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

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie 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,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
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

Kopiowanie i powielanie w jakiejkolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM
.

Spis treści

Wstęp 11

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, Koncepcja *lean management* w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji 13

Piotr Bednarek, Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych..... 25

Renata Biadacz, Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę 39

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym..... 56

Dorota Burzyńska, Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego 70

Andrzej Bytniewski, Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu 81

Jolanta Chluska, Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych..... 96

Anna Chojnacka-Komorowska, Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu..... 105

Marlena Ciechan-Kujawa, Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze 116

Marcin Czyczerski, Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych..... 131

Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach..... 140

Tomasz Dyczkowski, Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne 154

Krzysztof Gawron, Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa. 170

Anna Glińska, Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej..... 183

Katarzyna Goldmann, Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa..... 197

Angelika Kaczmarczyk, Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej..... 210

Anetta Kadej, Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym.. 219

Anna Kasperowicz, Odpowiedzialność w zawodzie księgowego 231

Marta Kawa, O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego ... 245
Agnieszka Kister, Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala ... 259
Marcin Klinowski, Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie ... 275
Joanna Koczar, Koszt wytworzenia a splot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy ... 285
Tomasz Kondraszuk, Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych ... 294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy ... 305
Robert Kowalak, Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa ... 318
Adam Lulek, Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej ... 329
Teresa Maszczak, Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą ... 339
Edward Nowak, Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności ... 350
Marta Nowak, Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych ... 360
Piotr Oleksyk, Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych ... 373
Ryszard Orliński, Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali ... 382
Katarzyna Piotrowska, Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych ... 397
Krzysztof Prymon, Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie ... 407
Małgorzata Rówińska, Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze ... 418
Bożena Rudnicka, Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych ... 429
Karol Schneider, Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments) ... 443
Michał Soliwoda, Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich ... 451
Olga Szołno, Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim ... 461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Cechy systemu informatycznego rachunkowości ... 476
Agnieszka Tubis, Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS ... 488
Agnieszka Walas, Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego. ... 498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą ... 510
Lilianna Ważna, Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu ... 526
Beata Zaleska, Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery 538

Summaries

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields ... 24
Piotr Bednarek, Application of management accounting techniques in local governments ... 38
Renata Biadacz, Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad ... 55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Performance measurement systems in strategic controlling ... 69
Dorota Burzyńska, Managerial control and risk identification in local government units ... 80
Andrzej Bytniewski, Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling ... 95
Jolanta Chluska, Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations ... 104
Anna Chojnacka-Komorowska, Use of statistical indicators in controlling . 115
Marlena Ciechan-Kujawa, Outsourcing process management – selected legal and management aspects ... 130
Marcin Czyczerski, The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries ... 139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises ... 153
Tomasz Dyczkowski, Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems ... 169
Krzysztof Gawron, The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy. ... 182
Anna Glińska, Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops ... 196

Katarzyna Goldmann, Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation 209
Angelika Kaczmarczyk, Historic cost and usefulness of economic information 218
Anetta Kadej, Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence 230
Anna Kasperowicz, Responsibility in the profession of accountant 244
Marta Kawa, About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing 258
Agnieszka Kister, Reserves as the area of hospital accounting 274
Marcin Klinowski, Criteria for the selection of the projects portfolio − selected issues 284
Joanna Koczar, Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues 293
Tomasz Kondraszuk, Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs. 304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Evaluation of investment projects by DCF method − selected problems 317
Robert Kowalak, Early warning systems in controlling of enterprise 328
Adam Lulek, Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools 338
Teresa Maszczak, Accounting organization in the management of economic entity 349
Edward Nowak, Managing aspects of financial reporting by operating segments 359
Marta Nowak, Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies 372
Piotr Oleksyk, Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity 381
Ryszard Orliński, Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation 396
Katarzyna Piotrowska, Disclosure of impairment losses of completed development works 406
Krzysztof Prymon, Possibility to implement fair value model in agriculture 417
Małgorzata Rówińska, Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications 428
Bożena Rudnicka, Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities 442
Karol Schneider, Accounting MTM in bank 450

Michał Soliwoda, Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives 460
Olga Szołno, Controlling and other management tools used in a chosen self--government of local government in Lublin Voivodeship 475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Features of accounting information system 487
Agnieszka Tubis, Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group 497
Agnieszka Walas, Not-ended long term projects and the closure of financial year 509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Managerial accounting and controlling functions in business management..... 525
Lilianna Ważna, Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments..... 537
Beata Zaleska, Evaluation of hospital health care services – problems and barriers 545

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 251 • 2012

Rachunkowość a controlling ISSN 1899-3192

Agnieszka Walas
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

NIEZAKOŃCZONE UMOWY DŁUGOTERMINOWE A ZAMKNIĘCIE ROKU OBROTOWEGO

Streszczenie: Rodzaj prowadzonej przez przedsiębiorstwo formy działalności gospodarczej może niekiedy dostarczać niemałych problemów z określeniem wyniku finansowego na koniec roku obrotowego. Dzieje się tak głównie, gdy przedsiębiorstwo w ramach prowadzonej działalności wykonuje usługi na indywidualne zamówienia, przeważnie długoterminowe. Gdy rozpoczęcie i zakończenie usługi zamyka się w jednym roku obrotowym, wynik ustalany jest na zasadach ogólnych, jednak w przypadku, gdy umowa nie jest zakończona na dzień bilansowy, wynik finansowy będzie już określany w wartościach szacunkowych. Niniejszy artykuł ma na celu pokazanie sposobów rozliczania niezakończonych umów, szacowania przychodów oraz prezentacji informacji w rocznych sprawozdaniach finansowych.

Słowa kluczowe: niezakończona umowa o usługi, szacunkowy wynik finansowy, stopień zaawansowania wykonywanej usługi.

1. Wstęp

Każda jednostka gospodarcza prowadząca działalność jest zobowiązana do ustalenia wyniku finansowego na koniec roku obrotowego oraz przedstawienia go odpowiednim władzom państwowym. Niezależnie od formy sprawozdania, PIT w przypadku osoby fizycznej czy CIT w przypadku osób prawnych, ustalenie wyniku finansowego może czasami nastręczyć niemałych problemów.

Większość jednostek produkujących wyroby lub świadczących usługi wytwarza je powtarzalnie, dla anonimowego odbiorcy, często nie czekając na zamówienie, a po ich wytworzeniu po prostu je sprzedaje. W znacznej liczbie jednostek okres pomiędzy wytworzeniem i sprzedażą jest krótki i zamyka się w jednym roku obrotowym, a niesprzedane produkty wykazuje się jako zapasy materiałów. Dzięki ciągłej produkcji nie następują różnice pomiędzy okresami sprawozdawczymi, mogące zaburzyć obraz prowadzonej działalności, co przekłada się również na w miarę bezproblemową drogę ustalenia wyniku finansowego.

Inaczej dzieje się w przypadku, gdy jednostka prowadząca działalność gospodarczą świadczy usługi trwające dłużej, niekiedy nawet kilka lat, jak np. usługi budowlano-montażowe, remontowe, geologiczne, projektowe, informatyczne, na-

ukowo-badawcze itp. Cechą charakterystyczną tego typu usług jest wytwarzanie ich na indywidualne zamówienia, często przez kilka lat obrotowych. Rozliczenie takiego projektu (wykazanie przychodu) w momencie jego zakończenia wypaczałoby obraz aktywności jednostki gospodarczej w sporządzanych za lata poprzednie sprawozdaniach. Problemu tego nie rozwiązuje nawet wystawianie faktur częściowych, w miarę postępu prac.

Niniejszy artykuł ma na celu zobrazowanie sposobów ustalenia wyniku finansowego przy długotrwałych usługach, tak aby sporządzane sprawozdanie finansowe odzwierciedlało możliwie najdokładniej stan jednostki gospodarczej.

2. Zasady ogólne rozliczania niezakończonych umów długotrwałych

Jednostki gospodarcze, w których występuje świadczenie usług o długim horyzoncie czasowym, obwiązane są do przestrzegania art. 34a oraz art. 34c Ustawy o rachunkowości, w myśl których powstaje obowiązek wynikowego rozliczania przez wykonawców rozpoczętych, lecz niezakończonych prac. Rozliczaniu w myśl wymienionych artykułów podlegają projekty spełniające dwa warunki:

- objęte są aktualną umową z zamawiającym, o przewidywanym okresie wykonania dłuższym niż 6 miesięcy (granica uznania projektu za długotrwały),
- na dzień bilansowy zostały już częściowo wykonane, ale umowa jako całość nie jest jeszcze rozliczona.

Wyznaczenie w ustawie 6-miesięcznego terminu wykonania jako granicznego wskazuje, że można w zasadzie przyjąć umowy o krótszym okresie obowiązywania jako nieznaczące i nierzutujące na wynik finansowy jednostki i wyceniać je zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 6 oraz ust. 3 Ustawy o rachunkowości. Tak samo można wyceniać umowy na okres dłuższy niż 6 miesięcy, ale zawierane sporadycznie i nieistotne w porównaniu z łączną sumą przychodów działalności operacyjnej w danym okresie sprawozdawczym. Podobnie sprawa się ma w przypadku długotrwałej produkcji przemysłowej (np. budowy statku, turbin), do której zalicza się również budowę domów i innych rodzajów budynków, wykonywaną przez deweloperów we własnym zakresie z przeznaczeniem ich dalszej odsprzedaży, gdzie stwierdzenie „we własnym zakresie" rozumiane jest jako wykonanie siłami własnymi, bez udziału podwykonawców.

Wykonawca nie może wyceniać zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 6 oraz ust. 3 umów o wykonanie usług np. budowlanych, gdy umowy przewidują:

– zafakturowanie usługi zamawiającemu jednorazowo, dopiero po jej całkowitym zakończeniu i odebraniu,
– stopniowe fakturowanie usługi fakturami częściowymi,
– świadczenie usługi w charakterze podwykonawcy.

W zasadzie każda umowa powinna być traktowana osobno, jednak ze względu na rozliczenia finansowe, sposób użytkowania, warunki techniczno-organizacyjne i przeznaczenie umowy mogą być łączone. W takich przypadkach omówione dalej sposoby postępowania z pojedynczą umową stosuje się do ich grup lub części umów.

Umowy można łączyć, gdy:

- są objęte jednocześnie negocjowanym pakietem umów (np. budowa kolonii domów, gdzie na każdy zawierana jest osobna umowa),
- roboty wykonywane są na jednym placu budowy równolegle lub kolejno bez przerw,
- są ze sobą powiązane i traktowanie ich osobno mogłoby zaburzać wynik rentowności całości inwestycji.

Umowy dzieli się i ujmuje osobno, gdy ich części można potraktować jako odrębne zlecenia, są oddzielnie negocjowane i posiadają właściwą im cenę oraz ich koszt wytworzenia może być wiarygodnie ustalony.

W przypadku podpisania aneksów zmieniających dotychczasowe ustalenia (przeważnie cenowe) lub obejmujących tzw. roboty dodatkowe nie ma potrzeby traktowania ich jako osobnych umów. Wydzielenia aneksu można dokonać, gdy usługi nim objęte będą się różnić technologią, bądź efekty będą różniły się konstrukcją lub funkcjami od robót ustalonych pierwotnie w umowie.

3. Warianty wyceny niezakończonych umów

Ustalenie prawidłowego wyniki finansowego na koniec okresu sprawozdawczego rozbija się o prawidłowe ustalenie przychodu z wykonywanej, ale jeszcze niezakończonej (na dzień bilansowy) usługi, objętej długotrwałą umową. Zależnie od okoliczności przychód taki może być ustalany dwojako:

- wariant 1. W przewidzianej w umowie cenie,
- wariant 2. Metodą wyniku zerowego.

Przy stosowaniu wariantu 1. przychód określany jest na podstawie stopnia zaawansowania objętej umową usługi, w cenie niepomniejszonej o potrącenia z tytułu kaucji lub gwarancji należytego wykonania. W dzisiejszych czasach odchodzi się już od potrąceń, wykorzystując polisy ubezpieczeniowe (należytego wykonania usługi oraz gwarancji naprawy wad i usterek) dostarczane w oryginale zleceniodawcy jako zabezpieczenie.

W tym wariancie do ustalenia przychodu z wykonywanej umowy niezbędne jest określenie stopnia zaawansowania wykonanych prac, głównie na poziomie poniesionych kosztów.

Wykonywane w ramach umowy usługi mogą przewidywać dwa rodzaje cen:

- według zasady „koszty plus” – stosowane stosunkowo rzadko, gdy nie jest możliwe ustalenie ceny z góry,

- ceny ryczałtowe – określające wynagrodzenie wykonawcy za wykonanie całości usługi.

Ustalanie przychodu na podstawie stopnia zaawansowania wykonywanej umowy powoduje realizowanie wyniku, przeważnie zysku.

Natomiast przy rozliczaniu niezakończonej jeszcze usługi przy zastosowaniu metody wyniku zerowego przychód określany jest na poziomie rzeczywiście poniesionych kosztów, jednak nie wyższych od kosztów, których pokrycie przez zamawiającego jest prawdopodobne.

Wycenę przychodów po koszcie wytworzenia stosuje się głównie, gdy:

- umowa nie ma ustalonej ceny (w trakcie negocjacji lub sporu),
- nie można wiarygodnie ustalić stopnia zaawansowania prac (np. wykonano dopiero roboty przygotowawcze, brak miar pozwalających na ustalenie poziomu zaawansowania w stosunku do całości umowy),
- nie można wiarygodnie ustalić wyniku zrealizowanego na wykonanej części umowy (wymagana jest znajomość poniesionych kosztów oraz wysokości kosztów preliminowanych – całości przewidywanych kosztów do poniesienia).

Ustalanie przychodu z wykonywania niezakończonej umowy na poziomie poniesionych kosztów powoduje realizowanie wyniku zerowego (przychód = koszt) lub stratyw przypadku braku pokrycia części kosztów.

Niezależnie od stosowanego wariantu do przychodów nie można zaliczyć zapłaty za całość lub część usługi, jeżeli ta nie jest prawdopodobna, np. wykonano dodatkowe, pozaumowne prace, których zamawiający nie chce uznać. Jednocześnie z przychodami ustalenia wymaga również koszt wykonania dodatkowych robót, który – odwrotnie do przychodów – będzie miał odzwierciedlenie w wyniku.

4. Ustalanie kosztów niezakończonych umów

Warunkiem ustalania wyniku na podstawie art. 34a i 34c Ustawy o rachunkowości jest rozliczanie kosztów wytwarzania na poszczególne umowy metodą doliczeniową, co wiąże się z obowiązkiem prowadzenia kosztów w zespole 5 w rozbiciu na poszczególne umowy. Odnosi się w nie rzeczywiste koszty wytworzenia usługi, zarówno poniesione w fazie przygotowawczej, produkcji, jak i szacunkowe koszty fazy posprzedażowej (np. rezerwy na koszty usuwania wad i usterek).

Na koszty wytworzenia składają się:

- koszty bezpośrednie: płace pracowników wraz ich pochodnymi, wykonujących prace bezpośrednio przy usłudze, zużycie materiałów w cenach nabycia, wynajem sprzętu obcego lub opłaty za pracę sprzętu własnego, transport technologiczny, usługi podwykonawców oraz inne koszty bezpośrednie, np. usuwanie wad i usterek ujawnionych przed zakończeniem umowy, rezerwy na przyszłe roboty gwarancyjne itp.,
- koszty pośrednie: koszty ogólne odpowiednio rozliczone i odniesione w poczet realizowanej usługi, np. koszty laboratoryjne, pracowni, koszty personelu nad-

zoru usługi, montażu, utrzymania i zaplecza budowy, amortyzacja sprzętu lekkiego, bhp, ochrony, energii itp., bez kosztów ogólnego zarządu.

Nie jest błędem przypisywanie kosztów do konkretnej umowy dopiero po dniu, kiedy stało się pewne, że jednostka otrzyma zamówienie. Może to być data podpisania umowy lub wcześniejsza, np. wygrania przetargu. Przypisywanie kosztów przygotowania oferty i uczestnictwa w przetargu nie jest celowe, nawet jeśli doszło w ostateczności do zamówienia.

Ważne jest, aby stosowany system ewidencji kosztów:

– przewidywał rozwiązania wymuszające kompletny dopływ informacji na temat poniesionych w okresie kosztów,
– chronił przed odnoszeniem kosztów na inne zlecenia niż te, dla których wykonania rzeczywiście je poniesiono.

Odpowiednie rozliczanie kosztów na poszczególne umowy nie tylko dostarcza informacji na temat poniesionych w jej ramach kosztów, ale również pozwala na prawidłowe określenie przychodu niezależnie od stosowanego wariantu. W przypadku rozliczania umów zakontraktowanych w cenach ryczałtowych niezbędne będzie jeszcze określenie poziomu planowanych kosztów wykonania całości usługi, np. w postaci kosztorysu.

5. Ustalenie przychodów z tytułu niezakończonych umów

Przychód z umowy w toku ustala się w dwojaki sposób, w zależności od zastosowanego wariantu: na poziomie ceny przysługującej za część wykonanej umowy (wariant 1.) lub na poziomie poniesionych kosztów (wariant 2.)

Wariant 1.

Warunkiem stosowania określania przychodu na podstawie stopnia zaawansowania wykonania usługi jest:

- ustalenie w umowie ceny łącznej za wykonanie usługi, np. cena ryczałtowej lub określenie procentu narzutu na koszty,
- możliwość wiarygodnego ustalenia poziomu zaawansowania usługi,
- możliwość poprawnego ustalenia współmiernych do przychodu kosztówz uwzględnieniem przekroczeń lub oszczędności kosztów dzięki posiadaniu aktualnego preliminarza kosztów.

Określenia na dzień bilansowy stopnia zaawansowania wykonania umowy można dokonać na dwa różne sposoby, w zależności od wyboru jednostki: „od strony wsadu” czynników produkcji (zużytych materiałów) lub „od strony efektów” produkcji (inwentaryzacji wykonanych robót).

Stopień zaawansowania od strony wsadu mierzy się za pomocą wielkości poniesionych kosztów wytworzenia, przepracowanych roboczogodzin, zużytych materiałów itp., które porównuje się z kosztami, roboczogodzinami, materiałami niezbędnymi do wykonania całości usługi. Należy jednak pamiętać, że dokonywany pomiar zaawansowania wykonywanej umowy powinien być w miarę możliwości jak najdokładniejszy, polega on na:

- ustaleniu na dzień bilansowy relacji rzeczywiście poniesionych kosztów od rozpoczęcia objętej umową usługi do przewidywanych kosztów wykonania całej usługi. Ustalenie przewidywanych kosztów wymaga ich preliminarza, uwzględniającego przyjętą technologię, organizację pracy, aktualne ceny itp.,
- przyjęciu założenia, że realizacji już poniesionych kosztów relatywnie odpowiadają przychody w wykonywanej usługi,
- odjęciu od narastających przychodów z tytułu wykonywanej tej ich części, która wpłynęła na wynik w latach poprzednich.

Przy tym rozwiązaniu koszty osiągnięcia przychodu stanowią koszty rzeczywiście poniesione, które porównane z preliminarzem dają możliwość określenia procentu zaawansowania niezakończonej usługi. Aktualny preliminarz kosztów jest niezbędny, gdyż informacje dostarczane przez księgi rachunkowe dotyczą jedynie rzeczywiście poniesionych kosztów na wykonanie usługi. Sposób określenia przychodu na podstawie wskaźnika zaawansowania usługi ilustruje przykład.

Przykład 1.

Założenia:

Umowa nie jest zakończona na koniec okresu rozliczeniowego i będzie wykonywana przez dwa lata.

Umowa będzie rozliczona jedną fakturą końcową.

Aktualna cena ryczałtowa za wykonanie całości usługi opiewa na	100 000 zł
Preliminarz kosztów wykonania usługi	95 000 zł
Koszty rzeczywiście poniesione w danym roku obrotowym od rozpoczęcia usługi	19 000 zł

Do ustalenia przychodu na dany rok obrotowy niezbędne jest określenie procentowego stopnia zaawansowania wykonania usługi, czyli – jak wspomniano wcześniej – porównanie poniesionych już kosztów z ich preliminarzem:

$$\frac{19\,000}{95\,000} \times 100\% = 20\%.$$

Po wyliczeniu procentu zaawansowania określenie przychodu polega jedynie na przemnożeniu umownej kwoty ryczałtowej przez procent zaawansowania wykonywanej usługi, co zostało zaprezentowane poniżej.

$$100\,000 \text{ zł} \times 0{,}2 = 20\,000 \text{ zł}.$$

Rozliczenie wykonywanej usługi prezentuje tab. 1.

Tabela 1. Rozliczenie niezakończonej usługi

Pozycja	Narastająco od zawarcia umowy
Przychody	20 000 zł
Koszty osiągnięcia przychodu	19 000 zł
Zysk	1 000 zł

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z wyliczeniami prezentowany w sprawozdaniu przychód z tytułu tej umowy będzie wykazywany w kwocie 20 000 zł, nawet w momencie gdy przychody nie zostały zafakturowane. Taki sposób prezentacji niezakończonych umów pozwala na urealnienie obrazu przedsiębiorstwa w przygotowywanym sprawozdaniu finansowym. Niewykazywanie szacowanych na poziomie zaawansowania wykonania usługi przychodów nie tylko jest niezgodne z przepisami ustawy, ale przede wszystkim powodowałoby negatywny obraz jednostki, np. w ocenie banku przy staraniu się o kredyt. Przychody wykazywane w sprawozdaniu finansowym za dany rok obrotowy będą oczywiście odejmowane przy rozliczeniu usługi w momencie jej zakończenia lub przy rozliczeniu następnego roku obrotowego.

Założenia przytaczanego przykładu określają, że umowa opiewa na dwa lata, co będzie skutkowało jej niezakończeniem przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za kolejny rok obrotowy. Ustalenia przychodu przy zamknięciu kolejnego roku obrotowego określane są podobnie jak w roku poprzednim.

Założenia dodatkowe:

Cena umowna oraz preliminarz kosztów nie uległy zmianie

Koszty wytworzenia poniesione w ciągu roku obrotowego	61 750 zł

Stopień zaawansowania wykonywanej usługi będzie liczony w taki sam sposób, jakw roku poprzednim. Pamiętać jednak należy, że stopień zaawansowania dotyczy całości wykonywanej umowy, a nie tylko danego roku obrotowego. Dlatego też do wyliczenia wskaźnika wykonania usługi będą brane pod uwagę koszty poniesione od momentu zawarcia umowy, czyli w kwocie 19 000 zł + 61 750 zł = 80 750 zł.

Procent zaawansowania wykonania umowy na koniec drugiego okresu sprawozdawczego będzie na poziomie:

$$\frac{80\,750}{95\,000} \times 100\% = 85\%.$$

Przychód z wykonywanej usługi wynosić będzie:

$$100\,000 \text{ zł} \times 0{,}85 = 85\,000 \text{ zł}$$

Jest to oczywiście wyliczony przychód obejmujący całą wykonywaną usługę; ten, który będzie prezentowany w sprawozdaniu finansowym, będzie pomniejszony o przychód wykazany w okresie poprzednim. Prezentuje to tab. 2.

Tabela 2. Rozliczenie niezakończonej umowy w kolejnym sprawozdaniu finansowym (w zł)

Pozycja	Narastająco od zawarcia umowy	Za ubiegłe okresy, które już wpłynęły na wynik	Za dany rok obrotowy (różnica)
Przychody	85 000	20 000	65 000
Koszty osiągnięcia przychodu	80 750	19 000	61 750
Zysk	4 250	1 000	3 250

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2 pokazuje pełne rozliczenie wykonywanej usługi. Procent zaawansowania wylicza się od momentu zakontraktowania i określany jest na podstawie poniesionych kosztów wytworzenia od momentu jej rozpoczęcia. Jednak w sprawozdaniu prezentowana będzie informacja po pomniejszeniu o sumy wykazywane w sprawozdaniach za poprzednie okresy, jeśli taka sytuacja miała miejsce.

W taki sam sposób będą prezentowane umowy zakontraktowane na zasadzie „koszty plus" oraz umowy specyficzne, przy których określenie preliminarza kosztów będzie trudne do wykonania.

W przypadku umowy zakontraktowanej na „koszty plus" obliczenie przychodu będzie polegało na przemnożeniu poniesionych kosztów wytworzenia przez procent określonej w umowie marży.

Przy umowach specyficznych, kiedy nie jest możliwe określenie preliminarza kosztów oraz kwoty przychodu za wykonanie usługi dla sprawozdania finansowego powinno się stosować metodę wyniku zerowego (wariant 2.), czyli na poziomie poniesionych kosztów.

Co do zasady wyliczania i określenia przychodu na koniec okresu sprawozdawczego, w zależności od stosowanego wariantu będzie miało to różny wpływ na wynik finansowy i będzie go określało na różnym poziomie. Wybór metody określenia przychodu dla niezakończonych długoterminowych umów powinien w miarę najdokładniej odzwierciedlać sytuację przedsiębiorstwa. Wybór ten oczywiście zależeć będzie od jednostki gospodarczej i nie ma możliwości jednoznacznego określenia, który z proponowanych wariantów określania przychodu jest najlepszy.

Niezależnie od zastosowanej metody, w momencie rozliczenia końcowego, czyli po zakończeniu wykonywanej usługi, określenie wyniku na zrealizowanej umowie będzie różniło się jedynie co do kwoty prezentowanej w sprawozdaniu. Rozliczenie zakończonej usługi niezależnie od wybranego wariantu i kwot prezentowanych w sprawozdaniach sumarycznie da dokładnie taki sam wynik.

6. Prezentacja niezakończonych na dzień bilansowy umów w sprawozdaniu finansowym

Dla jasności prezentowanych w sprawozdaniu finansowym informacji z tytułu niezakończonych usług, zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości nr 3 i art. 50 ust. 1 Ustawy o rachunkowości, wskazane jest, aby w bilansie wyodrębnić dodatkowe pozycje:

- po stronie aktywów, w pozycji B.IV – Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe
  - **Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych**
    Ujęte będą tu:
    - ✓ czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów
    - ✓ należności niezafakturowane

- po stronie pasywów: w pozycji B.IV.2, pomiędzy pozycją B.IV.1 (Ujemna wartość firmy) i B.IV.2 (Inne rozliczenia międzyokresowe)
  - **Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych**
    - ✓ bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów
    - ✓ rozliczenia międzyokresowe przychodów – w przypadku gdy zafakturowanie częściowe przewyższać będzie przychód określony za pomocą stopnia zaawansowania.

O ile Krajowy Standard Rachunkowości nr 3: Niezakończone usługi budowlane, opisuje zasady stosowane przy rozliczaniu umów długoterminowych dotyczących branży budowlanej, takie same zasady będzie się stosować w przypadku innych umów traktowanych jako umowy o usługi mające okres trwania dłuższy niż 6 miesięcy. Wyodrębnienie pozycji w bilansie będzie dokładnie takie same, zmienić się może jedynie nazwa w zależności od rodzaju wykonywanej usługi.

Układ rachunku zysku i strat nie zmieni się, ale będzie przedstawiany w wartościach szacunkowych. O ile przychody operacyjne i finansowe nie zmienią się w stosunku do tych wykazywanych w księgach, to przychody ze sprzedaży produktów i usług prezentowane będą w wielkości szacunkowej, składającej się z sumy przychodów zafakturowanych oraz określanych na podstawie stopnia zaawansowania przy długoterminowych niezakończonych umowach. Różnica pomiędzy szacunkowym przychodem a przychodem wykazanym w księgach rachunkowych będzie ujęta w dodanych pozycjach bilansu.

Rozliczenie długoterminowych umów o świadczenie usług wymaga także opisania metod stosowanych przy wyliczeniu szacunkowych przychodów, w tym również metody pomiaru stopnia zaawansowania umowy w zakładowej polityce rachunkowości. Natomiast w przypadku sprawozdania finansowanego na jednostce spoczywa obwiązek ujawnienia co najmniej informacji dotyczących realizowanych umów łącznie. Krajowy Standard Rachunkowości proponuje wzór prezentowania informacji, co przedstawia tab. 3. Oczywiście treść tabeli dotyczyć będzie umów o usługi budowlane, nie ma jednak przeciwwskazań do dopasowania opisów zawartych w tabeli na potrzeby jednostki.

Tabela 3. Informacje dotyczące realizowanych budów

	Przychody ustalone wg zasad KRS nr 3	Koszty ustalone wg zasad KRS nr 3	Przychody zafakturowane	Koszty poniesione	Rezerwa na straty
Umowy o usługi budowlane ogółem					
– w tym umowy niezakończone łącznie					
– w tym umowy niezakończone ustalane metodą zysku zerowego					

Źródło: [KSR nr 3: Niezakończone usługi budowlane…].

Przedstawiona tabela pozwala na pokazanie rozliczenia niezakończonych umów, których prezentacja w części drugiej informacji dodatkowej sprawozdania finansowego jest obowiązkowa. Oczywiście forma tabeli nie jest obligatoryjna i może być rozbudowana w zależności od przedstawianych informacji. Prezentuje ona jednak wymagane minimum wyjaśnienia do dodatkowych pozycji bilansowych.

7. Niektóre problemy ustalania przychodu szacunkowego w praktyce

W przypadku wybrania przez jednostkę gospodarczą wariantu 1. do oszacowania przychodu na niezakończonych umowach zalecane jest stosowanie ustalania stopnia zawansowania „od strony efektów", gdyż wyniki tego pomiaru dostarczają dokładniejszych informacji na temat realizacji wykonywanej umowy. Jednak w przypadku gdy w fazie przygotowawczo-projektowej zostały poniesione znaczne koszty, np. przygotowania dokumentacji projektowo-technicznej, zaplecza socjalnego itp., to pomiar „od strony efektów" nie będzie w pełni odzwierciadlał nakładów poniesionych na realizację umowy. W takich przypadkach dokładniejszą formą będzie pomiar „od strony wsadu".

Stosowanie wariantu 1. wymaga również posiadania aktualnego preliminarza kosztów, który będzie godny zaufania, gdy:

- jest realistyczny, co oznacza, że preliminarz jest wykorzystywany na co dzień na potrzeby zarządzania i służy jednostce do oceny przebiegu wykonania umowy,
- z kosztów rzeczywistych, dzięki odpowiedniemu oznakowaniu dokumentów, możliwe jest wyodrębnienie kosztów nieprodukcyjnych, np. robót poprawkowych, przestojów itp.

Oprócz umieszczenia w polityce rachunkowości jednostki opisu sposobów wyceniania niezakończonych umów długoterminowych (art. 10 ust. 1 Ustawy o rachunkowości) obowiązkowe jest również stosowanie zasady ostrożności, co przejawia się w tym, że:

– nie później niż na dzień bilansowy powinna zostać zweryfikowana, dla każdej umowy osobno, aktualna cena za objęte umową usługi, poprawność ustalenia stopnia zaawansowania prac, poprawność określenia kosztów oraz wiarygodność preliminarza,
– spowodowane weryfikacją korekty wpływają na wynik kończącego się okresu sprawozdawczego,
– koszty ogólnego zarządu, sprzedaży, promocji, marketingu, badań i rozwojuw całości wpływają na wynik finansowy,
– bez względu na sposób ustalania przychodów należy z chwilą stwierdzenia przewidywanej straty na umowie utworzyć rezerwę.

Całkowite zakończenie umowy rozlicza się według zasad ogólnych, jednak na wynik finansowy wpływać będzie tylko różnica między ostatecznym przychodem

uzyskanym z wykonania usługi a wartością przychodów, które wpłynęły na wyniki finansowew poprzednich sprawozdaniach. Tak samo będzie z kosztami; na wynik finansowy będą wpływać koszty pomniejszone o te ujęte w poprzednich sprawozdaniach.

W jednostkach wykonujących długotrwałe usługi wynik ze sprzedaży usług będzie się składać z dwóch części:

– wyniku ze sprzedaży umów zakończonych,
– wyniku ze sprzedaży umów niezakończonych, określanych w wartościach szacunkowych.

Przedstawione zasady wykazywania przychodu z niezakończonych usług objętych długoterminowymi umowami oraz ustalenia na skutek tych wyliczeń nie są honorowane podatkowo. Na potrzeby ustalenia wyniku podatku dochodowego przychody powinny być dokumentowane fakturami VAT, koszty zaś powinny być współmierne do przychodów podatkowych i odpowiadać warunkom stawianym kosztom uzyskania przychodów w przepisach podatkowych. Powstają w związku z tym różnice między podatkowym a księgowym wynikiem na sprzedaży, wpływające na wysokość odroczonego podatku dochodowego.

8. Podsumowanie

Rozliczenia umów o usługi zakontraktowanych na terminy dłuższe niż 6 miesięcy powoduje, że określenie wyniku i sporządzenie sprawozdania finansowego będzie wymagało poświęcenia większej ilości czasu – określenia kosztów wytworzenia oraz stopnia zaawansowania wykonywanej usługi, posiadania aktualnego preliminarza kosztów, szacunkowych przychodów na podstawie stopnia zaawansowania lub na poziomie poniesionych kosztów, co nie tylko jest czasochłonne, ale może nasuwać wątpliwości, zwłaszcza gdy obowiązkowe jest stosowanie zasady ostrożności wyceny.

Jednak pomimo wszelkich utrudnień, jakie nakłada na jednostki Ustawa o rachunkowości w przypadku rozliczania długoterminowych umów, pozawalają one stosunkowo dokładnie odzwierciedlić sytuację przedsiębiorstwa.

Określanie przychodów w wysokościach szacunkowych, na podstawie stopnia zaawansowania lub poziomie poniesionych kosztów wytworzenia, pozwala eliminować nieprawidłowy obraz strat, które mogły być wynikiem poniesionych kosztów wykonania usług, a jeszcze niezafakturowanych. Strat tych *de facto* przedsiębiorstwo nie generuje, ponieważ będą one pokryte przyszłymi przychodami z wystawionych faktur.

Sprawozdania finansowe sporządzane w ten sposób prezentowane na zewnątrz pozwalają na prawidłową ocenę przez zewnętrzne instytucje, np. banki, inwestorów itp.

Literatura

Czubakowska K., *Rachunkowość według prawa bilansowego*, C.H. Beck, Warszawa 2009.
Dadacz J., *Krajowe Standardy Rachunkowości z Ustawą o Rachunkowości*, ODDK, Gdańsk 2010.
Feliński J., *Trzeci Krajowy Standard Rachunkowości w Polsce – niezakończone usługi budowlane*, Sigma, 2009.
Kalinowski J., *Kompendium wiedzy o Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 3. Niezakończone usługi budowlane. Komentarz – analizy – przykłady*, Difin, 2006.
Niemczyk R., *Zasady ewidencji i rozliczania kosztów działalności operacyjnej*, AD Drągowski, 2008.
Akty prawne:
Ustawa z dnia 29.09.1994 o rachunkowości, DzU z 2009, nr 152, poz. 1223.
Krajowy Standard Rachunkowości nr 3: Niezakończone usługi budowlane, Dz.Urz.MF z 31.12.2009.

NOT-ENDED LONG TERM PROJECTS AND THE CLOSURE OF FINANCIAL YEAR

Summary: The kind of running business, can sometimes cause problems with the determination of results on the end of financial year. Problems can happen when a company runs long term projects for an individual order. There is no problem when the beginning and end of a project closes in one financial year and calculation can be based on general principles, but when the long term project does not end in one year it must be calculated in estimated values. The aim of the present article is to show the way of not-ended projects calculations, estimation of incomes and presentations in financial statement.

Keywords: not-ended contract for services, estimated financial result, extend of contract's execution.