

Међународни рачуноводствени стандард 11

Уговори о изградњи

Циљ

Циљ овог стандарда је да пропише рачуноводствено евидентирање прихода и трошкова који се односе на уговоре о изградњи. Због природе активности предузетих према уговорима о изградњи, датум на који је уговорна активност започета и датум када је активност завршена обично падају у различите обрачунске периоде. Према томе, прва ствар у рачуноводственом обухватању уговора о изградњи јесте алокација уговорног прихода и уговорних трошкова на обрачунске периоде у којима се обавља изградња. У овом стандарду се користе критеријуми признавања успостављени у *Оквиру за припремање и презентацију финансијских извештаја*¹ да би се одредило када се уговорни приход и уговорни трошкови признају као приходи и расходи у извештају о укупном резултату. Он такође пружа практично упутство за примену тих критеријума.

Делокруг

- 1 Овај стандард се примењује у рачуноводственом обухватању уговора о изградњи у финансијским извештајима извођача радова.
- 2 Овај стандард замењује IAS 11 – *Рачуноводствено обухватање уговора о изградњи*, одобрен 1978. године.

Дефиниције

- 3 У овом стандарду коришћени су следећи термини са одређеним значењем:

Уговор о изградњи је уговор посебно закључен за изградњу једног средства или комбинације средстава која су тесно међусобно повезана или међузависна у смислу њиховог пројектовања, технологије и функције или крајње намене или употребе.

Уговор по фиксној цени је уговор о изградњи по коме извођач радова прихвата фиксну уговорну цену или фиксну стопу по јединици учинка која је у неким случајевима предмет клаузула о повећању трошкова.

Уговор са накнадним увећањем трошка је уговор о изградњи према коме се извођачу радова надокнађују одобрени или другачије дефинисани трошкови увећани за проценат ових трошкова или фиксну накнаду.
- 4 Може се закључити уговор о изградњи само једног средства као што је мост, зграда, брана, цевовод, пут, брод или тунел. Предмет уговора о изградњи такође може бити и изградња неколико средстава која су тесно међусобно повезана или међузависна у смислу пројектовања, технологије и функције или крајње намене или употребе; примери таквих уговора су уговори за изградњу рафинерија и других сложених делова постројења или опреме.
- 5 За сврхе овог стандарда, уговори о изградњи обухватају:
 - (а) уговоре за пружање услуга које су директно повезане са изградњом датог средства, на пример, уговоре који за пружање услуга руководиоца пројеката и архитеката; и
 - (б) уговоре о рушењу или обнови средстава и обнови околине после рушења средстава.
- 6 Уговори о изградњи формулишу се на бројне начине који се за сврхе овог стандарда класификују као уговори по фиксној цени и уговори са накнадним увећањем трошкова. Неки уговори о изградњи могу садржати карактеристике и уговора по фиксној цени и уговора са накнадним увећањем трошка, на пример у случају уговора са накнадним увећањем трошка са договореном максималном ценом. У таквим околностима извођач треба да размотри све услове изложене у параграфима 23 и 24 да би одредио када да призна уговорни приход и расход.

¹ IASC *Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја* је усвојен од стране IASB 2001. године. У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио *Оквир са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање*.

Спајање и подела уговора о изградњи

- 7 Захтеви овог стандарда обично се примењују одвојено на сваки појединачни уговор о изградњи. Међутим, у одређеним околностима неопходно је применити овај стандард на одвојене препознатљиве компоненте једног појединачног уговора или заједно на групу уговора да би се сагледала суштина неког уговора или групе уговора.
- 8 **Када уговор обухвата неколико средстава, изградња сваког средства се третира као засебан уговор о изградњи када:**
- (a) су поднете засебне понуде за свако средство,
 - (b) је свако средство било предмет засебног закључивања уговора и извођач и купац су у могућности да прихвате или одбаце тај део уговора који се односи на свако средство; и
 - (c) трошкови и приходи сваког средства се могу идентификовати.
- 9 **Група уговора, било са једним појединачним купцем или са више купаца се третира се као један појединачни уговор о изградњи када:**
- (a) се група уговора закључује као један пакет,
 - (b) су уговори тако тесно међусобно повезани да су, у ствари, део јединственог пројекта са укупном маржом добити; и
 - (c) се уговори изводе истовремено или у континуираном низу.
- 10 **Уговор може предвидети изградњу додатног средства према избору купца или може бити допуњен тако да обухвати изградњу додатног средства. Изградња додатног средства се третира као одвојени уговор о изградњи када:**
- (a) се средство значајно разликује по пројекту, технологији или функцији од дела средстава или делова средстава обухваћених основним уговором; или
 - (b) је цена средства уговорена без обзира на цену у основном уговору.

Приход по основу уговора

- 11 **Приход по основу уговора обухвата:**
- (a) почетни износ прихода договорен уговором; и
 - (b) варијације уговореног рада, захтеве и финансијске стимулације:
 - (i) у мери у којој је вероватно да ће резултирати приходом; и
 - (ii) када их је могуће поуздано мерити.
- 12 Приход по основу уговора се одмерава по фер вредности примљене или потраживане накнаде. На одмеравање уговорног прихода делује много неизвесности које зависе од исхода будућих догађаја. Процене често треба ревидирати када се догађаји десе и неизвесности разрешавају. Према томе, износ прихода по основу уговора се може увећати или умањити из једног периода у наредни. На пример:
- (a) извођач и купац могу договорити варијације или захтеве који увећавају или умањују приход по основу уговора у периоду након периода у ком је уговор иницијално закључен,
 - (b) износ прихода договорен уговором по фиксној цени се може увећати као резултат клаузула о повећању трошкова,
 - (c) износ прихода по основу уговора се може умањити као резултат казни због кашњења извођача са завршавањем радова; или
 - (d) када уговор по фиксној цени подразумева фиксну цену по јединици учинка, приход по основу уговора се увећава у складу са повећањем броја јединица.
- 13 Варијација је упутство купца за промену обима радова које треба обавити према датом уговору. Варијација може водити увећању или умањењу уговорног прихода. Примери варијација су промене спецификација или пројекта средства и промене трајања уговора. Варијација се укључује у приход по основу уговора када:
- (a) је вероватно да ће купац одобрити варијацију и износ прихода који настаје као резултат те варијације; и

- (б) се износ прихода може поуздано одмеравати.
- 14 Потраживање (захтев) је износ који извођач покушава да наплати од купца или друге стране као надокнаду за трошкове који нису обухваћени уговорном ценом. Потраживање (захтев) може настати услед, на пример, кашњења која је изазвао купац, грешака у спецификацијама или пројекту и спорних варијација у уговорном раду. Код одмеравања износа прихода који се остварује потраживањима (захтевом) постоји висок ниво неизвесности и мерење често зависи од исхода преговора. Према томе, потраживања се укључују у приход по основу уговора само када:
- (а) су преговори дошли у толико поодмаклу фазу да је вероватно да ће купац прихватити то потраживање; и
- (б) се износ, који ће купац вероватно прихватити, може поуздано измерити.
- 15 Финансијске стимулације су додатни износи исплаћени извођачу уколико су дефинисани стандарди извођења задовољени или премашени. На пример, уговором се може дозволити стимулација извођачу за извршење уговора пре рока. Стимулације су обухваћене приходом када:
- (а) је реализација уговора довољно поодмакла да је вероватно да ће дефинисани стандарди извођења бити задовољени или премашени; и
- (б) се износ стимулације може поуздано одмеравати.

Трошкови по основу уговора

- 16 **Трошкови по основу уговора обухватају:**
- (а) **трошкове који се директно односе на конкретан уговор,**
- (б) **трошкове који су приписиви уговорним активностима уопште и могу се алоцирати датом уговору; и**
- (ц) **други трошкови за које се купац посебно терети према условима уговора.**
- 17 Трошкови неког конкретног уговора подразумевају:
- (а) трошкове радне снаге на градилишту, укључујући надзор градилишта;
- (б) трошкове материјала употребљеног у изградњи;
- (ц) амортизацију постројења и опреме коришћених у вези са уговором;
- (д) трошкове доношења постројења, опреме и материјала на градилиште и њиховог одношења са градилишта;
- (е) трошкове изнајмљивања постројења и опреме;
- (ф) трошкове пројектовања и техничке подршке директно повезане са уговором;
- (г) процењене трошкове поправке и рада по основу гаранције, укључујући очекиване трошкове гаранције; и
- (х) потраживања трећих лица.
- Ови трошкови се могу умањити сваким споредним приходом који није обухваћен приходом по основу уговора, на пример приходом од продаје вишка материјала и отуђивања постројења и опреме по реализацији уговора.
- 18 Трошкови који могу бити приписиви уговорним активностима уопште и који се могу алоцирати конкретним уговорима укључују:
- (а) осигурање;
- (б) трошкове пројектовања и техничке помоћи директно повезане са уговором; и
- (ц) режијске трошкове изградње.
- Такви трошкови се алоцирају уз коришћење систематичних и рационалних метода који се примењују доследно на све трошкове са сличним карактеристикама. Алокација се заснива на уобичајеном нивоу активности изградње. Фиксни трошкови изградње обухватају трошкове као што су припремање и обрада платног списка особља које ради на изградњи. Трошкови који се могу приписивати уговорним активностима уопште и алоцирати на конкретне уговоре обухватају и трошкове позајмљивања.
- 19 Трошкови за које се купац посебно терети према условима уговора могу обухватати неке опште административне трошкове и трошкове развоја, чија је накнада дефинисана условима уговора.

- 20 Трошкови који се не могу приписати уговорним активностима или се не могу алоцирати неком уговору, искључују се трошкова уговора о изградњи. Такви трошкови обухватају:
- (а) опште трошкове извођења пројекта чија накнада није дефинисана уговором;
 - (б) трошкове продаје;
 - (ц) трошкове истраживања и развоја чија накнада није дефинисана уговором; и
 - (д) амортизацију неупосленог постројења и опреме који се не користе у вези са датим уговором.
- 21 Трошкови по основу уговора обухватају трошкове приписиве уговору за период од датума сачињавања уговора до коначног извршења уговора. Међутим, трошкови који су директно повезани са уговором и који су настали при сачињавању уговора такође се обухватају као део уговорних трошкова уколико се могу одвојено идентификовати и поуздано одмеравати и када је вероватно да ће уговор бити сачињен. Када се трошкови, настали при сачињавању уговора, признају као расход за период у ком су настали, они се не обухватају трошковима по основу уговора када се уговор сачињава у неком наредном периоду.

Признавање прихода и расхода по основу уговора

- 22 **Када се исход уговора о изградњи може поуздано проценити, приход по основу уговора и трошкови повезани са уговором о изградњи се признају као приходи и расходи, односно у зависности од степена извршења уговора на крају извештајног периода. Очекивани губитак од уговора о изградњи се истовремено признаје као расход, у сагласности са параграфом 36.**
- 23 **У случају уговора са фиксном ценом, исход уговора о изградњи може се поуздано проценити када су задовољени сви следећи услови:**
- (а) **укупан приход по основу уговора се може поуздано одмерити,**
 - (б) **вероватно је да ће економске користи од уговора приспети у ентитет,**
 - (ц) **и трошкови извршавања уговорних радова и степен завршености радова на крају извештајног периода могу се поуздано одмерити; и**
 - (д) **уговорни трошкови приписиви уговору могу се јасно утврдити и поуздано одмерити да би се стварни трошкови по основу уговора могли поредити са ранијим проценама.**
- 24 **У случају уговора са накнадним увећањем трошка, исход уговора о изградњи може се поуздано процењивати када су задовољени сви следећи услови:**
- (а) **вероватно је да ће економске користи од уговора приспети у ентитет, и**
 - (б) **уговорни трошкови приписиви уговору, без обзира на то да ли се посебно накнађују или не, могу се јасно утврдити и поуздано одмерити.**
- 25 Признавање прихода и расхода упућивањем на фазу у извршењу уговора до које се дошло, често се назива метод процента извршења. Према тој методи, приход по основу уговора је усклађен са трошковима по основу уговора насталим током долажења до дате фазе извршења радова, што резултује извештавањем о приходу, расходима и добити, који се могу приписати сразмерно завршеним радовима. Овим методом се пружају корисне информације о обиму извршења активности и учинка током одређеног периода.
- 26 Методом процента извршења, приход по основу уговора се признаје као приход у губитку или добитку у обрачунским периодима у којима је посао обављен. Трошкови по основу уговора се обично признају као расход у губитку или добитку у обрачунским периодима у којима је обављен посао са којим су повезани. Међутим, свако очекивано прекорачење укупних трошкова по основу уговора у односу на укупни приход по основу датог уговора истовремено се признаје као расход у сагласности са параграфом 36.
- 27 Извођач је могао направити уговорне трошкове који су повезани са активностима које су према уговору предвиђене за неки будући период. Такви уговорни трошкови се признају као средство под условом да је вероватно да ће они бити надокнађени. Такви трошкови представљају износ који купац дугује и често се класификују као уговорни радови у току.
- 28 Исход уговора о изградњи се може поуздано процењивати само када је вероватно да ће економске користи повезане са уговором приспети у ентитет. Међутим, када се јави неизвесност око наплативости износа већ укљученог у приход по основу уговора и већ признатог у добитку или

- губитку, ненаплативи износ или износ чија наплативост је престала да буде извесна, признаје се пре као расход а не као кориговање износа прихода по основу уговора.
- 29 Ентитет је начелно способан за вршење поузданих процена по давању сагласности са уговором којим се утврђују:
- (а) извршна права сваке стране везана за средство које треба изградити;
 - (б) накнаде које ће се разменити; и
 - (ц) начин и услови измирења обавезе.
- Такође је обично неопходно да ентитет поседује ефективан интерни систем финансијског планирања и извештавања. Ентитет прегледа и, по потреби, ревидира процене прихода по основу уговора и трошкове по основу уговора у току извођења радова. Потреба за таквим ревидирањима није нужно знак да се исход уговора не може поуздано проценити.
- 30 Степен извршења уговора се може утврдити на различите начине. Ентитет користи метод којим се поуздано мери обављени посао. У зависности од природе уговора, методи могу обухватати:
- (а) пропорцију трошкова по основу уговора направљених за посао обављен до датог датума у односу на процењене укупне уговорне трошкове;
 - (б) преглед обављеног посла; или
 - (ц) завршавање физичког обима уговорних радова.
- Плаћања у ратама и аванси примљени од купаца често нису одраз обављеног посла.
- 31 Када се степен извршења одређује према трошковима насталим до датог датума, у трошкове настале до датог датума се укључују само они уговорни трошкови који одражавају обављени посао. Примери трошкова по основу уговора који се искључују су:
- (а) трошкови по основу уговора који се односе на будућу активност из уговора, као што су трошкови материјала испоручених на градилиште или одвојени за коришћење по уговору, али који још нису монтирани, употребљени или примењени у оквиру извршавања уговора, осим ако ти материјали нису произведени специјално за тај уговор; и
 - (б) авансна плаћања подизвођачима за послове које требају да изврше према подуговору.
- 32 **Када се исход уговора о изградњи не може поуздано проценити:**
- (а) **приход се признаје само за оне настале трошкове по основу уговора за које је вероватно да ће се надокнадити; и**
 - (б) **трошкови по основу уговора се признају као расход у периоду у ком су настали.**
- Очекивани губитак од уговора о изградњи се истовремено признаје као расход, у сагласности са параграфом 36.**
- 33 Током првих фаза уговора се често исход уговора не може поуздано проценити. Ипак, може постојати вероватноћа да ће ентитет повратити настале трошкове по основу уговора. Стога се приход по основу говора признаје само за настале трошкове за које се очекује да ће бити наплативи. Пошто се исход уговора не може поуздано проценити, не признаје се никаква добит. Међутим, иако се исход уговора не може поуздано проценити, може постојати вероватноћа да ће укупни трошкови по основу уговора премашити укупне приходе по основу уговора. У таквим случајевима, свако очекивано прекорачење укупних трошкова по основу уговора у односу на укупни уговорни приход признаје се неодложно као расход у сагласности са параграфом 36.
- 34 Трошкови по основу уговора за које није вероватно да ће бити надокнађени, признају се неодложно као расход. Примери околности у којима надокнада насталих трошкова по основу уговора није вероватна и у којима трошкове по основу уговора треба неодложно признати као расход укључују уговоре:
- (а) који се не могу у потпуности спровести, то јест њихова пуноважност је озбиљно доведена у питање;
 - (б) чије извршење зависи од исхода парнице или закона чије се разрешавање или доношење чекају;
 - (ц) који се односе на некретнине за које је вероватно да ће бити проглашене неупотребљивим или експроприсане;
 - (д) код којих купац није у могућности да измири своје обавезе; или

- (е) код којих извођач није у могућности да изврши уговор или на други начин испуни своје уговорне обавезе.
- 35 **Када више не постоје неизвесности које су спречавале да се исход уговора поуздано процени, приход и расходи повезани са уговором о изградњи признају се у сагласности са параграфом 22 а не у сагласности са параграфом 32.**

Признавање очекиваних губитака

- 36 **Када је вероватно да ће укупни трошкови по основу уговора прекорачити укупни приход по основу уговора, очекивани губитак се неодложно признаје као расход.**
- 37 Износ таквог губитка утврђује се без обзира на:
- (а) то да ли су започети радови по уговору или не;
 - (б) на степен извршења уговорене активности или или
 - (ц) износ добити које се очекују од других уговора који се не третирају као јединствен уговор о изградњи у сагласности са параграфом 9.

Промене процена

- 38 Метода процента извршења примењује се кумулативно у сваком обрачунском периоду на текуће процене прихода по основу уговора и трошкова по основу уговора. Према томе, ефекат промене процене уговорног прихода или трошкова по основу уговора или ефекат промене процене резултата уговора, рачуноводствено се обухвата као промена рачуноводствене процене (видети IAS 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*). Промењене процене се користе за утврђивање износа прихода и расхода признатих у добитку или губитку у периоду у коме је промена учињена и у наредним периодима.

Обелодањивање

- 39 **Ентитет обелодањује:**
- (а) **износ прихода по основу уговора признатог као приход у датом периоду;**
 - (б) **методе коришћене за утврђивање прихода по основу уговора у датом периоду; и**
 - (ц) **методе коришћене за одређивање степена извршења уговора у току.**
- 40 **Ентитет обелодањује сваки од следећих података за уговоре у току на крају извештајног периода.:**
- (а) **укупан износ насталих трошкова и признатих добитака (умањених за признате губитке) до тог тренутка;**
 - (б) **износ примљених аванса; и**
 - (ц) **износ задржаних исплата.**
- 41 Задржане исплате су износи испостављених рачуна који се неће исплатити до испуњења уговором дефинисаних услова за исплату таквих износа или док се не исправе недостаци. Испостављени рачуни су износи фактурисани за обављени посао по уговору, без обзира на то да ли их је купац платио или не. Аванси су износи које прими извођач пре обављања датог посла.
- 42 **Ентитет приказује:**
- (а) **брutto износ дуга купаца за уговорни посао као средство; и**
 - (б) **брutto износ дуга купцима за уговорни посао као обавезу.**
- 43 Брутто износ дуга купаца за уговорни посао јесте нето износ:
- (а) насталих трошкова увећаних за признате добити; мање
 - (б) збир признатих губитака и испостављених рачуна,
- за све уговоре у току код којих настали трошкови увећани за признати добитак (умањени за признате губитке) прекорачују испостављене рачуне.

- 44 Бруто износ који се дугује купцима за уговорни посао је нето износ:
- (а) насталих трошкова увећаних за признате добити; мање
 - (б) збир признатих губитака и испостављених рачуна,
- за све уговоре у току код којих испостављени рачуни премашују настале трошкове увећане за признате добитке (умањене за признате губитке).
- 45 Ентитет обелодањује све потенцијалне обавезе и потенцијална средства у складу са IAS 37 – *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална средства*. Потенцијалне обавезе и потенцијална средства могу бити резултат ставки као што су трошкови гаранција, потраживања, казне или могући губици.

Датум ступања на снагу

- 46 Овај стандард ступа на снагу за финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. јануара 1995. године или касније.