

## Međunarodni računovodstveni standard 11

### Ugovori o građenju

#### Cilj

---

Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni tretman prihoda i troškova povezanih s ugovorima o građenju. Zbog prirode aktivnosti koje se obavljaju na osnovu ugovora o građenju, datum početka ugovorne aktivnosti i datum završetka ugovorne aktivnosti često pripadaju različitim obračunskim periodima. Zbog toga je najvažnije pitanje u računovodstvu ugovora o građenju raspoređivanje prihoda i troškova koji proističu iz ugovora na obračunske periode u kojima se obavljaju radovi na izgradnji. Ovaj Standard koristi kriterije priznavanja utvrđene u *Okviru za sastavljanje i prezentiranje finansijskih izvještaja*<sup>1</sup> kako bi se utvrdilo kada prihode i troškove po ugovoru treba priznati kao prihod, odnosno rashod u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti. Standard također pruža praktične smjernice za primjenu navedenih kriterija.

#### Djelokrug

---

1. **Ovaj Standard se treba primijeniti u računovodstvu ugovora o građenju u finansijskim izvještajima izvođača radova.**
2. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 11 – *Računovodstvo ugovora o građenju*, usvojen 1978. godine.

#### Definicije

---

3. U ovom Standardu sljedeći izrazi se koriste u niže navedenom značenju:
 

**Ugovor o građenju** je ugovor posebno sklopljen za izgradnju nekog sredstva ili grupe sredstava koja su međusobno usko povezana ili međuzavisna po projektu, tehnologiji i funkciji ili konačnoj namjeni ili upotrebi.

**Ugovor s fiksnom cijenom** je ugovor o građenju u kojem izvođač radova prihvata fiksnu ugovorenu cijenu ili fiksnu cijenu po jedinici proizvoda, koja u nekim slučajevima sadrži klauzulu o povećanju troškova.

**Ugovor tipa trošak plus** je ugovor o građenju u kojem se izvođaču radova nadoknađuju priznati troškovi ili troškovi koji su na neki drugi način definirani, uvećani za postotak tih troškova ili za fiksnu naknadu.
4. Ugovor o građenju može se sklopiti za građenje pojedinačnog sredstva, kao što je most, zgrada, brana, cjevovod, cesta, brod ili tunel. Ugovor o građenju također se može odnositi na građenje grupe sredstava koja su međusobno usko povezana ili međuzavisna u smislu projekta, tehnologije i funkcije, ili konačne namjene ili upotrebe. Primjer takvih ugovora je ugovor o građenju rafinerije i drugih složenih dijelova postrojenja ili opreme.

<sup>1</sup> IASC-ov (Komitet za Međunarodne računovodstvene standarde) *Okvir za pripremu i prezentiranje finansijskih izvještaja* usvojio IASB (Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde) 2001. godine. U septembru 2010. godine IASB je *Okvir* zamijenio *Konceptualnim okvirom za finansijsko izvještavanje*.

5. Za potrebe ovoga Standarda ugovori o građenju uključuju:
- ugovore o pružanju usluga koje su direktno povezane s izgradnjom tog sredstva, na primjer, usluge voditelja projekta ili arhitekata, i
  - ugovore o rušenju ili obnovi imovine te sanaciji okoliša nakon uništenja sredstava.
6. Ugovori o građenju formulišu se na razne načine koji se za svrhe ovoga Standarda klasificiraju u ugovore s fiksnom cijenom i ugovore tipa trošak plus. Neki ugovori o građenju mogu sadržavati i karakteristike ugovora s fiksnom cijenom i karakteristike ugovora tipa trošak plus, kao što je npr. ugovor tipa trošak plus s ugovorenom najvišom cijenom. U takvim okolnostima, izvođač treba sagledati sve uslove iz tački 23. i 24. kako bi mogao odrediti kada će priznati prihode i troškove ugovora.

## **Kombiniranje i segmentiranje ugovora o građenju**

---

7. Zahtjevi ovog Standarda obično se primjenjuju odvojeno na svaki pojedini ugovor o građenju. Međutim, u određenim okolnostima, neophodno je primijeniti ovaj Standard na odvojene prepoznatljive komponente pojedinačnog ugovora ili zajedno na grupu ugovora kako bi se na pravi način mogla prikazati suština nekog ugovora ili grupe ugovora.
8. **Kad se ugovor odnosi na više sredstava, izgradnja svakog pojedinog sredstva treba se tretirati kao odvojen ugovor o građenju u slučajevima:**
- kada su za svako sredstvo date odvojene ponude,
  - kada je svako sredstvo bilo predmet posebnog pregovaranja i kad su izvođač radova i naručilac u mogućnosti prihvatiti ili odbiti onaj dio ugovora koji se odnosi na pojedino sredstvo, i
  - kada je moguće odrediti troškove i prihode za svako pojedinačno sredstvo.
9. **Grupu ugovora, bez obzira da li se radi o jednom naručiocu ili više naručilaca, treba tretirati kao jedan ugovor o građenju ako:**
- je grupa ugovora sklopljena u jednom paketu,
  - su ugovori međusobno tako usko povezani da su, u stvari, dio jednog projekta s općom profitnom maržom, i
  - se ugovori izvršavaju istovremeno ili u kontinuiranom slijedu.
10. Ugovorom može biti predviđena izgradnja dodatnog sredstva po želji naručioca ili ugovor može biti dopunjen tako da uključuje izgradnju dodatnih sredstava. Izgradnja dodatnog sredstva treba se smatrati posebnim ugovorom o građenju kada:
- se dodatna sredstva po projektu, tehnologiji ili funkciji značajno razlikuje od sredstva, odnosno grupe sredstava iz originalnog ugovora, ili
  - je cijena izgradnje sredstva dogovorena bez obzira na cijenu originalnog ugovora.

## Prihodi ugovora

---

- 11. Prihodi ugovora trebaju obuhvatiti:**
- (a) početni iznos prihoda dogovoren u ugovoru, i**
  - (b) izmjene u ugovorenim radovima, potraživanjima i podsticajnim plaćanjima:**
    - (i) u mjeri u kojoj je vjerovatno da će oni rezultirati prihodom, i**
    - (ii) kad ih je moguće pouzdano izmjeriti.**
12. Prihodi ugovora se mjere po fer vrijednosti naknade koja je primljena ili se potražuje. Na mjerenje prihoda ugovora utječe veliki broj neizvjesnih faktora koji zavise od ishoda budućih događaja. Njihove procjene često je potrebno izmijeniti kad se ti događaji dese i neizvjesnosti razriješé. Stoga se iznos prihoda ugovora može povećavati ili smanjivati iz perioda u period. Na primjer:
- (a) izvođač radova i naručilac mogu ugovoriti odstupanje ili dodatna potraživanja, kojima se prihodi ugovora povećavaju ili smanjuju u periodu koji slijedi nakon perioda u kojem je ugovor bio početno zaključen;
  - (b) iznos prihoda ugovoren u ugovoru s fiksnom cijenom može se povećati kao posljedica klauzule o povećanju troškova;
  - (c) iznos prihoda ugovora može se smanjiti kao posljedica kazni zbog kašnjenja izvođača u izvršenju ugovora; ili
  - (d) kad ugovor s fiksnom cijenom sadrži fiksnu cijenu po jedinici proizvoda, prihodi ugovora povećavaju se kako se povećava broj jedinica.
13. Izmjena je uputstvo naručioca kojim on mijenja obim radova koje je potrebno izvesti prema ugovoru. Izmjena može dovesti do povećanja ili smanjenja prihoda ugovora. Primjeri izmijena su promjene u specifikacijama ili dizajnu sredstva ili promjena u trajanju ugovora o građenju. Izmjena se uključuje u prihode ugovora onda kada je:
- (a) vjerovatno da će naručilac odobriti izmjenu i iznos prihoda koji proizlazi iz te izmjene; i
  - (b) iznos prihoda moguće pouzdano izmjeriti.
14. Potraživanje je iznos koji izvođač nastoji naplatiti od naručioca ili neke druge strane kao naknadu za troškove koji nisu uključeni u ugovorenu cijenu. Potraživanje može nastati, na primjer, kašnjenjem koje je prouzrokovao naručilac, greškama u specifikacijama ili projektu ili zbog spornih izmjena u ugovorenim radovima. Mjerenje iznosa prihoda koji proizlaze iz potraživanja podrazumijeva visok nivo neizvjesnosti i često zavisi od ishoda pregovora. Stoga se potraživanja uključuju u prihode ugovora samo onda kada:
- (a) su pregovori napredovali do tog nivoa kada je vjerovatno da će naručilac prihvatiti potraživanje; i
  - (b) iznos koji će naručilac vjerovatno prihvatiti moguće je pouzdano izmjeriti.

15. Podsticajna plaćanja su dodatni iznosi koji se isplaćuju izvođaču ako su postignuti ili premašeni određeni standardi izvršenja. Na primjer, ugovorom može biti predviđeno podsticajno plaćanje izvođaču za izvršenje ugovora prije roka. Podsticajna plaćanja uključuju se u prihode ugovora onda kada:
- (a) je ugovor napredovao u dovoljnoj mjeri da je vjerovatno da će određeni standardi izvršenja biti postignuti ili premašeni; i
  - (b) iznos podsticajnog plaćanja moguće je pouzdano izmjeriti.

## Troškovi ugovora

---

16. **Troškovi ugovora obuhvataju:**
- (a) **troškove koji se direktno odnose na određeni ugovor;**
  - (b) **troškove koji se mogu općenito pripisati aktivnosti iz ugovora i raspodijeliti na taj ugovor; i**
  - (c) **sve druge troškove za koje se, prema uslovima ugovora, izričito tereti naručilac.**
17. Troškovi koji su direktno povezani s određenim ugovorom uključuju:
- (a) troškove rada na gradilištu, uključujući i nadzor;
  - (b) troškove materijala korištenih u izgradnji;
  - (c) amortizaciju postrojenja i opreme koja se koristi u izvršenju ugovora;
  - (d) troškove prevoza postrojenja, opreme i materijala na gradilište, odnosno s gradilišta;
  - (e) troškove angažovanih postrojenja i opreme;
  - (f) troškove projektiranja i tehničke pomoći direktno vezane uz ugovor;
  - (g) procijenjene troškove otklanjanja nedostataka u garantnom roku, uključujući očekivane ostale troškove garancije; i
  - (h) potraživanja trećih strana.
- Navedeni troškovi mogu se umanjiti za sve sporedne prihode koji nisu uključeni u ugovorene prihode, na primjer, prihode od prodaje viška materijala i otuđenjapostrojenja i opreme nakon izvršenja ugovora.
18. Troškovi koji se mogu općenito pripisati aktivnosti iz ugovora i koji se mogu raspodijeliti na određene ugovore uključuju:
- (a) osiguranje,
  - (b) troškove projektiranja i tehničke pomoći koji nisu direktno povezani s određenim ugovorom, i
  - (c) režijske troškove izgradnje.

Navedeni troškovi se alociraju koristeći sistematske i racionalne metode koje je moguće primjenjivati dosljedno na sve troškove sa sličnim obilježjima. Alociranje se zasniva na normalnom nivou aktivnosti izgradnje. Režijski troškovi izgradnje uključuju troškove kao što su troškovi pripremanja i izrade platnih lista zaposlenih na izgradnji. Troškovi koji se mogu općenito pripisati ugovornoj

- aktivnosti i rasporediti na određene ugovore također uključuju troškove zaduživanja.
19. Troškovi koji, u skladu sa uslovima ugovora, direktno terete naručioca mogu uključiti i neke opće administrativne troškove i troškove razvoja za koje je, prema uslovima ugovora, predviđena naknada.
  20. Troškovi koji se ne mogu pripisati ugovornoj aktivnosti ili koji se ne mogu rasporediti na ugovor, isključuju se iz troškova ugovora o građenju. Takvi troškovi obuhvataju:
    - (a) opće administrativne troškove za koje ugovorom nije predviđena naknada,
    - (b) troškove prodaje,
    - (c) troškove istraživanja i razvoja za koje ugovorom nije predviđena naknada, i
    - (d) amortizaciju postrojenja i opreme koja nije u funkciji i koja nije korištena za izvršenje određenog ugovora.
  21. Troškovi ugovora uključuju troškove koji se pripisuju nekom ugovoru u periodu od datuma dobivanja ugovora do njegovog konačnog izvršenja. Međutim, troškovi koji se direktno odnose na neki ugovor, i koji su nastali prilikom dobivanja ugovora, također se uključuju u troškove ugovora ako ih je moguće odvojeno identificirati i pouzdano izmjeriti i ako je vjerovatno da će ugovor biti zaključen. Kad se troškovi nastali osiguranjem ugovora priznaju kao rashod u periodu u kojem su nastali, ne uključuju se u troškove ugovora ako je ugovor zaključen u nekom kasnijem periodu.

## **Priznavanje prihoda i rashoda ugovora**

---

22. **Kada se ishod ugovora o građenju može pouzdano procijeniti, prihodi i troškovi povezani s ugovorom o građenju trebaju se priznati kao prihod, odnosno rashod, prema stepenu dovršenosti ugovornih aktivnosti na kraju izvještajnog perioda izvještaja o finansijskom položaju. Očekivani gubitak po ugovoru o građenju treba se odmah priznati kao rashod, u skladu s tačkom 36.**
23. **Kod ugovora s fiksnom cijenom, ishod ugovora o građenju može se pouzdano procijeniti kad su ispunjeni svi sljedeći uslovi:**
  - (a) **ukupan prihod ugovora moguće je pouzdano mjeriti,**
  - (b) **vjerovatno je da će ekonomske koristi povezane s ugovorom pritijecati u subjekt,**
  - (c) **i troškove ugovora za njegovo dovršenje i stepen dovršenosti ugovora na kraju izvještajnog perioda mogu se pouzdano izmjeriti, i**
  - (d) **moguće je jasno identificirati i pouzdano mjeriti troškove koji se pripisuju ugovoru, tako da se stvarno nastali troškovi mogu uporediti s ranijim procjenama.**
24. **U slučaju ugovora tipa trošak plus, ishod ugovora o građenju moguće je pouzdano procijeniti kad su ispunjeni svi sljedeći uslovi:**

- (a) **vjerovatno je da će ekonomske koristi povezane s ugovorom pritijecati u subjekt, i**
- (b) **moguće je jasno identificirati i pouzdano izmjeriti troškove koji se pripisuju ugovoru, bez obzira na to mogu li se posebno nadoknaditi ili ne.**

25. Priznavanje prihoda i rashoda prema stepenu dovršenosti ugovora često se naziva metodom postotka izvršenja. Prema toj metodi, prihodi ugovora se usklađuju s troškovima ugovora koji su nastali u postizanju takvog stepena izvršenja, a rezultat toga je izvještavanje o prihodima, rashodima i dobiti koji se mogu pripisati tom stepenu izvršenih radova. Ova metoda pruža korisne informacije o obimu ugovorenih aktivnosti i izvršenju tokom perioda.
26. Prema metodi postotka izvršenja, prihodi ugovora priznaju se kao prihodi u dobitili gubitak u obračunskim periodima u kojima su radovi izvršeni. Troškovi ugovora obično se priznaju kao rashod u dobiti ili gubitku u obračunskom periodu u kojem su obavljani radovi na koje se troškovi odnose. Međutim, svako očekivano prekoračenje ukupnih troškova ugovora u odnosu na ukupne prihode tog ugovora odmah se priznaje kao rashod, u skladu s tačkom 36.
27. Kod izvođača radova mogu nastati ugovorni troškovi koji su povezani s budućom aktivnosti iz ugovora. Takvi troškovi ugovora priznaju se kao imovina, pod uslovom da je vjerovatno da će biti nadoknađeni. Ti troškovi predstavljaju iznos dospjelih potraživanja od naručioca i često se klasificiraju kao radovi u toku.
28. Ishod ugovora o građenju moguće je pouzdano procijeniti samo ako je vjerovatno da će ekonomske koristi povezane s ugovorom pritijecati u subjekt. Međutim, kada se pojavi neizvjesnost vezana za naplativost iznosa koji je već uključen u prihode ugovora i koji je već priznatu dobit ili gubitak, nenaplativi iznos ili iznos čija naplata više nije vjerovatna priznaje se kao rashod, a ne kao usklađenje iznosa prihoda ugovora.
29. Subjekt općenito može vršiti pouzdane procjene nakon što je prihvatio ugovor u kojem je utvrđeno sljedeće:
- (a) ostvarivo pravo svake strane vezano uz imovinu koja će se izgraditi,
  - (b) naknade koje će se razmijeniti, i
  - (c) način i uslovi izmirenja.
- Također, uobičajeno je i neophodno da subjekt ima efikasan sistem internog finansijskog planiranja i izvještavanja. Subjekt pregleda i, po potrebi, mijenja procjene prihoda i troškova ugovora tokom izvršenja ugovora. Potreba za vršenjem takvih pregleda ne ukazuje neophodno na to da ishod ugovora nije moguće pouzdano procijeniti.
30. Stepenu izvršenja ugovora može se utvrditi na razne načine. Subjekt koristi onu metodu kojom će pouzdano izmjeriti izvršene radove. Zavisno od vrste ugovora, te metode mogu uključiti:
- (a) udio troškova ugovora nastalih izvođenjem radova do određenog datuma u procijenjenim ukupnim troškovima ugovora,
  - (b) pregled izvršenih radova, ili
  - (c) izvršenje određenog fizičkog obima ugovorenog posla.

Plaćanja po fazama i avansna plaćanja primljena od naručioca često ne odražavaju nivo izvršenih radova.

31. Kada se stepen izvršenja utvrđuje na osnovu troškova ugovora nastalih do određenog datuma, u te troškove uključuju se samo oni troškovi ugovora koji se odnose na izvršene radove do toga datuma. Primjeri troškova ugovora koji se isključuju su:
- (a) troškovi ugovora koji se odnose na buduću aktivnost po ugovoru, kao što je trošak materijala koji je isporučen na gradilište ili izdvojen na stranu za korištenje po ugovoru, ali još nije ugrađen, korišten niti primijenjen u izvršenju ugovora, osim ako taj materijal nije izrađen isključivo za potrebe datog ugovora, i
  - (b) avansna plaćanja podizvođačima za radove izvršene prema podugovoru.
32. **Kada ishod ugovora o građenju nije moguće pouzdano procijeniti:**
- (a) **prihode treba priznati samo do iznosa nastalih troškova ugovora za koje je vjerovatno da će biti nadoknađeni, i**
  - (b) **troškovi ugovora priznaju se kao rashod perioda u kojem su nastali.**
- Očekivani gubici po ugovoru o građenju odmah se priznaju kao rashod, u skladu s tačkom 36.**
33. U ranijim fazama izvršenja ugovora često nije moguće pouzdano procijeniti ishod ugovora. Unatoč tome, postoji vjerovatnoća da će subjekt nadoknaditi nastale troškove ugovora. Stoga se prihodi ugovora priznaju samo do iznosa nastalih troškova za koje se očekuje da će biti nadoknađeni. S obzirom na to da ishod ugovora nije moguće pouzdano procijeniti, ne priznaje se nikakva dobit. Međutim, čak i ako ishod ugovora nije moguće pouzdano procijeniti, moguće je da ukupni troškovi ugovora premaše ukupne prihode ugovora. U takvim slučajevima se svako očekivano prekoračenje ukupnog iznosa troškova ugovora u odnosu na ukupne prihode istog ugovora odmah priznaje kao rashod, u skladu s tačkom 36.
34. Troškovi ugovora koji vjerovatno neće biti nadoknađeni odmah se priznaju kao rashod. Primjeri okolnosti u kojima nastale troškove najvjerovatnije neće biti mogućena doknaditi i u kojima troškove ugovora treba odmah priznati kao rashod obuhvataju ugovore:
- (a) koji nisu u potpunosti provodivi, odnosno čija valjanost je ozbiljno dovedena u pitanje;
  - (b) čije izvršenje zavisi od ishoda neriješenog sudskog spora ili donošenja zakona;
  - (c) koji se odnose na nekretninu koja će vjerovatno biti zaplijenjena ili oduzeta;
  - (d) kod kojih naručilac radova ne može podmiriti svoje obaveze; ili
  - (e) kod kojih izvođač radova ne može izvršiti ugovor ili na neki drugi način podmiriti svoje obaveze iz ugovora.
35. **Kada neizvjesnosti koje su onemogućavale pouzdanu procjenu ishoda ugovora prestanu da postoje, prihodi i rashodi povezane s ugovorom o građenju trebaju se priznati uskladu s tačkom 22., a ne u skladu s tačkom 32.**

## Priznavanje očekivanih gubitaka

---

36. **Kada je vjerovatno da će ukupni troškovi ugovora biti veći od ukupnih prihoda ugovora, očekivani gubitak se treba odmah priznati kao rashod.**
37. Iznos takvog gubitka utvrđuje se bez obzira:
- (a) jesu li započeti radovi po ugovoru;
  - (b) na stepen izvršenja ugovorenih poslova; ili
  - (c) na iznos dobiti koja se očekuje od drugih ugovora koji se ne tretiraju kao jedan ugovor o građenju u skladu s tačkom 9.

## Izmjene procjena

---

38. Metoda postotka izvršenja primjenjuje se na kumulativnoj osnovi u svakom obračunskom periodu na tekuće procjene prihoda i troškova ugovora. Stoga se efekat promjene u procjeni prihoda ili troškova ugovora, ili efekat promjene u procjeni ishoda nekog ugovora, tretira kao promjena računovodstvene procjene (v. MRS 8- *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*). Izmijenjene procjene koriste se pri utvrđivanju iznosa prihoda i rashoda koji se priznaju u dobit ili gubitak perioda u kojem je došlo do promjene i u narednim periodima.

## Objavlivanje

---

39. **Subjekt je dužan objaviti:**
- (a) **iznos prihoda ugovora koji su priznati kao prihod u izvještajnom periodu,**
  - (b) **metode korištene za utvrđivanje prihoda iz ugovora koji su priznati u izvještajnom periodu, i**
  - (c) **metode korištene za utvrđivanje stepena izvršenja ugovora koji su u toku.**
40. **Za ugovore čije izvršenje je u toku, na kraju izvještajnog perioda subjekt je dužan objaviti svaki od sljedećih podataka:**
- (a) **ukupan iznos nastalih troškova i priznate dobiti (umanjen za priznate gubitke) do tog datuma,**
  - (b) **iznos primljenih avansa, i**
  - (c) **iznos retencije.**
41. Retencije su iznosi koji su uključeni u postupno fakturisanim iznosima ali se ne isplaćuju sve dok se ne ispune uslovi za plaćanje utvrđeni ugovorom ili dok se ne otklone nedostaci. Postupno fakturisani iznosi su iznosi zaračunati za poslove izvršene na osnovu ugovora, bez obzira na to da li ih je naručilac platio ili ne. Avansi su iznosi koje je izvođač radova primio prije završetka datih poslova.
42. **Subjekt treba iskazati:**

- (a) **bruto iznos dospjelih potraživanja od naručioca za ugovorene radove kao imovinu, i**
- (b) **bruto iznos dospjelih obaveza prema naručiocima za ugovorene radove kao obavezu.**
43. Bruto iznos dospjelih potraživanja od naručioca za ugovorene radove je neto iznos:
- (a) nastalih troškova uvećanih za priznatu dobit, umanjen za
- (b) zbir priznatih gubitaka i postupno fakturiranih iznosa (faktura po fazama izvršenja).
- za sve ugovore čije je izvršenje u toku i kod kojih nastali troškovi zajedno s priznatim dobitcima (umanjeni za priznate gubitke) premašuju postupno fakturirane iznose.
44. Bruto iznos dospjelih obaveza prema naručiocima za ugovorene radove je neto iznos:
- (a) nastalih troškova uvećanih za priznatu dobit, umanjen za
- (b) zbir priznatih gubitaka i faktura po fazama izvršenja
- za sve ugovore u toku kod kojih fakture po fazama izvršenja premašuju nastale troškove uvećane za priznate dobitke (umanjene za priznate gubitke).
45. Subjekt objavljuje sve potencijalne obaveze i svu potencijalnu imovinu u skladu s MRS-om 37 - *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*. Potencijalne obaveze i potencijalna imovina mogu nastati iz stavki kao što su troškovi garancija, potraživanja, kazne ili drugi mogući gubici.

## **Datum stupanja na snagu**

---

46. Ovaj Standard stupa na snagu i primjenjuje se na financijske izvještaje koji obuhvataju periode koji počinju na dan ili nakon 1. januara 1995. godine.