

UDK 657.1: 624

Izvorni znanstveni članak

Prilježeno: 17.05.1993.

Mr. PETAR PROKLIN,
Ekonomski fakultet Osijek

PRIMJENA MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA U GRADITELJSTVU*

Računovodstveni informacijski sustav jedno je od počela ustroja svakog gospodarskog subjekta i aktivni sudionik njegova funkcioniranja, a sve u suvislosti ostvarivanja poduzetničkog cilja. U tržišnom gospodarskom ustroju, kakva sada izgrađujemo, računovodstvo je jednako potrebno kao i resursi bez kojih nema uspješnog funkcioniranja svakog gospodarskog subjekta.

Novi računovodstveni sustav, koji se stvara na temelju Međunarodnih računovodstvenih standarda i Zakona o računovodstvu, bit će sukladan onome u razvijenim zemljama. To je osnovica stvaranja Hrvatskih računovodstvenih standarda.

U toj suvislosti je i primjena međunarodnih računovodstvenih standarda u graditeljstvu, s posebnim osvrtom na ugovor o graditeljstvu i njegovo računovodstveno obuhvaćanje. Ključna paradigma računovodstvenog obuhvaćanja je u raspoređivanju prihoda i pripadajućih rashoda, odnosno troškova na obračunska razdoblja tijekom trajanja ugovora o graditeljstvu - uslugama.

U daljnjem tijeku, a u cilju potpunog obuhvaćanja računovodstvenog praćenja primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda u graditeljstvu, potrebno je raspraviti kako troškove tako i prihode uvjetovane ugovorom o graditeljstvu, s posebnim osvrtom na informacijsku podlogu kao osnovom za donošenje odluka poduzetnika (biznismena), računovodstvene politike i harmonizaciju računovodstva.

* Rad predstavlja dio istraživačkih rezultata na projektu "Istraživanje i modeliranje novih financijsko-ekonomskih i organizacijskih aspekata razvoja poduzeća u Republici Hrvatskoj" kojeg financira Ministarstvo znanosti Republike Hrvatske u razdoblju 1991.-1993. g.

1. PROLEGOMENA

Tako izgrađenim shvaćanjem, a u suvislosti s (MRS - IAS) 11., pod ugovorom o graditeljstvu razumijevamo ugovor o graditeljstvu nekog sredstva - imovine ili u kombinaciji tih sredstava - imovine koji zajedno čine projekt.

Transformacijski procesi (Transformationsprozesse) u trgovačkom društvu (Handelsgesellschaft) - društvu glavnika, izvođača radova koji obuhvaćaju ugovore o graditeljstvu, u pravilu, uključuju izgradnju-graditeljstvo:

- mostova;
- brana;
- brodova;
- zgrada;
- složene dijelove opreme.

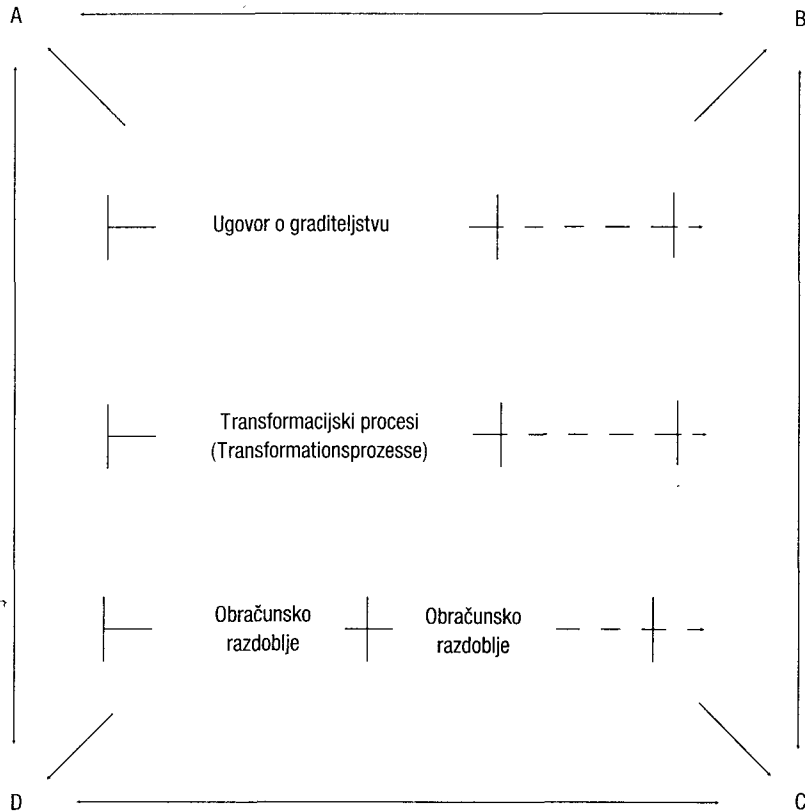
I ne samo to!

Ugovor o graditeljstvu kojeg preferira (MRS - IAS) 11., nosi izuzetno važno značenje, bolje rečeno datost, a to je da nadnevak početka i završetka transformacijskog procesa (Transformation:prozesse) temeljnih na spomenutom ugovoru, pada u različita obračunska razdoblja, što se grafički može prikazati kao tijek ugovora o graditeljstvu kao sustavno-holistička datost, kako je to učinjeno na Sl. 1.

Što razabiremo?

Tijek ugovora o graditeljstvu, u pravilu, istovjetan je s tijekom transformacijskog procesa (Transformationsprozesse). Razumije se, poduzetnik (biznismen) - izvođač radova može imati i izdatke, odnosno troškove i prije zaključenja ugovora, odnosno prije nadnevka početka njegova tijeka, a ti izdaci obično se razumijevaju rashodima obračunskog razdoblja u kojem su učinjeni. Međutim, ako se takvi troškovi mogu posebno kvantificirati, a ujedno se mogu pripisati zaključenju ugovora, uz izvjesnost da će ugovor biti zaključen, takvi izdaci za troškove vezani su za ugovor i odgađaju se. Dakle, dok poduzetnik - izvođač radova

1 Pojam - trgovačka društva, nalazimo u pravnoj književnosti odnosno u zakonodavstvu Njemačke, Švicarske, Austrije i Lichtensteina (Handelsgesellschaften), Francuske, Belgije i Luksemburga (societes eomerciales), Italije (societa commerciali), Portugala (sociedades mercantiles i sociedades comerciales), Španjolske (sociedades mercantiles).



Slika 1. Tijek ugovora o graditeljstvu kao sustavno-holistička datost

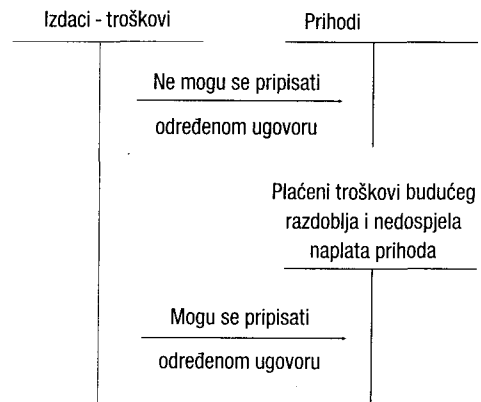
nema u potpunosti saznanja da će ugovor biti zaključen ti se troškovi ponekad odgađaju.

Glede izdataka odnosno troškova, nastalih prije zaključenja ugovora, odnosno prije nadnevka početka njegova tijeka, računovodstveno odnosno obuhvaćanje u suvislosti dopike² - dvojnog (dvostrukog) knjigovodstva, može se grafički prikazati na sljedeći način:³

2 Dopika je inačica za dvojno (dvostruko) knjigovodstvo kao uza smisljena datost, dok je u širem smislu to holističko-sustavna datost temeljena na bilančnim odrednicama.

3 Nazivlje računa prilagođeno Računskom planu u radu: Grupa autora, Primjena međunarodnih računovodstvenih standarda u poduzeću, kontni plan, financijski izvještaji i financijska analiza, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Izdanje časopisa, Računovodstvo i financije, Zagreb, 1993.

U prikazanoj shemi, račun Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda preuzeta je iz propisane bilance Hrvatskog zakona o računovodstvu (Narodne novine, br. 90.,) Zagreb, srijeda 30. prosinca 1992., članak 17., str. 2136., dok prije spomenuti Računski plan uvažava Ostale troškove... (račun 197), str. 19. Zašto?



Slika 2.

Slijedstveno tome, tijek ugovora o graditeljstvu i tijek transformacijskih procesa, u pravilu, su istovjetni.

Međutim, glede obračunskog razdoblja i računovodstvenog obuhvaćanja, tu nema istovjetnosti, jer obračunsko razdoblje (može biti: dan, tjedan, mjesec, četvrtina godine, polovina godine, godina...), u pravilu obuhvaća poslovnu godinu - kalendarsku godinu, a tijek ugovora o graditeljstvu - uslugama zajedno s transformacijskim procesima obuhvaća više od jednog obračunskog razdoblja.

Tom razmišljanju se može dodati, posebno tražanje izvršenja ugovora, kao specifično znamenje ugovora o graditeljstvu ne uzima se u obzir.

Tu se može govoriti i o ugovoru o pružanju usluga pod uvjetom, da je obavljanje ugovornih usluga izravno vezano za konkretan ugovor o graditeljstvu neke imovine (sredstva). U pravilu, razabiru se sljedeći slučajevi pružanja usluga:

- koje se odnose na rukovođenje projektom;
- projektantske usluge;
- tekuće inženjering usluge u svezi s izgradnjom konkretne imovine (sredstva);
- ostale izravne usluge u svezi s graditeljstvom konkretne imovine.

1.1. OSNOVNI OBLICI UGOVORA O GRADITELJSTVU

Glede razvrstavanja tipova ugovora o graditeljstvu postoje različiti načini, međutim, svrstavaju se u dva osnovna tipa:

1. ugovor o graditeljstvu s fiksnom cijenom i
2. ugovor o graditeljstvu tipa troškovi plus - odnosno, s cijenom uvećanom za dogovorenu svotu.

U prvom slučaju, kod ugovora o graditeljstvu s fiksnom cijenom, poduzetnik (biznismen) - izvođač radova prihvaća fiksnu - stalnu ugovornu cijenu ili stopu, u nekim slučajevima ovisno o kaluzuli o povećanju troškova.

U drugom slučaju, kod ugovora o graditeljstvu tipa troškovi plus - s cijenom uvećanom za dogovorenu svotu, poduzetniku - izvođaču radova se nadoknađuju priznati, troškovi po prirodnim vrstama - cijena proizvodnje, ili drukčije definirani troškovi uvećani za postotak tih troškova ili za neki fiksni iznos.⁴

⁴ Međunarodni računovodstveni standardi. Prijevod s engleskog jezika, Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske, Zagreb 1992., točka 6a i b., str. 96.

S tim u svezi, upravo oba, spomenuta, tipa ugovora o graditeljstvu predmetom su, između ostalih, bavljenja (MRS - IAS) 11.

2. KLJUČNA PARADIGMA RAČUNOVODSTVENOG OBUHVAĆANJA UGOVORA O GRADITELJSTVU - USLUGAMA

Dakle, polazište je u ključnoj paradigmi računovodstvenog obuhvaćanja a potom prikazivanja ugovora o graditeljstvu - uslugama definirana ovim izričajem: "Glavni problem koji se odnosi na računovodstvo ugovora o izgradnji čini raspoređivanje prihoda i pripadajućih troškova na obračunska razdoblja tijekom trajanja ugovora".⁵

Dosljedno tome, ključna paradigma na koju se ovdje upozorava, kada je riječ o računovodstvenom obuhvaćanju ugovora o graditeljstvu i uslugama, a potom njegova prikazivanja u temeljnim financijsko-računovodstvenim izvješćima, jest u datosti računovodstvenog postupka, s obzirom na dužinu trajanja, odvijanja tijek transformacijskih procesa (Transformationsprozesse), u trgovačkom društvu (Handesgesellschaft) - izvođaču radova, raspoređivanje (alociranje) prihoda i pripadajućih troškova odnosno, rashoda na utvrđena obračunska razdoblja tijekom trajanja ugovora o graditeljstvu - uslugama?

Prema rješenju toga pitanja usmjereni su mnogi odgovori, od kojih ćemo značajnije ovdje iznijeti, uz uvažavanje sustavno-holističkog motrišta. Svi ti odgovori rezultiraju iz naše misaone opservacije, odnosno s motrišta računovodstvenog obuhvaćanja ugovora o graditeljstvu - uslugama u temeljnim financijsko-računovodstvenim izvješćima poduzetnika - izvođača radova.

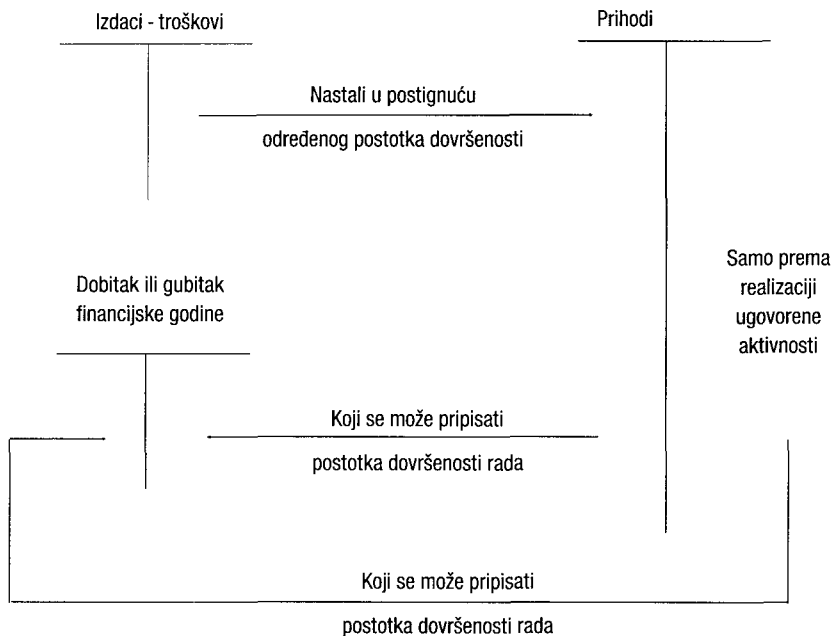
3. RAČUNOVODSTVENI POSTUPAK S TROŠKOVIMA I PRIHODIMA KOD UGOVORA O GRADITELJSTVU - USLUGAMA

Prema (MRS - IAS) 11., poduzetnik (biznismen) - izvođač radova obično primjenjuje, u računovodstvenom obuhvaćanju ugovora o graditeljstvu - uslugama, dvije metode, i to:

1. metodu stupnja dovršenosti, (percentage of completion method), i

⁵ Ibid, točka 5., str. 96.

⁶ Ibid, točka 7., str. 96.



Slika 3.

2. metodu izvršenog ugovora, (completed contract method).

Još sažetije, poduzetnik - izvođač radova može raspoređivati prihode i pripadajuće troškove iz ugovora o graditeljstvu - uslugama, u tijeku njegova trajanja, na određena obračunska razdoblja po jednoj od sljedećih dviju metoda:

1. metoda određenog postotka dovršenosti ugovora - projekta, i
2. metoda potpune dovršenosti ugovora projekta.

Glede metode određenog postotka dovršenosti ugovora - projekta, računovodstveno obuhvaćanje može se grafički prikazati na sljedeći način (Slika 3.):

Glede metode potpune dovršenosti ugovora - projekta, računovodstveno obuhvaćanje može se grafički prikazati na sljedeći način (Slika 4.):

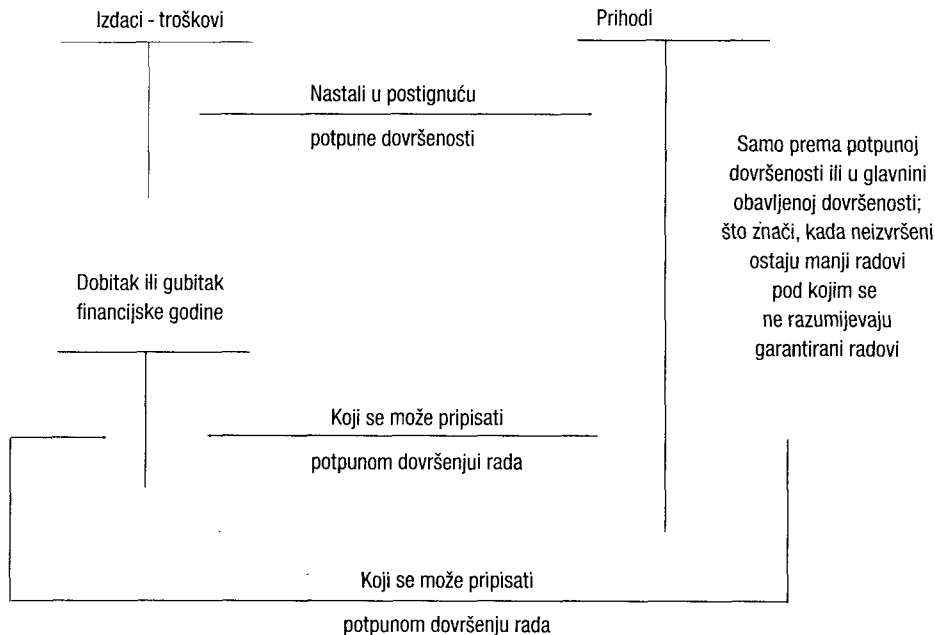
S tim u svezi, po objema metodama računovodstvenog obuhvaćanja ugovora o graditeljstvu - uslugama, nužno je stvaranje odgovarajućih pričuva za gubitke za stupanj postignut u ostvarenju ugovora o graditeljstvu - uslugama kao i u preostalom dijelu

njegova tijeka. Posebice kada je ugovor oblikovan tipa ugovor s fiksnom cijenom, jer poduzetnik (biznismen) - izvođač radova prihvaća fiksnu ugovornu cijenu ili postotak, u nekim slučajevima ovisno o klauzuli o povećanju troškova.

Drugim riječima, prihvaćajući ugovor s fiksnom cijenom, razumijeva se da se izvođač samostalno obvezuje izvršiti skupno sve radove potrebite za graditeljstvo i uporabu određenog cjelovitog objekta - projekta. U tom slučaju, ugovorna cijena obuhvaća i vrijednost svih nepredviđenih radova i viškova radova, a isključuje utjecaj manjkova radova na ugovornu cijenu. S tim u svezi, kod obračuna se ne obalja postupak mjerenja izvedenih radova, jer količina radova ne utječe na cijenu. Međutim, ugovor tipa s fiksnom cijenom ne utječe na slučajno smanjenje cijene zbog slabije kvalitete radova.

Međutim, ipak, ugovor s fiksnom cijenom ne isključuje mogućnost ugovorne cijene zbog nastupanja promjenljivih okolnosti i plaćanja naknadnih radova, što ugovorne strane moraju ugovoriti.

Pojasnimo to malo!



Slika 4.

3.1. RAČUNOVODSTVENO OBUHVAĆANJE REZERVIRANJA TROŠKOVA I RIZIKA

U provedbi računovodstvene politike, koju je usvoio (management) - ravnateljstvo trgovačkog društva (Handelsgesellschaften) - izvođača radova, glede rezerviranja za troškove i rizike, mora se posvetiti dužna pažnja odredbi u članku 14., stavak 6. Zakona o računovodstvu, gdje je rečeno: "Temeljni financijski (i računovodstveni P.P.) izvještaji moraju pružiti istinit, fer, pouzdan i nepristran pregled imovine, obveza, kapitala, promjene financijskog položaja i dobiti ili gubitka."⁷

S tim u svezi, namjerno nerealno prikazivanje rezerviranja troškova i rizika po osnovi ugovora o graditeljstvu - uslugama, u biti je "friziranje" bilance i računa dobiti i gubitka odnosno, spomenuta temeljna financijsko-računovodstvena izvješća ne prikazuju istinit, fer, pouzdan i nepristran pregled imovine, dugova, glavnice, promjenu financijskog položaja i dobiti ili gubitka. I ne samo to! Već su ove radnje i u suprot-

nosti s Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS - IAS).

U toj suvislosti, već u 1. Međunarodnom računovodstvenom standardu (MRS - IAS) nalazimo da se prilikom izbora i primjene odgovarajuće računovodstvene politike i sastavljanja i prezentiranja temeljnih financijsko - računovodstvenih izvješća, ravnateljstvo izvođača radova (management) - posloводство, treba se držati tri kriterija - Zakon o računovodstvu definira kao načela procjene: "Pri izradi financijskih (i računovodstveni P.P.) izvještaja treba se pridržavati općih načela procjene pozicija (česti, P.P.), (bilance i računa dobiti i gubitka), i to: 1) opreznosti, ..." ⁸ odnosno smjernice opreznosti (Prudence), a koja glasi: "Neizvjesnost neizbježno okružuje mnoge transakcije. To valja uzeti u obzir, primjenjujući opreznost (ponegdje nalazimo i razboritost, P.P.), pri sastavljanju financijskih izvješća. Opreznost, međutim, ne opravdava stvaranje tajnih ili skrivenih pričuva."⁹

⁷ Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 90., Zagreb srijeda 30. prosinca 1992., str. 2135.

⁸ Ibid, članak 26., stavak 2., točka 1., str. 2141.

⁹ Op.cit pod 4., na hrvatskom izričaju, točka 9. pod a), str. 41.

Funkcioniranje svakog dioničarskog društva (Aktiengesellschaft) - društva glavnika puno je neizvjesnosti i nesigurnosti. Neizvjesnost je posebno izražena glede daljnjeg funkcioniranja - transformacijskog procesa i/ili transformacijskih procesa (Transformation-sprozesse) i razvitka svakog društva. Zbog toga je, od izuzetne važnosti za ravnateljstvo (management) društva glavnika, da prilikom primjene računovodstvene politike, a posebice kada je riječ o rezerviranju troškova i rizika u svezi s ugovorom o graditeljstvu, uvažava smjernicu - opće, između inih, načelo procjene tj. opreznost.

Tim više, velika mogućnost utjecaja subjektivnosti prilikom sastavljanja i prezentiranja financijsko-računovodstvenih izvješća njihovim korisnicima, onemogućuje dosljednu primjenu ovog (kriterija) - smjernice. Zbog toga, primjenjujući računovodstvenu smjernicu opreznosti, trebalo bi ravnateljstvo tog gospodarskog subjekta uvažavati:

- a) procjenjivanje imovine po najniže mogućim vrijednostima, a glavnici i dugove po najviše mogućim vrijednostima, što se grafički može prikazati ovako:

Imovina	Bilanca na nadnevak	Glavnica, dugovi

- b) procjenjivanje rashoda po najviše mogućim vrijednostima, a prihoda po najniže mogućim vrijednostima, što se grafički može prikazati ovako:

Rashodi	Račun dobiti i gubitka za razdoblje	Prihodi

I ne samo to! I članak 42., stavak 1.IV. smjernice Europske gospodarske zajednice određuje da se za rezerviranja glede troškova i rizika ne mogu određivati veće svote nego što su neophodne.*

Pored iznijetog, sukladno točki 39. (MRS - IAS) 11., poduzetnik - izvođač radova, a u suvislosti ugovora o graditeljstvu - uslugama, očekuje plaćanje kazni predviđenih ugovorom a zbog kašnjenja u radovima ili zbog nekih drugih razloga osigurava u cijelosti rezerviranjem u temeljnim financijsko-računovodstvenim izvješćima nastali po ugovoru.¹⁰

Glede, pak, potraživanja koja nose obilježje nepredviđenih događaja postupa se u skladu s (MRS - IAS) 10. Nepredviđeni događaji i događaji nastali nakon nadnevka bilance.¹¹

Isto tako, potraživanja za koja naplata postaje neizvjesna, treba obaviti rezerviranja, jer prema (MRS - IAS) 18. Priznavanje prihoda, razabiremo: "Kada se neizvjesnost odnosi na mogućnost naplate i pojavi se nakon vremena prodaje ili pružanja usluga, primjerjenije je pripremiti posebnu rezervu da održi tu neizvjesnost, nego ispravljati prvobitno zabilježeni iznos prihoda."¹² U toj suvislosti, bez obzira što se u biti (MRS - IAS) 18., ne bavi prihodima koji rezultiraju iz ugovora o graditeljstvu - uslugama, ipak za spomenuti slučaj treba obaviti rezerviranja. Posebice je to upravo sada aktualno, kada poduzetnik - izvođač radova izlazi na neizvjesno tržište o izuzetno oštru konkurenciju, da bi zaposlio postojeće kapacitete vrlo često sklapa ugovore o graditeljstvu - uslugama i ispod svoje cijene proizvodnje. I takve razlike treba rezervirati!

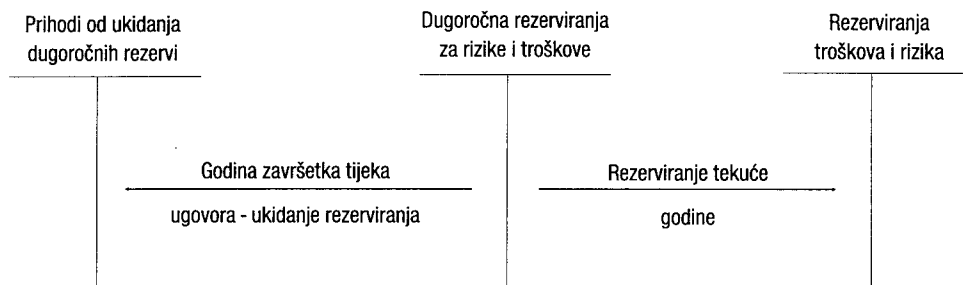
Računovodstveno obuhvaćanje rezerviranja troškova i rizika, može se grafički prikazati na sljedeći način (Slika 4.).

S tim u svezi, za poduzetnika - izvođača radova, a s motrišta same bilance rezerviranja za rizike i troškove imaju obilježje duga (obveze), a ne glavnice (kapitala). Osim toga, glede samih rezervi i rezerviranja ne možemo govoriti o istom obilježju, jer se rezerve formiraju iz same dobiti i čine glavnici (kapital) poduzetnika u društvu glavnika - izvođača radova, dok rezerviranja imaju obilježje duga (obveze) za tog poduzetnika. Isto tako, rezerviranja za troškove i rizike razlikuju se, pak, od ostalih dugova (obveza) kako kratkoročnih i/ili dugoročnih, po tome jer su kod njih poznati kako vrijeme tako i svota odnosno osnova i vrijeme dospjelosti. Međutim, kod rezerviranja troškova i rizika s osnove tijeka ugovora o graditeljstvu, neizvjesna je kako svota tako i rok dospjeća, stoga se i ova čest (pozicija) u bilanci i nalazi između glavnice

¹⁰ Op. cit. pod 4., str. 101.

¹¹ Ibid.

¹² Ibid, točka 18., str. 169.



Slika 4.

(kapitala) i dugova (obveza) pod nazivom: "B. DUGOROČNA REZERVIRANJA ZA RIZIKE I TROŠKOVE."¹³

Osim toga, glede računovodstvenog obuhvaćanja ugovora o graditeljstvu - uslugama, moguće je spajanje ugovora zaključenih samo s jednim kupcem, a isto tako, moguće je spajanje ugovora zaključenih s više kupaca u slučajevima kada se pregovara kao o ugovorima o paketu ili pod uvjetom da se spomentui ugovori odnose samo na jedan projekt. U obratnom slučaju, moguće je, da jedan ugovor obuhvaća više projekata, a troškove i prihode svakog pojedinačnog projekta moguće je utvrditi u okviru jednog (okvirnog) ugovora, svaki takav projekt može biti jednak zasebnom ugovoru.

4. IZBOR METODE RAČUNOVODSTVENOG OBUHVAĆANJA UGOVORA O GRADITELJSTVU - USLUGAMA

Računovodstvene metode obuhvaćanja ugovora o graditeljstvu - uslugama koje poduzetnik (biznismen) - izvođač radova primjenjuje i usvojena mjerila pri izboru konkretne metode čine usvojenu računovodstvenu politiku koja se primjenjuje u cijelom tijeku trajanja ugovora, kako prije samog zaključenja tako i u tijeku transformacijskih procesa (Transformation-sprozesse) a i poslije do prekida garantnog roka, a neovisno o obračunskim razdobljima, a u suvislosti s (MRS - IAS) 1. Objavljivanje računovodstvenih politika (Disclosure of Accounting Policies).¹⁴

¹³ Op. cit. pod 7., članak 17., str. 2136.

¹⁴ International Accounting Standards, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London 1989., str. 39.

U pravilu, kada poduzetnik - izvođač radova primjenjuje usvojenu metodu računovodstvenog obuhvaćanja za određeni ugovor, tada sve ostale ugovore, pod uvjetom da ispunjavaju slična mjerila, valja obračunati istom metodom.

Budući da društvena zbiljnost nije statična, već se nalazi u neprestanoj mjeni, tako, i izbor i primjena metode računovodstvenog obuhvaćanja ugovora o graditeljstvu - uslugama ovisi, prije svega, o usvojenoj poslovnoj, a time i računovodstvenoj politici, koju je poduzetnik (biznismen) - izvođač radova odnosno njegovo ravnateljstvo (menadžment) usvojio za sastavljanje i prezentiranje temeljnih financijsko-računovodstvenih izvješća, uz prosudbu poduzetnika - izvođača radova na visoki stupanj neizvjesnosti, koja utječe iz njegove okoline (Ambiente), a na koju treba računati kada je riječ o procjeni troškova i prihoda, koji proističu iz ugovora o graditeljstvu - uslugama.

Ne samo što će prosuditi stupanj neizvjesnosti, poduzetnik (biznismen) - izvođač radova može primjeniti unaprijed usvojena mjerila za izbor metode računovodstvenog obuhvaćanja ugovora o graditeljstvu - uslugama. Primjra radi, ugovori, kod kojih se pojavljuje niži prihod od prikazane vrijednosti, ili u slučaju da je trajanje kraće od određenog razdoblja, mogu se obračunati metodom potpune dovršenosti ugovora - projekta, čak i onda kada se postotak gotovosti izvršenja ugovora može pouzdano procijeniti.

Međutim, to nije sve!

U nekim slučajevima poduzetnik - izvođač radova može odlučiti da je razina neizvjesnosti, koja rezultira kolebanjima tijekom rada, toliko značajna da zbog toga naplata troškova i prihoda ovisi o tijeku daljnjih pregovora, ili je, pak, s tim povezan i problem procjenjivanja toliko značajan da treba primijeniti me-

todu računovodstvenog obuhvaćanja ugovora o graditeljstvu - uslugama kao metodu potpune dovršenosti ugovora - projekta.

Što se tiče drugih slučajeva, postotak izvršenja - gotovosti ugovora može se pouzdano procijeniti, a neki ili svi ugovori mogu se obračunati primjenom metode potpune dovršenosti ugovora - projekta.

Za različite ugovore, poduzetnik (biznismen) izvođač radova, prema svojoj prosudbi, može upotrebljavati obje metode i istodobno.

U cilju iznošenja optimalnog rješenja ključne paradigme računovodstvenog obuhvaćanja ugovora o graditeljstvu - uslugama, potrebno je, samo površno osvrnuti se na tijek funkcioniranja trgovačkog društva - društva glavnica - izvođača radova kao sustavno holističke datosti.

5. TROŠKOVI KOJI SU UVJETOVANI UGOVOROM O GRADITELJSTVU - USLUGAMA

Prije svega, kod obuhvaćanja razdoblja, koje se mora uzeti u obzir, kada je riječ o računovodstvenom obuhvaćanju ugovora o graditeljstvu - uslugama i to njegovih troškova, mora se uzeti ukupno razdoblje tijeka ugovora, kako je to prikazano na Sl. 1., a to je razdoblje koje počinje zaključenjem ugovora, a završava njegovim izvršenjem.

Međutim, još sažetije, već kod određivanja potrebne pričuve za predvidive rashode (gubitka), svota pričuve u pravilu se određuje neovisno o sljedećem:

1. jesu li ili nisu započeti radovi po ugovoru, i
2. neovisno o postotku završenosti radova po ugovoru, i
3. bez obzira na iznos očekivanih dobitaka (profita) od drugih neopovezanih ugovora.¹⁵

Glede troškova za garancije po određenom ugovoru, ako se ti troškovi mogu približno točno procijeniti, ti se troškovi pripisuju tom konkretnom ugovoru. Pritom, ravnateljstvo, a u okviru usvojene računovodstvene politike, treba uzeti i odredbe (MRS - IAS) 10. Nepredviđeni događaji i događaji nastali nakon datuma bilance¹⁶ (Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date.).¹⁷

15 Op. cit. pod 4., točka 36., str. 100.

16 Ibid., str. 87 - 93.

17 Op. cit. pod 14., na engleskom izričaju, str. 149-159.

Poduzetnik (biznismen) - izvođač radova u pravilu, u okviru usvojene računovodstvene politike odlučuje kojim će troškovima teretiti proizvodnju u tijeku. I ne samo to, već i kojim će troškovima teretiti izravno račun prihoda.

Troškovi trgovačkog društva (Handelsgesellschaften) - društva glavnica,¹⁸ u ovom slučaju izvođača radova, a u svezi realizacije ugovora o graditeljstvu - uslugama, mogu se podijeliti na:

1. izravne i
2. neizravne,

odnosno na tri temeljne skupine:

1. troškovi koji se izravno odnose na određene ugovore o graditeljstvu - uslugama;
2. troškovi koji se izravno odnose na određene ugovore odnosno, općenito se mogu pripisati ugovoru o graditeljstvu - uslugama u cjelini;
3. troškovi koji se odnose općenito na poslovanje - funkcioniranje - društva glavnica - izvođača radova ili koji se odnose na izvršenje ugovora o graditeljstvu - uslugama, ali koji se ne mogu pripisati određenim ugovorima o graditeljstvu - uslugama.¹⁹

Glede troškova koji se izravno odnose na određeni ugovor o graditeljstvu - uslugama, razumijeva se uključivanje sljedećih troškova:

- troškovi rada i nadzora na gradilištu;
- troškovi utrošenog materijala;
- amortizacija postrojanja i opreme koji se koriste za izvršenje ugovora;
- troškovi prenošenja postrojenja i opreme na gradilište, odnosno s gradilišta.²⁰

Glede troškova koji se mogu općenito pripisati realizaciji ugovora o graditeljstvu - uslugama u cjelini, a mogu se i rasporediti na određene ugovore o gra-

18 "I nehotice moramo ponajprije odgovoriti na pitanje: "Što je to glavnica u narodno-gospodarstvenom smislu uzeta?" Sa većim drž. ekonomista odgovaramo: Glavnica jest onaj dio stečenog bogatstva, koje je opredjeljeno da se sredstvima istoga novo, bogatstvo proizvede; ili što je istovjetno a kraće izraženo: Glavnica je prištedeni proizvod, određen da novo proizvađa." Kvaternik E., Hrvatski Glavnica, ili: Putokaz k narodnoj obrtnosti a kroz ovu k narodnjemu blagostanju, u Zagrebu, Tiskom i troškom Dragutina Albrechta, 1863., str. 11. Onaj naš uporni i tako presudni "od kuda?" "zašto?", sada pita: zašto umjesto kapitala nemamo glavnice?

19 Izvedeno iz točke 15., Op. cit. pod 4., str. 97.

20 Ibid, iz točke 16.

diteljstvu - uslugama, razumijevaju se uključivanje sljedećih troškova:

- osiguranja;
- projektiranje i tehničke pomoći;
- općih troškova graditeljstva - izgradnje.²¹

Glede troškova koji se odnose općenito na poslovanje - funkcioniranje - društva glavnica - izvođača radova ili koji se odnose na izvršenje ugovora o graditeljstvu - uslugama, ali koji se ne mogu pripisati određenim ugovorima o graditeljstvu - uslugama, razumijeva se uključivanje sljedećih troškova:

- općih administrativnih i troškova prodaje;
- financijskih troškova;
- troškova istraživanja i razvoja;
- amortizacije postrojenja i opreme koji nisu u funkciji i koji se ne koriste za izvršenje određenog ugovora.

U toj suvislosti, ovi - neizravni - troškovi, obično se isključuju iz ukupnih troškova ugovora o graditeljstvu, jer se ne odnose na postizanje postojećeg postotka izvršenja određenog ugovora o graditeljstvu - uslugama.

Međutim, u nekim se slučajevima:

- opći administrativni troškovi;
- troškovi razvoja;
- financijski troškovi;

mogu zasebno pripisati određenom ugovoru o graditeljstvu-uslugama, a ponekad su uključeni kao dio ukupnih troškova ugovora.²²

Glede, pak, strukture troškova i rashoda prema Zakonu o računovodstvu²³ razabiremo:

1. Materijalni troškovi;
 - a) troškovi sirovina i materijala;
 - b) troškovi prodane robe;
 - c) ostali vanjski troškovi (troškovi usluga);
2. Troškovi osoblja;
 - a) nadnice i plaće;
 - b) troškovi poreza, socijalnog i mirovinskog osiguranja i drugo;

²¹ Ibid, iz točke 16., str. 98.

²² Ibid, iz točke 18 i 19., str. 98.

²³ Op. cit. pod 7., članak 18., stavak 1., Račun dobiti i gubitka poduzetnika (biznismena), točka 5 - 10., i 14a i b., str. 2137.

3. Amortizacija i vrijednosno usklađivanja dugotrajne imovine;
4. Vrijednost usklađivanje kratkotrajne imovine;
5. Rezerviranja troškova i rizika;
6. Ostali troškovi poslovanja.

14.

- a) kamate, tečajne razlike i slični troškovi s povezanim poduzećima,
- b) kamate, tečajne razlike i slični troškovi s nepovezanim poduzećima.

Međutim, kada je riječ o raspoređivanju pripadajućih troškova na obračunska razdoblja tijekom trajanja ugovora, poduzetnik ne mora teretiti zalihe sa svim troškovima koji su nastali izravno u svezi dovođenja zaliha u sadašnje stanje i sadašnju lokaciju - skladište.

Ipak, treba uvažavati odredbe (MRS - IAS) 2., jer zaliha treba vrednovati - procjenjivati po troškovima nabave ili po neto prodajnoj vrijednosti, ali u pravilu po onoj vrijednosti koja je niža, ali ne više od tržišne cijene²⁴ - opreznost (Prudence), opće načelo procjene česti (bilance i računa dobiti i gubitka).

Prema tome, poduzetnik (biznismen) može voditi svoju računovodstvenu politiku, tako da prosudi kojim troškovima teretiti zalihe, a kojim troškovima izravno teretiti prihode.

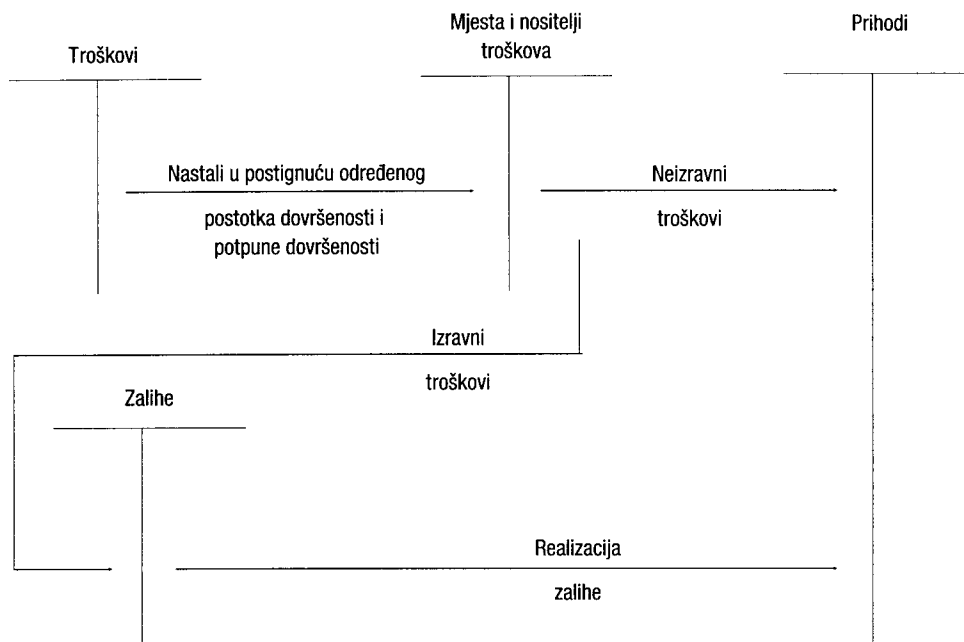
Specifičnost, koja rezultira računovodstvenim obuhvaćanjem ugovora o graditeljstvu, uvjetuje primjenu one računovodstvene politike, koja polazi od zahtjeva da se zalihe terete samo izravnim troškovima, a svi drugi neizravni troškovi se prenose na teret prihoda.

Kod toga, treba posebno naglasiti, poduzetnik se susreće s prvim općim načelom procjene česti bilance i računa dobiti i gubitka, a to je načelo opreznosti.

Nakon ovih nekoliko teorijsko-zakonodavnih refleksija, glede podjele troškova i njihova računovodstvenog obuhvaćanja, te raspoređivanja na mjesta i nositelje troškova u obračunskom razdoblju, troškovi, koji se mogu uključiti u svotu po kojoj je iskazan ugovor o graditeljstvu - uslugama, konačno, obuhvaćaju:

1. izravne troškove - to su troškovi koji se iz prihoda nadoknađuju ovisno o primjenjenoj metodi računovodstvenog obuhvaćanja ugovora o graditelj-

²⁴ Op. cit. pod 4., točka 20., str. 49., i točka 29., str. 50.



Slika 5.

stvu - uslugama: metoda određenog postotka dovršenosti ugovora - projekta i/ili metoda potpune dovršenosti ugovora - projekta;

2. neizravne troškove - to su troškovi koji se mogu pripisati ugovornoj aktivnosti općenito i mogu se rasporediti na pojedinačne ugovore, ovisno o primjenjenoj metodi računovodstvenog obuhvaćanja ugovora o graditeljstvu - uslugama, ali se u cijelosti nadoknađuju iz prihoda tog razdoblja.²⁵

Računovodstveno obuhvaćaje raspoređivanja pripadajućih troškova na obračunska razdoblja tijekom trajanja ugovora, može se grafički prikazati na sljedeći način (Slika 5.):

Produbljujući sada naše razmišljanje i uzimajući u obzir i ono što je rečeno o troškovima koji su uvjetovani ugovorom o graditeljstvu - uslugama, treba nadodati, da je tako često spominjana definicija troškova konverzije - iz točke 4. (MRS - IAS) 2., - s računovodstvenog motrišta, u sadržajnom poimanju, jednaka troškovima proizvodnje - proizvoda.

5.1. KAPITALIZACIJA TROŠKOVA POSUDBE

U suvremenim tržišnim gospodarskim sustavima, već se niz godina u različitim gospodarskim djelatnostima, posebice u javnim poduzećima i kompanijama, u različitim zemljama slobodnog svijeta, u djelatnosti graditeljstva kapitaliziraju troškovi posudbe.

Prema (MRS - IAS) 23., Kapitalizacija troškova posudbe²⁶ (Capitalisation of Borrowing Costs), pod troškovima posudbe, između ostalih, razumijevaju se trgovačkom društvu (Handelsgesellschaft) društvu glavnika kao izvođača radova, a u svezi s posuđivanjem sredstava.

Spomenuti Međunarodni računovodstveni standard bavi se kapitalizacijom troškova posudbe i prikazivanja iste u temeljnim financijsko²⁷ - računovodstvenim izvješćima, kao dijela troška nabave prilikom stjecanja određenih sredstava - imovine.

²⁶ Ibid, izvedeno iz točke 2., str. 228.

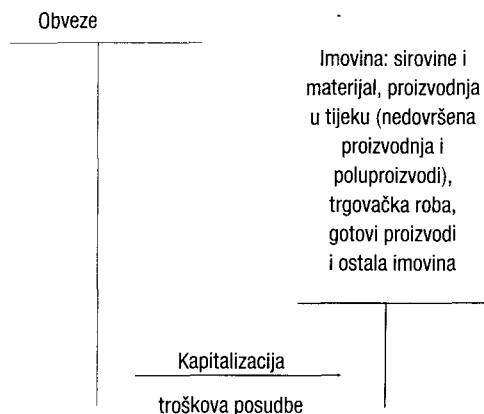
²⁷ Osim bilješke pod 6., zovu se financijski zato što izražavaju novčanu: činjenicu (Tatsache), podatak (Angabe), vijest (Nachricht) i informaciju (Information), iako su u biti računovodstvena izvješća.

²⁵ Ibid, izvedeno iz točke 44., str. 102.

U okviru računovodstvene politike, poduzetnik - izvođač radova, kod kojeg su nastali troškovi posudbe i kod kojeg su nastali izdaci na sredstvima - imovini za koje treba duže vremena, u pravilu više od jednog obračunskog razdoblja, da bi se pripremili za planiranu funkciju ili prodaju, trebaju usvojiti politiku kapitalizacije troškova posudbe ili nekapitalizaciju troškova posudbe za ta sredstva - imovinu.

Ukoliko se usvoji politika kapitalizacije troškova posudbe istu treba dosljedno primjenjivati u skladu s (MRS - IAS) 8., Izvanredne stavke, stavke prethodnog razdoblja i promjene u računovodstvenim politikama²⁸ (Unusal and Prior Period Items and Changes in Accountig Policies), ali na način kako je to definirano u točkama 22 - 29., (MRS - IAS) 11.

Računovodstveno obuhvaćanje kapitalizacije troškova posudbe može se grafički prikazati na sljedeći način:



S tim u svezi, nastali izdaci po osnovi kamata ne moraju teretiti prihode obračunskog razdoblja u kojem su nastali, već se mogu kapitalizirati. Drugim riječima, ako je poduzetnik - biznismen - izvođač radova odlučio primijeniti politiku kapitalizacije troškova posudbe, za tu svotu treba povećati česti imovine (zaliha) u bilanci trgovačkog društva (Handelsgesellschaft) - društva glavnica - izvođača radova čime se privremeno smanjuju rashodi.

Kapitalizirani troškovi posudbe - rashodi teretit će prihode budućeg razdoblja i/ili budućih razdoblja

kada imovina (sredstva), koja je uvećana za kapitalizaciju, bude spremna za planiranu funkciju ili prodaju.

Ova, kao i niz drugih poimanja, kao ukupnost izričaja kojima se analizira opseg nekog pojma, u našem razmatranju - kapitalizacija troškova posudbe, moglo bi biti objektom posebnog prikaza, pa u daljnjem tijeku ostaju izvan okvira ove rasprave.

6. PRIZNAVANJE PRIHODA UGOVORA O GRADITELJSTVU - USLUGAMA

Općenito, prihod se priznaje u temeljnom finansijsko računovodstvenom izvješću, računu dobiti i gubitka, kad je povećanje budućih gospodarskih koristi povezano s povećanjem imovine (sredstava) ili smanjenjem obveza koje se mogu pouzdano smjeriti.

Prihodi poduzetnika - izvođača radova, u toj suvislosti, dijele se na sljedeći način:

1. redoviti prihodi;
 - a) proizašli iz osnovne aktivnosti poduzetnika;
 - b) proizašli iz korištenja resursa drugih;
 - c) ostali poslovni prihodi;
2. izvanredni prihodi.

Važno je istaći, kada poduzetnik (biznismen) - izvođač radova primjenjuje metodu računovodstvenog obuhvaćanja odnosno raspoređivanja prihoda i pripadajućih troškova iz ugovora o graditeljstvu - uslugama za određeni ugovor, u tijeku njegova trajanja, na određena obračunska razdoblja po jednoj od sljedećih dviju metoda:

1. metoda određenog postotka dovršenosti ugovora - projekta, i
2. metoda potpune dovršenosti ugovora - projekta, tada sve ostale ugovore koji ispunjavaju slična mjerila treba obračunati istom metodom.

6.1. METODA ODREĐENOG POSTOTKA DOVRŠENOSTI UGOVORA-PROJEKTA

Metoda određenog postotka dovršenosti ugovora - projekta može se primijeniti, pri njegovu računovodstvenom obuhvaćanju, ako se njegov krajnji rezultat može pouzdano procijeniti.

Glede slučaja ugovora s fiksnom cijenom, metoda određenog postotka dovršenosti može se primijeniti samo pod sljedećim uvjetima:

- a) ako se ukupan prihod po konkretnom ugovoru, koji će se naplatiti, može pouzdano procijeniti;

²⁸ Op. cit. pod 4., str. 73 - 79.

- b) ako se troškovi izvršenja ugovora i određeni postotak dovršenosti ugovora mogu na nadnevak izvješća pouzdano procijeniti, i
- c) ako je troškove, koji se mogu pripisati konkretnom ugovoru, moguće točno odrediti tako da se sadašnje stanje može usporediti s ranijim procjenama.

Što se, pak, tiče metode određenog postotka dovršenosti, kod ugovora tipa troškovi plus, može se primijeniti samo u slučaju ispunjenja sljedećih uvjeta:

- a) ako se troškovi za izvršenje određenog ugovora mogu jasno odrediti, i
- b) ako se troškovi, koji ne pripadaju troškovima koji se posebno nadoknađuju prema određenom ugovoru, mogu pouzdano procijeniti.²⁹

Na kraju svakog obračunskog razdoblja, poduzetnik - izvođač radova, po metodi određenog postotka dovršenosti ugovora - projekta, utvrđuje prihod prema postotku dovršenosti radova po ugovoru o graditeljstvu.

Računovodstveno obuhvaćanje prihoda od realizacije ugovora o graditeljstvu - uslugama, metodom određenog postotka dovršenosti ugovora - projekta, bilježi prednost, koja se očituje u realnom prikazivanju prihoda u obračunskom razdoblju.

Na koji način utvrditi određeni postotak dovršenosti ugovora - projekta?

Određeni postotak dovršenosti ugovora-projekta, koji se primjenjuje kao temelj za priznavanje prihoda u temeljnim financijsko-računovodstvenim izvješćima, može se mjeriti na više načina.

Jedan od načina je da se u odnos stave troškovi nastali do tog nadnevka prema ukupnim procjenjenim troškovima.

Jedan od načina je da se u odnosa stave troškovi nastali do tog nadnevka prema ukupnim procjenjenim troškovima.

Drugi način je da se izmjeri razina izvršenih radova i postotak dovršenosti ugovorenih radova u fizičkom smislu.

Treći način je kombinacija objiju spomenutih načina.

Pojedine uplate obavljene po fazama realizacije i primljeni predujmovi od kupaca ne odražavaju uvijek u potpunosti određeni postotak dovršenosti ugovora, pa se iz tih razloga obično ne razumijevaju isto što i

zarađeni prihod. Njihovo priznavanje u prihode moguće je samo do visine određenog postotka dovršenosti.

U slučaju primjene metode određenog postotka dovršenosti ugovora - projekta, tako da se izračun temelji na odnosu troškova nastalih do nadnevka prema posljednjim procjenjenim troškovima određenog ugovora, treba učiniti određene ispravke, a u cilju uzimanja samo onih troškova koji se isključivo odnose na izvedene radove.

Najčešći primjeri za stavke koje bi možda trebalo ispraviti jesu:

- a) troškovi izravnog materijala koji je nabavljen za potrebe određenog ugovora, ali koji nije u cijelosti ugrađen ili upotrebljen prilikom izvršenja ugovora, i
- b) plaćanja obeza podugovoračima u mjeri u kojoj ne odražavaju količinu obavljnog rada po određenom podugovoru.

Primjena metode određenog postotka dovršenosti ugovora - projekta nosi i određeni stupanj rizičnosti, jer može doći do pogreške u postupku procjene postotka dovršenosti. Stoga se dobit (profit) u temeljnom financijsko-računovodstvenom izvješću ne može priznati sve dotle, dok se izvršenje ugovora ne može pouzdano procijeniti. Ako se određeni postotak dovršenosti ne može sasvim pouzdano procijeniti, ne primjenjuje se metoda određenog postotka dovršenosti ugovora - projekta.

6.2. METODA POTPUNE DOVRŠENOSTI UGOVORA - PROJEKTA

Metoda potpune dovršenosti ugovora - projekta, temelji se na rezultatima završenog ili uglavnom završenog ugovora, a ne temelji se na procjenama koje, zbog nepredviđenih troškova ili mogućih dobitaka, mogu uvjetovati kasnije ispravke, stoga je to ovo ujedno i glavna prednost ove metode. U tom smislu, a iz spomenutih razloga rizik priznanja dobiti (profita), koji možda nije ostvaren i/ili nije u potpunosti ostvaren, sveden je na minimum.

Po metodi potpune dovršenosti ugovora - projekta, prihod prikazan u temeljnom financijsko-računovodstvenom izvješću, računu dobiti i gubitku, ne odražava razinu ukupne djelatnosti u okviru ugovora a tijekom tog razdoblja, što predstavlja i glavni nedostatak ove metode.

Tako na primjer, ako je nekoliko ugovora završeno u jednom obračunskom razdoblju, a nijedan veliki ugovor nije završen u prethodnom, već se oče-

²⁹ Ibid, izvedeno iz točke 43., str. 102.

kuje njegov završetak u narednom razdoblju, tada razina prikazanog prihoda može kolebati, iako je možda kroz čitavo to vrijeme izvršenja ugovora stupanj aktivnosti bio razmjerno stalan.

I ne samo to! Čak i onda kada relativno velik broj ugovora završava u tijeku svakog obračunskog razdoblja, a zbog stalnog vremenskog raskoraka kad su određeni radovi obavljani i vremena kad je odnosni prihod pritom priznat, prikazani prihod izgleda kao da odražava postotak aktivnosti u ostvarenju ugovora.

7. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Bilo koji model gospodarskog ustrojstva može egzistirati ako uzima u obzir temeljne vrijednosti: slobodu pojedinca i njegove stvaralačke sposobnosti, te samostalnost trgovačkog društva (Handelsgesellschaft) - društva glavnika.³⁰

Što se pak tiče kapitalističkog sustava, njegovo ustrojstvo i funkcioniranje ne može se temeljiti na mjerilu svih društvenih vrijednosti putem profita.

S tim u svezi, društveno-gospodarska i politička stvarnost, na pragu 2000, pa tako i gospodarskog sustava Republike Hrvatske, treba se temeljiti na slobodi rada i poduzetništva - biznisa (business).

Da bi se moglo odgovoriti na ovo pitanje, čini se korisnim upozoriti i na nužnost izgradnje adekvatnog računovodstvenog informacijskog sustava i računovodstvenog sustava informiranja, to zbog neadekvatne sadašnje strukture računovodstvenog sustava, možemo reći da je riječ o "crnoj kutiji" (schwarzen Kasten).

Upravo je vrijeme da se ta pogreška ispravi uz Hrvatski zakon o računovodstvu i primjenu Međunarodnih ugovora o graditeljstvu (Accounting for Construction Contracts).

LITERATURA

1. xxx *Skupina autora*, Primjena međunarodnih računovodstvenih standarda u poduzeću, kontni plan, financijski izvještaji i financijska analiza, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Izdanje časopisa, Računovodstvo i financije, Zagreb, 1993.

2. xxx Međunarodni računovodstveni standardi, Prijevod s engleskog jezika, Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske, Zagreb 1992.

3. xxx Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 90., Zagreb srijeda 30. prosinca 1992.

4. xxx International Accounting Standards, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London 1989.

5. *Kvaternik E.*, Hrvatski Glavničar, ili: Putokaz k narodnoj obrtnosti a kroz ovu k narodnjemu blagostanju, u Zagrebu, Tiskom i troškom Dragutina Albrechta, 1863.

6. *Proklin P.*, Prema hrvatskim propisima, Novi računovodstveni sustav, koji se stvara na temelju međunarodnih računovodstvenih standarda, bit će sukladan onome u razvijenim zemljama. To je osnovica stvaranja Hrvatskih računovodstvenih standarda, Privredni vjesnik, Hrvatske gospodarske novine, Zagreb, 28. rujna 1992., broj 2760

³⁰ Proklin P., Prema hrvatskim propisima, Novi računovodstveni sustav, koji se stvara na temelju međunarodnih računovodstvenih standarda, bit će sukladan onome u razvijenim zemljama. To je osnovica stvaranja Hrvatskih računovodstvenih standarda, privredni vjesnik, Hrvatske gospodarske novine, Zagreb, 28. rujna 1992., broj: 2760., str. 15.

Petar Proklin, M.S.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS APPLICATION IN CONSTRUCTION

Summary

The accounting information system is one of the organizing elements of each economic subject and an active participant of its functioning, all this in coherent realization of the enterprizing target. In market economic organization, we are creating now, the accounting is as necessary as the resources without which there is no successful functioning of economic subject.

The new accounting system, being created on the basis of the International Accounting Standards and the Law on Accounting, will be in accordance with the one in the developed countries. This is a base of Croatian accounting standard es creation.

This coherence contains the application of the international accounting standards in construction with the special report on the contract of construction and its accounting contents. The crucial paradigm of the accounting contents is in the revenue distribution and the related expenditure, i.e. the charges for the interim statement of accounts in the course of contract validity on construction-services.

This coherence contains the application of the international accounting standards in construction with the special report on the contract of construction and its accounting contents. The crucial paradigm of the accounting contents is in the revenue distribution and the related expenditure, i.e. the charges for the interim statement of accounts in the course of contract validity on construction-services.

In the further text, aiming to comprise completely the accounting application of the internaional accounting standards in construction, it is necessary to discuss the expenditure as well as revenue conditioned by the contract on building trade with the special report on the information support as a base for decision making of the contractor (businessmen), accounting policy and accountig harmonization.