

## **IPSAS 11: Συμβάσεις κατασκευής έργων**

*Η παρούσα περιγραφή αποτελεί σύντομη περίληψη και απόδοση του προτύπου από τους συγγραφείς του βιβλίου «Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές» για εκπαιδευτικούς σκοπούς και σε καμία περίπτωση δεν ενέχει τη θέση επίσημης μετάφρασης του προτύπου.*

*Αθήνα, Σεπτέμβριος 2020*

## IPSAS 11: Συμβάσεις κατασκευής έργων

Το IPSAS 11 καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και του κόστους που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων. Το Πρότυπο καθορίζει τα κριτήρια που πρέπει να ισχύουν για να κατηγοριοποιηθεί μία σύμβαση ως σύμβαση κατασκευής, παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τους τύπους των συμβάσεων κατασκευής που μπορεί να υπάρχουν στο δημόσιο, και καθορίζει τη βάση αναγνώρισης και παρουσίασης των εξόδων και, αν είναι σχετικά, των εσόδων από τις συμβάσεις κατασκευής έργων. Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής έργων, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Το IPSAS 10 βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργου».

### Βασικοί Ορισμοί

**Σύμβαση κατασκευής** είναι μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλεξαρτώμενα σε ότι αφορά τον σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους. Οι συμβάσεις αυτές διακρίνονται σε **συμβάσεις σταθερής τιμής** και **συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής**. Μια σύμβαση σταθερής τιμής είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου, κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε μια συμβατική τιμή ή μια σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, που σε μερικές περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους. Μια σύμβαση προστιθέμενης αμοιβής είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο ή άλλως καθορισμένο κόστος πλέον ενός ποσοστού πάνω στο κόστος αυτό ή μιας σταθερής αμοιβής.

### Εφαρμογή

Οι απαιτήσεις του IPSAS 11 συνήθως εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε σύμβαση κατασκευής έργου. Όμως, σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι αναγκαίο να εφαρμοστεί το Πρότυπο για κάθε έναν από τους επιμέρους τομείς μιας απλής σύμβασης ή συνολικά για μια ομάδα συμβάσεων, ούτως ώστε να παρουσιάζεται η ουσία μιας σύμβασης ή μιας ομάδας συμβάσεων.

Όταν μια σύμβαση καλύπτει ένα πλήθος περιουσιακών στοιχείων, η κατασκευή του κάθε περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής, εφόσον:

- (α) έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προσφορές για κάθε περιουσιακό στοιχείο,
- (β) κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε ιδιαίτερη διαπραγμάτευση και ο κατασκευαστής και ο πελάτης είναι σε θέση να αποδεχθούν ή να απορρίψουν το τμήμα της σύμβασης που σχετίζεται με κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο, και
- (γ) το κόστος και τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορεί να εξατομικευθούν.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια ομάδα συμβάσεων, είτε με ένα μόνο πελάτη, είτε με περισσότερους, πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία ενιαία σύμβαση κατασκευής, εφόσον:

- (α) η ομάδα των συμβάσεων έχει συναφθεί ως ένα ενιαίο σύνολο,
- (β) οι συμβάσεις είναι τόσο στενά αλληλοσυνδεμένες, που αποτελούν στην πραγματικότητα μέρος ενός ενιαίου έργου με ένα συνολικό περιθώριο κέρδους, και
- (γ) οι συμβάσεις εκτελούνται συγχρόνως ή με μια συνεχή αλληλουχία.

Μια σύμβαση κατασκευής μπορεί να προβλέπει την κατασκευή ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με τη διακριτική ευχέρεια του πελάτη ή μπορεί να τροποποιηθεί για να συμπεριλάβει την κατασκευή ενός πρόσθετου στοιχείου. Η κατασκευή του πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής, εφόσον:

- (α) το περιουσιακό στοιχείο διαφέρει ουσιαστικά σε σχεδιασμό, τεχνολογία ή λειτουργία από το περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία που καλύπτονται από την αρχική σύμβαση, ή
- (β) η τιμή του περιουσιακού στοιχείου διαπραγματεύεται ανεξάρτητα από την αρχική συμβατική τιμή.

#### **Συμβατικό έσοδο και συμβατικό κόστος**

Το συμβατικό έσοδο πρέπει να περιλαμβάνει (α) το αρχικό ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε στη σύμβαση, και (β) τις τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο, τις αξιώσεις αποζημιώσεων και τα κίνητρα (ι) στο βαθμό που αναμένεται ότι θα καταλήξουν σε έσοδο, και (ιι) μπορεί να υπολογιστούν αξιόπιστα. Το έσοδο της σύμβασης μετριέται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος.

Το συμβατικό κόστος πρέπει να περιλαμβάνει (α) κόστος που αφορά άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση, (β) κόστος που είναι επιρριπτό στις συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορεί να επιμεριστεί στη σύμβαση κατασκευής, και (γ) όσα άλλα κόστη επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους σύμβασης κατασκευής.

Κόστη που δεν μπορούν να επιρριφθούν στις συμβατικές δραστηριότητες ή δεν μπορούν να επιβαρύνουν μια σύμβαση, αποκλείονται από το κόστος της σύμβασης κατασκευής. Σε αυτά τα κόστη περιλαμβάνονται:

- (α) γενικά διοικητικά κόστη για τα οποία δεν καθορίζεται στη σύμβαση ότι θα καλυφθούν από τον πελάτη,
- (β) κόστος πώλησης,
- (γ) κόστη ερευνών και ανάπτυξης για τα οποία δεν καθορίζεται στη σύμβαση η ανάκτησή τους, και
- (δ) απόσβεση μηχανημάτων και εξοπλισμού σε αδράνεια, που δεν χρησιμοποιούνται για συγκεκριμένη σύμβαση.

### Καταχώρηση εσόδων και εξόδων

Όταν η έκβαση μιας σύμβασης κατασκευής έργου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα συμβατικά έσοδα και κόστη που συνδέονται με τη σύμβαση πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα και έξοδα, ανάλογα με το **στάδιο ολοκλήρωσης** της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς. Μια αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής έργου πρέπει να καταχωρείται αμέσως ως έξοδο. Η αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης συχνά αναφέρεται ως «μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης».

Στην περίπτωση της σύμβασης σταθερής τιμής το αποτέλεσμα της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- (α) το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα,
- (β) αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, που συνδέονται με τη σύμβαση, θα εισρεύσουν στην οντότητα,
- (γ) τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου όσο και το στάδιο ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία αναφοράς, μπορεί να υπολογιστούν αξιόπιστα, και
- (δ) το συμβατικό κόστος που θα επιρριφθεί στο έργο μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να υπολογιστεί αξιόπιστα, ούτως ώστε το πραγματικό συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις.

Στην περίπτωση της σύμβασης προστιθέμενης αμοιβής, το αποτέλεσμα της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- (α) αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην οντότητα, και
- (β) το συμβατικό κόστος που θα επιρριφθεί στο έργο, μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να υπολογιστεί αξιόπιστα, ανεξάρτητα από το αν το κόστος αυτό είναι ειδικά ανακτήσιμο ή όχι.

Το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης μπορεί να προσδιορίζεται με διάφορους τρόπους. Οι οντότητες του δημοσίου τομέα πρέπει να χρησιμοποιούν την μέθοδο που επιμετρά αξιόπιστα το εκτελεσθέν έργο. Με βάση την φύση της σύμβασης, στις μεθόδους μπορεί να συγκαταλέγονται και οι εξής:

- (α) η αναλογία του συμβατικού κόστους που αναλήφθηκε για έργο που έχει εκτελεσθεί σε δεδομένη ημερομηνία, σε σχέση με το υπολογιζόμενο συνολικό συμβατικό κόστος,
- (β) επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου,
- (γ) ολοκλήρωση ενός αυτοτελούς μέρους του συμβατικού έργου

Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής έργου δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, (α) το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το

αναληφθέν συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί, και (β) το συμβατικό κόστος πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται. Ένα αναμενόμενο έλλειμμα από την σύμβαση κατασκευής έργου πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο αμέσως.

Η μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης εφαρμόζεται με τρόπο σωρευτικό, σε κάθε λογιστική περίοδο, πάνω στις τρέχουσες εκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου και του συμβατικού κόστους. Συνεπώς το αποτέλεσμα μιας μεταβολής στην εκτίμηση του συμβατικού εσόδου ή του συμβατικού κόστους ή η επίδραση μιας μεταβολής στην εκτίμηση του αποτελέσματος μιας σύμβασης, λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης (βλ. IPSAS 3 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη»). Οι εκτιμήσεις μετά την μεταβολή, χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του ποσού του εσόδου και των εξόδων που καταχωρούνται στην κατάσταση οικονομικής απόδοσης της περιόδου στην οποία γίνεται η μεταβολή, καθώς και των επόμενων χρήσεων.