Jerica Ipavec*

PRIPOZNAVANJE PRIHODKOV IN ODHODKOV PO POGODBAH O GRADBENIH DELIH

Construction Contracts – Recognition of Contract Revenue and Expenses

POVZETEK ● *V prispevku avtorica obravnava računovodenje prihodkov in stroškov povezanih s pogodbo o gradbenih delih. Narava gradbene dejavnosti je taka, da sta dan, ko se pogodbe sklepajo in dan, ko de zaključijo, v različnih obračunskih obdobjih. Zato je pri obračunavanju pogodb o gradbenih delih najpomembnejša alokacija pogodbenih prihodkov in stroškov na obračunska obdobja, ko se dela izvajajo. Pripoznavanje prihodkov obravnavata SRS 18 –Prihodki in MRS 11 Pogodbe o gradbenih delih. Če obstaja zanesljiva ocena izida gradbene pogodbe oba standarda zahtevata pripoznavanje prihodkov in odhodkov v procentu od izvršitve celotne gradbene pogodbe. Gre za računovodsko metodo stopnje dokončanosti pogodbenih del. Avtorica nadalje prikaže dva primera pogodb, ki se najpogosteje pojavljata v slovenski praksi. Našteje prednosti te metode, ki se uporablja predvsem v velikih gradbenih podjetjih za dolgoročne pogodbe o gradbenih delih.*

Ključne besede ● *Gradbena pogodba, pogodba s stalno ceno, pogodba na podlagi stroškov in dodatka, metoda stopnje dokončanosti pogodbenih del, metoda izpolnjenosti pogodbe, celotni pogodbeni stroški, celotni pogodbeni prihodki, pričakovana izguba.*

1. UVOD

V gradbeni dejavnosti se pogodbe o gradbenih delih sklepajo v enem obračunskem obdobju, izvajanje in dokončanje objekta ter dokončna uskladitev obračuna med investitorjem in izvajalcem pa lahko traja več obračunskih obdobij. Zato je pri računovodenju pogodb o gradbenih delih najpomembnejše

* univ.dipl.ekon.; revizor; preizkušeni davčnik; vodja računovodstva, Primorje d.d. Ajdovščina.

razporejanje pogodbenih prihodkov in pogodbenih stroškov na obračunska obdobja, v katerih se gradbena dela izvajajo.

Namen sestavka je seznaniti bralce s posebnostmi gradbene dejavnosti in s pregledom računovodskih standardov, ki urejajo to področje, predstaviti metode ugotavljanja prihodkov in stroškov po pogodbi o gradbenih delih, ki se na bilančni dan pripoznajo v izkazu poslovnega izida, ter možnosti dejanske uporabe določil teh standardov v slovenski praksi.

2. POSEBNOSTI GRADBENE DEJAVNOSTI

Gradbeništvo spada po standardni klasifikaciji dejavnosti v področje F, oddelek 45, obsega pa pripravljalna dela, gradnjo objektov, instalacije pri gradnjah, zaključna gradbena dela pa tudi dajanje strojev za gradnjo v najem. Po dejavnosti bi ga lahko šteli za storitveno dejavnost, glede na naravo poslovnih učinkov pa spada med proizvodne sisteme.

Vsebina razmerja med naročnikom(investitorjem) in proizvajalcem (izvajalcem) se določi v gradbeni pogodbi.

Pravna razmerja, načela in splošna pravila gradbene pogodbe v Sloveniji ureja **Obligacijski zakonik** (odslej OZ) v XII. poglavju (v členih 649–665). Zaradi posebnosti predmeta izpolnitve gradbene pogodbe pa tudi zaradi izvedbenega obdobja so se oblikovala še posebna strokovna pravila, ki so zapisana v **posebnih gradbenih uzancah** (odslej P

GU), ki pa se uporabljajo le, če pogodbeniki privolijo v njih uporabo.

2.1. Določbe iz XII. poglavja OZ, ki so pomembne za nadaljnje razumevanje in uporabo računovodskih standardov:

1. **Gradbena pogodba** je podvrsta podjemne pogodbe[1], s katero **se izvajalec zaveže**, da bo po določenem načrtu v dogovorjenem roku zgradil določeno zgradbo na določenem zemljišču, in **naročnik se zaveže**, da mu bo za to plačal določeno ceno. Sestavljenost gradbene pogodbe je torej zaznati že v njenih bistvenih sestavinah: določbah o delu, ceni in roku. Pomembno je, da mora biti v gradbeni pogodbi rok graditve oziroma izvedbe gradbenih del

[1] Če v OZ v poglavju o gradbeni pogodbi ni določeno drugače, se za razmerja iz gradbene pogodbe subsidiarno uporabljajo določbe OZ o podjemni pogodbi.

dogovorjen. Enako tudi ni mogoče skleniti veljavne gradbene pogodbe, ne da bi bila cena in predmet določena.

2. Gradbena pogodba mora biti sklenjena **v pisni obliki**. Tako morajo biti sklenjene tudi vse spremembe in dopolnitve.
3. Izvajalec je dolžan omogočiti naročniku **stalen nadzor** nad deli ter kontrolo nad količino in kakovostjo uporabljenega materiala.[2]
4. Bistvena sestavina gradbene pogodbe je **cena**.[3] Ta je lahko določena na mersko enoto dogovorjenih del (cena na enoto) ali v skupnem znesku za ves objekt (skupaj dogovorjena cena).
5. Če vsebuje gradbena pogodba določbo **"ključ v roke"**[4]se izvajalec samostojno zavezuje, da bo opravil vsa dela, ki so potrebna za zgraditev in uporabo celotnega objekta. V takem primeru vsebuje dogovorjena cena tudi vrednost vseh nepredvidenih in presežnih del. **Tveganje,** ki ga izvajalec prevzame s sklenitvijo te vrste gradbene pogodbe, je precej večje kot pri pogodbi splošnega tipa, zaradi česar je prisiljen **izdelati kalkulacijo z večjo pozornostjo.**

2.2. Povzetek nekaterih pomembnejših določb posebnih gradbenih uzanc:

1. **Obveščanje pogodbenikov je pisno** (8. člen). Obvestila, ki **niso pisna** ali vpisana v gradbeni dnevnik, nimajo pravnega učinka.
2. **Sprememba cene zaradi spremenjenih okoliščin** (23.–26. člen) – Vsak pogodbenik ima pravico zahtevati spremembo pogodbene cene, če nastopijo izredni dogodki, ki vplivajo nanjo. To so okoliščine, ki jih ob sklenitvi pogodbe ni bilo mogoče predvideti, ob nastanku pa se jim ne da izogniti in tudi ne odvrniti njihovega učinka, kot so zemeljska dela, povezana z vodo, ki v tehnični dokumentaciji niso predvidena, sprememba cen za material in storitve drugih na trgu nad določeno višino ...

3 **Pogodbena kazen** (51.–57. člen) se obračunava do izročitve oziroma sprejema objekta ali dela objekta, ki je ekonomsko-tehnična celota in se

[2] Cilj opravljanja nadzora v interesu naročnika je zagotoviti, da bo končni rezultat gradnje v skladu s pogodbeno obveznostjo izvajalca. V ta namen je izvajalec dolžan voditi **knjigo obračunskih izmer**. Vse pripombe in ugotovitve se vpisujejo v **gradbeni dnevnik** (glejte tudi določbe PGU).

[3] Glej OZ s komentarjem – člen 654.

[4] Glej OZ s komentarjem – člen 659.

lahko samostojno uporablja. Uveljavitev pravice do pogodbene kazni se lahko zahteva najpozneje do končnega obračuna.

4. **Obračun in plačilo** (58.–69. člen) – Vrednost del, opravljenih med gradnjo, se obračunava z začasnimi situacijami. Z njimi se prikažejo dela na način in po specifikaciji iz tehnične dokumentacije. Začasno situacijo izda izvajalec za en mesec. Končno situacijo pa sestavi in jo predloži v izplačilo po izročitvi oziroma sprejemu opravljenih del. Začasne situacije in končna situacija vsebujejo podatke o količinah in cenah opravljenih del, njihovi skupni vrednosti, prej izplačanih zneskih in znesku, ki ga je treba plačati na podlagi izdane situacije. Naročnik lahko izpodbija začasne situacije glede cene, količine in vrste opravljenih del ter plača nesporni del v pogodbenem roku. Sorazmerni del cene ima pravico obdržati za odpravo pomanjkljivosti, ugotovljenih ob izročitvi oziroma sprejemu del.
5. **Garancija za kakovost opravljenih del** (83.–91. člen) – Izvajalec jamči, da so opravljena dela ob izročitvi oziroma sprejemu v skladu s pogodbo, predpisi in pravili stroke ter da nimajo pomanjkljivosti, ki bi onemogočale ali zmanjševale njihovo vrednost ali primernost za uporabo. Dolžnost naročnika je, da o pomanjkljivostih, ki jih opazi, takoj obvesti izvajalca. Garancijski rok za kakovost opravljenih del je 2 leti, če ni s pogodbo določeno drugače. Dolžnost izvajalca je, da na svoje stroške odpravi vse pomanjkljivosti, ki se pokažejo med garancijskim rokom in so nastale, ker se ni držal svojih obveznosti glede kakovosti dela in materiala.
6. **Dokončni obračun** (116.–121. člen), ki ima pravno naravo zunajsodne poravnave, se opravi po izročitvi oziroma sprejemu opravljenih del. Z dokončnim obračunom se zajamejo vsa dela, opravljena po pogodbi, vštevši nepredvidena in poznejša dela, ki jih je bil izvajalec dolžan ali pooblaščen opraviti, ne glede na to, ali so zajeta z začasnimi situacijami. Vsebuje zlasti (119. člen)
   - vrednost opravljenih del po pogodbenih cenah,
   - razliko v ceni,
   - znesek, izplačan po situacijah,
   - končni znesek, ki ga mora izvajalec prejeti ali vrniti po nespornem delu obračuna,
   - znesek, ki ga naročnik obdrži za odpravo pomanjkljivosti,
   - podatek o morebitni prekoračitvi pogodbenega roka,
   - skupni znesek za vsa opravljena dela.

3. SRS 18 (2006) – PRIHODKI IN MRS 11 –POGODBE O GRADBENIH DELIH

V gradbeništvu se pri računovodenju v zvezi s pogodbami o gradbenih delih v svetu uporabljata dve metodi:

1. **metoda izpolnjenosti pogodbe** – prihodki od storitev in stroški se ne pripoznajo, dokler pogodba ni izpolnjena. V SRS 18 (2006) metoda ni več omenjena, MRS 18 pa je niti ne dopušča z utemeljitvijo, da uporaba metode stopnje dokončanosti del daje boljše informacije o obsegu storitvene dejavnosti. Ta metoda je še vedno zapisana v ameriških standardih U.S. GAAP (ASC 605-35-05-5) in se uporablja v primerih, ko izida pogodbe ni mogoče zanesljivo oceniti.

V tem delu je potrebno omeniti, da se v praksi pri **gradnji za trg**, ko je izvajalec hkrati investitor, prihodki pripoznajo šele ob dokončanju objekta in dejanskem prenosu lastništva enote objekta (stanovanja, poslovnega prostora ...) na kupca. Ker prihodkov še ni (obstajajo le ocenjeni pričakovani), se ne morejo vzporediti s stroški obdobja, v katerem so nastali, glavnino stroškov podjetje do prodaje zadrži v zalogah nedokončane proizvodnje. Podlaga za tako pripoznavanje je v SRS 4 – Zaloge (2006)[5] ali MRS 11.

2. **metodo stopnje dokončanosti del**, po kateri se prihodki in stroški pripoznavajo sorazmerno s stopnjo izpolnitve pogodbe. To je možno uporabiti predvsem v primerih, ko so znani končni rok izpolnitve ter zneska prihodkov in stroškov potrebnih za izvedbo, oziroma jih je možno zanesljivo oceniti.

3.1. SRS 18 (2006)

Obravnava razvrščanje, pripoznavanje in merjenje prihodkov – splošno, hkrati pa se opira na mednarodne standarde. Značilnosti v povezavi z gradbeno dejavnostjo:

[5] **Opredelitev zalog nedokončane proizvodnje** za gradbeno dejavnost iz SRS 4 – Zaloge (2006) – nedokončana proizvodnja lahko obsega tudi opravljanje storitev, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, niso pa še prevzete(potrjene). MRS 2 – Zaloge – izrecno določa, da ne velja za zaloge nedokončane proizvodnje v zvezi s pogodbami o gradbenih delih, in napotuje na MRS 11, ta pa kot nedokončano pogodbeno proizvodnjo (zaloge nedokončanega dela) označuje pogodbene stroške, ki si jih izvajalec utegne nakopati v zvezi s prihodnjo dejavnostjo. Po MRS 11 se takšni stroški lahko pripoznajo kot sredstvo, če je verjetno, da bodo pokriti.

Značilnosti:

1. Za gradbeno dejavnost ta standard, enako kot MRS 11, določa pripoznavanje prihodkov in odhodkov na podlagi **stopnje dokončanosti pogodbene dejavnosti na dan bilance stanja**, če je možno **izid pogodbe o gradbenih delih zanesljivo oceniti**.
2. Standard zahteva za pripoznavanje prihodkov na podlagi stopnje dokončanosti **zanesljivo oceno izida gradbene pogodbe**[6] **in iz MRS 11 tudi povzema pogoje take ocene.**
3. Ne omenja stanja, ko ti pogoji niso izpolnjeni, zato je razumeti, da se v takem primeru prihodki pripoznavajo po splošnih načelih standarda, to je, po prodajnih cenah navedenih v računih ali drugih listinah, pod pogoji da ni dvoma o plačilu storitve in o višini pogodbenih stroškov.
4. SRS 18 (2006) ne omenja oziroma ne zahteva takojšnjega pripoznavanja vnaprej ocenjene izgube. Ker se standard opira tudi na MRS 11, je mogoče razumeti, da se v tem primeru uporabijo določila tega standarda.

3.2. MRS 11

Je celovit, širše opredeljuje pojme in jih natančneje razčlenjuje, hkrati pa pri pripoznavanju prihodkov in odhodkov določa **tudi** možne metode za ugotavljanje stopnje izpolnjenosti pogodbe.

Po standardu se pogodbe o gradbenih delih[7] razvrščajo na

1. pogodbe s stalno ceno – pogodbe o gradbenih delih, v katerih izvajalec privoli v stalno pogodbeno ceno ali stalno ceno na enoto proizvoda, ki jo je mogoče v nekaterih primerih spreminjati v skladu z določbo o povečanju stroškov;
2. pogodbe na podlagi stroškov in dodatka – pogodbe o gradbenih delih, po katerih se izvajalcu povrnejo stroški, ki jih naročnik prizna ali so drugače opredeljeni, povečani za dodatek v odstotku od omenjenih stroškov ali za vnaprej določen znesek; ter

[6] Poudariti je treba, da izdelava kalkulacije na podlagi normativov in predhodnih popisov del velikokrat še ne dá natančne ocene izida.

Zanesljiva ocena izida (začetna) se lahko izdela po podpisu pogodbe z upoštevanjem vseh pogodbenih popustov, dejanskih razmer in tehnologije, z že upoštevanimi ukrepi za zmanjševanje stroškov v izvedbeni kalkulaciji ter z upoštevanjem dejansko pogojenih vrednosti del s podizvajalci in obrtniki.

[7] Evropska zakonodaja pozna dve vrsti gradbenih pogodb: s stalno ceno ter s stroški in dodatkom. Glede na opisane pogodbe, ki jih pozna naša zakonodaja, predvsem pa praksa, lahko rečemo, da pretežni del pogodb spada v prvo skupino, le izjemoma se sklepajo gradbene pogodbe s stroški in dodatkom oziroma z uporabo koeficienta. Sicer pa je vsako pogodbo treba obravnavati samostojno in **glede na način določanja cene opredeliti tudi vrsto pogodbe**.

3. pogodbe o gradbenih delih, ki vsebujejo značilnosti prvih ali drugih pogodb.

Pogodbeni prihodki

Pogodbeni prihodki obsegajo

1. začetni znesek prihodkov, dogovorjenih v pogodbi, ter
2. spremembe v pogodbenem delu (odmik pri obsegu dela, zmanjšanje zaradi pogodbenih kazni, zamud ...), terjatvah (ker izvajalec terja od naročnika ali druge stranke povračilo za stroške, ki niso všteti v pogodbeno ceno, na primer napaka v načrtu) in spodbudninah (zaradi plačila izvajalcu za preseganje standardov izvedbe), če je verjetno, da bodo njih posledice prihodki in če jih je mogoče zanesljivo izmeriti.

Spremembe ocen

Znesek pogodbenih prihodkov in stroškov se lahko povečuje ali zmanjšuje iz obdobja v obdobje.

Metoda odstotka dokončanosti del se uporablja na nabrani (kumulativni) podlagi v vsakem obračunskem obdobju na sprotne ocene pogodbenih prihodkov in stroškov.

Učinek spremembe ocene pogodbenih prihodkov ali pogodbenih stroškov ali učinek spremembe ocene izida **se obračuna kot sprememba računovodske ocene** ter se uporablja pri določanju prihodkov in odhodkov, pripoznanih v izkazu poslovnega izida v obdobju, v katerem pride do spremembe, in v naslednjih obdobjih.

Pogodbeni stroški

Stroški, ki se nanašajo neposredno na pogodbo, so

- stroški dela na gradbišču, tudi nadzora;
- stroški materiala, uporabljenega za gradbena dela;
- amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, uporabljenih po pogodbi;
- stroški prevoza materiala in opredmetenih osnovnih sredstev na gradbišče in z njega;
- stroški najema naprav in opreme;
- stroški konstruiranja tehnične pomoči v zvezi s pogodbo;
- ocenjeni stroški popravljanja jamstvenih del, tudi pričakovani stroški jamstva;
- ter terjatve do tretjih strank.

Ti stroški se lahko zmanjšajo za postranske prihodke, ki se ne vštevajo v pogodbene prihodke, na primer prihodke od prodaje odvečnega materiala in odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev ob koncu pogodbenega roka.

Stroški, ki jih je mogoče pripisati pogodbeni dejavnosti na splošno in jih razporediti na posamezno pogodbo, so

- zavarovalne premije,
- stroški konstruiranja in tehnične pomoči, ki niso neposredno povezani s pogodbo, ter
- splošni gradbeni stroški (na primer stroški pripravljanja plačilnih list za gradbeno osebje).

Drugi stroški, s katerimi je mogoče posebej bremeniti naročnika pod pogoji iz pogodbe, so nekateri splošni stroški uprave in razvijanja, kar je posebej označeno v pogodbi.

Stroški, ki so povezani neposredno s pogodbo in **se pojavijo pri sklepanju pogodbe**, se tudi štejejo med pogodbene stroške, če jih je mogoče ugotoviti posebej in zanesljivo oceniti ter če je verjetno, da bo pogodba uveljavljena.

Stroški, ki so izključeni iz pogodbe o gradbenih delih, so

- splošni stroški uprave, če v pogodbi niso predvideni,
- stroški prodaje,
- stroški raziskovanja in razvijanja, ki niso v pogodbi, in
- stroški amortizacije neizrabljenih osnovnih sredstev.

Pripoznavanje pogodbenih prihodkov in odhodkov

Prihodki in odhodki (pogodbeni stroški se pripoznavajo v izkazu izida kot odhodki, zato pri pripoznavanju govorimo o odhodkih) po pogodbi o gradbenih delih se pripoznajo na podlagi stopnje dokončanosti pogodbene dejavnosti na dan bilance stanja, če je mogoče izid **pogodbe po stalnih cenah** oziroma izid **pogodbe o gradbenih delih s stroški in dodatkom** zanesljivo oceniti.

Izid pogodbe po stalnih cenah je mogoče zanesljivo oceniti, če

- je mogoče zanesljivo oceniti vse pogodbene prihodke,
- je mogoče zanesljivo izmeriti stroške izpolnitve pogodbe,
- je mogoče zanesljivo izmeriti stopnjo izpolnjenosti pogodbe na dan bilance stanja,
- je mogoče jasno opredeliti stroške pogodbe, tako da se dejansko stanje lahko primerja s prejšnjimi ocenami,

- je verjetno, da bodo v podjetje pritekale gospodarske koristi v zvezi s pogodbo.

Izid pogodbe o gradbenih delih s stroški in dodatkom je mogoče zanesljivo oceniti, če

- je mogoče nedvoumno ugotoviti stroške po pogodbi in
- je verjetno, da bodo gospodarske koristi pritekale v podjetje.

Po **metodi stopnje dokončanosti del** se pogodbeni prihodki vzporedijo s pogodbenimi stroški, nastalimi pri doseganju stopnje dokončanosti del, izid pa je poročilo o prihodkih, odhodkih in dobičku, ki jih je mogoče pripisati deležu opravljenega dela. Ta metoda skupaj z zanesljivo oceno izida zagotavlja pregled nad pogodbo, predvsem pa **uporabne informacije o obsegu pogodbene dejavnosti po obdobjih.**

Pričakovana izguba (če je verjetno, da bodo vsi pogodbeni stroški presegli vse pogodbene prihodke) pri pogodbi o gradbenih delih se takoj pripozna kot odhodek.[8]

Če izida pogodbe ni mogoče zanesljivo oceniti, je treba

- prihodke pripoznati samo do tolikšnega obsega pogodbenih stroškov, kolikor bodo verjetno nadomeščeni, in
- pogodbene stroške pripoznati kot odhodke v obdobju, v katerem se pojavijo.

Na zgodnejših stopnjah izvajanja pogodbe je pogosto nemogoče zanesljivo oceniti njen izid. Če to ni mogoče, se ne pripozna nič dobička. Če je verjetno, da bo podjetje pokrilo pogodbene stroške, se prihodki pripoznajo samo do tolikšnega obsega stroškov, kolikor se pričakuje, da bodo pokriti. Če je verjetno, da bodo pogodbeni stroški presegli pogodbene prihodke, se izguba pripozna takoj.

Stopnja izpolnjenosti pogodbe[9] se lahko določi na tri načine, odvisno od vrste pogodbe:

---

[8] Zahteva MRS 11 po takojšnjem pripoznavanju napovedane izgube v odhodek, ne glede na stopnjo dokončanosti pogodbenih del in ne glede na znesek pričakovanega dobička po drugih povezanih pogodbah je v naših razmerah vredna razmisleka.

[9] MRS 11 pozna tri **metode za določitev stopnje dokončanosti del**. Razmerje pogodbenih stroškov na dan obračuna nasproti vsem ocenjenim pogodbenim stroškom se uporabi le v primeru zanesljive ocene vseh stroškov ter ko so v stroške na dan obračuna zajeti vsi neposredni in posredni stroški, ki se nanašajo na pogodbena dela.

Najbolj zanesljivo odseva stopnjo dokončanosti del razmerje med dejansko opravljenimi in vsemi pogodbenimi deli še posebej v primeru, ko je situacija obračunana skladno z gradbeno knjigo.

Dokončanje fizičnega deleža pogodbenega dela se v praksi le redko uporablja, ker niti količinsko, niti časovno, niti vrednostno dela ne potekajo enakomerno.

- z razmerjem pogodbenih stroškov, ki so se pojavili do datuma bilance stanja, nasproti ocenjenim celotnim pogodbenim stroškom,
- po pregledu opravljenega dela ali
- na podlagi dokončanosti fizičnega deleža pogodbenega dela.

Razkritja

MRS 11 je glede razkritij zahtevnejši od SRS 18, saj poleg razkritja metode, uporabljene za določanje pogodbenih prihodkov, pripoznanih v obdobju, zahteva tudi razkritje metode, uporabljene za določanje stopnje dokončanosti del po še ne izpolnjenih pogodbah. Po še ne izpolnjenih pogodbah na dan bilance stanja mora razkriti tudi podatke o znesku prejetih predujmov, znesku zadržanih plačil ter celotnem znesku nastalih stroškov in pripoznanih dobičkov, zmanjšanih za pripoznane izgube.

4. IZVAJANJE PRIPOZNAVANJA PRIHODKOV IN ODHODKOV PO GRADBENIH POGODBAH V PRAKSI

Pregled letnih poročil nekaterih večjih gradbenih družb v Sloveniji, predvsem iz računovodskih usmeritev in pojasnil k izkazom, ni mogoče razbrati **kako dosledno** posamezna družba pri pripoznavanju prihodkov in odhodkov po gradbenih pogodbah uporablja usmeritve Standardov. Opažamo lahko le, da v tem delu ni enotnega računovodskega spremljanja. Predstavila bi primere, ki se v praksi najpogosteje pojavljajo, ter zraven poskušala opozoriti na spremljajoče težave, ki so nemalokrat ovira do zahtevanega izkazovanja in pravilnega pripoznavanja.

Predstavljeni sta pogodbi: gradnja objekta A s klavzulo "ključ v roke" in gradnja objekta B s stalno ceno na mersko enoto. To je samo ponazoritev uporabe tako SRS 18 kot MRS 11, predvsem metode določanja stopnje dokončanosti del po pogodbah ter časovne opredelitve pripoznavanja pogodbenih prihodkov in odhodkov. Glede slednje menim, da je **v praksi** sicer na enak način **potrebno mesečno (ne samo konec obračunskega obdobja) spremljanje rezultatov** pogodbene dejavnosti.V obeh primerih predpostavljam,

- da so zajeti vsi neposredni, posredni in taki stroški, ki se lahko zaračunajo naročniku posebej pod pogoji iz pogodbe, ter
- da bo plačilo izvršeno po pogodbi.

Splošni stroški uprave v ocenjenih pogodbenih stroških niso zajeti, prav tako jih izključujem iz obračunanih stroškov na obračunski dan.

4.1. Gradbena pogodba s klavzulo « ključ v roke«

Pri pogodbah s klavzulo "ključ v roke" se situacije izdajajo v rokih, dogovorjenih v pogodbi po tako imenovanem finančnem načrtu, ne glede na dejansko opravljena dela.

Prihodki se pripoznavajo:

1. **po metodi stopnje dokončanosti del**, če obstaja zanesljiva ocena izida gradbene pogodbe (prikaz v nadaljevanju). Kaj pomeni zanesljiva ocena in o pogojih, da lahko govorimo o njej, je že napisano, dejstvo pa je, da je nujno potrebno vsako začetno oceno pogodbenega izida mesečno spremljati in vsa odstopanja od pogodbenih prihodkov in stroškov evidentirati in na tej podlagi spremljati izvajanje pogodbene dejavnosti vse do zaključka objekta.
2. **po dejansko opravljenih delih**. V takih primerih je treba:
   - sestaviti situacijo za dejansko opravljena dela na obračunski dan (odslej dejanska situacija). Ta se sestavi na podlagi knjige obračunskih izmer, ki pri pogodbah "na ključ" v razmerju do investitorja sicer ni obvezna, je pa kljub temu potrebna za izvajalčevo spremljanje pogodbenih postavk in analizo rezultatov. Pozitivna razlika med situacijo, izdano investitorju (po finančnem načrtu) in dejansko situacijo pomeni več zaračunane prihodke in jo knjižimo na konte kratkoročnih pasivnih časovnih razmejitev kot kratkoročno odložene prihodke. Nasprotno pa večja dejanska situacija pomeni, da smo investitorju zaračunali manj od dejansko opravljenega – razliko knjižimo v prihodke in na konte aktivnih časovnih razmejitev med kratkoročno nezaračunane prihodke.
   - posebej je potrebno pregledati tudi stroške in ugotoviti, ali so v knjigah zajeti vsi tisti, ki so bili potrebni za izvršitev pogodbe na dan bilance stanja.

Izvajalec ima pogodbo za zgraditev poslovnega objekta A z **nespremenljivo ceno** 360.000. Po podpisu pogodbe je bila izdelana zanesljiva ocena izida, tako da znašajo stroški za izpolnitev pogodbe 345.600. Dejanski pogodbeni stroški na dan bilance stanja so prvo leto zmanjšani za vrednost armature, za katero je že bila izkazana poraba, je pa ostala še nevgrajena na gradbišču.V drugem letu se je ocena pogodbenih stroškov zaradi povišane cene materiala spremenila oziroma povečala za 5.000 eur.

Posebnost pogodbe je, da **se investitorju fakturira po finančnem načrtu**, neodvisno od dejansko opravljenega dela. Izvajalec **ne vodi knjige obračunskih izmer**, zato tudi ne izdeluje dejanskih situacij za opravljeno delo. Za dokončanje objekta je potrebnih 20 mesecev: od sredine prvega, do začetka tretjega leta.

Za določanje stopnje dokončanosti del je izbrana metoda razmerja med že nastalimi pogodbenimi stroški za delo, opravljeno do datuma bilance stanja, in znanimi ocenjenimi celotnimi pogodbenimi stroški(podatka o dejansko izvršenih delih nimamo, ker se knjiga obračunskih izmer ne vodi).

Povzetek računovodskih podatkov	1. leto	2. leto	3. leto
Vsi pogodbeni prihodki	**360.000**	**360.000**	**360.000**
Prvotno ocenjeni pogodbeni stroški	345.600	345.600	345.600
Sprememba v stroških	**0**	**15.000**	**15.000**
Vsi pogodbeni stroški – ocenjeni	**345.600**	**360.600**	**360.600**
Ocenjeni dobiček – izguba	14.400	-600	-600
Vsi pogodbeni stroški na dan bilance stanja	75.120	342.570	360.600
Zaloga armature	6.000	-	-
Dejanski stroški na dan bilance stanja	**69.120**	**342.570**	**360.600**
Stopnja dokončanosti del **Stroški na dan bilance stanja / vsi ocenjeni pogodbeni stroški**	**20,00%**	**95,00%**	**100,00 %**
PRIPOZNANI PRIHODKI NA DAN BILANCE STANJA	**72.000**	**342.000**	**360.000**
Investitorju izdane situacije po finančnem načrtu	50.000	345.000	360.000
Razlika v prihodkih - za knjiženje	12.000	-3.000	0
PRIPOZNANI PRIHODKI **SKUPAJ**	**72.000**	**342.000**	**360.000**
ODHODKI	69.120	342.570	360.600
DOBIČEK,IZGUBA	2.880	-570	-600
PRIPOZNANI PRIHODKI **PO POSLOVNIH LETIH**	**72.000**	**270.000**	**18.000**
ODHODKI	69.120	273.450	18.030
DOBIČEK,IZGUBA	2.880	-3.450	-30

Razlika med situacijami, izdanimi po finančnem načrtu, in pripoznanimi prihodki se na dan bilance stanja prvega leta izkaže kot kratkoročno nezaračunani prihodki, na dan bilance stanja drugega leta pa kot kratkoročno odloženi prihodki (situacija, izdana investitorju konec drugega leta, je namreč večja od dejansko opravljenega).

Dobiček prvega leta je pripoznan sorazmerno stopnji izvršitve pogodbe. Ker se zaradi spremembe ocene v pogodbenih stroških pričakuje izguba (v višini 600),

bi jo po MRS 11 bilo potrebno pripoznati takoj. V primeru je izguba pripoznana sorazmerno stopnji izvršitve pogodbe.Če bi ravnali skladno z MRS 11 bi izgubo pripoznali v 2. letu v celoti. Dodatni znesek 30 bi knjižili v stroške in kratkoročne razmejitve tako, da v tretjem letu ne bi bilo niti dobička niti izgube.

4.2. Gradbena pogodba s stalno ceno na enoto proizvoda

V vseh drugih primerih gradbenih pogodb (ko je **dogovorjena enotna cena na količinsko enoto**) se situacije načeloma izdajajo glede na opravljena dela, po stanju iz gradbene knjige.

Prihodki in odhodki se pripoznavajo:

1. **po metodi stopnje dokončanosti del,** če obstaja zanesljiva ocena izida gradbene pogodbe. Poudarek je na mesečnem spremljanju sprememb ocenjenih postavk tako med stroški, kot med prihodki. Vsaka sprememba cene v postavki iz prvotne ocene je signal ne samo za računovodsko pripoznavanje, temveč tudi za ukrepanje vseh, ki sodelujejo pri pripravi in izvedbi pogodbe – inženiring, splošna komerciala, marketing.
2. **po dejansko opravljenih delih**. Prihodki se pripoznajo skladno z obračunano mesečno situacijo[10] Odhodki se pripoznajo v skladu s prejetimi fakturami podizvajalcev in obračunanimi drugimi neposrednimi stroški. Kljub temu pa je zaradi realnega izkazovanja izida pogodbe treba na dan obračuna:
   - preveriti razlike med obračunanimi in dejansko opravljenimi deli ter razmejiti prihodke (dokaz o opravljenih delih je iskati v knjigi obračunskih izmer, ki jo potrdi nadzorni organ; velikokrat je situacija po pogodbi izdana do 25. v mesecu, stroški pa se nanašajo na ves mesec; pomembne razlike nastajajo tudi pri situacijah do investitorjev, ki so proračunski uporabniki, zaradi načina financiranja proračunskih investicij ali v primerih, ko je objekt zaključen v enem, končna situacija ali obračun pa izdan(a) v naslednjem obračunskem obdobju);
   - primerjati vsebino obračunskih postavk v situaciji z dejanskimi stroški, preveriti, ali so vsi podizvajalci obračunali dejansko opravljena dela, in razlike v stroških razmejiti na kratkoročno odložene ali vnaprej vračunane stroške ter
   - preveriti, ali na objektu ostaja zaloga materiala, ki še ni vgrajen, – pa je že pripoznan kot strošek, ter ga zadržati v zalogah nedokončane proizvodnje.

[10] Datum opravljene storitve po izstavljenih situacijah je pomemben tudi za obračun DDV. Kdaj se šteje da je storitev opravljena - glej sodbo UPRS št. U 897/2004

Naročnik, investitor je sklenil z izvajalcem gradbeno pogodbo, katere predmet je gradnja poslovnega objekta B. Dela se izvajajo od sredine prvega do začetka tretjega leta.

Dela po pogodbi se obračunavajo na podlagi **enotnih cen iz ponudbe** izvajalca, dodatnih predračunov, ki jih je potrdil izvajalec med gradnjo, in 5-odstotnim popustom.

Vse **cene so nespremenljive** in bodo ostale do konca gradnje.

Pogodbena vrednost del znaša neto 360.000.

Situacije se sestavi **na podlagi potrjenih podatkov iz knjige obračunskih izmer**, v kateri so obravnavani vsa dejansko opravljena dela in vgrajeni material od prvega do zadnjega v mesecu. V drugem letu naročnik odobri spremembo, zaradi katere se pogodbeni prihodki povečajo na 400.000. Istočasno se poveča ocena skupnih stroškov za 37.500 eur. Konec drugega leta je tudi ugotovljeno, da podizvajalci za dela, opravljena na objektu, vredna 9.000, niso izdali računov.

Po podpisu pogodbe je bila izdelana ocena izida, ki je pokazala izgubo, zaradi odobrenih sprememb pa se je izvajalcu izguba zmanjšala za polovico. Stopnja dokončanosti je izračunana iz razmerja med dejansko opravljenimi in vsemi pogodbenimi deli (metoda opravljenega dela).

Povzetek računovodskih podatkov	**1. leto**	**2. leto**	**3. leto**
Začetni znesek s pogodbo dogovorjenih prihodkov	360.000	360.000	360.000
Spremembe	-	40.000	40.000
Vsi pogodbeni prihodki	**360.000**	**400.000**	**400.000**
Povzetek računovodskih podatkov	**1. leto**	**2. leto**	**3. leto**
Začetni znesek po pogodbi ocenjenih stroškov	365.000	365.000	365.000
Spremembe	-	37.500	37.500
Vsi pogodbeni ocenjeni stroški	**365.000**	**402.500**	**402.500**
Ocenjeni dobiček – ocenjena izguba	–5.000	–2.500	–2.500
Dejanska situacija za opravljeno delo	**90.000**	**360.000**	**400.000**
Stopnja dokončanosti del Dejansko opravljena dela / vsa pogodbena dela	**25,00%**	**90,00%**	**100,00 %**

Povzetek računovodskih podatkov	**1. leto**	**2. leto**	**3. leto**
Obračunani stroški na dan bilance stanja	91.250	331.250	402.500
Še ne zaračunani stroški		9.000	
Dejanski stroški na dan bilance stanja	**91.250**	**340.250**	**402.500**
Pripoznani stroški po stopnji dokončanosti	**91.250**	**362.250**	**0**
Razlika v stroških – za knjiženje	**0**	**22.000**	**0**
PRIPOZNANI PRIHODKI **SKUPAJ**	**90.000**	**360.000**	**400.000**
ODHODKI	91.250	362.250	402.500
IZGUBA	–1.250	–2.250	–2.500
PRIPOZNANI PRIHODKI **PO POSLOVNIH LETIH**	**90.000**	**270.000**	**40.000**
ODHODKI	91.250	271.000	40.250
IZGUBA	–1.250	–1.000	–250

V zgledu je situacija, izdana investitorju, enaka dejanski situaciji za opravljena dela. V praksi se situaciji velikokrat razlikujeta. V takih primerih za stopnjo dokončanosti po metodi opravljenega dela vedno uporabimo dejansko situacijo, razliko med njima pa pripoznamo med kratkoročnimi časovnimi razmejitvami.

Izguba je pripoznana po letih glede na pripoznane prihodke in odhodke.

Razlika med pripoznanimi odhodki in obračunanimi stroški na dan bilance stanja se v našem primeru pripozna med kratkoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami kot vnaprej vračunani strošek.

Po MRS 11 pa bi izgubo morali pripoznati takoj, ker je bilo že ob sklenitvi pogodbe verjetno, da bodo vsi pogodbeni stroški presegali vse pogodbene prihodke – naslednji zgled

Povzetek računovodskih podatkov	1. leto	2. leto	3. leto
PRIPOZNANI PRIHODKI **SKUPAJ**	**90.000**	**360.000**	**400.000**
ODHODKI	91.250	370.000	410.000
IZGUBA	–1.250	–2.250	–2.500
Dodatno pričakovana izguba, ki se pripozna takoj	**–3.750**	**–250**	**0**
PRIPOZNANI PRIHODKI **PO POSLOVNIH LETIH**	**90.000**	**270.000**	**40.000**
ODHODKI	91.250	271.000	40.250
DOBIČEK/IZGUBA	–5.000	2.500	0

Prvotno ocenjena izguba, pripoznana v celoti v prvem poslovnem letu, se je zaradi pogodbene spremembe v drugem poslovnem letu zmanjšala, zato se v tem letu po pogodbi pripozna dobiček.

Zgled kaže, da je **ob napovedani izgubi po gradbeni pogodbi** treba posebno pozornost usmeriti na pripoznavanje dobičkov/izgub po posameznih poslovnih letih.

5. SKLEP

Razporejanje prihodkov in stroškov v prava obračunska obdobja je pomembno

- zaradi narave gradbene dejavnosti,
  - zaradi temeljne računovodske predpostavke upoštevanja nastanka poslovnih dogodkov, ki zahteva vzporejanje prihodkov in odhodkov v izkazu poslovnega izida,
  - da prikažemo stroške in prihodke v pravem **davčnem** obdobju,
  - da ne prikažemo prihodka prej, kot je realno pričakovati, da bo plačan

Z uporabo metode stopnje dokončanosti dosežemo:

- časovno hitreje pridemo do rezultatov,
- ker gre za sistem, je možno elektronsko, programsko podprto spremljanje in knjiženje, s tem, da se vsa pozornost usmeri na vsebino in razčiščevanje razlik
- rezultati so pri velikih pogodbah natančnejši in preglednejši, predvsem o obsegu del po obdobjih z možnimi mesečnimi pregledi o odstopanjih
- gre za način, ki prisiljuje odgovorne, da stalno sodelujejo in usklajujejo razlike med dobljeni rezultati iz ocene v računovodstvu z dejanskim stanjem. Med usklajevanjem pa je vedno potrebno upoštevati končni izid pogodbe, kar pomeni **stalno usmerjenost v končni cilj.**

MRS 11 je prilagojen razmeram na evropskem gradbenem trgu. Res je, da je Slovenija del Evrope, vprašanje pa je, ali se slovenski gradbinci obnašajo na trgu tako, kot je značilno za države, katerih praksa je narekovala ta standard.

Kljub temu je treba poudariti, da **ocenjevanje izida pogodbe tudi slovenskim gradbenikom ni tuje**. Podjetja, ki se zavedajo, kako pomembno je spremljanje tako fizičnega obsega kot stroškovnega dela pogodbene dejavnosti, znajo zelo natančno napovedati izid gradbene pogodbe in tega tudi mesečno spremljajo. Glede na to, da **se napovedujejo izidi le za pomembne in tvegane objekte**, bi kazalo evropsko prakso prevzeti tudi v Sloveniji, **združiti informacije iz**

operative in spremljajočih služb po posameznih pogodbah v računovodske podatke ter jih v korist vsem tudi uporabljati.

6. VIRI

1. Interacional Financial Reporting standards (notes)
2. Judikat UPRS, sodba U 897/2004
3. Letna poročila(2008) nekaterih večjih gradbenih družb
4. Prof.dr.Janez Šinkovec, Mag.Boštjan Tratar: Obligacijski zakonik
5. Mednarodni računovodski standard 11, IAS 11
6. Posebne gradbene uzance
7. Slovenski inštitut za revizijo: Slovenski računovodski standardi (2006)

SUMMARY ● *In the article the author deals with the accounting treatment of revenue and costs associated with construction contracts. Because of the nature of the activity undertaken in construcion contracts, the date at which the contract activity is entered into and the date when the activity is completed usually fall into different accounting periods. Therefore,the primary issue in accounting for construction contracts is the allocation of contracts revenue and costs to the accounting periods in which construction work is performed. SRS deals with revenue recognition in SRS 18- REVENUES, and IFRS in IAS 11 – CONSTRUCTION CONTRATS. Under both, if the outcome of a construction contract can be estimated reliably, revenue and costs should be recognised in proporcion to the stage of completion of contract activity.This is known as the percentage of completion method of accounting.The author represents two cases , there are often appears in Slovenian practise and also lists precedences of this method for larger construction companies and for long –term contracts.*

Key Words ● *Construction contract, fixed price contract, cost plus contract, percentage of completion method, completed contract method, total contract costs, total contract revenue, expected loss.*