

Tomasz Lis

Akademia Ekonomiczna w Katowicach

DYLEMATY WYCENY I PREZENTACJI KOSZTÓW I PRZYCHODÓW PRZY REALIZACJI KONTRAKTÓW BUDOWLANYCH

1. Wstęp

Kontrakty budowlane zostały po raz pierwszy uregulowane znowelizowaną ustawą o rachunkowości [12]. Wymieniona norma prawna od 1 stycznia 2002 r. zawiera nowe przepisy regulujące problematykę rozliczania efektów umów o usługi budowlane oraz innych umów długoterminowych, wprowadzając specyficzne zasady ustalania przychodów i kosztów usług zaawansowanych w realizacji, ale niezakończonych na dzień bilansowy. Przepisy artykułów 34a-34d są zasadniczo zbieżne z postanowieniami Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Umowy o usługę budowlaną”, mają jednak charakter ogólny i nie rozstrzygają wielu problemów [9, s. 196-212]. W kwestiach szczegółowych należy zatem wzorować się na rozwiązaniach wynikających z podanego standardu międzynarodowego i jego interpretacji. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie istoty umów długoterminowych oraz przedstawienie problemów związanych z rozliczaniem tego typu umów. W coraz większym rozmiarze realizacja kontraktów przeprowadzana jest w formie projektów.

2. Określenie kontraktów budowlanych w świetle międzynarodowych i polskich standardów rachunkowości

„Umowy o budowę” [6, s. 99] w literaturze przedmiotu zarówno krajowej, jak i zagranicznej mają różne określenia. Do ich nazwania w literaturze przedmiotu stosuje się liczne miana, z których najczęściej spotykane to: „kontrakty długoterminowe” [8, s. 1] lub „umowy długoterminowe” [4, s. 1], a także „umowy o usługę budowlaną” [1, s. 97] i „niezakończone usługi budowlane” [7, s. 1] oraz „długo-

terminowe umowy o usługę” [3, s. 170]. Uregulowanie prawne znalazło swoje miejsce po raz pierwszy w znowelizowanej ustawie o rachunkowości [12, art. 34a-34d]. Wymieniona norma prawna zawiera nowe przepisy regulujące problematykę rozliczania efektów umów o usługi budowlane oraz innych umów długoterminowych, wprowadzając specyficzne zasady ustalania przychodów i kosztów usług zaawansowanych w realizacji, ale niezakończonych na dzień bilansowy. Przepisy zawarte w polskim prawie bilansowym są zasadniczo tożsame z postanowieniami Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Umowy o usługę budowlaną”, ale ich charakter postrzegać należy jako ogólny i nierozstrzygujący wielu problemów [9, s. 196-212]. W kwestiach szczegółowych należy się zatem wzorować na rozwiązaniach wynikających z podanego standardu międzynarodowego i jego interpretacji.

Właściwe ujęcie i wycena kontraktów długoterminowych jest zagadnieniem bardzo złożonym i skomplikowanym ze względu na specyficzne cechy kontraktów. Od prawidłowej wyceny wyniku poszczególnych umów zależy rzetelny i prawdziwy obraz sytuacji majątkowej i finansowej całego przedsiębiorstwa. Podczas prowadzenia rachunkowości każdy podmiot gospodarczy powinien hołdować zasadzie *true and fair view*. Dlatego też obszar ten znalazł swoje szczególne miejsce zarówno w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, jak też w polskim prawie bilansowym – Ustawie o rachunkowości, a także stał się polem zainteresowania Krajowych Standardów Rachunkowości¹.

Według MSR 11 umowa o usługę budowlaną to kontrakt, którego przedmiotem jest budowa określonego składnika aktywów, np. budynku, zapory, mostu, rurociągu, drogi, statku, tunelu lub zespołu aktywów ściśle powiązanych ze sobą lub wzajemnie zależnych ze względów projektowych bądź technologicznych albo z uwagi na ich funkcję użytkową bądź też ostateczne przeznaczenie lub sposób użytkowania. Wymienić tu należy rafinerie, kompleksy złożonych zakładów przemysłowych, produkcyjnych lub innych urządzeń. Umowy o budowę mogą dotyczyć różnych świadczeń, wśród których wyróżnić można:

- 1) świadczenia usług bezpośrednio związanych z budową danego składnika aktywów, jak np. usługi w zakresie prowadzenia budowy i sprawowania nad nią nadzoru,
- 2) rozbiórki lub odbudowy aktywów albo rekultywacji środowiska po rozbiórce składnika aktywów.

Kontrakty takie mogą być zawierane oddzielnie na budowę każdego składnika aktywów, osobno w odniesieniu do określonych elementów jednej umowy lub razem do całej grupy umów.

W praktyce regulacje rachunkowości ograniczają się zatem do dwóch głównych rodzajów umów zawieranych kontraktów długoterminowych [11, s. 147], a mianowicie:

¹ Prace nad Krajowym Standardem Rachunkowości dotyczącym kontraktów długoterminowych zostały zakończone, a projekt tego standardu został już opublikowany w roku 2006 m.in. na stronie internetowej Fundacji Rozwoju Standardów Kapitałowych.

- 1) umowy w cenach stałych,
- 2) umowy powiększonej o narzut zysku (koszty plus).

Umowa (kontrakt) w cenach stałych charakteryzuje się następującymi cechami nadrzędnymi:

- zawiera stałą, dokładnie określoną wartość (cenę),
- zawiera stałą cenę, z możliwością jej korygowania ze względu na zmiany wskaźników gospodarczych,
- zawiera stałą cenę, powiększoną o okresową premię dla wykonawcy,
- zawiera stałą cenę oraz klauzulę dopuszczającą renegocjację ceny,
- zawiera stałą cenę, która jest uwarunkowana osiągnięciem dokładnie określonego poziomu wyników.

Natomiast umowę (kontrakt) powiększoną o narzut zysku opisują poniższe określenia:

- zawiera gwarancję zwrotu kosztów realizacji kontraktu poniesionych przez wykonawcę,
- określa warunki wspólnego ponoszenia kosztów przez zleceniodawcę i wykonawcę,
- ustala warunki zwrotu kosztów i wypłacenia wykonawcy dodatkowej kwoty motywacyjnej,
- określa warunki zwrotu kosztów realizacji kontraktu i wypłacania wykonawcy okresowej premii,
- ustala warunki zwrotu kosztów realizacji kontraktu oraz wypłacenia wykonawcy zysku o ustalonej wysokości,
- określa warunki rozliczania kosztów realizacji na podstawie poświęconego na to czasu pracy i zużytych materiałów.

W polskiej ustawie o rachunkowości kontrakt długoterminowy, a także umowa o usługę budowlaną nie zostały zdefiniowane. Dookreślono jedynie okres realizacji umowy. Według ustawy usługi, w tym budowlane, objęte umową o okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy, traktuje się jako kontrakty długoterminowe (por. [12, art. 34a]). Umowy o okresie realizacji krótszym niż 6 miesięcy nie podlegają zatem ewidencji i ich skutki ujmuje się w sprawozdaniu finansowym na zasadach ogólnych. Przyjęte w ustawie o rachunkowości nowe zasady rozliczania niezakończonych umów długoterminowych opiera się na następujących założeniach:

1. Umowy o świadczenie usług rozpoczynających się w jednym okresie sprawozdawczym, których zakończenie według przewidywań powinno nastąpić w następnym lub dalszych okresach, generują przychody i koszty przez cały czas ich realizacji i z tego powodu powinny wpływać na wynik finansowy poszczególnych okresów, w których prowadzone były prace.

2. Umowy o usługi budowlane (także inne długoterminowe) określają zakres prac, np. w dokumentacji technicznej, oraz wynagrodzenie wykonawcy, które może być ustalane ryczałtowo albo według zasady: uzasadnione (akceptowane przez zamawiającego) koszty z narzutem zysku.

3. Większość umów długoterminowych przewiduje zaliczkowanie. Wypłacane w trakcie realizacji umowy zaliczki nie powinny być podstawą do ustalania przychodów wykonawcy w trakcie realizacji umowy, ponieważ nie zawsze istnieje związek między dopływem środków a stopniem zaawansowania robót. Zawierane są także umowy, w których strony wykluczają prawo częściowej sprzedaży robót lub żądania zaliczek.

4. Ustalenie przychodów wpływających na wynik finansowy w poszczególnych latach (okresach sprawozdawczych) przed zakończeniem umowy powinno się opierać na stopniu zaawansowania prac, określonym na dzień bilansowy, i aktualnej cenie za całość usługi, jeżeli tylko stopień zaawansowania realizacji umowy można ustalić w wiarygodny sposób.

5. Wynik finansowy w poszczególnych okresach sprawozdawczych powinien być obciążony kosztami współmiernymi do przychodów, a ponadto wszelkimi stratami, już w chwili ich ujawnienia.

6. Zarówno przychody, jak i koszty danego roku obrotowego powinny być ustalane w rachunku narastającym, po odliczeniu przychodów i kosztów wykazanych w rachunkach zysków i strat w latach poprzednich [13], co w efekcie poprowadzi do wiarygodnego ich określenia.

Ustawowy okres sprawozdawczy trwa dwanaście kolejnych miesięcy kalendarzowych², natomiast kontrakty długoterminowe trwają często na przełomie dwóch lub więcej okresów sprawozdawczych, toteż cecha wielookresowości stanowi ich podstawową właściwość. Powoduje to, iż przedsiębiorstwa mają trudności z wyceną. Od czasu obowiązywania w Polsce znowelizowanej ustawy o rachunkowości jednostki realizujące kontrakty długoterminowe zobowiązane są do stosowania szczególnych zasad wyceny przychodów i kosztów z niezakończonych umów wykorzystywanych do sporządzania sprawozdań finansowych. Przepisy, w tym także projektu Krajowego Standardu Rachunkowości, zasadniczo zbieżne z postanowieniami Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Umowy o budowę”, mają jednak charakter zasadniczo ogólny i nie rozstrzygają wielu kwestii. W kwestiach szczegółowych można zatem wzorować się na rozwiązaniach wynikających z podanego standardu. W celu prawidłowej wyceny prawo bilansowe stworzyło szczególne zasady wyceny kontraktów, polegające na szacowaniu ich przychodów i kosztów w stosunku do stopnia zaawansowania prac, niezależnie od faktycznie poniesionych wartości, udokumentowanych fakturami. Warto zaznaczyć, iż szacunki, przewidywania i prognozy to cechy bardziej charakterystyczne dla międzynarodowych standardów rachunkowości niż dla polskiego prawa bilansowego. W rezultacie wystąpienia konieczności posiadania informacji do wyceny swoich wy-

² Okres sprawozdawczy, według definicji art. 3 ust. 1 pkt 8, to okres, za który sporządza się sprawozdanie finansowe w trybie przewidzianym ustawą lub inne sprawozdania sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych.

ników muszą one stosować wyspecjalizowane zasady i metody określania przychodów i kosztów, szczególnie zaś system rachunku kosztów dostosowany do pomiaru i wyceny przyszłych kosztów kontraktów na moment jego zakończenia.

3. Przedstawienie alternatywnych koncepcji wyceny przychodów i kosztów kontraktów budowlanych

W teorii i praktyce realizacji kontraktów budowlanych można zaobserwować mnogość koncepcji ustalania przychodów i kosztów. Według MSR 11 na przychody z umowy o usługę budowlaną składają się:

1) kwoty przychodów pierwotnie przewidziane w umowie oraz zmiany zachodzące w trakcie realizacji umowy; przychody z umowy wycenia się według wartości godziwej otrzymanej lub należnej zapłaty. Szacunkowa wartość umowy powinna być aktualizowana w zależności od następstw przyszłych zdarzeń. Przychody mogą się zwiększyć lub zmniejszyć np. na skutek zmian uzgodnionych przez wykonawcę i odbiorcę, zmian umowy w cenach stałych po uwzględnieniu klauzul umożliwiających podniesienie cen, zastosowania kar z tytułu opóźnień w realizacji umowy lub zakończenia danego etapu budowy;

2) kwoty wynikające ze zmian zakresu prac ustalonego w umowie, takich jak modyfikacje w dokumentacji lub projekcie składnika aktywów lub zmiany okresu trwania umowy. Zmiany w przychodach uwzględnia się po zaakceptowaniu przez zamawiającego tych zmian oraz wartości przychodów, które należy wycenić w sposób rzetelny i wiarygodny;

3) kwoty, które wykonawca chce uzyskać od zamawiającego jako roszczenia. W wielu przypadkach ma to odzwierciedlenie w zwrocie kosztów nieuwzględnionych w umowie, a wynikających z opóźnień spowodowanych przez zamawiającego lub błędów w dokumentacji. Ze względu na dużą niepewność uwzględnia się roszczenia w przychodach tylko wtedy, gdy istnieje prawdopodobieństwo zaakceptowania roszczeń oraz wiarygodnej wyceny;

4) kwoty dodatkowych premii wypłacanych wykonawcy za osiągnięcie lub przekroczenie norm ustalonych w umowie przez zleceniodawcę. Premię, np. za wcześniejsze zakończenie budowy, uwzględnia się w przychodach po jej wiarygodnym oszacowaniu.

Przychody z wykonania niezakończonych usług długoterminowej ustala się za okres od dnia zawarcia na nią umowy do dnia bilansowego, proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi, narastająco, po odliczeniu przychodów, które wpłynęły na wynik finansowy poprzednich okresów sprawozdawczych. Wykazane przychody z kontraktów długoterminowych nie są tożsame z przychodami zafakturowanymi. Oznacza to, że różnicę między wyższą, częściowo zafakturowaną sprzedażą, a przychodem ustalonym proporcjonalnie do stopnia wykonania robót

należy ujmować jako zaliczkę pobraną od zamawiającego albo jako niezgłoszoną do rozrachunku należność od zleceniodawcy.

Kryterium warunkującym ujawnienie w bilansie skutków niezakończonych umów jest znaczny poziom zaawansowania usługi. Określenie stopnia zaawansowania realizacji umowy o charakterze długoterminowym może zostać ustalone, zgodnie z delegacją ustawową art. 34a ust. 2 ustawy, w następujący sposób:

- 1) udziałem kosztów poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia ustalenia przychodu w całkowitych kosztach wykonania usługi,
- 2) liczbą przepracowanych godzin bezpośrednio związanych z wykonaniem usługi,
- 3) na podstawie obmiaru wykonanych prac,
- 4) inną metodą,

o ile przyjęta metoda wyraża w sposób wiarygodny stopień zaawansowania usługi.

Metoda polegająca na ocenie udziału poniesionych kosztów w całkowitych kosztach wykonania usługi wymaga posiadania wzorca w postaci budżetu kosztów niezbędnych do realizacji umowy [5, s. 328]. Konstrukcja budżetu kosztów, dostępna na każdy dzień bilansowy, powinna zawierać informacje potrzebne do oszacowania kosztów wytworzenia niezbędnych do wytworzenia całej usługi.

Metoda liczby przepracowanych godzin bezpośrednio związanych z usługą daje możliwość uwzględnienia niegospodarności, np. w postaci złej organizacji pracy lub słabej wydajności. Metoda powinna zostać wykorzystana do usług projektowych, nadzoru, usług doradczych, a także tych usług budowlanych, gdzie używa się sprzętu w bardzo ograniczonym zakresie i nie korzysta się z usług podwykonawców. Obliczanie roboczogodzin jest zawodne, gdy w wykonywaniu usług uczestniczą podwykonawcy [2, s. 171]. W związku z tym doskonalszym rozwiązaniem jest prowadzenie pomiaru na podstawie zużytych materiałów niezbędnych do realizacji całej umowy.

Pomiar uwzględniający poniesione koszty wytworzenia (przepracowane roboczogodziny albo zużyte materiały) polega na:

- ustaleniu relacji kosztów wytworzenia rzeczywiście poniesionych na już wykonane usługi (roboty) do przewidywanych kosztów wytworzenia niezbędnych do wykonania całej umowy. Na koszty te składają się koszty wytworzenia już poniesione (rzeczywiste) i takie, które należy jeszcze ponieść do czasu pełnego wykonania (zrealizowania) umowy. Aby określić przewidywane koszty wytworzenia, trzeba uwzględnić w budżecie możliwość aktualizowania kosztów ze względu na przewidywane zmiany,
- przyjęciu założenia, że koszty już poniesione (w stosunku do kosztów całej usługi objętej umową) odpowiadają przychodom z wykonanych usług w relacji do ceny za całą usługę,
- odjęciu od narastających przychodów tej ich części, która wpłynęła na wynik finansowy poprzednich okresów sprawozdawczych [14, s. 199].

Zaletą omawianego rozwiązania jest to, że koszty są kosztami wytworzenia rzeczywiście poniesionymi w stosunku do osiągniętych przychodów, natomiast wadą jest odstępianie od obowiązku inwentaryzowania stopnia zaawansowania prac.

Inny sposób określania stopnia zaawansowania prac polega na fizycznym obmiarze wykonanych prac i ustaleniu kosztów wytworzenia usługi w wysokości współmiernej do przychodów przez określenie procentowego stopnia zaawansowania prac do zaktualizowanego budżetu.

Szacowanie stopnia zaawansowania niezakończonych umów długoterminowych na dzień bilansowy w zależności od przyjętej metody można wyceniać w sposób wiarygodny (umowa w cenach stałych) lub nie (metoda zysku zerowego).

Metoda zysku zerowego, inaczej metoda zakończonej umowy, polega na ustalaniu przychodów do wysokości kosztów usługi poniesionych do dnia bilansowego, możliwych do zafakturowania w przyszłości, czyli wtedy, gdy istnieje pewność, że zostaną pokryte przez zleceniodawcę. Przychody są dokumentowane poleceniami księgowania, a nie fakturami, i nie obejmują naliczonego podatku VAT. Ustalone w poleceniu księgowania przychody z częściowego wykonania usług porównuje się z ich kwotą z faktur częściowych i odnosi na konto „Przychody ze sprzedaży produktów”.

Koncepcja rachunku kosztów celu i rachunek redukcji kosztów [11, s. 82] stanowią nowe narzędzia rachunkowości zarządczej strategicznej stosowane w przedsiębiorstwach o produkcji powtarzalnej. Systemy te umożliwiają efektywne zarządzanie także projektami, których celem jest wprowadzenie nowych produktów, a realizowane są jako kontrakty budowlane. Specyfika realizacji tych projektów jest bardzo zbliżona do przedstawionej specyfiki procesów zarządzania projektami długoterminowymi. Podobieństwo to pozwala uznać, że rachunek kosztów celów i rachunek redukcji kosztów będą umożliwiały również efektywne zarządzanie przyszłymi kosztami w cyklu życia kontraktów długoterminowych. Rachunek kosztów celu, określany w języku japońskim nazwą *genka kikaku*, był zastosowany po raz pierwszy w latach 70. w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach japońskich. Później, w latach 80. i 90., po opublikowaniu jego zasad, zaczęły wdrażać rachunek kosztów celu wielkie przedsiębiorstwa amerykańskie i europejskie prowadzące działalność powtarzalną. W literaturze anglojęzycznej rachunek kosztów celu określany jest terminem *target costing*. Podstawowym założeniem w rachunku kosztów celu jest niezmienność planowanego wyniku ze sprzedaży produktu i jego planowanej ceny rynkowej w długim okresie, a koszty produktu w fazie wytwarzania muszą być osiągnięte na poziomie wyznaczonym przez cenę i zysk, ustalone w fazie projektowania nowego produktu i zawarte w strategii firmy. Rachunek redukcji kosztów w koncepcjach kompleksowego zarządzania kosztami w firmach japońskich opiera się natomiast na założeniu wyszukiwania i wdrażania udoskonaleń w technologii i organizacji oraz podnoszeniu poziomu wiedzy niezbędnych do osiągnięcia kosztu założonego. W podsumowaniu można stwierdzić, że różnorodne koncepcje wyceny przychodów i kosztów przy realizacji kontraktów budowlanych budują obraz wielowariantowości problematyki.

Literatura

- [1] Bonham M., Curtis M., Davies M., Dekker P., Denton T., Moore R., Richards H., Wilkinson-Riddle G., Wilson A., *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach*, Lexis Nexis, Ernst & Young, Warszawa 2004.
- [2] Fedak Z., *Niezakończone długotrwałe umowy o usługi, w tym budowlane*, [w:] *Zamknięcie roku 2004*, „Rachunkowość”, Warszawa 2005.
- [3] Gierusz J., *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości. Pojęcia, klasyfikacja, zakres ujawnień*, ODiDK Sp. z o.o., Gdańsk 2005.
- [4] Helin A., Bernaziuk A., *Kontrakty długoterminowe*, ODiDK Sp. z o.o., Gdańsk 2003.
- [5] Hryniuk J., *Kontrakty długoterminowe*, [w:] *Komentarz do znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, red. B. Lisiecka-Zajac, E. Walińska, J. Hryniuk, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2002.
- [6] Jaruga A. (red.), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice. MSSF 11*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2006.
- [7] Kalinowski J., *Kompendium wiedzy o Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 3. Niezakończone usługi budowlane*, Difin, Warszawa 2006.
- [8] Karmańska A., *Kontrakty długoterminowe w prawie bilansowym i podatkowym*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [9] *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2004*, International Accounting Standards Committee Foundation, Londyn 2004.
- [10] Rozwiązania ewidencyjne oraz numeracja kont podane zostały na podstawie Zakładowego planu kont dla spółek prawa handlowego – Stanisław Koc i Tadeusz Waślicki.
- [11] Sobańska I. (red.), *Kontrakty długoterminowe. Przychody – koszty – wyniki*, Difin, Warszawa 2004.
- [12] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Tekst jednolity, DzU 2002 nr 76, poz. 694.
- [13] Waślicki T., *Kontrakty długoterminowe*, „Rzeczpospolita” 2002, nr 096/207 (6284).
- [14] Winiarska K. (red.), *Rachunkowość zaawansowana*, Oficyna Ekonomiczna Oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych Sp. z o.o., Kraków 2006, s. 199.

DILEMMAS OF EVALUATION AND PRESENTATION OF COSTS AND INCOMES DURING THE REALIZATION OF BUILDING CONTRACTS

Summary

Since the Accountancy Act has been amended, units which are engaged in long-term contracts are obliged to use yields and costs' valuation rules from non-completed contracts which are used for preparing finance statements. The Regulations, including also the project of the National Accountancy Standard, are convergent with the provisions of the International Accountancy Standard no 11 of 'Building Contracts'. However, they are rather general and do not solve many problems. In case of long-term contracts, it is necessary to respect the accountancy principle which is the rule of clear and thorough presentation, the rule of careful valuation, accrual basis assumption and the rule of yields' commensurability and their costs. The yields' and costs' record and the results of long-term contracts in accordance to the Balance and Tax Law, allow to explain the interim differences between the balance value and tax value of assets or liabilities. It also helps to explain the calculation of a prolonged income tax.