

## **МРС-ЈС 11 – УГОВОРИ О ИЗГРАДЊИ**

### **Саопштење**

Овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) састављен је првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом (IAS) 11, (ревидираним 1993. године) *Уговори о изградњи* који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB) Делови из IAS 11 се налазе у овој публикацији Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) Међународне федерације рачуновођа (IFAC), уз одобрење Фондације за Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS).

Одобрени текст Међународног стандарда за финансијско извештавање (IFRS) је текст који је објавио IASB на енглеском језику и копије се могу директно добити од Издавачког одељења IASB, на следећој адреси:

IASB Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street  
London EC4M 6XH United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org.uk](mailto:publications@ifrs.org.uk)  
Интернет адреса: <http://www.ifrs.org.uk>

За IFRS, нацрте за излагање и друге публикације IASC и IASB ауторско право има Фондација IFRS. „IFRS“, „IAS“, „IASB“, „Фондација IFRS“, „Међународни рачуноводствени стандарди“ и „Међународни стандарди финансијског извештавања“ су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења Фондације IFRS.

## **МРС-ЈС 11 – УГОВОРИ О ИЗГРАДЊИ**

### **Историја МРС-ЈС**

*Ова верзија садржи измене настале као резултат МРС-ЈС објављених до 15. јануара 2013.*  
МРС-ЈС 11, *Уговори о изградњи*, објављен је у мају 2000

Јул 2001.

## **МРС-ЈС 11 – УГОВОРИ О ИЗГРАДЊИ**

### **САДРЖАЈ**

#### *Параграфи*

#### Циљ

Делокруг	1-3	
Дефиниције	4-11	
Уговори о изградњи	5-10	
Сауговарач	11	
Спајање и раздвајање уговора о изградњи		12-15
Уговорни приход	16-22	
Уговорни трошкови	23-29	
Признавање уговорног прихода и расхода		30-43
Признавање очекиваних дефицита		44-48
Промене процена	49	
Обелодањивање	50-56	
Датум ступања на снагу		57-58
Упутство за примену		
Поређење са IAS 11		

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 11 “Уговори о изградњи” (МРС-ЈС 11) изложен је у параграфима 1-58. Сви параграфи имају једнаку важност. МРС-ЈС 10 треба читати у контексту Основе за закључивање и “Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор”. У недостатку експлицитних упутстава, основу за избор и примену рачуноводствених принципа даје МРС-ЈС 3 “Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке”.

### **Циљ**

Циљ овог стандарда је да пропише рачуноводствени третман трошкова и прихода повезаних са уговорима о изградњи. Овај стандард:

- одређује споразуме који треба да буду класификовани као уговори о изградњи;

- даје смернице за врсте уговора о изградњи који могу настати у јавном сектору; и
- одређује основу за признавање и обелодањивање уговорних расхода и, уколико је релевантно, уговорних прихода.

Због природе активности предузетих по уговорима о изградњи, датум отпочињања уговорне активности и завршетка те активности обично се налазе у различитим извештајним периодима.

У многим правним системима, уговори о изградњи ентитета јавног сектора не одређују износ уговорног прихода. Уместо тога, финансирање те уговорне активности најчешће се обезбеђује дотацијама или сличним расподелама општег јавног прихода, или финансирањем из помоћи или донација. У овим случајевима, основно питање рачуноводственог обухватања уговора о изградњи јесте (а) расподела трошкова изградње по извештајним периодима у којима је обављена изградња, и (б) признавање повезаних трошкова.

У неким правним системима, уговори о изградњи ентитета јавног сектора могу да буду засновани на тржишној основи или на нетржишној основи потпуне или делимичне надокнаде трошкова. У овим случајевима, основно питање рачуноводственог обухватања уговора о изградњи јесте расподела уговорног прихода и уговорних трошкова по периодима извештавања у којима је извршена изградња.

## Делокруг

1. Сауговарач који припрема и презентује финансијске извештаје у складу са обрачунском основном рачуноводства примењује овај стандард у рачуноводственом обухватању уговора о изградњи.
2. Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора, осим на јавна предузећа.
3. У Предговору Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор који је објавио IPSASB се објашњава да јавна предузећа примењују IFRS које објављује IASB. Јавна предузећа су дефинисана у MPC–ЈС 1, Презентација финансијских извештаја.

## Дефиниције

4. Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:

**Уговор о изградњи** је уговор или сличан обавезујући споразум специфично закључен ради изградње средства или комбинације средстава која су уско међусобно повезана или међузависна у смислу конструкције, технологије и функције или своје крајње сврхе или употребе.

**Сауговарач** је ентитет који обавља радове изградње у складу са уговором о изградњи.

**Уговор са накнадним увећањем трошка** је уговор о изградњи по коме се сауговарачу надокнађују дозвољени или другачије дефинисани трошкови, као и, у случају комерцијално заснованих уговора, додатни проценат ових трошкова или фиксна накнада уколико је уговорено.

**Уговор по фиксној цени** је уговор о изградњи којим сауговарач прихвата фиксну уговорну цену, или фиксну цену по јединици учинка, која је у неким случајевима предмет клаузула о повећању трошкова.

Термини дефинисани у другим MPC–ЈС се у овом стандарду користе у истом значењу као и у тим стандардима и поново се јављају у појмовнику дефинисаних термина који се објављује засебно.

### Уговори о изградњи

5. Уговор о изградњи (изрази “уговор о изградњи” и “уговор” користе се наизменично у наставку Стандарда) може бити закључен са циљем изградње једног дела имовине као што су мост, зграда, брана, цевовод, пут, брод или тунел. Уговор о изградњи се може такође односити на изградњу извесног броја средстава која су међусобно уско повезана или међузависна у погледу конструкције, технологије и намене или њихове крајње сврхе односно употребе – примери таквих уговора укључују уговоре за изградњу мрежних система за снабдевање водом, рафинерија и других сложених инфраструктурних средстава.
6. За сврхе овог стандарда, уговори о изградњи обухватају:
  - (а) уговоре о пружању услуга које се непосредно односе на изградњу дела имовине, на пример уговори за пружање услуга руководиоца пројеката и архитеката; и

(б) уговоре о уништавању или обнављању средстава, и обнављању околине после уништења средстава.

7. За сврхе овог стандарда, под уговорима о изградњи такође се подразумевају сви споразуми који су обавезујући за уговорне стране, али који не морају имати облик документованог уговора. На пример, два државна министарства могу закључити формални споразум о изградњи неког средства, али тај споразум не мора бити уговор према закону, будући да у том правном систему, појединачна државна министарства нису засебна правна лица са овлашћењем да закључују уговоре. Међутим, под условом да споразум предвиђа слична права и обавезе уговорних страна као што би то било дефинисано да је у форми уговора, такав споразум за сврхе овог стандарда представља уговор о изградњи. Овакви обавезујући споразуми могу обухватати (али нису ограничени на) министарска упутства, одлуке кабинета и законодавно регулисање (као што је Закон из парламента) или споразум о сагласности.

8. Уговори о изградњи формулишу се на бројне начине који се, за сврхе овог стандарда, разврставају у уговоре по фиксној цени и уговоре са накнадним увећањем трошкова. Неки уговори о изградњи могу садржати одлике како уговора по фиксној цени, тако и уговора са накнадним увећањем трошка, на пример у случају уговора са накнадним увећањем трошка са договореном максималном ценом. У таквим околностима, сауговорач треба да размотри све услове из параграфа 31 и 32, да би одредио када треба признати уговорени приход и расход.

9. Уговори са накнадним увећањем трошкова обухватају и комерцијалне и некомерцијалне уговоре. Комерцијалним уговором се прецизира да ће, као што је договорено, приход за покриће договорених трошкова изградње сауговорача као и за стварање марже профита обезбедити друга уговорна страна. Међутим, ентитет јавног сектора такође може закључити некомерцијални уговор за изградњу средства за потребе другог ентитета, у замену за потпуну или делимичну надокнаду трошкова од стране тог ентитета или других страна. У неким случајевима, надокнада трошкова може обухватати плаћања од стране ентитета примаоца и наменску донацију за изградњу или финансирање од других страна.

10. У многим правним системима, када један ентитет јавног сектора врши изградњу за други ентитет јавног сектора, трошак активности изградње не надокнађује директно ентитет прималац. Најчешће се активност изградње финансира индиректно путем (а) опште расподеле средстава или других расподела сауговорачу из општих јавних прихода, или (б) из дотација опште намене од стране финансијских агенција, трећих страна или осталих држава. Ови уговори се за сврхе овог стандарда разврставају у уговоре по фиксној цени.

### **Сауговорач**

11. Сауговорач је ентитет који закључује уговор о изградњи објеката, конструкцији постројења, производњи добара, или пружању услуга по спецификацији другог ентитета. Израз "сауговорач" обухвата главног или основног уговорача, подуговорача у односу на главног уговорача, или руководиоца изградње.

### **Спајање и раздвајање уговора о изградњи**

12. Захтеви овог стандарда обично се примењују засебно на сваки уговор о изградњи. Међутим, у неким околностима, неопходно је применити овај стандард на одвојене препознатљиве саставне делове једног уговора или заједно, на групу уговора, да би се сагледала суштина уговора или групе уговора.

13. **Када уговор обухвата више средстава, изградњу сваког средства требало би третирати као засебан уговор о изградњи када:**

(а) су поднети засебни предлози за свако средство;

(б) је свако средство предмет засебног закључивања и извођач и купац су у могућности да прихвате или одбаце тај део уговора који се односи на свако појединачно средство, и

(ц) трошкови и приходи сваког средства могу се одредити.

14. Група уговора, било са једним или више купаца, се третира као јединствени уговор о изградњи када:

- (а) се о групи уговора преговара као о јединственом пакету;
- (б) су уговори тако блиско међусобно повезани да заправо чине део јединственог пројекта са укупном маржом, уколико постоји; и када
- (ц) се уговори изводе истовремено или у непрекидном редоследу.

15. Уговором се може обезбедити изградња додатног средства према опцији купца или може да буде допуњен тако да обухвати изградњу додатног средства. Изградња додатног средства се третира као засебан уговор о изградњи када:

- (а) се средство значајно разликује по дизајну, технологији или функцији од дела имовине или средстава обухваћених оригиналним уговором, или
- (б) је цена уговорена без обзира на цену у оригиналном уговору.

#### Уговорни приход

16. Уговорни приход обухвата:

- (а) почетни износ прихода усаглашен у уговору; и
- (б) варијанте уговорног рада, потраживања и подстицајних плаћања у мери у којој:
  - (i) је вероватно да ће резултирати приходом; и
  - (ii) их је могуће поуздано одмерити.

17. Уговорни приход се одмерава по фер вредности накнаде која је примљена или се потражује. На почетно и накнадно одмеравање уговорног прихода утиче низ неизвесности које зависе од исхода будућих догађаја. Процене често треба ревидирати по настанку догађаја и разрешавању неизвесности. Уколико је реч о уговору са накнадним увећањем трошкова или уговору заснованом на трошковима, почетни износ прихода не мора бити наведен у уговору. Уместо тога, може бити потребно да се изврши процена у складу са условима и одредбама из уговора, као што је позивање на очекиване трошкове током трајања уговора.

18. Поред тога, износ уговорног прихода може се повећати или умањити од једног до следећег периода. На пример:

(а) и купац и саговорач могу се договорити о варијацијама или захтевима који увећавају или умањују уговорни приход у наредном периоду у односу на период у коме је уговор иницијално закључен;

(б) износ прихода договорен у уговору по фиксној цени може се увећати на основу клаузула о повећању трошкова или других клаузула;

(ц) износ уговорног прихода може се умањити услед казни које настају због одлагања саговорача при извршавању уговора, или

(д) када уговор по фиксној цени обухвата фиксну цену по јединици учинка, уговорни приход се повећава или смањује како се број јединица повећава или смањује.

19. Одступање је упутство купца за промену обима посла који треба да се изврши према уговору. Одступање може водити увећању или умањењу уговорног прихода. Примери варијација су промене спецификација или дизајна датог средства и промене у року трајања уговора. Варијација је укључена у уговорни приход када:

(а) је вероватно да ће купац одобрити варијацију и износ прихода који проистиче из варијације; и када

(б) се износ прихода може поуздано одмерити.

20. Потраживање је износ који саговорач покушава да наплати од купца или другог лица, као надокнаду за трошкове који нису укључени у уговорну цену. Потраживање може настати због, на пример, кашњења купца, грешака у спецификацијама или дизајну, и спорних одступања у раду по уговору. Одмеравање износа прихода насталих по основу ових потраживања подложно је високом нивоу неизвесности и често зависи од исхода преговарања. Стога су потраживања укључена у уговорни приход само када:

(а) су преговори достигли одмаклу фазу тако да је вероватно да ће купац прихватити потраживање; и када

- (б) се износ, за који је вероватно да ће га купац прихватити, може поуздано одмерити.
21. Стимулативна плаћања су додатни износи који се исплаћују сауговорачу уколико су спецификовани постигнути или премашени стандарди учинка. На пример, уговор може дозволити стимулативну исплату сауговорачу за извршење уговора пре рока. Стимулативна плаћања су укључена у уговорни приход када:
- (а) је уговарање поодмакло, тако да је вероватно да ће спецификовани стандарди учинка бити остварени или премашени; и када
- (б) се износ стимулативног плаћања може поуздано одмерити.
22. Сауговорачи треба да испитају све износе који се односе на уговор о изградњи, а који су исплаћени директно подуговорачима од стране финансијских агенција које представљају трећу страну, како би се одредило да ли одговарају дефиницији и критеријумима признавања прихода сауговорача из уговора. Износи који испуњавају дефиницију и критеријуме признавања прихода треба да се рачуноводствено обухвате од стране сауговорача, на исти начин као и други уговорни приход. Такве износе такође треба признати као уговорне трошкове (погледати параграф 25). Финансијске агенције подразумевају националне и међународне организације за помоћ, као и мултилатералне и билатералне банке за развој.

## Уговорни трошкови

### 23. Уговорни трошкови обухватају:

- (а) трошкове који се директно односе на одређени уговор;
- (б) трошкове који су опште приписиви уговорној активности и могу бити приписани уговору на систематској и рационалној основи; и
- (ц) све друге трошкове који специфично терете купца у складу са условима уговора.

### 24. Трошкови који се непосредно односе на одређени уговор укључују:

- (а) трошкове рада на терену (градилишту), укључујући надзирање градилишта;
- (б) трошкове материјала употребљених у изградњу;
- (ц) амортизацију постројења и опреме коришћених по уговору;
- (д) трошкове премештања постројења, опреме и материјала на и са градилишта по уговору;
- (е) трошкове изнајмљивања постројења и опреме;
- (ф) трошкове дизајнирања и стручне помоћи, који се непосредно односе на уговор;
- (г) процењене трошкове поправке и рада по основу гаранције, укључујући очекиване трошкове јемства; и
- (х) потраживања од трећих лица.

Ови трошкови могу бити умањени сваким непредвиђеним приходом који није обухваћен уговорним приходом, на пример приходом од продаје вишка материјала по завршетку уговора.

25. Сауговорачи треба да испитају све износе који се односе на уговор о изградњи, а које су директно платили подуговорачи и које су надокнадиле финансијске агенције које представљају трећу страну, како би се одредило да ли се квалификују као уговорни трошкови. Износе који одговарају дефиницији уговорних расхода и који испуњавају критеријуме признавања, сауговорач треба да обрачуна на исти начин као и друге уговорне расходе. Износе надокнађене од стране финансијских агенција које представљају трећу страну, а који испуњавају дефиницију уговорних расхода и испуњавају критеријуме признавања, сауговорач треба да обрачуна на исти начин као и друге уговорне приходе (погледати параграф 22).

26. Трошкови који могу бити генерално приписиви уговорној активности и могу се распоредити на специфичне уговоре, укључују:

- (а) осигурање;
- (б) трошкове дизајна који се не односе непосредно на одређени уговор; и
- (ц) фиксне трошкове изградње.

Такви трошкови се распоређују употребом метода који су (а) систематски и рационални, и (б) који се доследно примењују на све трошкове са сличним одликама. Алоцирање је засновано на уобичајеном нивоу активности изградње. Фиксни трошкови изградње обухватају трошкове као што су припрема и обрада платног списка особља које ради на изградњи. Трошкови који могу бити опште приписиви уговорној активности и који се могу распоредити на специфичне уговоре обухватају, такође,

трошкове позајмљивања када саговорач усвоји дозвољени алтернативни поступак из Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 5 (МРС–ЈС 5) – *Трошкови позајмљивања*.

27. Трошкови за које се посебно може задужити купац према условима датог уговора, могу обухватати неке опште административне трошкове и трошкове развоја за које је накнада прецизирана условима уговора.

28. Трошкови који не могу бити приписани уговорној активности или не могу бити приписани уговору, искључују се из уговора о изградњи. Такви трошкови обухватају:

- (а) опште административне трошкове за које надокнада није прецизирана у уговору;
- (б) трошкове продаје;
- (ц) трошкове истраживања и развоја за које надокнада није прецизирана у уговору; и
- (д) амортизацију неупслених постројења и опреме, који нису коришћени у оквиру појединачног уговора.

29. Уговорни трошкови обухватају трошкове приписиве уговору за период од датума закључивања уговора до коначног извршења уговора. Међутим, трошкови који се односе непосредно на уговор и који су настали при закључивању уговора обухватају се такође као део уговорних трошкова уколико могу да буду засебно утврђени и поуздано одмерени и када је вероватно да ће уговор бити закључен. Када се трошкови настали при закључивању уговора признају као расход периода у коме су настали, они се не обухватају у уговорним трошковима када се уговор закључује у неком наредном периоду.

### **Признавање уговорног прихода и расхода**

30. Када резултат уговора о изградњи може да буде поуздано процењен, уговорни приход и уговорне трошкове повезане са уговором о изградњи требало би признати као приходе и расходе, у складу са степеном довршености уговорне активности на датум извештавања. Очекивани дефицит по уговору о изградњи, на који се односи параграф 44, требало би неодложно признати као расход, у складу са параграфом 44.

**31. У случају уговора са фиксном ценом, резултат уговора о изградњи може бити поуздано процењен када су сви следећи услови испуњени:**

- (а) укупан уговорни приход може да се поуздано одмери;
- (б) вероватно је да ће се економске користи или услужни потенцијал, повезан са уговором, улити у ентитет;
- (ц) уговорни трошкови извршења уговора и степен извршења уговора на датум извештавања могу да буду поуздано одмерени; и
- (д) уговорни трошкови приписиви уговору могу се јасно одредити и поуздано одмерити, тако да стварни настали уговорни трошкови могу бити упоредиви са претходним проценама.

**32. У случају уговора са накнадним увећањем трошкова или заснованих на трошковима, резултат уговора о изградњи може бити поуздано процењен када су задовољени следећи услови:**

- (а) вероватно је да ће се економске користи или услужни потенцијал, повезани са уговором, улити у ентитет; и
- (б) уговорни трошкови приписиви уговору, без обзира на то да ли су или не специфично накнадиви, могу се јасно одредити и поуздано одмерити.

33. Признавање прихода и расхода према степену извршења уговора често се назива методом довршености извршења. Према овом методу, уговорни приход се усклађује са уговорним трошковима насталим приликом достизања одређеног степена извршења, што резултује извештавањем о приходу, расходима и суфициту/дефициту, који могу бити приписани процени извршеног посла. Овај метод пружа корисне информације о обиму уговорне активности и учинку током периода.

34. Према методу процента довршености, уговорни приход се признаје као приход у извештају о финансијској успешности у извештајним периодима током којих се посао извршава. Уговорни трошкови признају се обично у извештају о финансијској успешности као расход у извештајним периодима у којима је извршен посао на који се они односе. Међутим, када на почетку уговора постоји намера да уговорне трошкове у потпуности надокнади трећа страна уговора о

изградњи, свако очекивано прекорачење укупних уговорних трошкова изнад укупног уговорног прихода уговора, неодложно се признаје као расход, у складу са параграфом 44.

35. Сауговорач је могао да сноси уговорне трошкове који се односе на будућу активност по уговору. Такви уговорни трошкови признају се као део имовине под условом да је вероватно да ће бити надокнађени. Такви трошкови представљају износ који се потражује од купца и често се класификују као уговорни посао у току.
36. Резултат уговора о изградњи може бити поуздано процењен само када је вероватно да ће економске користи или услужни потенцијал, повезани са уговором, улићи у ентитет. Међутим, када се појављује неизвесност у вези са наплативошћу износа који је већ обухваћен уговорним приходом и признат у извештају о финансијској успешности, ненаплативи износ или износ у вези са којим је наплативост престала да буде вероватна, признаје се пре као расход него као усклађивање износа уговорног прихода.
37. Ентитет је начелно у стању да изврши поуздане процене пошто се сагласио са уговором којим се утврђују:
- (а) извршна права сваке стране у погледу дела имовине који треба изградити;
  - (б) противуслуга, уколико постоји, коју треба разменити;
  - (ц) начин и рокови измирења.

Такође је, по правилу, неопходно да ентитет има ефективан интерни систем финансијског буџетирања и извештавања. Ентитет преиспитује и, када је неопходно, ревидира процене уговорног прихода и уговорних трошкова у складу са напредовањем извршења уговора. Потреба за таквим ревидирањем не указује нужно на то да резултат уговора не може да буде поуздано процењен.

38. Степен извршења уговора може се одредити на разне начине. Ентитет користи метод којим поуздано мери извршени посао. У зависности од природе уговора, методи могу обухватити:
- (а) проценат који уговорни трошкови, настали за извршен посао до датог дана, представљају у односу на укупне процењене уговорне трошкове;
  - (б) преглед извршеног посла; или
  - (ц) извршење физичког обима уговореног посла.

Извршена плаћања и аванси примљени од купаца често не одражавају извршени посао.

39. Када је степен извршења одређен на основу уговорних трошкова насталих до тог датума, само уговорни трошкови који одражавају извршени посао укључују се у трошкове настале до тог датума. Примери уговорних трошкова који се искључују су:

- (а) уговорни трошкови који се односе на будућу активности према уговору, као што су трошкови материјала који је испоручен на уговорно градилиште или издвојен за коришћење по уговору али који још увек није уграђен, употребљен или примењен током извршавања уговора, осим ако су ти материјали начињени специјално за потребе извршења тог уговора; и
- (б) уплате подуговорачима, извршене унапред, за посао који треба да се изврши према подуговору.

**40. Када резултат уговора о изградњи не може бити поуздано процењен:**

**(а) приход се признаје само у обиму насталих уговорних трошкова који ће вероватно бити надокнадиви; и**

**(б) уговорни трошкови се признају као расход периода у коме су настали.**

**Очекивани дефицит на уговору о изградњи, на који се примењује параграф 44, неодложно се признаје као расход, у сагласности са параграфом 44.**

41. У току раних фаза уговора чест је случај да резултат уговора не може да буде поуздано процењен. Ипак, може постојати вероватноћа да ће ентитет надокнадити настале уговорне трошкове. Стога се уговорни приход признаје само до обима насталих трошкова за које се очекује да ће бити надокнадиви. Пошто се резултат уговора не може поуздано проценити, не признаје се никакав суфицит или дефицит. Међутим, иако се резултат уговора не може поуздано проценити, може постојати вероватноћа да ће укупни уговорни трошкови превазићи укупне уговорне приходе. У таквим случајевима, свако очекивано прекорачење укупних

уговорних трошкова изнад укупног уговорног прихода признаје се неодложно као расход у сагласности са параграфом 44.

42. Када није вероватно да ће уговорни трошкови, које треба да надокнаде уговорне стране, бити надокнађени, признају се неодложно као расход. Примери околности у којима надокнада уговорних трошкова није вероватна и у којима уговорне трошкове треба признати одмах као расход укључују уговоре:

(а) који се не могу у потпуности спровести, односно, њихова пуноважност је озбиљно доведена у питање;

(б) чије извршење зависи од исхода нерешене парнице или законодавства;

(ц) који се односе на некретнине за које је вероватно да ће бити проглашене неупотребљивим или експроприсане;

(д) када купац није у стању да испуни своје обавезе; или

(е) када сауговорач није у стању да изврши уговор или на други начин испуни своје обавезе по уговору.

43. Када више не постоје неизвесности које су спречавале да се резултат уговора поуздано процени, приходи и расходи повезани са уговором о изградњи се признају пре у сагласности са параграфом 30 него у сагласности са параграфом 40.

### **Признавање очекиваних дефицита**

44. У складу са уговорима о изградњи у којима на почетку постоји намера да ће уговорне трошкове у потпуности надокнадити стране уговора о изградњи, а када је вероватно да ће укупни уговорни трошкови превазићи укупан уговорни приход, очекивани дефицит би требало неодложно признати као расход.

45. Ентитети јавног сектора могу закључити уговоре о изградњи којима се прецизира да ће приход, намењен надокнађивању уговорних трошкова, обезбедити друге уговорне стране. То се може десити, на пример, када:

(а) државни сектори и агенције, који у великој мери зависе од одобрења средстава или сличних додељивања, за потребе финансирања свог пословања, такође имају овлашћење да са јавним предузећима или ентитетима приватног сектора уговарају изградњу средстава на комерцијалној основи или основи потпуне надокнаде трошкова; или

(б) државни сектори и организације послују једни са другима у оквирима независне трансакције или на тржишној основи, што се може догодити по моделу “купац–добављач” или по сличном моделу управљања.

У таквим случајевима, очекивани дефицит на уговору о изградњи се неодложно признаје у складу са параграфом 44.

46. Као што је наведено у параграфу 9, у неким случајевима ентитет јавног сектора може да закључи уговор о изградњи на основу непотпуне надокнаде трошкова од стране осталих уговорних страна. У таквим случајевима, финансирање прекорачења онога што је наведено у уговору о изградњи биће обезбеђено од дотација или других издвајања државних средстава сауговорачу, или од субвенција опште намене трећих лица – агенција за финансирање, или других држава. Захтеви из параграфа 44 не примењују се на овакве уговоре о изградњи.

47. Приликом одређивања износа било каквог дефицита, према параграфу 44, укупан уговорни приход и укупни уговорни расходи могу обухватити уплате извршене директно подуговорачима од стране трећих лица – агенција за финансирање, у складу са параграфима 22 и 25.

48. Износ таквог дефицита утврђује се без обзира на:

(а) то да ли је или није започет рад по уговору;

(б) степен довршености уговорне активности; или

(ц) износ суфицита за које се очекује да ће настати на основу других тржишних уговора о изградњи који се не сматрају јединственим уговорима о изградњи, у складу са параграфом 14.

### **Промене процена**



49. Метод процента довршености примењује се на кумулативној основи у сваком периоду извештавања на текуће процене уговорног прихода и уговорних трошкова. Према томе, ефекат промене процене уговорног прихода или уговорних трошкова, или ефекат промене процене резултата уговора, рачуноводствено се обухвата као промена у рачуноводственој процени (видети МРС–ЈС 3, “Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке”). Промењене процене користе се у утврђивању износа прихода и расхода признатих у извештају о финансијској успешности у периоду у коме је извршена промена и у наредним периодима.

### **Обелодањивање**

**50. Ентитет обелодањује:**

- (а) износ уговорног прихода признатог као приход датог периода;**
- (б) коришћене методе при утврђивању уговорног прихода признатог као приход датог периода, и**
- (ц) методе коришћене за утврђивању степена довршености уговора у току.**

**51. Ентитет обелодањује сваки од следећих података за текуће уговоре на датум извештавања:**

- (а) збирни износ насталих трошкова и признатих суфицита (умањених за признате дефиците) до тог датума;**
- (б) износ примљених аванса; и**
- (ц) износ задржаних исплата.**

52. Задржане исплате су износи испостављених рачуна према обављеним радовима и утрошеном материјалу који се неће исплатити до испуњења посебних услова назначених у уговору за исплату таквих износа или док се не исправе недостаји. Испостављени рачуни према обављеним радовима су износи фактурисани за извршени посао по уговору, без обзира на то да ли су или нису плаћени од стране купца. Аванси су износи које је примио сауговорач пре него што је извршен посао на који се односи.

**53. Ентитет презентује:**

- (а) бруто износ дуга од стране купаца за уговорни посао, као део имовине; и**
- (б) бруто износ дуга купцима за уговорени посао, као обавезу.**

54. Бруто износ дуга од стране купаца за уговорени посао је нето износ:

- (а) насталих трошкова, увећаних за признате суфиците; умањен за**
- (б) збирни износ признатих дефицита и испостављених рачуна за све уговоре у току за које настали трошкови, плус признати суфицити који треба да се надокнаде уговорним приходом (умањеним за признате дефиците) прекорачују испостављене рачуне.**

55. Бруто износ који се дугује купцима за уговорни посао је нето износ:

- (а) насталих трошкова, увећан за признате суфиците; мање**
- (б) збирни износ признатих дефицита и испостављених рачуна за све уговоре у току, за које испостављени рачуни премашују настале трошкове, увећане за признате суфиците, који треба да се надокнаде уговорним приходом (умањеним за признате дефиците).**

56. Упутство за обелодањивање потенцијалних обавеза и потенцијалне имовине дато је у МРС–ЈС 19, “Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина”. Потенцијалне обавезе и потенцијална имовина могу произаћи из ставки као што су трошкови гаранција, потраживања, казне или могући губици.

### **Датум ступања на снагу**

**57. Ентитет примењује овај стандард за годишње финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу на дан или после 1. јула 2002. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај стандард за период који почиње пре 1. јула 2002. године, он обелодањује ту чињеницу.**

58. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, као што је дефинисано у МРС–ЈС, за сврхе финансијског извештавања, после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који се односе на периоде који почињу на датум усвајања или после њега.

## Упутство за примену

*Ово упутство прати али није део МРС–ЈС 11.*

### Обелодањивање рачуноводствених политика

IG1. Следе примери обелодањивања рачуноводствене политике за Министарство које закључује некомерцијалне уговоре о изградњи са другим државним органима по основу потпуне, делимичне надокнаде трошкова или без надокнаде трошкова од других уговорних страна. Министарство је такође овлашћено да закључује тржишне уговоре о изградњи са ентитетима приватног сектора и јавним предузећима и да закључи уговоре о изградњи уз потпуну надокнаду трошкова, са одређеним државним болницама и државним универзитетима.

#### *Некомерцијални уговори*

IG2. Уговорни трошкови се признају као расход по методу процента довршености, одмерени према проценту остварених радних сати до тог датума у односу на укупно процењене радне сате за сваки уговор засебно. У неким случајевима, одређена активност изградње и техничког надзора је уговорена са извођачима из приватног сектора као подуговарачима, уз фиксну надокнаду за “извршење уговора”. У оваквом случају, трошкови подуговарача се признају као расход по методу процента довршености за сваки подуговор засебно.

IG3. Уговорни приход од уговора са потпуном надокнадом трошкова и од уговора са делимичном надокнадом трошкова које је закључило ово министарство признаје се довођењем у везу са надокнадивим трошковима насталим током периода, одмереним према проценту који надокнадиви трошкови који су настали до тог датума представљају у односу на укупно процењене надокнадиве трошкове по датом уговору.

#### *Комерцијални уговори*

IG4. Приход од уговора о изградњи по фиксној цени признаје се по методу процента довршености, одмерен према проценту остварених радних сати до тог датума у односу на укупно процењене радне сате за сваки уговор засебно.

IG5. Приход од уговора по трошковима или са накнадним увећањем трошкова признаје се према надокнадивим трошковима насталим током датог периода, увећаним за зарађену накнаду, одмереним према проценту који трошкови који су настали до тог датума представљају у односу на укупно процењене надокнадиве трошкове по датом уговору.

### Одређивање уговорног прихода и расхода

IG6. Следећи примери односе се на некомерцијалне и комерцијалне уговоре о изградњи. Примери илуструју један метод утврђивања степена довршености уговора и правовременост признавања уговорног прихода и расхода (видети параграфе од 30 до 43 овог стандарда).

#### *Некомерцијални уговори*

IG7. Министарство за рад (сауговорач изградње) је закључило уговор о изградњи моста у оквиру активности Министарства за саобраћај. Министарство за рад финансира се из одобрених средстава буџета. Уговором о изградњи утврђени су захтеви изградње, укључујући предвиђене трошкове, техничке спецификације и временски рок извршења, али није предвиђена никаква надокнада трошкова изградње непосредно од Министарства за саобраћај. Овај уговор о изградњи је кључни документ управљачког планирања и одговорности и сведочи о конструкцији и грађевинском квалитету тог моста. Користи се као улазни податак приликом процењивања учинка уговорних страна у извршењу услуга по уговореној техничкој спецификацији, а у оквиру планираних параметара трошкова. Такође се користи као улазни податак за будуће пројекције трошкова.

IG8. Почетна процена уговорних трошкова је 8.000. Потребне су три године за изградњу моста. Једна организација за пружање помоћи пристала је да обезбеди средства у износу од 4.000, што чини половину трошкова изградње – и то је наведено у датом уговору о изградњи.

IG9. До краја 1. године, процена уговорних трошкова је увећана на 8.050. Организација за пружање помоћи пристаје да финансира половину увећања процењених трошкова.

IG10. У 2. години, Влада, по предлогу Министарства за саобраћај, одобрава одступање које доводи до увећања процењених уговорних трошкова од 150. Организација за пружање помоћи се слаже да финансира 50% овог одступања. На крају 2. године, настали трошкови укључују износ од 100, за

стандардни материјал ускладиштен на градилишту ради употребе у 3. години за завршетак пројекта.  
 IG11. Министарство за рад утврђује степен довршености уговора, обрачунавањем процента који уговорни трошкови настали за вршење посла до тог датума чине у односу на последње процењене укупне уговорне трошкове.

IG12. Преглед финансијских података током периода изградње је следећи:

	1. година	2. година	3. година
Почетни износ прихода, по уговору	4.000	4.000	4.000
Измена уговорног прихода	–	100	100
Укупни уговорни приход	4.000	4.100	4.100
Уговорни трошкови настали до одређеног датума	2.093	6.168	8.200
Уговорни трошкови до завршетка	5.597	2.032	–
Укупно процењених уговорних трошкова	8.050	8.200	8.200
Степен довршености	26%	74%	100%

IG13. Степен довршености за 2. годину (74%) утврђен је искључивањем трошка стандардног материјала за 100, ускладиштеног на градилишту за употребу у 3. години, из уговорних трошкова насталих за извршени посао до датог датума.

IG14. Износи уговорног прихода и расхода признатих у извештају о финансијској успешности у току те три године су следећи:

	До датог датума	Признато у ранијим годинама	Признато у текућој години
<b>1. година</b>			
Приход (4.000 x 0,26)	1.040		1.040
Расходи (8.050 x 0,26)	2.093		2.093
<b>2. година</b>			
Приход (4.100 x 0,74)	3.034	1.040	1.994
Расходи (8.200 x 0,74)	6.068	2.093	3.975
<b>3. година</b>			
Приход (4.100 x 1,00)	4.100	3.034	1.066
Расходи (8.200 x 1,00)	8.200	6.068	2.132

#### *Комерцијални уговори*

IG15. Министарство за рад (сауговарач), иако претежно финансирано средствима одобреним из буџета, има овлашћење да врши ограничене грађевинске радове на тржишној основи, за потребе ентитета приватног сектора. Уз овлашћење министра, Министарство је закључио комерцијални уговор о изградњи моста, по фиксној цени од 9.000.

IG16. Почетни износ прихода сагласно уговору износи 9.000. Почетна процена уговорних трошкова сауговарача је 8.000. Потребне су три године за изградњу моста.

IG17. До краја 1. године, процена уговорних трошкова се увећала на 8.050.

IG18. У 2. години, купац одобрава одступање које доводи до увећања уговорног прихода од 200 и увећања процењених уговорних трошкова од 150. На крају 2. године, настали трошкови укључују 100 за стандардни материјал ускладиштен на градилишту ради употребе у 3. години за завршетак пројекта.

IG19. Министарство одређује степен довршености уговора обрачунавањем процента који уговорни трошкови који су настали за извршени посао до тог датума чине у односу на последње процењене укупне уговорне трошкове. Преглед финансијских података током периода изградње је следећи:

	1. година	2. година	3. година
Почетни износ прихода по уговору	9.000	9.000	9.000
Одступање од уговорног прихода	–	200	200
Укупни уговорни приход	9.000	9.200	9.200
Уговорни трошкови настали до одређеног датума	2.093	6.168	8.200
Уговорни трошкови до завршетка	5.597	2.032	–
Укупно процењени уговорни трошкови	8.050	8.200	8.200

Процењени суфицит	950	1.000	1.000
Степен извршења	26%	74%	100%

IG20. Степен извршења за 2. годину (74%) утврђен је искључењем трошка стандардног материјала за 100, ускладиштеног на градилишту за употребу у 3. години, из уговорних трошкова насталих за посао извршен до датог датума.

IG21. Износи прихода, расхода и суфицита признатих у извештају о финансијској успешности током три године су следећи:

	До датог датума	Признато у ранијим годинама	Признато у текућој години
<b>1. година</b>			
Приход (9.000 x 0,26)	2.340		2.340
Расходи (8.050 x 0,26)	2.093		2.093
Суфицит	247		247
<b>2. година</b>			
Приход (9.200 x 0,74)	6.808	2.340	4.468
Расходи (8.200 x 0,74)	6.068	2.093	3.975
Суфицит	740	247	493
<b>3. година</b>			
Приход (9.200 x 1,00)	9.200	6.808	2.392
Расходи (8.200 x 1,00)	8.200	6.068	2.132
Суфицит	1.000	740	260

#### Уговорна обелодањивања

Уговори финансирани из средстава одобрених из буџета или од хуманитарних организација уговори са потпуном надокнадом трошкова

IG22. Министарство за рад је недавно основано као ентитет за руковођење изградњом главних објеката и радовима на путевима за потребе других државних ентитета. Финансира се претежно из одобрених средстава буџета, али уз одобрење министра има овлашћење да покреће пројекте изградње финансиране од стране националних и међународних организација за пружање помоћи. Министарство поседује сопствене грађевинске капацитете и такође може ангажовати подуговараче. Уз одобрење министра, Министарство такође може предузимати грађевинске радове на тржишној основи за потребе ентитета приватног сектора и јавних предузећа, као и послове на основу потпуне надокнаде трошкова за државне болнице и државне универзитете.

IG23. Министарство за рад је окончало прву годину пословања. Сви настали уговорни трошкови плаћени су у готовини и сви испостављени рачуни (хуманитарним организацијама које су наручиле радове изградње) наплаћени су у готовини. Нису примљени никакви аванси, за грађевинске радове током тог периода. Уговорни трошкови настали по уговорима Б и Ц укључују трошак материјала купљеног по уговору али који није употребљен при извршењу уговора до датог датума. Ове године нису закључивани комерцијални уговори. (Видети даље наведене примере комерцијалних уговора.)

- Уговор А финансира се из одобрених буџетских средстава (уговор не укључује никакав “уговорни приход” по дефиницији).
- Уговор Б је закључен са Министарством образовања и ЦЦ хуманитарном организацијом која обезбеђује средства за 50% трошкова изградње (50% уговорног трошка треба да надокнаде уговорне стране и стога постоји “уговорни приход” према дефиницији).
- Уговор Ц у потпуности финансира Национални универзитет. (Условима споразума предвиђа се да ће све уговорне трошкове надокнадити Национални универзитет из универзитетског главног фонда за изградњу. Стога је “уговорни приход”, према дефиницији, једнак уговорним трошковима.)

IG23. Стање ова три текућа уговора на крају 1. године је следеће:

	Уговор			Укупно
	А	Б	Ц	
Уговорни приход признат у складу са параграфом 30	-	225	350	575
Уговорни расходи признати у складу са параграфом 30	110	450	350	910
Уговорни трошкови финансирани из одобрених буџетских средстава	110	225	-	335

Уговорни трошкови настали у периоду	110	510	450	1.070
Уговорни приход (видети горе)				
- признати као расход (пар. 30)	110	450	350	910
- признати као имовина (пар. 35)	-	60	100	160
Испостављени рачуни (пар. 52)	-	224	330	555
Нефактурисани уговорни приход	-	-	20	20
Аванси (пар. 52)	-	-	-	-

Износи који треба да се обелодане у складу са овим стандардом су следећи:

Уговорни приход признат као приход у периоду (пар. 50(а))	575
Уговорни трошкови настали до одређеног датума (пар. 51(а)) (нема признатих суфицита/мање признати дефицити)	1.070
Бруто износ који се потражује од уговорних купаца за уговорни посао (одређен у складу са параграфом 54 и приказан као део имовине у складу са параграфом 53(а))	150

Износи који треба да се обелодане у складу са параграфима 51(а) и 53(а) су следећи (*Напомена: уговорни приход ентитета Б је 50% уговорних трошкова*):

	А	Б	Ц	Укупно
Настали уговорни трошкови	110	510	450	1.070
Испостављени рачуни	0	225	330	555
Потраживања од организација за пружање помоћи и купаца	-	30	120	150

IG25. Износ обелодањен у складу са параграфом 51(а) је једнак износу за текући период јер се обелодањивања односе на прву годину извршења.

*Комерцијални уговори*

IG26. Одељење за националне грађевинске радове основано је у оквиру Министарства за рад ради вршења грађевинских радова на комерцијалној основи за потребе јавних предузећа и ентитета приватног сектора, по смерницама, и уз одобрење министра. Одељење је окончало прву годину пословања. Сви настали уговорни трошкови плаћени су у готовини и сви испостављени рачуни и аванси наплаћени су и примљени у готовини. Уговорни трошкови настали по уговорима Б, Ц и Е укључују трошак материјала купљених према уговору али који нису употребљени при извршењу уговора до датог датума. За уговоре Б, Ц и Е, купци су авансно платили сауговорачу за посао који још није извршен.

IG27. Стање ових пет уговора у току, на крају 1. године, је следеће:

	Уговор					Укупно
	А	Б	Ц	Д	Е	
Уговорни приход признат у складу са параграфом 30	145	520	380	200	55	1.300
Уговорни расход признат у складу са параграфом 30	110	450	350	250	55	1.215
Очекивани дефицити признати у складу са параграфом 44	-	-	-	40	30	70
Признати суфицити умањени за признате дефиците	35	70	30	(90)	(30)	15
Уговорни трошкови настали у периоду	110	510	450	250	100	1.420
Настали уговорни трошкови признати као уговорни расход у периоду у складу са параграфом 30	110	450	350	250	55	1.215
Уговорни трошкови који се односе на будућу активност признати као имовина у складу са пар. 35	-	60	100	-	45	205
Уговорни приход (видети горе)	145	520	380	200	55	1.300
Испостављени рачуни (пар. 52)	100	520	380	180	55	1.235
Нефактурисани уговорни приход	45	-	-	20	-	65
Аванси (пар. 52)	-	80	20	-	25	125

Износи који треба да се обелодане у складу са овим стандардом су следећи:

Уговорни приход признат као приход периода (пар. 50(а))	1.300
Настали уговорни трошкови и признати суфицит	1.435

(мање признати дефицит) до тог датума (пар. 51(а))	
Примљени аванси (пар. 51(б))	125
Бруто износ који се потражује од купаца за уговорни посао	220
– приказан као имовина у складу са параграфом 53(а)	
Бруто износ који се дугује купцима за уговорни посао	(20)
– приказан као имовина у складу са параграфом 53(б)	

Износи који треба да се обелодане у складу са параграфима 51(а) и 53(а) обрачунати су на следећи начин:

	А	Б	Ц	Д	Е	Укупно
Настали уговорни трошкови	110	510	450	250	100	1.420
Признати добитак	35	70	30	(90)	(30)	15
умањен за признати дефицит	145	580	480	160	70	1.435
Испостављени рачуни	100	520	380	180	55	1.235
Потраживања од купаца	45	60	100	–	15	220
Дуговања купцима	–	–	–	(20)	–	(20)

IG27. Износ обелодањен у складу са параграфом 51(а) једнак је износу за текући период, јер се обелодањивања односе на прву годину извршења.

## Поређење са IAS 11

МРС-ЈС 11, “Уговори о изградњи”, састављен је првенствено у складу са IAS 11, “ Уговори о изградњи ”. Основне разлике између МРС-ЈС 11 и IAS 11 су следеће:

- У МРС-ЈС 11 је укључен и додатни коментар који се не налази у IAS 11 како би се појаснила променљивост стандарда на рачуноводство ентитет из јавног сектора.
- У МРС-ЈС 11 се користи различита терминологија, у неким примерима, од оне из IAS 11. Најзначајнији примери су коришћење термина “извештај о финансијској успешности”, у МРС-ЈС 11 . Еквивалентан термин из IAS 11 је “ биланс успеха ”.
- МРС-ЈС 11 садржи обавезујуће договоре који нису у форми правног уговора у оквиру делокруга овог стандарда.
- МРС-ЈС 11 садржи уговоре базиране на трошковима и некомерцијалне уговоре у оквиру делокруга овог стандарда.
- У МРС-ЈС 11 се разјашњава да се захтев за признавањем очекиваног губитка од уговора одмах након што постане вероватно да ће трошкови уговора бити већи од укупних прихода од уговора примењује само на на уговоре у којима постоји намера на почетку уговора да се уговорне стране у потпуности поврате трошкове уговора.
- МРС-ЈС 11 садржи додатне примере за илустровање примене овог стандарда на некомерцијалне уговоре о изградњи.