

Ksenia Czubakowska

Uniwersytet Szczeciński

USTALANIE PRZYCHODÓW I KOSZTÓW ŚWIADCZONYCH USŁUG W RAMACH KONTRAKTÓW DŁUGOTERMINOWYCH

1. Wstęp

Umowy o świadczenie usług muszą być prawnie usankcjonowane i określać warunki i zobowiązania obu stron w formie pisemnej. Umowy te są określane mianem **kontraktów**¹. Kontrakty zazwyczaj dotyczą długiego okresu, są wielofunkcyjne i o złożonej strukturze. Kontrakty zawierają dokładnie określoną wartość (cenę), koszty ich realizacji oraz wynik z działalności. Prawidłowe ujęcie i wycena kontraktów długoterminowych są zagadnieniami niezmiernie złożonymi i skomplikowanymi.

Kontrakty długoterminowe ze względu na znaczną ich wartość generują określone ryzyko, np. związane z niewypłacalnością klienta, z wyceną kosztów i przychodów na koniec okresu sprawozdawczego niezakończonych kontraktów, z szacowaniem efektywności wykonania kontraktu. Może zaistnieć sytuacja, że zaktualizowane koszty całego kontraktu mogą być wyższe od wartości kontraktu (ceny), co oznacza stratę dla wykonawcy. Firma jest wówczas zobowiązana do utworzenia rezerwy na przyszłe straty z kontraktu, która wywiera istotny wpływ na wynik finansowy. Od właściwej prezentacji wyniku finansowego zależy rzetelny obraz sytuacji majątkowej i finansowej całego przedsiębiorstwa.

Zagadnienie kontraktów długoterminowych powinno być ujęte w zasadach (polityce) rachunkowości, zwłaszcza należy określić sposób ujmowania przychodów i kosztów związanych z daną transakcją lub innymi zdarzeniami. Ich wycena musi być zgodna z przyjętymi przez jednostkę gospodarczą zasadami memoriału, współmierności i ostrożności².

¹ Kontrakt to układ, umowa zawarta na piśmie między stronami, określająca warunki i zobowiązania obu stron; dokument, dowód takiej umowy [8, s. 999]; kontrakt (łac. *contractus*) to porozumienie dwóch lub więcej osób co do wzajemnych praw i obowiązków; umowa, dokument, dowód takiej umowy [9, s. 385]; kontrakt – układ, umowa na piśmie zawarta między stronami (kontrahentami) [3, s. 278].

² Dotychczas niewiele przedsiębiorstw budowlanych przestrzegało tych zasad. Miało to istotny wpływ na wypaczenie rzeczywistego obrazu przedsiębiorstwa w sprawozdaniu finansowym, w którym zawyżano wynik finansowy oraz nierzetelnie wykazywano niektóre pozycje aktywów i pasywów [7].

2. Ustalanie przychodów kontraktów długoterminowych

Kontrakty długoterminowe charakteryzują się znacznym utrudnieniem w dokładnym określeniu kwoty ostatecznego przychodu z tytułu danej umowy, w szczególności w momencie zawierania umowy oraz w początkowym okresie jej trwania. Jest to niezależne od sposobu ustalania ceny kontraktu (ceny stałe lub koszty + narzut zysku), wpływ natomiast mają np. zmiany cen, zakresu prac, inflacja.

Na przychody z umowy o usługę budowlaną, według MSR nr 11, składają się:

1. Kwoty przychodów pierwotnie przewidziane w umowie oraz zmiany dokonywane w trakcie wykonywania umowy; przychody z umowy wycenia się według wartości godziwej otrzymanej lub należnej zapłaty. Szacunkowa wartość umowy powinna być aktualizowana w zależności od rezultatów przyszłych zdarzeń. Przychody mogą rosnąć lub zmaleć na skutek np. zmian uzgodnionych pomiędzy wykonawcą i odbiorcą, zmian umowy w cenach stałych po uwzględnieniu klauzul umożliwiających podniesienie cen, zastosowania kar z tytułu opóźnień w realizacji umowy, zakończenia danego etapu budowy.

2. Kwoty wynikające ze zmian określonego w umowie zakresu prac, np. modyfikacji w dokumentacji lub projekcie składowa aktywów, zmian dotyczących okresu trwania umowy. Zmiany w przychodach uwzględnia się po zaakceptowaniu przez zamawiającego tych zmian i wartości przychodów, które należy wiarygodnie wycenić.

3. Kwoty, które wykonawca chce uzyskać od zamawiającego w postaci roszczeń, np. zwrot kosztów nieuwzględnionych w umowie, a wynikających z opóźnień spowodowanych przez zamawiającego lub błędów w dokumentacji (projekcie). Roszczenia są obarczone dużą niepewnością i dlatego są uwzględniane w przychodach, jeśli istnieje prawdopodobieństwo akceptacji roszczeń i wiarygodnej wyceny.

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

Przychody z niezakończonych usług długoterminowych ustala się za okres od dnia jej zawarcia do dnia bilansowego, proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi, narastająco, po odliczeniu przychodów, które wpłynęły na wynik finansowy poprzednich okresów sprawozdawczych. Wykazane przychody z umów o kontrakty długoterminowe nie są jednoznaczne z przychodami zafakturowanymi, a więc również z powstaniem należności od odbiorców. Oznacza to, że różnica między wyższą zafakturowaną częściowo sprzedażą a przychodem ustalonym proporcjonalnie do stopnia wykonanych robót będzie ujmowana jako zaliczka pobrana od zamawiającego, w przeciwnym wypadku – jako niezgłoszona do rozrachunku należność od zleceniodawcy.

Przychody z długotrwałych kontraktów ustala się na dzień bilansowy na podstawie pomiaru stopnia zaawansowania realizacji usługi, pod warunkiem że zastosowana metoda wiarygodnie będzie wyrażać stopień zaawansowania prac. Za podstawowe metody (art. 34a ust. 2 uor) określające stopień zaawansowania prac uważa się:

- 1) udział poniesionych kosztów (od dnia zawarcia umowy do dnia ustalenia przychodu) w całkowitych kosztach wykonania usługi,
- 2) liczbę przepracowanych godzin bezpośrednio związanych z wykonaniem usługi, obmiar wykonanych prac,
- 3) inną metodę określającą w sposób wiarygodny stopień zaawansowania usługi.

Metoda udziału poniesionych kosztów w całkowitych kosztach wykonania usługi wymaga posiadania wzorca w postaci budżetu kosztów, które są niezbędne do realizacji umowy. Budżet kosztów powinien być tak skonstruowany, aby było możliwe szacowanie kosztów wytworzenia niezbędnych do wykonania całej usługi. Sposób opracowania budżetu jest warunkiem wiarygodnego pomiaru stopnia zaawansowania prac. Budżet powinien być dostępny na każdy dzień bilansowy i uwzględniać bieżące informacje. Spełnienie tego warunku wymaga od kierownika jednostki:

- stworzenia systemu budżetowania (planowania) kosztów umów, który na każdy dzień bilansowy dostarcza miarodajnych szacunków,
- stworzenia systemu monitorowania produktów uzyskiwanych w procesie budżetowania, tzn. kontroli realizacji i aktualizacji budżetu wskutek oddziaływania czynników zewnętrznych oraz wewnętrznych; system budżetowania powinien zapewniać ustalanie kosztów wytworzenia, które wymagają jeszcze poniesienia do zakończenia umowy,
- stworzenia efektywnego systemu kontroli wewnętrznej zapewniającego poprawność danych dostarczanych w ramach budżetowania oraz dostarczenie tych danych w odpowiednim czasie, tzn. w ramach ustalonych terminów [2, s. 328].

Ocena stopnia zaawansowania prac na podstawie **liczby przepracowanych godzin bezpośrednio związanych z wykonaniem usługi** powoduje niebezpieczeństwo uwzględniania pozycji wynikających z niegospodarności, np. złej organizacji pracy, niskiej wydajności. Jest to metoda pomiaru właściwa dla usług projektowych, nadzoru i usług doradczych oraz usług budowlanych, do których realizacji wykorzystuje się w bardzo ograniczonym zakresie sprzęt oraz nie korzysta się z usług podwykonawców. Ze względu na coraz mniejszy udział robocizny bezpośrednio w ogólnej strukturze kosztów robót budowlanych metoda ta może prowadzić do poważnych błędów [5, s. 260]. Ponadto stosowanie roboczogodzin zawodzi, gdy w wykonywaniu usług uczestniczą podwykonawcy [1, s. 171], dlatego pomiar stopnia zaawansowania prac może być dokonany za pomocą zużytych materiałów niezbędnych do wykonania całej umowy.

Pomiar za pomocą poniesionych kosztów wytworzenia (zużytych roboczogodzin lub zużytych materiałów) polega na:

1. 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 jeszcze wymagające poniesienia dla pełnego wykonania (zakończenia) umowy. Ustalenie przewidywanych kosztów wytworzenia wymaga posiadania budżetu z możliwością aktualizowania kosztów ze względu na przewidywane zmiany.

2. Przyjęciu założenia, że koszty już poniesione (w relacji do kosztów całej usługi objętej umową) odpowiadają przychodom z wykonanych usług do ceny za całą usługę.

3. Odjęciu od narastających przychodów tej ich części, która wpłynęła na wynik finansowy poprzednich okresów sprawozdawczych.

Zaletą przyjętego rozwiązania jest to, że koszty stanowią koszty wytworzenia rzeczywiście poniesione w relacji do osiągniętych przychodów, a wadą – odstąpienie od obowiązku inwentaryzowania stopnia zaawansowanych prac.

Innym sposobem pomiaru stopnia zaawansowania prac jest fizyczny **obmiar wykonanych prac** i ustalenie kosztów wytworzenia usługi w wysokości wspólmiernej do przychodów przez odniesienie procentu zaawansowania prac do zaktualizowanego budżetu. Metoda ta wymaga specjalistycznych pomiarów stopnia zaawansowania prac, w wyniku czego jest bardzo pracochłonna i kosztochłonna.

Zastosowanie jednej z wymienionych metod wymaga spełnienia określonych warunków, które wymieniono w MSR nr 11 oraz w art. 34 ust. 3 uor, a które zależą od formy zawartych umów (w cenach stałych lub koszty + narzut zysku). Aby mierzony szacunek był wiarygodny, muszą być spełnione warunki przedstawione w tab. 1. Spełnienie warunków określonych dla umów wymienionych w tabeli oznacza, że przychody i koszty związane z kontraktem należy ująć odpowiednio do stanu zaawansowania realizacji kontraktu na dzień bilansowy. Jeśli warunki nie będą spełnione, przychody należy ująć wyłącznie do wysokości poniesionych kosztów umowy, dla których istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania, albo koszty umowy mogą być ujęte jako koszty tego okresu obrotowego, w którym zostały poniesione.

Zastosowanie ceny ustalonej metodą cen stałych (ceny ryczałtowej) należnej za wykonanie całości usługi (roboty) oznacza, że wykonawca zgadza się stosować stałą cenę lub stałą stawkę umowną za usługę. Ustalenie w umowie takiej ceny nie wyklucza jej modyfikacji drogą aneksów lub powiększenia o przewidziane zmiany. Przychód z wykonania usług objętych niezakończoną umową ustala się w wysokości takiej części ceny za całą usługę, jaka odpowiada zaawansowaniu wykonanej usługi. Ustalanie przychodów jest uwarunkowane w ten sposób, że:

- zawarta umowa określa łączną cenę usługi, także jeżeli stosuje się ceny (stawki) jednostkowe, przy czym umowa nie jest przedmiotem sporu, a zamawiający jest w stanie się z niej wywiązać,

- istnieje możliwość „przejścia” od ceny za całość objętej umową usługi do wyceny już wykonanej części usług i ustalenia odpowiadającego tej części usługi przychodu,
- możliwa jest poprawna wycena współmiernych do przychodu z częściowego wykonania umowy kosztów wytworzenia z uwzględnieniem przekroczeń kosztów dzięki posiadaniu aktualnego preliminarza kosztów [1, s. 171].

Tabela 1. Szacowanie stopnia zaawansowania niezakończonych umów długoterminowych na dzień bilansowy w zależności od metody ustalania ceny usług

Umowa w cenach stałych	Umowa „koszt plus”
1. Można wycenić w sposób wiarygodny łączną wartość przychodów z umowy 2. Istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska korzyści ekonomiczne związane z umową 3. Zarówno koszty z tytułu realizacji umowy, jak i stan zaawansowania realizacji umowy o budowę na dzień bilansowy mogą być w sposób wiarygodny ustalone 4. Koszty dotyczące danej umowy można precyzyjnie określić i wycenić w sposób wiarygodny, co umożliwi porównanie faktycznie poniesionych kosztów realizacji umowy z poprzednimi szacunkami kosztów	1. Istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska korzyści ekonomiczne związane z umową 2. Koszty umowy można precyzyjnie określić i wycenić w sposób wiarygodny, niezależnie od tego, czy przysługuje ich zwrot, czy też nie

Źródło: [4, par. 23-24].

Do ustalenia na dzień bilansowy stopnia zaawansowania częściowo wykonanych usług objętych umową mogą być stosowane dwa podejścia (zależnie od wyboru jednostki): szacowanie według liczby przepracowanych godzin lub według obmiaru wykonanych prac.

Przy kontraktach, gdy przychód jest ustalany na podstawie cen wyznaczonych metodą „koszt plus”, przychód za wykonaną usługę oblicza się w wysokości kosztów rzeczywistych powiększonych o narzut zysku jako marżę (%) lub kwotowo. Przychodem z wykonania usługi objętej niezakończoną umową są rzeczywiście poniesione koszty wytworzenia powiększone o ewentualną rezerwę na roboty poprawkowe i narzut zysku (marża lub kwota). Innym sposobem rozliczenia może być ustalenie w porozumieniu z zamawiającym ceny (stawki) za jednostkę różnego rodzaju prac (usług). Zaakceptowane przez zleceniodawcę dane o liczbie poszczególnego rodzaju prac (usług) wykonanych w danym okresie mnoży się przez właściwe dla nich ceny (stawki). Przychód jest wówczas sumą iloczynów liczby i ceny (stawki). Może się zdarzyć, że umowa o tak ustalonej cenie zawiera limit ceny lub zysku. Przychody przewyższające ten limit nie mogą być naliczane, a koszty niezajdujące pokrycia w przychodach stanowią koszt sprzedanej produkcji.

Warunkiem stosowania omówionych zasad rozliczeń jest zawarcie umowy przewidującej taki właśnie sposób fakturowania oraz prawdopodobieństwo, że zleceniodawca zapłaci za usługę, której rzeczywisty koszt wykonania umowy został wiarygodnie ustalony. Do rozliczeń tych nie jest potrzebny budżet kosztów umowy.

Przychód, gdy nie ma wiarygodnego szacunku stopnia zaawansowania niezakończonych usług, powinno ustalać się **metodą zysku zerowego** (zwaną także metodą zakończonej umowy). W metodzie tej przychody ustala się do wysokości poniesionych do dnia bilansowego kosztów usługi możliwych do zafakturowania w przyszłości, a więc wtedy, gdy istnieje pewność pokrycia ich przez zleceniodawcę. Całość prac objętych umową dzieli się na poszczególne etapy. Zleceniobiorca sukcesywnie po zakończeniu każdego etapu wystawia fakturę częściową. Każda faktura częściowa potwierdzona jest przez zleceniodawcę protokołem odbioru wykonanych prac. Wartość każdej faktury częściowej zwiększa przychód zleceniobiorcy okresu jej wystawienia. Koszty poniesione w celu realizacji danego etapu wpływają na wynik finansowy równolegle w tym samym okresie (w okresie ujęcia przychodu). Na dzień bilansowy poniesione koszty kolejnego, niezakończonego etapu stanowią produkcję niezakończoną wycenioną według kosztu wytworzenia. W trakcie wykonania usługi wykonawca może wykazać wynik zerowy lub nawet stratę, ponieważ przychody są ustalane tylko do poziomu kosztów. Ewentualny zysk może wystąpić dopiero po zakończeniu całości prac. Przewidywaną stratę na umowie w każdym przypadku niezwłocznie ujmuje się jako rezerwę korygującą wynik finansowy. Jeśli w późniejszych okresach możliwy staje się wiarygodny pomiar postępu prac, np. przez osiągnięcie pewnego poziomu zaawansowania prac lub sporządzenia budżetów, jednostka może zmienić metodę z zysku zerowego na metodę stopnia zaawansowania realizacji usługi. Przejście takie jest zmianą szacunków i nie powoduje korekty bilansu otwarcia kapitałów własnych lub konieczności przeliczania danych finansowych za poprzednie okresy w celu porównywalności. Wprowadzenie zmian skutkuje ujmowaniem ich w wyniku finansowym tego okresu sprawozdawczego, w którym ma miejsce omówione przejście. Zastosowanie tej metody przedstawiono w przykładach 1 i 2.

Przykład 1

Przyjmując założenie, że w spółce świadczącej usługi budowlane w danym roku obrotowym zafakturowane przychody wynoszą 150 000 zł, a poniesione koszty – 130 000 zł, ustalając wynik realizacji kontraktu metodą zysku zerowego, uwzględnia się wyłącznie przychód w wysokości odpowiadającej kosztom. W tym przypadku w rachunku zysków i strat wykazany zostanie przychód w kwocie 130 000 zł.

Przykład 2

Przy założeniu, że w spółce świadczącej usługi budowlane w danym roku obrotowym zafakturowane przychody wynoszą 180 000 zł, a poniesione koszty – 195 000 zł i przy ustalaniu wyniku realizacji kontraktu metodą zysku zerowego należy pamiętać, że uwzględnia się wyłącznie przychód w wysokości odpowiadającej kosztom. W związku z tym w rachunku zysków i strat wykazany zostanie przychód w kwocie 195 000 zł oraz strata 15 000 zł.

Bez względu na zastosowany sposób pomiaru przychody są dokumentowane poleceniami księgowania, a nie fakturami i nie obejmują naliczonego od nich należnego VAT. Po ustaleniu w poleceniu księgowania przychodów (mogą zawierać zysk lub nie) z częściowego wykonania usług objętych długoterminowymi umowami porównuje się ich kwotę z sumą faktur częściowych dotyczących poszczególnych umów, zaewidencjonowanych jako „Sprzedaż produktów”. Jeśli kwota dotycząca danej umowy, wynikająca z polecenia księgowania, jest wyższa od sumy zaewidencjonowanych przychodów, to o tę nadwyżkę należy zwiększyć przychody ze sprzedaży i jednocześnie wykazać ją jako krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe. W sytuacji odwrotnej, gdy zafakturowano niewykonane usługi, czyli pobrano zaliczkę na poczet przyszłych świadczeń, nadwyżkę taką należy przenieść z przychodów ze sprzedaży produktów na rozliczenia międzyokresowe przychodów.

W pierwszym dniu następnego roku obrotowego należy przenieść tak zaewidencjonowaną nadwyżkę, dokonując rozliczenia międzyokresowych przychodów i zaliczenia ich do przychodów bieżącego okresu jako przychody ze sprzedaży produktów. Należy podkreślić, że powstałe w ten sposób nadwyżki przy różnych umowach nie mogą być ze sobą kompensowane.

3. Koszty wytworzenia usługi budowlanej

Wykonane usługi objęte niezakończonymi jeszcze długotrwałymi umowami wymagają wykazania kosztów ich wytworzenia współmiernych do przychodów.

Koszty wytworzenia usługi budowlanej obejmują, zgodnie z ustawą o rachunkowości (art. 28 ust. 3):

1. Koszty bezpośrednie wykonania danej umowy.
2. Uzasadnioną część kosztów pośrednich związanych z wykonywaniem konkretnej umowy.
3. Pozostałe koszty, którymi zgodnie z warunkami umowy można obciążyć zamawiającego.

Do **kosztów bezpośrednich** konkretnej umowy zalicza się:

- a) koszty robocizny, łącznie z kosztami nadzoru budowy,
- b) koszty materiałów zużytych w trakcie budowy,
- c) koszty transportu maszyn, urządzeń i materiałów do i z miejsca budowy,
- d) amortyzację środków trwałych wykorzystywanych do budowy,
- e) koszty wynajmu maszyn i urządzeń,
- f) koszty projektu i pomocy technicznej związanej z budową,
- g) koszty (szacunkowe) napraw i prac gwarancyjnych, łącznie z przewidywanymi kosztami robót gwarancyjnych,
- h) roszczenia stron trzecich.

Ogół wymienionych kosztów bezpośrednich zmniejsza się o uzyskane przychody ze sprzedaży nadwyżki materiałów, a także zbycia maszyn i urządzeń po zakończeniu realizacji umowy.

Koszty pośrednio związane z budową (koszty ogólne), a które równocześnie mogą być przyporządkowane do konkretnego kontraktu, dotyczą:

- a) kosztów ubezpieczenia,
- b) kosztów projektu i pomocy technicznej, które nie są bezpośrednio związane z realizacją konkretnej umowy,
- c) kosztów ogólnych budowy, np. lista płac dla personelu budowy, koszty finansowania zewnętrznego.

Pozostałymi kosztami, którymi zgodnie z warunkami umowy można obciążyć zleceniodawcę, mogą być niektóre koszty ogólnoadministracyjne i koszty prac przygotowawczych.

Koszty niepowiązane z działalnością wynikającą z umowy ani też odnoszące się do konkretnego kontraktu **wyłącza się z kosztów** umowy o budowę. Są to:

- a) koszty ogólnoadministracyjne, których zwrot nie jest przewidziany w warunkach umowy,
- b) koszty sprzedaży,
- c) koszty prac budowlanych i rozwojowych, których zwrot nie jest przewidziany w warunkach umowy,
- d) amortyzacja nieczynnych maszyn i urządzeń, które nie są wykorzystywane przy realizacji danej umowy.

Tabela 2. Współmierność przychodów i kosztów według sposobów ich ustalania

Metoda ustalania ceny	Sposób ustalania przychodów	Koszt wytworzenia osiągniętych przychodów
Cena stała (cena ryczałtowa)	przychód z wykonania usług ustala się jako część ceny stałej (ryczałtowej) za całą usługę, jaka odpowiada stopniowi zaawansowania wykonanej usługi: – stopień zaawansowania częściowo wykonanych usług objętych umową oblicza się w stosunku do liczby przepracowanych roboczogodzin (zużytych materiałów)	koszty rzeczywiście poniesione
	– stopień zaawansowania częściowo wykonanych usług objętych umową oblicza się w stosunku do obmiaru wykonanych prac	koszty zarachowane; różnica między zarachowanymi a rzeczywistymi kosztami jest wykazywana w bilansie jako rozliczenia międzyokresowe kosztów (czynne) lub rezerwa na koszty
Koszty + narzut zysku	przychód ustala się, powiększając rzeczywiście poniesione koszty o zysk albo w postaci iloczynu liczby wykonanych usług i uzgodnionej ceny jednostkowej usługi	koszty rzeczywiście poniesione
Zysku zerowego	przychód ustala się w wysokości tej części kosztów, którą prawdopodobnie pokryje zleceniodawca	koszty rzeczywiście poniesione

Źródło: opracowanie własne.

Koszty poniesione **przed zawarciem umowy** są zaliczane do aktywów (czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów), jeżeli są związane z realizacją jej przedmiotu i mogą być pokryte w przyszłości przychodami uzyskanymi od zamawiającego z tytułu wykonania danej umowy (art. 34c ust. 1 uor). Do kosztów tych zwykle zalicza się koszty rozpoczętych robót, np. koszty materiałów, nabycia urządzeń i innych środków trwałych na potrzeby realizacji danej umowy. Do kosztów takich nie powinno się zaliczać wydatków (zobowiązań) związanych z uzyskaniem zamówienia, np. kosztów uczestnictwa w przetargu. Są to koszty ogólnego zarządu odpisywane na wynik w roku ich poniesienia.

Koszty wytworzenia wykonanych usług za okres od dnia zawarcia umowy do dnia bilansowego, a następnie zakończenia i odbioru usług ustala się w różny sposób zależny od zasad ustalania przychodów. Współmierność przychodów i kosztów ich uzyskania według sposobów ich ustalania przedstawia tabela 2.

4. Podsumowanie

Zakres umów o budowę i określenie zasad wyceny realizacji kontraktów długoterminowych wymaga przestrzegania odpowiednich reguł, ponieważ jest to ważne przy rozliczeniu efektów wykonanych usług, w tym umów budowlanych oraz umów o podobnym charakterze. Chodzi tu szczególnie o zasady ustalania przychodów i kosztów usług zaawansowanych w realizacji, ale niezakończonych na dzień bilansowy. Rozwiązanie tych problemów mogą ułatwić odpowiednie uregulowania, które znalazły miejsce w MSR, w polskim prawie bilansowym oraz Krajowym Standardzie Rachunkowości.

Przedsiębiorstwa budowlane, nie przestrzegając tych zasad, mogą popełniać błędy, do których najczęściej zalicza się:

- do przychodów ze sprzedaży wlicza się zaliczki na poczet umów o usługę oraz faktury za roboty jeszcze niewykonane (zawyżenie w fakturach sprzedaży wartości wykonanych robót),
- do przychodów nie zalicza się części wynagrodzenia za usługę zatrzymanej przez zamawiającego jako kaucja gwarancyjna,
- niekompletność kosztów wobec nieutworzenia wystarczających rezerw na koszty poniesione, lecz nieudokumentowane dowodami zewnętrznymi,
- brak rezerw na przewidywane straty na niezakończonych usługach,
- zawyżenie wyceny robót w toku i ukrywanie w tej pozycji potencjalnych strat.

Literatura

- [1] Fedak Z., *Niezakończone długotrwałe umowy o usługi, w tym budowlane*, [w:] *Zamknięcie roku 2004*, „Rachunkowość”, Warszawa 2005.
- [2] Hryniuk J., *Kontrakty długoterminowe*, [w:] *Komentarz do znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, red. B. Lisiecka-Zajac, E. Walińska, J. Hryniuk, FRRwP, Warszawa 2002.

-
- [3] Kopański W., *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Wiedza Powszechna, Warszawa 1989.
- [4] Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 11, *Umowy o usługę budowlaną*, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, t. 1, SKwP, Warszawa 2007.
- [5] Nadolna B., *Wycena aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego*, [w]: *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa 2003.
- [6] Projekt Standardu Rachunkowości – *Usługi budowlane i montażowe*, „Rachunkowość 2000”, nr 6.
- [7] Segda A., *Długoterminowe umowy o usługi budowlane – wycena bilansowa, problemy i zagrożenia*, „Rachunkowość 2001”, nr 12.
- [8] *Słownik języka polskiego*, t. I, red. M. Szymczak, PWN, Warszawa 1988.
- [9] *Słownik wyrazów obcych*, red. J. Tokarski, PWN, Warszawa 1971.
- [10] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2002 nr 76, poz. 694.

DETERMINING REVENUES AND COSTS OF PROVIDED SERVICES IN WITHIN THE FRAMEWORKS OF LONG-TERM CONTRACTS

Summary

Long-term contracts related to building services bear a significant risk due to their considerable value and a long period of time related to their realization. Thus it is crucial to make a comprehensive agreement, from which the rules of the valuation of the contract would result. Since the different methods might be used, it is important to choose one that would allow determining the final revenue from the contract and the profit from realization of the service.