

## **IPSAS 11—STAVEBNÍ SMLOUVY**

### **Poděkování**

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 11 (novelizovaného v roce 1993) „Stavební smlouvy“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 11.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikovaný IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

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

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

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASC a IASB jsou chráněny autorským právem IASCF.

IFRS, IAS, IASC, IASCF, IASB a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

## IPSAS 11—STAVEBNÍ SMLOUVY

### OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti.....	1–3
Definice.....	4–11
Stavební smlouvy.....	5–10
Zhotovitel.....	11
Slučování a segmentování stavebních smluv .....	12–15
Výnosy ze smlouvy .....	16–22
Náklady smlouvy.....	23–29
Uznání výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy.....	30–43
Uznání očekávaných schodků .....	44–48
Změny v odhadech .....	49
Zveřejnění .....	50–56
Datum účinnosti .....	57–58
Dodatek	
Srovnání s IAS 11	

*Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem, je nezbytné číst v kontextu výkladových odstavců tohoto standardu, vytištěných jednoduchým písmem a v kontextu „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor nejsou určeny k tomu, aby byly aplikovány na nevýznamné položky.*

## **Cíl**

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní zachycení výnosů a nákladů spojených se stavebními smlouvami. Standard:

- identifikuje smlouvy, které jsou klasifikovány jako stavební smlouvy;
- obsahuje řešení takových typů stavebních smluv, které se mohou objevit ve veřejném sektoru; a
- uvádí východiska pro vykázání a zveřejnění nákladů smlouvy, a pokud je to relevantní, výnosů ze smlouvy.

Z podstaty činností, které jsou uskutečňovány v rámci stavebních smluv, vyplývá, že datum, kdy je zahájena činnost a datum, kdy je činnost ukončena, obvykle spadají do různých účetních období.

V mnoha jurisdikcích stavební smlouvy uzavřené účetními jednotkami veřejného sektoru nebudou specifikovat výši výnosů ze smlouvy. Místo toho, financování pro účely zhotovení aktiva je získáváno určením nebo obdobným přidělením obecných veřejných zdrojů, výpomocí nebo dotací. V takových případech je základním problémem při zachycování stavebních smluv alokace nákladů smlouvy do různých účetních období, ve kterých jsou stavební práce prováděny, a vykázání příslušného nákladu období.

V některých jurisdikcích stavební smlouvy uzavřené účetními jednotkami veřejného sektoru mohou být na komerčním nebo nekomerčním principu s plným nebo částečným krytím nákladů. V takových případech je základním problémem při zachycování stavebních smluv alokování jak výnosů ze smlouvy, tak i nákladů smlouvy do účetních období, ve kterých jsou stavební práce prováděny.

## **Rozsah působnosti**

1. **Zhotovitel, který sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard při zachycování stavebních smluv.**
2. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
3. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané Radou pro

mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“.

## Definice

4. Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

**Stavební smlouva** je smlouva, nebo podobné závazné ujednání, sjednané za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, která jsou vzájemně propojena nebo jsou závislá z hlediska návrhu, technologie a funkce či jejich konečného účelu nebo použití.

**Zhotovitel** je účetní jednotka, která provede práci podle stavební smlouvy.

**Smlouva s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou** je stavební smlouva, podle níž jsou zhotoviteli uhrazeny dohodnuté nebo jinak definované náklady, v případě komerční smlouvy navíc zvýšené o procento těchto nákladů, nebo pevný poplatek (pokud jsou stanoveny).

**Smlouva s pevnou cenou** je stavební smlouva, ve které zhotovitel souhlasí s pevnou smluvní cenou, nebo pevnou sazbou za jednotku výkonu, která může v některých případech podléhat ustanovením o navýšení ceny způsobeném zvýšením nákladů.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

## Stavební smlouvy

5. Stavební smlouva (termíny stavební smlouva a smlouva jsou považovány ve zbytku standardu za ekvivalentní) může být sjednána na zhotovení takového jednotlivého aktiva, jakým je například most, budova, přehrada, ropovod, silnice, loď nebo tunel. Stavební smlouva může také zahrnovat zhotovení souboru aktiv, které jsou úzce vzájemně propojeny, nebo jsou vzájemně závislé co do návrhu, technologie a funkce, nebo jejich konečného účelu nebo použití – příkladem takových smluv mohou být smlouvy na výstavbu infrastruktury na dodávky vody, rafinerií a jiných komplexních aktiv, která tvoří infrastrukturu.
6. Pro účely tohoto standardu stavební smlouvy zahrnují:
- (a) smlouvy na poskytování služeb, které se přímo vztahují ke zhotovení aktiva, například služby vedoucích projektů a architektů;
    - a

- (b) smlouvy na likvidaci nebo obnovu aktiv a uvedení životního prostředí do stavu existujícího před demolicí aktiva.
7. Stavební smlouvy pro účely tohoto standardu také zahrnují veškeré dohody, které jsou pro dotyčné strany zavazující, ale které nemají formu písemné smlouvy. Například, dva vládní útvary se mohou formálně dohodnout na zhotovení aktiva, přičemž taková dohoda z právního hlediska není uzavřením smlouvy, protože v dané jurisdikci jednotlivé útvary samy o sobě nemají právní subjektivitu k právním úkonům. Nicméně, za podmínky, že taková dohoda dotyčným stranám přisuzuje práva a povinnosti obdobně jako řádná smlouva, jedná se pro účely tohoto standardu o stavební smlouvu. Mezi takové zavazující dohody mohou patřit (mimo jiné) ministerská nařízení, rozhodnutí vlády, zákonodárné dokumenty (například zákony) nebo prohlášení.
  8. Stavební smlouvy jsou formulovány mnoha způsoby, které se pro účely tohoto standardu klasifikují jako smlouvy s pevnou cenou a smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou. Některé komerční stavební smlouvy mohou obsahovat rysy jak smlouvy s pevnou cenou, tak smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou, například v případě smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou s dohodnutou maximální cenou. V takových případech musí zhotovitel zvážit všechny podmínky v odstavcích 31 a 32, aby správně určil, kdy má zaúčtovat výnosy a náklady ze smlouvy.
  9. Smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou zahrnují jak komerční, tak i nekomerční smlouvy. Komerční smlouva je takovou smlouvou, ve které sjednané výnosy obdržené od ostatních smluvních stran pokryjí jak smlouvené zhotovitelovy náklady vynaložené ke zhotovení aktiva tak i ziskovou přírážku. Nicméně, účetní jednotka veřejného sektoru může také uzavřít nekomerční smlouvu o zhotovení aktiva pro jinou účetní jednotku za úhradu obdrženou od této nebo jiných účetních jednotek, která plně nebo částečně pokryje náklady. V některých případech se úhrada na pokrytí nákladů může skládat z plateb obdržených od účetní jednotky, která je příjemcem aktiva, a z dotací se zvláštním určením na zhotovení aktiva či prostředků poskytnutých jinými stranami.
  10. V případech, kdy jedna účetní jednotka veřejného sektoru zhotovuje aktivum pro druhou účetní jednotku veřejného sektoru, náklady na zhotovení aktiva nejsou v mnoha jurisdikcích pokrývány přímo příjemcem aktiva. Spíše je zhotovení aktiva nepřímou financováno určením nebo obdobným přidělením obecných vládních fondů zhotoviteli nebo z neúčelových dotací poskytnutých investičními agenturami jako třetí stranou nebo jinými vládami nebo municipalitami. Takové smlouvy se pro účely tohoto standardu klasifikují jako smlouvy s pevnou cenou.

**Zhotovitel**

11. Zhotovitelem je účetní jednotka, která se zaváže zhotovit stavební dílo, zkonstruovat zařízení, vyrobit výrobky nebo poskytnout službu podle zadání jiné účetní jednotky. Výraz „zhotovitel“ zahrnuje generálního nebo hlavního dodavatele, subdodavatele generálního dodavatele nebo stavebního manažera.

**Slučování a segmentování stavebních smluv**

12. Požadavky tohoto standardu jsou obvykle použity samostatně na každou stavební smlouvu. Za určitých okolností je však nutné použít standard na samostatně identifikovatelné součásti jedné smlouvy, nebo dohromady na skupinu smluv tak, aby byla vystižena podstata smlouvy nebo skupiny smluv.
13. **Když smlouva pokrývá několik aktiv, přistupuje se ke zhotovení každého z nich jako k samostatné stavební smlouvě, jestliže:**
- (a) pro každé aktivum byly předloženy samostatné návrhy;
  - (b) každé aktivum bylo předmětem samostatného vyjednávání, zhotovitel i zákazník byli schopni přijmout či odmítnout tu část smlouvy, která se vztahuje k tomuto aktivu; a
  - (c) je možné určit náklady a výnosy na každé aktivum.
14. Se skupinou smluv, ať již uzavřenou s jedním zákazníkem či s několika zákazníky, se zachází jako s jednou stavební smlouvou, jestliže:
- (a) je skupina smluv vyjednávána jako jeden celek;
  - (b) jsou smlouvy tak úzce vzájemně propojeny, že ve skutečnosti jsou součástí jednoho projektu s celkovou ziskovou marží, je-li dohodnuta; a
  - (c) smlouvy se provádějí souběžně, nebo v nepřetržitém sledu.
15. Smlouva může umožnit dodatečné zhotovení aktiva dle přání zákazníka, nebo může být doplněna tak, aby zahrnovala dodatečnou výstavbu. Se zhotovením dodatečných aktiv by se mělo zacházet jako se samostatnou stavební smlouvou, jestliže:
- (a) se aktivum značně liší v návrhu, technologii nebo funkci od aktiva nebo aktiv pokrytých původní smlouvou; nebo
  - (b) cena aktiva je vyjednána bez ohledu na původní smluvní cenu.

**Výnosy ze smlouvy**

16. Výnosy ze smlouvy zahrnují:
- (a) původní výnos dohodnutý ve smlouvě; a

- (b) **odchylky ve smluvní práci, finanční postihy a bonusy v míře, ve které:**
- (i) **je pravděpodobné, že budou výnosem; a**
  - (ii) **je možné je spolehlivě ocenit.**
17. Výnosy ze smlouvy jsou oceněny částkou, která odpovídá reálné hodnotě obdržené protihodnoty nebo pohledávky. Jak na počáteční, tak na následné ocenění výnosů ze smlouvy má vliv řada nejistých veličin, které závisí na výsledku budoucích událostí. Odhady je třeba často upřesňovat podle toho, jaké události nastanou a jak se nejistoty vyřeší. Pokud se jedná o smlouvu s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou, počáteční částka výnosů nemusí být ve smlouvě uvedena vůbec. V takovém případě je tato částka odhadnuta na základě podmínek a ustanovení smlouvy, například s odkazem na výši očekávaných nákladů vynaložených po dobu trvání smlouvy.
18. Navíc se částka výnosů ze smlouvy může zvyšovat nebo snižovat i mezi dvěma účetními obdobími. Například:
- (a) zhotovitel a zákazník mohou odsouhlasit odchylky nebo finanční postihy, které zvýší nebo sníží výnosy ze smlouvy v pozdějších obdobích následujících po tom, ve kterém byla smlouva původně dohodnuta;
  - (b) dohodnutá částka výnosů ve smlouvě s pevnou cenou nebo s pevnými náklady nebo náklady s přírážkou se může zvýšit jako výsledek ustanovení o navýšení ceny způsobeném zvýšením nákladů nebo podobným ustanovením;
  - (c) částka výnosů ze smlouvy se může snížit v důsledku penalizace z důvodu prodlení způsobených dodavatelem při realizaci smlouvy; nebo
  - (d) když smlouva s pevnou cenou je uzavřena na pevnou cenu za jednotku výkonu, výnosy ze smlouvy se zvýší nebo sníží v důsledku zvýšeného nebo sníženého počtu jednotek.
19. Odchylkou rozumíme pokyn zákazníka měnící rozsah prací, které mají být provedeny podle smlouvy. Odchylka může vést ke zvýšení nebo snížení výnosů ze smlouvy. Příkladem odchylek jsou změny ve specifikacích nebo designu aktiva a změny v délce trvání smlouvy. Odchylka se zahrne k výnosům ze smlouvy, jestliže:
- (a) je pravděpodobné, že zákazník schválí odchylku a částku výnosu vyplývající z odchylky; a
  - (b) částku výnosu lze spolehlivě ocenit.

20. Finančním postihem se rozumí částka, kterou se zhotovitel snaží získat od zákazníka nebo jiné strany jako náhradu za náklady, které nebyly zahrnuty do smluvní ceny. Finanční postih může vzniknout například z prodlení způsobených zákazníkem, z chyb ve specifikacích nebo projektu, a ze sporných odchylek ve smluvní práci. Ocenění výnosů vznikajících z finančních postihů je spojeno s vysokým stupněm nejistoty a často závisí na výsledku jednání. Proto se finanční postihy zahrnují k výnosům ze smlouvy pouze v případě, jestliže:
- (a) jednání dosáhla tak pokročilého stadia, že zákazník pravděpodobně uzná finanční postih; a
  - (b) částku, kterou pravděpodobně zákazník uzná, lze spolehlivě stanovit.
21. Bonusy se rozumí dodatečné částky poskytnuté ve prospěch zhotovitele v případě, že jsou dodrženy nebo překročeny stanovené parametry. Například smlouva může připouštět bonus za brzké dokončení předmětu smlouvy. Bonusy se zahrnou k výnosům ze smlouvy, jestliže:
- (a) je předmět smlouvy v takovém stupni dokončení, že stanovené parametry budou pravděpodobně splněny nebo překročeny; a
  - (b) částku bonusu lze spolehlivě stanovit.
22. Zhotovitel s ohledem na jednotlivá ustanovení smlouvy prověří veškeré částky, které se vztahují ke stavební smlouvě a které jsou poskytovány investičními agenturami jako třetí stranou přímo subdodavatelům, aby ověřil, zda odpovídají definici a splňují kritéria stanovená pro uznání výnosů zhotovitele. Částky, které odpovídají definici a splňují kritéria stanovená pro uznání výnosů, zhotovitel účtuje stejným způsobem jako ostatní výnosy ze smlouvy. Tyto částky se zároveň uznají jako náklady smlouvy (viz odstavec 25). Za investiční agentury se například považují národní a mezinárodní podpůrné organizace a multi-laterální a bilaterální rozvojové banky.

### Náklady smlouvy

23. **Náklady smlouvy zahrnují:**
- (a) **náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě;**
  - (b) **náklady, které jsou obecně přiřaditelné ke smluvní činnosti a mohou být alokovány ke smlouvě na systematickém a racionálním základě; a**
  - (c) **jiné náklady, které jsou vyúčtovány zákazníkovi podle podmínek smlouvy.**

24. Náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě, zahrnují:
- (a) náklady na práci na stavbě, včetně stavebního dozoru;
  - (b) náklady na materiál použitý při výstavbě;
  - (c) odpisy budov a zařízení používaných v souvislosti se smlouvou;
  - (d) náklady na přesun budov a zařízení a materiálu na stavbu a zpět;
  - (e) náklady na nájem budov a zařízení;
  - (f) náklady na navržení projektu a technickou pomoc, která se přímo vztahuje ke smlouvě;
  - (g) odhadované náklady na opravu a záruční práce, včetně očekávaných nákladů na záruční opravy; a
  - (h) právní nároky třetích stran.

Tyto náklady lze snížit o veškerý náhodný výnos, který není zahrnut ve výnosu ze smlouvy, například výnos z prodeje přebytečného materiálu na konci smlouvy.

25. Zhotovitel prověří veškeré částky, které se vztahují ke stavební smlouvě a které jsou hrazeny přímo subdodavateli a které jim přímo hradí investiční agentury jako třetí strana, za účelem ověření, zda je lze označit za náklady smlouvy. Částky, které odpovídají definici a splňují kritéria stanovená pro uznání nákladu smlouvy, zhotovitel zachycuje stejným způsobem jako ostatní náklady smlouvy. Částky hrazené investičními agenturami jako třetí stranou, které odpovídají definici a splňují kritéria výnosu, zhotovitel zachycuje stejným způsobem jako ostatní výnosy ze smlouvy (viz odstavec 22).

26. Náklady, které mohou být obecně přiřaditelné smluvní činnosti a mohou být alokovány do jednotlivých smluv, zahrnují:

- (a) pojištění;
- (b) náklady na projekt a technickou pomoc, která se přímo nevztahuje k určité smlouvě; a
- (c) stavební režie.

Tyto náklady jsou alokovány s pomocí metod, které jsou systematické a racionální a jsou soustavně používány na všechny náklady s obdobnými charakteristikami. Alokace vychází z odhadované úrovně stavební činnosti. Stavební režie zahrnuje takové náklady, jakými jsou například příprava a zpracování výplatní listiny zaměstnanců stavby. Náklady, které mohou být obecně přiřaditelné smluvní činnosti a které mohou být alokovány na jednotlivé smlouvy, rovněž zahrnují výpůjční náklady, pokud dodavatel zvolí povolené alternativní řešení uvedené v IPSAS 5, „Výpůjční náklady“.

27. Náklady, které jsou samostatně vyúčtovatelné zákazníkovi podle podmínek smlouvy, mohou zahrnovat některé náklady na všeobecnou administrativu a náklady na vývoj, pro něž je náhrada specifikována v podmínkách smlouvy.
28. Náklady, které nelze přiřadit ke smluvní činnosti, nebo které není možno alokovat ke smlouvě, jsou vyloučeny z nákladů na stavební smlouvu. Takovéto náklady zahrnují:
- (a) všeobecné administrativní náklady, jejichž úhrada není specifikována ve smlouvě;
  - (b) prodejní náklady;
  - (c) náklady na výzkum a vývoj, jejichž náhrada není specifikována ve smlouvě; a
  - (d) odpisy budov a zařízení, které nejsou používány u konkrétní smlouvy.
29. Náklady smlouvy zahrnují náklady přiřaditelné ke smlouvě za období od data uzavření smlouvy do splnění smlouvy. Náklady, které se přímo vztahují ke smlouvě a které jsou vynaloženy proto, aby byla smlouva uzavřena, jsou také zahrnuty jako součást nákladů smlouvy, jestliže je možno je samostatně identifikovat a spolehlivě měřit a zároveň je pravděpodobné, že smlouva bude uzavřena. V případě, kdy náklady vynaložené na uzavření smlouvy jsou zachyceny jako náklad toho období, v němž byly skutečně vynaloženy, nejsou zahrnuty do nákladů smlouvy, pokud je smlouva získána až v následujícím období.

### **Uznání výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy**

30. **Pokud lze výsledek stavební smlouvy spolehlivě odhadnout, jsou výnosy ze smlouvy a náklady smlouvy spojené se stavební smlouvou uznány jako výnosy a náklady s ohledem na stupeň plnění stavební činnosti k datu vykázání. Očekávaný schodek ze stavební smlouvy, na který se použije ustanovení odstavce 44, se okamžitě uzná jako náklad v souladu s odstavcem 44.**
31. **V případě smlouvy s pevnou cenou lze spolehlivě odhadnout výsledek stavební smlouvy, pokud jsou splněny všechny následující podmínky:**
- (a) **celkové výnosy ze smlouvy lze spolehlivě stanovit;**
  - (b) **je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený se smlouvou poplynou účetní jednotce;**
  - (c) **jak náklady na splnění smlouvy, tak stupeň dokončenosti smlouvy lze spolehlivě stanovit k datu vykázání; a**

- (d) **náklady přiřaditelné smlouvě lze jasně identifikovat a spolehlivě stanovit, takže je možné porovnat skutečné náklady s dřívějšími odhady.**
32. **V případě smlouvy s pevnými náklady nebo náklady s přírázkou lze výsledek stavební smlouvy spolehlivě odhadnout, pokud jsou splněny všechny následující podmínky:**
- (a) **je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený se smlouvou plynou účetní jednotce; a**
- (b) **náklady přiřaditelné smlouvě, bez ohledu na to, zda jsou refundovatelné, lze jasně identifikovat a spolehlivě stanovit.**
33. Uznání výnosů a nákladů v závislosti na stupni plnění je často označováno jako metoda procenta dokončení. Podle této metody jsou výnosy ze smlouvy přiřazovány k nákladům smlouvy vynaloženým na dosažení určitého stupně plnění, výsledkem čehož je uznání výnosů, nákladů a zisku v závislosti na dokončené práci. Tato metoda poskytuje užitečné informace o rozsahu smluvní činnosti a výkonnosti během období.
34. Podle metody procenta dokončení jsou výnosy ze smlouvy vykázány jako výnosy ve Výkazu o finanční výkonnosti v těch účetních obdobích, ve kterých je práce vykonána. Náklady smlouvy jsou obvykle vykázány jako náklady ve Výkazu o finanční výkonnosti rovněž v těch účetních obdobích, ve kterých je práce, ke které se náklady vztahují, vykonána. Pokud se však na počátku smluvního vztahu očekává plné pokrytí nákladů smlouvy smluvními stranami, jakékoli očekávané překročení celkových nákladů smlouvy nad celkovými výnosy z této smlouvy, je okamžitě uznáno v souladu s odstavcem 44 jako náklad.
35. Zhotovitel může vynaložit náklady, které se vztahují k budoucímu plnění smlouvy. Takové náklady smlouvy jsou zahrnuty do aktiv za podmínky, že je pravděpodobné jejich pokrytí. Takové náklady představují částku nárokovanou vůči zákazníkovi a jsou často klasifikovány jako nedokončená výroba ze smlouvy.
36. Výsledek stavební smlouvy lze spolehlivě odhadnout jen když je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál vyplývající ze smlouvy bude plynout účetní jednotce. Pokud vznikne nejistota o dobytosti částky, která již byla zahrnuta do výnosů ze smlouvy a je již vykázána ve Výkazu o finanční výkonnosti, je nedobytná částka nebo částka, jejíž návratnost je nepravděpodobná, uznána spíše jako náklad než jako úprava částky výnosu ze smlouvy.
37. Účetní jednotka je obecně schopna provádět spolehlivé odhady poté, co se domluvila na smlouvě, která stanovuje:

- (a) vymahatelná práva každé strany týkající se aktiva, které má být zhotoveno;
- (b) odměnu (pokud existuje), která má být uhrazena; a
- (c) způsob a podmínky vypořádání.

Pro účetní jednotku je také obvykle nezbytné mít účinný systém interního finančního rozpočtování a systém vykazování. Účetní jednotka průběžně kontroluje, a pokud je to nezbytné, i reviduje odhady výnosů a nákladů ze smlouvy tak, jak je smlouva postupně plněna. Potřeba takové kontroly ještě neznamená, že výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout.

38. Stupeň plnění smlouvy je možno určit různými způsoby. Účetní jednotka má použít metodu, která spolehlivě stanoví vykonanou práci. V závislosti na povaze smlouvy mohou tyto metody zahrnovat:

- (a) poměr vynaložených nákladů za dosud vykonanou práci k odhadnutým celkovým nákladům podle dat uvedených ve smlouvě;
- (b) zjištění stavu vykonané práce; nebo
- (c) dokončení určitého fyzického objemu smluvní práce.

Dílčí platby a zálohy přijaté od zákazníků často vykonanou práci neodrážejí.

39. Pokud je stupeň plnění stanoven ve vztahu k dosud vynaloženým nákladům smlouvy, pouze ty náklady smlouvy, které odrážejí vykonanou práci, mohou být zahrnuty mezi doposud vynaložené náklady. Příklady nákladů, které není možné takto zahrnout, jsou:

- (a) náklady, které se vztahují k budoucímu plnění smlouvy, jako jsou náklady na materiál dodaný na stavební místo nebo uložený stranou, určený pro předmět smlouvy, ale dosud nepoužitý, nespotřebovaný nebo neaplikovaný v průběhu zhotovení předmětu smlouvy, přičemž výjimku představuje materiál vyrobený speciálně pro konkrétní smlouvu; a
- (b) platby subdodavatelům předem za práci, která má být vykonána dle subdodavatelské smlouvy.

40. **Pokud výsledek stavební smlouvy nelze spolehlivě odhadnout:**

- (a) **výnosy lze uznat pouze v rozsahu vynaložených nákladů smlouvy, jejichž pokrytí je pravděpodobné; a**
- (b) **náklady smlouvy musí být uznány jako náklady v období, ve kterém jsou vynaloženy.**

**Očekávaný schodek ze stavební smlouvy, na který se vztahuje odstavec 44, musí být okamžitě vykázán jako náklad v souladu s odstavcem 44.**

41. Během počátečních stádií smlouvy se často stane, že výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout. Přesto může být pravděpodobné, že účetní jednotka pokryje vynaložené náklady smlouvy. V takovém případě jsou výnosy ze smlouvy vykázány jen v rozsahu vynaložených nákladů, jejichž pokrytí se předpokládá. Protože výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout, není možné vykázat přebytek ani schodek. I když výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout, může být pravděpodobné, že celkové náklady smlouvy přesáhnou celkové výnosy ze smlouvy. V takových případech musí být předpokládané překročení celkových nákladů smlouvy nad výnosy ze smlouvy uznáno okamžitě jako náklad v souladu s odstavcem 44.
42. Pokud se v případě nákladů smlouvy, u nichž se předpokládá jejich pokrytí smluvními stranami, stane jejich pokrytí nepravděpodobné, jsou uznány jako náklad okamžitě. Příklady okolností, za kterých může být pokrytí nákladů smlouvy nepravděpodobné a za kterých může být nutné náklady smlouvy vykázat okamžitě jako náklad, zahrnují smlouvy:
- (a) které nejsou plně vymahatelné, tj. jejichž platnost je pochybná;
  - (b) jejichž plnění je podmíněno výsledkem nevyřešeného právního sporu, nebo dosud nepřijatého zákonu;
  - (c) které jsou vztaženy k nemovitostem, u kterých je pravděpodobné, že budou zabaveny nebo vyvlastněny;
  - (d) kde zákazník není schopen dostát svým závazkům; nebo
  - (e) kde zhotovitel není schopen smlouvu dokončit, nebo jinak dostát svým závazkům plynoucím ze smlouvy.
43. **Když nejistoty, které bránily spolehlivému odhadnutí výsledku smlouvy, pominou, výnosy a náklady spojené se stavební smlouvou se uznají podle odstavce 30, nikoliv podle odstavce 40.**

### Uznání očekávaných schodků

44. **Pokud v případě stavebních smluv, u nichž se k počátku smluvního vztahu očekává plné pokrytí nákladů smlouvy smluvními stranami, je pravděpodobné, že celkové náklady smlouvy přesáhnou celkové výnosy ze smlouvy, uzná se očekávaný schodek okamžitě jako náklad.**
45. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou uzavřít stavební smlouvu, která stanoví, že výnosy, které mají pokrýt náklady smlouvy, budou obdrženy od ostatních smluvních stran. K tomu může dojít například, když:

- (a) ministerstva a agentury, které jsou závislé na určení nebo obdobném přidělování nebo obdobném přiřazování vládních výnosů za účelem financování jejich činnosti, jsou také zmocněny uzavírat smlouvy s podniky veřejné správy nebo účetními jednotkami ze soukromého sektoru za účelem zhotovení aktiva na komerční bázi nebo s plným pokrytím nákladů; nebo
- (b) ministerstva a agentury uzavírají transakce mezi sebou za běžných podmínek nebo na komerčním principu, který se například může praktikovat v modelu veřejné správy typu „kupující-poskytovatel“ nebo podobném modelu.

V takových případech je očekávaný schodek ze stavební smlouvy okamžitě uznán podle odstavce 44.

- 46. Jak je uvedeno v odstavci 9, v některých případech účetní jednotky veřejného sektoru mohou uzavřít stavební smlouvu, která nezaručí plné pokrytí nákladů ostatními smluvními stranami. V takových případech zhotovitel financuje rozdíl způsobem popsaným ve stavební smlouvě z přidělených nebo jinak přiřazených veřejných prostředků, z neúčelových dotací poskytnutých investičními agenturami jako třetí stranou nebo jinými vládami a municipalitami. Ustanovení odstavce 44 se nevztahují na tyto stavební smlouvy.
- 47. Při stanovování částky schodku podle odstavce 44, celkové výnosy ze smlouvy a celkové náklady smlouvy zahrnují platby hrazené přímo ve prospěch subdodavatelů investičními agenturami jako třetí stranou podle odstavce 22 a 25.
- 48. Částka takového schodku je určena bez ohledu na:
  - (a) skutečnost, zda práce na smlouvě začala či nikoli;
  - (b) stupeň plnění smluvní činnosti; nebo
  - (c) částku přebytků, která se očekává jako výsledek jiných smluv, pokud se neposuzují jako jediná stavební smlouva v souladu s odstavcem 14.

## Změny v odhadech

- 49. Metoda procenta dokončení používá kumulované údaje ke stanovení odhadů výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy pro každé účetní období. Proto je účinek změny v odhadu výnosů ze smlouvy nebo nákladů smlouvy, nebo účinek změny v odhadu výsledku smlouvy, účtován jako změna v účetním odhadu (viz IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby“). Změněné odhady jsou použity při určení částky výnosů a nákladů vykázaných ve Výkazu o finanční výkonnosti v období, ve kterém je změna provedena a v následujících obdobích.

**Zveřejnění**

50. **Účetní jednotka zveřejní:**
- (a) částku výnosů ze smlouvy vykázanou jako výnosy za období;
  - (b) metody použité pro určení výnosů ze smlouvy vykázaného za období; a
  - (c) metody použité pro určení stupně plnění nedokončených smluv.
51. **Účetní jednotka zveřejní následující údaje pro nedokončené smlouvy k datu vykázání:**
- (a) souhrnnou částku dosud vynaložených nákladů a vykázaných přebytků (snížené o vykázané schodky);
  - (b) částku obdržенých záloh; a
  - (c) částku zádržného.
52. Zádržným se rozumí částky dílčích fakturací, které nejsou zaplaceny dokud nedojde ke splnění podmínek specifikovaných ve smlouvě pro platbu takových částek, nebo dokud nebyly opraveny vady. Dílčí fakturace jsou částky výnosů ze smlouvy fakturované za vykonanou smluvní práci, bez ohledu na to, zda je již zákazník zaplatil či nikoliv. Zálohy jsou částky, které zákazník obdržel před vykonáním odpovídající práce.
53. **Účetní jednotka vykáže:**
- (a) **hrubou částku, nárokovanou vůči zákazníkům za smluvní práci, jako aktivum; a**
  - (b) **hrubou částku, kterou dluží zákazníkům v souvislosti se smluvními pracemi, jako závazek.**
54. Hrubá částka, nárokovaná vůči zákazníkům za smluvní práci jako aktivum, je rozdělena:
- (a) vynaložených nákladů plus vykázaných přebytků; a
  - (b) souhrnu vykázaných schodků a dílčích fakturací za všechny nedokončené smlouvy, pro které platí, že vynaložené náklady plus vykázané přebytky, které budou pokryty výnosy ze smluv (snížené o vykázané schodky), převyšují dílčí fakturaci.

55. Hrubá částka, kterou dluží zákazníkům v souvislosti se smluvními pracemi, je rozdělena:
- (a) vynaložených nákladů zvýšených o vykázané přebytky; a
  - (b) souhrnu vykázaných schodků a dílčích fakturací za všechny nedokončené smlouvy, u nichž dílčí fakturace jsou vyšší než vynaložené náklady plus vykázané přebytky, které budou pokryty z výnosů ze smluv (snížených o vykázané ztráty).
56. Postup pro zveřejnění podmíněných aktiv a podmíněných závazků lze nalézt v IPSAS 19, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“. Podmíněné závazky a podmíněná aktiva mohou vznikat z takových položek jako jsou náklady na záruční opravy, vymáhané nároky, pokuty a penále nebo pravděpodobné újmy.

### **Datum účinnosti**

57. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. červencem 2002 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.**
58. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

## **Dodatek**

*Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.*

### **Zveřejnění účetních pravidel**

Níže jsou uvedeny příklady zveřejnění účetních pravidel pro ministerstvo, které uzavře nekomerční stavební smlouvu s jinými vládními agenturami za plného, částečného nebo bez pokrytí nákladů ostatními smluvními stranami. Ministerstvo je také zmocněno uzavírat komerční stavební smlouvy s účetními jednotkami soukromého sektoru a podniky veřejné správy (PVS) a uzavírat stavební smlouvy s plným krytím nákladů s určitými státními nemocnicemi a univerzitami.

#### *Nekomerční smlouvy*

Náklady smlouvy jsou uznávány jako náklad období na základě metody procenta dokončení a jsou stanoveny v závislosti na procentním podílu dosud odpracovaných hodin k celkovému odhadu počtu hodin pro každou smlouvu. V některých případech se určitá stavební činnost a odborný dozor svěřen soukromým subdodavatelům za pevný poplatek za splnění smlouvy. V těchto případech jsou náklady na subdodávky vykázány jako náklady období na základě metody procenta dokončení aplikované na každou subdodávku.

Výnosy ze smluv s plným nebo částečným krytím nákladů uzavřených Ministerstvem jsou uznány na základě pokrytelných nákladů vynaložených během období stanovených poměrem dosavadních pokrytelných nákladů ku odhadnutým celkovým pokrytelným nákladům smlouvy.

#### *Komerční smlouvy*

Výnosy ze stavebních smluv s pevnou cenou jsou uznány dle metody procenta dokončení a jsou stanoveny v závislosti na procentním podílu dosud odpracovaných hodin k celkovému odhadu počtu hodin pro každou smlouvu.

Výnosy ze smluv s pevnými náklady nebo náklady s přírůžkou jsou uznány ve vztahu k pokrytelným nákladům vynaloženým během období zvýšeným o získaný poplatek vyčíslený v poměru dosud vynaložených nákladů k odhadovaným celkovým nákladům smlouvy.

### **Stanovení výnosů ze smlouvy a nákladů smlouvy**

Následující příklady se zabývají nekomerčními a komerčními stavebními smlouvami. Příklady ilustrují jednu z metod stanovení stupně plnění smlouvy a časové rozlišení výnosů ze smlouvy a nákladů (viz smlouvy odstavce 30 až 43 standardu).

*Nekomerční smlouva*

Ministerstvo prací a služeb (zhotovitel) uzavřelo smlouvu na stavbu mostu s Ministerstvem dopravy a spojů. Ministerstvo prací a služeb je financováno ze státního rozpočtu. Stavební smlouva obsahuje specifikaci projektu včetně očekávaných nákladů, technických parametrů a časového plánu, ale neobsahuje ustanovení o hrazení nákladů Ministerstvem dopravy a spojů. Stavební smlouva je klíčovým dokumentem zahrnujícím plánování projektu a stanovení odpovědností, potvrzující projekt a konstrukční vlastnosti mostu. Je používána k hodnocení plnění činnosti smluvních stran spočívající v provádění služeb na dohodnuté technické úrovni v rámci plánovaných nákladů. Je používána také jako výchozí dokument při stanovování odhadů budoucích nákladů.

Původní odhad nákladů smlouvy činí 8 000. Výstavba mostu potrvá 3 roky. Podpůrná agentura souhlasila se zajištěním financování ve výši 4 000, což představuje polovinu nákladů na výstavbu — toto ustanovení je součástí stavební smlouvy.

Na konci roku 1 se zvýšil odhad nákladů smlouvy na 8 050. Podpůrná agentura souhlasila s uhrazením poloviny navýšení odhadovaných nákladů smlouvy.

V roce 2 vláda na návrh Ministerstva dopravy a spojů schválí odchylku, čímž se odhadované náklady smlouvy navýší o 150. Podpůrná agentura souhlasí s financování 50% navýšení. Na konci roku 2 vynaložené náklady zahrnují 100 za běžný materiál skladovaný na místě stavby, který bude použit v roce 3 pro dokončení.

Ministerstvo prací a služeb určuje stupeň plnění smlouvy vypočtením poměru doposud vynaložených nákladů smlouvy k nejaktuálnějšímu odhadu celkových nákladů smlouvy.

Přehled finančních údajů za období výstavby je následující:

	<b>Rok 1</b>	<b>Rok 2</b>	<b>Rok 3</b>
Původní částka výnosů dohodnutých ve smlouvě	4 000	4 000	4 000
Odchylky výnosů ze smlouvy	–	100	100
Výnosy ze smlouvy celkem	4 000	4 100	4 100
Dosud vynaložené náklady smlouvy	2 093	6 168	8 200
Náklady smlouvy zbývající do dokončení	5 957	2 032	–
Odhadované celkové náklady smlouvy	8 050	8 200	8 200
Stupeň plnění	26%	74%	100%

STAVEBNÍ SMLOUVY

Stupeň plnění pro rok 2 (74%) je ovlivněn vyloučením materiálu v hodnotě 100 uloženého na staveništi pro použití v roce 3 z dosavadních nákladů smlouvy.

Částka výnosů a nákladů ze smlouvy vykázaná ve Výkazu o finanční výkonnosti během tří let je následující:

	Do data	Uznáno v předchozích letech	Uznáno v běžném roce
<b>Rok 1</b>			
Výnosy (4 000 × 0,26)	1 040		1 040
Náklady (8 050 × 0,26)	<u>2 093</u>		<u>2 093</u>
<b>Rok 2</b>			
Výnosy (4 100 × 0,74)	3 034	1 040	1 994
Náklady (8 200 × 0,74)	<u>6 068</u>	<u>2 093</u>	<u>3 975</u>
<b>Rok 3</b>			
Výnosy (4 100 × 1,00)	4 100	3 034	1 066
Náklady (8 200 × 1,00)	<u>8 200</u>	<u>6 068</u>	<u>2 132</u>

*Komerční smlouvy*

Ministerstvo prací a služeb (zhotovitel) je financováno zejména ze státního rozpočtu a je zmocněno provádět výstavbu na komerčním základě pro účetní jednotky soukromého sektoru. Z pověření ministra, ministerstvo uzavřelo komerční stavební smlouvu s pevnou cenou na stavbu mostu za 9 000.

Původní částka výnosů dohodnutá ve smlouvě je 9 000. Zhotovitelem odhadnuté náklady předmětu smlouvy jsou 8 000. Výstavba mostu potrvá 3 roky.

Na konci roku 1 se zvýšil Ministerstvem provedený odhad nákladů předmětu smlouvy na 8 050.

V roce 2 zákazník schválí odchylku, jejímž výsledkem je zvýšení výnosů ze smlouvy o 200 a odhadovaných dodatečných nákladů smlouvy o 150. Na konci roku 2 vynaložené náklady zahrnují 100 za běžný materiál skladovaný na místě stavby, který bude použit v roce 3 pro dokončení projektu.

Ministerstvo určuje stupeň plnění smlouvy vypočtením poměru doposud vynaložených nákladů smlouvy k nejaktuálnějšímu odhadu celkových nákladů smlouvy. Přehled finančních údajů za období výstavby je následující:

	<b>Rok 1</b>	<b>Rok 2</b>	<b>Rok 3</b>
Původní částka výnosů dohodnutých ve smlouvě	9 000	9 000	9 000
Odchylky výnosů ze smlouvy	–	200	200
Výnosy ze smlouvy celkem	9 000	9 200	9 200
Dosud vynaložené náklady smlouvy	2 093	6 168	8 200
Náklady smlouvy zbývající do dokončení	5 957	2 032	–
Odhadované celkové náklady smlouvy	8 050	8 200	8 200
Odhadovaný přebytek	950	1 000	1 000
Stupeň plnění	26%	74%	100%

Stupeň plnění pro rok 2 (74%) je ovlivněn vyloučením materiálu v hodnotě 100 uloženého na staveništi pro použití v roce 3 z dosavadních nákladů smlouvy.

## STAVEBNÍ SMLOUVY

Částka výnosů, nákladů a přebytku vykázaná ve Výkazu o finanční výkonnosti během tří let je následující:

	K datu	Vykázáno v předchozích letech	Vykázáno v běžném roce
<b>Rok 1</b>			
Výnosy (9 000 × 0,26)	2 340		2 340
Náklady (8 050 × 0,26)	2 093		2 093
Přebytek	247		247
<b>Rok 2</b>			
Výnosy (9 200 × 0,74)	6 808	2 340	4 468
Náklady (8 200 × 0,74)	6 068	2 093	3 975
Přebytek	740	247	493
<b>Rok 3</b>			
Výnosy (9 200 × 1,00)	9 200	6 808	2 392
Náklady (8 200 × 1,00)	8 200	6 068	2 132
Přebytek	1 000	740	260

### Zveřejnění smlouvy

*Smlouvy financované z veřejných a jiných zdrojů a smlouvy s plným krytím*

Ministerstvo prací a služeb bylo nedávno založeno jako účetní jednotka, která bude mít za úkol řídit za účetní jednotky veřejné správy výstavbu rozsáhlých budov a silnic. Ministerstvo je financováno zejména ze státního rozpočtu, ale za souhlasu ministra je zmocněno provádět výstavbu financovanou místními nebo mezinárodními podpůrnými agenturami. Ministerstvo má vlastní stavební kapacitu i subdodavatele. Se souhlasem ministra, Ministerstvo také provádí výstavbu na komerčním základě pro účetní jednotky ze soukromého sektoru a podniky veřejného správy (PVS) a pro státní nemocnice a university provádí výstavbu za plné pokrytí nákladů.

Ministerstvo prací a služeb dokončilo první rok svého provozu. Veškeré náklady smluv byly uhrazeny v hotovosti a veškeré dílčí fakturace (podpůrným agenturám, které zadávaly stavební zakázky) byly uhrazeny v hotovosti. Žádné zálohy nebyly Ministerstvem přijaty během účetního období. Náklady smlouvy vynaložené na smlouvy B a C zahrnují pořizovací náklady materiálu, který byl nakoupen pro účely daného projektu, ale ještě nebyl použit. Žádné komerční smlouvy nebyly v tomto účetním období uzavřeny. (Viz níže příklady komerčních smluv.)

- Smlouva A je financována ze státního rozpočtu. (Smlouva neobsahuje žádné „výnosy ze smlouvy“ podle definice.)
- Smlouva B je uzavřena s ministerstvem školství a podpůrnou agenturou XX, která financuje 50% nákladů výstavby. (50% nákladů smlouvy bude pokryto smluvními stranami a tudíž smlouva obsahuje „výnosy ze smlouvy“, jak jsou definovány.)
- Smlouva C je zcela financována Národní univerzitou. (Ustanovení smlouvy uvádějí, že veškeré náklady smlouvy budou uhrazeny univerzitou z jejího investičního fondu. „Výnosy ze smlouvy“ jsou tudíž rovny nákladům smlouvy.)

Stav tří nedokončených smluv ke konci roku 1 je následující:

	Smlouva			Total
	A	B	C	
Výnosy ze smlouvy vykázané v souladu s odstavcem 30	–	225	350	575
Náklady smlouvy vykázané v souladu s odstavcem 30	110	450	350	910
Náklady smlouvy kryté přidělem z veřejných rozpočtů	110	225	–	335
Náklady smlouvy vynaložené za období	110	510	450	1 070
– uznané jako náklad období (odst. 30)	110	450	350	910
– uznané jako aktivum (odst. 35)	–	60	100	160
Výnosy ze smlouvy (viz výše)	–	225	350	575
Dílčí fakturace (odst. 52)	–	225	330	555
Nevyfakturované výnosy ze smlouvy	–	–	20	20
Zálohy (odst. 52)	–	–	–	–

Částky, které budou zveřejněny v souladu s tímto standardem, jsou následující:

Výnosy ze smlouvy vykázané jako výnosy za období (odst. 50(a))	575
Vynaložené náklady smlouvy (odst. 51(a)) (neexistují žádné uznané přebytky snížené o uznané schodky)	1 070

## STAVEBNÍ SMLOUVY

Hrubá částka nárokovaná vůči zákazníkům za smluvní práce (stanovená v souladu a odstavcem 54 a vykázaná jako aktivum v souladu s odstavcem 53(a)) 150

Částky, které budou zveřejněny v souladu s odstavci 51(a) a 53(a), jsou následující (Poznámka: výnosy ze smlouvy B činí 50% nákladů smlouvy):				
	A	B	C	Celkem
Vynaložené náklady smlouvy	110	510	450	1 070
Dílčí fakturace	0	225	330	555
Nárokováno vůči podpůrným agenturám a zákazníkům	–	30	120	150

Částka zveřejněná podle odstavce 51(a) je stejná jako částka za současné období, protože zveřejnění se vztahuje k prvnímu roku činnosti.

### *Komerční smlouvy*

Divize Národní stavební práce byla založena v rámci Ministerstva prací a služeb za účelem provádění stavební činnosti na komerční bázi pro PVS a účetní jednotky soukromého sektoru na příkaz a se schválením ministra. Divize ukončila první rok své činnosti. Veškeré vynaložené náklady smlouvy byly uhrazeny penězi a veškeré dílčí fakturace a zálohy byly rovněž uhrazeny penězi. Náklady smlouvy vynaložené na smlouvy B, C a E zahrnují pořizovací náklady materiálu, který byl zakoupen pro účely dané smlouvy, ale dosud na ni nebyl použit. Pro smlouvy B, C a E zákazníci poskytli zhotoviteli zálohy na neprovedenou práci.

## STAVEBNÍ SMLOUVY

Stav pěti nedokončených smluv ke konci roku 1 je následující:

	Smlouva					Celkem
	A	B	C	D	E	
Výnosy ze smlouvy vykázané v souladu s odstavcem 30	145	520	380	200	55	1 300
Náklady smlouvy vykázané v souladu s odstavcem 30	110	450	350	250	55	1 215
Očekávané schodky vykázané v souladu s odstavcem 44	–	–	–	40	30	70
Vykázaný přebytek snížený o vykázané schodky	35	70	30	(90)	(30)	15
Náklady smlouvy vynaložené za období	110	510	450	250	100	1 420
Vynaložené náklady smlouvy uznané jako náklady období v souladu s odstavcem 30	110	450	350	250	55	1 215
Náklady předmětu smlouvy, které se vztahují k budoucímu plnění, vykázané jako aktiva v souladu s odstavcem 35	–	60	100	–	45	205
Výnosy ze smlouvy (viz výše)	145	520	380	200	55	1 300
Dílčí fakturace (odst. 52)	100	520	380	180	55	1 235
Nevyfakturované výnosy ze smlouvy	45	–	–	20	–	65
Zálohy (odst. 52)	–	80	20	–	25	125
Částky, které budou zveřejněny v souladu s tímto standardem, jsou následující:						
Výnosy ze smlouvy vykázané jako výnosy za období (odst. 50(a))						1 300
Vynaložené náklady smlouvy a uznané přebytky (snížené o uznané schodky) (odst. 51(a))						1 435
Obdržené zálohy (odst. 51(b))						125
Hrubá částka nárokováná vůči zákazníkům za smluvní práce — vykázaná jako aktivum v souladu s odstavcem 53(a)						220
Hrubá částka dlužná zákazníkům v souvislosti se smluvními pracemi — vykázaná jako závazek v souladu s odstavcem 53(b)						(20)

STAVEBNÍ SMLOUVY

Částky, které budou zveřejněny v souladu s odstavci 51(a), 53(a) a 53(b) jsou vypočítány následovně:

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>Celkem</b>
Vynaložené náklady smlouvy	110	510	450	250	100	1 420
Vykázané přebytky snížené o vykázané schodky	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1 435
Dílčí fakturace	100	520	380	180	55	1 235
Nárokované vůči zákazníkům	45	60	100	–	15	220
Dlužené zákazníkům	–	–	–	(20)	–	(20)

Částka zveřejněná podle odstavce 51(a) je stejná jako částka za současné období, protože zveřejnění se vztahuje k prvnímu roku činnosti.

### Srovnání s IAS 11

IPSAS 11, „Stavební smlouvy“ primárně čerpá z IAS 11 „Stavební smlouvy“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 11 a IAS 11 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 11 byly do IPSAS 11 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 11 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 11. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů účetní jednotka, výnos (revenue) a Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance) v IPSAS 11. Ekvivalentní termíny v IAS 11 jsou podnik, výnos (income) a výsledovka (income statement).
- IPSAS 11 zahrnuje do svého rozsahu působnosti závazná ujednání, která nemají formu právně uznávané smlouvy.
- IPSAS 11 zahrnuje do svého rozsahu působnosti nekomerční smlouvy a smlouvy se stanovenými náklady.
- IPSAS 11 ozřejmuje, že ustanovení týkající se okamžitého uznání očekávaného schodku ze smlouvy, jakmile se převýšení nákladů ze smlouvy nad výnosy stane pravděpodobné, se vztahuje pouze na smlouvy, u kterých se od počátku smluvního vztahu očekává plné pokrytí nákladů smlouvy od smluvních stran dané smlouvy.

IPSAS 11 obsahuje dodatečné příklady, které ilustrují aplikaci standardu na nekomerční smlouvy.