

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**RAZMEJEVANJE PRIHODKOV IN STROŠKOV
GLEDE NA STOPNJO DOKONČANOSTI
GRADBENIH PROJEKTOV**

Ljubljana, avgust 2008

TINA ŠINKOVEC

IZJAVA

Študentka Tina Šinkovec izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 27. 08. 2008

Podpis: _____

KAZALO VSEBINE

UVOD	1
1 RAZMEJEVANJE PRIHODKOV IN STROŠKOV	2
2 GRADBENI PROJEKTI	5
2.1 Stopnja dokončanosti projektov v gradbeništvu	5
2.1.1 Metoda stopnje dokončanosti del	5
2.1.2 Prednosti metode stopnje dokončanosti del	7
2.1.3 Slabosti metode stopnje dokončanosti del	9
2.2 Gradbene pogodbe	10
3 SPREMLJANJE PROJEKTOV V SKUPINI TEHNIK	12
3.1 Opis skupine Tehnik	12
3.2 Povzetek navodil za delo s področja spremljanja stopnje dokončanosti gradbenih projektov v podjetju SGP Tehnik, d. d.	15
3.3 Izračunavanje stopnje dokončanosti projekta in ugotavljanje razmejitev na konkretnem primeru »Poslovni objekt«	18
SKLEP	24
LITERATURA IN VIRI	25
PRILOGE	1

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Organiziranost skupine Tehnik</i>	12
<i>Tabela 2: Seznam obstoječih ciljnih skupin podjetja SGP Tehnik, d. d.</i>	13
<i>Tabela 3: Tržni delež podjetja SGP Tehnik, d. d., glede na področje in glede na velikost podjetij</i>	13
<i>Tabela 4: Osnovni podatki obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij v skupini Tehnik</i>	14
<i>Tabela 5: Sedem korakov pri spremljanju stopnje dokončanosti v podjetju SGP Tehnik, d. d.</i>	15
<i>Tabela 6: Prikaz časovnega poteka procesa</i>	17
<i>Tabela 7: Primer inventurnega sklepa za določanje stopnje dokončanosti projekta Poslovni objekt za december 2007 v podjetju SGP Tehnik, d. d.</i>	18
<i>Tabela 8: Primer razmejevanja prihodkov in stroškov glede na stopnjo dokončanosti projekta Poslovni objekt za december 2007 v podjetju SGP Tehnik, d. d.</i>	20

KAZALO PRILOG

<i>Priloga 1: Slovarček terminov s področja gradbeništva</i>	1
<i>Priloga 2: Seznam uporabljenih kratic v diplomskem delu</i>	1
<i>Priloga 3: Tabela za določanje stopnje dokončanosti projektov: inventurni sklep</i>	2
<i>Priloga 4: Tabela za razmejevanje prihodkov in stroškov</i>	3

UVOD

Namen spremljanja stopnje dokončanosti projektov je v razmejevanju prihodkov in stroškov oziroma odhodkov, saj se v gradbeništvu pogodbe o gradbenih delih sklepajo v enem obračunskem obdobju, izvajanje in dokončanje objekta ter dokončna uskladitev obračuna med investitorjem in izvajalcem pa lahko trajajo več obračunskih obdobj. Zaradi te problematike je pri obračunavanju pogodb o gradbenih delih najpomembnejše razporejanje pogodbenih prihodkov in pogodbenih stroškov na obračunska obdobja, v katerih se gradbena dela izvajajo (Ipavec, 2006, str. 208). Za razporejanje prihodkov in stroškov pa je treba poznati stopnjo dokončanosti projekta, ki jo je mogoče posredno razbrati iz internih faktur¹, ki so izdane za ta projekt, oziroma iz eksternih faktur², če je investitorju zaračunano toliko, kot je dejansko opravljeno. V tem primeru je interna faktura enaka eksterni.

To področje je v slovenskem prostoru dokaj neraziskano, zato so mnoga gradbena podjetja v dilemi, kako pristopiti k temu problemu. Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS) se v tem primeru sklicujejo na Mednarodne računovodske standarde (v nadaljevanju MRS), ki jih morajo upoštevati tudi tista gradbena podjetja, ki niso zavezana poročati po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP)³, ampak po SRS. Ker je to področje precej nepoznano in v praksi redko strokovno pravilno uporabljeno, saj s časovnimi razmejitvami gradbena podjetja sebi v prid prilagajajo dobiček, sem se odločila, da ga v diplomskem delu natančneje raziščem, opredelim, povzamem in kritično presodim.

Izpostaviti sem želela pomembnost strokovno pravilnega in poštenega prikazovanja stopnje dokončanosti gradbenih projektov, saj le-to znatno vpliva na končni poslovni izid gradbenih podjetij. V diplomskem delu sem obravnavala zakonsko dovoljene metode izračunavanja stopnje dokončanosti projektov v gradbeništvu ter posledično razmejevanje prihodkov in stroškov. Vse to sem praktično prikazala na konkretnem gradbenem projektu, ki ga izvaja škofjeloško gradbeno podjetje SGP Tehnik, d. d.

Temeljna hipoteza diplomskega dela je: način pripoznavanja prihodkov in stroškov pri projektu z določeno stopnjo izpolnitve pogodbe vpliva na poslovni izid.

Namen diplomskega dela je pomagati gradbenim podjetjem pri razmejevanju prihodkov in stroškov ter posledično pri ugotavljanju vpliva posameznega nedokončanega gradbenega projekta na izkaz poslovnega izida (v nadaljevanju IPI) podjetja z naslednjima ciljema:

¹Interne oziroma dejanske fakture so narejene za potrebe podjetja ter vsebujejo postavke dejansko porabljenega materiala in opravljenega dela v določenem mesecu.

²Eksterne fakture so fakture, ki so poslani naročniku projekta oziroma investitorju. Lahko so enake internim fakturam, torej je investitorju zaračunano toliko, kot je tudi dejansko narejeno na objektu, ali pa so zaradi številnih vzrokov različne od internih faktur.

³MSRP lahko razlagamo v ožjem ali v širšem smislu. MSRP v ožjem smislu obsegajo standarde z oznako MSRP, v širšem pa obsegajo MSRP v ožjem smislu, MRS in pojasnila v zvezi s standardi.

- pošteno in strokovno pravilno ugotoviti stopnjo dokončanosti projektov ter izračunati aktivne in pasivne časovne razmejitve ter
- podati priporočila za rešitev praktičnega primera spremljanja gradbenega projekta.

Diplomsko delo sem razdelila na tri dele. Za enostavnejše razumevanje sem v prvem poglavju najprej predstavila pomen razmejevanja prihodkov in stroškov. Gradbeni projekti namreč trajajo daljše časovno obdobje, poleg tega pa prihodki in stroški niso časovno usklajeni, zato se z razmejevanjem najpogosteje srečujejo prav v gradbenih podjetjih.

V drugem poglavju sem predstavila pojem stopnje dokončanosti projektov in možne metode izračunavanja po MRS 11 (2006). Prikazala sem tudi prednosti metode spremljanja projektov odvisno od stopnje dokončanosti del in se osredotočila na pomanjkljivosti, s katerimi se srečujemo pri spremljanju dolgoročnih projektov. Za lažje razumevanje sem predstavila vrste gradbenih pogodb, njihove značilnosti in zakonske posebnosti.

V tretjem, praktičnem delu diplomskega dela sem predstavila spremljanje gradbenih projektov v podjetju SGP Tehnik, d. d., iz Škofje Loke, ki se ukvarja predvsem z visoko gradnjo. Predstavila sem organizacijski predpis, ki opredeljuje postopek določanja stopnje dokončanosti projektov ter posledično razmejevanje prihodkov in stroškov ter odgovornosti služb pri spremljanju projektov. Vse to sem nazorno prikazala na konkretnem gradbenem projektu z izmišljenim imenom »Poslovni objekt«, ki ga izvaja SGP Tehnik, d. d.

V prvem delu diplomskega dela sem uporabila naslednje metode dela: analiza računovodskih standardov in zakonov ter povzemanje in povezovanje domače in tuje strokovne literature s področja razmejevanja prihodkov in stroškov, stopnje dokončanosti del, spremljanja gradbenih projektov in davčnih učinkov na uporabo različnih metod dokončanosti. Izmed množice stališč in opredelitev različnih teoretičnih in praktičnih spoznanj sem izbrala tista, ki so se mi po lastni presoji zdela najpomembnejša za vsebino tega diplomskega dela, da bo njegov cilj in namen dosežen. V drugem delu sem teoretsko osnovo implicirala na konkreten gradbeni projekt, kjer sem si pomagala z internim organizacijskim predpisom podjetja SGP Tehnik, d. d.

1 RAZMEJEVANJE PRIHODKOV IN STROŠKOV

Splošno gledano, morajo biti prihodki pripoznani v tistem računovodskem obdobju, v katerem so se pojavili. Prescott (2007) je mnenja, da je v gradbeništvu trenutek, v katerem so nastali prihodki, veliko bolj kompleksen, saj nekateri zagovarjajo, da pogodbeni prihodki nastajajo postopoma, ko se projekt bliža zaključku, drugi pa, da prihodki ne nastanejo, dokler projekt ni 100-odstotno zaključen. Pri tem Prescott (2007) poudarja, da oba načina dajeta različne ugotovitve pri poročanju o finančni in gospodarski uspešnosti.

Po SRS 17.10. se odhodki pripoznajo, če je zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano z zmanjšanjem sredstev ali s povečanjem dolgov in je to zmanjšanje

gospodarskih koristi mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se torej pripoznajo hkrati s pripoznavanjem zmanjšanja sredstev oziroma povečanja dolgov.

Po SRS 18.11. se prihodki pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstev ali z zmanjšanjem dolgov in je to povečanje gospodarskih koristi mogoče zanesljivo izmeriti. Prihodki in povečanje sredstev oziroma zmanjšanje dolgov se torej pripoznavajo hkrati.

Prihodki od prodaje se izkazujejo, če so izpolnjeni naslednji pogoji (SRS 18.11., 2006):

- podjetje prenese na kupca vsa pomembna tveganja in koristi, ki izhajajo iz lastništva;
- podjetje ne sodeluje pri poslovanju niti toliko, kolikor je običajno zaradi lastništva, niti dejansko ne odloča o prodanih proizvodih;
- znesek prihodkov je mogoče zanesljivo oceniti;
- verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje;
- stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.

Praviloma prihodkom sledijo tudi prejemki. Zato je treba hkrati upoštevati tudi SRS 18.12., po katerem se prihodki pripoznajo le, ko se upravičeno pričakuje, da bodo vodili do prejemkov, če ti niso uresničeni že ob nastanku. Vendar so v podjetju tudi taki prihodki, ki nikoli ne bodo prejemki, pa jih kljub temu pripoznamo.

Pri pripoznavanju prihodkov gledamo na vpliv tako z vidika poslovnega izida in posredno z davčnega vidika kot tudi z vidika denarnega toka oziroma plačilne sposobnosti. Kdaj podjetje pripozna (izkaže) prihodke iz opravljanja svoje dejavnosti, je osnovno vprašanje, na katero moramo odgovoriti pred sestavitvijo IPI (Lakner, 2004, str. 35). Časovno neustrezno izkazovanje prihodkov namreč lahko pripelje do dveh negativnih učinkov (Hieng, Koželj, Odar, Štrekelj & Zupančič, 1999, str. 187):

- prihodek je lahko priznan prekmalu ali prepozno, kar pomeni, da gre za nepravilno izkazovanje dobička in posledično neustrezno davčno osnovo;
- prihodek je lahko izkazan prej, kot je realno pričakovati, da bo tudi plačan.

Z namenom izogibanja tem slabostim je računovodska praksa razvila več pravil, po katerih se prihodki izkažejo ob izpolnjevanju določenih pogojev (Lakner, 2004, str. 35).

Prihodki od opravljenih storitev (razen tistih, ki vodijo do finančnih prihodkov) se merijo na dva načina (SRS 18.15., 2006):

- **Na podlagi prodajnih cen dokončanih storitev** se določa velikost prihodkov od storitev, ki se opravijo z enkratnim dejanjem, ali od storitev, ki se ne opravijo z enkratnim dejanjem in se štejejo za dokončane, če so opravljena vsa pomembnejša dejanja, potrebna za njihovo dokončanje.
- **Na podlagi prodajnih cen nedokončanih storitev** se določa velikost prihodkov od opravljenih storitev glede na stopnjo njihove dokončanosti, navedenih v računih ali drugih

listinah. Torej so opravljene storitve vezane na izvedbo več samostojnih dejanj, tako da se lahko prihodki priznavajo sorazmerno z njihovim dokončevanjem. SRS 18.15. pri tem poudarja, da v nobenem primeru ne sme biti:

- o nikakršnih pomembnih dvomov glede tega, ali bo storitev opravljena in plačana, ter
- o nikakršne pomembne negotovosti glede stroškov, ki so ali bodo nastali pri opravljanju storitev.

SRS 18.16. opredeljuje, da se pri pogodbah o gradbenih delih prihodki in odhodki oziroma stroški pripoznavajo na podlagi stopnje dokončanosti pogodbenih dejavnosti na dan bilance stanja, če je mogoče izid pogodbe zanesljivo oceniti.

Glede na vrsto pogodbe o gradbenih delih⁴ ločimo tudi pogoje za zanesljivo oceno pogodbenih prihodkov in stroškov:

- **Izid pogodbe po stalnih cenah** je mogoče zanesljivo oceniti, če so izpolnjeni naslednji pogoji (SRS 18.16., 2006):
 - o da je mogoče zanesljivo izmeriti vse pogodbene prihodke;
 - o da je mogoče zanesljivo izmeriti stroške izpolnitve pogodbe na dan bilance stanja;
 - o da je mogoče zanesljivo izmeriti stopnjo izpolnjenosti pogodbe na dan bilance stanja;
 - o da je mogoče jasno opredeliti stroške pogodbe, tako da se dejansko stanje lahko primerja s prejšnjimi ocenami;
 - o da je verjetno, da bodo v podjetje pritekale gospodarske koristi, povezane s pogodbo.
- **Izid pogodbe o gradbenih delih s stroški in dodatkom** je mogoče zanesljivo oceniti, če sta izpolnjena naslednja pogoja (SRS 18.16., 2006):
 - o da je mogoče nedvoumno ugotoviti stroške po pogodbi in
 - o da je verjetno, da bodo gospodarske koristi pritekale v podjetje.

Stroški, zajeti v pogodbeni znesek, morajo po SRS vsebovati stroške, ki se nanašajo na pogodbo neposredno, ter stroške, ki se nanašajo na pogodbo posredno in se lahko razporedijo na več pogodb. Izvajalec del mora take stroške razporejati na posamezne pogodbe, sklenjene na podlagi enakih sodil in po isti metodi razporejanja (SRS 18.16., 2006).

Tudi MRS navajajo, da poteka pripoznavanje prihodkov in odhodkov pri dolgoročnih pogodbah o gradbenih delih, če je mogoče zanesljivo oceniti izid pogodbe o gradbenih delih, na podlagi stopnje dokončanosti (MRS 11.22., 2006). Če želimo oceniti izid pogodbe, mora podjetje oceniti prihodke, stroške in stopnjo dokončanosti gradnje (MRS 11.23.–11.24., 2006). Če stopnje dokončanosti ni mogoče določiti, se po MRS prihodki pripoznajo le do višine, da so pokriti stroški, ne pa tudi dobiček.

Po MRS 11.36. je treba pričakovano izgubo pripoznati takoj kot odhodek, ker je bilo že ob sklenitvi pogodbe verjetno, da bodo vsi pogodbeni stroški presegali vse pogodbene prihodke. Znesek takšne izgube se določi takoj, ne glede na to (MRS 11.37., 2006):

⁴ Več o pogodbah o gradbenih delih je napisano v poglavju 2.2 Gradbene pogodbe.

- ali so se pogodbeni dela že začela ali ne,
- kakšna je stopnja dokončnosti del ali
- kolikšen je znesek pričakovanega dobička na podlagi drugih pogodb, ki se ne štejejo kot enotne pogodbe o gradbenih delih.

SRS 18 (2006) ne omenja oziroma ne zahteva takojšnjega pripoznavanja vnaprej ocenjene izgube. Tudi če je napovedana, se pripozna enako kot dobiček, sorazmerno s stopnjo dokončnosti pogodbe. Nasprotno pa MRS 11 (2006) zahteva takojšnje pripoznanje izgube. To pomeni sprotno spremljanje rezultatov po projektu in sprotno črpanje rezervacije (pripoznavanje izgube si namreč predstavljamo kot oblikovanje kratkoročnih rezervacij za stroške, ki jih investitor ne prizna) ter tudi vpliv na oceno IPI (Ipavec, 2006, str. 213).

Po MRS 11.16. (2006) spadajo k pogodbenim stroškom naslednji stroški:

- stroški, ki so neposredno povezani s pogodbo;
- posredni stroški v obsegu, kolikor jih je mogoče pripisati pogodbi o gradbenih delih; in
- drugi stroški, ki jih je v zvezi s pogodbo o gradbenih delih mogoče zaračunati naročniku.

Po MRS 11.11. (2006) se k pogodbenim prihodkom uvrščajo:

- začetni znesek prihodkov, ki je dogovorjen v pogodbi; in
- spremembe v pogodbenem delu, terjatvah in spodbudninah pod pogojema, da bodo rezultirali v prihodke in da jih je mogoče zanesljivo izmeriti.

Pogoji za pripoznavanje prihodkov in stroškov po MRS 11 (2006) se ne razlikujejo od pogojev, ki jih navaja SRS 18 (2006), medtem ko je izgubo po MRS 11 (2006) treba takoj pripoznati kot odhodek.

Razporejanje prihodkov v prava obračunska obdobja je pomembno (Ipavec, 2006, str. 216):

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

2 GRADBENI PROJEKTI

2.1 Stopnja dokončnosti projektov v gradbeništvu

2.1.1 Metoda stopnje dokončnosti del

Metoda stopnje dokončnosti del je obračunska metoda, po kateri se pripoznavajo prihodki sorazmerno s stopnjo izpolnitve pogodbe o prodaji blaga ali opravljanju storitev (SRS 18.33.,

2006). Pripoznavanje prihodkov in odhodkov glede na stopnjo izpolnjenosti pogodbe se označuje kot metoda stopnje dokončanosti del.

Z uporabo te metode podjetje ne odloži izkazovanja prihodkov in stroškov do popolne izpolnitve pogodbe, temveč jih priznava postopno, med izvajanjem pogodbe (MRS 18.25., 2006). Tako pogodbeni prihodki kot pogodbeni stroški se pri uporabi te metode pripoznajo kot prihodki oziroma stroški v IPI v tistem obračunskem obdobju, v katerem je bilo delo opravljeno.

Stopnja izpolnjenosti pogodbe se lahko določi na tri načine, odvisno od vrste pogodb in od zanesljivosti, s katero lahko podjetje meri opravljeno delo:

- **z razmerjem med pogodbenimi stroški, ki so se pojavili pri opravljenem delu do določenega dneva, in ocenjenimi celotnimi pogodbenimi stroški** (MRS 18.30., 2006) – ta način se uporabi le, če poznamo zanesljivo oceno vseh stroškov ter ko so v stroške zajeti vsi neposredni in posredni stroški, ki se nanašajo na pogodbeni dela (Ipavec, 2006, str. 213);
- **po pregledu opravljenega dela** (MRS 18.30., 2006) – izračuna se kot razmerje med dejansko opravljenimi deli (dejanska situacija, ki temelji na potrjeni gradbeni knjigi) in vsemi pogodbenimi deli; po mnenju Ipavčeve (2006, str. 213) ta način najbolj zanesljivo odseva stopnjo dokončanosti del;
- **na podlagi dokončanosti fizičnega deleža pogodbenega zneska** (MRS 18.30., 2006) – ta način se v praksi redko uporablja, ker niti količinsko niti časovno niti vrednostno dela ne potekajo enakomerno (Ipavec, 2006, str. 213).

V večini gradbenih pogodb (ko je dogovorjena enotna cena na količinsko enoto) se stopnja izpolnjenosti izračunava po prvem načinu, tj. z razmerjem med že nastalimi pogodbenimi stroški glede na celotne ocenjene pogodbene stroške. Pri pogodbah te vrste se situacije načeloma izdajajo glede na opravljena dela in enako se pripoznava prihodki.⁵ Zato se pri pogodbah s stalno ceno na enoto ugotavljajo dejanski stroški, ki se pripoznava glede na prejete fakture podizvajalcev ter dejansko nastale druge neposredne in posredne stroške (ki pa niso nujno enaki obračunanim stroškom; dokaz o opravljenih delih lahko najdemo v knjigi obračunskih izmer, ki jo je potrdil nadzorni organ) (Ipavec, 2006, str. 211). Dodatno je treba preveriti vsebino obračunskih postavk v situaciji glede na dejanske stroške in ugotoviti, ali so podizvajalci obračunali dejansko opravljena dela. Poleg tega je pozornost treba posvetiti tudi zalogi materiala na objektu, ki je bila že pripoznana kot strošek, a dejansko še ni bila vgrajena v objekt.

Pri pogodbah s klavzulo »ključ v roke« se ponavadi prihodki pripoznava po drugem načinu, tj. glede na dejansko opravljena dela, torej kot razmerje med vrednostjo dejansko opravljenih in vrednostjo pogodbenih del. Pri tovrstnih pogodbah se situacije izdajajo v rokih, dogovorjenih v

⁵ Odstopanja se ponavadi pojavijo pri investitorjih, ki so proračunski uporabniki, zaradi načina financiranja proračunskih investicij (npr. občina prejme od države določen del sredstev za gradnjo šole, ki pa jih mora porabiti do konca leta; da pa občina ne izgubi denarja, raje plača izvajalcu vnaprej, pa čeprav šola še ni dokončana), ali v primerih, ko je objekt zaključen v enem, končna oziroma obračunska situacija pa je izdana v naslednjem obračunskem obdobju (Ipavec, 2006, str. 211).

pogodbi po t. i. finančnem načrtu, ne glede na dejansko opravljena dela. Zaradi tega je treba sestaviti situacijo za dejansko opravljena dela na obračunski dan (imenujemo jo dejanska oziroma interna situacija, saj se uporablja za lastne potrebe podjetja, medtem ko se investitorju zaračunava po vnaprej določenem finančnem načrtu). Dejanska situacija se sestavi na podlagi potrjenih podatkov iz knjige obračunskih izmer (t. i. gradbena knjiga), ki pri pogodbah na ključ po zakonu ni obvezna, je pa kljub temu potrebna za izvajalčevo spremljanje in analizo rezultatov po pogodbi (Ipavec, 2006, str. 210).

Metoda stopnje dokončnosti del zagotavlja uporabne informacije o obsegu pogodbenih dejavnosti in izvajanju v določenem obdobju, saj se s to metodo pogodbeni prihodki vzporedijo s pogodbenimi stroški, ki so nastali pri doseganju stopnje dokončnosti del. Izid tega pa je poročilo o prihodkih, odhodkih in dobičku, ki ga je mogoče pripisati deležu opravljenega dela.

Pri pogodbah s stalno ceno razlike v stroških razmejujemo na kratkoročno odložene in vnaprej vračunane stroške. Pri pogodbah na ključ pa razlike med situacijo, izdano investitorju, in dejansko situacijo knjižimo med kratkoročno odložene prihodke in med kratkoročno nezaračunane prihodke. Pri razmejevanju tako prihodkov kot stroškov se uporabljajo konti aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev.

Metoda stopnje dokončnosti projekta, ko se prihodki in stroški pripoznavajo sorazmerno s stopnjo izpolnjenosti del, se uporablja pri vseh gradbenih pogodbah, ki so sklenjene z investitorji. Drugače je pri projektih za gradnjo za trg, kjer je zakonsko dopuščeno (SRS 4, 2006), da se uporablja metoda izpolnjenosti pogodbe. Pri pogodbah o gradnji za trg se lahko stroški zadržujejo v zalogah nedokončane proizvodnje in se tudi prihodki posledično ne pripoznavajo v obračunskih obdobjih, v katerih je bilo delo opravljeno (SRS 4, 2006). Tudi po MRS 11.27. (2006) so pogodbeni stroški, ki si jih izvajalec utegne nakopati v zvezi s prihodnjo dejavnostjo, označeni kot nedokončana pogodbeni proizvodnja (zaloge nedokončanega dela). Posledično se taki stroški lahko pripoznajo kot sredstvo, če je verjetno, da bodo pokriti.

Marples (2003) meni, da pogodbeniki pri pripoznavanju prihodkov in stroškov napačno uporabljajo pravila ekonomske dokončnosti, saj odlagajo pripoznavanje stroškov in tako zadržujejo prihodek. Nadalje zagovarja, da se ekonomska dokončnost zgodi takrat, ko pogodbenik prejme storitev, in ne takrat, ko nastane obveznost zaradi storitve. V splošnem je jasno, da pogodbeniki ne bi smeli zmanjševati stopnje ekonomske dokončnosti s tem, da bi odlagali plačila. Po drugi strani so zahteve glede spremljanja stopnje dokončnosti projektov težavne in obremenilne za podjetja ter predstavljajo pretirano reakcijo na zlorabo davčnih predpisov pogodbenikov (Wright & Mazurkiewicz, 1988, str. 4).

2.1.2 Prednosti metode stopnje dokončnosti del

Spremljanje projektov z metodo stopnje dokončnosti del je priporočljivo za podjetja, saj imajo ta jasen in nepopačen pregled nad dejanskim stanjem na projektih. Poslovodstvo lahko hitreje

odkrije odstopanja od plana in prekoračitve rokov gradnje. Z analizo rezultatov po projektu podjetje ugotovi vzroke odstopanj in posledično so tudi sprejeti ukrepi učinkovitejši, saj podjetje pospešeno ukrepa takoj ob ugotovljenih odmikih.

Pomemben vidik spremljanja projektov je nadzor nad situacijami, kar vključuje nadzor nad dejanskimi oziroma internimi situacijami in nadzor nad situacijami, izdanimi investitorjem, oziroma eksternimi situacijami. V prvem primeru ima poslovodstvo pregled nad dejansko opravljenim delom na gradbišču, ki ga nato primerja s terminskim planom oziroma načrtom dinamike del in išče vzroke za morebitna odstopanja. V drugem primeru se poslovodstvo seznani, koliko je bilo zaračunano investitorju in kolikšen denarni tok lahko pričakuje v primeru, da investitor potrdi in tudi plača situacijo. Pri morebitni razliki med dejansko situacijo in situacijo, izdano investitorju, poslovodstvo išče argumente za razlago nastalega problema. Ko je na projektu določena cena s klavzulo »ključ v roke« in so plačila vnaprej določena po finančnem načrtu, je razumljivo, da prihaja do odstopanj med internimi in eksternimi situacijami. Nasprotno je pri pogodbi s stalno ceno, po kateri bi se investitorju moralo zaračunati v višini dejansko opravljenih del. Razlog za odstopanja je pogosto ta, da gradbene knjige iz katerih koli razlogov ni potrdil nadzorni organ in posledično tudi investitor ne prizna teh stroškov.

Tako kot je pomemben nadzor nad situacijami, je ključnega pomena tudi nadzor nad stroški. Kot prvo lahko primerjamo pripoznane stroške s planiranimi in ugotovimo, kje in zakaj prihaja do odmikov. Kot drugo nas zanima, zakaj prihaja do odstopanj med dejanskimi in obračunanimi stroški. Ali vzrok tiči v tem, da zaloga materiala, ki je bila sicer že pripoznana kot strošek, še ni bila vgrajena zaradi zamud na objektu, ali pa je problem v podizvajalcih, ki računov ne pošiljajo pravočasno, čeprav so bila dela na projektu že opravljena?⁶

V vsakem podjetju je treba kontrolirati tako prihodkovno kot tudi stroškovno stran projektov in primerjati s planiranimi postavkami. Glede na organiziranost podjetja, lahko kontroliranje poteka v različnih službah, v večini pa v službi kontrolinga (pod pogojem, da jo imajo v podjetju ustanovljeno). V gradbenem in finančnem kontrolingu se na podlagi rezultatov metode stopnje dokončanosti del izvajajo podrobnejše analize dobičkovnosti projektov. Ob primerjavi s terminskim planom realizacije kontroling ugotovi odmike pri doseganju rokov na projektih in analizira, na kaj vse vpliva zamuda in kolikšne stroške to povzroča podjetju.

Nadaljnja prednost spremljanja projektov glede na dejansko opravljena dela in njihovega vpliva na poslovni izid podjetja je predvsem v poštenem poročanju nadzornemu svetu, saj na tak način podjetja lastnikom prikazujejo dejansko uspešnost poslovanja podjetja. Poudariti je treba, da so zlasti gradbena podjetja primorana transparentno evidentirati časovne razmejitve in razkrivati metodo izračunavanja stopnje izpolnjenosti pogodbe ter pripoznavanja prihodkov in stroškov, k čemur jih obvezuje revizijski pregled.

⁶ Podizvajalci ne izdajo računa takoj po opravljenem delu, če si ob koncu leta želijo sebi v prid prilagoditi bilanco. Še zlasti se to pogosto pojavlja pri samostojnih podjetnikih, ko ti ob koncu leta ravnaajo pazljivo, tako da ne prekoračijo določene meje dohodninskih razredov.

Eden izmed pomembnejših vzrokov uvedbe metode stopnje dokončanosti del pa je davčni vidik, saj podjetja poskušajo optimirati davčno bilanco z namenom, da bi državi plačala čim manj davka. Glover (2007) poudarja, da so davčni zavezanci nepravilno uporabljali metodo odlaganja prihodkov, zato je bila nujna sprememba v računovodskih metodah. Nadalje razlaga, da so se okoliščine spremenile in posledično tudi metoda izpolnjenosti pogodbe ni bila več primerna, saj jo je večina gradbenih podjetij zlorabljala.

Metoda stopnje dokončanosti projektov je bistvenega pomena za spremljanje projektov v gradbeništvu zaradi naslednjih razlogov (Wright & Mazurkiewicz, 1988, str. 4):

- Metoda je primerna za poročanje o prihodkih po gradbenih pogodbah zaradi specifične narave gradbeništva in pripadajočega tveganja (npr. tveganje nedoseganja rokov, tveganje nepravočasnega potrjevanja faktur, tveganje nihanj cen strateških surovin (nafta, cement), tveganje nihanj ponudbe in povpraševanja). Ta tveganja izvajalcu ne dovoljujejo narediti kakršnega koli dobička ali izgube pri njegovem izvajanju del, preden ni projekt zaključen. Hkrati pa tovrstnih tveganj ne najdemo pri drugih industrijskih uporabnikih metode stopnje dokončanosti projektov.
- Metoda določa, da lahko izvajalec določi dobiček oziroma izgubo šele takrat, ko izpolni vse pogodbene obveznosti.
- Metoda daje trdne temelje za določanje stopnje dokončanosti projektov, ki so potrebni, saj velika večina gradbenih podjetij deluje v visoko tveganem in nizko donosnem okolju.

Zavedati se je treba, da je kljub različnim metodam še vedno možno prilagajati dobiček in si tako zmanjševati davek, če ne za tekoče leto, pa za prihodnje. Saj kot pravi Glover (2007), morajo biti davkoplačevalci »proaktivni« v planiranju davka za naslednje leto. Po drugi strani pa mora biti »proaktivnost« strokovno pravilna in poštena, kar pomeni, da jo je potrdila tudi revizija.

2.1.3 Slabosti metode stopnje dokončanosti del

Wright in Mazurkiewicz (1988, str. 4) sta mnenja, da zaradi metode stopnje dokončanosti del naraščajo zahteve po denarnem toku v podjetju, saj mora podjetje zagotavljati dodatne denarne tokove, s katerimi plača davek, čeprav pogodba še ni zaključena oziroma čeprav projekt še ni končan in investitor še ni plačal. Nadalje navajata, da nastane povečan obseg beleženja podatkov v računovodstvu, saj je treba posebej ugotavljati in zbirati stroške za računovodska poročila in posebej za davčne namene.

Gradbeni projekt lahko pozitivno ali negativno vpliva na IPI podjetja. Vendar če zaradi raznovrstnih zunanjih okoliščin niso izpolnjene temeljne predpostavke, se metoda stopnje dokončanosti del ne sme uporabiti za namene pripoznavanja prihodkov in stroškov. To so predpostavke o nujnosti in strogi natančnosti vseh vhodnih podatkov ter o točnosti ocen in mesečnih potrditev gradbenih knjig. Posledično tak projekt ne vpliva na IPI podjetja.

Če se pogodbenika dogovorita za dodatna dela, ki presegajo 10 % pogodbene vrednosti del, je v Sloveniji sklenitev aneksa h gradbeni pogodbi obvezna (Posebne gradbene uzance (v nadaljevanju PGU), 1977, 22. člen). Zaradi spremembe pogodbene vrednosti projekta je nujno, da se na novo ocenijo celotni stroški in se dopolni ekonomski elaborat oziroma kalkulacija stroškov za projekt. Hkrati se z aneksom določi tudi podaljšanje pogodbenega roka za zaključek del (PGU, 1977, 42. člen), s čimer se spremeni tudi terminski plan izvajanja del na projektu. Za strokovno pravilno spremljanje stopnje dokončanosti del je torej ključnega pomena sprotno posodabljanje vseh podatkov.

Pri velikih gradbenih podjetjih nastaja problem velikega obsega gradbenih objektov v izvajanju in zaradi spremljanja vsakega posameznega objekta se pojavi potreba po informatizaciji tako metode stopnje dokončanosti del kot pridobivanja vhodnih parametrov. Poleg tega mora imeti podjetje učinkovit sistem notranjega računovodskega predračunavanja in poročanja, saj je nujno, da sprotno popravlja ocene pogodbenih prihodkov in stroškov, ko dela na projektu napredujejo, kar pa ne pomeni nujno, da izida pogodbe ni bilo mogoče zanesljivo oceniti (MRS 11.29., 2006). V večini gradbenih podjetij sta za to odgovorna finančni in gradbeni kontroling. V praksi se finančni kontroling ukvarja s spremljanjem dejanskih prihodkov, stroškov in dobičkov, gradbeni pa skrbi za ocenjevanje prihodkov in kalkulacijo stroškov po posameznih projektih.

Ipavčeva (2006, str. 216) opozarja, da je MRS 11 prilagojen razmeram na evropskem gradbenem trgu. Sprašuje se, ali se slovenska gradbena podjetja na trgu res obnašajo tako, kot je značilno za države, katerih praksa je narekovala ta standard.

Med slabosti metode stopnje dokončanosti del, ki ne omogočajo zanesljive ocene stroškov in posledično tudi ne zanesljive ocene pogodbene vrednosti, uvrščamo tudi (Ipavec, 2006, str. 216):

- zaradi vse večje zunanje konkurence in zaradi bojazni pred izgubo trga so slovenska gradbena podjetja prisiljena v sklepanje nerazumnih pogodb z dajanjem pogodbenih in kasnejših popustov, z določbami o nespremenljivosti cen ipd.;
- v časovni stiski izdelane kalkulacije;
- nenatančno preverjanje razpisnih pogojev, predvsem količin;
- neupoštevanje normativov in sprememb cenikov;
- različne določbe v pogodbah s podizvajalci ter
- nepravilen potek in rok gradnje.

2.2 Gradbene pogodbe

Za natančno razumevanje metode stopnje dokončanosti projekta ter posledično strokovno pravilno pripoznavanje prihodkov in stroškov v gradbeništvu je treba poznati specifične značilnosti gradbenih pogodb, ki jih predstavljam v nadaljevanju.

Iz XII. poglavja Obligacijskega zakonika (v nadaljevanju OZ) (2007, 649.–651. člen) povzemam najpomembnejše postavke gradbene pogodbe:

- Gradbena pogodba je definirana kot podjemna pogodba, s katero se izvajalec zavezuje, da bo po določenem načrtu v dogovorjenem roku zgradil določeno gradbo na določenem zemljišču ali da bo na takem zemljišču oziroma na že obstoječem objektu izvedel kakšna druga gradbena dela, naročnik pa se zavezuje, da mu bo za to plačal določeno ceno.
- Gradbena pogodba mora biti sklenjena v pisni obliki.
- Z »gradbo« so mišljene stavbe, jezovi, mostovi, predori, vodovodi, kanalizacije, ceste, železniške proge, vodnjaki in drugi gradbeni objekti, katerih izdelava terja večja in zahtevnejša dela.
- Izvajalec je dolžan omogočiti naročniku stalen nadzor nad deli ter kontrolo nad količino in kakovostjo uporabljenega materiala.

Bistvena sestavina gradbene pogodbe je cena. Cena je lahko v gradbeni pogodbi določena na več načinov: cena na enoto, skupaj dogovorjena cena in cena z dodatkom oziroma z uporabo koeficienta.

Cena na enoto je v praksi v večini. Določena je na mersko enoto zgrajenega objekta (na meter, na kvadratni meter površine, na kubični meter prostornine ipd.). Cena na enoto se lahko dogovori tudi za posamezne vrste gradbenih del in za presežno delo (po PGU je določeno, da če presežki presegajo 10 % pogodbenih del, lahko izvajalec zahteva nove cene za presežke zaradi spremenjenih okoliščin). Cene za nepredvidena oziroma za nadomestna dela, ki niso predmet pogodbe, se določajo posebej (Ipavec, 2006, str. 209).

Skupaj dogovorjena cena se dogovori pavšalno za ves objekt ali za njegov del, ki je ekonomsko-tehnična celota. Značilnost skupaj dogovorjene cene je, da se zaradi nastanka predvidenih presežkov in primanjkljajev del ne spreminja globalna cena. Nepredvidena in nadomestna dela se plačujejo posebej (Ipavec, 2006, str. 209).

Cena z dodatkom oziroma z uporabo koeficienta se uporabi za dela, katerih vrste in količine ne moremo z gotovostjo predvideti (npr. za adaptacije, rekonstrukcije). Oblikuje se tako, da se ceni uporabljenega materiala doda vsota, dobljena z zmnožkom zneska neto plač z dogovorjenim faktorjem zaradi pokritja prispevkov, davkov, režijskih stroškov in dobička izvajalca (Ipavec, 2006, str. 209).

Določba »ključ v roke« po PGU (1977, 34. člen) pomeni, da pogodbeni cena obsega tudi vrednost vseh nepredvidenih in presežnih del ter da je izključen vpliv manjkajočih del na pogodbeno ceno. Določba »ključ v roke« ne izključuje spremembe pogodbene cene zaradi spremenjenih okoliščin in ne plačila poznejših del. Torej: če gradbena pogodba vsebuje določilo »ključ v roke« ali kakšno drugo podobno določilo, se izvajalec samostojno zavezuje, da bo izvedel skupaj vsa dela, ki so potrebna za zgraditev in uporabo nekega celotnega objekta. V tem primeru dogovorjena cena vsebuje tudi vrednost vseh nepredvidenih in presežnih del, izključuje

pa vpliv manjkajočih del nanjo (OZ 2007, 659. člen). Glede odgovornosti za napake gradbe se uporabljajo pravila podjemne pogodbe, če XII. poglavje OZ (2007, 660. člen) ne določa drugače.

3 SPREMLJANJE PROJEKTOV V SKUPINI TEHNIK

3.1 Opis skupine Tehnik

Skupina Tehnik je sestavljena iz obvladujoče družbe SGP Tehnik, d. d., ter iz dveh odvisnih družb: SGP Gorenjc, d. o. o., ki je v 89,11-odstotni lasti obvladujoče družbe, in Staninženiring, d. o. o., ki jo ima obvladujoča družba v 100-odstotni lasti.

Dejavnost skupine Tehnik lahko razdelimo na dva stebra. Prvi steber predstavlja gradnjo infrastrukture in stavb; to področje pokrivata SGP Tehnik, d. d., in Staninženiring, d. o. o., drugi steber pa predstavlja proizvodnjo ter ga pokrivata SGP Tehnik, d. d., in SGP Gorenjc, d. o. o. Podrobneje je to vidno v Tabeli 1.

Tabela 1: Organiziranost skupine Tehnik

skupina	SKUPINA TEHNIK	
dejavnost	Gradnja infrastrukture in stavb	Proizvodnja (gradbeni material, betonski izdelki, predelava gradbenih odpadkov)
obvladujoča družba	SGP TEHNIK, d. d.	
odvisni družbi	STANINŽENIRIG, d. o. o.	SGP GORENJC, d. o. o.

Vir: Letno poročilo skupine Tehnik in družbe SGP Tehnik, d. d., za poslovno leto 2007, str. 3.

Zaradi koncernske organiziranosti skupine Tehnik se v obvladujoči družbi SGP Tehnik, d. d., izvajajo naslednje koncernske funkcije: nabava in prodaja, sklepanje kooperantskih pogodb s podizvajalci, informatika, finance, kontroling, kadrovske zadeve, pravne zadeve in splošne zadeve, ki so odgovorne za poenoteno delovanje v celotni skupini Tehnik.

Osnovna dejavnost podjetja SGP Tehnik, d. d., so splošna gradbena dela (šifra dejavnosti po standardni klasifikaciji dejavnosti: F45.210), kar vključuje gradnjo stanovanjskih stavb, gospodarskih, industrijskih in poslovnih objektov, gradnjo športnih in turističnih objektov, sanacije in rekonstrukcije objektov, izdelavo in montažo kovinskih konstrukcij, stavbnega kleparstva in armature, gradnjo kanalizacij, proizvodnjo gradbenega materiala, pridobivanje gramoza in peska, izvajanje zemeljskih del in trgovino na drobno z gradbenim materialom. Podjetje SGP Tehnik, d. d., je usmerjeno predvsem na visoke gradnje, zlasti na gradnjo za trg. Za gradbeništvo je značilna visoka stopnja občutljivosti na sezone vplive, hkrati pa gre za delovno intenzivno panogo. Za skupino Tehnik to pomeni, da je večina del skoncentrirana v mesecih od aprila do oktobra ter da ima v lasti veliko gradbene mehanizacije in transportnih vozil, poleg tega

pa strošek dela v skupini predstavlja precejšen delež med vsemi stroški. Celotna skupina Tehnik je zavezana k poročanju po SRS.

Tabela 2 prikazuje ciljne skupine kupcev glede na tip kupca in glede na sedež dejavnosti kupca.

Tabela 2: Seznam obstoječih ciljnih skupin podjetja SGP Tehnik, d. d.

OBSTOJEČE CILJNE SKUPINE KUPCEV	
glede na tip kupca:	glede na sedež dejavnosti kupca:
zasebni investitorji – fizične in pravne osebe (stanovanjski, poslovni, turistični, trgovski, skladiščni in industrijski objekti, bencinski servisi ipd.) država in lokalne oblasti (stanovanjski objekti, šole in športni objekti, kanalizacijski objekti in komunalna infrastruktura ipd.) trgovska podjetja (trženje lastnih proizvodov in polproizvodov) manjša gradbena podjetja in samostojni podjetniki (trženje lastnih proizvodov, polproizvodov in gradbenega materiala) končni kupci – fizične osebe (stanovanjska gradnja za trg)	Škofja Loka z okolico ostala Gorenjska Obala Ljubljana z okolico ostale regije (pri večji pogodbeni vrednosti projektov)

Vir: Letno poročilo skupine Tehnik in družbe SGP Tehnik, d. d., za poslovno leto 2007, str. 60.

Podjetje SGP Tehnik, d. d., ima položaj enega največjih gradbenih izvajalcev na Gorenjskem, še posebno na območju Škofje Loke ter Poljanske in Selške doline. Zato je njegov tržni delež izračunan tako za Slovenijo kot za gorenjsko regijo. Kot je razvidno iz Tabele 3, je njegov tržni delež v Sloveniji po prihodkih 1 % oziroma 3 % glede na vsa oziroma velika gradbena podjetja v Sloveniji (tj. glede na vseh 2.168 podjetij oziroma glede na 26 velikih podjetij s šifro dejavnosti F45.210). Tržni delež v gorenjski regiji po prihodkih znaša 20 % oziroma 64 % glede na vsa oziroma velika gradbena podjetja na Gorenjskem (tj. glede na vseh 228 podjetij oziroma glede na tri velika podjetja s šifro dejavnosti F45.210).

Tabela 3: Tržni delež podjetja SGP Tehnik, d. d., glede na področje in glede na velikost podjetij

Tržni delež po prihodkih za leto 2006	SGP Tehnik, d. d.	SLOVENIJA				GORENJSKA REGIJA			
		vsa gradbena podjetja	SGP Tehnik, d. d./ vsa gradbena podjetja	velika gradbena podjetja	SGP Tehnik, d. d./ velika gradbena podjetja	vsa gradbena podjetja	SGP Tehnik, d. d./ vsa gradbena podjetja	velika gradbena podjetja	SGP Tehnik, d. d./ velika gradbena podjetja
št. podjetij po SKD 45.210		2.168		26		228		3	
PRIHODKI (v 000 €)	25.346	2.113.386	1%	846.841	3%	126.862	20%	39.571	64%

Vir: Letno poročilo skupine Tehnik in družbe SGP Tehnik, d. d., za poslovno leto 2007, str. 29.

Na področju strateškega razvoja si je podjetje SGP Tehnik, d. d., postavilo naslednje dolgoročne strateške cilje za obdobje od 2008 do 2012 (Letno poročilo skupine Tehnik in družbe SGP Tehnik, d. d., za poslovno leto 2007, 2008):

- širitev poslovanja na celotno področje Slovenije in na trge jugovzhodne Evrope;
- povečanje obsega poslovanja na domačem trgu, predvsem z aktivno usmeritvijo v gradnjo za trg in v gradnjo objektov komunalne infrastrukture, v proizvodnjo visoko kakovostnih betonskih mešanic ter v predelavo in reciklažo gradbenih odpadkov;
- z nenehnimi izboljšavami povečevati ugled vseh družb v skupini in v skladu z zahtevanim donosom ustvarjati pozitivno vrednost za lastnike;
- zagotoviti ustrezno informacijsko podporo vsem prenovljenim poslovnim procesom;
- z ustreznim sistemom nenehnega izobraževanja in motiviranja spodbujati zaposlene k odgovornemu in učinkovitemu delu;
- zavedanje širše družbene odgovornosti in vpetosti v okolje ter
- z enotnim vodenjem in upravljanjem uresničevati načrtano strategijo skupine.

Tabela 4 prikazuje osnovne podatke podjetij znotraj skupine Tehnik: naziv podjetja in naslov, organizacijsko obliko, dejavnosti, osnovni kapital, člane uprave in nadzornega sveta ter strukturo lastništva.

Tabela 4: Osnovni podatki obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij v skupini Tehnik

obvladujoče podjetje		odvisni podjetji	
Naziv podjetja	<i>Splošno gradbeno podjetje Tehnik, d. d., družba za gradbeništvo, inženiring, trgovino</i>	<i>GORENJC, splošno gradbeno podjetje, d. o. o.</i>	<i>STANINŽENIRING, trgovsko podjetje, d. o. o., Škofja Loka</i>
Skrajšan naziv podjetja	SGP Tehnik, d. d.	SGP GORENJC, d. o. o.	STANINŽENIRING, d. o. o.
Organizacijska oblika	<i>delniška družba</i>	<i>družba z omejeno odgovornostjo</i>	<i>družba z omejeno odgovornostjo</i>
Sedež podjetja	<i>Stara cesta 2, 4220 Škofja Loka</i>	<i>Ljubljanska cesta 11, 4240 Radovljica</i>	<i>Stara cesta 2, 4220 Škofja Loka</i>
Šifra dejavnosti	45.210	45.210	70.110
Glavne dejavnosti	<i>splošna gradbena dela, pridobivanje gramoza in peska, proizvodnja sveže betonske mešanice, trgovina na veliko in drobno z gradbenim materialom, stavbno mizarstvo, žaganje in skobljanje lesa, idr.</i>	<i>prodaja gramoza, betona, izdelovanje betonskih cevi</i>	<i>organiziranje izvedbe nepremičninskih objektov za trg</i>
Osnovni kapital	1.950.814 €	379.519 €	12.519 €
Direktor podjetja in član uprave	<i>mag. Klemen Ferjančič</i>	<i>mag. Klemen Ferjančič</i>	<i>Rado Ferjančič, univ. dipl. inž. gradbeništva</i>
Predsednik nadzornega sveta	<i>Gorazd Fale, univ. dipl. ekon.</i>	/	/
Lastništvo	35,77 % - Fagot d.o.o. 25,10 % - Tus Ko-Si d.d. 16,70 % - CPK INVEST, družba pooblaščenka, d.d. 9,48 % - Primorje d.d. 12,94 % - ostali	89,11 % - SGP Tehnik d.d. 10,89 % - zaposleni, bivši zaposleni	100 % - SGP Tehnik d.d.

Vir: Letno poročilo skupine Tehnik in družbe SGP Tehnik, d. d., za poslovno leto 2007, str. 4.

3.2 Povzetek navodil za delo s področja spremljanja stopnje dokončnosti gradbenih projektov v podjetju SGP Tehnik, d. d.

Spremljanje stopnje dokončnosti sestoji iz sedmih korakov, ki so razvidni iz Tabele 5.

Tabela 5: Sedem korakov pri spremljanju stopnje dokončnosti v podjetju SGP Tehnik, d. d.

1.	Priprava obrazcev za spremljanje stopnje dokončnosti projekta
2.	Posredovanje podatkov za izračun stopnje dokončnosti projekta
3.	Poročanje o stopnji dokončnosti projekta
4.	Priprava tabel za izračunavanje aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev po projektih
5.	Razmejevanje prihodkov in stroškov
6.	Spremljanje stopnje dokončnosti projekta in časovnih razmejitev
7.	Merjenje in analiza uspešnosti

Vir: Navodila za delo: Spremljanje stopnje dokončnosti projektov in razmejevanje prihodkov in stroškov v podjetju SGP Tehnik, d. d., str. 4.

1. korak: Priprava obrazcev za spremljanje stopnje dokončnosti projekta

Za standardizirano spremljanje stopnje dokončnosti projekta je potrebno, da se pripravi enotna tabela, t. i. inventurni sklep, za vse projekte, ki so v izgradnji. Inventurni sklep je enoten in ni odvisen od vrste pogodbe. Za njegovo pripravo, prilagajanje in dopolnjevanje je odgovorna služba kontrolinga, ki skrbi za čim enostavnejšo in strokovno pravilno spremljanje stopnje dokončnosti projekta. Služba kontrolinga pripravi prazen obrazec – inventurni sklep, ki ga nato posreduje na gradbišče, kjer so obračunski tehniki in vodje gradbišč odgovorni za njegovo izpolnjevanje. Posledično se iz teh podatkov izračunava stopnja dokončnosti projektov.

2. korak: Posredovanje podatkov za izračun stopnje dokončnosti projekta

Izračun stopnje dokončnosti projekta se uporablja za pravilno razmejevanje prihodkov in stroškov, zato je nujno, da stopnja dokončnosti projekta izkazuje dejansko stanje opravljenega dela na projektu. Za natančno, pravilno in pošteno posredovanje podatkov iz internih faktur je neposredno odgovoren obračunski tehnik na gradbišču in posredno vodja gradbišča. Za strokovno pravi izračun stopnje dokončnosti projekta pa je odgovoren vodja računovodstva. Vsak obračunski tehnik mora podatke o vrednosti internih faktur in izračunano stopnjo dokončnosti projekta predložiti vodji gradbišča do 10. v mesecu za pretekli mesec. Obračunski tehniki dobijo podatke za izračun stopnje dokončnosti projekta iz internih faktur, ki temeljijo na potrjeni knjigi obračunskih izmer (gradbeni knjigi) za pretekli mesec. Če so dejansko opravljena dela enaka zaračunanim delom investitorju, potem se stopnja dokončnosti računa iz eksternih faktur. Ko pa dejansko opravljena dela niso enaka zaračunanim, je treba stopnjo dokončnosti projekta izračunati iz internih faktur. Obračunski tehniki naredijo inventurni sklep za vsak mesec posebej. Stopnja dokončnosti projekta se samodejno izračuna iz vrednosti opravljenega dela po internih fakturah od začetka projekta do trenutka popisa glede na pogodbeno vrednost projekta.

3. korak: Poročanje o stopnji dokončanosti projekta

Poročanje o stopnji dokončanosti projekta je po eni strani namenjeno za spremljanje izvajanja del na gradbišču in upoštevanje pogodbenih rokov za tehnično področje ter po drugi strani za računovodsko spremljanje dejanskih prihodkov in stroškov po projektih ter posledično njihovo razmejevanje. Za poročanje o stopnji dokončanosti projektov po internih fakturah je odgovoren vodja gradbišča. Pri direktorju podjetja poteka enkrat mesečno kolegij, na katerem se zberejo vsi vodje gradbišča ter vsak poroča o stopnji dokončanosti in o eventualnih časovnih odmikih glede na planirano za vse svoje projekte. Inventurne sklepe morata obvezno mesečno za vsak projekt podpisati tako vodja gradbišča kot obračunski tehnik. Pregledane in podpisane inventurne sklepe o izračunani stopnji dokončanosti projekta morajo vodje gradbišča poslati tako v elektronski kot v papirni obliki direktorju tehničnega področja do 15. v mesecu za pretekli mesec za vse svoje projekte. Vodje gradbišč poleg vseh ostalih zadev pri posameznem projektu poročajo tudi o stopnji dokončanosti projekta na vnaprej določenem obrazcu. Ti inventurni sklepi se potem posredujejo službi računovodstva v elektronski obliki, hkrati pa se ji predložijo še fotokopija originalno podpisanega inventurnega sklepa in fotokopije internih faktur, ki so podlaga za izračun stopnje dokončanosti.

4. korak: Priprava tabel za izračunavanje aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev po projektih

Za čim enostavnejše in čim hitrejše izračunavanje aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev (v nadaljevanju AČR in PČR) se pripravijo standardizirane tabele, v katerih se ob vnosu stopnje dokončanosti projekta, pogodbene vrednosti, ocenjenih stroškov po elaboratu ter obračunanih prihodkov in stroškov izračunavajo AČR-ji in PČR-ji; pri tem se upoštevajo tako stroški kot tudi prihodki. Na koncu se izračunajo še razmejitve za celoten projekt. Za pripravo strokovno pravih tabel za izračunavanje AČR-jev in PČR-jev je odgovorna služba kontrolinga, ki pripravi dvojne vrste tabel glede na vrsto pogodbe: tabelo za izračunavanje AČR-jev in PČR-jev pri pogodbi s finančnim načrtom ter pri pogodbi brez finančnega načrta⁷.

5. korak: Razmejevanje prihodkov in stroškov

Razmejevanje prihodkov in stroškov je potrebno za ugotavljanje dejanskega poslovnega izida, saj AČR-ji (kratkoročno nezaračunani prihodki investitorju in kratkoročno odloženi stroški – še nezaračunani stroški investitorju) povečujejo poslovne prihodke in posledično dobiček, medtem ko PČR-ji (kratkoročno odloženi prihodki in vnaprej vračunani stroški investitorju) povečujejo poslovne odhodke in posledično zmanjšujejo dobiček. Za izračunavanje razmejitev ter za njihov vpliv na poslovni izid skrbi in odgovarja služba računovodstva. Zahtevane podatke mora pripraviti do 20. v mesecu za pretekli mesec. Služba računovodstva prejme podatke o stopnji dokončanosti projektov iz internih faktur od vodij gradbišč. Na tej podlagi izračunava

⁷ Pogodba s finančnim načrtom vsebuje vnaprej določen terminski plan plačil, ki jih je investitor primoran poravnati izvajalcu, ne glede na količino opravljenega dela (ponavadi pri pogodbah s klavzulo »ključ v roke«, ni pa nujno – lahko je določena samo končna cena). Pri tej vrsti pogodbe podjetje vnaprej pozna obseg prihodkov, medtem ko pri pogodbi brez finančnega načrta ni vnaprej znano, kolikšni bodo prihodki, saj so odvisni od dejanske količine opravljenega dela (pri pogodbah s stalno ceno).

pripoznanne prihodke in stroške ter njihove razlike od obračunanih prihodkov in stroškov zabeleži kot AČR oziroma PČR.

6. korak: Spremljanje stopnje dokončanosti projekta in časovnih razmejitev

Spremljanje stopnje dokončanosti projekta in časovnih razmejitev je pomembno zlasti za ugotavljanje dejanskega poslovnega izida podjetja ob koncu poslovnega leta. To je ena izmed ključnih zahtev revizije (v primeru, da je revizija, kar v opisanem primeru velja) ob pregledovanju poslovanja podjetja, še posebno za gradbena podjetja. Za mesečno spremljanje ter posledično izračun stopnje dokončanosti projektov in časovnih razmejitev so neposredno odgovorni obračunski tehniki in služba računovodstva, posredno pa vsi sodelujoči v tem procesu. Odgovornost temelji na strokovno pravilnem, pravočasnem in poštenem izkazovanju podatkov. Celoten proces se izvaja mesečno. Na tak način je zagotovljeno neprestano spremljanje stopnje dokončanosti projektov in posledično časovnih razmejitev. Podrobneje je proces prikazan v Tabeli 6.

Tabela 6: Prikaz časovnega poteka procesa

do 10. v mesecu
Obračunski tehnik posreduje podatek o mesečni vrednosti internih faktur za izračun stopnje dokončanosti projekta in jih izroči vodji gradbišča.
do 15. v mesecu
Vodja gradbišča zbere izračune o stopnji dokončanosti projekta za vse svoje projekte in jih posreduje direktorju tehničnega področja in službi računovodstva ter o njih poroča na mesečnem kolegiju pri direktorju podjetja.
do 20. v mesecu
Služba računovodstva na podlagi podatkov o stopnji dokončanosti projekta izračuna pripoznane prihodke in stroške ter posledično poknjiži AČR in PČR-je.

Vir: Navodila za delo: Spremljanje stopnje dokončanosti projektov in razmejevanje prihodkov in stroškov v podjetju SGP Tehnik, d. d., str. 6.

7. korak: Merjenje in analiza uspešnosti

Uspešnost izvajanja procesa se kaže v dejansko ugotovljenem poslovnem izidu. Kazalnik uspešnosti lahko merimo z več zornih kotov:

- s stopnjo dokončanosti projektov,
- z upoštevanjem pogodbenih rokov in
- z gospodarskega vidika, tj. dobička po projektu.

Uspešnost ponavadi preveri revizor s tem, ko poda pozitivno mnenje, da na področju stopnje dokončanosti projektov in časovnih razmejitev nima pripomb. Hkrati uspešnost izvajanja tega procesa pripomore k sprotnemu spremljanju projektov in je s tem omogočeno pravočasno ukrepanje ob odmikih od planiranega. Analiza na področju stopnje dokončanosti projektov ter razmejevanja prihodkov in stroškov omogoča optimalno pripoznavanje prihodkov in stroškov, kar se posledično odraža v dejanskem poslovnem izidu podjetja.

3.3 Izračunavanje stopnje dokončanosti projekta in ugotavljanje razmejitev na konkretnem primeru »Poslovni objekt«

Inventurni sklep, prikazan v Tabeli 7, za določanje stopnje dokončanosti za projekt »Poslovni objekt« prikazuje, kolikšen delež projekta je zaključen glede na opravljena dela na projektu. Obračunski tehniki in vodje gradbišča mesečno dopolnjujejo inventurni sklep tako, da napišejo, koliko se je v tistem mesecu vrednostno naredilo na objektu.

Tabela 7: Primer inventurnega sklepa za določanje stopnje dokončanosti projekta Poslovni objekt za december 2007 v podjetju SGP Tehnik, d. d.

SGP Tehnik, d. d. Stara cesta 2 4220 Škofja Loka	TEHNIK	OBR-71-01-01																				
INVENTURNI SKLEP ZA DOLOČANJE STOPNJE DOKONČANOSTI PROJEKTA za december 2007																						
Naziv gradbenega projekta:		POSLOVNI OBJEKT																				
SM projekta:		123																				
Obračunski tehnik:	Franc Obračunski																					
Vodja gradbišča:	Boris Novak																					
Datum potrditve gradbene knjige za pretekli mesec:	6.1.2008																					
Gradbena knjiga, potrjena s strani:	Nadzor d.o.o.																					
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 20%;">v evrih</th> <th style="width: 20%;">Mesečna vrednost opravljenega dela po internih fakturah</th> <th style="width: 20%;">Kumulativna vrednost opravljenega dela po internih fakturah od začetka projekta do zadnjega v mesecu</th> <th style="width: 40%; background-color: yellow;">STOPNJA DOKONČANOSTI PROJEKTA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>okt.07</td> <td style="text-align: right;">378.238,39</td> <td style="text-align: right;">378.238,39</td> <td style="text-align: center; color: red;">52,9%</td> </tr> <tr> <td>nov.07</td> <td style="text-align: right;">75.259,22</td> <td style="text-align: right;">453.497,61</td> <td style="text-align: center; color: red;">63,5%</td> </tr> <tr> <td>dec.07</td> <td style="text-align: right;">63.809,44</td> <td style="text-align: right;">517.307,05</td> <td style="text-align: center; color: red;">72,4%</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="padding: 5px;">Pogodbena vrednost:</td> <td colspan="2" style="background-color: #e0ffff; padding: 5px; text-align: right;">714.644,91</td> </tr> </tbody> </table>			v evrih	Mesečna vrednost opravljenega dela po internih fakturah	Kumulativna vrednost opravljenega dela po internih fakturah od začetka projekta do zadnjega v mesecu	STOPNJA DOKONČANOSTI PROJEKTA	okt.07	378.238,39	378.238,39	52,9%	nov.07	75.259,22	453.497,61	63,5%	dec.07	63.809,44	517.307,05	72,4%	Pogodbena vrednost:		714.644,91	
v evrih	Mesečna vrednost opravljenega dela po internih fakturah	Kumulativna vrednost opravljenega dela po internih fakturah od začetka projekta do zadnjega v mesecu	STOPNJA DOKONČANOSTI PROJEKTA																			
okt.07	378.238,39	378.238,39	52,9%																			
nov.07	75.259,22	453.497,61	63,5%																			
dec.07	63.809,44	517.307,05	72,4%																			
Pogodbena vrednost:		714.644,91																				
Vir: Interne fakture na projektu																						
Opombe in obrazložitve:																						
Datum: 10.1.2008																						
Podpis obračunskega tehnika	Podpis vodje gradbišča																					
Franc Obračunski	Boris Novak																					

Vir: Navodila za delo: Spremljanje stopnje dokončanosti projektov in razmejevanje prihodkov in stroškov v podjetju SGP Tehnik, d. d., str. 8.

Stopnja dokončanosti projekta se v praksi izračunava na dva načina. Prvič: kot razmerje med dejanskimi stroški, nastalimi na objektu do določenega trenutka, in ocenjenimi celotnimi stroški. In drugič: kot razmerje med dejanskimi prihodki, nastalimi na objektu do določenega trenutka, in pogodbeno vrednostjo. Kot je razvidno, prvi pristop k izračunavanju stopnje dokončanosti projekta temelji na stroških, drugi pa na prihodkih.

V podjetju SGP Tehnik, d. d., za vsak projekt poznajo naslednje elemente za izračun stopnje dokončanosti del: pogodbeno vrednost (iz sklenjene pogodbe), ocenjene celotne stroške (iz ekonomskega elaborata, ki ga naredijo pred sklenitvijo pogodbe) in dejanske mesečne prihodke (iz dejanskih oziroma internih situacij). Podatka o dejansko nastalih mesečnih stroških pa v podjetju ne morejo spremljati, saj nimajo informacijsko podprtega spremljanja dejanskih stroškov po projektih, ki so nastali v določenem mesecu. Zato v SGP Tehniku, d. d., uporabljajo drugi pristop k določanju stopnje izpolnjenosti del, ki je izračunana glede na prihodke. Dejanske stroške pa ugotovijo z metodo stopnje dokončanosti del.

Interne situacije se izdajo za pretekli mesec šele na podlagi potrjene gradbene knjige, kar pomeni, da znesek, ki je napisan na interni situaciji, predstavlja vrednost objekta, ki jo je tudi potrdil nadzorni organ, in odseva dejansko vrednost opravljenih del na projektu. Če je bilo na objektu dejansko nekaj narejeno, vendar nadzorni organ zaradi kakršnih koli razlogov gradbene knjige ni potrdil oziroma ni potrdil v celoti, potem je dejanska vrednost opravljenega dela oziroma vrednost interne situacije v tistem mesecu nič oziroma toliko, kot je potrdil nadzor.

Tudi pri pogodbah s klavzulo »ključ v roke« se glede na interno politiko podjetja SGP Tehnik, d. d., vodi gradbena knjiga, čeprav zakon tega ne zahteva. Na ta način se lahko tudi pri tej vrsti pogodb razbere, koliko je bilo dejansko narejeno na objektu v določenem mesecu. V nasprotnem primeru, ko se pri pogodbah s klavzulo »ključ v roke« ne vodi gradbene knjige in se ne spremlja dejansko opravljenega dela na projektu, se stopnja dokončanosti pogodbe izračuna iz razmerja med dejanskimi stroški in celotnimi ocenjenimi stroški, kar pa pri podjetju SGP Tehnik, d. d., ni izvedljivo zaradi nepoznavanja dejansko nastalih stroškov po projektu.

V podjetju SGP Tehnik, d. d., so s spremljanjem stopnje dokončanosti del začeli v oktobru 2007, zato je ves ta proces še v povojih. Treba se je zavedati, da podjetje zaradi slabe informacijske podpore nima vseh podatkov, ki bi bili potrebi za strokovno pravilno spremljanje, kot ga določata SRS 18 in MRS 11. Zato je SGP Tehnik, d. d., prilagodil izračunavanje stopnje dokončanosti del glede na njemu dostopne podatke.

Tabela za razmejevanje prihodkov in stroškov, prikazana v Tabeli 8, sestoji iz več postavk z namenom, da se lahko v celoti spremlja dogajanje na projektu in hkrati primerja realiziran obseg dela s terminskim planom.

Tabela 8: Primer razmejevanja prihodkov in stroškov glede na stopnjo dokončnosti projekta Poslovni objekt za december 2007 v podjetju SGP Tehnik, d. d.

SGP Tehnik, d. d. Stara cesta 2 4220 Škofja Loka		TEHNIK		
POSLOVNI OBJEKT				
Povzetek računovodskih podatkov		okt.07	nov.07	dec.07
Vrsta pogodbe		GRADBENA POGODBA s stalno ceno na enoto brez finančnega načrta		
Sklenitev pogodbe		01.06.2007		
Vsi pogodbeni prihodki (brez DDV) - pog. vrednost		714.644,91	714.644,91	714.644,91
Terminski plan realizacije (brez DDV)		164.518,98	46.507,94	42.304,41
Terminski plan realizacije (brez DDV) - kumulativa		564.104,45	610.612,39	652.916,80
Vsi pogodbeni stroški - ocenjeni po elaboratu (brez posrednih stroškov) - v EUR		607.448,17	607.448,17	607.448,17
Ocenjen donos/izguba		107.196,74	107.196,74	107.196,74
Rok dokončanja del		16.07.2007 - 27.03.2008		
Stopnja dokončanosti del		52,9%	63,5%	72,4%
Vsi obračunani pogodbeni stroški zadnjega v mesecu - kumulativa		300.813,31	349.571,65	452.246,59
Pripoznani stroški - kumulativa		321.502,63	385.472,96	439.710,99
AČR/PČR glede na stroške		-20.689,32	-35.901,31	12.535,60
Vsi obračunani pogodbeni prihodki zadnjega v mesecu - kumulativa		378.395,18	378.643,19	503.603,88
Pripoznani prihodki - kumulativa		378.238,39	453.497,61	517.307,05
AČR/PČR glede na prihodke		-156,79	74.854,42	13.703,17
AČR/PČR skupaj za projekt		-20.846,11	38.953,11	26.238,77
Skupaj kumulativa				
SKUPAJ KUMULATIVNO PRIPOZNANI PRIHODKI		378.238,39	453.497,61	517.307,05
SKUPAJ KUMULATIVNO PRIPOZNANI STROŠKI		321.502,63	385.472,96	439.710,99
SKUPAJ KUMULATIVNO PRIPOZNAN DONOS		56.735,76	68.024,65	77.596,06
Skupaj po mesecih				
MESEČNO PRIPOZNANI PRIHODKI		-	75.259,22	63.809,44
MESEČNO PRIPOZNANI STROŠKI		-	63.970,34	54.238,02
MESEČNO PRIPOZNAN DONOS		-	11.288,88	9.571,42

Vrednost pogodbe z 20% DDV-jem je 857.573,89 €.

Vir: Navodila za delo: Spremljanje stopnje dokončnosti projektov in razmejevanje prihodkov in stroškov v podjetju SGP Tehnik, d. d., str. 9.

Tabela je sestavljena iz naslednjih postavk:

- Vrsta pogodbe** – pove, kako je določena pogodbeni vrednost in ali so plačila vnaprej določena po finančnem načrtu ali ne.

- **Sklenitev pogodbe** – pove, kdaj je bila podpisana pogodba.
- **Vsi pogodbeni prihodki – pogodbeno vrednost** – pove, na kolikšen znesek je bila podpisana pogodba oziroma koliko je vreden projekt.
- **Terminski plan realizacije** – je načrt dinamike del oziroma časovni program izvajanja del in prikazuje, koliko bi moralo biti zgrajeno v posameznem mesecu na tem projektu, torej predstavlja plan gradnje.
- **Terminski plan realizacije (kumulativa)** – je kumulativni seštevek mesečnega terminskega plana projekta.
- **Vsi pogodbeni stroški** – ocenjeni so po ekonomskem elaboratu (brez posrednih stroškov), kar pomeni, da so to vsi ocenjeni stroški, ki se direktno nanašajo na projekt, izključeni pa so posredni stroški (npr. stroški vodenja in stroški ostalih podpornih funkcij), saj jih zaradi slabe informatizacije poslovanja v podjetju SGP Tehnik, d. d., ni mogoče spremljati, prav tako pa so ti splošni stroški izključeni tudi pri mesečno obračunanih pogodbenih stroških.
- **Rok dokončanja del** – kaže predviden začetek in dokončanje vseh del na objektu.
- **Ocenjen donos/izguba⁸** – izračuna se kot razlika med pogodbeno vrednostjo in vsemi ocenjenimi stroški po ekonomskem elaboratu ter prikazuje, koliko donosa za pokrivanje posrednih stroškov in dobička je predvideno za ta projekt.
- **Stopnja dokončanosti del** – določi se iz internih faktur za vsak posamezen projekt; izračuna jo tehnično področje iz razmerja kumulativne vrednosti internih faktur po projektu glede na pogodbeno vrednost.
- **Vsi obračunani pogodbeni stroški zadnjega v mesecu (kumulativa)** – prikazujejo, koliko je nastalo vseh neposrednih stroškov po projektu z računovodskega vidika na dan bilance stanja.
- **Pripoznavni stroški (kumulativa)** – se izračunajo kot zmnožek med vsemi pogodbenimi stroški in vrednostjo stopnje dokončanosti del; prikazujejo, koliko stroškov bi dejansko moralo nastati na projektu od začetka projekta do mesečne bilance stanja glede na določeno stopnjo dokončanosti projekta.
- **AČR/PČR glede na stroške**
 - o **AČR glede na stroške** – kratkoročno odloženi oziroma še nezaračunani stroški investitorju (pripoznavni stroški so manjši od obračunanih stroškov na dan bilance stanja), ki se v Tabeli 8 izkazujejo s pozitivnim predznakom;
 - o **PČR glede na stroške** – vnaprej vračunani stroški investitorju (pripoznavni stroški so večji od obračunanih stroškov na dan bilance stanja), ki se v Tabeli 8 izkazujejo z negativnim predznakom;
 - o **AČR/PČR glede na stroške** – izračunajo se kot razlika med vsemi kumulativno obračunanimi pogodbenimi stroški in kumulativno pripoznavnimi stroški na dan bilance stanja ter dejansko pokažejo, ali ima projekt z vidika stroškov pozitiven ali negativen vpliv na IPI.

⁸ Uporabljam termine, ki se rabijo v podjetju SGP Tehnik, d. d. Ocenjen donos/izguba po projektu predstavlja dobičkovnost projekta, ki je ocenjena kot razlika med pogodbeno vrednostjo in ocenjenimi neposrednimi stroški projekta. Ker so posredni stroški izključeni, gre za ocenjen donos za pokrivanje posrednih stroškov in dobička.

- **Vsi obračunani pogodbeni prihodki zadnjega v mesecu (kumulativa)** – prikazujejo, koliko je bilo dejansko skupaj zaračunanega investitorju za ta projekt do dneva bilance stanja.
- **Pripoznan prihodki (kumulativa)** – izračunajo se kot zmnožek med vsemi pogodbenimi prihodki oziroma pogodbeno vrednostjo in vrednostjo stopnje dokončnosti del; prikazujejo, koliko prihodkov bi dejansko morale nastati na projektu od začetka projekta do mesečne bilance stanja glede na določeno stopnjo dokončnosti projekta; pripoznan prihodki so enaki kumulativni vrednosti internih situacij po projektu, ki jih posredujejo gradbeni vodje s tehničnega področja na inventurnem sklepu (glej Tabelo 7 na strani 18).
- **AČR/PČR glede na prihodke**
 - o **AČR glede na prihodke** – kratkoročno nezaračunani prihodki investitorju (pripoznan oziroma dejanski prihodki so večji od obračunanih pogodbenih prihodkov na dan bilance stanja), ki se v Tabeli 8 izkazujejo s pozitivnim predznakom;
 - o **PČR glede na prihodke** – kratkoročno odloženi prihodki oziroma vnaprej zaračunani prihodki investitorju (pripoznan oziroma dejanski prihodki so manjši od obračunanih pogodbenih prihodkov na dan bilance stanja), ki se v Tabeli 8 izkazujejo z negativnim predznakom;
 - o **AČR/PČR glede na prihodke** – izračunajo se kot razlika med kumulativno pripoznanimi prihodki in vsemi kumulativno obračunanimi pogodbenimi prihodki na dan bilance stanja ter dejansko pokažejo, ali ima projekt z vidika prihodkov pozitiven ali negativen vpliv na IPI.
- **AČR/PČR skupaj za projekt** – se izračunajo kot vsota med AČR/PČR glede na stroške in AČR/PČR glede na prihodke ter dejansko pokažejo, kakšen je neto učinek razmejitev na IPI.
- **Skupaj kumulativa** – prikazuje, kolikšen je pripoznan donos/izguba⁹ po projektu od začetka projekta do mesečne bilance stanja; izračuna se kot razlika med skupaj kumulativno pripoznanimi prihodki in kumulativno pripoznanimi stroški.
- **Skupaj po mesecih** – prikazuje, kolikšen je pripoznan donos/izguba po projektu po posameznih mesecih od začetka projekta do dneva bilance stanja; izračuna se kot razlika med mesečno pripoznanimi prihodki in pripoznanimi stroški za določen mesec.

Opisane postavke veljajo pri gradbenih pogodbah s stalno ceno na enoto brez finančnega načrta. Edina razlika pri pogodbah s finančnim načrtom je ta, da se investitorju zaračunava po vnaprej določenem finančnem načrtu, ki se določi ob sklenitvi pogodbe. Posledično so vsi obračunani pogodbeni prihodki že vnaprej znani in se nato primerjajo s pripoznanimi prihodki, kar se odraža kot AČR ali PČR glede na prihodke.

Gradnja predstavljenega projekta »Poslovni objekt« se je izvajala od 16. 7. 2007 do 27. 3. 2008. Pogodba med podjetjem SGP Tehnik, d. d., in investitorjem je bila sklenjena 1. 6. 2007 na

⁹ Uporabljam termine, ki se rabijo v podjetju SGP Tehnik, d. d. Pripoznan donos/izguba po projektu predstavlja dobičkovnost projekta, ki je izračunana kot razlika med pripoznanimi prihodki in pripoznanimi stroški projekta. Ker so posredni stroški izključeni, gre za pripoznan donos za pokrivanje posrednih stroškov in dobička.

pogodbeno vrednost 714.644,91 evra brez DDV-ja oziroma na 857.573,89 evrov z 20-odstotnim DDV-jem (Gradbena pogodba »Poslovni objekt«, 2007). Ocenjeni neposredni stroški projekta so po ekonomskem elaboratu znašali 607.448,17 evra, donos za pokrivanje vseh posrednih stroškov in dobička je bil ocenjen na 107.196,74 evra. Od začetka projekta do 31. 12. 2007 je bila investitorju zaračunana vrednost del v višini 503.603,88 evra, neposrednih stroškov pa je nastalo za 452.246,59 evra.

Kot je razvidno iz Tabele 8 na strani 20, je bilo na projektu »Poslovni objekt« 31. 12. 2007 skupaj 26.238,77 evra aktivnih časovnih razmejitev, od tega 12.535,60 evra glede na stroške in 13.703,17 evra glede na prihodke. To pomeni, da je dejansko nastalo za 12.535,60 evra več stroškov, kot pa jih je bilo pripoznanih glede na metodo za določanje razmejitev na podlagi stopnje dokončanosti del. Hkrati je bilo na projektu dejansko narejeno za 13.703,17 evra več, kot je bilo zaračunano investitorju. Z vidika razmejitev projekt »Poslovni objekt« učinkuje pozitivno na IPI podjetja SGP Tehnik, d. d., saj za 12.535,60 evra zmanjšuje stroške in za 13.703,17 evra povečuje prihodke. Neto učinek povečuje sedanji dobiček podjetja za 26.238,77 evra. Z davčnega vidika to pomeni, da bo moralo podjetje plačati več davka od dohodka pravnih oseb, saj se je osnova za obdavčenje povečala za 26.238,77 evra.

Do nastanka AČR z vidika stroškov je prišlo zaradi treh razlogov:

- slabo ocenjeni pogodbeni stroški v ekonomskem elaboratu so bili nenatančno ovrednoteni zaradi zmot pri izdelavi elaborata in zaradi sprememb v cenah vhodnih elementov (cene so se spremenile največ za 2 %, saj v tem primeru izvajalec nima pravice zaračunavati višje cene);
- podizvajalci so poslali račun za opravljeno delo kasneje, kot pa je v resnici nastal strošek na projektu; in
- neenakomerno nastajanje stroškov glede na prihodke, saj je pri nekaterih vrstah dela večji donos kot pri drugih.

Do nastanka AČR z vidika prihodkov je prišlo zaradi dejstva, da je investitor zavrnil situacijo, saj jo je podjetje SGP Tehnik, d. d., poslalo kasneje, kot je določeno v pogodbi (najkasneje do 5. v mesecu za pretekli mesec) (Gradbena pogodba »Poslovni objekt«, 2007). Podjetje je moralo ta znesek zaračunati v situaciji v naslednjem mesecu.

Iz Tabele 8 razberemo, da je bilo na projektu kumulativno pripoznan donos od začetka projekta do konca decembra 2007 v višini 77.596,06 evra. Po posameznih mesecih je bil pripoznan donos večji v novembru (11.288,88 evra) kot v decembru (9.571,42 evra). Za oktober ne moremo sklepati, kakšen je bil mesečno pripoznan donos, saj je podjetje SGP Tehnik, d. d., šele s 1. oktobrom 2007 začelo spremljati projekt odvisno od stopnje dokončanosti del ter pripoznavati prihodke in stroške po projektu.

SKLEP

Gradbeništvo kot panoga je že po naravi ciklično, saj je močno prisoten sezonski vpliv. Poleg tega so gradbena podjetja v veliki meri podkapitalizirana. Zaradi specifičnih značilnosti dejavnosti, kot je gradbeništvo, je temu treba prilagoditi tudi spremljanje poslovanja ter poročanja o gospodarski in finančni uspešnosti podjetja.

V diplomskem delu sem prikazala vpliv razmejevanja prihodkov in stroškov z metodo stopnje dokončanosti del pri dolgoročnejših gradbenih projektih na IPI podjetja. Ugotovila sem, da pripoznavanje prihodkov in stroškov glede na to metodo znatno vpliva na končni izid poslovanja podjetja.

V uvodu opredeljeno hipotezo, da način pripoznavanja prihodkov in stroškov pri projektu z določeno stopnjo izpolnitve pogodbe vpliva na poslovni izid, potrjujem, saj sem na praktičnem primeru prikazala, kako vnaprejšnje pripoznavanje prihodkov pri pogodbah s stalno ceno na enoto povečuje dobiček in posledično je pripoznana tudi večja obveznost do države v obliki plačila davka od dohodka pravnih oseb. Ob pripoznavanju prihodkov, kot jih določa metoda izpolnjenosti pogodbe (npr. pri gradnji za trg), ko se prihodki pripoznajo pri 100-odstotni dokončanosti del, pa se celotni prihodki pripoznajo na koncu, ob predaji objekta. To pomeni, da se tudi davek od dohodka pravnih oseb plača šele na koncu ob popolni dokončanosti projekta. Čeprav imata tako projekt, sklenjen z investitorjem, kot tudi projekt gradnje za trg enako stopnjo izpolnitve pogodbe (npr. 50 %), pa imata različno pripoznane prihodke in posledično tudi različno vplivata na IPI.

LITERATURA IN VIRI

1. Glover, S. (2007). 2007 Income Tax Update. *Construction Accounting & Taxation*, 17 (6), 5-8+. Najdeno 16. marca 2008 na spletnem naslovu: <http://proquest.umi.com/pqdweb?did=1403815291&Fmt=3&clientId=16601&RQT=309&VName=PQD>.
2. *Gradbena pogodba »Poslovni objekt«*. (1. junij 2007). Škofja Loka: SGP Tehnik, d. d.
3. Hieng, R., Koželj, S., Odar, M., Štrekelj, V. & Zupančič, V. (1999). Izkaz uspeha. *IKS*, (2), 138-232.
4. Ipavec, J. (2006). Pripoznavanje prihodkov in odhodkov po pogodbah o gradbenih delih v izkazu poslovnega izida. *IKS*, (9-10), 208-216.
5. Lakner, S. (2004). *Primerjava ureditve prihodkov in odhodkov po SRS, MRS in smernicah EU* [diplomsko delo]. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
6. *Letno poročilo skupine Tehnik in družbe SGP Tehnik, d. d., za poslovno leto 2007*. Najdeno 1. julija 2008 na spletnem naslovu: <http://www.sgp-tehnik.si/frameset.html>.
7. Maples, L. (2003). IRS position restricts percentage-of-completion income deferral. *Practical Tax Strategies*, 70 (2), 95-98. Najdeno 16. marca 2008 na spletnem naslovu: <http://proquest.umi.com/pqdweb?did=288758731&Fmt=3&clientId=16601&RQT=309&VName=PQD>.
8. *Mednarodni standardi računovodskega poročanja 2004 z Mednarodnimi računovodskimi standardi in Pojasnili strokovnega odbora za pojasnjevanje*. (2006). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
9. Obligacijski zakonik. (2007). *Uradni list RS*, (Št. 97/2007, 24. november 2007).
10. *Navodila za delo: Spremljanje stopnje dokončanosti projektov in razmejevanje prihodkov in stroškov*. (2007). Interno gradivo podjetja.
11. Posebne gradbene uzance. (1977). *Uradni list SFRJ*, (Št. 18/1977, 1. april 1977).
12. Prescott, G. (2007). Enhancing the Analysis of Contractors' Financial Statements by Focusing on Supplemental Disclosures. *The RMA Journal*, 90 (2), 20-25. Najdeno 16. marca 2008 na spletnem naslovu: <http://proquest.umi.com/pqdweb?did=1388397541&Fmt=3&clientId=1601&RQT=309&Vname=PQD>.
13. *Slovenski računovodski standardi 2006*. (2006). (3. izdaja). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
14. Wright, J. M., Mazurkiewicz, G. T. (1988). Accounting for Contract Revenue: Builders' Burden? *Management Accounting*, 69 (7), 49-52. Najdeno 16. marca 2008 na spletnem naslovu: <http://proquest.umi.com/pqdweb?did=652401&Fmt=6&clientId=16601&RQT=309&VName=PQD>.
15. Zakon o graditvi objektov. (2002). *Uradni list RS*, (Št. 110/2002, 18. december 2002).

PRILOGE

Priloga 1: Slovarček terminov s področja gradbeništva

(Zakon o graditvi objektov, 2002; Posebne gradbene uzance, 1977)

- **Investitor** je pravna ali fizična oseba, ki naroči graditev objekta, ali ki jo sam izvaja. **Izvajalec** je pravna ali fizična oseba, ki kot gospodarsko dejavnost opravlja storitve pri izvajanju pripravljalnih del na gradbišču, izvajanju gradbenih del, montažah in vgrajevanju strojnih in električnih inštalacij ter izvajanju zaključnih gradbenih del.
- **Gradbeni nadzor** je opravljanje strokovnega nadzorstva na gradbišču, s katerim se preverja, ali se gradnja izvaja po projektu za pridobitev gradbenega dovoljenja, na podlagi katerega je bilo izdano gradbeno dovoljenje, in nadzoruje kvaliteta izvedenih del, gradbene proizvode, druge materiale, inštalacije in tehnološke naprave, ki se vgrajujejo v objekt, in ali se pri izvajanju del spoštujejo dogovorjeni roki izgradnje.
- **Določba »ključ v roke«** v pogodbi pomeni, da obsega pogodbeno ceno tudi vrednost vseh nepredvidenih in presežnih del ter da je izključen vpliv manjkajočih del na pogodbeno ceno. Določba »ključ v roke« ne izključuje spremembe pogodbene cene zaradi spremenjenih okoliščin in ne plačila poznejših del.
- **Načrt dinamike del oziroma finančni načrt plačil** je časovni program izvajanja del.
- **Gradbeni dnevnik** je dokument, v katerega se vpisuje število ljudi, ki izvajajo dela, stroji, ki so prisotni na objektu, in posebnosti pri gradnji. Vpisane morajo biti tudi vremenske razmere (temperatura, vlaga, padavine, megla).
- **Knjiga obračunskih izmer oziroma gradbena knjiga** je dokument, v katerega se vpisujejo dejansko izvedena dela (količinsko in vrednostno) in katero potrjuje gradbeni nadzor.

Priloga 2: Seznam uporabljenih kratic v diplomskem delu

- AČR – aktivne časovne razmejitve
- IPI – izkaz poslovnega izida
- MRS – Mednarodni računovodski standardi
- MSRP – Mednarodni standardi računovodskega poročanja
- PČR – pasivne časovne razmejitve
- PGU – Posebne gradbene uzance
- SRS – Slovenski računovodski standardi

Priloga 3: Tabela za določanje stopnje dokončnosti projektov: inventurni sklep

SGP Tehnik d.d. Stara cesta 2 4220 Škofja Loka		OBR-71-01-01																																																																					
<b style="color: red;">INVENTURNI SKLEP ZA DOLOČANJE STOPNJE DOKONČANOSTI PROJEKTA za <u>mesec 200_</u>																																																																							
Naziv gradbenega projekta: 																																																																							
SM projekta: 																																																																							
Obračunski tehnik: 																																																																							
Vodja gradbišča: 																																																																							
Datum potrditve gradbene knjige za pretekli mesec: 																																																																							
Gradbena knjiga, potrjena s strani: 																																																																							
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr style="background-color: yellow;"> <th style="width: 15%;">v evrih</th> <th style="width: 25%;">Mesečna vrednost opravljenega dela po internih fakturah</th> <th style="width: 25%;">Kumulativna vrednost opravljenega dela po internih fakturah od začetka projekta do zadnjega v mesecu</th> <th style="width: 35%;">STOPNJA DOKONČANOSTI PROJEKTA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>okt.07</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr><td>nov.07</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr><td>dec.07</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr><td>jan.08</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr><td>feb.08</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr><td>mar.08</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr><td>apr.08</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr><td>maj.08</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr><td>jun.08</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr><td>jul.08</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr><td>avg.08</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr><td>sep.08</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr><td>okt.08</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr><td>nov.08</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr><td>dec.08</td><td></td><td style="text-align: right;">0,00</td><td>#DEL/0!</td></tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: right;">Pogodbena vrednost:</td> <td colspan="2" style="background-color: #e0ffff; height: 20px;"></td> </tr> </tbody> </table>				v evrih	Mesečna vrednost opravljenega dela po internih fakturah	Kumulativna vrednost opravljenega dela po internih fakturah od začetka projekta do zadnjega v mesecu	STOPNJA DOKONČANOSTI PROJEKTA	okt.07		0,00	#DEL/0!	nov.07		0,00	#DEL/0!	dec.07		0,00	#DEL/0!	jan.08		0,00	#DEL/0!	feb.08		0,00	#DEL/0!	mar.08		0,00	#DEL/0!	apr.08		0,00	#DEL/0!	maj.08		0,00	#DEL/0!	jun.08		0,00	#DEL/0!	jul.08		0,00	#DEL/0!	avg.08		0,00	#DEL/0!	sep.08		0,00	#DEL/0!	okt.08		0,00	#DEL/0!	nov.08		0,00	#DEL/0!	dec.08		0,00	#DEL/0!	Pogodbena vrednost:			
v evrih	Mesečna vrednost opravljenega dela po internih fakturah	Kumulativna vrednost opravljenega dela po internih fakturah od začetka projekta do zadnjega v mesecu	STOPNJA DOKONČANOSTI PROJEKTA																																																																				
okt.07		0,00	#DEL/0!																																																																				
nov.07		0,00	#DEL/0!																																																																				
dec.07		0,00	#DEL/0!																																																																				
jan.08		0,00	#DEL/0!																																																																				
feb.08		0,00	#DEL/0!																																																																				
mar.08		0,00	#DEL/0!																																																																				
apr.08		0,00	#DEL/0!																																																																				
maj.08		0,00	#DEL/0!																																																																				
jun.08		0,00	#DEL/0!																																																																				
jul.08		0,00	#DEL/0!																																																																				
avg.08		0,00	#DEL/0!																																																																				
sep.08		0,00	#DEL/0!																																																																				
okt.08		0,00	#DEL/0!																																																																				
nov.08		0,00	#DEL/0!																																																																				
dec.08		0,00	#DEL/0!																																																																				
Pogodbena vrednost:																																																																							
Vir: Interne fakture na projektu																																																																							
Opombe in obrazložitve:																																																																							
Datum: 																																																																							
Podpis obračunskega tehnika		Podpis vodje gradbišča																																																																					

Vir: Navodila za delo: Spremljanje stopnje dokončnosti projektov in razmejevanje prihodkov in stroškov, 2007, str. 8.

Priloga 4: Tabela za razmejevanje prihodkov in stroškov

SGP Tehnik d.d. Stara cesta 2 4220 Škofja Loka	TEHNIK							OBR-71-03-01				
IME PROJEKTA												
<i>v evrih</i>	jan.07	feb.07	mar.07	apr.07	maj.07	jun.07	jul.07	avg.07	sep.07	okt.07	nov.07	dec.07
Vrsta pogodbe	GRADBENA POGODBA S FINANČNIM NAČRTOM											
Podpis pogodbe	00.00.2000											
Vsi pogodbeni prihodki (brez DDV) - pog. vrednost												
Terminski plan realizacije (brez DDV)												
Terminski plan realizacije (brez DDV) - kumulativa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Vsi pogodbeni stroški - ocenjeni po ekonomskem elaboratu (neposredni stroški)												
Ocenjeni dobiček/izguba	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Rok dokončanja del	00.00.2000 - 00.00.2000											
Stopnja dokončanosti del*												
Vsi obračunani pogodbeni stroški zadnjega v mesecu - kumulativa												
Pripoznavni stroški - kumulativa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AČR/PČR** glede na stroške	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Investitorju izdane situacije po finančnem načrtu (brez DDV)												
Pripoznavni prihodki - kumulativa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AČR/PČR*** glede na prihodke	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AČR/PČR**** skupaj za projekt	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Skupaj kumulativa												
PRIPOZNANI PRIHODKI SKUPAJ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PRIPOZNANI ODHODKI SKUPAJ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PRIPOZNANI DOBIČEK SKUPAJ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Skupaj po mesecih												
PRIPOZNANI PRIHODKI SKUPAJ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PRIPOZNANI ODHODKI SKUPAJ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PRIPOZNANI DOBIČEK SKUPAJ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Vrednost pogodbe z 8,5/20% DDV-jem je _____ €.

Pripoznavni stroški - vsi pogodbeni stroški * stopnja dokončanosti del
Pripoznavni prihodki - vsi pogodbeni prihodki (pogodbena vrednost) * stopnja dokončanosti del

* Stopnja dokončanosti del se določi iz internih faktur za vsak posamezen projekt.
** AČR - kratkoročno odloženi oz. še ne zaračunani stroški investitorju (pripoznavni stroški na dan bilance stanja so manjši od obračunanih stroškov na dan bilance stanja) - pozitiven predznak
PČR - vnaprej vračunani strošek investitorju (pripoznavni stroški/odhodki na dan bilance stanja so večji od obračunanih stroškov na dan bilance stanja) - negativen predznak
AČR/PČR glede na stroške = Pripoznavni stroški zadnjega v mesecu (kumulativa) - Vsi obračunani pogodbeni stroški zadnjega v mesecu (kumulativa)
*** AČR - kratkoročno nezaračunani prihodki investitorju (pripoznavni prihodki na dan bilance stanja so večji od obračunanih pogodbenih prihodkov na dan bilance stanja) - pozitiven predznak
PČR - kratkoročno odloženi prihodki oz. vnaprej zaračunani prihodki investitorju (pripoznavni prihodki na dan bilance stanja so manjši od obračunanih pogodbenih prihodkov na dan bilance stanja) - negativen predznak
AČR/PČR glede na prihodke = Pripoznavni prihodki zadnjega v mesecu (kumulativa) - Vsi obračunani pogodbeni prihodki zadnjega v mesecu (kumulativa)
****AČR/PČR skupaj = vsota AČR/PČR glede na stroške in AČR/PČR glede na prihodke

Vir: Navodila za delo: Spremljanje stopnje dokončanosti projektov in razmejevanje prihodkov in stroškov, 2007, str. 9.