

**PRACE NAUKOWE**  
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
**RESEARCH PAPERS**  
of Wrocław University of Economics

**252**

# **Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem**



Redaktorzy naukowi  
**Edward Nowak**  
**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,  
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie [www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl)

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych  
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>  
oraz w The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon [http://kangur.uek.krakow.pl/  
bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-245-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	9
<b>Jacek Barburski</b> , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce .....	11
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka</b> , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji .....	26
<b>Leszek Borowiec</b> , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
<b>Halina Buk</b> , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych .....	54
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk</b> , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
<b>Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska</b> , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
<b>Alina Dyduch</b> , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe .....	88
<b>Joanna Dynowska</b> , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego .....	104
<b>Waldemar Piotr Gil</b> , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego .....	115
<b>Renata Gmińska</b> , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami .....	126
<b>Joanna Habelman</b> , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A. ....	136
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego .....	149
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego .....	163
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej .....	180
<b>Marcin Kaczmarek</b> , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
<b>Ilona Kędzierska-Bujak</b> , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia .....	213
<b>Konrad Kochański</b> , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

<b>Marcin Kowalewski</b> , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań .....	237
<b>Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski</b> , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa .....	248
<b>Jarosław Kujawski</b> , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i> .....	263
<b>Grzegorz Lew</b> , „Zrównoważony” rachunek kosztów .....	280
<b>Agnieszka Lew</b> , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów .....	290
<b>Sebastian Lotz</b> , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
<b>Monika Łada</b> , Analiza rentowności strumieni wartości .....	312
<b>Anna Łapińska</b> , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie .....	324
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej .....	334
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności .....	349
<b>Przemysław Mućko</b> , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej .....	365
<b>Bożena Nadolna</b> , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne .....	377
<b>Agnieszka Nóżka</b> , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności .....	393
<b>Andrzej Parzonko</b> , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL .....	403
<b>Michał Pietrzak</b> , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników .....	415
<b>Michał Poszwa</b> , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń .....	432
<b>Sabina Rokita</b> , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych .....	440
<b>Anna Stronczek</b> , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych .....	448
<b>Piotr Szczypa</b> , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa .....	458
<b>Alfred Szydelko</b> , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych .....	467
<b>Lukasz Szydelko</b> , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty .....	478
<b>Piotr Urbanek</b> , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa .....	489
<b>Małgorzata Wasilewska</b> , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych .....	502
<b>Elżbieta Wawrzyniak</b> , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu .....	520
<b>Edward Wiszniowski</b> , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej .....	531

<b>Paweł Wroński</b> , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
<b>Adam Zawadzki</b> , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

## Summaries

<b>Jacek Barburski</b> , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
<b>Leszek Borowiec</b> , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
<b>Halina Buk</b> , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk</b> , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
<b>Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska</b> , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
<b>Alina Dyduch</b> , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
<b>Joanna Dynowska</b> , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
<b>Waldemar Piotr Gil</b> , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
<b>Renata Gmińska</b> , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
<b>Joanna Habelman</b> , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
<b>Marcin Kaczmarek</b> , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
<b>Iłona Kędzierska-Bujak</b> , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
<b>Konrad Kocharński</b> , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
<b>Marcin Kowalewski</b> , Strategy maps in performance measurement system.....	247
<b>Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski</b> , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

<b>Jarosław Kujawski</b> , Revenue and margin in extended earned value management .....	279
<b>Grzegorz Lew</b> , „Balanced” cost accounting .....	289
<b>Agnieszka Lew</b> , Managing values of traditional bill of costs .....	299
<b>Sebastian Lotz</b> , Target costing in automotive industry costs management processes .....	311
<b>Monika Łada</b> , Value streams profitability analysis .....	323
<b>Anna Łapińska</b> , Specificity of cost accounting in agriculture .....	333
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Performance management with optimum batch size .....	348
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement .....	364
<b>Przemysław Mućko</b> , Case study of activity based costing implementation in English police forces .....	376
<b>Bożena Nadolna</b> , Management accounting research methods and their philosophical foundations .....	392
<b>Agnieszka Nózka</b> , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers .....	402
<b>Andrzej Parzonko</b> , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions .....	414
<b>Michał Pietrzak</b> , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement .....	431
<b>Michał Poszwa</b> , Identification and measurement of free of charge benefits revenue .....	439
<b>Sabina Rokita</b> , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations .....	447
<b>Anna Stroncsek</b> , Management control of the new public finance act .....	457
<b>Piotr Szczypa</b> , Quality costs of corporation’s logistic processes .....	466
<b>Alfred Szydelko</b> , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information .....	477
<b>Łukasz Szydelko</b> , Using of information from target costing in cost responsibility centers management .....	488
<b>Piotr Urbanek</b> , Responsibility accounting. business theory and practice .....	501
<b>Małgorzata Wasilewska</b> , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company .....	519
<b>Elżbieta Wawrzyniak</b> , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point .....	530
<b>Edward Wiszniowski</b> , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input .....	544
<b>Paweł Wroński</b> , Preliminary analysis of selected investment open pension funds .....	559
<b>Adam Zawadzki</b> , Outsourcing cost-effectiveness evaluation .....	571

**Halina Buk**

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

---

## KREOWANIE WYNIKU FINANSOWEGO ZE SPRZEDAŻY DŁUGOTERMINOWYCH USŁUG BUDOWLANYCH

---

**Streszczenie:** Oszacowanie wyniku finansowego jednostki za okres sprawozdawczy nie jest jednoznaczne, zwłaszcza w przypadku realizacji usług w co najmniej dwóch okresach sprawozdawczych. Obowiązujące w tym obszarze merytorycznym standardy rachunkowości dopuszczają alternatywne rozwiązania. Rozliczanie długoterminowych usług budowlanych cechuje się uznaniowym charakterem przychodów i kosztów z nimi związanych, wskutek czego występuje pole do kreowania wyniku finansowego jednostki. Alternatywność możliwych do zastosowania metod ustalenia wyniku finansowego ze sprzedaży kontraktów długoterminowych nie jest w pełni zgodna z fundamentalnymi cechami jakościowymi sprawozdania finansowego, a zwłaszcza z zasadą wiernego obrazu.

**Słowa kluczowe:** wynik finansowy, długoterminowe usługi budowlane.

### 1. Wstęp

Ustalenie wyniku finansowego jednostki za okres sprawozdawczy jest jednym z najbardziej dyskusyjnych problemów w rachunkowości. Dotyczy to zwłaszcza ustalenia zysku (straty) ze sprzedaży usług realizowanych w co najmniej dwóch okresach, a więc usług budowlanych, projektowych czy informatycznych.

Celem badawczym artykułu jest wskazanie, że nadmierna uznaniowość w szacowaniu przychodów i kosztów rozliczanych długoterminowych usług budowlanych stwarza duże pole dla kreowania wyniku finansowego jednostki. Można postawić tezę, że wielość alternatywnych rozwiązań w tym przedmiocie, dopuszczona przez polskie i międzynarodowe standardy rachunkowości, nie zapewnia prezentacji sprawozdania finansowego zgodnie z zasadą wiernego obrazu. W artykule identyfikuje się główne instrumenty kreowania wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych.

## 2. Współmierność przychodów i kosztów podstawową zasadą ustalenia wyniku finansowego jednostki

Wynik finansowy, jako podstawowa miara wyników działalności jednostki gospodarczej, jest wyznaczony przez dwie podstawowe kategorie ekonomiczne: przychody (dochody) [*Międzynarodowe Standardy...* 2011, s. A48] i koszty. Ustalenie wartości tych strumieni wynikowych na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego ogólnie jest regulowane przepisami prawa, jednakże w teorii i praktyce powstaje wiele wątpliwości co do szczegółowych rozwiązań. Jednostkom gospodarczym pozostawia się swobodę wyboru modelu rachunkowości czy też przyjęcia szczegółowych kryteriów, które muszą być spełnione, aby można było ująć przychody i koszty w rachunku zysków i strat (sprawozdaniu z dochodów). W ustaleniu wyniku finansowego w okresie sprawozdawczym obowiązują takie główne zasady, jak: memoriału, periodyzacji, współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów, ostrożności, wyższości treści ekonomicznej nad formą, niekompensowania przychodów i kosztów, ciągłości [Nowak 2004, s. 24].

Jedną z ważniejszych zasad, z punktu widzenia zarówno bilansowego, jak i podatkowego, jest zasada współmierności przychodów i kosztów. Zobowiązuje ona podmioty gospodarcze do ujmowania w księgach rachunkowych i wykazywania w sprawozdaniach finansowych wyniku operacji gospodarczych według okresów sprawozdawczych, których dotyczą, niezależnie od daty ich powstania lub kasowego rozliczenia, a także do zachowania współmierności przychodów i kosztów związanych z ich uzyskaniem. W myśl tej zasady na wynik finansowy danego okresu sprawozdawczego wpływają osiągnięte w tym okresie przychody oraz koszty związane z ich uzyskaniem, to znaczy współmierne do wysokości przychodów.

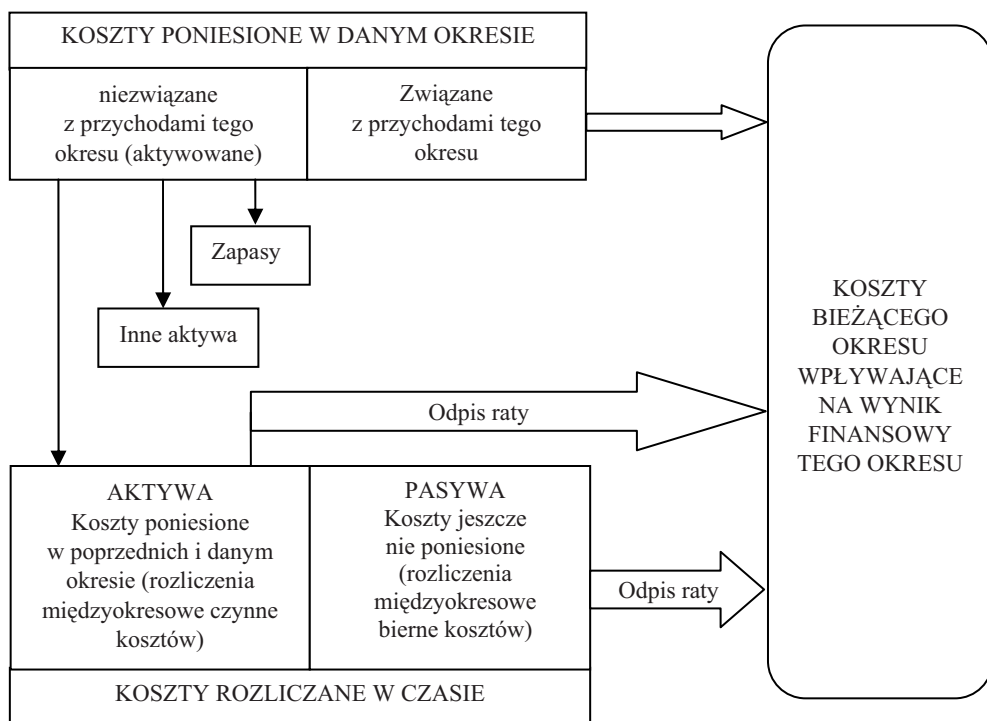
W celu zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zalicza się koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione. Aktywami w tym przypadku mogą być zapasy produktów gotowych i niezakończonych, wartości niematerialne i prawne oraz środki trwałe wytworzone we własnym zakresie, a także rozliczenia międzyokresowe czynne kosztów. Koszty ujmuje się w rachunku zysków i strat w następujących przypadkach [*Międzynarodowe Standardy...* 2011, s. A53]:

- jeżeli istnieje bezpośredni związek pomiędzy poniesionymi kosztami a osiągnięciem konkretnych przychodów (np. koszty zużytych materiałów na wyprodukowane i sprzedane wyroby);
- jeżeli związek pomiędzy ponoszonymi kosztami a przewidywanymi do uzyskania przez wiele okresów obrotowych korzyściami ekonomicznymi można określić ogólnie i pośrednio; wówczas koszty ujmuje się w rachunku zysków i strat drogą systematycznego i racjonalnego rozłożenia w czasie (np. koszty amortyzacji środków trwałych);



- jeżeli poniesione wydatki nie przynoszą żadnych korzyści ekonomicznych, albo gdy przyszłe korzyści ekonomiczne lub ich część nie kwalifikują się lub przestały się kwalifikować do ujęcia w bilansie jako składnik aktywów (np. aktywowane i nierozliczone w czasie koszty remontu zlikwidowanego środka trwałego);
- gdy zaciągnięto zobowiązanie i nie ujęto składnika aktywów (np. kosztów rezerw na naprawy gwarancyjne).

Rozliczenie poniesionych kosztów w danym okresie oraz ich ujęcie w sprawozdaniu finansowym przedstawiono odzwierciedlono na rys. 1.

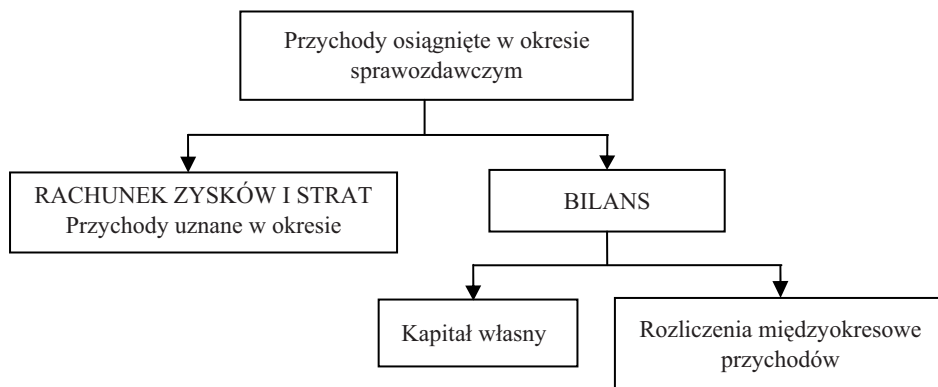


**Rys. 1.** Koszty okresu wpływające na wynik finansowy danego okresu

Źródło: opracowanie własne.

W pasywach mogą być ujęte rozliczenia międzyokresowe przychodów oraz rozliczenia międzyokresowe biernie kosztów z tytułu utworzonych rezerw na koszty<sup>1</sup>. Rozliczenie osiągniętych w okresie sprawozdawczym przychodów przedstawiono na rys. 2.

<sup>1</sup> Zasada rozliczania czynnych oraz biernych rozliczeń międzyokresowych została rozwinięta w art. 39, a rozliczeń międzyokresowych przychodów w art. 41 ustawy o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994...].



**Rys. 2.** Podział przychodów według ujęcia w sprawozdaniu finansowym

Źródło: [Gabrusewicz 2004, s. 43].

Standardy rachunkowości nie precyzują dokładnie kwestii momentu uznania przychodów w rachunku zysków i strat. Moment uznania przychodu nie jest wyznaczony przez moment wpływu środków pieniężnych. Z ekonomicznego punktu widzenia przychód powstaje sukcesywnie na wszystkich etapach cyklu działalności gospodarczej. Rzetelna tego kalkulacja nie jest możliwa. Źródła uzyskania przychodu, a co za tym idzie, treść ekonomiczna zdarzeń gospodarczych doprowadzających do powstania przychodu mogą być różne, dlatego stosowane są odrębne zasady uznawania przychodów w odniesieniu do rzeczy, wykonania usług oraz przychodów finansowych. Szczególnym problemem w rachunkowości są kontrakty długoterminowe, przychody z umów leasingowych oraz przychody w sektorze finansowym.

### 3. Determinanty i metody szacowania wyniku finansowego ze sprzedaży usług budowlanych

Usługi budowlane wyróżniają się spośród innych produktów następującymi charakterystycznymi cechami:

- tym, że daty rozpoczęcia i zakończenia prac umownych mogą przypadać na różne okresy sprawozdawcze,
- niepowtarzalnym charakterem każdej umowy o budowę,
- dużym zakresem przedmiotowym usługi, wymagającej często zaangażowania współwykonawców,
- zmiennością warunków realizacji umowy o budowę w czasie jej realizacji, np. wydłużeniem czasu realizacji, zmianą zakresu usługi, zmianą kosztorysu kontraktu,
- ponoszeniem nakładów awansem, przed osiągnięciem marży z umowy,
- możliwością etapowego finansowego rozliczania umowy,

- dużym ryzykiem w oszacowaniu niezbędnych nakładów na realizację usługi,
- większym ryzykiem niewypłacalności kontrahenta w dłuższym horyzoncie czasu.

W ustalaniu wyniku finansowego z realizacji usługi budowlanej największym problemem jest rozliczanie długoterminowych umów o budowę<sup>2</sup>, a więc wówczas, gdy moment rozpoczęcia i moment zakończenia umowy przypadają w różnych okresach sprawozdawczych sprzedającego<sup>3</sup>. Cechy kontraktów długoterminowych są następujące:

- przynajmniej na jeden dzień bilansowy są one w stanie niezakończonym, zatem na dzień bilansowy należy wycenić prace w toku oraz wartość przychodów i kosztów, które zostaną zaliczone do kończącego się okresu sprawozdawczego;
- znajomość ceny umownej przed rozpoczęciem prac (stąd określenie „kontrakt”).

Rzetelna i jasna prezentacja wyniku finansowego wymaga zastosowania szczególnych metod alokacji przychodów i kosztów niezakończonyj usługi pomiędzy kolejne okresy sprawozdawcze. Jednostka realizująca kontrakt długoterminowy, po spełnieniu istotnych warunków, uznaje przychody w trakcie produkcji lub świadczenia usługi w każdym z okresów objętych kontraktem, a nie dopiero po zakończeniu wszystkich prac. W trakcie realizacji kontraktu sprzedawca realizuje pewną część zysku z umowy. Ustalenie wartości zrealizowanego zysku w konkretnym okresie sprawozdawczym nie jest jednoznaczne. Standardy rachunkowości dopuszczają w tym przedmiocie różne alternatywne rozwiązania, co stwarza pole do manipulowania informacją o wynikach finansowych jednostki i rentowności produktów.

W rozwiązaniu problemów merytorycznych związanych z alokacją przychodów i kosztów kontraktów długoterminowych na poszczególne okresy sprawozdawcze pomaga MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną” [*Międzynarodowe Standardy...* 2011] oraz wzorowany na nim Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” [*Krajowy Standard...* 2006].

Ustalony wynik finansowy ze sprzedaży niezakończonyj umowy budowlanej jest tylko szacunkiem, zależnym od charakteru umowy oraz od przyjętej metody szacowania przychodów i kosztów okresu sprawozdawczego. W określeniu charakteru umowy bierze się pod uwagę sposób ustalenia ceny (wartości) kontraktu, czyli

---

<sup>2</sup> Ze względu na występowanie w różnych aktach normatywnych różnych określeń desygnatu badanych usług, w artykule używa się zamiennie następujących sformułowań: kontrakt długoterminowy, umowa o budowę, niezakończonyj usługa objęta umową, niezakończonyj usługa budowlana.

<sup>3</sup> Zgodnie z art. 34a ust. 1 ustawy o rachunkowości szczególny sposób ustalenia przychodów z wykonania na dzień bilansowy niezakończonyj usługi, objętej umową, ma zastosowanie do umów w okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy (np. umowa i wykonanie od września br. do marca następnego roku). Nie podano, jak obiektywnie ustalić te 6 miesięcy, czy okres ten liczyć od dnia pierwotnej umowy, czy też po uwzględnieniu aneksu. Stwarza to też pewne pole do stosowania przez jednostkę subiektywnej polityki rachunkowości. MSR 11 nie uzależnia stosowania wskazówek w nim zawartych od czasu realizacji umowy. Istotne jest tylko przypadanie na różne okresy sprawozdawcze dat rozpoczęcia i zakończenia działań.

sposób wynagrodzenia za usługę. Polskie i międzynarodowe standardy rachunkowości rozważają dwa sposoby wynagrodzenia umownego:

- wynagrodzenie ryczałtowe za całość usługi lub ustalona stawka za jednostkę produkcji, a więc uzgodniona cena stała, stąd nazwa umowy „w cenach stałych”;
- wynagrodzenie według skalkulowanych kosztów powiększonych o narzut zysku, stąd nazwa umowy „koszty plus”.

Niektóre umowy mogą zawierać cechy zarówno umowy w cenach stałych, jak i umowy koszt plus, np. umowa w cenach koszt plus, z zastrzeżeniem dopuszczalnej ceny maksymalnej. W takiej sytuacji wykonawca powinien rozważyć wszystkie warunki umowne i zdecydować, kiedy ująć przychody i koszty związane z daną umową.

Każdy przyjęty przez strony umowy sposób wynagrodzenia stwarza ryzyko ekonomiczne zwłaszcza dla wykonawcy umowy, a przede wszystkim ma wpływ na oszacowany wynik finansowy ze sprzedaży w odrębnych okresach sprawozdawczych.

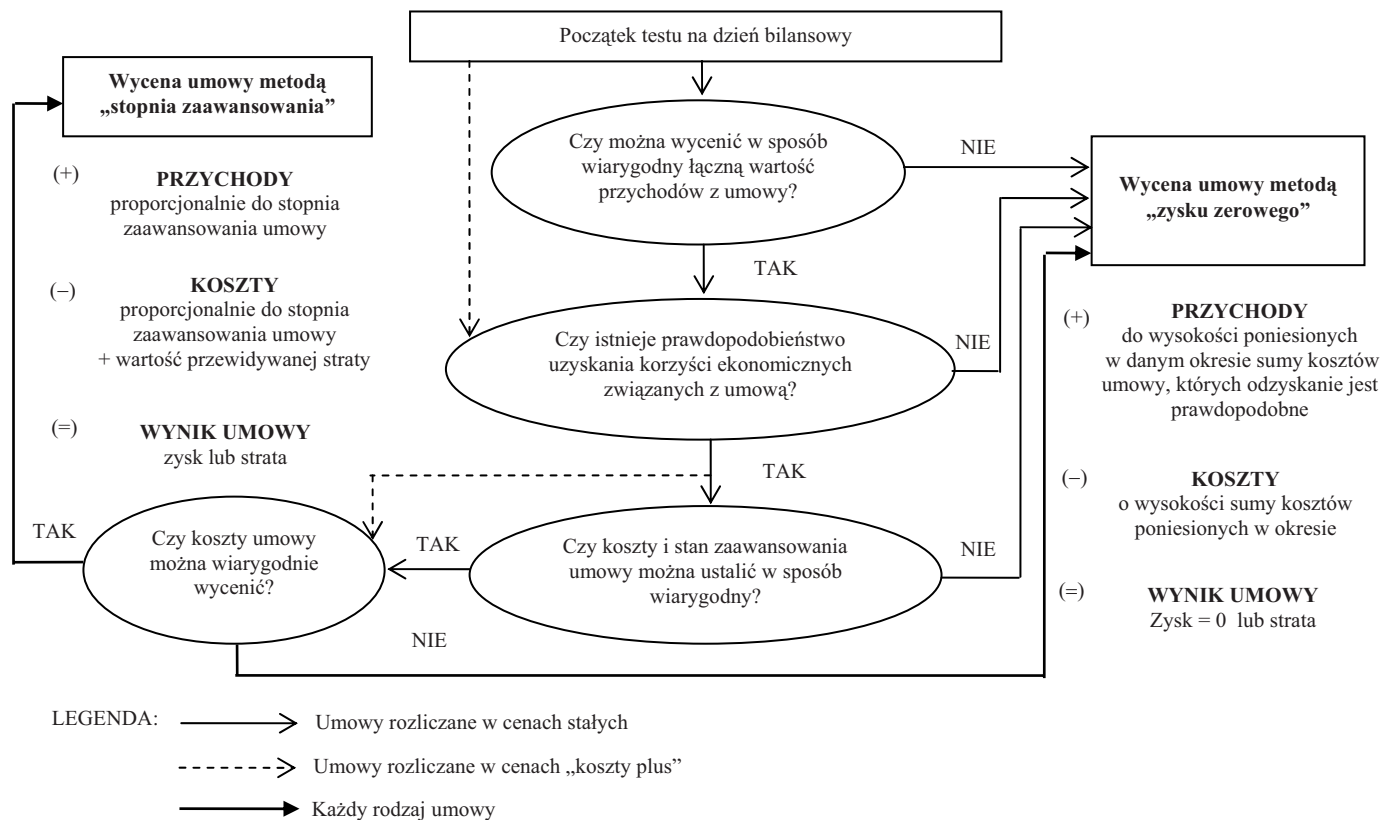
Wartość przychodów i kosztów kontraktu długoterminowego w odrębnym okresie sprawozdawczym wyznacza się proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi, o ile można go ustalić w sposób wiarygodny. Jeżeli zaś stopnia zaawansowania usługi na dzień bilansowy nie można ustalić w sposób wiarygodny, to umowę wycenia się metodą „zysku zerowego”. Stosowny algorytm wyboru metody wyceny długoterminowej umowy budowlanej przedstawiono na rys. 3.

Określenie stopnia zaawansowania usługi budowlanej na dzień bilansowy może być dokonane z wykorzystaniem różnych metod, subiektywnie dobranych przez jednostkę. Polskie i międzynarodowe standardy rachunkowości wskazują tylko, by zastosowana metoda była wiarygodna. Mogą to być m.in. następujące sposoby:

- pomiary wykonanych prac wyrażonych w wielkościach bezwzględnych lub w procencie ceny umownej lub jej składowych,
- ustalenie realnego zakończenia części prac wynikających z umowy, liczone procentowo w stosunku do całości prac, które mają być wykonane,
- ustalenie relacji kosztów poniesionych od rozpoczęcia umowy do dnia bilansowego do całkowitej kwoty szacowanych kosztów niezbędnych do wykonania umowy.

Dobór metody pomiaru stopnia zaawansowania usługi powinien zależeć od charakteru wykonywanych czynności. W praktyce gospodarczej najczęściej stosuje się pomiar zaawansowania realizowanych umów za pomocą mierników wartościowych, i to z reguły miernika udziału poniesionych kosztów do kosztów planowanych na realizację całej umowy. Taki sposób pomiaru umowy jest użyteczny zwłaszcza w realizacji umów obejmujących różnorodne czynności o zróżnicowanej nakładochłonności i różnym czasie realizacji.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, poprawność przyjętych metod ustalania stopnia zaawansowania usługi, a także przewidywanych całkowitych kosztów i przychodów z wykonania usługi, powinna być przez jednostkę zweryfikowana nie później niż na dzień bilansowy. Spowodowane weryfikacją korekty wpływają na



**Rys. 3.** Algorytm wyboru wyceny kontraktów długoterminowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Załącznik nr 1 do KSR 3 „Niezakończone usługi budowlane”; [Kalinowski 2010, s. 1429].

wynik finansowy jednostki tego okresu sprawozdawczego, w którym przeprowadzono weryfikację.

Jednostka powinna wskazać w informacji dodatkowej metodę szacowania przychodów i kosztów realizacji długoterminowych kontraktów. W praktyce jest to bardzo syntetyczna informacja. Większość podmiotów gospodarczych w Polsce wskazuje na wycenę umów o usługi budowlane na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego metodą stopnia zaawansowania usługi, a stopień zaawansowania ustala się z reguły na podstawie relacji kosztów już poniesionych do planowanych, aktualizowanych na bieżąco kosztów wykonania umowy. Ta metoda wyceny kontraktów jest priorytetowa.

Mierzenie stopnia zaawansowania umowy poprzez stosowną relację kosztów przedstawia poniższy wzór [*Krajowy Standard... 2009*, § IV.4]:

$$\begin{array}{l} \text{Stopień} \\ \text{zaawansowania} \\ \text{umowy obliczony} \\ \text{metodą kosztową} \end{array} = \frac{\text{koszty umowy rzeczywiście poniesione od daty jej rozpoczęcia do dnia bilansowego}}{\begin{array}{l} \text{koszty umowy} \\ \text{rzeczywiście poniesione} \\ \text{od daty jej rozpoczęcia} \\ \text{do dnia bilansowego} \end{array} + \begin{array}{l} \text{wymagające jeszcze poniesienia} \\ \text{koszty niezbędne do pełnego} \\ \text{wykonania umowy z aktualnego} \\ \text{globalnego budżetu kosztów umowy} \end{array}}$$

Na wynik finansowy danego okresu sprawozdawczego wpływa różnica między sumą oszacowanych przychodów i kosztów ich osiągnięcia za okres od rozpoczęcia danego kontraktu do dnia bilansowego a sumą przychodów i kosztów ich osiągnięcia odniesionych na wynik finansowy w poprzednich okresach. Zatem przy stosowaniu powyższej metody, uznane przychody z wykonania niezakończonych usług budowlanej w okresie sprawozdawczym ustala się według wzoru:

$$\begin{array}{l} \text{Przychód uznany} \\ \text{w bieżącym okresie} \\ \text{sprawozdawczym} \end{array} = \left( \begin{array}{l} \text{Cena za} \\ \text{usługę} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Stopień wykonania} \\ \text{usługi na dzień} \\ \text{bilansowy} \end{array} \right) - \begin{array}{l} \text{Przychód uznany} \\ \text{w poprzednich} \\ \text{okresach} \end{array}$$

Z kolei, do wyceny kosztów dotyczących danego okresu sprawozdawczego ma zastosowanie formuła:

$$\begin{array}{l} \text{Koszty} \\ \text{przypisane} \\ \text{do bieżącego} \\ \text{okresu} \end{array} = \left( \begin{array}{l} \text{Koszty} \\ \text{wytworzenia} \\ \text{usługi od dnia} \\ \text{zawarcia umowy} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Stopień} \\ \text{wykonania} \\ \text{usługi na dzień} \\ \text{bilansowy} \end{array} \right) - \begin{array}{l} \text{Koszty uznane} \\ \text{w poprzednich} \\ \text{okresach} \end{array}$$

Z powyższego wynika, że przyjęta metoda wyceny bilansowej kontraktu długoterminowego, a zwłaszcza sposób pomiaru stopnia zaawansowania umowy, ma bardzo duży wpływ na wartość uznanych przychodów, kosztów oraz wyniku finansowego w każdym roku realizacji kontraktu.

Jeżeli stopień zaawansowania niezakończonych usług, w tym budowlanej, lub przewidywany, całkowity koszt jej wykonania nie może być na dzień bilansowy ustalony w sposób wiarygodny, to ma zastosowanie metoda zysku zerowego. W tym przypadku przychód ustala się w wysokości poniesionych w danym okresie sprawozdawczym kosztów, nie wyższych jednak od kosztów, których pokrycie w przyszłości przez zamawiającego jest prawdopodobne (art. 34a ust. 4 ustawy o rachunkowości). Gdy przyczyny braku dokonania wiarygodnego szacunku stopnia wykonania ustaną w kolejnym okresie, jednostka powinna zastosować metodę według stopnia zaawansowania usługi.

#### **4. Normatywna rachunkowość umów długoterminowych a cechy jakościowe sprawozdania finansowego**

Analiza porównawcza obydwu metod szacowania wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych wskazuje na zalety i wady każdej z nich. Przy zastosowaniu metody według stopnia zaawansowania usługi jednostka już od pierwszego roku realizacji usługi może potencjalnie wykazywać zyski ze sprzedaży, chociaż końcowe rozliczenie kontraktu, także wskutek jego zerwania, może zakończyć się stratą ze sprzedaży. Przy zastosowaniu metody zysku zerowego, dopiero w ostatnim okresie sprawozdawczym, w którym sfinalizowany jest kontrakt, jednostka wykazuje ostateczny wynik finansowy (zysk lub stratę). Metoda ta jest bardziej zachowawcza, dominuje tutaj zasada ostrożnej wyceny.

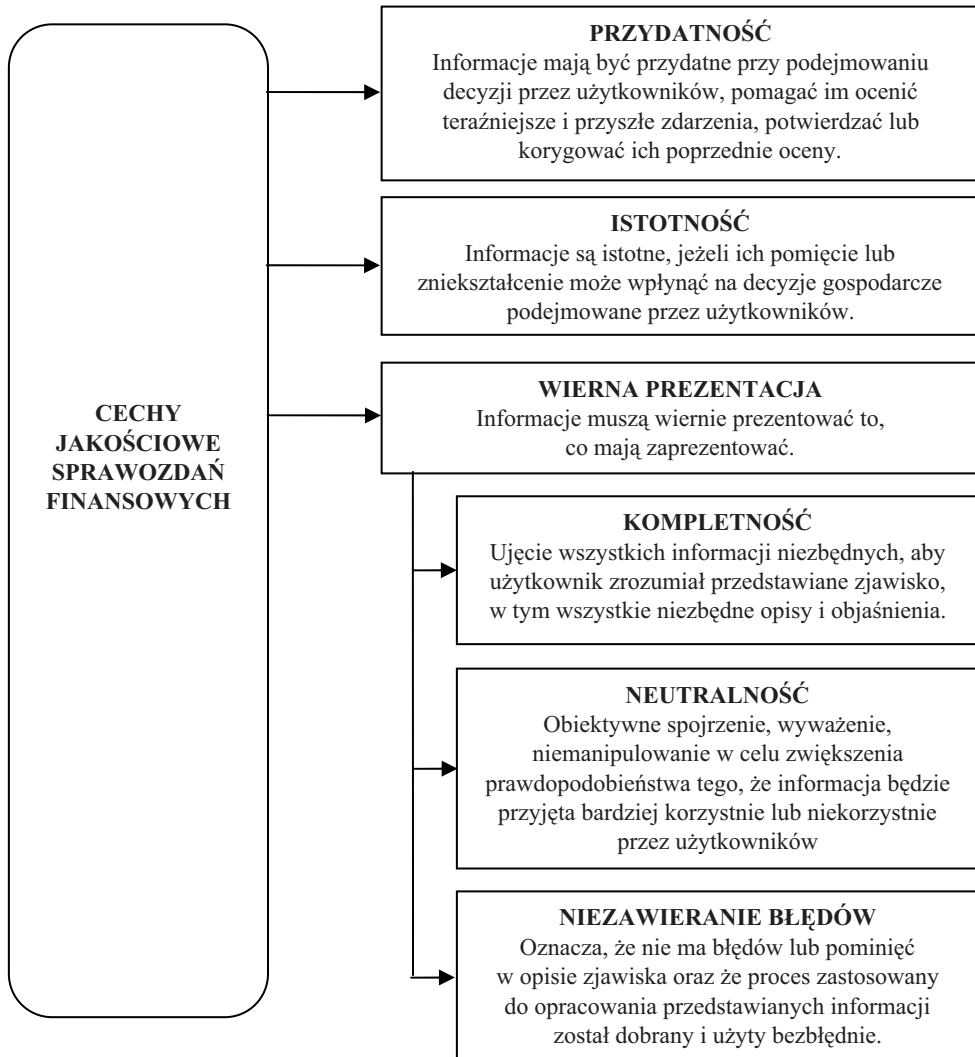
Celowe wydaje się zweryfikowanie dopuszczalnych w tym obszarze merytorycznym normatywnych standardów rachunkowości i podjęcie dyskusji nad stosowaniem nadrzędnych zasad ustalania wyniku finansowego ze sprzedaży tak specyficznych produktów, jak usługi długoterminowe (budowlane, informatyczne itp.).

Wysoką jakość generowanej informacji o wyniku finansowym jednostki zapewnia przestrzeganie dwóch koncepcji rachunkowości, przejawiających się w:

- zasadzie rzetelnego i jasnego prezentowania sytuacji finansowej (*true and fair view*); bezdyskusyjnie jest ona najważniejsza w hierarchii nadrzędnych zasad, gdyż jest podstawą określenia w ogóle celu sprawozdania finansowego [Jeżowski 2007, s. 21; Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 4 ust. 1];
- zasadzie zgodności z treścią ekonomiczną zdarzeń gospodarczych [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 4 ust. 2]; zasada ta oznacza rozpatrywanie operacji gospodarczych z punktu widzenia konsekwencji ekonomicznych, a nie prawnych.

Dane zawarte w sprawozdaniu finansowym powinny spełniać pewne wymogi jakościowe, tak aby prezentowały użytkownikom informacji w sposób jasny i rzetelny obraz osiągnięć jednostki gospodarczej. Konstrukcja polskich przepisów rachunkowości skupia się na technice prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzaniu sprawozdań finansowych. Brakuje rozwinięcia podstaw merytorycznych dla osiągnięcia celu sprawozdania finansowego. Korzystniej w tej materii wypadają MSSF/MSR, które są poprzedzone szeroko rozwiniętymi założeniami koncepcyjnymi. Wymienia

się tutaj i omawia cechy jakościowe stanowiące o użyteczności informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych. Zestawiono je na rys. 4.



**Rys. 4.** Fundamentalne cechy jakościowe sprawozdań finansowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Międzynarodowe Standardy..., s. A36-A38].

Dla tego referatu szczególnie ważna jest cecha wiernej prezentacji, w tym zwłaszcza neutralność. W świetle obowiązujących szczegółowych rozwiązań dotyczących umów o budowę trudno uznać za neutralne, a więc i wierne, ustalenie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych, a to z następujących powodów:



- jednostka ma do wyboru dwie skrajnie różniące się metody ustalenia przychodów i kosztów w każdym roku realizacji usługi, skutkujące wykazaniem konkretnej wartości zysku (straty) albo wykazaniem zysku zerowego;
- przy zastosowaniu jednej z metod – według stopnia zaawansowania usługi – jednostka ma do wyboru liczne techniki pomiaru stopnia zaawansowania usługi (według pracochłonności maszyn, pracochłonności pracowników, obmiaru fizycznego, innych metod) i przy każdej z tych technik uzyskuje się znacząco różniące się wartości przychodów, kosztów oraz wyniku finansowego ze sprzedaży;
- do pomiaru stopnia zaawansowania usługi według udziału kosztów poniesionych w całkowitych szacowanych kosztach stosuje się w odwrotny sposób zasadę współmierności przychodów i kosztów, aniżeli należałoby. W ustaleniu wyniku finansowego pierwszoplanowe powinno ustalenie wartości przychodów i dopiero w drugiej kolejności ustalenie wartości kosztów związanych z tymi przychodami. W przypadku omawianej techniki pomiaru stopnia zaawansowania usługi od wielkości poniesionych kosztów uzależnia się wartość szacowanych przychodów;
- w pomiarze stopnia zaawansowania usługi według stosownej relacji kosztów bierze się pod uwagę wymagające jeszcze poniesienia koszty niezbędne do pełnego wykonania umowy z aktualnego globalnego budżetu kosztów umowy. Tą ostatnią wielkością można dowolnie manipulować, tym bardziej że w KSR 4 oraz MSR 11 zaleca się systematyczne aktualizowanie budżetu kosztów;
- bardzo dużo subiektywizmu istnieje przy kwalifikowaniu i wycenie kosztów wytworzenia usług budowlanych, zarówno faktycznie poniesionych, jak i szacowanych;
- alternatywność doboru metod wyceny usługi budowlanej skutkuje dodatkowo w oszacowaniu wartości podatku dochodowego, z czym wiążą się kolejne zmiany w poziomie wyniku finansowego jednostki w okresie sprawozdawczym.

Nadto należy podkreślić, że ogólnikowa informacja podawana w sprawozdaniu finansowym o stosowanych przez jednostkę metodach wyceny długoterminowych kontraktów niewiele daje, nawet osobie dobrze wyedukowanej w zakresie rachunkowości. Dotyczy to zwłaszcza przypadków, kiedy przedsiębiorstwa wskazują na stosowanie obydwu metod wyceny kontraktów długoterminowych. Sprawozdanie finansowe nie dostarcza jego użytkownikowi informacji o skali zrealizowanych kontraktów w roku obrotowym i o potencjalnych różnicach w wyniku finansowym ze sprzedaży w przypadku zastosowania innych znacząco różniących się metod rozliczenia kontraktów długoterminowych.

## 5. Zakończenie

Dokonany syntetyczny przegląd możliwych alternatywnych rozwiązań w ogóle w kwalifikowaniu umów długoterminowych, a szczególnie w szacowaniu przychodów oraz kosztów realizowanych długoterminowych, uprawnia do wniosku o ce-

lowości zrewidowania metod rozliczania kontraktów długoterminowych. Pożądane jest ograniczanie możliwych sposobów uprawiania kreatywnej rachunkowości, zwłaszcza w sytuacjach, gdy skutki zastosowania różnych szczegółowych rozwiązań rachunkowości są rzeczywiście istotne.

## Literatura

- Gabrusewicz W., *Klasyfikacja przychodów*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunek wyników*, Difin, Warszawa 2004.
- Jeżowski M., *Zasada wiernego i rzetelnego obrazu – próby definicji w literaturze brytyjskiej i polskiej*, „Forum Rachunkowości” 2007, nr 4.
- Kalinowski J., *Kontrakty długoterminowe*, [w:] E. Walińska (red.), *Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 3*, Dz.Urz. Ministra Finansów z 2009 r., nr 16, poz. 88.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej MSSF 2011. Część A*, przekład polski: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
- Nowak E., *Istota i zasady sporządzania rachunku wyników*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunek wyników*, Difin, Warszawa 2004.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity DzU z 2009 r., nr 152, poz. 1223.

## CREATION OF FINANCIAL RESULT FROM THE LONG-TIME CONSTRUCTION CONTRACT SALES

**Summary:** Financial result evaluation for the accounting period is not explicit, especially in construction contracts, in two or more years. In this area there are alternative accounting solutions. The measurement of contract revenue and costs is subjective and depends on accounting policy of the entity. It influences profit and equity for every period. Particular solutions, which can be used by entities, are not compatible with fundamental rules of quality financial statement.

**Keywords:** financial result, long time construction contracts.