

# MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 11

## *Ugovori o izgradnji*

### Cilj

---

Cilj ovoga Standarda je propisati računovodstveni postupak s prihodima i troškovima povezanih s ugovorima o izgradnji. Zbog prirode poslova koji se obavljaju temeljem ugovora o izgradnji, datumi početka poslova i datum završetka poslova često padaju u različita obračunska razdoblja. Zbog toga je raspoređivanje prihoda i troškova ugovora na obračunska razdoblja u kojima se obavljaju radovi na izgradnji najvažnije pitanje u računovodstvu ugovora o izgradnji. Ovaj Standard koristi kriterije priznavanja utvrđene u Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja kako bi se utvrdilo kada prihode i troškove ugovora treba priznati kao prihod, odnosno rashod u izvještaju o dobiti. Standard također pruža praktične smjernice za primjenu navedenih kriterija.

### Djelokrug

---

1. **Ovaj standard treba primijeniti u priznavanju i mjerenju ugovora o izgradnji u financijskim izvještajima izvođača radova.**
2. Ovaj standard zamjenjuje MRS 11 –*Računovodstvo ugovora o izgradnji*, usvojen 1978. godine.

### Definicije

---

3. U ovome Standardu sljedeći izrazi koriste se u niže navedenom značenju:  
*Ugovor o izgradnji* je ugovor posebno sklopljen za izgradnju neke imovine ili skupine imovine koja je međusobno usko povezana ili međuovisna po nacrtu, tehnologiji i funkciji ili konačnoj namjeni ili uporabi.  
*Ugovor s fiksnom cijenom* je ugovor o izgradnji u kojem izvođač radova prihvaća fiksnu ugovorenu cijenu ili fiksnu cijenu po jedinici učinka, koja u nekim slučajevima sadrži klauzulu o povećanju troškova.  
*Ugovor tipa troškovi plus* je ugovor o izgradnji u kojem se izvođaču radova naknađuju priznati troškovi ili troškovi koji su na neki drugi način definirani, uvećani za postotak tih troškova ili za fiksnu naknadu.
4. Ugovor o izgradnji može biti sklopljen za izgradnju pojedinačnog sredstva, kao što je most, zgrada, brana, cjevovod, cesta, brod ili tunel. Ugovor o izgradnji također se može odnositi na izgradnju skupine sredstava koja su međusobno usko povezana ili međuovisna po njihovom obliku, tehnologiji i funkciji ili konačnoj svrsi ili uporabi. Primjer takvih ugovora je ugovor o izgradnji rafinerije i drugih složenih dijelova postrojenja ili opreme.
5. Za potrebe ovoga Standarda ugovori o izgradnji uključuju:
  - a) ugovore o pružanju usluga koje su izravno povezane s izgradnjom sredstva, primjerice, usluge rukovoditelja projekta ili arhitekta, i

- b) ugovore o uništavanju ili obnovi sredstava te sanaciji okoliša nakon uništenja sredstava.
6. Ugovori o izgradnji mogu biti oblikovani na razne načine, a u svrhu ovoga Standarda svrstani su u ugovore s fiksnom cijenom i ugovore tipa troškovi plus. Neki ugovori o izgradnji mogu sadržavati karakteristike i ugovora s fiksnom cijenom i ugovora tipa troškovi plus, kao što je npr. ugovor tipa troškovi plus s ugovorenom najvišom cijenom. U takvim slučajevima izvođač treba sagledati sve uvjete iz točke 23. i 24. kako bi mogao odrediti kada će priznati prihode i troškove ugovora.

## **Objedinjavanje i segmentiranje ugovora o izgradnji**

---

7. Zahtjevi iz ovoga Standarda uobičajeno se primjenjuju zasebno na svaki pojedini ugovor o izgradnji. Međutim, u određenim okolnostima bit će neophodno primijeniti ovaj Standard na komponente pojedinačnog ugovora koje se mogu zasebno identificirati ili zajedno na skupinu ugovora kako bi se na pravi način mogla prikazati suština nekog ugovora ili skupine ugovora.
8. **Kad se ugovor odnosi na više imovine, izgradnja svake pojedine imovine treba se smatrati kao zaseban ugovor o izgradnji kad:**
- a) su za svaku imovinu podnesene odvojene ponude,
  - b) je svaka imovina predmet posebnog pregovaranja i kad su izvođač radova i naručitelj u mogućnosti prihvatiti ili odbiti dio ugovora koji se odnosi na pojedinu imovinu, i
  - c) je moguće odrediti troškove i prihode svake pojedinačne imovine.
9. **Skupinu ugovora, bez obzira da li se radi o jednom ili više naručitelja, treba smatrati kao jedan ugovor o izgradnji ako:**
- a) je skupina ugovora sklopljena u jednom paketu,
  - b) su ugovori međusobno tako usko povezani da su zapravo dio jednog projekta s općom profitnom maržom, i
  - c) se ugovori izvršavaju istovremeno ili u kontinuiranom slijedu.
10. **Ugovorom može biti predviđena izgradnja dodatne imovine po želji naručitelja ili ugovor može biti dopunjen tako da uključuje izgradnju dodatne imovine. Izgradnja dodatne imovine treba se smatrati kao zaseban ugovor o izgradnji kada:**
- a) se dodatna imovine po obliku, tehnologiji ili funkciji značajno razlikuje od imovine, odnosno skupine imovine iz originalnog ugovora, ili
  - b) je cijena izgradnje imovine dogovorena bez obzira na cijenu originalnog ugovora.

## **Prihodi ugovora**

---

11. **Prihodi ugovora trebaju obuhvatiti:**
- a) početni iznos prihoda dogovorenih ugovorom, i

- b) izmjene u ugovorenim radovima, potraživanjima i stimulativnim plaćanjima:**
- i. u mjeri u kojoj je vjerojatno da će oni rezultirati prihodom, i**
  - ii. kad ih je moguće pouzdano izmjeriti.**
12. Prihodi ugovora se mjere po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja za naknadu. Na mjerenje prihoda ugovora utječe mnoštvo neizvjesnih čimbenika koji ovise o ishodu budućih događaja. Njihove procjene često je potrebno izmijeniti po nastanku događaja i razrješenjem neizvjesnosti. Stoga se iznos prihoda ugovora može povećavati ili smanjivati od razdoblja do razdoblja. Primjerice:
- a) izvođač radova i naručitelj mogu ugovoriti odstupanje ili prava, kojima se prihodi ugovora povećavaju ili smanjuju u razdoblju koje slijedi onome 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 uputa kojom naručitelj mijenja obujam radova koje treba izvesti prema ugovoru. Izmjenom može doći do povećanja ili smanjenja prihoda ugovora. Primjeri izmjena su promjene u specifikacijama ili nacrtu sredstva ili promjena u trajanju ugovora o izgradnji. Izmjena se uključuje u prihode ugovora kada:
- a) je vjerojatno da će naručitelj odobriti izmjenu i iznos prihoda koji proizlazi iz nje; i
  - b) je iznos prihoda moguće pouzdano izmjeriti.
14. Potraživanje je iznos koji izvođač nastoji naplatiti od naručitelja ili druge strane kao naknadu za troškove koji nisu uključeni u ugovorenu cijenu. Potraživanje može nastati, primjerice, kašnjenjem koje je prouzročio naručitelj, pogreškama u specifikacijama ili nacrtu ili zbog spornih izmjena u ugovorenim radovima. Na mjerenje iznosa prihoda koji proizlaze iz potraživanja utječe velika neizvjesnost i često ovisi o ishodu pregovora. Stoga se potraživanja uključuju u prihode ugovora samo onda kada:
- a) su pregovori napredovali do razine da je vjerojatno da će naručitelj prihvatiti potraživanje; i
  - b) je iznos koji će naručitelj vjerojatno prihvatiti moguće pouzdano izmjeriti.
15. Stimulativna plaćanja su dodatni iznosi koje naručitelj isplaćuje izvođaču ako su postignuti ili premašeni specificirani standardi izvršenja. Primjerice, ugovorom može biti predviđeno stimulativno plaćanje izvršitelju za prijevremeno izvršenje ugovora. Stimulativna plaćanja uključuju se u prihode ugovora kada:
- a) je ugovor napredovao do razine kad je vjerojatno da će specificirani standardi izvršenja biti postignuti ili premašeni; i
  - b) je iznos stimulativnog plaćanja moguće pouzdano izmjeriti.

## Troškovi ugovora

---

16. **Troškovi ugovora trebaju obuhvatiti:**
- a) **troškove koji su izravno povezani s određenim ugovorom,**
  - b) **troškove koji se mogu općenito pripisati aktivnosti iz ugovora i rasporediti na pojedini ugovor, i**
  - c) **sve druge troškove kojima se prema uvjetima ugovora izričito može teretiti naručitelj.**
17. Troškovi koji su izravno povezani s određenim ugovorom uključuju:
- a) troškove rada i nadzora na gradilištu,
  - b) troškove materijala korištenog u izgradnji,
  - c) amortizaciju postrojenja i opreme koja se koristi u izvršenju ugovora,
  - d) troškove prijevoza postrojenja, opreme i materijala na gradilište, odnosno s gradilišta,
  - e) troškove najma postrojenja i opreme,
  - f) procijenjene troškove otklanjanja nedostataka u garantnom roku, uključivši očekivane ostale troškove garancije, i
  - g) potraživanja trećih strana.
- Navedeni troškovi mogu se umanjiti za sve sporedne prihode koji nisu uključeni u ugovorene prihode, primjerice, prihode od prodaje viška materijala i raspolaganja postrojenjima i opremom nakon izvršenja ugovora.
18. Troškovi koji se mogu općenito pripisati aktivnosti iz ugovora i rasporediti na pojedine ugovore uključuju:
- a) osiguranje,
  - b) troškove projektiranja i tehničke pomoći koji nisu izravno povezani s određenim ugovorom, i
  - c) opće troškove izgradnje.
- Navedeni troškovi raspoređuju se koristeći metode koje su sustavne i racionalne te ih je moguće primjenjivati dosljedno na sve troškove sa sličnim obilježjima. Raspoređivanje se temelji na normalnoj razini aktivnosti izgradnje. Opći troškovi izgradnje uključuju troškove kao što su troškovi pripremanja i izrade platnih lista za građevinsko osoblje. Troškovi koji se mogu općenito pripisati ugovornoj aktivnosti i rasporediti na određene ugovore također uključuju troškove posudbe kada izvođač radova primjenjuje alternativni postupak iz MRS-a 23 - *Troškovi posudbe*.
19. Troškovi koji sukladno uvjetima ugovora izravno terete naručitelja mogu uključiti neke opće administrativne troškove i troškove razvoja čije naknađivanje je specificirano u uvjetima ugovora.
20. Troškovi koji se ne mogu pripisati ugovornoj aktivnosti ili koji se ne mogu rasporediti na ugovor isključuju se iz troškova ugovora o izgradnji. Takvi troškovi obuhvaćaju:
- a) opće administrativne troškove čije naknađivanje nije specificirano u ugovoru,

- b) troškovi prodaje,
  - c) troškovi istraživanja i razvoja čije naknađivanje nije određeno ugovorom, 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 razdoblju od datuma „nabave” ugovora do njegovog konačnog izvršenja. Međutim, troškovi koji se izravno odnose na neki ugovor i koji su nastali pri „nabavi” ugovora uključuju se u troškove ugovora ako ih je moguće zasebno identificirati i pouzdano izmjeriti i ako je vjerojatno da će ugovor biti zaključen. Kad se troškovi nastali osiguranjem ugovora priznaju kao rashod u razdoblju u kojem su nastali, ne uključuju se u troškove ugovora ako je ugovor zaključen u nekom kasnijem razdoblju.

## **Priznavanje prihoda i rashoda ugovora**

---

22. **Kada je ishod ugovora o izgradnji moguće pouzdano procijeniti, prihodi i troškovi povezani s ugovorom o izgradnji trebaju se priznati kao приход, odnosno rashod prema stupnju dovršenosti ugovornih aktivnosti na datum izvještaja o financijskom položaju. Očekivani gubitak po ugovoru o izgradnji treba se odmah priznati kao rashod sukladno točki 36.**
23. **Kod ugovora s fiksnom cijenom, ishod ugovora o izgradnji može se pouzdano procijeniti kad su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:**
- a) **ukupan приход ugovora moguće je pouzdano mjeriti**
  - b) **vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s ugovorom pritijecati u subjekt,**
  - c) **na datum izvještaja o financijskom položaju moguće je pouzdano mjeriti i troškove ugovora za njegovo dovršenje i stupanj dovršenosti ugovora i**
  - d) **moguće je jasno identificirati i pouzdano mjeriti troškove koji se pripisuju ugovoru tako da se stvarno nastali troškovi mogu usporediti s ranijim procjenama.**
24. **U slučaju ugovora tipa troškovi plus, ishod ugovora o izgradnji moguće je pouzdano procijeniti kad su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:**
- a) **vjerojatno 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 jesu li ili nisu posebno nadoknadi.**
25. Priznavanje prihoda i rashoda prema stupnju dovršenosti ugovora često se naziva metodom postotka dovršenosti. Prema toj metodi, prihodi ugovora sučeljavaju se s troškovima ugovora koji su nastali u postizanju stupnja dovršenosti, rezultat čega je izvještavanje prihoda, rashoda i dobiti koji se mogu pripisati dijelu izvršenih radova. Ova metoda pruža korisne informacije o opsegu ugovorenih aktivnosti i izvršenju tijekom razdoblja.
26. Prema metodi postotka dovršenosti prihodi ugovora priznaju se kao prihodi u dobit ili gubitak u obračunskim razdobljima u kojima su radovi izvršeni. Troškovi ugovora

uobičajeno se priznaju kao rashod u izvještaju o dobiti u obračunskom razdoblju u kojem su obavljani radovi na koje se troškovi odnose. Međutim, svaki očekivani višak ukupnih troškova ugovora iznad ukupnih prihoda određenog ugovora priznaje se odmah kao rashod sukladno točki 36.

27. Kod izvođača radova mogu nastati troškovi koji su povezani s budućom aktivnosti iz ugovora. Takvi troškovi ugovora priznaju se kao imovina pod uvjetom da je vjerojatno da će biti naknađeni. Ti troškovi predstavljaju iznos potraživanja od naručitelja i često se svrstavaju kao radovi u tijeku.
28. Ishod ugovora o izgradnji moguće je pouzdano procijeniti samo ako je vjerojatan priljev ekonomskih koristi povezanih s ugovorom u subjekt. Međutim, kada naplata iznosa postane nesigurna, koji je već uključen u prihode ugovora i koji je već priznat u dobit ili gubitak, nenaplativi iznos ili iznos čija naplata više nije vjerojatna priznaje se kao rashod, a ne kao usklađenje iznosa prihoda ugovora.
29. Subjekt općenito može izvesti pouzdane procjene nakon što je prihvatio ugovor u kojem je utvrđeno sljedeće:
  - a) provedivo pravo svake strane vezano uz imovina koje će se izgraditi,
  - b) naknade koje će biti razmijenjene, i
  - c) način i rokovi plaćanja.

Također, uobičajeno je i nužno da subjekt ima učinkovit sustav internog financijskog planiranja i sustav izvješćivanja. Subjekt preispituje i po potrebi mijenja procjene prihoda i troškova ugovora tijekom izvršenja ugovora. Potreba za preispitivanjem ne ukazuje neophodno na to da ishod ugovora nije moguće pouzdano procijeniti.

30. Stupanj dovršenosti ugovora može se utvrditi na razne načine. Subjekt koristi onu metodu kojom će pouzdano izmjeriti izvršene radove. Ovisno o vrsti ugovora, metode mogu uključiti:
  - a) udio troškova ugovora nastalih do određenog datuma u procijenjenim ukupnim troškovima ugovora,
  - b) pregled izvršenih radova, ili
  - c) fizičku proporciju dovršenog u ugovorenom poslu.

Uplate po fazama i predujmovi primljeni od naručitelja često ne odražavaju izvršene radove.

31. Kada se stupanj dovršenosti utvrđuje na temelju 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 jesu:
  - a) troškovi ugovora koji se odnose na buduću aktivnost po ugovoru, kao što je trošak materijala koji je isporučen na gradilište ili izdvojen za potrebe ugovora, ali još nije ugrađen, korišten niti primijenjen u izvršenju ugovora, osim ako materijal nije izrađen isključivo za potrebe ugovora, i
  - b) predujmovi podizvođačima za radove izvršene prema podugovoru.

32. **Kada ishod ugovora o izgradnji nije moguće pouzdano procijeniti:**
- a) **prihode treba priznati samo do iznosa nastalih troškova ugovora za koje je vjerojatno da će biti naknađeni, i**
  - b) **troškovi ugovora priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali.**
- Očekivani gubici po ugovoru o izgradnji priznaju se odmah kao rashod sukladno točki 36.**
33. U ranijim fazama izvršenja ugovora često nije moguće ishod ugovora pouzdano procijeniti. Unatoč tome, može biti vjerojatno da će subjekt naknađiti nastale troškove ugovora. Stoga se prihodi ugovora priznaju samo do iznosa nastalih troškova za koje se očekuje da će biti nadoknađeni. Budući 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 svaki očekivani ukupni iznos troškova ugovora iznad ukupnih prihoda temeljem istog ugovora odmah priznaje kao rashod sukladno točki 36.
34. Troškovi ugovora koji vjerojatno neće biti nadoknađeni priznaju se odmah kao rashod. Primjeri okolnosti u kojima nastale troškove najvjerojatnije neće biti moguće nadoknađiti i u kojima troškove ugovora treba priznati odmah kao rashod obuhvaćaju ugovore:
- a) koji nisu u potpunosti provedivi, odnosno čija valjanost je ozbiljno dovedena u pitanje,
  - b) čije dovršenje ovisi o ishodu neriješenog sudskog spora ili zakonskih ograničenja,
  - c) koji se odnose na imovinu koja će vjerojatno biti zaplijenjena ili oduzeta,
  - d) gdje naručitelj radova ne može podmiriti svoje obveze, ili
  - e) gdje izvođač radova ne može izvršiti ugovor ili na neki drugi način podmiriti svoje obveze iz ugovora.
35. **Kada neizvjesnosti koje su onemogućavale pouzdanu procjenu ishoda ugovora prestanu, prihode i rashode povezane s ugovorom o izgradnji treba priznati u skladu s točkom 22., radije nego s točkom 32.**

### **Priznavanje očekivanih gubitaka**

---

36. **Kada je vjerojatno da će ukupni troškovi ugovora biti veći od ukupnih prihoda ugovora, očekivani gubitak treba priznati odmah kao rashod.**
37. Iznos takvog gubitka utvrđuje se bez obzira:
- a) jesu li ili nisu započeli radovi po ugovoru;
  - b) na stupanj dovršenosti ugovorenih poslova ili
  - c) na iznos dobiti koja se očekuje od drugih ugovora koji se ne smatraju kao jedan ugovor o izgradnji sukladno točki 9.

## Promjene procjena

---

38. Metoda stupnja dovršenosti primjenjuje se na kumulativnoj osnovi u svakom obračunskom razdoblju na tekuće procjene prihoda i troškova ugovora. Stoga se učinak promjene u procjeni prihoda ili troškova ugovora, ili učinak promjene u procjeni ishoda nekog ugovora obračunava kao promjena računovodstvene procjene (v. MRS 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*). Promijenjene procjene koriste se pri utvrđivanju iznosa prihoda i rashoda koji se priznaju u dobit ili gubitak razdoblja u kojem je došlo do promjene i u idućim razdobljima.

## Objavljivanje

---

39. **Subjekt treba objaviti:**
- iznos prihoda ugovora koji su priznati kao prihod u razdoblju,**
  - metode korištene za utvrđivanje prihoda iz ugovora koji su priznati u razdoblju, i**
  - metode korištene za utvrđivanje stupnja dovršenosti ugovora koji su u tijeku.**
40. **Subjekt za ugovore koji su u tijeku na datum izvještaja o financijskom položaju treba objaviti svaki sljedeći podatak:**
- ukupan iznos nastalih troškova i priznate dobiti (umanjen za priznate gubitke) do tog datuma,**
  - iznos primljenih predujmova, i**
  - iznos zadržanih isplata.**
41. Zadržane isplate su iznosi temeljem postupnog zaračunavanja koji se ne isplaćuju sve dok nisu ispunjeni uvjeti za njihovo plaćanje utvrđeni ugovorom ili dok neispravnosti nisu otklonjene. Postupno zaračunani iznosi su iznosi zaračunani za poslove izvršene temeljem ugovora bez obzira na to da li ih je naručitelj platio ili ne. Predujmovi su iznosi koje je izvođač radova primio prije nego što su poslovi na koje se iznosi odnose dovršeni.
42. **Subjekt treba prezentirati:**
- bruto iznos potraživanja od naručitelja za ugovorene radove kao imovinu, i**
  - bruto iznos obveza prema naručiteljima za ugovorene radove kao obvezu.**
43. Bruto iznos potraživanja od naručitelja za ugovorene radove je neto iznos:
- nastalih troškova uvećanih za priznatu dobit i umanjen za
  - zbroj priznatih gubitaka i postupno zaračunatih iznosa,
- za sve ugovore u tijeku kod kojih nastali troškovi zajedno s priznatim dobitima (umanjeni za priznate gubitke) premašuju postupno zaračunane iznose.
44. Bruto iznos obveza prema naručiteljima za ugovorene radove je neto iznos:
- nastalih troškova uvećanih za priznatu dobit, umanjen
  - za zbroj priznatih gubitaka i postupno zaračunatih iznosa,



za sve ugovore u tijeku kod kojih postupno zaračunani iznosi premašuju nastale troškove uvećane za priznate dobitke (umanjene za priznate gubitke).

45. Subjekt objavljuje sve nepredviđene obveze i svu nepredviđenu imovinu sukladno MRS-u 37 - *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*. Nepredviđene obveze i nepredviđena imovina mogu nastati iz stavki kao što su troškovi garancija, reklamacije, kazne ili drugi mogući gubici.

### **Datum stupanja na snagu**

---

46. **Ovaj Standard primjenjuje se na financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 1995. godine.**