

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

## **Branżowe problemy rachunkowości i podatków**

Redaktorzy naukow  
Zbigniew Luty  
Aleksandra Łakomiak  
Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),

w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),

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 2014

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-435-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:

EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.

ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

Wstęp .....	9
<b>Halina Buk:</b> Prezentacja w sprawozdaniu finansowym praw do emisji gazów cieplarnianych na przykładzie spółek branży paliwowo-energetycznej....	11
<b>Jolanta Chluska, Jolanta Rubik:</b> Informacyjne aspekty rachunku kosztów w wycenie kontraktów długoterminowych .....	23
<b>Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Szwajcar:</b> Istota oraz zasady prezentacji funduszy specjalnych w sprawozdaniu finansowym jednostki ...	34
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko:</b> Rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe – aspekty bilansowe i podatkowe .....	46
<b>Olga Grzybek:</b> Jakość informacji o wartościach niematerialnych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych spółek telekomunikacyjnych.....	56
<b>Natalia Jevseychikova:</b> Instrumenty stymulacji podatkowej innowacyjnych procesów gospodarczych na Białorusi .....	66
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości finansowej w logistyce .....	77
<b>Yury Karaleu:</b> Procedura przekształcania pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji” .....	89
<b>Joanna Koczar:</b> Usługi z zakresu rachunkowości jako usługi dla biznesu – aspekt międzynarodowy.....	107
<b>Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska:</b> Odpisy aktualizujące należności jako instrument polityki rachunkowości kształtujący wynik finansowy na przykładzie spółek z branży energetycznej objętych WIG 30.....	119
<b>Irina Lukyanova, Maria Shkliarova:</b> Ewidencja aktywów biologicznych w gospodarstwach rolnych – białoruskie krajowe normy a MSSF .....	133
<b>Aleksandra Łakomiak:</b> Branżowe problemy rachunkowości i podatków ogrodniczych grup producentów rolnych .....	148
<b>Przemysław Mućko:</b> Uwarunkowania zmian w makropolicy rachunkowości funduszy własnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej .....	170
<b>Wojciech A. Nowak:</b> Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa.....	182
<b>Anastazja Piekarska:</b> Opodatkowanie małych gospodarstw rolnych na Białorusi.....	195
<b>Edward Pielichaty:</b> Zasady rachunkowości Banku w Świetle Rekomendacji U.....	208

<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Użyteczność informacji sprawozdawczej spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej.....	217
<b>Lucyna Poniatowska:</b> Produkty rolne i zasady ich wyceny według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości.....	229
<b>Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss:</b> Wartości niematerialne i prawne w polskim przemyśle wydobywczym.....	241
<b>Paweł Rumniak:</b> Marka jako składnik aktywów przedsiębiorstwa.....	250
<b>Adrian Ryba:</b> Ewidencja i wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny.....	261
<b>Tatiana Verezubova:</b> Rachunkowość i podatki – problemy białoruskich firm ubezpieczeniowych.....	272
<b>Edward Wiszniowski:</b> Rewolucja czy normalizacja rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych?.....	282
<b>Aneta Wszelaki:</b> Kwestie podatkowe w obszarze utworzenia rezerw celowych w bankach.....	296
<b>Katarzyna Żuk:</b> Wycena i ujęcie w rachunkowości produktów gotowych i półproduktów związanych z produkcją e-liquidów do e-papierosów.....	307

## Summaries

<b>Halina Buk:</b> Presentation in the financial statement greenhouse gas emission quotas on the example of fuel and energy sector company.....	22
<b>Jolanta Chluska, Jolanta Rubik:</b> Informative aspects of cost accounting of long-term contracts valuation.....	33
<b>Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Sz wajcar:</b> Essence and principles of special funds presentation in the financial statements of an entity.....	45
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko:</b> Technical provisions – balance sheet and tax aspects.....	55
<b>Olga Grzybek:</b> Quality of information about intangible assets presented in the financial statements of telecommunications companies.....	65
<b>Natalia Jevseychikova:</b> Tax stimulation instruments of innovative economic processes in Belarus.....	76
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> The possibilities to use the tools of financial accounting in logistics.....	88
<b>Yury Karaleu:</b> Adjustment procedure of financial statements indicators in accordance with IAS 29 "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies".....	106
<b>Joanna Kocz ar:</b> Accounting services as services for business – international aspect.....	118

<b>Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska:</b> Allowances for revaluation of receivables as an instrument of accounting policy shaping the financial result on example of WIG 30 companies from energy segment .....	132
<b>Irina Lukyanova, Maria Shkliarova:</b> The accounting of biological assets at agricultural enterprises: Belarusian local standards and IFRS .....	147
<b>Aleksandra Łakomiak:</b> Accounting and taxation issues in branch of horticultural producer groups .....	169
<b>Przemysław Mućko:</b> Circumstances of changes in the accounting macro-policy for equity of independent public health care organizations.....	181
<b>Wojciech A. Nowak:</b> Public finance sector accounting as an industry accounting .....	194
<b>Anastazja Piekarska:</b> Taxation of small agricultural enterprises in the Republic of Belarus .....	207
<b>Edward Pielichaty:</b> The rules of bank accounting in the light of Recommendation U .....	216
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Usefulness of the information reporting of construction companies in liquidation .....	228
<b>Lucyna Poniatowska :</b> Agricultural products and principles of their valuation by Polish and international accounting regulations.....	240
<b>Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss:</b> Intangible assets in Polish mining industry .....	249
<b>Paweł Rumniak:</b> Brand as a company asset.....	260
<b>Adrian Ryba:</b> Recording and valuation of biological assets in accordance with international financial reporting standards – discussion article .....	271
<b>Tatiana Verezubova:</b> Problems of accounting and taxation of Belarusian insurance companies .....	281
<b>Edward Wiszniowski:</b> A revolution or accounting normalization of cooperative credit unions? .....	295
<b>Aneta Wszelaki:</b> Tax issues in the creation of specific provisions in banks...	305
<b>Katarzyna Żuk:</b> Recognition and measurement in accounting of ready-made products and semi-finished products connected with the production of e-liquids to e-cigarettes .....	318

**Jolanta Chluska, Jolanta Rubik**

Politechnika Częstochowska

---

## **INFORMACYJNE ASPEKTY RACHUNKU KOSZTÓW W WYCENIE KONTRAKTÓW DŁUGOTERMINOWYCH**

---

**Streszczenie:** Rachunkowość finansowa i zarządzanie przedsiębiorstwem wymagają prawidłowych informacji o kosztach i przychodach, dostosowanych do szczegółowych potrzeb ich odbiorców. Jedną z takich potrzeb jest wycena kontraktów długoterminowych oraz podejmowanie decyzji w przedsiębiorstwach świadczących usługi długoterminowe. Artykuł zwraca uwagę na informacyjne aspekty zakładowych rachunków kosztów na potrzeby wyceny kontraktów długoterminowych.

**Słowa kluczowe:** kontrakty długoterminowe, rachunek kosztów, zarządzanie, rachunkowość.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.02

### **1. Wstęp**

Podmioty gospodarcze, prowadząc działalność gospodarczą, zawierają umowy na wykonanie określonych usług, których okres realizacji jest na tyle długi, że w tym czasie występuje konieczność wyceny kosztów i przychodów kontraktu z uwzględnieniem współmierności kosztów i przychodów. Kontrakty długoterminowe, realizowane powyżej sześciu miesięcy, są więc przedmiotem zainteresowania księgowych i menedżerów nie tylko do celów wyceny sprawozdawczej, lecz także do celów decyzyjnych. Od prawidłowości i rzetelności tej wyceny zależy trafność podejmowanych decyzji zarządczych oraz ocena kondycji podmiotu gospodarczego na podstawie danych sprawozdania finansowego. Aby wycena kontraktów długoterminowych była prawidłowa, niezbędne jest przygotowanie zakładowego rachunku kosztów do przetwarzania danych o kontraktach. Przygotowanie to dotyczy organizacji, ewidencji oraz stałego monitorowania sprawności rachunku kosztów.

Celem artykułu jest analiza informacyjnych aspektów rachunku kosztów w procesach wyceny kontraktów długoterminowych z punktu widzenia prawa bilansowego i zarządzania jednostką. Jako narzędzia badawcze wykorzystano analizę literatury, aktów prawnych, sprawozdań finansowych oraz studium przypadku.

## 2. Kontrakty długoterminowe w rachunkowości podmiotów gospodarczych

Prowadzenie działalności gospodarczej w formie projektów, kontraktów czy umów staje się w dobie globalizacji i rosnącej konkurencji coraz powszechniejsze. Wynika to z faktu, że produkcja wyrobów czy usług – bardziej niż seryjna – powinna być obecnie jednostkowa, unikatowa, oryginalna lub niepowtarzalna.

Podstawy prawne kontraktów długoterminowych regulują w sposób bezpośredni:

- Ustawa o rachunkowości (art. 34a, 34c i 34d), która używa pojęcia „niezakończonych usług”,
- KSR (Krajowy Standard Rachunkowości) 3 „Niezakończone usługi budowlane”, posługujący się terminem „usługa budowlana” lub „umowa budowlana”,
- MSR (Międzynarodowy Standard Rachunkowości) 11 „Umowy o usługę budowlaną”,

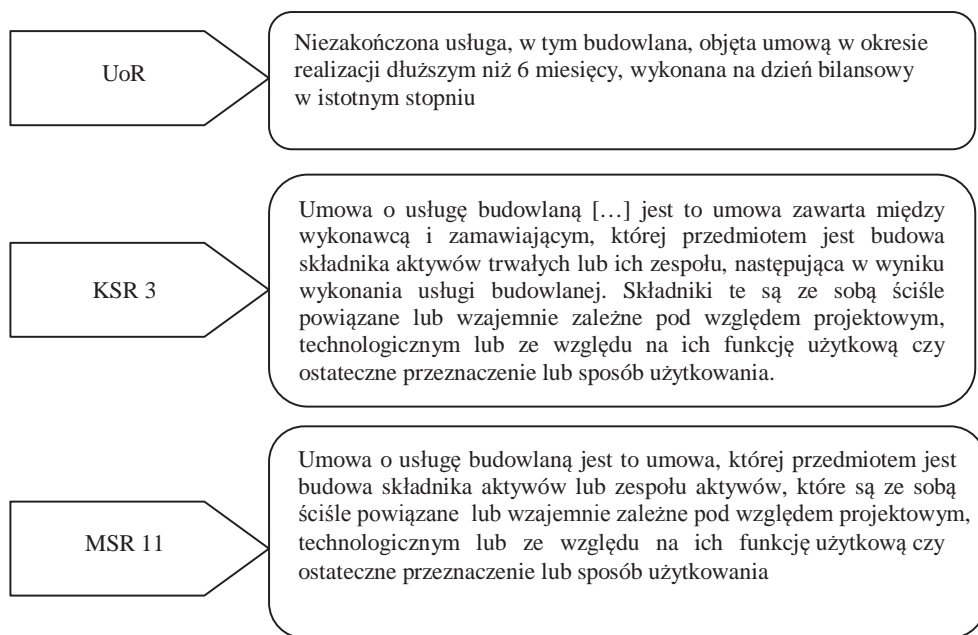
natomiast pośrednio:

- MSR 18 „Przychody”,
- MSR 12 „Podatek dochodowy”,
- MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”.

Pomimo przewagi nazewnictwa (rys. 1), wskazującego na zastosowanie powyższych uregulowań w branży budowlanej, zalecenia tam zawarte mogą być stosowane również do innych usług o długotrwałym charakterze, np.: usług informatycznych, projektowo-wdrożeniowych, geologicznych, serwisowych, naukowo-badawczych, audytorskich, doradczych, serwisowych, szkoleniowych [Pojedynak 2009, s. 10-30].

Specyfika kontraktów długoterminowych wiąże się głównie z długim okresem ich realizacji, co oznacza, że momenty rozpoczęcia i zakończenia przypadają w różnych okresach sprawozdawczych. W związku z tym w obszarze rachunkowości oznacza to głównie kwestie dostosowania ewidencji, wyceny i sprawozdawczości kontraktów długoterminowych do zasad rachunkowości, takich jak: zasada prawdziwego i wiernego obrazu, memoriału, ostrożności oraz zasada współmierności kosztów i przychodów.

Zarówno standardy krajowe, jak i międzynarodowe opisują kluczowe pojęcia i cechy dotyczące łączenia i dzielenia kontraktów długoterminowych, metody pozwalające określić stopień zaawansowania umowy i ustalić wielkość osiągniętych przychodów i poniesionych kosztów oraz sposób ich odzwierciedlenia w sprawozdaniach finansowych. Wymagania formalnoprawne realizacji kontraktów muszą być poparte takimi działaniami, jak: planowanie, szacowanie, budżetowanie, monitorowanie, kontrola, analiza i weryfikacja.



**Rys. 1.** Definicje kontraktów długoterminowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ustawa o rachunkowości, KSR 3, MSR 11.

### 3. Potrzeby informacyjne w zakresie kontraktów długoterminowych

Charakterystyczne cechy kontraktów długoterminowych, takie jak [Buk 2012, s. 272]:

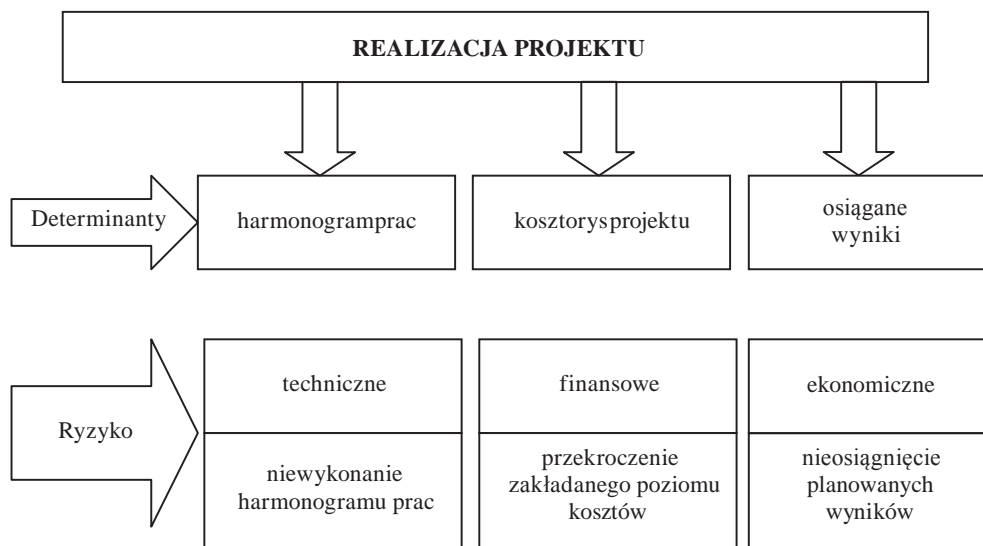
- niepowtarzalny i zmienny charakter warunków każdego kontraktu, głównie w trakcie jego realizacji (zmiany cen, koniunktury gospodarczej, trendów, warunki pogodowe itp.),
- zróżnicowany zakres przedmiotowy, owocujący współpracą z wieloma współwykonawcami,
- ponoszenie nakładów i ryzyko w ich oszacowaniu przed rozpoczęciem kontraktu,
- etapowe rozliczanie finansowe kontraktu, wiążące się z koniecznością oszacowania stopnia zaawansowania w celu określenia przychodów i kosztów,
- ryzyko niewypłacalności klienta w dłuższym okresie realizacji kontraktu,
- wiążą się ze szczególnymi potrzebami informacyjnymi, które zostały zasugerowane w MSR 11 i KSR 3.

MSR 11 wymaga „...aby jednostka posiadała sprawnie działający wewnętrzny system budżetowania finansowego oraz sprawozdawczości” [Międzynarodowy



Standard ... 2011, nr 11, pkt 29]. KSR 3 wskazuje wyraźnie, że „ustalenie w jednostce przychodów i kosztów umów budowlanych wg zasad określonych w Standardzie wymaga stworzenia przemyślanego i sprawnie działającego systemu rachunkowości zarządczej, obejmującego ewidencję, kontrolę i analizę przychodów i kosztów poszczególnych umów” [Krajowy Standard ... 2009, nr 3, pkt XI.1]. Przy ustalaniu stopnia zaawansowania umowy budowlanej metodą kosztową KSR 3 za warunek konieczny stosowania tej metody uznaje „funkcjonowanie w jednostce realizującej umowy odpowiedniego systemu rachunkowości zarządczej” [Krajowy Standard ... 2009, pkt V.5]

Informacje z systemu rachunkowości zarządczej są potrzebne w celu ograniczenia ryzyka związanego z działalnością operacyjną. W przypadku kontraktów długoterminowych, podobnie jak przy realizacji projektów inwestycyjnych, mamy do czynienia z ryzykiem technicznym, finansowym i ekonomicznym, które wynika z trzech determinant: harmonogramu prac, kosztorysu projektu i osiągniętych wyników (rys. 2) [Majchrzak, Rydzewska-Włodarczyk 2010, s. 313].

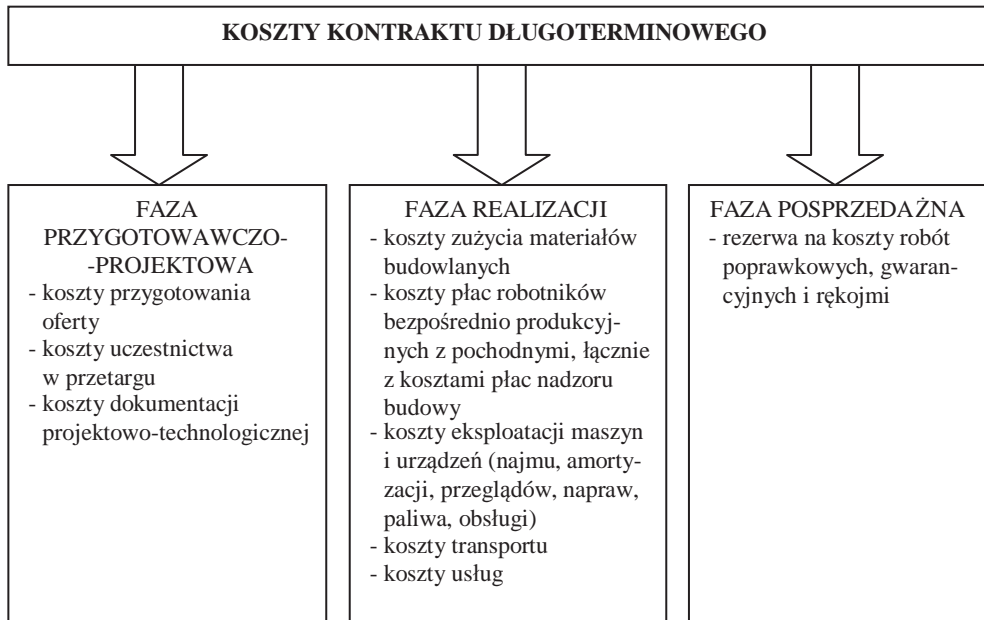


**Rys. 2.** Determinanty i ryzyko realizacji projektu

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Majchrzak, Rydzewska-Włodarczyk 2010, s. 313].

Specyfika kontraktów długoterminowych wymusza więc integrację podsystemu rachunkowości finansowej z podsystemem rachunkowości zarządczej. KSR 3 wskazuje, że system ten powinien umożliwiać identyfikację, analizę i kontrolę kosztów (rys. 3), począwszy od fazy przygotowawczo-projektowej, poprzez fazę realizacji, aż do fazy posprzedażnej oraz ich porównanie z odpowiednimi przychodami

z umowy i wielkościami przyjętymi w globalnym budżecie przychodów z umowy i globalnym budżecie kosztów z umowy.



**Rys. 3.** Koszty poszczególnych faz kontraktu długoterminowego

Źródło: [Krajowy Standard ... 2009, nr 3].

Należy jednak zaznaczyć, że wyżej wspomniane koszty zaliczane są do kosztów bezpośrednich kontraktu, natomiast potrzeby informacyjne dotyczą wszystkich kategorii ekonomicznych, w jakikolwiek sposób powiązanych z daną umową długoterminową. Tym samym KSR 3 wymienia jeszcze tzw. uzasadnione koszty pośrednie [Krajowy Standard... 2009, nr 3, pkt VII.3]:

- koszty ubezpieczenia budowy,
- koszty projektowania i doradztwa,
- rozliczone koszty świadczeń wewnętrznych,
- koszty wzniesienia, użytkowania i rozbioru tymczasowego zaplecza techniczno-socjalnego,
- koszty ogólne budowy: zarządzania, nadzoru budowlanego, ochrony, bhp itp.

Celem rachunkowości zarządczej jest wspomaganie procesu podejmowania decyzji i efektywnego wykorzystania zasobów, ale także wzrost wartości firmy. Ze względu na bogactwo instrumentarium, rachunkowość zarządcza nazywana jest też zbiorem metod, zadań i rachunków służących odkrywaniu efektywnych obszarów działalności firmy. Jest też kategorią systemu informacyjnego [Rubik 2003]. Na istotność informacji z rachunkowości w procesie decyzyjnym wpływ ma m.in.

horyzont decyzji: im bardziej odległy, tym istotniejsze dla osób podejmujących decyzje są informacje pochodzące z rachunkowości [Nadolna 2011, s. 414]. Charakterystyczna w działalności projektowej jest zmiana roli rachunkowości zarządczej z dostarczyciela informacji dla menedżerów wewnątrz przedsiębiorstwa na system zapewniający dopływ informacji dla wszystkich użytkowników biorących udział w projekcie/kontrakcie, także tych zewnętrznych [Kalinowski 2012, s. 15]. Kolejną cechą charakterystyczną będzie także tworzenie tej informacji w ujęciu długoterminowym.

Zamiar i sposób wykorzystania przez decydentów w przedsiębiorstwie informacji uzyskanych z systemu rachunkowości zarządczej nie wykorzystuje jednak w pełni ich potencjału. Badania przeprowadzone na grupie zarówno dużych przedsiębiorstw, jak i tych z sektora MSP wskazują, że menedżerowie, szczególnie niższego szczebla, w niewielkim stopniu korzystają z danych finansowych, opierając się częściej na doświadczeniu, improwizacji i negocjacji [Nadolna 2011, s. 414]. Te same badania pokazują też dwutorowość pewnych działań, np. sporządzanie innych kosztorysów do celów ofertowych (bardziej optymistyczny – w celu wygrania przetargu) i innych do celów wykonawstwa umowy (bardziej realistyczny).

#### **4. Dostosowanie zakładowych rachunków kosztów do potrzeb wyceny kontraktów długoterminowych**

Jednym z elementów polityki rachunkowości niezbędnym z punktu widzenia konstrukcji systemu informacyjnego przedsiębiorstwa jest rachunek kosztów. G.K. Świdzka określa rachunek kosztów jako „proces identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentowania i interpretowania informacji o kosztach. Przebieg tego procesu (model rachunku kosztów) oraz zakres gromadzonych i przetwarzanych informacji o kosztach będzie zależał od wyraźnie zdefiniowanych potrzeb odbiorców” [Świdzka 2012, s. 25]. Potrzeby te wyznacza rachunkowość finansowa (sprawozdawczość finansowa) oraz zarządzanie przedsiębiorstwem. Rozumienie pojęcia rachunek kosztów można skupić wokół:

1) systemu ewidencyjnego (pomiar, dokumentacja, rozliczanie, kalkulacja, ustalenie wyniku finansowego) – jest nim systematyczny, okresowy rachunek kosztów posługujący się typową dla rachunkowości dokumentacją operacji gospodarczych, ewidencją opartą na zasadzie podwójnego księgowania, inwentaryzacją itp. oraz obowiązującymi w rachunkowości zasadami nadrzędnymi, jak również wynikającymi z nich określonymi regułami wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;

2) natomiast poza takie rozumienie rachunku kosztów wykraczają pozaewidencyjne rachunki problemowe kosztów, sporządzane w celu rozwiązywania różnych problemów decyzyjnych (taktycznych i strategicznych), kontrolnych, plani-

stycznych itp. – te z kolei można określić mianem szczególnego systemu informacyjnego.

Zastosowanie w planowaniu, realizacji, monitorowaniu i kontroli kontraktów długoterminowych będą więc miały takie narzędzia rachunkowości zarządczej, jak:

- zaawansowany rachunek kosztów,
- analiza cyklu życia wyrobu (usługi),
- analiza rentowności,
- budżetowanie,
- analiza odchyień i weryfikacja,
- raportowanie wewnętrzne,

J. Kalinowski zaznacza, że zastosowany rachunek kosztów powinien być wielozadaniowy, uwzględniający zasady różnych systemów rachunku kosztów [Kalinowski 2012, s. 40-41], w zależności od fazy projektu, m.in.:

1) w fazie przygotowawczej:

- rachunek cyklu życia projektu,
- rachunek kosztów docelowych;

2) w fazie realizacji:

- rachunek kosztów standardowych,
- wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów,
- rachunek kosztów działań,
- *kaizen costing*.

Wycena kontraktów długoterminowych w rachunkowości finansowej wiąże się z zestawianiem kosztów bezpośrednich i pośrednich oraz znajomością struktury kosztów świadczonych usług. Niezbędna jest ewidencja kosztów zarówno według rodzaju (Zespół 4 ZPK), jak i w układzie typów działalności (Zespół 5 ZPK). Niezbędne wydaje się również wyodrębnienie w Zespole 7 ZPK szczegółowych (analitycznych) kont kosztów i przychodów wynikających z kontraktów długoterminowych, wyodrębniających te operacje wynikowe spośród kosztów i przychodów ustalonych w sposób tradycyjny (zgodnie z przepisami prawa podatkowego).

## **5. Kontrakty długoterminowe w procesach wyceny bilansowej i zarządzaniu – studium przypadku**

Problemy wyceny wynikające z praktyki jej realizacji w podmiocie gospodarczym branży budowlanej prezentuje przykład 1.

### **Przykład 1**

Spółka X branży budowlanej zawarła kontrakt na budowę drogi w okresie wrzesień 2010 – maj 2011. Dane finansowe jak w tabeli.

**Tabela 1.** Wycena kontraktu budowlanego w Spółce X na 31.12.2010 (tys. zł)

Lp.	Wyszczególnienie	2010 r.
1	Cena wg aktualnej umowy	8 132
2	Zaktualizowany budżet kosztów	7 328
3	Rzeczywiście poniesione koszty narastająco	399
4	Stopień zaawansowania umowy mierzony udziałem wykonania zaktualizowanego budżetu (poz. 3 / poz. 2)	5,45%
5	Przychody narastająco (poz. 1 × poz. 4)	443
6	Przychody za okres (różnica między latami z poz. 5)	443
7	Zafakturowana sprzedaż narastająco	820
8	Różnica wykazywana w bilansie (poz. 5 – poz. 7) – pasywa – aktywa	377
9	Koszty uzyskania przychodu za okres (różnica między latami z poz. 3)	399
10	Wynik na umowie narastająco (poz. 5 – poz. 3)	44
11	Wynik na umowie za okres (poz. 6 – poz. 9)	44

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Spółki X.

Spółka ustala stopień zaawansowania kontraktu na podstawie stopnia zaawansowania udziału kosztów poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia ustalenia przychodu w całkowitych kosztach wykonania usługi. Całkowity koszt wykonania usługi wynika z ustalanych corocznie (na dzień wyceny) budżetów kosztów projektów. Budżet kosztów ustala się jako sumę kosztów rzeczywiście poniesionych oraz kosztów planowanych do poniesienia od dnia bilansowego do końca umowy. Przychody do celów wyceny bilansowej ustala się jako iloczyn stopnia zaawansowania oraz ustalonej ceny ryczałtowej. Różnice z wyceny przychodów ujmowane są na kontach rozliczeń międzyokresowych i wykazywane w bilansie w aktywach lub w pasywach bilansu.

Przychody do celów podatku dochodowego osób prawnych ustala się na podstawie obmiaru. Na podstawie różnic pomiędzy ujęciem bilansowym i podatkowym wyceny kontraktu ustalane są odroczone podatki.

Jak pokazuje powyższy przykład, w kontekście informacyjnych wartości skutków wyceny kontraktów długoterminowych rysują się następujące obszary problemowe:

- dostosowanie systemu rachunkowości spółki do potrzeb wyceny kontraktów długoterminowych,
- obowiązki służb finansowo-księgowych w zakresie wyceny,
- wiarygodność wyceny kosztów i przychodów ustalonych w procesach wyceny kontraktów długoterminowych,
- konieczność analizy i aktualizacji zasad wyceny,
- wartości informacyjne kosztów i przychodów ustalonych w procesach wyceny.

Konieczność wyceny kontraktów długoterminowych budowlanych spowodowała, że analizowana Spółka X zmieniła sposób ewidencji kosztów z uproszczonej wersji ewidencji kosztów na kontach Zespołu 4 ZPK na pełną wersję ewidencji, zarówno według rodzaju, jak i miejsc powstawania kosztów (Zespół 5 ZPK). Uszczegółowienia kosztów dokonywano w obu układach kosztów. Na kontach kosztów według rodzaju uszczegółowienia dotyczyły kosztów zużycia materiałów, wynagrodzeń i usług – uszczegółowienie według kontraktów. Koszty pośrednie rozliczono na kontrakty dopiero na poziomie kosztów według miejsc ich powstawania. Wyceny kontraktów dokonywano pozaksięgowo, z wykorzystaniem arkusza kalkulacyjnego.

Służby finansowo-księgowe stale monitorowały wykonanie umów w takim zakresie, jak:

- zakres umów,
- ewentualne aneksy i ich skutki dla warunków umowy,
- terminy realizacji umów,
- poziom zafakturowania.

Problem kompletnego śledzenia realizacji umów był tak znaczący, że rejestr umów zautomatyzowano i w strukturze organizacyjnej spółki wyodrębniono osobę odpowiedzialną za ich aktualizację. Podobne uregulowania sformalizowania ustaleń dotyczyły aktualizacji budżetów kosztów.

Analiza wycinkowa przykładu wyceny kontraktu nasuwa szereg pytań dotyczących wiarygodności danych, przydatności danych w procesach decyzyjnych, przyczyn relacji przychodów zafakturowanych oraz przychodów ustalonych w procesie wyceny kontraktu. Tak znaczące rozbieżności powinny być szczegółowo wyjaśnione. Przyczyna może dotyczyć niedoszacowania kosztów rzeczywistych lub nieprawidłowych obmiarów. W razie stwierdzenia nieprawidłowości procedury związane z wyceną powinny być zweryfikowane. Istotną rolę w uwiarygodnieniu ustaleń kosztów i przychodów kontraktów długoterminowych odgrywa badanie sprawozdań finansowych podmiotów przez biegłego rewidenta. Ważny jest też profesjonalizm służb finansowo-księgowych oraz operacyjnych uczestniczących w przygotowaniu danych do wyceny. Prezes analizowanej firmy oraz służby finansowo-księgowe oceniają proces wyceny kontraktów długoterminowych jako pracochłonny i złożony z punktu widzenia organizacyjnego. Krytycznie oceniają rozbieżność informacji o kosztach i przychodach odrębnie do celów rachunkowości finansowej i podatkowej. Niechętnie akceptują w zasadach polityki rachunkowości przedsiębiorstwa kolejną różnicę pomiędzy prawem bilansowym i podatkowym. W ich opinii, zbyt wiele danych może być przedmiotem szacunków, a tę niepewność oceniają jako utrudnienie w podejmowaniu decyzji. Jako zaletę podkreślają możliwość bieżącego śledzenia wyniku na zawartych kontraktach.

## 6. Podsumowanie

Realizacja kontraktów długoterminowych przez przedsiębiorstwa wymaga zakładowych ustaleń zasad rachunku kosztów gwarantujących prawidłowy i bieżący sposób wyceny kosztów i przychodów kontraktów. Znaczące obszary procesu wyceny bazują na zakładowych ustaleniach budżetów, rozliczeniach kosztów pośrednich i szacunkach stopnia zaawansowania. Stwarza to ryzyko wystąpienia nieprecyzyjnych danych, które są przetwarzane w systemie rachunkowości. Pomocnych narzędzi może dostarczyć komputeryzacja systemu rachunkowości oraz kontrola wewnętrzna ustalania danych planistycznych.

## Literatura

- Buk H., *Alternatywność metod szacowania kosztów realizacji kontraktów długoterminowych a wynik finansowy jednostki*, [w:] *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa w warunkach globalizacji*, red. J. Chluska, WWZPCz, Częstochowa 2012.
- Kalinowski J., *Kontrakty długoterminowe w praktyce*, SKWP, Warszawa 2012.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”, *Dziennik Urzędowy Ministra Finansów* z dnia 31 grudnia 2009 r. nr 16 poz. 88.
- Majchrzak I., Rydzewska-Włodarczyk M., *Wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej w controllingu projektów realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* nr 122, UE, Wrocław 2010.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 11 „Umowy o usługę budowlaną”, MSSF 2011, SKWP, Warszawa 2011.
- Nadolna B., *Wykorzystanie informacji z rachunkowości przy podejmowaniu decyzji operacyjnych w wybranych firmach budowlanych. Studium przypadku*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* nr 181, UE, Wrocław 2011.
- Pojedynek A., *Rachunek zysków i strat*, [w:] *Sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości*, Difin, Warszawa 2009.
- Rubik J., *Relacje między rachunkiem kosztów, rachunkowością zarządczą, zarządzaniem kosztami i controllinglem kosztów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” (numer specjalny), 2003, tom 13(69).
- Świdorska G.K., *Miejsce rachunku kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, [w:] G.K. Świdorska (red.), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa 2010.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, *DzU* 2013, nr 330.

## **INFORMATIVE ASPECTS OF COST ACCOUNTING OF LONG-TERM CONTRACTS VALUATION**

**Summary:** Financial accounting and business management requires accurate information about the costs and revenues tailored to the specific needs of their customers. One of these needs is the valuation of long-term contracts and decision-making in companies providing such services. The article draws attention to the informative aspects of cost accounting for the need of valuation of long-term contracts.

**Keywords:** long-term contracts, cost accounting, management, accounting.