

Anna Kasperowicz

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

PROBLEMATYKA KONTRAKTÓW DŁUGOTERMINOWYCH W PROCESIE NAUCZANIA RACHUNKOWOŚCI

Zagadnienie kontraktów długoterminowych jest złożone. Jego kompleksowe ujęcie wymaga zaprezentowania w kontekście rachunkowości finansowej, podatkowej, sprawozdawczości oraz rachunkowości zarządczej. Kontrakty długoterminowe mogą być zawierane na realizację zróżnicowanych świadczeń, których wspólną cechą jest długi okres realizacji. Długi czas realizacji kontraktu długoterminowego powoduje rozbieżności w czasie między powstawaniem a rejestracją nakładów i efektów, zarówno u nabywcy, jak i usługodawcy. Przypisanie kosztów i przychodów powstałych w trakcie realizacji kontraktu do różnych okresów sprawozdawczych ma bezpośredni wpływ na wyniki finansowe oraz sytuację finansową obu zainteresowanych stron. Od momentu obowiązywania w Polsce znowelizowanej ustawy o rachunkowości jednostki realizujące kontrakty długoterminowe są zobowiązane do stosowania szczegółowych zasad wyceny przychodów i kosztów kontraktów będących w trakcie realizacji na dzień bilansowy. Jakość sprawozdań finansowych takich jednostek zależy w dużej mierze od prawidłowości zastosowania nowych metod wyceny. Kontrakty długoterminowe są interesującym zagadnieniem przynajmniej z czterech powodów.

Po pierwsze, niezbędne jest zidentyfikowanie przedmiotu kontraktu długoterminowego. Jest to ważki problem, ponieważ polskie prawo bilansowe [Ustawa...] oraz międzynarodowe uregulowania rachunkowości, takie jak: międzynarodowe standardy rachunkowości [Międzynarodowe...], IV Dyrektywa Unii Europejskiej [IV Dyrektywa...], amerykańskie GAAP-y [Delaney i in. 2003], brytyjski SSAP 9 [Stocks...] (z późniejszymi zmianami FRED 28 [Inventories...]) nie są ze sobą pod tym względem spójne.

Po drugie, zastosowanie nadrzędnych zasad rachunkowości [Walińska 2000] może pozostawać w konflikcie z osiągnięciem wiernego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu gospodarczego realizującego kontrakty długoterminowe, ponieważ „ścierają” się w tym zagadnieniu dwie podstawowe zasady rachunkowości. Jednak to zasada wyższości treści nad formą, która nakazuje przedstawiać skutki zdarzeń zgodnie z ich treścią ekonomiczną oraz ostrożności, według której niepewne aktywa i przychody nie powinny być zawyżone, a zobowiązania i koszty zaniżone. Następną istotną zasadą w tym zagadnieniu jest zasada współmierności, nakazująca przypisanie przychodów i kosztów związanych z usługą do poszczególnych okresów sprawozdawczych nakładających się na okres realizacji umowy długoterminowej. Przestrzeganie tych zasad jest nieodzownym warunkiem sporządzania sprawozdania finansowego przedstawiającego wierny i rzetelny obraz podmiotu gospodarczego.

Po trzecie, występowanie co najmniej czterech podstawowych metod wyceny niezakończonych kontraktów na dzień bilansowy. Wybór metody wpływa na obraz jednostki gospodarczej w sprawozdaniu finansowym, dlatego są możliwości wykorzystania tej wyceny jako instrumentu polityki rachunkowości.

Po czwarte, istnienie różnych uregulowań dotyczących kontraktów długoterminowych w regulacjach prawnych i zawodowych na szczeblu lokalnym i międzynarodowym, takich jak: polskie prawo bilansowe [Ustawa...] oraz międzynarodowe uregulowania rachunkowości, takie jak: międzynarodowe standardy rachunkowości [Międzynarodowe...], IV Dyrektywa Unii Europejskiej [IV Dyrektywa...], amerykańskie GAAP-y [Delaney 2003], brytyjski SSAP 9 [Stocks...](z późniejszymi zmianami FRED 28).

Cztery wymienione powody dają podstawę do stwierdzenia, że kontrakty długoterminowe mogą stanowić oddzielną jednostkę dydaktyczną w procesie nauczania rachunkowości. Podstawowym celem wprowadzenia kontraktów długoterminowych jako oddzielnego przedmiotu jest kompleksowe przedstawienie problemów rachunkowości finansowej, podatkowej, sprawozdawczości, a także rachunkowości zarządczej w ścisłym powiązaniu ze specyfiką świadczeń realizowanych na przełomie kilku okresów sprawozdawczych. Przedmiot ten prowadzony w postaci 15-godzinnego wykładu mógłby stanowić uzupełnienie specjalizacyjne do przedmiotów rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza, które studenci poznają w ramach obowiązkowych przedmiotów. Program przedmiotu rozłożony na poszczególne tematy przedstawiono w tab. 1.

Pierwsze spotkanie miałoby przybliżyć studentom istotę kontraktów długoterminowych. W ramach tego spotkania można zidentyfikować cechy świadczeń, których wykonanie może zostać objęte kontraktami długoterminowymi (temat 1) i przyporządkować im odpowiednie typy umów nazwanych, w których ramach wykonywane są prace (temat 2).

W ramach drugiego i trzeciego spotkania (temat 3) należałoby zaprezentować cztery metody wyceny nie zakończonych na dzień bilansowy kontraktów na przykładzie liczbowym.

Tabela 1. Program zajęć z kontraktów długoterminowych

| Lp. | Tematy zajęć | Liczba godzin lekcyjnych |
|-----|--|--------------------------|
| 1. | Identyfikacja przedmiotu kontraktów długoterminowych | 1 |
| 2. | Specyfika kontraktów długoterminowych | 1 |
| 3. | Ustalanie na dzień bilansowy przychodów i kosztów kontraktów będących w trakcie realizacji | 4 |
| 4. | Ewidencyjne odwzorowanie kontraktów długoterminowych | 1 |
| 5. | Podatkowe odwzorowanie kontraktów długoterminowych | 2 |
| 6. | Wycena nie zakończonych kontraktów jako instrument polityki rachunkowości | 2 |
| 7. | Ujawnianie efektów realizacji kontraktów długoterminowych w sprawozdaniu finansowym | 2 |
| 8. | Analiza wpływu metod wyceny nie zakończonych kontraktów na dzień bilansowy na sprawozdanie finansowe | 2 |
| 9. | Razem | 15 |

Źródło: opracowanie własne.

Tematem *czwartych* zajęć byłyby rozwiązania ewidencyjne w zakresie rejestracji rezultatów wyceny oraz aspekty podatkowe łącznie z tematyką odroczonego podatku dochodowego.

Następne zajęcia byłyby poświęcone prezentacji jednostki w sprawozdaniu finansowym i możliwości wykorzystania wyceny jako instrumentu polityki rachunkowości.

Szóste spotkanie byłoby poświęcone możliwości ujawniania rezultatów wyceny w sprawozdaniu finansowym oraz przesłankom i skutkom zatajeń.

Na *ostatnim* spotkaniu można zaproponować dokonanie symulacji wyceny nie zakończonych kontraktów wszystkimi metodami w ramach przykładowej jednostki gospodarczej, a następnie ocenę ich wpływu na prezentację tej jednostki w sprawozdaniu finansowym.

Proponuję zaliczenie wykładu na ocenę na podstawie samodzielnie przygotowanych projektów wyceny i skutków tej wyceny dla sprawozdania finansowego. Zasadnicze znaczenie miałyby wyciągnięcie wniosków z przeprowadzonych w ramach projektów obliczeń.

Zalecana literatura: A. Helin, A. Bernaziuk, *Kontrakty długoterminowe*, ODDK, Gdańsk 2003; A. Karmańska, M. Kośmider, *Kontrakty długoterminowe w prawie bilansowym i podatkowym*, Serwis Dobrego Księgowego, C.H. Beck, Warszawa 2003; *Kontrakty długoterminowe*, red. I. Sobańska, Difin, Warszawa 2004.

Wycena kontraktów długoterminowych to nie tylko problem dużych jednostek gospodarczych, które dysponują rozbudowanym działem finansowo-księgowym. Coraz częściej zagadnienia wyceny pojawiają się w małych podmiotach gospodarczych, w których ta wycena ma decydujący wpływ na obraz jednostki w sprawozdaniu finansowym. Zatem problemy te zaczynają dotyczyć coraz więcej jednostek

gospodarczych. Oczywiście zagadnienie to jest typowe dla jednostek budowlanych, ale dotyczy również jednostek świadczących szeroko rozumiane usługi informatyczne, takie jak tworzenie i wdrażanie systemów informatycznych czy digitalizacja map.

Wycena nie zakończonych kontraktów długoterminowych na dzień bilansowy jest bardzo aktualnym problemem. W trakcie tej wyceny pojawiają się często wątpliwości, które wynikają z braku kompleksowych zapisów w ustawie o rachunkowości i konieczności stosowania MSR-ów (krajowy standard z tej dziedziny jest w trakcie opracowywania). Pozycje literaturowe z tego zakresu nie obejmują w sposób kompleksowy wszystkich aspektów kontraktów długoterminowych, są raczej fragmentarycznym ujęciem różnych wycinków tej tematyki. Zatem potraktowanie zagadnienia kontraktów długoterminowych jako odrębnej jednostki dydaktycznej jest zasadne. Jest to doskonały przypadek wymagający integracji rachunkowości finansowej, podatkowej, sprawozdawczości i rachunkowości zarządczej.

Literatura

- Delaney P.R. Epstein B., Nach R., Budak S., *Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2003*, Wiley/GAAP, New York 2003.
- Inventories Construction and Services Contracts*, „Accountancy”, August 2002.
- IV Dyrektywa Rady z dnia 25 lipca 1978 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek*, wydana na podstawie art. 54 ust. 3 pkt g Traktatu (78/660/EEC), tekst jednolity według stanu na dzień 01.07.2003, „Rachunkowość” 2003, nr 7.
- Międzynarodowe standardy rachunkowości 2001*, IASC, London 2001.
- Stocks and Long-term Contracts*. The Full Text of All Exposure Drafts and Accounting Standards Extant at 30 April 2002.
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29.09.1994, DzU nr 121, poz. 591; Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości z dnia 09.11.2000, DzU nr 113, poz. 1186.
- Walińska E., *Zasady prawidłowej rachunkowości – próba identyfikacji problemu*, [w:] *Normy prawne i zawodowe rachunkowości*, red. T. Cebrowska, W. Dotkuś, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 876, AE, Wrocław 2000.

POSITION AND ROLE OF THE LONG-TERM CONTRACTS IN PROCESS OF TEACHING ACCOUNTANCY

Summary

The main target of implementing long-term contracts as a separate item is complex presentation of problems of finance accounting, tax accountancy, reporting accountancy and management accountancy as well, with close connection with the specificity of services realized through a few accountancy periods. Pricing of long-term contracts is not only a problem of big companies with very well developed big accountant departments. Much more often problems of pricing appear in small companies, in which this pricing has very big influence on financial picture of those companies.