

MRSJS 11—UGOVORI O IZGRADNJI

Saopćenje

Ovaj Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) sastavljen je prvenstveno u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardom (MRS) 11 (revidiran 1993.) *Ugovori o izgradnji* koji je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Dijelovi iz MRS 11 se nalaze u ovoj publikaciji Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB) Međunarodne federacije računovođa (IFAC) koju je odobrila Fondacije za Međunarodne standard financijskog izvještavanja (IFRS).

Odobreni tekst Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) je onaj koji je objavio IASB na engleskom jeziku i kopije se mogu dobiti izravno od IFRS Fondacije, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS, ISA, Nacrti izloženosti i druge publikacije IASB-a su zaštićeni autorskim pravima IFRS Fondacije.

“IFRS,” “ISA,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” i “International Financial Reporting Standards” su zaštitni znak IFRS Fondacije i ne smiju se koristiti bez odobrenja IFRS Fondacije.

MRSJS 11—UGOVORI O IZGRADNJI

Povijest MRSJS

Ova verzija uključuje izmjene i dopune koje nastaju iz MRSJS izdanih do 31. siječnja 2022.

MRSJS 11, *Ugovori o izgradnji* izdan je u srpnju/julu 2011.

Od tada MRSJS 11 izmijenjen je slijedećim MRSJS:

Primjenjivost MRSJS (izdan u travnju/aprilu 2016.)

Poboljšanja MRSJS 2015 (izdan u travnju/aprilu 2016.)

MRSJS 33, *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)* (izdan u siječnju 2015.)

Tablica izmijenjenih točaka u MRSJS 11

Izmijenjene točke	Način izmjene	Porijeklo izmjene
2	Izbrisana	Primjenjivost MRSJS travanj/april 2016.
3	Izbrisana	Primjenjivost MRSJS travanj/april 2016.

Izmijenjene točke	Način izmjene	Porijeklo izmjene
30	Izmijenjena	Poboljšanja MRSJS travanj/april 2016.
45	Izmijenjena	Primjenjivost MRSJS travanj/april 2016.
57A	Nova	MRSJS 33 siječanj/januar 2015.
57B	Nova	Primjenjivost MRSJS travanj/april 2016.
58	Izmijenjena	MRSJS 33 siječanj/januar 2015.

Srpanj 2001.

MRSJS 11—UGOVORI O OZGRADNJI

SADRŽAJ

Točke	
Cilj	
Obuhvat	1–3
Definicije	4–11
Ugovori o izgradnji	5–10
Izvođač radova	11
Kombiniranje i segmentiranje ugovora o izgradnji	12–15
Prihodi ugovora	16–22
Troškovi ugovora	23–29
Priznavanje prihoda i rashoda ugovora	30–43
Priznavanje očekivanih deficita	44–48
Promjene procjena	49
Objavljivanje	50–56
Datum stupanja na snagu	57–58
Osnova za zaključivanje	
Smjernice za primjenu	
Usporedba s MRS 11	

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 11, *Ugovori o izgradnji* dan je u točkama 1-58. Sve točke su jednake važnosti. MRSJS 11 treba se tumačiti u kontekstu njegovog cilja, *Predgovora Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor i Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* daje osnovu za izbor i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku jasnih smjernica.

Cilj

Cilj ovog standarda je propisati računovodstveni tretman troškova i prihoda povezanih s ugovorima o izgradnji. Standard:

- utvrđuje aranžmane koji se klasificiraju kao ugovori o izgradnji;
- daje smjernice o vrstama ugovora o izgradnji koji se mogu pojaviti u javnom sektoru; i
- određuje osnovu za priznavanje i objavljivanje troškova ugovora i ukoliko je relevantno prihoda ugovora.

Zbog prirode aktivnosti koje se obavlja u ugovorima o izgradnji, datum početka ugovorne aktivnosti i datum završetka obično spadaju u različita izvještajna razdoblja.

U mnogim jurisdikcijama u ugovorima o izgradnji koje sklapaju subjekti javnog sektora ne navodi se iznos prihoda ugovora. Umjesto toga, financiranje te ugovorene aktivnosti osigurat će se odobrenim sredstvima ili sličnom raspodjelom općih javnih prihoda ili sredstvima pomoći ili grantova. U ovim slučajevima, primarno pitanje računovodstvene evidencije ugovora o izgradnji je (a) raspodjela troškova izgradnje na izvještajno razdoblje u kojem je posao izgradnje obavljen i (b) priznavanje povezanih rashoda.

U nekim jurisdikcijama ugovori o izgradnji koje sklapaju subjekti javnog sektora mogu se uspostaviti na komercijalnoj osnovi ili nekomercijalnoj osnovi potpune ili djelomične nadoknade troška. U tim slučajevima, primarno pitanje računovodstvene evidencije ugovora o izgradnji jest alokacija prihoda i troškova ugovora na izvještajna razdoblja u kojima se obavlja posao izgradnje.

Obuhvat

1. **Izvođač radova koji priprema i prezentira financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi treba primijeniti ovaj standard za računovodstveno evidentiranje ugovora o izgradnji.**
2. [Izbrisano]
3. [Izbrisano]

Definicije

4. **Sljedeći pojmovi se koriste u ovom standardu sa navedenim značenjima:**

Ugovor o izgradnji je ugovor ili sličan obavezujući aranžman, posebno dogovoren za izgradnju imovine ili kombinacije imovine koje su blisko povezane ili međuzavisne po pitanju dizajna, tehnologije i funkcije ili njihove konačne svrhe ili uporabe.

Izvođač radova je subjekt koji izvodi građevinske radove sukladno ugovoru o izgradnji.

Ugovor tipa trošak plus ili ugovor temeljen na troškovima je ugovor o izgradnji prema kojem se izvođaču radova nadoknađuje dopušteni ili na drugi način definirani troškovi i u slučaju komercijalnog ugovora dodatni postotak tih troškova ili fiksna naknada ako postoji.

Ugovor s fiksnom cijenom je ugovor o izgradnji u kojem izvođač radova pristaje na fiksnu ugovornu cijenu ili fiksnu stopu po jedinici outputa, što u određenim slučajevima podliježe klauzulama o povećanju troškova.

Pojmovi definirani u drugim MRSJS koriste se u ovom standardu s istim značenjem kao u tim standardima i reproducirani su u *Pojmovniku definiranih pojmova* koji je objavljen zasebno.

Ugovori o izgradnji

5. Ugovor o izgradnji (pojmovi ugovor o izgradnji i ugovor se naizmjenično koriste u nastavku ovog standarda) može biti zaključen s ciljem izgradnje pojedinačne imovine kao što je most, zgrada, brana, cjevovod, cesta, brod ili tunel. Ugovor o izgradnji može se također odnositi na izgradnju niza imovine koja je usko međusobno povezana i međuovisna po pitanju dizajna, tehnologije i funkcije ili njihove konačne svrhe ili uporabe – primjeri takvih ugovora uključuju one za izgradnju mrežastog sustava vodoopskrbe, rafinerija i druge kompleksne infrastrukturne imovine. .

6. Za potrebe ovog standarda ugovor o izgradnji uključuje:
- (a) ugovore za pružanje usluga koje su izravno povezane s izgradnjom imovine, primjerice, one za usluge voditelja projekta ili arhitekata; i
 - (b) ugovore o uništavanju ili obnovi imovine i obnovi okoliša nakon uništenja imovine.
7. Za potrebe ovog standarda, ugovori o izgradnji također uključuju sve aranžmane koji su obvezujući za strane u aranžmanu ali koji ne moraju imati oblik dokumentiranog ugovora. Primjerice, dva državna ministarstva mogu sklopiti formalni dogovor za izgradnju imovine, ali dogovor ne mora predstavljati pravni ugovor jer, u toj jurisdikciji, pojedinačna državna ministarstva možda nisu zasebni pravni subjekti s ovlastima sklapanja ugovora. Međutim, pod uvjetom da dogovor dodjeljuje slična prava i obveze stranama kao da je u obliku ugovora, to je ugovor o izgradnji za potrebe ovog standarda. Takvi obvezujući aranžmani mogu uključivati (ali nisu ograničeni na) ministarsku uputu, odluku kabineta, zakonodavnu direktivu (kao što je zakon parlamenta) ili memorandum razumijevanja.
8. Ugovori o izgradnji su formulirani na različite načine koji se za potrebe ovog standarda klasificiraju kao ugovori s fiksnom cijenom i ugovori tipa trošak plus ili ugovori temeljeni na troškovima. Neki komercijalni ugovori o izgradnji mogu sadržavati karakteristike i ugovora s fiksnom cijenom i ugovora tipa trošak plus ili ugovora temeljenih na troškovima, primjerice, u slučaju ugovora sa naknadnim uvećanjem troškova sa dogovorenom maksimalnom cijenom. U takvim okolnostima, izvođač radova mora uzeti u obzir sve uvjete iz točaka 31 i 32 kako bi odredio kada priznati prihode i rashode ugovora.
9. Ugovori tipa trošak plus ili ugovori temeljeni na troškovima komercijalne i nekomercijalne ugovore. Komercijalnim ugovorima će se odrediti kako će prihode koji pokrivaju dogovorene troškove izgradnje izvođača radova i stvaraju profitnu maržu osigurati druge strane u ugovoru. Međutim, subjekti javnog sektora također mogu sklopiti nekomercijalne ugovore za izgradnju imovine za drugog subjekta u zamjenu za punu ili djelomičnu nadoknadu troškova od tog subjekta ili drugih strana. U nekim slučajevima, povrat troškova može uključivati plaćanja od strane subjekta primatelja i bespovratna sredstva za izgradnju ili financiranje od drugih strana.
10. U mnogim jurisdikcijama, gdje jedan subjekt javnog sektora gradi imovinu za drugog subjekta javnog sektora, trošak građevinske aktivnosti ne naplaćuje se izravno od primatelja. Umjesto toga, građevinska aktivnost se financira neizravno (a) putem općeg izdvajanja ili druge raspodjele sredstava opće države izvođaču radova ili (b) iz bespovratnih sredstava opće namjene od agencija za financiranje trećih strana ili drugih vlada. Za potrebe ovog standarda one se klasificiraju kao ugovori s fiksnom cijenom.

Izvođač radova

11. Izvođač radova je subjekt koji sklapa ugovor o izgradnji objekata, proizvodnji dobara ili pružanju usluga prema specifikacijama drugog subjekta. Pojam "izvođač radova" uključuje općeg ili primarnog izvođača radova, podizvođača glavnog izvođača ili voditelja izgradnje.

Objedinjavanje i segmentiranje ugovora o izgradnji

12. Zahtjevi ovog standarda se obično primjenjuju odvojeno na svaki ugovor o izgradnji. Međutim, u određenim okolnostima potrebno je primijeniti ovaj standard na odvojeno utvrđene komponente pojedinačnog ugovora ili zajedno, na skupinu ugovora, kako bi se prikazala suština ugovora ili skupine ugovora.
13. **Kada ugovor pokriva više imovine, izgradnja svake imovine smatra se kao odvojeni ugovor o izgradnji kada:**
- (a) su podnesene zasebne ponude za svaku imovinu;
 - (b) svaka imovina je predmet zasebnog pregovaranja, i izvođač radova i naručitelj u mogućnosti prihvatiti ili odbaciti taj dio ugovora koji se odnosi na pojedinu imovinu; i
 - (c) mogu se identificirati troškovi i prihodi svake imovine.
14. Skupina ugovora, bez obzira radi li se o jednom ili više naručitelja, smatra se pojedinačnim ugovorom o izgradnji

kada:

- (a) je skupina ugovora sklopljena kao jedan paket;**
 - (b) su ugovori tako blisko međusobno povezani da su zapravo dio jednog projekta sa ukupnom maržom, ako postoji**
 - (c) ugovori se izvršavaju istovremeno ili u kontinuiranom slijedu.**
- 15. Ugovorom može biti predviđena izgradnja dodatne imovine po želji naručitelja ili se može dopuniti kako bi se uključila izgradnja dodatne imovine. Izgradnja dodatne imovine tretira se zasebnim ugovorom o izgradnji kada:**
- (a) se imovina značajno razlikuje u dizajnu, tehnologiji ili funkciji od imovine ili skupine imovine pokrivena izvornim ugovorom; ili**
 - (b) cijena imovina dogovorena je bez obzira na cijenu u izvornom ugovoru.**

Prihodi ugovora

16. Prihodi ugovora trebaju uključivati:

- (a) početni iznos prihoda dogovoren u ugovoru; i**
- (b) izmjene u ugovorenim radovima, potraživanjima i stimulativnim plaćanjima u mjeri u kojoj:**
 - (i) je vjerojatno da će rezultirati prihodom; i**
 - (ii) kad ih je moguće pouzdano¹ izmjeriti.**

17. Prihod ugovora se može mjeriti po fer vrijednosti primljene ili potraživane naknade. I početno i tekuće mjerenje prihoda ugovora pod utjecajem je neizvjesnosti koja ovisi o ishodu budućih događaja. Procjene se često trebaju revidirati po nastanku događaja i rješavanju neizvjesnosti. Kada se radi o ugovoru tipa trošak plus ili ugovoru temeljenom na troškovima, početni iznos prihoda možda nije naveden u ugovoru. Umjesto toga, isti može biti potrebno procijeniti na temelju usklađenosti s uvjetima i odredbama ugovora, kao što pozivanje na očekivane troškove tijekom vijeka trajanja ugovora.

18. Uz to, iznos prihoda ugovora može se povećavati ili smanjivati iz jednog razdoblja u drugo. Primjerice:

- (a) izvođač radova i naručitelj mogu dogovoriti izmjene ili potraživanja koja povećavaju ili smanjuju prihode ugovora u razdoblju nakon onog u kojem je ugovor početno zaključen;**
- (b) iznos prihoda dogovoren u ugovoru s fiksnom cijenom, ugovoru tipa trošak plus ili ugovoru temeljenom na trošku može se povećavati kao rezultat klauzule o povećanju troškova ili drugih klauzula;**
- (c) iznos prihoda ugovora može se smanjivati kao rezultat kazni zbog kašnjenja izvođača u izvršenju ugovora; ili**
- (d) kada ugovor s fiksnom cijenom uključuje fiksnu cijenu po jedinici outputa, prihodi ugovora se povećavaju ili smanjuju kako se broj jedinica povećava ili smanjuje.**

19. Izmjena je uputa naručitelja za promjenu u obuhvatu rada koji se treba izvršiti prema ugovoru. Izmjena može voditi povećanju ili smanjenju prihoda ugovora. Primjeri izmjena su promjene u specifikacijama ili dizajnu imovine i promjene u trajanju ugovora. Izmjene se uključuju u prihode ugovora kada:

- (a) je vjerojatno da će naručitelj odobriti izmjenu i iznos prihoda koji nastaje izmjenom; i**
- (b) se iznos prihoda može pouzdano izmjeriti.**

20. Potraživanje je iznos koji izvođač nastoji naplatiti od naručitelja ili druge strane kao nadoknadu troškova koji nisu uključeni u ugovornu cijenu. Potraživanje može nastati iz, primjerice, kašnjenja koje je uzrokovao naručitelj, pogrešaka u specifikacijama ili dizajnu ili spornih izmjena u ugovorenim radovima. Mjerenje iznosa prihoda koji nastaju iz potraživanja

¹ Informacije koje su pouzdane ne sadrže materijalnu pogrešku niti su pristrane, a korisnici se mogu pouzdati u to da će vjerno predstavljati ono što predstavljaju ili se razumno može očekivati da predstavljaju. U točki BC16 MRSJS 1 raspravlja se o prijelaznom pristupu objašnjenja pouzdanosti.

podložno je neizvjesnosti i često ovisi o ishodu pregovora. Stoga su potraživanja uključena u prihode ugovora samo kada:

- (a) su pregovori napredovali do razine da je vjerojatno da će naručitelj prihvatiti potraživanje; i
 - (b) se iznos, koji će naručitelj vjerojatno prihvatiti, može pouzdano izmjeriti.
21. Stimulativna plaćanja su dodatni iznosi koji su plaćeni izvođaču ako su zadovoljeni ili premašeni specificirani standardi izvršenja. Primjerice, ugovorom se mogu dopustiti stimulativna plaćanja izvođaču za raniji dovršetak ugovora. Stimulativna plaćanja su uključena u prihode ugovora kada:
- (a) je ugovor napredovao do razine da je vjerojatno kako će specificirani standardi izvršenja biti zadovoljeni ili premašeni; i
 - (b) se iznos stimulativnih plaćanja može pouzdano izmjeriti.
22. Izvođači bi trebali pregledati sve iznose vezane uz ugovor o izgradnji koje agencije za financiranje treće strane, plaćaju izravno podizvođačima, kako bi utvrdili je li zadovoljena definicija i kriteriji priznavanja prihoda izvođača prema uvjetima ugovora. Iznosi koji zadovoljavaju definiciju i kriterije priznavanja za prihode trebaju se računovodstveno evidentirati kao troškovi ugovora (vidjeti točku 25). Agencije za financiranje mogu uključivati nacionalne i međunarodne agencije za pomoć te multilateralne i bilateralne razvojne banke.

Troškovi ugovora

23. Troškovi ugovora trebaju uključivati:

- (a) troškove koji se odnose izravno na određeni ugovor;**
- (b) troškove koji se mogu općenito pripisati ugovornoj aktivnosti i koji se mogu sustavno i racionalno raspodijeliti na ugovor; i**
- (c) svi drugi troškovi kojima se izričito može teretiti naručitelj prema uvjetima ugovora.**

24. Troškovi koji se odnose izravno na određeni ugovor uključuju:

- (a) troškovi rada na gradilištu, uključujući nadzor gradilišta;
- (b) troškovi materijala korištenih u izgradnji;
- (c) amortizacija postrojenja i opreme korištene u ugovoru;
- (d) troškovi premještanja postrojenja, opreme i materijala na i sa mjesta ugovora;
- (e) troškovi najma postrojenja i opreme;
- (f) troškovi dizajna i tehničke pomoći koji su izravno vezani uz ugovor;
- (g) procijenjeni troškovi popravka i jamstvenog rada, uključujući očekivane troškove jamstva; i
- (h) potraživanja od trećih strana.

Ovi se troškovi mogu smanjiti za sve sporedne prihode koji nisu uključeni u prihode ugovora, primjerice, prihod od prodaje viška materijala na kraju ugovora.

25. Izvođači trebaju pregledati sve iznose koji se odnose na ugovor o izgradnji a koje je izravno platio podizvođač i koje su nadoknadile agencije za financiranje treće strane, kako bi odredili priznaju li se kao troškovi ugovora. Iznose koji zadovoljavaju definiciju i kriterije priznavanja rashoda ugovora izvođač mora računovodstveno evidentirati na isti način kao druge rashode ugovora. Iznose koje su nadoknadile agencije za financiranje treće strane i koji zadovoljavaju definiciju i kriterije priznavanja za prihode izvođač treba računovodstveno evidentirati na isti način kao i druge rashode ugovora (vidjeti točku 22).
26. Troškovi koji se mogu izravno općenito pripisati ugovornoj aktivnosti i koji se mogu raspodijeliti na određene ugovore uključuju:

- (a) osiguranje;
- (b) troškove dizajna koji nisu izravno vezani uz određeni ugovor; i
- (c) opće troškove izgradnje.

Takvi troškovi se raspodjeljuju koristeći metode koje su (a) sustavne i racionalne i (b) se primjenjuju konzistentno na sve troškove koje imaju slične karakteristike. Raspodjela se temelji na normalnoj razini građevinske aktivnosti. Opći troškovi izgradnje uključuju troškove kao što su priprema i obrada platnog spiska građevinskog osoblja. Troškovi koji se mogu izravno pripisati općoj građevinskoj aktivnosti i koji se mogu rasporediti na određene ugovore također uključuju troškove zaduživanja kada izvođač usvaja dopušteni alternativni tretman u MRSJS 5 *Troškovi zaduživanja*.

- 27. Troškovi koji mogu izričito teretiti naručitelja prema uvjetima ugovora mogu uključivati neke opće administrativne troškove i troškove razvoja za koje je nadoknada određena u uvjetima ugovora.
- 28. Troškovi koji se ne mogu pripisati građevinskoj aktivnosti niti se mogu rasporediti na ugovor isključeni su iz troškova ugovora o izgradnji. Takvi troškovi uključuju:
 - (a) opće administrativne troškove za koje nadoknada nije određena u ugovoru;
 - (b) troškove prodaje;
 - (c) troškove istraživanja i razvoja za koje nadoknada nije određena u ugovoru; i
 - (d) amortizaciju neiskorištenih postrojenja i opreme koji se ne koriste u određenom ugovoru.
- 29. Troškovi ugovora uključuju troškove koji se mogu pripisati ugovoru za razdoblje od datuma osiguranja ugovora do konačnog dovršetka ugovora. Međutim, troškovi koji se izravno odnose na ugovor i koji su se javili pri osiguravanju ugovora također su uključeni kao dio troškova ugovora ako se ne mogu zasebno utvrditi i pouzdano izmjeriti i ako je vjerojatno da će ugovor biti zaključen. Kada se troškovi nastali osiguranjem ugovora priznaju kao rashod u razdoblju u kojem su nastali, ne uključuju se u troškove ugovora kada je ugovor zaključen u narednom razdoblju.

Priznavanje prihoda i rashoda ugovora

- 30. Kada se ishod ugovora o izgradnji može pouzdano izmjeriti, prihodi ugovora i troškovi ugovora povezani s ugovorom o izgradnji priznaju se kao prihod i rashod prema stupnju dovršenosti ugovorne aktivnosti na datum izvještavanja. Očekivani deficit po ugovoru o izgradnji na koji se primjenjuje točka 44 treba se priznati odmah u skladu s točkom 44.
- 31. U slučaju ugovora s fiksnom cijenom, ishod ugovora o izgradnji može se pouzdano procijeniti kada su svi slijedeći uvjeti ispunjeni:
 - (a) ukupni prihodi ugovora, ako postoje, mogu se pouzdano izmjeriti;
 - (b) vjerojatno je kako će ekonomske koristi i potencijal usluge pritjecati u subjekt;
 - (c) i troškovi ugovora za dovršenje i stupanj dovršenosti ugovora na datum izvještavanja mogu se pouzdano izmjeriti;
 - (d) troškovi ugovora koji se mogu pripisati ugovoru mogu se jasno utvrditi i pouzdano izmjeriti, tako da se stvarni nastali troškovi ugovora mogu usporediti s prethodnim procjenama.
- 32. U slučaju ugovora tipa trošak plus ili ugovora temeljnog na trošku, ishod ugovora o izgradnji može se pouzdano procijeniti kada su svi slijedeći uvjeti zadovoljeni:
 - (a) vjerojatno je kako će ekonomske koristi ili potencijal usluge povezani s ugovorom pritjecati u subjekt; i
 - (b) troškovi ugovora koji se izravno mogu pripisati ugovoru, nadoknativi ili ne, mogu se jasno utvrditi i pouzdano izmjeriti.

33. Priznavanje prihoda i rashoda prema stupnju dovršenosti ugovora često se naziva metodom postotka dovršenosti. Prema ovoj metodi, prihodi ugovora sučeljavaju se s troškovima ugovora nastalim u postizanju stupnja dovršenosti, što rezultira izvještavanjem prihoda, rashoda i suficita/deficita koji se mogu izravno pripisati dijelu završenih radova. Ova metoda pruža korisne informacije o mjeri ugovorne aktivnosti i izvršenju tijekom razdoblja.
34. Prema metodi postotka dovršenosti, prihodi ugovora priznaju se kao prihod u izvještaju o financijskoj uspješnosti u izvještajnim razdobljima u kojima su radovi obavljani. Troškovi ugovora se obično priznaju kao rashod u izvještaju o financijskoj uspješnosti u izvještajnim razdobljima u kojima su radovi na koje se odnose obavljani. Međutim, ako je na početku ugovora namjera da ugovorna strane ugovora o izgradnji nadoknade ugovorne troškove, sav očekivani višak ukupnih troškova ugovora iznad prihoda ugovora za ugovor se priznaju kao rashod odmah u skladu sa stavkom 44.
35. Izvođač je možda imao ugovorne troškove koji se odnose na buduće aktivnosti iz ugovora. Takvi troškovi ugovora se priznaju kao imovina, pod uvjetom da je vjerojatno da će biti vraćeni. Takvi troškovi predstavljaju iznos koji duguje naručitelj i često se klasificiraju kao ugovoreni radovi u tijeku.
36. Ishod ugovora o izgradnji može se samo pouzdano izmjeriti kada je vjerojatno da će ekonomske koristi ili potencijal usluge vezani uz ugovor pritićati subjektu. Međutim, kada raste neizvjesnost vezana uz naplativost iznosa koji je već uključen u prihode ugovora i već je priznat u izvještaju o financijskoj uspješnosti, nenaplativi iznos ili iznos za koji povrat nije vjerojatan priznaje se kao rashod a ne kao usklađenje iznosa prihoda ugovora.
37. Subjekt je općenito u mogućnosti pouzdano procijeniti nakon što je dogovorio ugovor kojim se utvrđuju:

- (a) provediva prava svake strane po pitanju imovine koja je u izgradnji;
- (b) naknade koje će biti razmijenjene; i
- (c) način i uvjeti podmirenja.

Također je često potrebno da subjekt ima učinkovit unutarnji sustav financijskog planiranja i sustav izvještavanja. Subjekt pregledava i kada je potrebno revidira procjene prihoda ugovora i troškova ugovora kako ugovor napreduje. Potreba za takvom revizijom ne ukazuje nužno da se ishod ugovora ne može pouzdano izmjeriti.

38. Stupanj dovršenosti ugovora može se odrediti na različite načine. Subjekt koristi metodu kojom pouzdano mjeri obavljene radove. Ovisno o prirodi ugovora metode mogu uključivati:
- (a) udio troškova ugovora nastalih za obavljene radove do određenog datuma u procijenjenim ukupnim troškovima ugovora;
 - (b) preglede obavljenih radova; ili
 - (c) dovršetak fizičkog dijela ugovorenog posla.

Izvršena plaćanja i predujmovi primljeni od naručitelja često ne odražavaju obavljene radove.

39. Kada se stupanj dovršenosti određuje na temelju troškova ugovora nastalih do određenog datuma, samo oni troškovi ugovora koji odražavaju obavljene radove se uključuju u troškove nastale do određenog datuma. Primjeri troškova ugovora koji se isključuju su:
- (a) troškovi ugovora koji se odnose na buduće aktivnosti ugovora, kao što su troškovi materijala koji su dostavljeni na gradilište ili izdvojeni za potrebe ugovora, ali nisu još ugrađeni, korišteni ili primijenjeni tijekom izvršenja ugovora, osim ako materijali nisu izrađeni specijalno za ugovor; i
 - (b) predujmovi podizvođačima za radove koji se trebaju izvršiti prema podugovoru.

40. Kada se ishod ugovora o izgradnji ne može pouzdano izmjeriti:

- (a) prihodi se trebaju priznati samo u mjeri nastalih troškova ugovora koji će se vjerojatno nadoknaditi; i
- (b) troškovi ugovora se priznaju kao rashod u razdoblju u kojem su nastali.

Očekivani deficit po ugovoru o izgradnji na koji se primjenjuje točka 44 mora se priznati kao rashod odmah u skladu

sa točkom 44.

41. Tijekom ranih faza ugovora, čest je slučaj da se ishod ugovora ne može pouzdano procijeniti. Unatoč tome, može biti vjerojatno da će subjekt nadoknaditi nastale troškove ugovora. Stoga se prihod ugovora priznaje samo u mjeri u kojoj se očekuje da se nastali troškovi nadoknade. Kako se ishod ugovora ne može pouzdano procijeniti, suficit niti deficit se ne priznaju. Međutim, iako se ishod ugovora ne može pouzdano procijeniti, može biti vjerojatno da će ukupni troškovi ugovora prelaziti ukupne prihode ugovora. U takvim slučajevima, sav očekivani višak ukupnih troškova ugovora iznad ukupnih prihoda ugovora za ugovor priznaje se odmah u skladu sa točkom 44.
42. Kada nije vjerojatno da će troškovi ugovora koje strane moraju nadoknaditi, biti nadoknađeni, oni se odmah priznaju kao rashod. Primjeri okolnosti u kojima povrat nastalih troškova ugovora nije vjerojatan i u kojima se troškovi ugovora moraju odmah priznati kao rashod, uključuju ugovore:
- (a) koji nisu u potpunosti provedivi, odnosno njihova valjanost je ozbiljno upitna;
 - (b) čiji dovršetak ovisi o ishodu sudskog spora u tijeku ili zakona;
 - (c) koji se odnose na imovinu koja će vjerojatno biti zaplijenjena ili oduzeta;
 - (d) kod kojih naručitelj nije u mogućnosti ispuniti svoje obveze; ili
 - (e) kod kojih naručitelj nije u mogućnosti dovršiti ugovor ili na drugi način ispuniti svoje obveze prema ugovoru.
43. **Kada neizvjesnosti koje su sprječavale da se ishod ugovora pouzdano procijeni više ne postoje, prihodi i rashodi povezani s ugovorom o izgradnji moraju se priznati prije u skladu sa točkom 30 radije nego sa točkom 40.**

Priznavanje očekivanih deficita

44. **U vezi ugovora o izgradnji u kojima je na početku ugovora planirano da troškove ugovora u potpunosti nadoknade ugovorne strane, kada je vjerojatno da će ukupni troškovi ugovora prelaziti ukupne prihode ugovora, očekivani deficit odmah se priznaje kao rashod.**
45. Subjekti javnog sektora mogu sklopiti ugovore o izgradnji kojima se određuje da će prihode namijenjene za pokriće troškova izgradnje osigurati druge ugovorne strane. To se može dogoditi kada na primjer:
- (a) državni odjeli i agencije koji jako ovise o izdvajanjima ili sličnim raspodjelama državnih prihoda za financiranje njihovih aktivnosti su također ovlašteni sklapati ugovore sa komercijalnim subjektima javnog sektora ili subjektima privatnog sektora za izgradnju imovine na komercijalnoj osnovi ili osnovi potpunog povrata troškova; ili
 - (b) državni odjeli i agencije međusobno posluju prema tržišnim uvjetima ili na komercijalnoj osnovi kako se može dogoditi prema "kupac-dobavljač" ili sličnom modelu vlade.
- U ovim slučajevima, očekivani deficit na ugovoru o izgradnji se odmah priznaje u skladu sa točkom 44.
46. Kako je navedeno u točki 9, u nekim slučajevima subjekt javnog sektora može sklopiti ugovor o izgradnji na temelju nepotpune nadoknade troškova od drugih ugovornih strana. U tim slučajevima, financiranje veće od onog navedenog u ugovoru o izgradnji osigurat će se iz odobrenih ili drugih raspodjela državnih sredstava izvođaču radova ili iz grantova za opće potrebe agencija za financiranje trećih strana ili drugih vlada. Zahtjevi iz točke 44 ne primjenjuju se na ove ugovore o izgradnji.
47. Prilikom određivanja iznosa bilo kakvog deficita prema točki 44, ukupni prihodi ugovora i ukupni troškovi ugovora mogu uključivati uplate izvršene direktno podizvođačima od strane trećih lica - agencija za financiranje, u skladu s točkama 22 i 25.
48. Iznos takvog deficita određuje se bez obzira:
- (a) jesu li radovi iz ugovora počeli ili ne;
 - (b) na stupanj dovršenosti ugovorne aktivnosti; ili
 - (c) iznos očekivanih suficita iz drugih komercijalnih ugovora o izgradnji koji se ne smatraju jedinstvenim ugovorom o

izgradnji u skladu s točkom 14.

Promjene procjena

49. Metoda postotka dovršenosti primjenjuje se kumulativno u svakom izvještajnom razdoblju na tekuće procjene prihoda ili troškova ugovora. Stoga, učinak promjene u procjeni prihoda ili troškova ugovora ili učinak promjene u procjeni ishoda ugovora računovodstveno se evidentira kao promjena u računovodstvenoj procjeni (vidjeti MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*). Izmijenjene procjene koriste se prilikom određivanja iznosa prihoda i rashoda priznatih u izvještaju o financijskoj uspješnosti u razdoblju u kojem je promjena napravljena i u narednim razdobljima.

Objavljivanje

50. Subjekt treba objaviti:

- (a) iznos prihoda ugovora priznatih kao prihod u razdoblju;
- (b) metode korištene za određivanje prihoda ugovora priznatih u tom razdoblju; i
- (c) metode korištene za određivanje stupnja dovršetka ugovora u tijeku.

51. Subjekt treba objaviti sve od navedenog za ugovore u tijeku na datum izvještavanja:

- (a) ukupni iznos nastalih troškova i priznatih suficita (minus priznati deficit) do određenog datuma;
- (b) iznos primljenih predujmova; i
- (c) iznos zadržanih isplata.

52. Zadržane isplate su iznosi postupnog zaračunavanja koji se ne plaćaju dok nisu zadovoljeni uvjeti dani u ugovoru za plaćanja takvih iznosa ili dok neispravnosti nisu otklonjene. Postupna zaračunavanja su iznosi prihoda ugovora obračunatih za obavljene radove iz ugovora bez obzira je li ih naručitelj platio ili ne. Predujmovi su iznosi prihoda ugovora koje je primio izvođač prije nego je povezani posao obavljen.

53. Subjekt treba prikazati:

- (a) bruto iznos potraživanja od naručitelja za ugovorene radove kao imovinu; i
- (b) bruto iznos obveza prema naručitelju za ugovorne radove kao obvezu.

54. Bruto iznos potraživanja od naručitelja za ugovorene radove je neto iznos:

- (a) nastalih troškova uvećanih za suficite; umanjen za
- (b) zbroj priznatih deficita i postupnog zaračunavanja za sve ugovore u tijeku za koje nastali troškovi uvećani za priznate suficite koji se trebaju nadoknaditi putem prihoda ugovora (umanjenih za priznate deficite) prelaze postupna zaračunavanja.

55. Bruto iznos prema naručitelju za obavljene radove je neto iznos:

- (a) nastalih troškova uvećanih za priznati suficit; umanjenih za
- (b) zbroj priznatih deficita i ispostavljenih računa ta sve ugovore u tijeku za koje ispostavljeni računi prelaze troškove nastale uvećane za priznate suficite koji se trebaju nadoknaditi putem prihoda ugovora (umanjenih za priznate deficite).

56. Smjernice za objavljivanje potencijalnih obveza i potencijalne imovine mogu se naći u MRSJS 19 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina*. Potencijalne obveze i potencijalna imovina mogu nastati iz stavki kao što su troškovi jamstva, reklamacije, kazne ili mogući gubici.

Datum stupanja na snagu

57. Subjekt treba primijeniti ovaj standard za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. srpnja/jula 2002. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj standard za razdoblje koje počinje prije 1. srpnja/jula 2002. dužan je objaviti tu činjenicu.
- 57A. Točka 58 izmijenjen je MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)* izdanih u siječnju/januaru 2015. Subjekt je dužan primijeniti ovu izmjenu za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2017. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje MRSJS 33 za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja/januara 2017., izmjena se treba također primijeniti na to ranije razdoblje.
- 57B. Točke 2 i 3 su izbrisani *Primjenjivošću MRSJS* izdane u travnju/aprilu 2016. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja/januara 2018. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja/januara 2018. dužan je objaviti tu činjenicu.
58. Kada subjekt primjenjuje MRSJS na obračunskoj osnovi kako je definirano MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)* za potrebe financijskog izvještavanja nakon ovog datuma stupanja na snagu, ovaj se standard primjenjuje na godišnje financijske izvještaje subjekta koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon datuma primjene MRSJS.

Osnova za zaključivanja

Ova osnova za zaključivanja prati ali nije dio MRSJS 11.

Revizija MRSJS 11 kao rezultat *Primjenjivosti MRSJS IPSASB-a* izdanog u travnju/aprilu 2016.

- BC1. IPSASB je izdao *Primjenjivost MRSJS* u travnju/aprilu 2016. Ove objave mijenjaju reference u svim MRSJS kako slijedi:
- (a) izostavlja se standardna točka o primjenjivosti MRSJS na “subjekte javnog sektora ili državna poslovna poduzeća” iz odjeljka obuhvata svakog standarda;
 - (b) zamjenjuje se pojam “državna poslovna poduzeća” s pojmom “komercijalni subjekti javnog sektora”, gdje je prikladno; i
 - (c) mijenja se točka 10 *Predgovora Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor* dajući pozitivan opis subjekata javnog sektora za koje su MRSJS kreirani.

Razlozi ovih promjena dani su u Osnovi za zaključivanja MRSJS 1.

Smjernice za primjenu

Ove smjernice prate ali nisu dio MRSJS 11.

Objavljivanje računovodstvenih politika

- IG1. Slijede primjeri objavljivanja računovodstvenih politika za odjele koje sklapaju nekomercijalne ugovore o izgradnji s drugim državnim agencijama za puni, djelomični povrat troškova ili bez povrata od drugih ugovornih strana. Odjel je također ovlašten zaključivati komercijalne ugovore o izgradnji s komercijalnim subjektima javnog sektora i subjektima privatnog sektora i sklapati ugovore o izgradnji s potpunim povratom troškova sa određenim državnim bolnicama i državnim sveučilištima.

Nekomercijalni ugovori

- IG2. Ugovorni troškovi se priznaju kao rashod metodom stupnja dovršenosti mjereno u odnosu na postotak radnih sati nastalih do određenog datuma u odnosu na procijenjene ukupne radne sate za svaki ugovor. U nekim slučajevima, određene građevinske aktivnosti i tehnički nadzor je ugovorena sa izvođačima iz privatnog sektora kao podizvođačima uz fiksnu naknadu za “izvršenje ugovora”. U ovakvom slučaju, troškovi podizvođača se priznaju kao rashod prema metodi stupnja dovršenosti za svaki podugovor.
- IG3. Prihod ugovora iz ugovora s punim povratom troškova i ugovora s djelomičnim povratom troškova koje je zaključilo ministarstvo priznaje se u odnosu na nadoknadive troškove nastale tijekom razdoblja, mjereno udjelom tih nadoknadivih troškova nastalih do određenog datuma u odnosu na procijenjene ukupne troškove ugovora.

Komercijalni ugovori

- IG4. Prihodi iz ugovora o izgradnji s fiksnom cijenom priznaju se metodom postotka dovršenosti, mjereno u odnosu na postotak radnih sati nastalih do određenog datuma u odnosu na ukupne radne sate za svaki ugovor.
- IG5. Prihodi iz ugovora tipa trošak plus ili ugovora temeljenih na trošku priznaju se u odnosu na nadoknadive troškove nastale tijekom razdoblja uvećane za naplaćenu naknadu, mjereno udjelom troškova nastalih do određenog datuma u odnosu na procijenjene ukupne troškove ugovora.

Određivanje prihoda i rashoda ugovora

- IG6. Sljedeći primjeri bave se nekomercijalnim i komercijalnim ugovorima o izgradnji. Primjeri prikazuju jednu metodu određivanja stupnja dovršenosti ugovora i vrijeme priznavanja prihoda i rashoda ugovora (vidjeti točke 30 – 43 ovog standarda).

Nekomercijalni ugovori

- IG7. Odjel za radove i usluge (izvođač građevinskih radova) ima ugovor za izgradnju mosta za Odjel za ceste i autoceste. Odjel za radove i usluge financira se iz odobrenih sredstava. Ugovorom o izgradnji utvrđuju se uvjeti izgradnje, uključujući predviđene troškove, tehničke specifikacije i vrijeme dovršetka, ali ne predviđa povrat troškova izgradnje izravno od Odjela za ceste i autoceste. Ugovor o izgradnji je ključni dokument o planiranju upravljanja i odgovornosti koji potvrđuje kvalitetu dizajna i konstrukcije mosta. Koristi se kao input u procjeni učinaka ugovornih strana u pružanju usluga dogovorenih tehničkih specifikacija unutar projiciranih troškovnih parametara. Također se koristi kao input za projekcije budućih troškova.
- IG8. Početna procjena troškova ugovora je 8.000. Bit će potrebno tri godine za izgradnju mosta. Agencija za pomoć pristala je osigurati sredstva u iznosu 4.000, što je pola od troškova izgradnje – to je navedeno u ugovoru o izgradnji.
- IG9. Do kraja 1. godine, procjena troškova ugovora povećala se na 8.050. Agencija za pomoć pristala je financirati pola ovog povećanja procijenjenih troškova.
- IG10. U 2. godini vlada je na savjet Odjela za ceste i autoceste odobrila izmjene koje rezultiraju u procijenjenim dodatnim troškovima ugovora od 150. Agencija za pomoć pristala je financirati 50% ove izmjene. Na kraju 2. godine, nastali troškovi uključuju 100 za standardne materijale uskladištene na gradilištu koje će se koristiti u 3. godini za dovršetak projekta.
- IG11. Odjel za radove i usluge određuje stupanj dovršenosti ugovora izračunavanjem omjera nastalih troškova ugovora koji su nastali za radove obavljene do određenog datuma u odnosu na posljednje procijenjene ukupne troškove ugovora.
- IG12. Sažetak financijskih podataka tijekom razdoblja izgradnje je kako slijedi:

	1. godina	2. godina	3. godina
Početni iznos prihoda dogovorenih ugovorom	4.000	4.000	4.000
Izmjene	—	100	100

Ukupni prihodi ugovora	4.000	4.100	4.100
Troškovi ugovora nastali do određenog datum	2.093	6.168	8.200
Troškovi ugovora za dovršetak	5.957	2.032	–
Ukupni procijenjeni troškovi ugovora	8.050	8.200	8.200
Stupanj dovršenosti	26%	74%	100%

IG13. Stupanj dovršenosti za Godinu 2 (74%) određuje se isključivanjem iz troškova ugovora nastalih za radove obavljene to određenog datuma 100 za standardne materijale uskladištene na gradilištu za korištenje u Godini 3.

IG14. Iznosi prihoda i rashoda ugovora priznati u izvještaju o financijskoj uspješnosti u tri godine su kako slijedi:

	Do određenog datuma	Priznato u prethodnim godinama	Priznato u tekućoj godini
1. godina			
Prihodi ($4.000 \times .26$)	1.040		1.040
Rashodi ($8,050 \times .26$)	2.093		2.093
2. godina			
Prihodi ($4.100 \times .74$)	3.034	1.040	1.994
Rashodi ($8.200 \times .74$)	6.068	2.093	3.975
3. godina			
Prihodi (4.100×1.00)	4.100	3.034	1.066
Rashodi (8.200×1.00)	8.200	6.068	2.132

Komercijalni ugovori

IG15. Ministarstvo (izvođač radova), koji se uglavnom financira iz odobrenih sredstava, ovlašten je poduzeti ograničene građevinske radove na komercijalnoj osnovi za subjekte privatnog sektora. S odobrenjem ministra, Ministarstvo je sklopio komercijalni ugovor s fiksnom cijenom za 9.000 za izgradnju mosta.

IG16. Početni iznos prihoda dogovorenih u ugovoru je 9.000. Početna procjena troškova ugovora izvođača radova je 8.000. Bit će potrebne tri godine za izgradnju mosta.

IG17. Do kraja 1. godine, procjena troškova ugovora Odjela povećala se na 8.050.

IG18. U 2. godini naručitelj odobrava izmjene koje rezultiraju povećanjem prihoda ugovora od 200 i procijenjenih dodatnih

troškova ugovora od 150. Na kraju 2. godine, nastali troškovi uključuju 100 za standardne materijale uskladištene na gradilištu koji će se koristiti u 3. godini za dovršetak projekta.

IG19. Ministarstvo određuje stupanj dovršenosti ugovora izračunavanjem udjela nastalih troškova ugovora za obavljene radove do određenog datum u odnosu na posljednje procijenjene ukupne troškove ugovora. Sažetak financijskih podataka tijekom razdoblja izgradnje je kako slijedi:

	1. godina	2. godina	3. godina
Početni iznos Prihoda dogovorenih ugovorom	9.000	9.000	9.000
Izmjene	–	200	200
Ukupni prihodi ugovora	9.000	9.200	9.200
Troškovi ugovora nastali do određenog datuma	2.093	6.168	8.200
Troškovi ugovora za dovršetak	5.957	2.032	–
Ukupni procijenjeni troškovi ugovora	8.050	8.200	8.200
Procijenjeni suficit	950	1.000	1.000
Stupanj dovršenosti	26%	74%	100%

IG20. Stupanj dovršenosti za 2. godinu (74%) određuje se isključivanjem iz nastalih troškova ugovora za obavljene radove do određenog datuma 100 za standardne materijale uskladištene na gradilištu za korištenje u 3. godini.

IG21. Iznosi prihoda, rashoda i suficita priznatih u izvještaju o financijskoj uspješnosti u tri godine su kako slijedi:

	Do određenog datum	Priznato u prethodnim godinama	Priznato u tekućoj godini
1. godina			
Prihodi ($9.000 \times .26$)	2.340		2.340
Rashodi ($8.050 \times .26$)	2.093		2.093
Suficit	247		247
2. godina			
Prihodi ($9.200 \times .74$)	6.808	2.340	4.468
Rashodi ($8.200 \times .74$)	6.068	2.093	3.975
Suficit	740	247	493

3. godina			
Prihodi (9.200×1.00)	9.200	6.808	2.392
Rashodi (8.200×1.00)	8.200	6.068	2.132
Suficit	1.000	740	260

Objavljivanja ugovora

Ugovori financirani odobrenim sredstvima/pomoći i Ugovori sa potpunom nadoknadom troškova

IG22. Odjel za radove i usluge je nedavno osnovan kao tijelo za upravljanje izgradnjom velikih zgrada i cesta za druge vladine subjekte. Financira se većinom iz odobrenih sredstava, ali s dopuštenjem ministra ovlašten je za sklapanje projekata izgradnje koje financiraju nacionalne ili međunarodne humanitarne agencije. Ima svoje vlastite građevinske kapacitete i također može podugovarati. S odobrenjem ministarstva, Odjel također može sklapati poslove izgradnje na komercijalnoj osnovi za komercijalne subjekte javnog sektora i subjekte privatnog sektora i na bazi potpunog povrata troškova za državne bolnice i državna sveučilišta.

IG23. Odjel za radove i usluge došao je do kraja prve godine rada. Svi njegovi nastali troškovi ugovora plaćeni su u gotovini i svi ispostavljeni računi (humanitarnim agencijama koje su naručile građevinske radove) naplaćeni su u gotovini. Nije bilo predujmova Odjelu za građevinske radove tijekom ovog razdoblja. Nastali troškovi ugovora za ugovore B i C uključuju troškove materijala koji su kupljeni za ugovor ali nisu korišteni u izvršenju ugovora do određenog datuma. Nisu sklopljeni komercijalni ugovori ove godine. (Vidjeti ispod primjere komercijalnih ugovora.)

Ugovor A se financira iz općih prihoda. (Ugovor ne uključuje “prihode ugovora” kako je definirano.)

Ugovor B je sa Odjelom za obrazovanje i XX Humanitarnom agencijom koje financiraju 50% troškova izgradnje. (50% troška ugovora nadoknadi će ugovorne strane i stoga je “prihod ugovora” kako je definirano.)

Ugovor C u potpunosti financira Nacionalno sveučilište. (Uvjeti dogovora određuju da sve troškove ugovora nadoknadi Nacionalno sveučilište iz glavnog fonda za izgradnju Sveučilišta. Stoga je “prihod ugovora” kako je definirano jednak troškovima ugovora.)

IG24. Status tri ugovora u tijeku na kraju Godine 1 kako slijedi:

	Ugovor			Ukupno
	A	B	C	
Prihodi ugovora priznati u skladu sa točkom 30	–	225	350	575
Rashodi ugovora priznati u skladu sa točkom 30	110	450	350	910
Troškovi ugovora financirani iz odobrenih sredstava	110	225	–	335
Troškovi ugovora nastali u razdoblju	110	510	450	1,070

- priznati kao rashodi (točka 30)	110	450	350		910
- priznati kao imovina (točka 35)	–	60	100		160
Prihodi ugovora (vidjeti iznad)	–	225	350		575
Ispostavljeni računi (točka 52)	–	225	330		555
Nefakturirani prihodi ugovora	–	–	20		20
Predujmovi (točka 52)	–	–	–		–
Iznosi koji će se objaviti u skladu s standardom kako slijedi:					
Prihodi ugovora priznati kao prihod u razdoblju (točka 50(a))					575
Nastali troškovi ugovora do određenog datuma (točka 51(a)) (ne postoje priznati suficiti/umanjeni za priznate deficite)					1.070
Bruto iznos potraživanja od naručitelja ugovora za ugovorne poslove (određen u skladu sa točkom 54 i prikazanim kao imovina u skladu sa točkom 53(a))					150

Iznosi koji će se objaviti u skladu sa točkom 51(a) i 53(a) su kako slijedi (<i>Napomena: prihodi ugovora za B su 50% troškova ugovora</i>)						
	A		B		C	Ukupno
Nastali troškovi ugovora	110		510		450	1.070
Ispostavljeni računi	0		225		330	555
Potraživanja od humanitarnih agencija i naručitelja	–		30		120	150

IG25. Iznos objavljen u skladu sa točkom 51(a) je isti kao iznos za tekuće razdoblje jer se objavljivanja odnose na prvu godinu poslovanja.

Komercijalni ugovori

IG26. Sektor za nacionalne građevinske radove osnovan je unutar Odjela za radove i usluge za obavljanje građevinskih radova na komercijalnoj osnovi za komercijalne subjekte javnog sektora i subjekte privatnog sektora po uputama i uz odobrenje ministra. Sektor je došao do kraja prve godine svog poslovanja. Svi nastali troškovi ugovora plaćeni su u gotovini, a svi ispostavljeni računi i predujmovi su naplaćeni u gotovini. Nastali troškovi ugovora za ugovore B, C i E uključuju troškove materijala koji su kupljeni za ugovor, ali koji nisu korišteni za izvršenje ugovora do određenog datuma. Za ugovora B, C i E naručitelji su dali predujmove izvođaču radova za radove koji još nisu obavljani.

IG27. Status njegovih pet ugovora u tijeku na kraju Godine 1 je kako slijedi:

	Ugovor	
--	---------------	--

	A	B	C	D	E	Ukupno
Prihodi ugovora priznati u skladu sa točkom 30	145	520	380	200	55	1.300
Rashodi ugovora priznati u skladu sa točkom 30	110	450	350	250	55	1.215
Očekivani deficit priznati u skladu sa točkom 44	–	–	–	40	30	70
Priznati suficiti minus priznati deficit	35	70	30	(90)	(30)	15
Nastali troškovi ugovora u razdoblju	110	510	450	250	100	1.420
Nastali troškovi ugovora priznati kao rashodi ugovora u razdoblju u skladu sa točkom 30	110	450	350	250	55	1.215
Troškovi ugovora koji se odnose na buduće aktivnosti priznati kao imovina u skladu sa točkom 35	–	60	100	–	45	205
Prihodi ugovora (vidjeti iznad)	145	520	380	200	55	1.300
Ispostavljeni računi (točka 52)	100	520	380	180	55	1.235
Nefakturirani prihodi ugovora	45	–	–	20	–	65
Predujmovi (točka 52)	–	80	20	–	25	125
Iznosi koji će se objaviti u skladu sa standardom kako slijedi:						
Prihodi ugovora priznati kao prihod u razdoblju (točka 50(a))						1.300
Nastali troškovi i priznati suficiti (minus priznati deficiti) do određenog datuma (točka 51(a))						1.435
Primljeni predujmovi (točka 51(b))						125
Bruto iznos potraživanja od naručitelja za građevinske radove – prikazan kao imovine u skladu sa točkom 53(a)						220
Bruto iznos dugovanja naručiteljima za građevinske radove – prikazan kao imovina u skladu sa točkom 53(b)						(20)
Iznosi koji će se objaviti u skladu sa točkama 51(a), 53(a) i 53(b) izračunati su kako slijedi:						

IG28. Iznosi objavljeni u skladu sa točkama 51(a) su isti kao iznos za tekuće razdoblje jer se objavljivanja odnose na prvu godinu poslovanja.

Usporedba s MRS 11

MRSJS 11, *Ugovori o izgradnji* sastavljen je prvenstveno u skladu sa MRS 11 *Ugovori o izgradnji*. Osnovne razlike između MRSJS 11 i MRS 11 su sljedeće:

- Dodatni komentar uz MRS 11 je uključen u MRSJS 11 kako bi se razjasnila primjenjivost standarda za računovodstvenu evidenciju subjekata javnog sektora.
- U MRSJS 11 koristi se različita terminologija, u određenim dijelovima, od MRS 11. Najznačajniji primjeri su korištenje pojmova “prihod” i “izvještaj o financijskoj uspješnosti” u MRSJS 11. Ekvivalentni pojmovi u MRS 11 su “dobit” i “izvještaj o dobiti i gubitku”.
- MRSJS 11 uključuje obvezujuće aranžmane koji nemaju oblik pravnog ugovora unutar obuhvata standarda.
- MRSJS 11 uključuje ugovore temeljene na trošku i nekomercijalne ugovore unutar obuhvata standarda.
- MRSJS 11 jasno navodi kako se zahtjev za priznavanjem očekivanog deficita odmah čim postane vjerojatno da će troškovi ugovora premašiti ukupne prihode ugovora primjenjuje samo na ugovore u kojima je na početku ugovora predviđeno da će troškove ugovora u potpunost povratiti ugovorne strane.
- MRSJS 11 uključuje dodatne primjere za prikazivanje primjene ovog standarda na nekomercijalne ugovore o izgradnji.

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 11, Ugovori o izgradnji, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u aprilu 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 11, Ugovori o izgradnji, izdanje 2022. godina* razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 11, Ugovori o izgradnji, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za tačnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 11, Ugovori o izgradnji, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 10, Finansijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 11, Construction Contracts, 2022. Edition*
ISBN: 978-1-60815-192-9

Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim korištenja koje dopušta zakon, potrebno je tražiti pisanu dozvolu IFAC putem e-mail adrese permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-576-7