

## MRSJS 11—POGODBE O GRADBENIH DELIH

### Potrditev

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 11 (spremenjen 1993) – Pogodbe o gradbenih delih, ki ga je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde – SMRS (International Accounting Standards Committee – IASC). Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde – UOMRS (International Accounting Standards Board – IASB) in Fundacija Odbora za mednarodne računovodske standarde – FOMRS (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF) sta bila ustanovljena leta 2001 in tako nadomestila SMRS. Mednarodni računovodski standardi, ki jih je izdal SMRS, ostajajo v veljavi dokler jih UOMRS ne spremeni ali prekliče. Izvlečki iz MRS 11 so v tej publikaciji Odbora za javni sektor, ki deluje v okviru Mednarodnega združenje računovodskih strokovnjakov (Public Sector Committee), povzeti z dovoljenjem UOMRS.

Potrjeno besedilo MRS je tisto, ki ga je UOMRS objavil v angleščini in ga lahko dobite neposredno pri IASB Publications Department, 7th floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

E-naslov: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

Avtorske pravice za MRS, osnutke za razpravo ter druge publikacije SMRS in UOMRS si pridržuje Fundacija Odbora za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF).

“IAS,” “IASB,” “IASC,” “IASCF” in “International Accounting Standards” so registrirane blagovne znamke IASCF in se ne smejo uporabljati brez njegovega dovoljenja.

**MRSJS 11- POGODBE O GRADBENIH DELIH****VSEBINA**

	Člen
Namen	
Področje .....	1–3
Opredelitve pojmov .....	4–11
Pogodbe o gradbenih delih .....	5–10
Izvajalec .....	11
Združevanje in razčlenjevanje pogodb o gradbenih delih.....	12–15
Pogodbeni prihodki.....	16–22
Pogodbeni stroški.....	23–29
Pripoznavanje pogodbenih prihodkov in odhodkov .....	30–43
Pripoznavanje pričakovanih izgub.....	44–48
Spremembe ocen.....	49
Razkrivanje.....	50–56
Datum uveljavitve.....	57–58
Priloga	
Primerjava z MRS 11	

*Člene tega standarda, ki so natisnjeni s krepkimi črkami, je treba brati v povezavi s pojasnjevalnimi členi tega standarda, ki so natisnjeni v običajni pisavi, ter Uvodom v mednarodne računovodske standarde za javni sektor. Mednarodni računovodski standardi za javni sektor niso namenjeni za uporabo pri nepomembnih postavkah.*

### **Namen**

Namen tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje prihodkov in stroškov, povezanih s pogodbami o gradbenih delih. Standard:

- prepozna sporazume, ki se razvrščajo med pogodbe o gradbenih delih;
- podaja navodilo glede vrst pogodb o gradbenih delih, ki se lahko pojavijo v javnem sektorju; in
- določa podlago za pripoznavanje in razkrivanje pogodbenih stroškov in če je to primerno, pogodbenih prihodkov.

Zaradi narave dejavnosti, o kateri se sklepajo pogodbe o gradbenih delih, sta dan, ko se začne pogodbeni dejavnost, in dan, ko je dokončana, navadno v različnih obračunskih obdobjih.

V mnogih državah pogodbe o gradbenih delih, ki jih sklenejo subjekti javnega sektorja, ne določajo pogodbenega zneska prihodkov (zneska prihodkov po pogodbi). Raje se kot podpora gradbeni dejavnosti zagotovijo sredstva z razporeditvijo namenskih sredstev ali podobno razporeditvijo državnih prihodkov, ali pa se pridobi podpora ali državna pomoč. V teh primerih je glavno vprašanje pri obračunavanju pogodb o gradbenih delih razporeditev stroškov v poročevalno obdobje v katerem se gradbena dela izvajajo in pripoznavanje povezanih stroškov.

V nekaterih državah temeljijo pogodbe o gradbenih delih, ki jih sklenejo subjekti javnega sektorja, na tržnih ali netržnih podlagah s pokrivanjem celotnih ali delnih stroškov. V teh primerih je glavno vprašanje pri obračunavanju pogodb o gradbenih delih razporeditev tako pogodbenih prihodkov (prihodkov po pogodbi) kot tudi pogodbenih stroškov (stroškov zaradi pogodbe) v poročevalnem obdobju v katerem se gradbena dela izvajajo.

### **Področje**

1. **Izvajalec, ki pripravlja in predstavlja računovodske izkaze na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov, mora uporabljati ta standard pri obračunavanju pogodb o gradbenih delih.**
2. **Ta standard se uporablja za vse subjekte javnega sektorja razen za podjetja pod nadzorom države.**
3. Podjetja pod nadzorom države morajo ravnati v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi (MRS), ki jih izdaja Odbor za mednarodne

računovodske standarde. Smernica odbora za javni sektor številka 1, »Računovodsko poročanje podjetij pod nadzorom države« določa, da morajo MRS upoštevati vsa podjetja, ne glede ali delujejo v zasebnem ali v javnem sektorju. Skladno s tem smernica številka 1 priporoča, da morajo podjetja pod nadzorom države predstavljati računovodske izkaze v vseh bistvenih pogledih v skladu z MRS.

#### Opredelitve pojmov

4. V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so določeni:

**Pogodba o gradbenih delih** je pogodba, ali drug obvezujoč sporazum ki je sklenjen posebej za gradnjo kakega sredstva ali sestavljenih sredstev, tesno medsebojno povezanih ali medsebojno odvisnih glede na oblikovanje, tehnologijo in vlogo ali glede na končni namen ali uporabo

**Izvajalec** je subjekt, ki izvaja gradbena dela v skladu s pogodbo o gradbenih delih.

**Pogodba na podlagi priznanih stroškov in dodatka ali na podlagi stroškov** je pogodba o gradbenih delih, po kateri se izvajalcu povrnejo priznani ali drugače opredeljeni stroški in v primeru pogodbe, ki je tržno zasnovana, dodaten odstotek od omenjenih stroškov ali vnaprej določen stalni znesek nadomestila.

**Pogodba s stalno ceno** je pogodba o gradbenih delih, v kateri 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.

**Izrazi, opredeljeni v drugih mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor imajo enak pomen tudi v tem standardu in so povzeti v razlagalnem slovarju, ki je objavljen posebej.**

#### Pogodbe o gradbenih delih

5. Pogodba o gradbenih delih (izraza »pogodba o gradbenih delih« in »pogodba« se uporabljata izmenično v nadaljevanju tega standarda) se lahko sklene za gradnjo posameznega sredstva, kot je most, zgradba, jez, naftovod, cesta, ladja ali predor. Pogodba o gradbenih delih pa lahko obravnava tudi gradnjo več sredstev, ki so tesno medsebojno povezana ali odvisna glede na oblikovanje, tehnologijo in delovanje ali glede na končni namen ali uporabo - takšne pogodbe so na primer tiste za gradnjo mrežnih vodovodnih sistemov, rafinerij in drugih kompleksnih infrastrukturnih sredstev.

6. Za namene tega standarda so pogodbe o gradbenih delih:
  - (a) pogodbe o opravljanju storitev, ki se nanašajo neposredno na gradnjo sredstva, na primer o storitvah vodij projektov in arhitektov; in
  - (b) pogodbe o razgradnji ali obnavljanju sredstev in obnavljanju okolja, ki sledi uničenju sredstev.
7. Za namene tega standarda pogodbe o gradbenih delih vključujejo tudi vse sporazume, ki so obvezujoči za vse osebe, podpisnice sporazuma, vendar niso v obliki zapisane pogodbe. Na primer dve ministrstvi lahko skleneta uraden sporazum za gradnjo sredstva, vendar sporazum ne predstavlja pravne pogodbe, ker v tisti državi posamezna ministrstva ne morejo biti ločeni pravni subjekti s pooblastilom sklepati pogodbe. Vendar če sporazum podeljuje podobne pravice in obveznosti obema osebama, kot da bi bil v obliki pogodbe, gre za pogodbo o gradbenih delih za namene tega standarda. Takšni obvezujoči sporazumi lahko vključujejo (vendar niso omejeni na) usmeritev ministrstva, odločitev kabineta, zakonodajno usmeritev (kot je zakon, ki ga sprejme parlament) ali pismo o nameri.
8. Pogodbe o gradbenih delih se oblikujejo na več načinov, za namene tega standarda pa se razvrščajo na pogodbe s stalno ceno ter pogodbe na podlagi priznavanja stroškov in dodatka ali na podlagi stroškov. Nekatere tržne pogodbe o gradbenih delih lahko vsebujejo značilnosti tako pogodbe s stalno ceno kot tudi pogodbe na podlagi priznavanja stroškov in dodatka ali na podlagi stroškov, na primer pogodba s priznavanjem stroškov in dodatkom ali pogodba na podlagi stroškov z dogovorjeno najvišjo ceno. V takšnih okoliščinah je treba upoštevati vse določbe iz 31. in 32. člena, da bi določili, kdaj pripoznati prihodke in odhodke.
9. Pogodbe na podlagi priznavanja stroškov in dodatka ali na podlagi stroškov obsegajo tako tržni kot tudi netržne pogodbe. Tržna pogodba določa tiste prihodke, ki pokrivajo dogovorjene izvajalčeve gradbene stroške in ustvarjajo dobiček, ki ga bodo zagotovile druge pogodbene stranke. Kljub temu subjekt javnega sektorja lahko sklene netržno pogodbo o izgradnji sredstva za drugega subjekta v zameno za popolno ali delno povračilo stroškov od tega subjekta ali drugih oseb. V nekaterih primerih pokrivanje stroškov lahko vključuje plačila prejemnika in gredbene državne podpore za določene namene ali sredstva od drugih oseb.
10. V mnogih državah, kjer en subjekt javnega sektorja gradi sredstva za drug subjekt javnega sektorja, stroškov gradbene dejavnosti ne pokriva neposredno prejemnik. Gradbena dejavnost se pogosteje financira posredno z razdelitvijo splošnih državnih sredstev izvajalcu ali z državnimi podporami za splošne namene s strani drugih agencij, ki zagotavljajo

sredstva ali drugih vladnih organov. Te pogodbe so za namene tega standarda razvrščene kot pogodbe s stalno ceno.

### **Izvajalec**

11. Izvajalec je subjekt, ki sklene pogodbo, da bi gradil zgradbe, konstruiral objekte, proizvajal proizvode ali opravljal storitve v skladu s specifikacijo drugega subjekta. Izraz »izvajalec«, vključuje splošnega ali glavnega izvajalca, podizvajalca do glavnega izvajalca ali vodjo gradnje.

### **Združevanje in razčlenjevanje pogodb o gradbenih delih**

12. Zahteve tega standarda navadno veljajo za vsako pogodbo o gradbenih delih posebej. Toda v nekaterih okoliščinah je treba uporabljati standard pri posameznih ugotovljivih sestavinah ene pogodbe ali skupine pogodb kot celote, da bi odsevale vsebino pogodbe ali skupine pogodb.
13. **Če pogodba velja za več sredstev, je treba gradnjo vsakega obravnavati kot posebno pogodbo o gradnji, če:**
  - (a) je za vsako sredstvo predložena posebna ponudba;
  - (b) je vsako sredstvo predmet posebnega dogovarjanja ter lahko izvajalec in naročnik sprejmeta ali odklonita tisti del pogodbe, ki se nanaša nanj; in
  - (c) so stroški in prihodki vsakega sredstva ugotovljivi.
14. **Skupino pogodb, bodisi s posameznim naročnikom bodisi z več naročniki, je treba obravnavati kot eno pogodbo o gradbenih delih, če:**
  - (a) je skupina pogodb sklenjena v enotnem svežnju;
  - (b) so pogodbe tako tesno medsebojno povezane, da so dejansko del enotnega projekta s celovitim dobičkom, v kolikor se ta ustvari;
  - (c) če se pogodbe izvajajo hkrati ali v nepretrganem zaporedju.
15. **Pogodba lahko predvidi gradnjo dodatnega sredstva po naročnikovi prosti izbiri ali se lahko dopolni, da vključuje gradnjo dodatnega sredstva. Gradnja dodatnega sredstva se mora obravnavati kot posebna pogodba o gradbenih delih, če:**
  - (a) se dodatno sredstvo po oblikovanju, tehnologiji ali delovanju bistveno razlikuje od sredstva ali sredstev iz izvirne pogodbe; ali
  - (b) je cena sredstva predmet dogovora ne glede na izvirno pogodbeno ceno.

### **Pogodbeni prihodki**

16. **Pogodbeni prihodki obsegajo:**

- (a) **začetni znesek prihodkov, dogovorjenih v pogodbi; ter**
  - (b) **spremembe v pogodbenem delu, terjatvah in spodbudninah:**
    - (i) **kolikor je verjetno, da bodo njih posledice prihodki; in**
    - (ii) **ki jih je mogoče zanesljivo izmeriti.**
17. Pogodbeni prihodki se merijo po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev. Tako na začetno kot tudi nadaljnjo merjenje pogodbenih prihodkov vpliva več negotovosti, ki so odvisne od izida prihodnjih dogodkov. Ocene je treba pogosto popraviti, ko se zgodijo kaki dogodki ali razrešijo negotovosti. Ko gre za pogodbo na podlagi priznavanja stroškov in dodatka ali na podlagi stroškov, se začetni znesek prihodkov ne sme navesti v pogodbi. Namesto tega se morajo oceniti na podlagi, ki je skladna s pogodbo in določbami v pogodbi glede na pričakovane stroške v času pogodbe.
18. Poleg tega se lahko znesek pogodbenih prihodkov iz obdobja v obdobje povečuje ali zmanjšuje. Na primer:
- (a) izvajalec in naročnik se lahko dogovorita o spremembah ali terjatvah, ki povečujejo ali zmanjšujejo pogodbene prihodke v obdobju, ki sledi tistemu, v katerem je bila pogodba najprej sklenjena;
  - (b) znesek prihodkov, dogovorjenih v pogodbi s stalno ceno, pogodbo na podlagi priznavanja stroškov in dodatka ali na podlagi stroškov, se lahko poveča zaradi določbe o povečanju stroškov ali drugih določb;
  - (c) znesek pogodbenih prihodkov se lahko zmanjša zaradi pogodbenih kazni zaradi zamud, ki jih povzroči izvajalec pri izpolnjevanju pogodbe; ali
  - (d) če pogodba s stalno ceno vključuje stalno ceno na enoto proizvoda, se pogodbeni prihodki povečajo ali zmanjšajo, če se poveča ali zmanjša število enot.
19. Odstopanje je naročnikovo navodilo za spremembo v obsegu dela, ki naj bi bilo opravljeno po pogodbi. Odstopanje lahko vodi do povečanja ali zmanjšanja pogodbenih prihodkov. Primeri odstopanja so spremembe v specifikacijah ali oblikovanja sredstva in spremembe trajanja pogodbe. Odstopanje se upošteva v pogodbenih prihodkih, če:
- (a) je verjetno, da bo naročnik odobril spremembo in znesek prihodkov, ki izhaja iz nje; in
  - (b) je znesek prihodkov mogoče zanesljivo izmeriti.

20. Terjatev je znesek, ki ga hoče izvajalec dobiti od naročnika ali druge osebe kot povračilo za stroške, ki niso všteti v pogodbeno ceno. Terjatev lahko izhaja na primer iz zamude, ki jo je povzročil naročnik, napake v specifikacijah ali oblikovanju in spornem odstopanju od pogodbenega dela. Merjenje zneskov prihodkov, ki izhajajo iz terjatev, je podvrženo veliki negotovosti in je pogosto odvisno od izida pogajanj. Zato je terjatve mogoče vključiti v pogodbene prihodke le, če:
- (a) pogajanja tako napredujejo, da je verjetno, da bo naročnik sprejel terjatev; in
  - (b) je znesek, ki ga bo naročnik verjetno sprejel, mogoče zanesljivo izmeriti.
21. Spodbudnine so dodatni zneski, ki se plačajo izvajalcu, če doseže ali preseže podrobno določene standarde izvedbe. Na primer, pogodba lahko dovoljuje spodbudnino izvajalcu za hitrejšo izpolnitev pogodbe. Spodbudnine se vštejejo v pogodbene prihodke, če
- (a) je pogodba že zadovoljivo izpolnjena, da je verjetno, da bodo podrobno določeni standardi izvedbe doseženi ali preseženi; in
  - (b) je znesek spodbudnine mogoče zanesljivo izmeriti.
22. Izvajalci morajo pregledati vse zneske povezane s pogodbami o gradbenih delih, ki so plačani neposredno podizvajalcem s strani drugih agencij, ki financirajo investicijo, da bi lahko določili, ali izpolnjujejo opredelitev in kriterije za pripoznavanje prihodkov izvajalca v skladu s pogoji pogodbe. Zneske, ki izpolnjujejo opredelitev in kriterije za pripoznavanje prihodkov, mora izvajalec obračunati na enak način kot druge pogodbene prihodke. Takšni zneski se morajo prav tako pripoznati kot pogodbeni stroški (glej 25. člen). Med agencije, ki financirajo investicije, lahko spadajo nacionalne in mednarodne agencije za pomoč in multilateralne ter bilateralne razvojne banke.

### **Pogodbeni stroški**

23. **Pogodbeni stroški obsegajo:**
- (a) **stroške, ki se nanašajo neposredno na posamezno pogodbo;**
  - (b) **stroške, ki jih je mogoče pripisati pogodbeni dejavnosti na splošno in jih na premišljeni in praktični podlagi razporediti na posamezno pogodbo; in**
  - (c) **takšne druge stroške, s katerimi je mogoče posebej bremeniti naročnika pod pogoji iz pogodbe.**

24. Med stroške, ki se nanašajo neposredno na posamezno pogodbo, uvrščamo tudi naslednje:
- (a) stroške dela na gradbišču, tudi nadzora na gradbišču;
  - (b) stroške materiala, uporabljenega za gradbena dela;
  - (c) amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, uporabljenih po pogodbi;
  - (d) stroške prevoza opredmetenih osnovnih sredstev in materiala na gradbišče in z njega;
  - (e) stroške najema naprav in opreme;
  - (f) stroške konstruiranja in tehnične pomoči, ki so neposredno povezani s pogodbo;
  - (g) ocenjene stroške popraviljanja in izvedbo del v garancijskem roku, tudi pričakovane stroške jamstva; in
  - (h) terjatve tretjih oseb.

Ti stroški se lahko zmanjšajo za kakršne koli postranske prihodke, ki se ne vštejejo v pogodbene prihodke, na primer prihodke od prodaje odvečnega materiala ob koncu pogodbenega roka.

25. Izvajalci morajo pregledati vse zneske povezane s pogodbami o gradbenih delih, ki jih podizvajalci plačajo neposredno in ki jih povrnejo druge agencije, ki financirajo investicijo, da bi lahko določili, ali izpolnjujejo pogoje za pogodbene stroške. Zneske, ki jih povrnejo druge agencije, ki financirajo investicijo, in ki izpolnjujejo opredelitev in kriterije za pripoznavanje, mora izvajalec pripoznati kot prihodke na enak način kot druge pogodbene prihodke (glej 22. člen).
26. Med stroške, ki jih je mogoče pripisati pogodbenim dejavnostim na splošno in jih razporediti na posamezne pogodbe, štejemo na primer:
- (a) zavarovalne premije;
  - (b) stroške oblikovanja, ki niso neposredno povezani s posamezno pogodbo; in
  - (c) splošne gradbene stroške.

Takšni stroški se razporejajo na podlagi metod, ki so preišljene in praktične ter se dosledno uporabljajo pri vseh stroških, ki imajo podobne značilnosti. Razporejanje je zasnovano na normalni ravni izrabe gradbenih zmogljivosti. Splošni gradbeni stroški vključujejo takšne stroške, kot so stroški pripravljanja in izdelovanja plačilnih list za gradbeno osebje. Stroški, ki se lahko pripišejo pogodbeni dejavnosti na splošno in se lahko

razporedijo na posamezne pogodbe, so tudi stroški izposojanja, če izvajalec sprejme dovoljeno drugačno rešitev iz MRSJS 5 - Stroški izposojanja.

27. Stroški, ki na podlagi pogodbenih določb izrecno bremenijo naročnika, lahko vključujejo nekatere splošne stroške uprave in stroške razvijanja, katerih pokrivanje je posebej označeno v pogodbenih določbah.
28. Stroški, ki jih ni mogoče pripisati pogodbeni dejavnosti ali jih ni mogoče razporediti na pogodbo, so izključeni iz stroškov po pogodbi o gradbenih delih. Takšni stroški so:
  - (a) splošni stroški uprave, katerih pokrivanje ni posebej predvideno v pogodbi;
  - (b) stroški prodaje;
  - (c) stroški raziskovanja in razvijanja, katerih pokrivanje ni posebej predvideno v pogodbi; in
  - (d) amortizacija neizrabljenih opredmetenih osnovnih sredstev, ki se ne uporabljajo v okviru posamezne pogodbe.
29. Pogodbeni stroški vključujejo stroške, ki jih je mogoče pripisati pogodbi za obdobje od dneva sklenitve pogodbe do končne izpolnitve pogodbe. Stroški, ki so povezani neposredno s pogodbo in se pojavijo pri sklepanju pogodbe, pa se prav tako štejejo med pogodbene stroške, če jih je mogoče ugotoviti posebej in jih zanesljivo izmeriti ter če je verjetno, da bo pogodba sklenjena. Če se stroški v zvezi s sklepanjem pogodbe pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem se pojavijo, se ne vštejejo med pogodbene stroške, če ta začne veljati v naslednjem obdobju.

#### **Pripoznavanje pogodbenih prihodkov in odhodkov**

30. **Če je mogoče izid pogodbe o gradbenih delih zanesljivo oceniti, se prihodki in odhodki, povezani s pogodbo o gradbenih delih, pripoznajo kot prihodki oziroma odhodki odvisno od stopnje dokončnosti pogodbenih dejavnosti na dan poročanja. Pričakovan primanjkljaj pri pogodbi o gradbenih delih, za katero velja 44. člen, se takoj pripozna kot odhodek v skladu s 44. členom.**
31. **Če gre za pogodbo s stalno ceno, je mogoče izid pogodbe o gradbenih delih zanesljivo oceniti, če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:**
  - (a) **celotne pogodbene prihodke je mogoče zanesljivo izmeriti;**
  - (b) **verjetno je, da bodo gospodarske koristi ali možne storitve, povezane s pogodbo, pritekale v subjekt;**

- (c) **tako stroške za izpolnitev pogodbe kot tudi stopnjo izpolnjenosti pogodbe je na dan poročanja mogoče zanesljivo izmeriti; in**
  - (d) **stroške, ki jih mogoče pripisati pogodbi, je mogoče jasno določiti in zanesljivo izmeriti, tako da se lahko dejansko nastali stroški primerjajo s prejšnjimi ocenami.**
32. **Če gre za pogodbo na podlagi priznavanja stroškov in dodatka ali na podlagi stroškov, je izid pogodbe o gradbenih delih mogoče zanesljivo oceniti, če sta izpolnjena naslednja dva pogoja:**
- (a) **verjetno je, da bodo gospodarske koristi ali možne storitve, povezane s pogodbo, pritekale v subjekt; in**
  - (b) **stroške, ki se dajo pripisati pogodbi, pa naj jih je mogoče posebej zaračunati ali ne, je mogoče jasno določiti in zanesljivo izmeriti.**
33. Pripoznavanje prihodkov in odhodkov glede na stopnjo izpolnjenosti pogodbe se pogosto označuje kot metoda stopnje dokončanosti del. Po tej metodi se pogodbeni prihodki soočijo s pogodbenimi stroški, nastalimi pri doseganju stopnje dokončanosti del, izid pa je poročilo o prihodkih, odhodkih in presežku/primanjkljaju, ki jih je mogoče pripisati deležu opravljenega dela. Ta metoda zagotavlja uporabne informacije o obsegu pogodbenih dejavnosti in izvajanju v obdobju.
34. Pri uporabi metode stopnje dokončanosti del se pogodbeni prihodki pripoznajo kot prihodki v izkazu prihodkov in odhodkov v poročevalskih obdobjih, v katerih je delo opravljeno. Pogodbeni stroški se navadno pripoznajo kot odhodki v izkazu prihodkov in odhodkov v poročevalskih obdobjih, v katerih je delo, na katero se nanašajo, opravljeno. Toda, če pogodbene stranke od samega začetka pogodbe pričakujejo, da se bodo pogodbeni stroški v celoti pokrili, se pričakovani presežek skupnih pogodbenih stroškov nad skupnimi pogodbenimi prihodki takoj pripozna kot strošek v skladu s 44. členom.
35. Izvajalec si utegne nakopati pogodbene stroške, ki se nanašajo na prihodnje dejavnosti v zvezi z njo. Takšni pogodbeni stroški se pripoznajo kot sredstvo, če je verjetno, da bodo pokriti. Takšni stroški so znesek, ki ga bo poravnal naročnik, in se pogosto označujejo kot nedokončano pogodbeno delo.
36. Izid pogodbe o gradbenih delih je mogoče zanesljivo oceniti le, če je verjetno, da bodo gospodarske koristi ali možne storitve, povezane s pogodbo, pritekale v subjekt. Toda če unovčljivost zneska, ki je že vštet v pogodbene prihodke in je že pripoznan v izkazu prihodkov in odhodkov,

postane negotova, se neunovčljivi znesek ali znesek, v zvezi s katerim pokritje ni več verjetno, raje pripozna kot odhodek in ne kot popravek zneska pogodbenih prihodkov.

37. Na splošno je subjekt zmožen zanesljivih ocen, potem ko se strinja s pogodbo, ki ureja:
- (a) izterljive pravice vsake osebe glede sredstva, ki se bo gradilo;
  - (b) nadomestila, ki se bodo izmenjala; in
  - (c) način in pogoji poravnave.

Subjekt mora navadno imeti tudi učinkovit sistem notranjega računovodskega predračunavanja in poročanja. Subjekt pregleduje in po potrebi popravlja ocene pogodbenih prihodkov in pogodbenih stroškov, ko dela po pogodbi napredujejo. Potreba po takšnih popravkih ne pomeni nujno, da izida pogodbe ni mogoče zanesljivo oceniti.

38. Stopnja izpolnjenosti pogodbe se lahko določi na različne načine. Subjekt uporablja metodo, ki zanesljivo meri opravljeno delo. Odvisno od vrste pogodbe lahko metode vključujejo:
- (a) razmerje pogodbenih stroškov, ki so se pojavili pri opravljenem delu do določenega dneva, nasproti ocenjenim celotnim pogodbenim stroškom;
  - (b) preglede opravljenega dela; ali
  - (c) dokončanje fizičnega deleža pogodbenega dela.

Postopno plačevanje in od naročnikov prejeti predujmi pogosto ne zrcalijo opravljenega dela.

39. Če se stopnja dokončanosti del določi glede na pogodbene stroške, nastale do določenega dneva, se le tisti pogodbeni stroški, ki odsevajo opravljeno delo, vštejejo v stroške, nastale do tega dneva. Pogodbeni stroški, ki so izključeni, so na primer:
- (a) pogodbeni stroški, ki se nanašajo na prihodnje dejavnosti v zvezi s pogodbo, kot so stroški materialov, dostavljenih na pogodbeno gradbišče ali spravljenih za uporabo po pogodbi, vendar še ne nameščenih, rabljenih ali uporabljenih pri izvajanju pogodbe, razen če so bili materiali napravljeni posebej za pogodbo; in
  - (b) predujmi podizvajalcem za delo, ki bo opravljeno po podpogodbi.

40. **Če izida pogodbe o gradbenih delih ni mogoče zanesljivo oceniti, je treba:**

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

**Pričakovan primanjkljaj pri pogodbi o gradbenih delih, za katero velja 44. člen, je treba takoj pripoznati kot odhodek v skladu s členom 44.**

41. Na zgodnejših stopnjah izvajanja pogodbe je pogosto nemogoče zanesljivo oceniti njen izid. Kljub temu pa je verjetno, da bo subjekt pokrtil pogodbene stroške. Zato se pogodbeni prihodki pripoznajo samo do tolikšnega obsega stroškov, kolikor se pričakuje, da bodo pokriti. Če izida pogodbe ni mogoče zanesljivo oceniti, se ne pripozna niti presežek, niti primanjkljaj. Toda celo če izida pogodbe ni mogoče zanesljivo oceniti, utegne biti verjetno, da bodo celotni pogodbeni stroški preseglji celotne pogodbene prihodke. V takšnih primerih se vsak pričakovani presežek celotnih pogodbenih stroškov nad celotnimi pogodbenimi prihodki takoj pripozna kot odhodek v skladu 44. členom.
42. Če za pogodbene stroške, ki jih morajo povrniti pogodbene stranke ni verjetno, da bodo pokriti, se takoj pripoznajo kot odhodki. Okoliščine, v katerih pokritje pogodbenih stroškov ni verjetno in v katerih bi bilo treba pogodbene stroške takoj pripoznati kot odhodek, so na primer:
- (a) da pogodba ni v celoti izterljiva, se pravi, da je njena veljavnost resno vprašljiva;
  - (b) da je njena izvedba povezana z izidom še ne rešene pravde ali zakonodaje;
  - (c) da bodo kake nepremičnine verjetno zasežene ali razlaščene;
  - (d) da naročnik ni sposoben poravnati svojih obveznosti; ali
  - (e) da izvajalec ni sposoben dokončati pogodbenih del ali kako drugače izpolniti svojih pogodbenih obveznosti.
43. Če ni več negotovosti, ki so preprečevale, da bi bil izid pogodbe zanesljivo ocenjen, je treba prihodke in odhodke, povezane s pogodbo o gradbenih delih, pripoznati raje v skladu z 22. členom kot v skladu z 40. členom.

#### **Pripoznavanje pričakovanih primanjkljajev**

44. **Kar se tiče pogodb o gradbenih delih, za katere pogodbene stranke od samega začetka pogodbe predvidevajo, da se bodo pogodbeni stroški v celoti pokrili, se mora, če je verjetno, da bodo skupni pogodbeni stroški**

**presegali skupne pogodbene prihodke, pričakovani primanjkljaj takoj izkazati kot strošek.**

45. Subjekti javnega sektorja sklepajo pogodbe o gradbenih delih, ki določajo, da bodo prihodke, namenjene za pokrivanje gradbenih stroškov, zagotovile duge pogodbene stranke. Do tega lahko na primer pride če:
- (a) So ministrstva in agencije, ki so precej odvisne od zagotavljanja namenskih sredstev ali drugih podobnih porazdelitev državnih prihodkov s katerimi financirajo svoje delovanje, tudi pooblašeni za sklepanje pogodb s podjetji pod nadzorom države ali subjekti zasebnega sektorja za gradnjo sredstev na tržni podlagi ali na podlagi celotnega pokrivanja stroškov; ali
  - (b) Če ministrstva in agencije (poslujejo med seboj na preišljeni ali tržni podlagi kot je to v modelu »kupec-dobavitelj« ali podobnem modelu, ki ga določi vlada.
- V teh primerih se pričakovan primanjkljaj pri pogodbi o gradbeni dejavnosti pripozna takoj v skladu s 44. členom.
46. Kot je že omenjeno v 9. členu, lahko v nekaterih primerih subjekti javnega sektorja sklenejo pogodbo o gradbenih delih, kjer tretje osebe ne bodo pokrivalo vseh stroškov. V teh primerih se bodo sredstva, ki presega tista dogovorjena v pogodbi o gradbenih delih, zagotovila iz namenskih sredstev ali drugo razporeditvijo državnih sredstev izvajalcu ali iz podpor za splošne namene s strani drugih agencij, ki financirajo investicije, ali drugih vlad. Zahteve 44. člena ne veljajo za te pogodbe o gradbenih delih.
47. Pri določanju zneska primanjkljaja v skladu s 44. členom, lahko skupni pogodbene prihodki in pogodbene stroški vključujejo plačila neposredno podizvajalcem s strani drugih agencij, ki financirajo investicije, v skladu z 22. in 25. členom.
48. Znesek takšnega primanjkljaja se določi neodvisno od:
- (a) tega ali se je pogodbeno delo že pričelo izvajati ali ne;
  - (b) stopnje dokončnosti pogodbene del; ali
  - (c) zneska pričakovanih presežkov iz drugih tržnih pogodb o gradbenih delih, ki se ne obravnavajo kot posamezna pogodba v skladu s 14. členom.

**Spremembe ocen**

49. Metoda odstotka dokončnosti del se uporablja na nabrani podlagi v vsakem poročevalskem obdobju za sprotne ocene pogodbene prihodkov in pogodbene stroškov. Zato se učinek spremembe ocene pogodbene

prihodkov ali pogodbenih stroškov ali pa učinek spremembe ocene izida po pogodbi obračuna kot sprememba računovodske ocene (glej MRSJS 3 - Čisti presežek ali primanjkljaj v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev). Spremenjene ocene se uporabljajo pri določanju zneska prihodkov in odhodkov, pripoznanih v izkazu prihodkov in odhodkov v obdobju, v katerem pride do spremembe, in v naslednjih obdobjih.

## Razkrivanje

50. **Subjekt mora razkriti:**
- (a) **znesek pogodbenih prihodkov, pripoznanih kot prihodki v obdobju;**
  - (b) **metode, uporabljene za določanje pogodbenih prihodkov, pripoznanih v obdobju; in**
  - (c) **metode, uporabljene za določanje stopnje dokončanosti del po še ne izpolnjenih pogodbah.**
51. **Subjekt mora razkriti vsakega od naslednjih podatkov, ki se nanašajo na še ne izpolnjene pogodbe na dan poročanja:**
- (a) **celotni znesek nastalih stroškov in pripoznanih presežkov (manj pripoznani primanjkljaji) do določenega dneva;**
  - (b) **znesek prejetih predujmov; in**
  - (c) **znesek zadržanih plačil.**
52. Zadržana plačila so zneski postopnega zaračunavanja, ki se ne poravnajo pred izpolnitvijo pogojev, določenih v pogodbi za plačilo takšnih zneskov, ali dokler niso odpravljene pomanjkljivosti. Postopno zaračunavanje pa je zaračunavanje zneskov za delo, opravljeno po pogodbi, ne glede na to, ali jih je naročnik že plačal ali še ne. Predujmi so zneski, ki jih prejme izvajalec, preden je zadevno delo opravljeno.
53. **Subjekt mora predstaviti:**
- (a) **kosmati znesek terjatve do naročnika pogodbenega dela kot sredstvo; in**
  - (b) **kosmati znesek dolga do naročnika pogodbenega dela kot obveznost.**
54. Kosmati znesek terjatve do naročnika pogodbenega dela je čisti znesek:
- (a) **nastalih stroškov, povečanih za pripoznane presežke; manj**

- (b) vsota pripoznanih primanjkljajev in postopno zaračunanih zneskov pri vseh še ne izpolnjenih pogodbah, pri katerih nastali stroški, povečani za pripoznane presežke, ki bodo pokriti iz pogodbenih prihodkov, (manj pripoznani primanjkljaji) presegajo postopno zaračunane zneske.
55. Kosmati znesek dolga do naročnika pogodbenega dela je čisti znesek:
- (a) nastalih stroškov, povečanih za pripoznane presežke; manj
  - (b) vsota pripoznanih primanjkljajev in postopno zaračunanih zneskov pri vseh še ne izpolnjenih pogodbah, pri katerih postopno zaračunavanje presega nastale stroške, povečane za pripoznane presežke, ki bodo pokriti iz pogodbenih prihodkov (manj pripoznani primanjkljaji).
56. Smernice glede razkrivanje pogojnih obveznosti in pogojnih sredstev so podane v MRS 37 - Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Pogojne obveznosti in pogojna sredstva izhajajo iz postavk kot so stroški jamstev, terjatev, kazni ali možnih izgub.

**Datum uveljavitve**

57. **Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor se začne uporabljati za letne računovodske izkaze za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2002 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.**
  
58. Ko subjekt uporablja računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, kot je to opredeljeno v mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor za poročevalske namene po tem datumu uveljavitve, se ta standard uporablja za letne računovodske izkaze subjekta za obdobja, ki veljajo od ali po datum uporabe.

## PRILOGA

*Ta priloga je samo ponazoritev in ni del standarda. Njen namen je ponazoriti uporabo standarda, da bi bilo lažje razumeti njegov pomen.*

### **Razkrivanje računovodskih usmeritev**

V nadaljevanju so predstavljeni primeri razkritij računovodskih usmeritev za oddelek, ki sklene pogodbo o gradbenih delih na netržni podlagi z drugo državno agencijo, v skladu s katero druge pogodbene stranke stroške pokrivajo v celoti, delno ali pa jih sploh ne pokrivajo. Oddelek je prav tako pooblaščen za sklepanje tržnih pogodb o gradbenih delih s subjekti zasebnega sektorja in podjetji pod nadzorom države ter sklepanje pogodb o gradbenih delih, ki v celoti pokrivajo stroške z določenimi državnimi bolnicami in državnimi univerzami.

#### *Pogodbe na netržni podlagi*

Pogodbeni stroški se pripoznajo kot odhodki v skladu z metodo stopnje dokončnosti del, izmerjeni glede na odstotek stroškov dela nastalih do določenega dneva v razmerju do ocenjenih stroškov dela za vsako pogodbo. V nekaterih primerih določeno gradbeno dejavnost in tehnični nadzor izvajajo podizvajalci zasebnega sektorja po stalni ceni za izvršitev pogodbe. V tem primeru se stroški podizvajalcev pripoznajo kot odhodki v skladu z metodo stopnje dokončnosti del za vsako podpogodbo.

Pogodbeni prihodki po pogodbah, ki v celoti ali delno pokrivajo stroške, ki jih sklene oddelek, se pripoznajo na podlagi pokritih stroškov, nastalih v obdobju, izmerjenih z razmerjem med pokritimi nastalimi stroški do določenega dneva, in ocenjenimi celotnimi pokritimi stroški po pogodbi.

#### *Pogodbe na tržni osnovi*

Pogodbeni prihodki po pogodbah o gradbenih delih s stalno ceno se pripoznavaajo po metodi odstotka dokončnosti del, izmerjenega z upoštevanjem delovnih ur, opravljenih do določenega dneva, v primerjavi z ocenjenimi celotnimi delovnimi urami za vsako pogodbo.

Prihodki po pogodbah na podlagi priznavanja stroškov in dodatka ali na podlagi stroškov, se pripoznavaajo na podlagi stroškov, nastalih v obdobju, ki jih je treba pokriti, in zasluženega nadomestila, izmerjenih z razmerjem med stroški, nastalimi do določenega dneva, in celotnimi ocenjenimi stroški po pogodbi.

### **Določanje pogodbenih prihodkov in odhodkov**

Naslednji zgledi obravnavajo tržne in netržne pogodbe o gradbenih delih. Zgledi ponazarjajo metodo določanja stopnje dokončnosti del po pogodbah ter časovno

opredelitev pripoznavanja pogodbenih prihodkov in odhodkov (glejte 30. -43. člen tega standarda).

### *Netržne pogodbe*

Oddelek za gradbena dela in storitve (izvajalec gradbenih del) ima sklenjeno pogodbo za gradnjo mostu z Oddelkom za ceste in avtoceste. Oddelek za gradbena dela in storitve se financira z zagotavljanjem namenskih sredstev. Pogodba o gradbenih delih določa zahteve glede gradnje, vključujoč predvidene stroške, tehnična določila in čas dokončanja, vendar ne predvideva neposrednega pokrivanja stroškov gradnje s strani Oddelka za ceste in avtoceste. Pogodba o gradbenih delih je ključen dokument za načrtovanje in obračunavanje, ki potrjuje oblikovalno in tehnično kakovost mostu. Uporablja se kot vložek pri ocenjevanju dela pogodbenih strank pri izpolnjevanju dogovorjenih tehničnih specifikacij v okviru načrtivanih stroškovnih parametrov.

Začetni ocenjeni pogodbeni stroški znašajo 8.000. Gradnja mostu bo trajala 3 leta. Agencija za pomoč bo zagotovila sredstva v višini 4.000, kar predstavlja polovico gradbenih stroškov - to določa pogodba o gradbenih delih.

Konec prvega leta se ocenjeni pogodbeni stroški povišajo na 8.050. Agencija za pomoč bo krila polovico tega povišanja ocenjenih stroškov.

V drugem letu vlada ob priporočilu Oddelka za ceste in avtoceste odobri spremembo, kar pomeni ocenjene dodatne pogodbene stroške v višini 150. Agencija za pomoč bo krila 50 % te spremembe. Konec drugega leta vključujejo nastali stroški 100 denarnih enot za standardni material, ki je uskladiščen na gradbišču in bo uporabljen v tretjem letu pri dokončanju projekta.

Oddelek za gradbena dela in storitve določi stopnjo dokončanosti del po pogodbi, tako da izračuna razmerje med že nastalimi pogodbenimi stroški za opravljeno delo do določenega dneva in zadnjimi ocenjenimi celotnimi pogodbenimi stroški.

POGODBE O GRADBENIH DELIH

Povzetek finančnih podatkov med obdobjem gradnje je takle:

	<b>1. leto</b>	<b>2. leto</b>	<b>3. leto</b>
Začetni znesek s pogodbo dogovorjenih prihodkov	4.000	4.000	4.000
Spremembe	–	100	100
	<hr/>		
Celotni pogodbeni prihodki	4.000	4.100	4.100
	<hr/>		
Pogodbeni stroški, nastali do določenega dneva	2.093	6.168	8.200
Pogodbeni stroški za dokončanje del	5.957	2.032	–
	<hr/>		
Celotni ocenjeni pogodbeni stroški	8.050	8.200	8.200
Stopnja dokončanosti del	26%	74%	100%

Stopnja dokončanosti za drugo leto (74 %) se določi z izključitvijo nastalih pogodbenih stroškov za delo, ki je bilo opravljeno do določenega dne, v višini 100 denarnih enot za standardni material na gradbišču, ki se bo uporabil v tretjem letu.

Zneski pogodbenih prihodkov in odhodkov, pripoznanih v izkazu prihodkov in odhodkov, so v treh letih takile:

	<b>Do določenega dne</b>	<b>Pripoznano v prejšnjih letih</b>	<b>Pripoznano v tekočem letu</b>
<b>1. leto</b>			
Prihodki (4.000 × .26)	1.040		1.040
Odhodki (8.050 × .26)	<u>2.093</u>		<u>2.093</u>
<b>2. leto</b>			
Prihodki (4.100 × .74)	3.034	1.040	1.994
Odhodki (8.200 × .74)	<u>6.068</u>	<u>2.093</u>	<u>3.975</u>
<b>3. leto</b>			
Prihodki (4.100 × 1.00)	4.100	3.034	1.066
Odhodki (8.200 × 1.00)	<u>8.200</u>	<u>6.068</u>	<u>2.132</u>

#### *Pogodbe na tržni osnovi*

Oddelek za gradbena dela in storitve (izvajalec), ki se v glavnem financira z zagotavljanjem namenskih sredstev lahko le omejeno opravlja gradbena dela na tržni osnovi za subjekte zasebnega sektorja. S pooblastilom ministra je oddelek sklenil tržno pogodbo s stalno ceno 9.000 za gradnjo mostu.

Začetni znesek prihodkov dogovorjen s pogodbo je 9.000. Izvajalčeva začetna ocena pogodbenih stroškov je 8.000. Gradnja mostu bo trajala tri leta.

Konec prvega leta ocenjena pogodbenih stroškov oddelka naraste na 8.050.

V drugem letu naročnik odobri spremembo, zaradi katere se povečajo pogodbeni prihodki za 200 in ocenjeni dodatni pogodbeni stroški za 150. Konec drugega leta vključujejo nastali stroški 100 za standardni material, ki je uskladiščen na gradbišču in bo uporabljen v tretjem letu pri dokončanju projekta.

Oddelek določi stropnjo dokončanosti del po pogodbi, tako da izračuna razmerje med že nastalimi pogodbenimi stroški za opravljeno delo do določenega dneva in zadnjimi ocenjenimi celotnimi pogodbenimi stroški. Povzetek finančnih podatkov med obdobjem gradnje je takle:

POGODBE O GRADBENIH DELIH

	<b>1. leto</b>	<b>2. leto</b>	<b>3. leto</b>
Začetni znesek s pogodbo dogovorjenih prihodkov	9.000	9.000	9.000
Spremembe	–	200	200
Celotni pogodbeni prihodki	<u>9.000</u>	<u>9.200</u>	<u>9.200</u>
Pogodbeni stroški, nastali do določenega dneva	2.093	6.168	8.200
Pogodbeni stroški za dokončanje del	<u>5.957</u>	<u>2.032</u>	–
Celotni ocenjeni pogodbeni stroški	8.050	8.200	8.200
Ocenjeni presežek	950	1.000	1.000
Stopnja dokončanosti del	26%	74%	100%

Stopnja dokončanosti za drugo leto (74 %) se določi z izključitvijo nastalih pogodbenih stroškov za delo, ki je bilo opravljeno do določenega dne, v višini 100 denarnih enot za standardni material na gradbišču, ki se bo uporabil v tretjem letu.

Zneski pripoznanih prihodkov, odhodkov in presežka, pripoznanega v izkazu prihodkov in odhodkov, so v treh letih takšni:

	<b>Do določenega dneva</b>	<b>Pripoznано v prejšnjih letih</b>	<b>Pripoznано v tekočem letu</b>
<b>1. leto</b>			
Prihodki (9.000 × .26)	2.340		2.340
Odhodki (8.050 × .26)	<u>2.093</u>		<u>2.093</u>
Presežek	<u>247</u>		<u>247</u>
<b>2. leto</b>			
Prihodki (9.200 × .74)	6.808	2.340	4.468
Odhodki (8.200 × .74)	<u>6.068</u>	<u>2.093</u>	<u>3.975</u>
Presežek	<u>740</u>	<u>247</u>	<u>493</u>
<b>3. leto</b>			
Prihodki (9.200 × 1.00)	9.200	6.808	2.392
Odhodki (8.200 × 1.00)	8.200	<u>6.068</u>	2.132
Presežek	<u>1.000</u>	<u>740</u>	<u>260</u>

### Razkrivanje pogodb

*Pogodbe o zagotavljanju namenskih sredstev/finančni podpori in pogodbe, ki v celoti pokrivajo stroške*

Oddelek za gradbena dela in storitve je bil ustanovljen pred kratkim kot subjekt, ki bo upravljal gradnjo večjih zgradb in cestnih del za druge državne subjekte. Financira se predvsem z zagotavljanjem namenskih sredstev, vendar lahko ob odobritvi ministra sklepa projekte o gradnji, ki jih financirajo državne ali mednarodne agencije za pomoč. Ima svoje lastne gradbene zmogljivosti lahko pa sklepa pogodbe tudi s podizvajalci. Z odobritvijo ministra lahko ministrstvo prevzema tudi gradbena dela na tržni podlagi za subjekte zasebnega sektorja in podjetja pod nadzorom države ter na podlagi, ki pokriva vse stroške, za državne bolnice in državne univerze.

Oddelek za gradbena dela in storitve je končal s poslovanjem za prvo leto. Vsi nastali pogodbeni stroški, so bili plačani v denarju in postopno zaračunavanje (vzposavljene terjatve) (agencijam za pomoč, ki so posredovale pri pri gradbenih delih) so bile poravnane v denarju. Oddelku za gradnjo niso bili v obdobju nakazani nobeni predujmi. Pogodbeni stroški nastali na pogodbi B in C vključujejo stroške materiala, ki je bil kupljen za izvajanje posla, vendar ni bil uporabljen pri izvedbi do

določenega dne. Tržne pogodbe se v tem letu niso sklenile (glejte spodaj primere tržnih pogodb).

- Pogodba A se financira iz splošne razporeditve prihodkov. (Pogodba ne vključuje »pogodbenih prihodkov« kot je to določeno.)
- Pogodba B je sklenjena med Ministrstvom za šolstvo in XX agencijo za pomoč, ki financira 50 % pogodbenih stroškov. (50 % pogodbenih stroškov bodo pokrile pogodbene stranke, zato so to poopredelitvi »pogodbeni prihodki«).
- Pogodba C je v celoti financirana s strani državne univerze. (Pogoji dogovora določajo, da vse pogodbene stroške povrne državna univerza iz univerzitetnega glavnega sklada za gradnjo. Zato so »pogodbeni prihodki« enaki pogodbenim stroškom).

Stanje treh še ne izpolnjenih pogodb je ob koncu leta takole:

	Pogodba			Skupaj
	A	B	C	
Pogodbeni prihodki, pripoznani v skladu s 30. členom	–	225	350	575
Pogodbeni odhodki, pripoznani v skladu s 30. členom	110	450	350	910
Pogodbeni stroški na osnovi razporeditve	110	225	–	335
Pogodbeni stroški, nastali v obdobju	110	510	450	1.070
– pripoznani kot odhodki (30. člen)	110	450	350	910
– pripoznani kot sredstvo (35. člen)	–	60	100	160
Pogodbeni prihodki (glejte zgoraj)	–	225	350	575
Postopno zaračunavanje (52. člen)	–	225	330	555
Nezaračunani pogodbeni prihodki	–	–	20	20
Predujmi (52. člen)	–	–	–	–

Zneski, ki jih je treba razkriti v skladu s standardom so takšni:

Pogodbeni prihodki, pripoznani kot prihodki v obdobju (člen 50(a)) 575

Pogodbeni stroški nastali do določenega dne (člen 51(a)) (ni pripoznanih presežkov/manj pripoznani primanjkljaji) 1.070

Kosmati znesek terjatev do naročnikov pogodbenih del (določen v skladu z 54. členom in predstavljen kot sredstvo v skladu s členom 53(a)) 150

Zneski, ki jih je treba razkriti v skladu s standardom so takšni:

Pogodbeni prihodki, pripoznani kot prihodki v obdobju (člen 50(a)) 575

Pogodbeni stroški nastali do določenega dne (člen 51(a)) (ni pripoznanih presežkov/manj pripoznani primanjkljaji) 1.070

Kosmati znesek terjatev do naročnikov pogodbenih del (določen v skladu z 54. členom in predstavljen kot sredstvo v skladu s členom 53(a)) 150

Zneski, ki jih je treba razkriti v skladu s členi 51(a) in 53(a) so naslednji (*Opomba: pogodbeni prihodki za B znašajo 50 % pogodbenih stroškov*):

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>Skupaj</b>
Nastali pogodbeni stroški	110	510	450	1.070
Postopno zaračunavanje	0	225	330	555
Terjatve do agencij za pomoč in naročnikov	–	30	120	150

Znesek razkrit v skladu s členom 51(a), je isti kot znesek za tekoče obdobje, ker se razkritja nanašajo na prvo leto poslovanja.

#### *Tržne pogodbe*

Oddelek za državna gradbena dela je bil ustanovljen v okviru Oddelka za gradbena dela in storitve, da bi opravil gradbena dela na tržni podlagi za podjetja pod nadzorov države in subjekte zasebnega sektorja po usmeritvah in z odobritvijo ministra. Oddelek je končal s poslovanjem za prvo leto. Vsi nastali pogodbeni stroški so bili plačani z denarjem in postopno zaračunavanje (vzpostavljene terjatve) ter predujmi so bili poravnani v denarju. Pogodbeni stroški nastali po pogodbah B, C in E vključujejo stroške materiala, ki je bil kupljen za namen izvedbe pogodbe, vendar ni bil porabljen za pogodbeno dejavnost do določenega dne. Za pogodbe B, C in E so naročniki plačali predujem izvajalci za delo, ki še ni bilo opravljeno.

Stanje petih še ne izpolnjenih pogodb je ob koncu prvega leta takšno:

	<b>Pogodba</b>					<b>Skupaj</b>
	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	
Pogodbeni prihodki pripoznani v skladu z 30. členom	145	520	380	200	55	1.300
Pogodbeni odhodki pripoznani v skladu z 30. členom	110	450	350	250	55	1.215
Pričakovani primanjkljaji pripoznani v skladu z 44.členom	–	–	–	40	30	70
Pripoznan presežki manj pripoznani primanjkljaji	35	70	30	(90)	(30)	15
Pogodbeni stroški nastali v obdobju	110	510	450	250	100	1.420
Nastali pogodbeni stroški pripoznani kot pogodbeni odhodki v obdobju v skladu z 30.členom	110	450	350	250	55	1.215
Pogodbeni stroški, ki se nanašajo na prihodnjo dejavnost, pripoznani kot sredstvo v skladu s 35. členom	–	60	100	–	45	205
Pogodbeni prihodki (glej zgoraj)	145	520	380	200	55	1.300
Postopno zaračunavanje (52. člen)	100	520	380	180	55	1.235
Nezaračunani pogodbeni prihodki	45	–	–	20	–	65
Predujmi (52. člen)	–	80	20	–	25	125

Zneski, ki jih je treba razkriti v skladu s standardom so takšni:

POGODBE O GRADBENIH DELIH

Pogodbeni prihodki, pripoznani kot prihodki v obdobju (člen 50(a))	1.300
Nastali pogodbeni stroški in pripoznani presežki (manj pripoznani primanjkljaji) do določenega dne (člen 51(a))	1.435
Prejeti preujmi (člen 51(b))	125
Kosmati znesek terjatev do naročnikov pogodbenih del — predstavljen kot sredstvo v skladu s členom 53(a)	220
Kosmati znesek dolga do naročnikov pogodbenih del — predstavljen kot sredstvo v skladu s členom 53(b)	(20)

POGODBE O GRADBENIH DELIH

Zneski, ki jih je treba razkriti v skladu s členi 51(a), 53(a) in 53(b) so izračunani takole:						
	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>Skupaj</b>
Nastali pogodbeni stroški	110	510	450	250	100	1.420
Pripoznavni presežki manj pripoznavni primanjkljaji	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1.435
Postopno zaračunavanje	100	520	380	180	55	1.235
Terjatve do naročnikov	45	60	100	–	15	220
Dolg do naročnikov	–	–	–	(20)	–	(20)

Znesek, razkrit v skladu s členom 51(a), je isti kot znesek za tekoče obdobje, ker se razkritja nanašajo na prvo leto poslovanja.

### Primerjava z MRS 11

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 11 - Pogodbe o gradbenih delih je izpeljan predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 11 - Pogodbe o gradbenih delih. Glavne razlike med MRSJS 11 in MRS 11 so naslednje:

- MRSJS 5 vsebuje različne opredelitve strokovnih pojmov kot MRS 23 (5. člen).
- dodatne razlage k MRS 11 so vključene v MRSJS 11, da se pojasni uporabnost standardov pri računovodenju subjektov javnega sektorja.
- MRSJS 11 uporablja v določenih primerih drugačno izrazoslovje kot MRS 11. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »subjekt«, »prihodek« in »izkaz prihodkov in odhodkov«, v MRSJS 11. Enakovredni izrazi v MRS 11 so »podjetje«, »dohodek« in »izkaz poslovnega izida«.
- MRSJS 11 vključuje obvezujoče sporazume, ki niso v obliki pogodbe v obsegu standarda.
- MRSJS 11 vključuje pogodbe, ki temeljijo na stroških in pogodbe na netržni podlagi v obsegu standarda.
- MRSJS 11 pojasnjuje, da zahteva takojšnjega pripoznavanja pričakovanega primanjkljaja iz pogodbe, ko postane verjetno, da bodo pogodbeni stroški presegli celotne pogodbene prihodke, velja le za pogodbe, za katere je od začetka pogodbe namenjeno, da bodo pogodbene stroške v celoti pokrile pogodbene stranke.
- MRSJS 11 vključuje dodatne zglede za ponazoritev uporabe standarda za pogodbe o gradbenih delih, ki ne temeljijo na tržni osnovi.