект“ в банка ДСК сума в размер на 1500000 лв. – предварителен аванс по договора за строителството. Строителното предприятие е издало фактура за предварителния аванс, в която на отделен ред върху стойността на аванса е начислен данък върху добавената стойност (ДДС) в размер на 20% ($1500000 \times 20\% = 300000$ лв.).

Съставена е следната счетоводна статия е:

Дт с/ка Разплащателна сметка в левове	1800000 лв.
Кт с/ка Клиенти по аванси	1500000 лв.
Кт с/ка Разчети за ДДС	300000 лв.
подс/ка Начислен данък за продажбите	300000 лв.

Тази счетоводна статия е съставена в съответствие с изискванията на чл. 25/ал.6 и 7 от Закона за ДДС, съобразно които данъкът става

изискуем на датата, на която възниква данъчното събитие или на датата на получаване на авансовото плащане. Именно на датата на получаването на предварителния аванс по договора за строителството на сградата за строителното предприятие, в качеството му на данъчно задължено лице, възниква задължението да начисли ДДС в издадената от него фактура за получения предварителен аванс.

В стопанската практика се наблюдават редица проблеми, произтичащи и свързани с издаването на фактури за получени авансови плащания по договори за строителство.

Един от тези проблеми възниква в ситуации, при които данъчно задълженото лице по Закона за ДДС (ЗДДС), е издало фактура преди датата на получаването на авансовото плащане по договора за строителството. Съгласно изискванията на чл.63/ал. 4 от ЗДДС данъкът става изискуем на датата на издаване на фактурата. В подобни ситуации данъчно задължените лица, в случая строителните предприятия, са издали съответни фактури преди данъкът да е станал изискуем, т.е. преди да е настъпил момента, в който данъкът е станал изискуем. В случаите, при които преди да е възникнало данъчно събитие по ЗДДС се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането). В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане.

Посоченият по-горе проблем има отношение и връзка с посоченото в чл.113/ал.1 от ЗДДС, съобразно което за данъчно задължените лица възниква задължението да издават фактури след датата на настъпване на данъчното събитие, съответно след получаване на авансово плащане по доставката. Във връзка с прилагането на чл.113/ал.4 от ЗДДС възниква проблем, породен от обстоятелството, че законодателно е посочен само краен срок за издаване на фактура, без да са поставени никакви изисквания или забрани относно началния момент, в който данъчно задължените лица могат и следва да издават фактура за полученото авансово плащане по договора.

Оттук възниква и друг проблем в случаите, при които банковите институции изискват да има издадена фактура за предварителния аванс по строителния договор, за да извършат банковия превод на сумата на аванса по разплащателната сметка на изпълнителят по договора.

В счетоводното и данъчно законодателство

на Република България не се среща нормативен акт, в който да се съдържа забрана или изискване за издаване на предварителни документи по предстояща доставка (в случая авансово плащане по договор за строителство), които биха могли да послужат като основание за извършване на банков превод на предварителен аванс по договор за строителство.

Споделяме становището, че фактурата за получения предварителен аванс по договора за строителство следва да бъде издадена в срока, определен в чл.113/ал.4 от ЗДДС, след настъпване на данъчното събитие, съответно получаването на плащането.

За осчетоводяване на извършените разходи във връзка с подготовката на площадката, върху която ще бъде изградена сградата – обект на сключения договор за строителство. Разходите са в размер на 25000 лв. и са за сметка на строителното предприятие. То е издало фактура на доставчика на услугата по подготовката на площадката, като на отделен ред в нея върху стойностния размер на разходите е начислен 20 % ДДС (25000 лв. x 20 % = 5000 лв.). Съставена е следната счетоводна статия за отразяване на тази фактура:

Дт с/ка Разходи за външни услуги	25000 лв.
Дт с/ка Разчети за ДДС	5000 лв.
подс/ка Начислен данък за покупките	5000 лв.
Кт с/ка Доставчици	30000 лв.

За отразяване плащането към доставчика на услугата по подготовката на площадката. Общата сума по фактурата е преведена от разплащателната сметка на строителното предприятие в банка ДСК. Счетоводната статия е:

Дт с/ка Доставчици	30000 лв.
Кт с/ка Разплащателна сметка в левове	30000 лв.

4. За първата година от изпълнението на договора за строителството на административната сграда са извършени следните разходи: (2)

– вложени са строителни материали на обща стойност 904000 лв. Разходите за материали са оценени съобразно избора от строителното предприятие метод за текуща оценка на материалите при тяхното потребление – методът на средната претеглена стойност. Обстоятелство, което е оповестено в счетоводната политика на строителното предприятие.

– начислени са амортизации на строителните машини, съоръжения и други ДМА, които са участвали в строителството на сградата. Строителното предприятие е избрало и оповестило в своята счетоводна политика, че за текущия отчетен период прилага линеен метод за амортизация на притежаваните от него ДМА. Размерът на амортизационната квота (разходът за амортизация) възлиза на 26000 лв.

– начислени са заплати (възнаграждения) на персонала, нает по трудов договор в строителното предприятие – работници, които участват в строително-монтажните работи на административната сграда, обект на договора за строителство. Разходите за заплати са в размер на 210000 лв.

– начислени са социални и здравни осигуровки върху заплатите на персонала, нает по трудов договор, който участва в строително-монтажните работи по изграждането на сградата. Разходите за осигуровки са за сметка на строителното предприятие, признават се за текущ разход за отчетния период и са в размер на 46000 лв., от които 28000 лв. са за фондовете на държавното обществено осигуряване (ДОО), 12000 лв. за фонд допълнително задължително пенсионно осигуряване (ДЗПО), а 6000 лв. - за здравно осигуряване на персонала.

Разходите за първата година от изпълнението на договора за строителството на административната сграда първоначално са отчетени според тяхната същност, т.е. като разходи по икономически елементи. Съставени са следните счетоводни статии:

4.1. За разходите за материали, вложени в строителството на сградата:

Дт с/ка Разходи за материали	904000 лв.
Кт с/ка Материали	904000 лв.

4.2. За разходите за амортизация на ДМА, участващи в строителството на сградата:

Дт с/ка Разходи за амортизация	26000 лв.
Кт с/ка Амортизация на ДМА	26000 лв.

4.3. За разходите за заплати на работниците и служителите, извършващи строително - монтажните дейности:

Дт с/ка Разходи за заплати	210000 лв.
Кт с/ка Персонал	210000 лв.

4.4. За разходите за осигуровки (социални и здравни) за сметка на строителното предприятие:

Дт с/ка Разходи за осигуровки	46000 лв.
Кт с/ка Разчети за ДОО	28000 лв.
Кт с/ка Разчети за фонд ДЗПО	12000 лв.
Кт с/ка Разчети за здравно осигуряване	6000 лв.

5. Така отчетените разходи по икономически елементи се трансформират по функционално предназначение (по повод на дейността, за която са извършени) и се отнасят по дебита на с/ка Разходи за основна дейност, като по този начин сметките за отчитане на разходите по икономически елементи се приключват и остават без крайно салдо. В строителните предприятия може да се използва с/ка Разходи за строителна (основна) дейност, която по същество е тяхната основна дейност – извършване на строителни услуги. Чрез тази трансформация на разходите по дебита на калкулационната сметка Разходи за строителна (основна) дейност се формира себестойността на строителната услуга по изграждането на строителния обект (административна сграда) за първата година от срока на договора за строителството.

За трансформирането на разходите от разходи по икономически елементи в разходи за строителна (основна) дейност се съставя следната счетоводна статия:

Дт с/ка Разходи за строителна (основна) дейност	1211000 лв.
Кт с/ка Разходи за материали	904000 лв.
Кт с/ка Разходи за външни услуги	25000 лв.
Кт с/ка Разходи за амортизация	26000 лв.
Кт с/ка Разходи за заплати	210000 лв.
Кт с/ка Разходи за осигуровки	46000 лв.

6. Със себестойността на строителната услуга за първата година от срока на договора е приключена сметка Разходи за строителна (основна) дейност. Тази себестойност е калкулирана по дебита на сметката и се отнася в намаление на приходите от продажби на строителни услуги в съответствие с етапа на изпълнение на договора за строителство (за първата година от срока на договора). За целта се съставя следната счетоводна статия:

Дт с/ка Приходи от продажби на строителни услуги	1211000 лв.
Кт с/ка Разходи за строителна (основна) дейност	1211000 лв.

7. В строителното предприятие, за първата година от срока на договора, са отчетени други разходи, които могат да бъдат конкретно начислени на клиента съгласно условията по договора. Става дума за част от общите административни разходи, съгласно т. 5.1.в) на СС11, за които в условията на договора е предвидено заплащане. Сумата на тези разходи, записани в договора за строителството на административната сграда и за които е предвидено заплащане, е в размер 89000 лв., Същите разходи първо са отчетени като разходи по икономически елементи, а след това са трансформирани като разходи по функционално предназначение по дебита на сметка Административни разходи.

Следва да се отбележи, че съгласно т.5.2. на СС11, разходите които не могат да бъдат отнесени към договорна дейност или към даден (конкретен) договор за строителство са: общите административни разходи, плащането на които не е предвидено в договора; разходите, свързани с продажбите; разходите за изследователска или развойна дейност, плащането на които не е предвидено в договора; амортизацията на машини, съоръжения и оборудване, които не са били използвани по договора, и др.

8. Приключена е сметка Административни разходи за първата година от срока на договора, като другите разходи (част от административните разходи) са отнесени в намаление на приходите от продажби на строителни услуги в съответствие с етапа на изпълнение на договора за строителство (за първата година от срока на договора). За това е съставена следната счетоводна статия:

Дт с/ка Приходи от продажби на строителни услуги	89000 лв.
Кт с/ка Административни разходи	89000 лв.

9. По този начин по дебита на с/ка Приходи от продажби на строителни услуги се формира строителната стойност (според нас пълната себестойност или пълната строителна стойност) на строителния обект. Строителната стойност на административната сграда за първата година от срока на договора за нейното строителство възлиза на 1300000 лв. (1211000 лв. + 89000 лв.) – вж. записванията по т.6 и т.8.

10. Така отчетените разходи за строителството на сградата, направени към края на първата година от срока на договора за строителството,

се съпоставят с първоначално предвидените разходи по договора, т.е.: (3)

$$\frac{1\,300\,000 \text{ лв.}}{2\,600\,000 \text{ лв.}} \times 100 = 50\%$$

Разходите по договора за строителството се признават като разход в Отчета за приходите и разходите на строителното предприятие през отчетните периоди, когато е извършена работата, за която те се отнасят. (СС11, т.6.4.б) По този начин признаването на приходите и разходите се извършва чрез отнасянето им към етап на завършване на договора, т.е. по метода „дял на завършеното строителство“ (СС11, т.6.4). Прилагането на този метод означава, че на приходите по договора съответстват разходите по договора, направени на етапа на завършването. Следователно по счетоводен път се отразяват приходи, разходи и печалба, които могат да се отнесат към частта от завършената работа по договора за строителство.

11. Именно в съответствие с етапа на изпълнение на договора за строителство (за първата година от срока на договора) следва да бъдат признати и осчетоводени приходите от продажби на строителни услуги. Те се признават пропорционално на извършените разходи по договора за същия период, т.е. 50 % от договорената цена (3 000 000 лв.), или

$$3\,000\,000 \text{ лв.} \times 50\% = 1\,500\,000 \text{ лв.}$$

Размерът на признатите приходи от продажби на строителни услуги за първата година от срока на договора (към края на годината) е 1 500 000 лв. и той се признава за сметка на получения предварителен аванс по договора (вж. т.1). За целта е съставена следната счетоводна статия:

Дт с/ка Клиенти по аванси	1500000 лв.
Кт с/ка Приходи от продажби на строителни услуги	1500000 лв.

По този начин (от кредитния оборот по сметка Приходи от продажби на строителни услуги) приходите по договора за строителство се признават като приход в Отчета за приходите и разходите на строителното предприятие през отчетните периоди (в случая за първата година от срока на договора за строителство), когато е извършена работата, за която те се отнасят. (СС11, т.6.4.а) Споделяме мнението, че при прилагането на метода „дял на завършеното строителство“ „приходите по конкретен договор за

строителство се начисляват като приход през отчетните периоди, когато е била извършена съответната работата по договора, а не когато (приходите – бел. Р.И.) са били получени като парични средства. Получените суми преди извършването на работата по даден етап от договора се отчитат като аванс.“ (Христов, 2023 г., с.10).

Когато финансовият резултат по договор за строителство може да бъде надеждно предвиден и изчислен в стойностно изражение, то приходите и разходите, свързани с договора, следва да бъдат признати за текущи приходи и разходи чрез съпоставяне на етапа на изпълнение на договорната дейност спрямо датата на съставяне на финансовия отчет.

Финансовият резултат по договор за строителство на база „твърда цена“ може да бъде надеждно определен, при положение, че са изпълнени всички посочени по-долу условия: (СС11, т.6.2):

- приходите по договора могат да бъдат надеждно изчислени;
- има вероятност предприятието да получи икономическите изгоди, свързани с договора;
- разходите по договора и етапът на изпълнението му могат да бъдат надеждно определени към датата на финансовия отчет;
- разходите, отнасящи се към договора, могат да бъдат ясно определени и надеждно изчислени, така че фактически извършените разходи по договора да могат да бъдат сравнени с предвидените разходи по договора;

Счетоводното отчитане на разходите и приходите по договора за строителство следва да е съобразено с принципите на счетоводството. Става дума за принципите на действащо предприятие и начисляване, както и на съпоставимост между приходите и разходите. Спазвайки принципите на счетоводството, регламентирани в чл.26/ал.1 на Закона за счетоводството, се постига вярно и често представяне на финансовия резултат за всяка година от срока на изпълнението на договора за строителството.

12. Финансовият резултат по договора за строителството на административната сграда за първата година от неговия срок (2022 г.) се формира по финансово-резултатната счетоводна с/ка Приходи от продажби на строителни услуги, както следва:

- дебитен оборот по сметката (разходи – 1300000 лв. по т.9);
- кредитен оборот по сметката (приходи – 1500000 лв. по т.11);

– печалба по договора за строителството на сградата за 2022 г. - 200000 лв. (1500000 лв. - 1300000 лв.).

С/ка Приходи от продажби на строителни услуги се приключва в кореспонденция със с/ка Печалби и загуби за текущата година и остава без крайно салдо.

В случая с размера на печалбата за първата година от срока на договора за строителството е съставена следната счетоводна статия:

Дт с/ка Приходи от продажби на строителни услуги 200000 лв.

Кт с/ка Печалби и загуби за текущата година 200000 лв.

В таблица 1 са обобщени разходите за строителството на сградата за двете години от срока на договора, както и тяхното изменение в абсолютно и относително изражение за втората спрямо първата година.

Таблица 1.

Разходи по договора за строителство

Фактически извършени разходи по договора за строителство	Първа година, лв.	Втора година, лв.	Изменение, лв.	Темп на изменение, %
I. Разходи, включени в себестойността на сградата, в т.ч.:	1211000	1205000	-6 000	-0,50
1. Подготовка на строителната площадка (външни услуги)	25000	-	-25000	0,00
2. Разходи за материали	904000	925800	+21800	+2,41
3. Разходи за амортизация	26000	18000	-8 000	-30,77
4. Разходи за заплати	210000	215000	+5000	+2,38
5. Разходи за осигуровки	46000	46200	+200	+0,43
II. Други разходи	89000	95000	+6000	+6,74
III. Пълна себестойност (строителна стойност) на сградата	1300000	1300000	-	-

През 2023 г. разходите по договора за строителството на сградата се отчитат първо според тяхната същност, т.е. като разходи по икономически елементи по начин, аналогичен на този за първата година от срока на договора за строителството (вж. т.4), след което те се трансформират по функционално предназначение, т.е. като разходи за основната дейност на строителното предприятие. Счетоводната статия за това е:

Дт с/ка Разходи за строителна (основна) дейност 1205000 лв.

Кт с/ка Разходи за материали 25800 лв.

Кт с/ка Разходи за амортизация 18000 лв.

Кт с/ка Разходи за заплати 215000 лв.

Кт с/ка Разходи за осигуровки 46200 лв.

За изписване на строителните услуги по себестойност и отнасянето им в намаление на приходите от продажби на строителни услуги за втората година от срока на договора за строителството е съставена следната счетоводна статия:

Дт с/ка Приходи от продажби на строителни услуги 1205000 лв.

Кт с/ка Разходи за строителна (основна) дейност 1205000 лв.

Приключени са другите разходи за втората година от договора, като първоначално те са ос-

четоводени като разходи по икономически елементи, след което са трансформирани по функционално предназначение по дебита на сметка Административни разходи, за което е съставена счетоводната статия:

Дт с/ка Приходи от продажби на строителни услуги 95000 лв.

Кт с/ка Административни разходи 95000 лв.

В края на 2023 г. строителството на административната сграда е завършено. Строителното предприятие е издало фактура на стойност 1500000 лв., като на отделен ред върху тази стойност във фактурата е начислен 20% ДДС (1500000 x 20% = 300000 лв.) Съставена е следната счетоводната статия:

Дт с/ка Клиенти 1800000 лв.

Кт с/ка Приходи от продажби на строителни услуги 1500000 лв.

Кт с/ка Разчети за ДДС 300000 лв.

подс/ка Начислен данък за продажбите 300000 лв.

Сумата от клиента, предприятието-възложител „Анабела“, е постъпила по разплащателната сметка на строителното предприятие. Съставената счетоводна статия за отразяване на тази стопанска операция е:

Дт с/ка Разплащателна сметка	в левове
	1800000 лв.
Кт с/ка Клиенти	1800000 лв.

Изчислен е финансовия резултат за втората година от срока на договора за строителство:

– по дебита на с/ка Приходи от продажби на строителни услуги (разходи) – 1300000 лв. (1205000 лв. + 95000 лв.);

– по кредита на с/ка Приходи от продажби на строителни услуги (приходи) – 1500000 лв.;

– печалба за втората година от срока на договора – 200000 лв. (1500000 лв. – 1300000 лв.).

За приключване на с/ка Приходи от продажби на строителни услуги и отнасяне на печалбата във финансовия резултат по договора за втората година по с/ка Печалби и загуби за текущата година счетоводната статия е:

Дт с/ка Приходи от продажби на строителни услуги 200000 лв.

Кт с/ка Печалби и загуби за текущата година 200000 лв.

Начислени са определените суми за гаранционно поддържане на сградата за период от 12 месеца (3000000 лв. $\times$ 8% = 240000 лв.). Съставена е следната счетоводна статия:

Дт с/ка Разходи за провизии 240000 лв.
Кт с/ка Провизии 240000 лв.

Тази счетоводна статия е съставена на основата на т.9.5. на СС11 Договори за строителство. В случаите, при които за извършената по договора за строителството на строителния обект работа са договорени и включени суми за отстраняване на производствени дефекти (чрез ремонт или подмяна) очакваните разходи се признават като провизии по реда на СС 37 „Провизии, условни задължения и условни пасиви“.

В таблица 2 са представени финансовите показатели по договора за строителството на административната сграда.

Таблица 2.

Договор за строителство

Финансови показатели	Стойност
1. Приходи, лв.	3 000 000
2. Разходи, лв.	2 600 000
3. Печалба, лв. (п. 1 – п. 2)	400 000
4. Рентабилност на база приходи, % (п.3 $\times$ 100) : п.1	13,33
5. Рентабилност на база разходи, % (п.3 $\times$ 100) : п.2	15,38

С предложената методология за счетоводно отчитане на разходите, приходите и финансовите резултати по договори за строителство на база „твърда цена“ в строителните предприятия се цели да се подобри представянето на информацията в техните финансови отчети. В приложението към годишния финансов отчет строителните предприятия следва да оповестяват определена информация в съответствие с изискванията на т.10 на СС11. Става дума за следната информация:

– сумата на приходите по договора, които са признати през текущия отчетен период;

– начините, използвани за определяне на приходите по договора, признати през текущия отчетен период;

– начините, използвани за определяне на етапа на завършеност на договорите, които са в процес на изпълнение.

В СС11 е посочено, че за договорите за строителство, които са в процес на изпълнение към датата на приключването на баланса (според нас – датата на финансовия отчет) строителното предприятие трябва да представи поотделно за всеки договор следната информация:

– сумата на направените разходи и признатите печалби (минус признатите загуби) до момента;

– сумата на получените аванси;

– сумата на удръжките по договорите;

– вземанията от клиентите за работата по всеки договор;

– начислената провизия.

Споделяме мнението, че основната задача, която стои пред мениджмънта на строителните предприятия е „вярното и честно представяне на информацията във финансовите (им – доб. Р.И.) отчети. ... Осъществяването на дейността на строителните предприятия в съвременните условия на (действие на различни кризи – доб. Р.И.), на силна конкурентна среда, на ... глобализация (във всички сфери на стопанския живот – доб. Р.И.) и на непрекъснат стремеж за постигане на висока доходност са основните фактори, които налагат разработването на нови ... методика и методология за съставяне на финансовите им отчети с цел подобряване на тяхното качество. (Начкова, 2023, с.98-99).

Информацията, оповестена във финансовите отчети на строителните предприятия е „необходима както на потребителите на финансовите отчети на предприятията, така и (на – доб. Р.И.)

техните ръководства, за да планират, обмислят, инициират и предприемат адекватни мерки за адаптиране на бизнеса на предприятията към новите условия на осъществяване на дейността им...“ (Начкова, 2022, 169-170)

Считаме, че от гледна точка на информационното осигуряване на анализа на финансовото състояние и финансовата стабилност на строителните предприятия „законовите изисквания за оповестяванията (в техните финансови отчети – доб. Р.И.) са те (финансовите отчети – доб. Р.И.) да бъдат адекватни и логически обвързани с настъпилите промени във финансовото им състояние и в техните финансови резултати, в паричните им потоци и в елементите на собствения им капитал, в стойностите на основните финансови показатели за тяхната специфична дейност. Финансовите отчети трябва да предоставят надеждна информация за възможностите за подобряване на платежоспособността и ликвидността на строителните предприятия, за повишаване на тяхната конкурентоспособност и рентабилност, за идентифициране и оповестяване на евентуалните рискове и оценка на потенциалния им ефект върху специфичната им дейност.“ (Начкова, 2023, с.98-99).

Заклучение

Предложената методология за счетоводното отчитане на договори за строителство на сгради и други строителни обекти на база „твърда цена“ осигурява създаването на счетоводна информация за разходите и приходите по договорите в съответствие с етапите при тяхното изпълнение. На тази основа се получава информация за вярното и честно формиране и представяне на финансовите резултати за съответните отчетни периоди по време на изпълнението на договорите за строителство. Създадената резултатна аналитична информация се използва за системен, всеобхватен и задълбочен анализ както на разходите, приходите и финансовите резултати по отделните договори за строителство, така и на финансовите резултати, финансовото състояние и финансовата стабилност на строителните предприятия.

Бележки

¹ Договорът на база „твърда цена“ е договор за строителство, при който изпълнителят се съгласява на твърда договорна цена или на твърда единична цена на готовия строителен продукт.

Този договор може да съдържа клауза за предоговарянето на цената в случаите, когато се очаква увеличаване на разходите.

² Съгласно т.5.1.а) на СС11 Договори за строителство, разходите по договора включват: разходи, които са свързани пряко с конкретния договор: разходи за труд на обекта, вкл. обектов надзор; разходи за материали, използвани при строителството; амортизация на машините, оборудването и съоръженията, използвани по договора; разходите за придвижването на машините, оборудването, съоръженията и материалите до и от площадката на изпълнение на договора; разходи за наемане на машини, оборудване и съоръжения; разходи за проектиране и техническа помощ, които пряко са свързани с договора; приблизителни разходи за работи по извършването на корекции и работи по гаранционната поддръжка, вкл. очакваните гаранционни разходи; искове от трети страни. По силата на т.5.1.б) на СС11 в състава на разходите по договора за строителство се включват разходи, които се отнасят към договорната дейност изобщо и могат да бъдат отнесени към конкретен договор: застраховки, разходи за проектиране и техническа помощ, които не са пряко свързани с конкретен договор; общи разходи по строителството. Следва да се отбележи, че разходите по сключването на договора за строителство, които са за сметка на изпълнителя (строителното предприятие), се включват като част от разходите по договора, при положение, че те са извършени преди датата на договора за строителство (СС1, т.5.3.)

³ Съгласно т.6.8 от СС 11 етапът на изпълнение на даден договор се определя по метод, който следва да осигурява надеждно измерване на извършената работа. Един от тези методи е чрез съотношението на частта от разходите по договора, направени за извършената до момента работа към общия размер на планираните разходи по договора.

Литература

Закон за ДДС, ДВ бр. 63/4.08.2006 г., в сила от 01.01.2007 г., посл. изм. ДВ. бр.108/30.12.2023 г.

(Zakon za DDS, DV br. 63/4.08.2006 g., v sila ot 01.01.2007 g., posl. izm. DV. br.108/30.12.2023 g.)

Закон за счетоводството, обн. ДВ. бр. 95/8.12.2015 г., в сила от 01.01.2016 г., посл. изм. и доп. ДВ. бр.105/19.12.2023 г.

(Zakon za schetovodstvoto, obn. DV. br. 95/8.12.2015 g., v sila ot 01.01.2016 g., posl. izm. i

dop. DV. br.105/19 Dekemvri 2023g.)

КРМСФО. Разяснение 15 Споразумения за строителство на недвижим имот, отменено.

(KRMSFO. Razyasnenie 15 Sporazumeniya za stroitelstvo na nedvizhim imot, otmeneno.

Счетоводен стандарт 11 „Договори за строителство“, обн., ДВ, бр. 30/7.04.2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 3/12.01.2016 г.

(Schetovoden standart 11 „Dogovori za stroitelstvo“, obn., DV, br. 30/7.04.2005 g., posl. izm. i dop., DV, br. 3/12.01.2016 g.)

Начкова, М. (2022) „Специфични особености при счетоводното отчитане на придобиването на дълготрайни материални активи чрез строеж“, *Недвижими имоти & бизнес*, том VI (3).

(Nachkova, M. (2022) „Spetsifichni osobenosti pri schetovodnoto otchitane na pridobivaneto na dalgotrayni materialni aktivi chrez stroezh“, *Nedvizhimi imoti & biznes*, tom VI (3))

Начкова, М. (2023) „Съставяне на финансовите отчети на строителните предприятия в условия на дигитализация“, *Недвижими имоти & бизнес*, том VII (2).

(Nachkova, M. (2023) „Sastavyane na finansovite otcheti na stroitelnite predpriyatiya v usloviya na digitalizatsiya“, *Nedvizhimi imoti & biznes*, tom VII (2)).

Христов, В. (2020) Счетоводен стандарт 11 – Договори за строителство или Счетоводен стандарт 18 – Приходи – една не чак толкова труда за решаване дилема, *ел. списание на ИДЕС*, бр. 4, <https://www.ides.bg/media/1801/04-2020-vladimir-hristov.pdf>

(Hristov, V. (2020) Schetovoden standart 11 – Dogovori za stroitelstvo ili Schetovoden standart 18 – Prihodi – edna ne chak tolkova truda za reshivane dilema, *el. spisanie na IDES*, br. 4, <https://www.ides.bg/media/1801/04-2020-vladimir-hristov.pdf>

Христов, В. (2023) Приложни аспекти на счетоводен стандарт 11 – договори за строителство, *ел. списание на ИДЕС*, бр.1, <https://www.ides.bg/media/2061/01-2023-vladimir-hristov.pdf>

(Hristov, V. (2023) Prilozhni aspekti na schetovoden standart 11 – dogovori za stroitelstvo, *el. spisanie na IDES*, br.1, <https://www.ides.bg/media/2061/01-2023-vladimir-hristov.pdf>)

Assoc. Prof. Rositsa Ivanova PhD
University of National and World Economy, Accounting and Analysis Department
1700 Sofia, Student Town, UNWE, cab. 1054
E-mail: RIvanova@unwe.bg