

Stručni rad
UDK 657.41/.45

Rad zaprimljen: 25.7.2023.

Rad prihvaćen: 14.8.2023.

RAČUNOVODSTVENO MOTRIŠTE POSLOVANJA USLUŽNIH GRADITELJA

Dr. sc. Tamara Cirkveni Filipović
Veleučilište RRI_F, Zagreb, Hrvatska
tamara@rrif.hr

SAŽETAK RADA:

U članku se obrazlaže računovodstveno praćenje priznavanja prihoda i rashoda kod uslužnih graditelja u skladu sa zahtjevima HSFI-ja 15 i HSFI-ja 16 odnosno MSFI-ja 15. U članku su definirana i postupanja u vezi s obračunom PDV-a kod prijenosa porezne obveze kada je riječ o građevinskim uslugama koje pruža porezni obveznik prema naručitelju koji je također porezni obveznik. Navedeno je objašnjeno na primjeru ugovora o građenju iz poslovne prakse na temelju kojega se radovi isporučuju prema privremenim situacijama. Uz to, u članku je obrazloženo računovodstveno i porezno motrište rezerviranja za dana jamstva, ugovorne kazne te zadržavanje plaćanja kod uslužnih graditelja.

***Ključne riječi:** graditeljstvo, građevinske usluge, računovodstvo, ugovor o gradnji, HSFI 15, MSFI 15, privremene situacije*

1. UVOD

Računovodstveno praćenje pružanja građevinskih usluga kod obveznika primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (dalje: HSFI) odnosno mikro, malih i srednjih poduzetnika uređuju **HSFI 15 – *Prihodi*** (dalje: HSFI 15) i **HSFI 16 – *Rashodi*** (dalje: HSFI 16). HSFI 15 definira priznavanje prihoda od graditeljskih usluga, a HSFI 16 definira priznavanje rashoda koji se odnose na pružanje tih usluga. Obveznici primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (dalje: MSFI) odnosno veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa pri računovodstvenom praćenju pružanja građevinskih usluga primjenjuju zahtjeve **MSFI-ja 15 – *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*** (dalje: MSFI 15).

Opći propis koji uređuje projektiranje, građenje, uporabu i održavanje građevina te provedbu upravnih i drugih postupaka s tim u vezi radi osiguranja zaštite i uređenja prostora u skladu s propisima koji uređuju prostorno uređenje te osiguranja temeljnih zahtjeva za građevinu i drugih uvjeta propisanih za građevine je **Zakon o gradnji** (Nar. nov., br. 153/13. – 125/19., dalje: ZoG).

Obavljanje stručnih poslova i djelatnosti prostornog uređenja i gradnje, projektiranja i/ili stručnog nadzora građenja, upravljanja projektom gradnje, ispitivanja i prethodnih istraživanja propisuje **Zakon o poslovima i djelatnostima prostornog uređenja i gradnje** (Nar. nov., br. 78/15. – 110/19., dalje: ZoPG). Usluge građenja i popravaka – rekonstrukcija građevina – obavljaju se na temelju ugovora o izgradnji ili građenju koje građevinski poduzetnik sklapa s naručiteljem ili investitorom.

U našoj se poslovnoj praksi obavljani radovi obračunavaju putem **privremenih situacija** koje se izdaju nakon isteka svakoga ugovorenog obračunskog razdoblja (najčešće mjesečno ili tromjesečno), a ovjerava ih nadzorni inženjer. **Stručni nadzor građenja provodi se prilikom građenja svih građevina i izvođenja svih radova za koje se izdaje građevinska dozvola i/ili uporabna dozvola, osim ako ZoPG ne propisuje drukčije.** Nadzor provodi **nadzorni inženjer** čiju ulogu propisuje ZoPG. Prema čl. 56. st. 1. ZoPG-a, nadzorni je inženjer fizička osoba koja prema posebnom zakonu ima pravo uporabe strukovnog naziva ovlaštenu arhitekt ili ovlaštenu inženjer i u ime investitora provodi stručni nadzor građenja. Pri tome **nadzorni inženjer, odnosno glavni nadzorni inženjer, ne može biti zaposlenik osobe koja je izvođač na istoj građevini.** Nadzorni je inženjer obavezan u provedbi stručnog nadzora građenja nadzirati građenje tako da bude u skladu s građevinskom dozvolom, odnosno glavnim projektom, posebnim propisima i pravilima struke. Uz to je obavezan utvrditi ispunjavaju li izvođač i odgovorna osoba koja vodi građenje ili pojedine radove uvjete propisane posebnim zakonom, odrediti provedbu kontrolnih ispitivanja određenih dijelova građevine u svrhu provjere, odnosno dokazivanja ispunjavanja temeljnih zahtjeva, te je obavezan provesti i ostale slične radnje propisane čl. 59. ZoG-a. Nadzorni je inženjer obavezan u provedbi stručnog nadzora

građenja, kada za to postoji potreba, odrediti način otklanjanja nedostataka odnosno nepravilnosti građenja građevine.

Potreba otklanjanja nedostataka po nalogu nadzornog inženjera za izvođača radova znači da radovi određene faze (stupnja) nisu izvedeni prema projektu odnosno pravilima struke. To znači da se niti obračunska situacija ne može prihvatiti, tj. da prema njoj nije nastala isporuka, odnosno dužničko-vjerovnički odnos. Naime, odredbe čl. 620. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. – 156/22., dalje: ZOO) obvezuju izvođača i naručitelja, pa se tako tek **nakon što se obave građevinski radovi u skladu s projektom i drugim pravilima građenja naručitelj obvezuje izvođaču za to isplatiti određenu cijenu.** Prema navedenim odredbama ugovorom o građenju izvođač se obvezuje prema određenom projektu izgraditi u ugovorenom roku određenu građevinu na određenom zemljištu, ili na takvom zemljištu, odnosno na postojećoj građevini izvesti kakve druge građevinske radove, a naručitelj se obvezuje isplatiti mu za to određenu cijenu. U skladu s navedenim, ugovorom o građenju isporučitelj radova može preuzeti obvezu kompletne izgradnje građevine ili može samo obaviti određene graditeljske usluge na postojećoj građevini.

2. UTVRĐIVANJE PRIHODA KOD USLUŽNIH GRADITELJA

Ako ugovoreni radovi koje graditelji obavljaju drugim poduzetnicima započinju i završavaju u istom obračunskom razdoblju, utvrđeni prihodi i pripadajući rashodi evidentiraju se u tom obračunskom razdoblju u svotama isporučениh radova i pripadajućih troškova. Međutim, ako radovi započinju u jednom obračunskom razdoblju i nastavljaju se u sljedećem obračunskom razdoblju, kao što je to slučaj kod izgradnje većih građevinskih objekata (npr. poslovnih zgrada, skladišta, tvornica, cesta, mostova i sl.), tada se prihodi utvrđuju ovisno o procjeni ishoda određenog ugovora.

Mikro, mali i srednji poduzetnici pri navedenom postupanju primjenjuju zahtjeve HSFI-ja 15. Prema zahtjevima t. 15.32. HSFI-ja 15 ako je ishod određenog ugovora moguće pouzdano procijeniti, tada izvođač radova koji je obveznik HSFI-ja treba u **prihode obračunskog razdoblja uključiti svote obavljenih radova prema stupnju dovršenosti.** To znači da se u rezultat poslovne godine trebaju uključiti svi izvedeni radovi koji su obavljeni u toj godini.

Stupanj dovršenosti ugovora može se utvrditi primjenom jedne od navedenih metoda:

- a) prema udjelu troškova ugovora nastalih do određenog datuma u procijenjenim ukupnim troškovima,
- b) pregledom obavljenih radova ili
- c) fizičkom proporcijom dovršenog u ugovorenom poslu.

Kada **ishod ugovora nije moguće pouzdano procijeniti**, prema zahtjevima t. 15.33. HSFI-ja 15:

- a) **prihode treba priznati samo do svote nastalih troškova ugovora za koje je vjerojatno da će biti nadoknađeni, a**
- b) **troškove ugovora kao rashod razdoblja u kojem su nastali.**

Ovaj se slučaj može dogoditi u prvim fazama obavljenih radova, stoga se prihodi priznaju samo do visine nastalih rashoda.

Veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa pri priznavanju prihoda od graditeljskih usluga primjenjuju zahtjeve MSFI-ja 15. Prema t. 31. MSFI-ja 15 poduzetnik općenito treba **priznati prihod kada ispuni obvezu na činidbu prijenosom obećane usluge kupcu. Pritom se usluga smatra prenesenom kada kupac stekne (ili u mjeri u kojoj stekne) kontrolu nad tom uslugom.** Prema zahtjevima t. 32. MSFI-ja 15 roba i usluge smatraju se imovinom, čak i ako je to samo trenutačno, kad su primljene i upotrijebljene (što je slučaj s brojnim uslugama). Kontrola nad imovinom odnosi se na mogućnost upravljanja upotrebom imovine i ostvarivanje gotovo svih preostalih koristi od nje. U kontrolu je uključena mogućnost sprječavanja drugih društava da upravljaju upotrebom imovine i ostvaruju koristi od nje.

Prema zahtjevima t. 35. MSFI-ja 15 prodavatelj prenosi kontrolu nad uslugom tijekom određenog vremena, a time ispunjava svoju obvezu na činidbu i priznaje prihode ako je ispunjen jedan od sljedećih uvjeta:

- **kupac prima i istodobno upotrebljuje koristi** koje proizlaze iz činidbe prodavatelja tijekom njegova izvršenja činidbe
- **u okviru izvršenja činidbe prodavatelja stvara se ili poboljšava imovina koju kontrolira kupac** tijekom njezina stvaranja ili poboljšanja
- **u okviru izvršenja činidbe prodavatelja ne stvara se imovina koju taj prodavatelj može uporabiti na drukčiji način**, ali ima pravo na naplatu činidbe obavljene do određenog trenutka.

MSFI 15 u t. 41. definira dvije metode prema kojima se mogu procijeniti obavljene usluge prema ugovoru. To su **metoda outputa i metoda inputa**. Pri utvrđivanju odgovarajuće metode utvrđivanja vrijednosti obavljenih usluga poduzetnik je obavezan uzeti u obzir vrstu usluge koju je obećao prenijeti kupcu.

Pri primjeni metode outputa prihodi od usluga se priznaju na temelju izravne procjene vrijednosti usluga koje su isporučene kupcu do određenog datuma u odnosu na preostale usluge za koje postoje ugovorne obveze. U metode outputa uključene su metode kao što su ispitivanje činidbe obavljene do određenog datuma, procjena ostvarenih rezultata, ostvarenih ciljeva, proteklog vremena i proizvedenih ili dostavljenih jedinica. Kad poduzetnik procjenjuje hoće li primijeniti metodu outputa pri utvrđivanju obavljenih usluga, ob-

vezan je razmotriti bi li odabranim outputom mogao vjerodostojno prikazati napredak prema potpunom ispunjenju obveze na činidbu. Metodom outputa ne bi se pružila vjerodostojna količina obavljenih usluga poduzetnika ako se odabranim outputom ne bi mogla procijeniti vrijednost usluge za koje je kontrola prenesena na kupca.

MSFI 15 u t. B16 daje mogućnost da se **prihodi priznaju do svote na koju poduzetnik ima pravo izdati račun**. Drugim riječima, to bi u poslovnoj praksi značilo da se u slučaju isporuka građevinskih usluga, primjerice, prihodi mogu priznavati u svoti u kojoj je nadzorni inženjer utvrdio odnosno ovjerio situaciju koju je izdao izvođač radova.

Za isporuke usluga koje su nastale tijekom određenog vremena isporučitelj treba kontinuirano procjenjivati količinu isporučenih usluga. Uz to, isporučitelj je obvezan na kraju svakoga izvještajnog razdoblja ponovno procijeniti vrijednost isporučenih usluga koje se obavljaju tijekom određenog vremena (procijeniti napredak prema potpunom ispunjenju obveze na činidbu). U skladu s navedenim, poduzetnik je obvezan **priznati prihod od obveze na činidbu koja se ispunjava tijekom određenog vremena samo ako može razumno procijeniti ispunjenje obveze na činidbu**. Poduzetnik ne može razumno procijeniti ispunjenje obveze na činidbu ako mu nedostaju pouzdane informacije potrebne za primjenu odgovarajuće metode utvrđivanja stupnja dovršenosti. U nekim okolnostima, primjerice u ranim fazama ugovora, poduzetnik možda neće moći razumno utvrditi ispunjenje obveze na činidbu, ali očekuje povrat troškova nastalih pri ispunjavanju obveze na činidbu. U tim je okolnostima **poduzetnik obvezan priznati prihod samo do svote nastalih troškova sve dok ne postane moguće razumno procijeniti ishod ugovorene isporuke** (t. 45. MSFI-ja 15).

Pri primjeni metode inputa prihodi se priznaju na temelju napora ili inputa koje poduzetnik koristi radi ispunjenja ugovorenih radova. To mogu biti, primjerice, upotrijebljeni materijal, utrošeni sati rada, radni sati strojeva i sl. u odnosu na ukupan očekivani input radi ispunjenja te obveze na činidbu. Ako su naponi ili inputi poduzetnika ravnomjerno raspoređeni na ukupno razdoblje izvršenja činidbe, može biti primjereno da poduzetnik prizna prihod na linearnoj osnovi. Nedostatak navedene metode je da možda neće uvijek postojati izravan odnos između inputa i prijenosa kontrole nad uslugama kupcu. Zbog toga je poduzetnik obvezan iz metode inputa isključiti učinke svih inputa koji ne prikazuju činidbu poduzetnika u prijenosu kontrole nad uslugama kupcu. Na primjer, pri primjeni metode inputa temeljene na troškovima, **prilagodba mjerenja napretka mogla bi biti potrebna u sljedećim okolnostima:**

- a) **ako se nastalim troškom ne pridonosi napretku poduzetnika u ispunjavanju obveze na činidbu**. Primjerice, poduzetnik neće priznati prihode na temelju nastalih troškova koji se mogu pripisati znatnim neučin-

kovitostima u činidbi subjekta koje se nisu odrazile u cijeni ugovora (npr. troškovi za neočekivane količine potrošenog materijala, uloženog rada ili drugih resursa koji su nastali radi ispunjavanja obveze na činidbu).

- b) **ako nastali trošak nije razmjeran napretku poduzetnika u ispunjavanju obveze na činidbu.** U tim bi se okolnostima činidba poduzetnika najbolje mogla prikazati prilagodbom metode inputa tako da se prihodi priznaju razmjerno radu ili nekim drugim učincima.

3. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA KOD USLUŽNIH GRADITELJA

Uslužni graditelji u svojim knjigovodstvenim evidencijama sve troškove koji se odnose na određeni ugovor prvo trebaju iskazivati prema **prirodnim vrstama troškova** (troškove uporabljenog materijala na računima skupine 40, troškove zaposlenika na računima skupine 42 itd.), a nakon toga ih prenositi na analitičke račune u okviru 601 – *Vrijednost usluga*.

U trenutku realizacije dijela ugovora odnosno izdavanjem privremene odnosno konačne situacije, svi troškovi koji su prvo evidentirani prema prirodnoj vrsti troškova i uključeni u **vrijednost usluga** (sintetički račun 601), a odnose se na realizirane usluge, prenose se na račun 701 – *Troškovi realiziranih usluga*.

Pri tome je važno uzeti u obzir da troškovi uslužnoga građenja obuhvaćaju **sve troškove koji su izravno povezani s određenim ugovorom, troškove koji se mogu pripisati aktivnostima uz ugovor i sve druge troškove prema kojima se može izravno teretiti naručitelj.** To su, primjerice, troškovi rada i upravitelja (nadzora) gradilišta, troškovi uporabljenog materijala i usluga u izgradnji, troškovi amortizacije, najma, prijevoza postrojenja i opreme koji se koriste u izgradnji, troškovi osiguranja i sl. opći troškovi izgradnje. Opći i administrativni troškovi uprave, troškovi istraživanja i razvoja koji nisu korišteni u izgradnji ne mogu se uključiti u vrijednost usluga građenja.

4. MOTRIŠTE PDV-a KOD USLUŽNIH GRADITELJA

Građevinske usluge koje isporučuju uslužni graditelji koji su obveznici PDV-a prema naručiteljima koji su obveznici PDV-a, obavljaju se **uz prijenos porezne obveze.** U skladu s čl. 75. st. 3. t. a) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 33/23., dalje: Zakon o PDV-u), to su usluge koje se odnose na:

- **izgradnju građevina**
- **rekonstrukciju građevina**
- **uklanjanje građevina**

- održavanje građevina, usluge popravka i čišćenje građevina
- ustupanje osoblja u vezi s obavljanjem svih građevinskih usluga.

Širi obuhvat građevinskih usluga za koje se obavlja prijenos porezne obveze definiran je u čl. 152. st. 1. Pravilnika o PDV-u (Nar. nov., br. 79/13. – 133/22., dalje: Pravilnik o PDV-u), pa se njima osobito smatraju:

- a) radovi u okviru građenja (izgradnja, održavanje, rekonstrukcija i uklanjanje građevinskog objekta ili njegovih dijelova) iz Dodatka II. Pravilnika o PDV-u
- b) prateći radovi nužni za izvođenje radova iz t. a) koji su zajedno s njima ugovoreni i izvedeni
- c) radovi hortikulturnog uređenja i radovi uređenja okoliša ako se izvode u okviru izgradnje i rekonstrukcije pojedinoga građevinskog objekta
- d) usluge koje se obavljaju u okviru arhitektonske, građevinske, geodetske, strojarske i elektrotehničke djelatnosti ako je obavljanje tih usluga potrebno za obavljanje radova iz t. a)
- e) usluge stručnog nadzora građenja u skladu s propisima kojima se uređuju arhitektonski i inženjerski poslovi i djelatnosti u prostornom uređenju i gradnji
- f) ustupanje osoblja, ako ono obavlja građevinske usluge
- g) iznajmljivanje strojeva i opreme za građenje, s rukovateljem
- h) usluge čišćenja koje se obavljaju u okviru građenja
- i) ugradnja, umjeravanje, probno testiranje, puštanje u rad i slične usluge kada se izvode na uređajima i opremi prilikom izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta
- j) usluge koordinatora zaštite na radu u vezi s izvođenjem radova iz t. a)
- k) geomehanički, geotehnički, geofizički i slični istražni radovi ako je obavljanje tih usluga potrebno za obavljanje radova iz točke a).

Kod prijenosa porezne obveze, PDV obračunava naručitelj građevinskih radova odnosno investitor, dok izvođač tih radova iskazuje isporuku oslobođenu PDV-a uz poziv na računu odnosno privremenoj situaciji na klauzulu *Prijenos porezne obveze prema čl. 75. st. 3. t. a) Zakona o PDV-u*. PDV na te usluge obračunava investitor koji je porezni obveznik tako da na ulaznom računu / obračunskoj situaciji sam obračuna PDV po stopi od 25 % na vrijednost zaračunane usluge. Za nastanak obveze obračuna PDV-a odnosno prava na odbitak kod primatelja koji je porezni obveznik nije bitno je li situacija ovjerena ili nije. Prema tome, porezna obveza u slučaju prijenosa porezne obveze nastaje u poreznom razdoblju kada su radovi obavljani.

Naručitelj radova može biti krajnji investitor ili korisnik određenih građevinskih usluga ili kooperant, podizvođač i sl., no treba biti porezni obveznik kako bi mogao prihvatiti račun s prijenosom porezne obveze. Prijenos porezne obveze može se obavljati tako sve dok su naručitelji radova, podizvođači prvi, drugi i svi ostali u nizu porezni obveznici. Međutim, ako se u tome lancu pojavi osoba koja nije porezni obveznik, prienos porezne obveze se prekida i toj se osobi zaračunava PDV po stopi od 25 %. Ako ta osoba (fizička ili pravna) koja nije obveznik PDV-a, a obavlja određenu registriranu djelatnost, te usluge dalje zaračunava nekoj trećoj osobi, tada na njih ne obračunava PDV jer nije porezni obveznik i poziva se na odredbu čl. 90. st. 2. Zakona o PDV-u kao „mali“ porezni obveznik.

Na primljene predujmove za građevinske usluge koje se obavljaju drugom poreznom obvezniku, PDV također obračunava investitor, odnosno naručitelj radova. To znači da primatelj predujma, odnosno izvođač radova, koji je porezni obveznik treba naručitelju, odnosno investitoru (poreznom obvezniku), **izdati račun za predujam i pritom se pozvati na prienos porezne obveze prema čl. 75. st. 3. t. a) Zakona o PDV-u.**

Kod isporuka građevinskih usluga koje se isporučuju osobama koje nisu obveznici PDV-a i građanima, porezna obveza nastaje ovisno o tome postoji li obveza angažiranja nadzornog inženjera koji ovjerava izvedene radove ili je riječ o radovima za koje ne postoji obveza njegova angažmana. Kada izvođač radova izvodi radove za koje ne postoji obveza angažiranja nadzornog inženjera, primjerice manje adaptacije, popravke i održavanje postojećih građevina, obveza PDV-a nastaje, u načelu, istekom obračunskog razdoblja u kojemu je obavljena usluga. To su radovi za koje nije potrebna građevinska dozvola i/ili uporabna dozvola.

Ako se usluga obavlja stalno (kontinuirano) tijekom više obračunskih razdoblja, tada porezna obveza nastaje nakon proteka svakoga obračunskog razdoblja, bez obzira na to je li usluga zaračunana.

Ako je riječ o radovima koje ovjerava nadzorni inženjer, tada porezna obveza nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojemu je nadzorno tijelo ovjeralo situaciju o stvarno izvedenim građevinskim radovima u skladu s odredbom čl. 36. st. 5. Pravilnika o PDV-u. Međutim, ako nadzorno tijelo ne ovjeri obračunsku situaciju, obveza PDV-a nastaje najkasnije istekom obračunskog razdoblja koje slijedi nakon razdoblja u kojemu je ispostavljena obračunska situacija. Ako je, primjerice, privremena građevinska situacija od strane uslužnoga graditelja (poreznog obveznika) prema osobi koja nije porezni obveznik izdana 15. svibnja 2023. godine, a nadzorno ju tijelo nije ovjeralo u tom mjesecu, već u lipnju, obveza PDV-a u vezi s tom situacijom za graditelja nastaje u lipnju 2023. (Obrazac PDV za lipanj koji se predaje najkasnije do 20. srpnja 2023. godine ako je riječ o mjesečnom obvezniku).

Svi isporučitelji građevinskih usluga koji obavljaju građevinske usluge uz prijenos porezne obveze u obvezi su predavati Obrazac PPO koji se predaju na tromjesečnoj razini. Navedeni se obrasci predaju elektroničkim putem do 20. u mjesecu, a obuhvaćaju razdoblje za prethodno tromjesečje.

5. PRIMJER RAČUNOVODSTVENOG PRAĆENJA IZVEDENIH RADOVA KOD IZVOĐAČA

U skladu s prethodno navedenim, graditelji koji obavljaju usluge građevinskih radova investitorima, **u prihode priznaju svote stvarno obavljenih radova utvrđenih prema nekom od modela stupnja dovršenosti.** Ako je riječ o građevinskim radovima za koje se izdaju privremene građevinske situacije, tada se prihodi priznaju prema svotama za koje su izdane navedene situacije.

Primjer 1. Računovodstveno praćenje isporučenih graditeljskih usluga kod izvođača radova

Društvo Mont d.o.o., obveznik PDV-a, sklopilo je ugovor o građenju skladišnog prostora (br. 111/23.) veličine 2.000,00 m² s investitorom Temp d.o.o. koji je obveznik PDV-a. Ukupna vrijednost ugovorenih radova je 2.000.000,00 €. U ugovoru je definirano plaćanje predujma u svoti od 400.000,00 €.

1. Društvo Mont d.o.o. je u svibnju 2023. godine primilo predujam u svoti od 400.000,00 €, za što je izdan račun za predujam uz prijenos porezne obveze prema čl. 75. st. 3. t. a) Zakona o PDV-u.
2. U srpnju 2023. godine društvo Mont d.o.o. izdalo je I. privremenu situaciju na svotu od 1.200.000,00 € uz prijenos porezne obveze. Situaciju je 3. kolovoza 2023. godine ovjerio nadzorni inženjer.
3. Društvo Mont d.o.o. obavlja obračun obavljenih radova prema I. privremenoj situaciji i na račun realiziranih troškova usluga prenosi troškove koji se odnose na I. privremenu situaciju u svoti od 700.000,00 €.
4. I. privremena situacija podmirena je iz predujma u svoti od 400.000,00 €, a preostalu svotu od 800.000,00 € investitor je u ugovorenom roku platio na transakcijski račun izvođača radova.
5. U rujnu 2023. godine društvo Mont d.o.o. izdalo je II. privremenu situaciju na svotu od 1.000.000,00 € uz prijenos porezne obveze. Situaciju je 10. listopada 2023. godine ovjerio nadzorni inženjer.
6. Društvo Mont d.o.o. obavlja obračun obavljenih radova prema II. privremenoj situaciji i na račun realiziranih troškova usluga prenosi troškove koji se odnose na II. obračunsku situaciju u svoti od 700.000,00 €.
7. Svota od 1.000.000,00 € po II. privremenoj situaciji uplaćena je na transakcijski račun društva Mont d.o.o.

U nastavku se prikazuje evidentiranje navedenog u financijskom knjigovodstvu društva Mont d.o.o.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Transakcijski račun Obveze za primljeni predujam <i>Za primljeni predujam i izdavanje računa za predujam uz prijenos porezne obveze</i>	1000 2250	400.000,00	400.000,00
2.	Potraživanja od kupaca usluga Prihod od graditeljskih usluga <i>Za izdanu I. privremenu situaciju uz prijenos porezne obveze</i>	1201 752	1.200.000,00	1.200.000,00
3.	Vrijednost usluga Raspored uskladištenih troškova <i>Za raspored troškova koji se odnose na I. privremenu situaciju</i>	601 490	700.000,00	700.000,00
3a.	Troškovi realiziranih usluga Vrijednost usluga <i>Za troškove realiziranih usluga prema I. privremenoj situaciji</i>	701 601	700.000,00	700.000,00
4.	Transakcijski račun Obveze za primljeni predujam Potraživanja od kupaca usluga <i>Zatvaranje potraživanja uplatom iz predujma i uplatom na transakcijski račun</i>	1000 2250 1201	800.000,00 400.000,00	1.200.000,00
5.	Potraživanja od kupaca usluga Prihod od graditeljskih usluga <i>Za izdanu II. privremenu situaciju uz prijenos porezne obveze</i>	1201 752	1.000.000,00	1.000.000,00
6.	Vrijednost usluga Raspored uskladištenih troškova <i>Za raspored troškova koji se odnose na II. privremenu situaciju</i>	601 490	700.000,00	700.000,00
6a.	Troškovi realiziranih usluga Vrijednost usluga <i>Za troškove realiziranih usluga prema I. privremenoj situaciji</i>	701 601	700.000,00	700.000,00
7.	Transakcijski račun Potraživanja od kupaca usluga <i>Zatvaranje potraživanja uplatom na transakcijski račun</i>	1000 1201	1.000.000,00	1.000.000,00

Iz prikazanog je knjiženja vidljivo da su prihodi evidentirani prema svotama obavljenih radova iz privremenih situacija (I. i II. situacije). Uz to, rashodi su priznati također prema obračunima troškovnika iz privremenih situacijama.

6. UGOVORNE KAZNE KOD USLUŽNIH GRADITELJA I ZADRŽAVANJE PLAĆANJA

U graditeljskoj djelatnosti naručitelji često ugovaraju s izvođačima radova **ugovorne kazne i penale** u slučajevima neizvršenja radova u ugovorenom roku. Člankom 350. st. 1. ZOO-a propisano je da vjerovnik i dužnik **moгу ugovoriti da će dužnik platiti vjerovniku određenu svotu ili pribaviti neku drugu materijalnu korist ako ne ispuni svoju obvezu ili ako zakasni s njezinim ispunjenjem ili ako je neuredno ispuni**. S motrišta poreza na dobitak, trošak ugovorne kazne za izvođača radova predstavlja porezno priznati trošak odnosno ne uvećava osnovicu za obračun poreza na dobitak, dok se s motrišta PDV-a ugovorena kazna smatra odštetom, u skladu s odredbom čl. 25. st. 2. Pravilnika o PDV-u, jer isporučitelj na temelju ugovora odnosno zakona odgovara za štetu i njezine posljedice.

Primjer 2. Evidentiranje ugovorne kazne

Društvo Mont d.o.o. – izvođač radova ugovorilo je s društvom Sunce d.o.o. – investitorom u ugovoru o građenju ugovornu kaznu ako izvođač radova ne završi ugovorene radove do 10. travnja 2023. godine u visini 1 % od ugovorenih radova, što predstavlja svotu od 10.000,00 € (1.000.000,00 € × 1 %). S obzirom na to da društvo Mont d.o.o. nije u ugovorenom roku završilo ugovorene radove, nadoknadilo je ugovornu kaznu društvu Sunce d.o.o. u ugovorenoj svoti.

Knjiženje na računima glavne knjige izvođača radova:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Ugovorne kazne i penali zbog neizvršenja, propusta i sl. Transakcijski račun <i>Za trošak ugovorne kazne</i>	4845 1000	10.000,00	10.000,00

Ugovorna kazna predstavlja za investitora prihod obračunskog razdoblja u kojemu je utvrđena, a za izvođača radova to je trošak, kao što je pokazano u primjeru. S motrišta PDV-a ugovorena kazna smatra se odštetom u skladu s odredbom čl. 25. st. 2. Pravilnika o PDV-u s obzirom na to da isporučitelj na temelju ugovora ili zakona odgovara za štetu i njezine posljedice te na temelju toga na nju nije obračunan PDV.

U graditeljstvu se na ime jamstva za dobro izvedene radove često ugovara i tzv. **zadržavanje plaćanja prema kojemu naručitelj radova (investitor) po ugovoru ne plaća u cijelosti izvođaču radova zaračunane svote po privremenim situacijama (zadržava ugovorene %), nego će ih platiti nakon isteka jamstvenog roka ako ne dođe do realizacije jamstva**. U tom se slučaju ugovoreni dio radova koji neće biti plaćen do isteka jamstvenog roka (npr. 2 godine)

evidentira priznavanjem računa 120 – *Potraživanja od kupaca* uz terećenje računa 0651 – *Depoziti dugotrajni*. Ugovoreno zadržavanje plaćanja ne sprječava provedbu rezerviranja za dana jamstva odnosno priznavanje rashoda s naslova mogućeg nastanka troškova vezanih za otklanjanje nedostataka u isporučenim radovima.

7. REZERVIRANJA ZA DANA JAMSTVA

U ugovorima o građenju izvođači radova često daju jamstva za obavljene radove odnosno obvezuju se otkloniti sve nedostatke i kvarove koji mogu nastati nakon obavljenih radova. Rokove u kojima se dana jamstva mogu realizirati određuju same ugovorne strane odnosno izvođači radova i investitori u ugovoru o građenju. Zakonom o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 114/22., dalje: ZoPD) propisano je da se **rezerviranja za otklanjanje nedostataka u jamstvenim rokovima smatraju porezno priznatim troškom**.

Visina rezerviranja, prema odredbi čl. 36. st. 2. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05. – 156/22.), utvrđuje se **na temelju ugovora i prijašnjih iskustvenih spoznaja u svakoj od djelatnosti poreznog obveznika i drugih u sličnim djelatnostima i sličnim uvjetima, ako ne postoji pravni temelj da se takvi izdatci naplate od treće osobe**. Rezerviranja po toj osnovi ukidaju se u poreznom razdoblju u kojemu istječu jamstveni rokovi ili kako nastaju troškovi povezani s tim rezerviranjem. Pod prijašnjim iskustvenim spoznajama razumijevaju se, uz iskustva poreznog obveznika, i iskustva drugih u sličnim djelatnostima i sličnim uvjetima. Ako nema iskustvenih spoznaja, tada se rashodi rezerviranja utvrđuju na temelju pretpostavljenih budućih troškova, ovisno o vrijednosti isporuka i rokovima danih jamstava.

Kod ugovora o građenju rezerviranja za dana jamstva najčešće se utvrđuju u postotku od ukupne svote isporučenih radova, u skladu s iskustvenim spoznajama, pod uvjetom da troškove otklanjanja nedostataka snosi izvođač radova. Knjiženje rezerviranja provodi se terećenjem računa 454 – *Troškovi dugoročnog rezerviranja za rizike u jamstvenom roku*, uz priznavanje računa 2840 – *Dugoročna rezerviranja za troškove izdanih jamstava za prodana dobra*. Rezervirane svote prenose se u prihode u visini nastalih troškova u godinama u kojima se realiziraju jamstva. Knjiženje se u tom slučaju provodi terećenjem računa 2840, uz priznavanje računa 7820 – *Prihod od ukidanja dugoročnih rezerviranja*. Preostale se svote dalje prenose u prihode u godini u kojoj je isteklo jamstvo.

Primjer 3. Rezerviranja za dana jamstva za građevinske usluge

Društvo Mont d.o.o. obavlja građevinske usluge. Za 2023. godinu donijelo je odluku o dugoročnom rezerviranju za troškove otklanjanja nedostataka u jamstvenom roku. Na temelju ugovora o građenju i preuzetih obveza s temelja

jamstva i prijašnjih iskustvenih spoznaja, provodi dugoročno rezerviranje troškova za radove izvršene naručitelju Ton d.o.o. u svoti od 5 % od ukupne visine isporučenih radova koji su obavljani u vrijednosti od 1.500.000,00 €. U skladu s navedenim, rezerviranje se provodi u svoti od 75.000,00 € (1.500.000,00 € × 5 %).

Na temelju navedenog u društvu Mont d.o.o. provode se sljedeća knjigežnja, kako se prikazuje u nastavku.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi dugoročnih rezerviranja za rizike u jamstvenom roku	4540	75.000,00	
	Dugoročna rezerviranja za troškove izdanih jamstava za prodana dobra <i>Za rezerviranja za jamstvene rokove</i>	2840		75.000,00

Navedeno se rezerviranje smatra porezno priznatim rashodom u 2023. godini jer je rezerviranje provedeno na temelju ugovora i prijašnjih iskustvenih spoznaja te ne postoji pravni temelj da se takvi izdatci naplate od treće osobe.

8. ZAKLJUČAK

Računovodstveno praćenje poslovanja uslužnih graditelja za obveznike MSFI-ja uređuje MSFI 15 – *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, a za obveznike HSFI-ja, HSFI 15 – *Prihodi* i HSFI 16 – *Rashodi*. Prema zahtjevima HSFI-ja 15 ako je ishod određenog ugovora moguće pouzdano procijeniti, tada uslužni graditelj koji je obveznik HSFI-ja treba u prihode obračunskog razdoblja uključiti svote obavljenih radova prema stupnju dovršenosti. Prema zahtjevima MSFI-ja 15 poduzetnik treba priznati prihod kada ispuni obvezu na činidbu prijenosom obećane usluge kupcu odnosno u trenutku isporuke građevinskih usluga.

LITERATURA

1. Cirkveni Filipović, T. ur. (2020) *Hrvatski računovodstveni sustav (službeni i pročišćeni tekstovi za Hrvatsku)*. Zagreb: RRiF Plus
2. Zakon o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93. – 18/23.)
3. Zakon o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. – 156/22.)
4. Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 114/22.)
5. Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 33/23.)

ACCOUNTING VIEWPOINT OF OPERATIONS OF CONSTRUCTION SERVICE PROVIDERS

ABSTRACT

In the article, the author explains the accounting for the recognition of income and expenses by construction service providers in accordance with the requirements of CFRS 15 and CFRS 16, i.e. IFRS 15. The article refers to construction services provided by a taxpayer to a client who is also a taxpayer. The above stated issue is explained on the example of a construction contract from business practice, on the basis of which construction services are delivered according to temporary situations. In addition, the article explains the accounting and tax viewpoints of provisions for the given guarantees, contractual penalties and withholding of payments from construction service providers.

Keywords: *construction, construction services, accounting, construction contract, CFRS 15, IFRS 15, temporary situations*