

ANNA KASPEROWICZ

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

UMOWY O USŁUGI DŁUGOTERMINOWE

Wprowadzenie

Usługi o charakterze długoterminowym są wydzieloną grupą świadczeń podlegającą odmiennym zasadom wyceny na dzień bilansowy w porównaniu z innymi usługami. Muszą być one realizowane na podstawie określonych umów.

Celem opracowania jest wykazanie, że treść umów ma bezpośredni wpływ na sposób wyceny, rejestracji efektów oraz proces realizacji usług o charakterze długoterminowym.

1. Przedmiot umów o usługi długoterminowe

Przedmiotem umów o usługi długoterminowe są świadczenia, które wymagają zaangażowania wykonawcy w stosunkowo długim okresie. Ich realizacja jest rozciągnięta w czasie w taki sposób, że rozpoczęcie wykonywania usługi oraz jej zakończenie przypadają na różne okresy sprawozdawcze. Usługi długoterminowe są oznaczone indywidualnie, ponieważ do ich realizacji niezbędne jest skorzystanie z zewnętrznych, wysoce wyspecjalizowanych zasobów ludzkich i materialnych. Oczekiwany rezultat po wykonaniu świadczenia jest zazwyczaj skomplikowany na tyle, że zamawiający nie jest w stanie własnymi siłami go osiągnąć lub jest to nieopłacalne. Najczęściej proces realizacji tych usług jest długi i może być podzielony na etapy, według których następują kolejne odbiory prac wykonanych przez zamawiającego. Odbieranie wykonanych prac przez zamawiającego wiąże się najczęściej z bieżącym finansowaniem w ślad za postępem prac.

Zgodnie z literalnymi zapisami ustawy o rachunkowości usługi długoterminowe to usługi budowlane oraz inne, które spełniają podane w ustawie wa-

runki (art. 34a ustawy o rachunkowości). Do pozostałych usług należą głównie usługi informatyczne. Krajowy Standard Rachunkowości nr 3, „Niezakończone usługi budowlane”, jak nazwa wskazuje dotyczy usług budowlanych. Jednak w treści zawarto zapis, w którym zaleca się jego stosowanie także do usług informatycznych. Katalog usług, które mogą być traktowane jako usługi długoterminowe w myśl przepisów ustawy o rachunkowości, nie został jednoznacznie zdefiniowany. Nie jest zatem możliwe wyliczenie wszystkich usług, które powinny być traktowane jako długoterminowe.

Zgodnie z zapisami Międzynarodowego Standardu nr 11 „Umowy o usługę budowlaną”, przedmiotem umowy jest budowa składnika aktywów albo zespołu aktywów. Standard dopuszcza zatem stosowanie przepisów dotyczących umów długoterminowych również w wypadku jednostkowej produkcji z długim terminem realizacji. Zgodnie z takimi zapisami budowa np. statku to też świadczenie długoterminowe.

Wspólną cechą wszystkich usług o charakterze długoterminowym jest ich realizacja na konkretne zamówienia. Nie rozpoczyna się więc działań nad realizacją świadczenia bez zamówienia zlecającego, w którym sprecyzowano oczekiwany rezultat.

2. Specyfika umów o usługi długoterminowe

Rozpoczęcie realizacji usług długoterminowych powinno być poprzedzone podpisaniem umowy. Niekiedy zdarza się, że jednostki gospodarcze rozpoczynają świadczenie usługi przed podpisaniem umowy, ale tylko wtedy gdy istnieje wysokie prawdopodobieństwo jej szybkiego podpisania, a z uwagi na prawidłowy przebieg procesu inwestycyjnego wcześniejsze rozpoczęcie inwestycji jest wskazane.

W Kodeksie cywilnym w art. 750¹ ustalono, że do umów o świadczenie usług, które nie są uregulowane innymi przepisami stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu. W związku z tym w obrocie gospodarczym umowa zlecenie występuje stosunkowo często. Przedmiotem takiej umowy jest wykonanie usługi, która nie jest unormowana innymi przepisami dotyczącymi umów nazywanych w kodeksie cywilnym (np.: o dzieło, agencyjnej, komisji, przewozu, spedycji, przechowywania, składu) oraz w innych aktach prawnych, jak w wypadku umów o pracę.

Umowa zlecenie jest umową o staranne wykonanie, w której nie gwarantuje się ostatecznego efektu pracy (np. reprezentowanie strony przed sądem). Wykonawca zobowiązuje się do wykonywania w sposób staranny określonych

¹ *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga I, III*, red. G. Bieniek, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002, s. 154-180.

czynności. Takie podejście w wykonywaniu usług o charakterze długoterminowym (budowlanych czy informatycznych) jest nie do przyjęcia. Podstawą w tego typu realizacjach jest osiągnięcie ściśle sprecyzowanego rezultatu. Dlatego w praktyce gospodarczej na realizację usług długoterminowych najczęściej podpisywane są umowy o charakterze umów o roboty budowlane oraz umów o dzieło. Jednostki formułując teksty umów o roboty budowlane zazwyczaj w tytule wymieniają nazwę umowy. W ten sposób podkreślają, że efekt osiągnięty po zrealizowaniu umowy ma być oceniany również według przepisów prawa budowlanego.

W myśl przepisów kodeksu cywilnego najważniejsza w umowie jest jej treść, która determinuje przypisanie umowy do odpowiedniego typu. W przypadku usług o długim okresie realizacji zamawiający ma skonkretyzowane oczekiwania w stosunku do efektu umowy już na etapie jej podpisywania. Niezależnie od sformułowania tytułu umowy lub jego braku, jeżeli w umowie określa się rezultat, należy traktować ją jako umowę o dzieło ze wszystkimi jej prawnymi konsekwencjami. W przypadku, gdy osiągnięty rezultat podlega ocenie prawa budowlanego, podpisana umowa będzie umową o roboty budowlane.

3. Umowy nazwane w usługach długoterminowych

Umowy, na których podstawie są realizowane usługi, często nie posiadają tytułu. Niezależnie od tego, czy typ umowy został wymieniony w tytule, czy też nie, umowa może wykazywać cechy umowy nazwanej. W przypadku spraw spornych związanych z treścią umowy należy wykazać, jakie cechy ma sporna umowa i następnie określić, jakie obowiązki stron wynikają z danego typu umowy. W usługach długoterminowych, jak sygnalizowano wcześniej, mogą wystąpić właściwie dwa typy umów nazwanych: umowy o dzieło, umowy o roboty budowlane.

Przedmiotem umowy o dzieło² jest zobowiązanie się przyjmującego zamówienie do wykonania na rzecz zamawiającego za zapłatą wynagrodzenia określonego w umowie o dzieło, tj. osiągnięcie uzgodnionego przez strony rezultatu. Według koncepcji kodeksu cywilnego między stronami nie istnieje żadna zależność czy podporządkowanie. Wykonujący zamówienie działa na własny rachunek i na własną odpowiedzialność. Przedmiotem tej umowy jest więc powstanie dzieła, czyli jego stworzenie lub przetworzenie do takiej postaci, w której poprzednio nie istniało. Wobec tego w ramach tej umowy powstają całkiem nowe dzieła, jak też następuje przetworzenie już istniejącego stanu dzięki staraniom wykonującego umowę. Dzieło może mieć charakter materialny lub niematerialny. Z jednej strony, przedmiotem tej umowy może być prze-

² *Ibidem*, op.cit., s. 154-180.

prorowadzenie remontu, z drugiej strony – wykonanie rysunku artystycznego czy sporządzenie kalkulacji rachunkowej. Rezultat starań wykonującego jest przede wszystkim ucieleśniony, czyli przybiera określoną postać.

Najczęściej umowa ta jest zawierana na świadczenie usług, które charakteryzują się indywidualnymi cechami. Dzieło ma odpowiadać osobistym potrzebom i wymaganiom zamawiającego. W okresie pomiędzy zawarciem umowy a jej wykonaniem może być konieczne współdziałanie stron, aby osiągnąć rezultat odpowiadający wymaganiom zamawiającego. W zasadzie przyjmujący zamówienie nie ma obowiązku wykonać dzieła osobiście, chyba że wynika to z charakteru dzieła (np. artystycznego czy naukowego) lub z umowy stron. Jednak strony zazwyczaj mają na uwadze, co najmniej osobiste kierowanie wykonaniem dzieła.

Wykonanie przedmiotu umowy wymaga zużycia odpowiednich materiałów oraz posługiwania się narzędziami. Uznaje się za zasadę w przypadku umowy o dzieło, że zamawiający ma dostarczyć wszystko co do wykonania dzieła jest potrzebne. Przyjmujący zadanie ma obowiązek powiadomienia zamawiającego o wystąpieniu okoliczności, które mogą opóźnić wykonanie przedmiotu umowy lub przeszkodzić w prawidłowym jego wykonaniu.

Z chwilą ukończenia dzieła wykonujący ma obowiązek oddać dzieło zamawiającemu a zamawiający jest zobowiązany za nie uiścić uzgodnione wcześniej wynagrodzenie. Jeżeli strony ustalą wysokość wynagrodzenia w postaci konkretnej kwoty, to nosi ono nazwę ryczałtowego. Jest to należność ustalona jako konkretna kwota w chwili podpisania umowy. Przyjmujący zamówienie powinien ustalić opłacalność przedsięwzięcia, jako że ryzyko przekroczenia umówionego wynagrodzenia spoczywa na nim. Wyjątkowo istnieją przesłanki podwyższenia ryczałtu w sytuacji, gdy wykonawca może ponieść rażącą stratę, a nie w przypadku utraty dochodu. W sytuacji, gdy strony ustalają wynagrodzenie na podstawie zestawienia planowanych prac i przewidywanych kosztów, można mówić o wynagrodzeniu kosztorysowym. Takie wynagrodzenie ma najczęściej charakter orientacyjny i jest trudne do ustalania szczególnie w warunkach inflacji. W przypadku oddawania dzieła częściami wynagrodzenie należy się wykonującemu z chwilą spełnienia świadczenia częściowego, oczywiście w odpowiedniej kwocie za każdą część.

Niebezpieczeństwo przypadkowej utraty lub uszkodzenia gotowego dzieła ponosi wykonujący do chwili oddania dzieła zamawiającemu, chyba że zostało ono wykonane z wadliwego materiału dostarczonego przez zamawiającego lub jego błędnych zaleceń. Przyjmujący zamówienie odpowiada również z tytułu rękojmi za wady dzieła. Wszelkie roszczenia ulegają przedawnieniu dwuletniemu. Termin ten rozpoczyna się od dnia oddania dzieła, a jeżeli dzieło nie zostało oddane – od dnia, w którym zgodnie z treścią umowy miało być oddane. Umowy o dzieło mogą i często są zawierane na okresy długoterminowe. Umowa ta wykazuje duże podobieństwo w stosunku do umów o roboty budowlane.

Szczególnym przypadkiem umowy nazwanej jest umowa o roboty budowlane³, która powstała na bazie umowy o dzieło. Umowy o roboty budowlane są zawierane w procesie inwestycyjnym w celu realizacji zamówienia, jakim jest wykonanie obiektu budowlanego, który jest rozumiany jako całość techniczna i funkcjonalna. Takie sformułowanie rodzi jednak wiele wątpliwości, związanych głównie z określeniem jej przedmiotu i odróżnieniem jej od umowy o dzieło. Rozróżnienie tych umów jest niezwykle trudne, ponieważ brak jest jednoznacznie określonego kryterium podziału tych umów. Do roku 1990 umowa o roboty budowlane była w istotnej części traktowana jako umowa o dzieło, a wybudowany budynek podawano jako klasyczny przedmiot dzieła.

Wyodrębnienie jej, jako umowy dotyczącej procesów inwestycyjnych, nastąpiło w pierwszej kolejności w aktach pozakodeksowych w postaci zarządzeń, a następnie dopiero w przepisach kodeksu cywilnego. Jako umowa wyodrębniona mogła jednak funkcjonować tylko w obrocie uspołecznionym. W przypadku, gdy jedna ze stron była jednostką nieuspołecznioną, stosowano przepisy o umowie o dzieło. Głównym wyróżnikiem w takiej sytuacji była skala robót, jako że w dobie gospodarki centralnie planowanej prywatni inwestorzy mogli realizować przedsięwzięcia inwestycyjne tylko na niewielką skalę. Oddziaływanie administracji państwowej na treść oraz formę umowy było bardzo duże i często miało charakter przymusowy. Treść i przedmiot umów budowlanych były ściśle określone w formie uchwał Rady Ministrów wydawanych na mocy art. 384 Kc. Na mocy ustawy z 28 lipca 1990 roku⁴ uchylono wcześniejsze rozwiązanie z zakresu pozakodeksowej regulacji obrotu uspołecznionego w ramach umów o roboty budowlane. Wykreślono również ograniczenia dotyczące stron tej umowy. Tak więc stronami mogą stać się wszyscy inwestorzy oraz podmioty wykonujące roboty budowlane niezależnie od ich formy organizacyjno- prawnej.

Pomimo wyodrębnienia umowy budowlanej i zaliczenia jej do grupy umów kwalifikowanych rozróżnienie tych umów nadal sprawia trudności. Sąd Najwyższy wyrokiem z 25 marca 1998 roku II CKN 653/97 (OSNC 1998, nr 12, poz. 207) określił ocenę realizowanej inwestycji według wymagań prawa budowlanego jako zasadnicze kryterium rozróżniające umowy o dzieło i umowy o roboty budowlane. Dotyczą więc dużych przedsięwzięć o indywidualnym charakterze, zarówno fizycznym jak i użytkowym, a szczególnie (poza nielicznymi wyjątkami) towarzyszy ich realizacji wymaganie projektowania i nadzór nad realizacją. Realizowana umowa budowlana może stanowić całość przedsięwzięcia inwestycyjnego, może być zadaniem inwestycyjnym, a nawet stanowić część zadania inwestycyjnego. Ze względu na specyfikę procesu budowy

³ *Ibidem*, op.cit., s. 181-199.

⁴ Ustawa o zmianie ustawy- Kodeks cywilny z dnia 28.07.1990, DzU 55, poz. 321

zlecenie na realizację obiektu budowlanego w ramach zadania inwestycyjnego powinno być wydane jednemu generalnemu wykonawcy. Wyjątkiem od tej zasady jest przypadek, gdy inwestor sam podejmuje się roli generalnego wykonawcy. Jednak taka sytuacja wymaga odpowiedniej organizacji budowy ze strony inwestora i jest uzasadniona, gdy sam inwestor stale zajmuje się realizacją inwestycji o podobnym charakterze.

Podstawy prawne zawierania umów budowlanych oraz ich skutki prawne są uregulowane przepisami kodeksu cywilnego. W kodeksie wyodrębniono w księdze trzeciej tytuł XVI jako „Umowa o roboty budowlane” (art. 647-658), jednak przy zawieraniu umów należy również brać pod uwagę „Ogólne przepisy o zobowiązaniach umownych” (księga pierwsza dział II) oraz „Zawarcie umowy” (księga pierwsza tytuł IV dział II art.66-72 oraz księga trzecia tytuł III art. 384-396). Art.647 tego kodeksu definiuje umowy o roboty budowlane jako obowiązki stron: wykonującego oraz inwestora. Zgodnie z tym artykułem napisano: „Przez umowę o roboty budowlane wykonawca zobowiązuje się do oddania przewidzianego w umowie obiektu, wykonanego zgodnie z projektem i zasadami wiedzy technicznej, a inwestor zobowiązuje się do dokonania wymaganych przez właściwe przepisy czynności związanych z przygotowaniem robót, w szczególności do przekazania terenu budowy i dostarczenia projektu, oraz do odebrania obiektu i zapłaty umówionego wynagrodzenia”. Umowa taka powinna być stwierdzona pisemnie, a dokumentacja wymagana przez właściwe przepisy stanowi część składową umowy (art.648 Kc). Kodeks cywilny nakłada także na wykonawcę obowiązek poinformowania inwestora o niemożności prawidłowego wykonania obiektu z przyczyn podanych szczegółowo w kolejnych artykułach. Z punktu widzenia zasad rachunkowości oraz przepisów podatkowych istotny jest zapis w art. 654 Kc, który zobowiązuje inwestora, na żądanie wykonawcy (w przypadku braku odmiennego postanowienia) do przyjmowania wykonanych częściowo robót, w miarę ich ukończenia, za zapłatą odpowiedniej części wynagrodzenia. Oznacza to, że przepisy kodeksu cywilnego zobowiązują strony do etapowego, w miarę postępowania robót, rozliczania umów budowlanych, które ze swej specyfiki mają charakter długoterminowy.

Brak szczegółowych przepisów regulujących zawieranie umów budowlanych stwarza konieczność bardziej starannego kształtowania treści tych umów, a co za tym następuje również zwiększa się ich objętość. Brak normatywnych rozwiązań w tym zakresie nie oznacza niemożliwości korzystania z tzw. niernormatywnych wzorców ogólnych warunków umowy. Dlatego treść każdej umowy oraz jej warunki muszą być negocjowane indywidualnie i muszą zawierać następujące szczegółowe ustalenia⁵:

⁵ W. Korzeniewski: *Podstawy prawne i organizacja procesu inwestycyjno-budowlanego*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 2000, s. 45-46.

- 1) osoby reprezentujące strony umowy, czyli zamawiającego oraz generalnego wykonawcę,
- 2) przedmiot umowy,
- 3) terminy rozpoczęcia oraz zakończenia robót,
- 4) dokumentację przekazywaną wykonawcy, stanowiącą integralną część wykonawczych opracowań projektowych,
- 5) oświadczenie zamawiającego o prawie do dysponowania nieruchomością na cele budowy i ważności uzyskanego pozwolenia na budowę,
- 6) termin przekazania wykonawcy terenu budowy,
- 7) harmonogram dostarczania wykonawcy całości lub części wykonawczych opracowań projektowych,
- 8) oświadczenie w sprawie ustanowienia i personaliów inspektora (inspektorów) nadzoru inwestorskiego oraz określenie zakresu ich upoważnienia do podejmowania decyzji na budowie w imieniu inwestora,
- 9) oświadczenie w sprawie zawarcia przez inwestora umowy o pełnienie nadzoru autorskiego i określenie personaliów projektantów upoważnionych do wykonywania tej czynności,
- 10) zobowiązanie zamawiającego do zlecenia uprawnionej osobie wytyczenia w terenie głównych osi obiektu budowlanego i jego dowiązania sytuacyjno-wysokościowego,
- 11) zobowiązanie zamawiającego w sprawach udostępnienia wykonawcy powierzchni istniejących na terenie budowy obiektów lub pomieszczeń na potrzeby wykonawcy,
- 12) zobowiązanie wykonawcy w zakresie wykonania montażu urządzeń produkcyjnych i rozruchu technologicznego,
- 13) zobowiązanie wykonawcy w zakresie wykonania i utrzymania ogrodzenia i oświetlenia placu budowy, zapewnienia ochrony bezpieczeństwa mienia i ubezpieczenia budowy,
- 14) oświadczenie wykonawcy o ustanowieniu kierownika budowy i podanie jego personaliów,
- 15) wyszczególnienie zakresu robót wykonywanych przez zleceniobiorcę, jako generalnego wykonawcę i podwykonawców określonych robót specjalistycznych, prowadzonych przez wyznaczony przez nich kierowników robót,
- 16) oświadczenie wykonawcy w sprawie udzielenia gwarancji jakości i rękojmi za wady fizyczne,
- 17) wysokość wynagrodzenia za wykonanie przedmiotu umowy i zasadę jego rewaloryzacji oraz formę, miejsce i terminy zapłaty przez zamawiającego,
- 18) zasady wynagrodzenia wykonawcy za inne roboty związane z przygotowaniem robót budowlanych, montażem urządzeń i instalacji technologicznych,

- 19) zasady dokonywania odbioru robót zakrywanych i zanikających, badań i odbioru instalacji i urządzeń technicznych, rozruchu technologicznego i dokonania odbioru gotowego obiektu budowlanego,
- 20) wysokość i tryb egzekwowania kar umownych i innych roszczeń odszkodowawczych,
- 21) wysokość i formę zabezpieczenia oraz zwrotu kaucji złożonej przez wykonawcę,
- 22) zasady, warunki i tryb odstąpienia od umowy lub zmiany warunków umownych.

Termin przedawnienia tych umów wynosi 10 lat, natomiast dla roszczeń o świadczenia okresowe oraz roszczeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – 3 lata.

Kodeks cywilny dopuszcza następujące tryby zawierania umów budowlanych:

- ofertowy (art. 66-70),
- przetargowy (art. 701- 703),
- negocjacyjny (art. 72).

Tryb ofertowy składania zamówień i zawierania umów na roboty budowlane polega na złożeniu przez zamawiającego zamówienia zawierającego postanowienia umowy oraz terminy oczekiwania na odpowiedź. W języku prawniczym zamówienie to nazywa się ofertą. Zawarcie umowy w trybie negocjacyjnym jest poprzedzone rokowaniami pomiędzy dwoma stronami. Umowa zostaje zawarta gdy wykonawca oraz zlecający dojdą do porozumienia we wszystkich postanowieniach umowy, które były przedmiotem negocjacji.

4. Zapisy umowy a wycena usług długoterminowych

Problem wyceny usług długoterminowych ma charakter interdyscyplinarny. Prawidłowa wycena oraz prawidłowy przebieg realizacji usługi zależy od współpracy trzech pionów: księgowości, technologii oraz działu prawnego. Dział prawny jest odpowiedzialny za treść umowy, dział technologii odpowiada za pomiar stopnia zaawansowania usługi, księgowość na podstawie danych technicznych dokonuje wyceny niezakończonych usług na dzień bilansowy oraz ujmuje skutki tej wyceny w sprawozdaniu finansowym.

Z punktu widzenia niniejszego opracowania najważniejsza jest odpowiedzialność działu prawnego, ponieważ proces realizacji oraz rejestracji efektów usług długoterminowych zależy głównie od treści podpisanej umowy. Zapisy umowy mają wpływ na:

- traktowanie usługi jako długoterminowej przez prawo bilansowe,
- traktowanie umowy jako jedną lub kilka jednostek ewidencyjnych,
- przebieg realizacji prac związanych z wykonaniem usług.

Podstawowym warunkiem traktowania usługi jako długo– bądź krótkoterminowej jest czas jej realizacji wyznaczony przez prawo bilansowe. Granicznym terminem jest 6 miesięcy. Wobec tego w zależności od podanych w umowie terminów rozpoczęcia i zakończenia świadczenia zależy sposób jego wyceny dokonywany w dziale księgowości. Podstawowym sposobem uniknięcia traktowania usługi jako długoterminowej, a tym samym konieczności jej wyceny w przypadku niezakończenia na dzień bilansowy zgodnie z zapisami ustawy o rachunkowości, jest podzielenie realizowanej usługi na oddzielne etapy, które będą wykonywane na podstawie oddzielnych umów. Terminy realizacji tych umów muszą być krótsze niż 6 miesięcy. W przypadku umów o krótkim horyzoncie czasowym ustawa o rachunkowości nie wymaga ich wyceny na dzień bilansowy, zatem sposób podzielenia zleconych prac ma bezpośredni wpływ na traktowanie usługi jako długo– bądź krótkoterminowej.

Czynności realizowane w ramach jednej umowy mogą być w rachunkowości traktowane jako jedna bądź kilka jednostek ewidencyjnych. W większości przypadków każdą umowę traktuje się jako oddzielną jednostkę ewidencyjną. Istnieją jednak przesłanki łączenia kilku umów w jedną, bądź odwrotnie dzielenia jednej umowy na kilka umów składowych. Jeżeli umowa obejmuje wytworzenie kilku elementów składowych można ją traktować jako zbiór umów po spełnieniu następujących warunków⁶:

- oferty dla każdego składnika aktywów zostały opracowane i przedłożone oddzielnie,
- poszczególne składniki aktywów były oddzielnie negocjowane a wykonawca i zamawiający mieli możliwość zaakceptowania lub odrzucenia każdej części umowy, które dotyczyły poszczególnych składników aktywów,
- koszty i przychody odnoszące się do każdego składnika aktywów można ustalić w sposób jednoznaczny.

Grupa umów powinna być traktowana jako pojedyncza niezależnie od liczby zamawiających, gdy:

- kilka umów jest negocjowanych jako pojedynczy pakiet,
- umowy są ze sobą powiązane na tyle, że są one częścią jednego projektu z jedną marżą zysku,
- umowy są realizowane jednocześnie lub w ciągłej sekwencji czasowej.

W Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 11 „Umowy o usługę budowlaną” nałożono obowiązek łączenia bądź podziału umów na podstawie przedstawionych kryteriów, natomiast w polskim prawie bilansowym nie podano warunków łączenia i podziału umów. W Krajowym Standardzie Rachunko-

⁶ *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) (2007), Tom 1, SKwP, Warszawa 2007.*

wości dla bardziej wiarygodnego ustalenia przychodów i kosztów zaleca się w niektórych przypadkach łączenie bądź dzielenie umów.

Łączenie bądź dzielenie umów na poziomie ewidencyjnym zależy od decyzji jednostki gospodarczej. W przypadku, gdy z harmonogramu prac dołączonego do umowy wynika, że na całość realizowanych prac składają się odmienne pod względem technologicznym części, można stwierdzić, że istnieją przesłanki do jej ewidencyjnego podziału. Decyzja ta w dużym stopniu wynika z przesłanek o charakterze technologicznym. Przesłanki ewidencyjnego podziału usługi występują, gdy kolejno wykonywane czynności w ramach realizacji jednej usługi są na tyle odmienne, że do oceny ich zaawansowania powinno się zastosować różne miary. Przesłanki łączenia umów występują w jednostkach realizujących, w ramach różnych umów, podobne czynności jednocześnie bądź sekwencyjnie.

Sposób realizacji usługi wynika ze specyfiki realizowanej usługi i z zapisów umowy. Ważną kwestią jest stopień zależności pomiędzy stronami procesu inwestycyjnego, czyli między zamawiającym a wykonawcą. Większość usług długoterminowych to usługi budowlane, które mogą być realizowane bez udziału zamawiającego. Zamawiający jest zobowiązany umową do wnoszenia zaliczek oraz do odbioru kolejnych zakończonych faz umowy, bądź do ostatecznego efektu umowy. Wobec tego oczekiwany przez zamawiającego rezultat może być osiągnięty bez jego czynnego udziału.

W przypadku usług informatycznych jest inaczej. Ostatecznym efektem umowy wdrożenia systemu informatycznego jest działający system, którego nie można stworzyć bez współpracy wykonawcy i zamawiającego, ponieważ do obsługi systemu pracownicy zatrudnieni u zamawiającego muszą zostać przeszkoleni. Osiągnięcie zatem rezultatu umowy zależy od dwóch stron. W przypadku umów tworzenia oprogramowania postać umowy jest bardzo istotna. Jeżeli umowa ma charakter kontraktu: *koszty plus narzut zysku*, to zamawiający jest zobowiązany do zwrotu poniesionych kosztów za wszystkie przepracowane godziny konsultantów. Wobec tego dla zamawiającego korzystne jest, aby liczba przepracowanych godzin nie była zawyżona. W przypadku umowy ryczałtowej liczba przepracowanych godzin nie jest istotna dla zamawiającego, ponieważ nie płaci on za dodatkowo przepracowane godziny. W takich okolicznościach na szybkiej współpracy zależy bardziej wykonawcy niż pracownikom zamawiającego, co jest niekorzystne dla wykonawcy.

Uwagi końcowe

Usługi długoterminowe charakteryzują się odmiennymi cechami w stosunku do innych usług. Na ich realizację zawierane są umowy o dzieło oraz budowlane. Formułowanie treści umów o usługi długoterminowe ma kluczowe

znaczenie dla procesu rejestracji ich efektów oraz realizacji. Zapisy umowy mają wpływ na identyfikację usług długoterminowych i jednostek ewidencyjnych oraz na przebieg świadczenia.

Sposób podzielenia świadczenia ma bezpośredni wpływ na jego traktowanie jako długo – bądź krótkoterminowej usługi w zależności od horyzontu czasowego umowy, bądź grupy umów. Także ma wpływ na ewidencyjne odzwierciedlenie efektów usługi, które mogą być traktowane jako jedna jednostka ewidencyjna, bądź jako kilka jednostek realizowanych w odpowiedniej sekwencji.

Podsumowując można stwierdzić, że umowy ryczałtowe są niekorzystne dla wykonawcy, ale bezpieczne dla zamawiającego. W sytuacji przekroczenia ceny ryczałtowej na wykonawcy spoczywa ciężar przekonania zamawiającego do zapłacenia wyższej ceny. Natomiast w przypadku umów: *koszty plus* wykonawca przedstawia koszty, których poniesienie jest ekonomicznie uzasadnione, a zamawiający ma obowiązek je pokryć wraz z ustaloną w umowie marżą zysku. Wobec tego podważenie zasadności poniesienia kosztów spoczywa na zamawiającym.

Literatura

- Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga I, III*, red. G. Bieniek, Wydawnictwo prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002.
- Korzeniewski W.: *Podstawy prawne i organizacja procesu inwestycyjno-budowlanego*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 2000.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) (2007), Tom 1, SKwP, Warszawa.
- Ustawa o zmianie ustawy- Kodeks cywilny z dnia 28.07.1990, DzU 55, poz. 321.

dr Anna Kasperowicz
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Katedra Rachunkowości Finansowej i Kontroli
Ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
anna.kasperowicz@ue.wroc.pl

AGREEMENT OF LONG-TERM SERVICES

Summary

The problem of the valuation of long-term services has an interdisciplinary nature. Proper valuation and the proper path in the realization process of the service depends on the cooperation of three departments: accounting, technology and legal department. The final shape of the contract has influence on the valuation of long-term services taking place in the accounting department, and on the way of realization this service.

Translated by Anna Kasperowicz

