

## Rozliczanie kontraktów długoterminowych w przedsiębiorstwach budowlano-montażowych

Marcin Skulmowski\*

**Streszczenie:** Cel – przedstawienie problemów związanych z ujmowaniem kontraktów długoterminowych w rachunkowości przedsiębiorstw budowlano-montażowych. Metodologia badania – w artykule zastosowano metodę analizy źródeł oraz metodę dedukcji i indukcji. Wynik – złożona tematyka kontraktów długoterminowych, występująca w działalności przedsiębiorstw budowlano-montażowych, stwarza szereg problemów, które mogą prowadzić do nieprawidłowości w zakresie ich rozliczania. Prawidłowe zrozumienie zagadnień związanych z rozliczaniem kontraktów długoterminowych wpływa na jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej oraz finansowej jednostki. Oryginalność/Wartość – artykuł prezentuje sposoby wyceny i ujęcia w sprawozdaniu finansowym przychodów i kosztów związanych z realizacją kontraktów długoterminowych. W szczególności podjęto próbę porównania przyjętych metod pod względem ich zgodności z fundamentalnymi zasadami rachunkowości.

**Słowa kluczowe:** umowy długoterminowe, rachunkowość, przedsiębiorstwa budowlano-montażowe, przychody, koszty, wycena w rachunkowości, standardy rachunkowości

### Wprowadzenie

Umowy, dotyczące świadczenia usług przez przedsiębiorstwa budowlano-montażowe, charakteryzują się względnie długim okresem realizacji, który często przekracza jeden okres obrachunkowy. W związku z tym zasady ewidencji księgowej umów długotrwałych stanowią specyficzne zagadnienie w rachunkowości podmiotów gospodarczych, których głównym przedmiotem działalności jest świadczenie usług budowlanych, montażowych i remontowych. Problemy związane z ujmowaniem umów długoterminowych dotyczą, przede wszystkim, wykonawcy usług. Uzyskane przychody oraz poniesione koszty z realizacji kontraktów długoterminowych wpływają na wynik finansowy jednostki w części, w której dotyczą danego okresu sprawozdawczego. Wymaga to prawidłowego ujęcia przychodów i kosztów z przypisaniem właściwych okresów.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty kontraktów długoterminowych w ujęciu międzynarodowych i krajowych regulacji rachunkowości z uwzględnieniem problemów związanych z ich ewidencją i rozliczaniem.

---

\* mgr Marcin Skulmowski, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie, ul. Żołnierska 47, 71-210 Szczecin, e-mail: mskulmowski@zut.edu.pl.

## 1. Istota i cechy umów długoterminowych

Zarówno w krajowej, jak i zagranicznej literaturze przedmiotu umowy o budowę są różnie nazywane. Najczęściej są określane jako „kontrakty długoterminowe”, „umowy długoterminowe”, „umowy o usługę budowlaną”, „niezakończone usługi budowlane” lub „długoterminowe umowy o usługę”. W niniejszym opracowaniu będzie stosowany termin kontrakty długoterminowe.

W polskim prawie bilansowym kontrakty długoterminowe zostały po raz pierwszy uregulowane w nowelizowanej ustawie o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994...) obowiązującej od 1 stycznia 2002 roku. Celem nowelizacji było dostosowanie polskich rozwiązań do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR nr 11 – „Umowy o usługę budowlaną”) oraz zasad obowiązujących w krajach Unii Europejskiej. Nowelizacja ta była zatem odpowiedzią na dynamiczne przemiany zachodzące w Polsce. Warto podkreślić, że w późniejszym okresie opracowania zawarte w międzynarodowych regulacjach także ulegały zmianom. W związku z tym w roku 2006 powstał Krajowy Standard Rachunkowości (KSR nr 3 – „Niezakończone usługi budowlane”), który uzupełnia treści zawarte w ustawie o rachunkowości.

W rozumieniu MSR nr 11 przedmiotem kontraktów długoterminowych są umowy o usługi budowlane. Należą do nich:

- umowy o świadczenie usług, które są bezpośrednio związane z budową danego składnika aktywów, np. usługi dotyczące prowadzenia i nadzoru nad budową,
- umowy o rozbiórkę albo odbudowę aktywów trwałych oraz rekultywację środowiska po rozbiórce składnika aktywów.

Umowa o usługę budowlaną może zostać zawarta w celu zbudowania pojedynczego składnika aktywów, takiego jak: most, budynek zaporą, rurociąg, droga, czy tunel. Umowa może też dotyczyć budowy grupy aktywów, które są ze sobą ściśle powiązane albo zależne od siebie pod względem projektowym, technologicznym czy też ze względu na ich funkcję użytkową i sposób użytkowania. Przykładami takich umów mogą być umowy o budowę rafinerii, kompleksów innych zakładów przemysłowych lub systemów urządzeń (Sobańska 2006: 98).

Ustawa o rachunkowości (UoR) nie ujmuje szczegółowo skomplikowanych zagadnień kontraktu długoterminowego, lecz ogranicza się do szczególnych zasad ustalania przychodów i kosztów niezakończonych usług (w tym budowlanych) o okresie realizacji przekraczającym sześć miesięcy i w istotnym stopniu zaawansowanych na dzień bilansowy.

Kwestie kontraktów długoterminowych opracowane w KSR nr 3 rozszerzają treści zawarte w ustawie o rachunkowości. Zakres tematyczny tego standardu przedstawia tabela 1. KSR nr 3 odnosi się do niezakończonych umów o usługi budowlane, które spełniają następujące kryteria:

- okres ich realizacji jest dłuższy niż 6 miesięcy,
- są niezakończone na dzień bilansowy, ale ich zaawansowanie na dzień bilansowy jest istotne.

Według KSR nr 3 usługa budowlana jest umową zawartą między wykonawcą a zamawiającym, której przedmiotem jest budowa składnika aktywów trwałych lub ich zespołu następująca w wyniku wykonania tej usługi. Składniki te są ze sobą ściśle powiązane lub wzajemnie zależne pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na ich funkcję użytkową, ostateczne przeznaczenie bądź sposób użytkowania (Gabrusewicz 2008: 277, 278).

KSR nr 3, oprócz szczegółowych regulacji dotyczących ustalania przychodów i kosztów z kontraktów długoterminowych, zawiera również praktyczne wskazówki ich stosowania oraz kompleksowy przykład objaśniający. Standard ten stanowi rozwinięcie art. 34a, 34c i 34d ustawy o rachunkowości, a został opracowany na podstawie MSR nr 11. Z tego powodu KSR nr 3 powinien być traktowany jako źródło spójnego systemu informacyjnego rachunkowości zorientowanego na zarządzanie kontraktami długoterminowymi.

**Tabela 1**

Układ Krajowego Standardu Rachunkowości nr 3 – „Niezakończone usługi budowlane”

Dział	Tytuł
I	Cel standardu
II	Zakres standardu
III	Definicje pojęć stosowanych w standardzie
IV	Łączenie i dzielenie umów budowlanych
V	Ustalanie stopnia zaawansowania umowy budowlanej
VI	Przychody z umów budowlanych
VII	Koszty umów budowlanych
VIII	Ustalanie przychodów i kosztów z niezakończonych umów budowlanych
IX	Prezentacja i ujawnianie informacji
X	Odroczony podatek dochodowy z tytułu umów budowlanych
XI	Rozwiązania techniczno-organizacyjne warunkujące stosowanie standardu
XII	Przykład 1 – kompleksowy przykład objaśniający
XIII	Przykład 2 – zastosowanie i rozliczanie cen wewnętrznych do umów o usługi budowlane

Źródło: opracowanie własne na podstawie Krajowego Standardu Rachunkowości nr 3 – „Niezakończone usługi budowlane”

Umowa o usługę budowlaną jest umową zawartą między wykonawcą i zamawiającym. Jej przedmiotem jest budowa składnika aktywów trwałych. Porównując KSR nr 3 z MSR nr 11 można spostrzec, iż definicje umowy o usługę budowlaną mają podobny charakter. Przepisy zawarte w polskim prawie bilansowym, w porównaniu z MSR nr 11, zawierają dodatkowe warunki w postaci okresu realizacji nie krótszego niż 6 miesięcy oraz istotnego poziomu zaawansowania całej usługi.

Omówione definicje kontraktów długoterminowych, oparte na regulacjach międzynarodowych i krajowych, nie rozwiązują wszystkich kwestii związanych z tym zagadnieniem. Według ustawy o rachunkowości oraz KSR nr 3 kontrakty długoterminowe muszą cechować się istotnym stopniem ich wykonania na dzień bilansowy. Obowiązek oszacowania stopnia zaawansowania prac spoczywa na jednostce gospodarczej wykonującej dany kontrakt. Jednak pojawia się przy tym szereg trudności, ponieważ ustawa, jak również KSR nie definiują pojęcia „wykonania umowy w sposób istotny”.

Przedsiębiorstwa budowlano-montażowe, ujmując zdarzenia wynikające z realizacji kontraktów długoterminowych w księgach rachunkowych, są zobowiązane do przestrzegania zasady prawdziwego i rzetelnego obrazu. Ponadto w przypadku ewidencji tych umów należy przestrzegać zasad:

- ostrożnej wyceny,
- memoriału,
- współmierności przychodów i kosztów.

Poszanowanie nadrzędnej zasady rachunkowości *true and fair view* może być utrudnione, ponieważ moment rozpoczęcia i moment zakończenia czynności związanych z realizacją kontraktów długoterminowych nie przypadają na ten sam okres obrachunkowy. W związku z tym jednostki gospodarcze, świadczące usługi budowlane, montażowe lub remontowe, mogą mieć problemy z odzwierciedleniem rzeczywistej sytuacji majątkowej i finansowej. Długi okres realizacji tych usług powoduje także, iż przedsiębiorstwa mogą kreować swój wynik finansowy przez przypisywanie przychodów i kosztów do poszczególnych okresów sprawozdawczych. Brak precyzyjnych regulacji prawnych w zakresie kontraktu długoterminowego stwarza warunki do wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w negatywnym sensie.

MSR nr 11 „Umowy o usługę budowlaną” oraz KSR nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” wyróżniają dwa rodzaje kontraktów długoterminowych ze względu na tryb ustalania ceny. Są to umowy, w których są stosowane:

- stałe ceny,
- ceny typu „koszt plus”.

Kontrakt w cenach stałych oznacza umowę, za której wykonanie przysługuje ryczałtowe wynagrodzenie lub stawka za wybudowaną jednostkę, np. za m<sup>2</sup> muru. Charakterystyczną cechą tego rodzaju umów jest nieokreślony koszt wytworzenia usługi, natomiast jest znana cena zlecenia. Świadczący usługę ponosi całkowite ryzyko z tytułu błędnej kalkulacji zlecenia.

W kontraktach typu koszt plus wynagrodzenie za usługę jest określane jako zwrot kosztów powiększonych o stałą opłatę lub narzut procentowy. Podstawą wyznaczenia ceny są koszty poniesione podczas realizacji zlecenia. Wyłączne ryzyko z tytułu błędnej kalkulacji kontraktu w przypadku tego rodzaju umów spoczywa na zamawiającym (Kalinowski 2007: 86, 87).

Występująca przy kontraktach długoterminowych kwestia odpowiedzialności sprawia, iż przedsiębiorstwa z branży budowlano-montażowej powinny przeprowadzać wnikliwą analizę każdego zlecenia. Dzięki temu będzie możliwe poznanie obiektywnych i subiektywnych przesłanek podjęcia decyzji o jego ewentualnym przyjęciu bądź odrzuceniu. W praktyce gospodarczej często stosowanym manewrem jest stosowanie aneksów do umowy, które umożliwiają renegotiację kontraktu, jak na przykład zmianę zakresu prac lub podniesienie ceny za wykonanie usługi.

## 2. Zakres przychodów i kosztów kontraktów długoterminowych

Zakres przychodów z tytułu kontraktów długoterminowych przedstawia MSR nr 11, który zalicza do nich początkową kwotę przychodów ustaloną w umowie pomiędzy stronami umowy, a także przewidywane przychody z tytułu zmian cen lub zakres umowy. Ustawa o rachunkowości nie precyzuje zakresu przychodów z kontraktów długoterminowych. Jednak z ogólnej definicji przychodów zawartej w ustawie wynika, że są to uprawdopodobnione korzyści ekonomiczne powstałe w danym okresie sprawozdawczym, o wiarygodnie określonej wartości, które prowadzą do zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań (Ustawa z 29 września 1994 r. ....: art. 3 ust. 1, pkt 30).

KSR nr 3 do przychodów zalicza:

- roszczenia wykonawcy względem zamawiającego dotyczące pokrycia dodatkowych kosztów,

- premie, np. za terminowe wykonanie prac,
- kary umowne, np. za niedotrzymanie uzgodnionych terminów prac.

Podobnie jak w przypadku przychodów, ustawa o rachunkowości nie wymienia zakresu kosztów wykonania kontraktów długoterminowych. Kosztami według UoR są uprawdopodobnione zmniejszenia korzyści ekonomicznych w danym okresie sprawozdawczym o wiarygodnie określonej wartości, które prowadzą do zmniejszenia wartości aktywów bądź zwiększenia poziomu zobowiązań i rezerw (Ustawa z 29 września 1994...: art. 3, ust. 1, pkt 31). Poszukując przykładów kosztów umów budowlanych, należy zatem ponownie sięgnąć do międzynarodowych i krajowych standardów rachunkowości. Zgodnie z nimi do kosztów tych zaliczamy (Kalinowski 2007: 78):

- koszty związane bezpośrednio z daną umową,
- koszty powiązane pośrednio z realizacją umowy, np. koszty ubezpieczenia czy projektowania,
- koszty ogólne budowy, np. zarządzania, BHP,
- inne koszty, które zgodnie z warunkami umowy będą pokryte przez zamawiającego.

Analizując przychody i koszty występujące w trakcie realizacji kontraktów długoterminowych można dostrzec, iż na dzień bilansowy muszą one cechować się takimi własnościami, jak możliwość oszacowania w wiarygodny sposób, a także uprawdopodobnionym ich wystąpieniem. Są to warunki konieczne, które muszą wystąpić, aby było możliwe zaliczenie przychodów i kosztów do danego okresu sprawozdawczego.

### 3. Metody ustalania przychodów i kosztów kontraktów długoterminowych

Zgodnie z międzynarodowymi i krajowymi regulacjami rachunkowości, przychody i koszty związane z kontraktami długoterminowymi o okresie realizacji dłuższym niż sześć miesięcy ustala się na dzień bilansowy proporcjonalnie do stopnia wykonania umowy. Metodę „stopnia zaawansowania” należy zastosować w wypadku, gdy poziom realizacji usługi, jak również spodziewane łączne koszty jej wykonania można wiarygodnie oszacować.

Przychody i koszty ich osiągnięcia ustala się za okres od rozpoczęcia danej umowy do dnia bilansowego. Ustalanie przychodów następuje w drodze oszacowania w stosunku do stopnia zaawansowania umowy osiągniętego na dzień bilansowy. Przedsiębiorstwo, stosujące tę metodę, ma możliwość wykazywania zysku z danego kontraktu w czasie jego trwania. W zależności od przyjętej metody pomiaru stopnia zaawansowania robót wielkość zysku w poszczególnych okresach obrachunkowych zazwyczaj będzie różna.

Metoda ustalania stopnia zaawansowania umowy powinna być ujęta w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości danej jednostki gospodarczej. Według międzynarodowych i krajowych regulacji rachunkowości stopień zaawansowania można mierzyć następująco (Winiarska 2009: 197):

- określa się udział procentowy kosztów poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia bilansowego w porównaniu z łącznymi kosztami wykonania usługi,
- liczbą przepracowanych godzin bezpośrednio przy wykonywaniu usługi,
- w drodze obmiaru wykonanych prac,
- inną metodą, jeżeli umożliwia ona w sposób wiarygodny ustalić stopień zaawansowania usługi.

Poziom zaawansowania ustalony na dany dzień bilansowy powinien zostać odpowiednio udokumentowany.

Niezależnie od przyjętej metody oceny kosztów, wartość szacowanych przychodów z kontraktów długoterminowych, których stopień zaawansowania został wiarygodnie określony oraz rozliczanych za pomocą stałych cen, ustala się według następującego wzoru:

$$P_t = P \times WZ (\%) - (P_1 + \dots + P_{t-1}),$$

gdzie:

$t$  – numer okresu realizacji umowy,

$P$  – globalny budżet przychodów umowy,

$P_t$  – szacowane przychody z umowy w okresie  $t$ ,

$P_1 + \dots + P_{t-1}$  – przychody, które wpłynęły na wynik finansowy w poprzednich okresach,

$WZ (\%)$  – stopień zaawansowania umowy.

Poziom szacowanych kosztów z kontraktów długoterminowych dla każdego z wariantów rozliczania umowy oblicza się natomiast za pomocą wzoru:

$$K_t = K \times WZ (\%) - (K_1 + \dots + K_{t-1}),$$

gdzie:

$K$  – globalny budżet kosztów umowy,

$K_t$  – szacowane koszty umowy w okresie  $t$ ,

$K_1 + \dots + K_{t-1}$  – koszty, które wpłynęły na wynik finansowy w poprzednich okresach.

Zarówno przy ustalaniu przychodów, jak i kosztów niezbędny jest globalny budżet. Obejmuje on plan przychodów i kosztów dla całego okresu trwania umowy, który powinien być aktualizowany na bieżąco.

W przypadku kontraktów rozliczanych ceną „koszt plus” przychody ustala się na podstawie kosztów powiększonych o zakładany narzut zysku. Punktem wyjścia są zatem koszty poniesione podczas realizacji zlecenia, co wyraża następujący wzór:

$$P_t = KRPt \times (1 + NZ),$$

gdzie:

$KRPt$  – rzeczywiście, poniesione koszty umowy w okresie  $t$ , których pokrycie przez zamawiającego jest wysoce prawdopodobne,

$NZ$  – narzut zysku w (%) zgodnie z umową.

Pozostałe oznaczenia jak wyżej.

W sytuacji, gdy warunki zapewniające wiarygodny pomiar stopnia zaawansowania robót, związanych z wykonaniem kontraktu nie zostaną spełnione, należy zastosować metodę zysku zerowego. W metodzie tej przychody ustala się w wysokości poniesionych w danym okresie sprawozdawczym kosztów, których pokrycie w przyszłości przez zamawiającego jest prawdopodobne. W trakcie realizacji kontraktu przedsiębiorstwo budowlano-montażowe wykazuje zysk zerowy albo ujemny. Ewentualny zysk z realizacji danego kontraktu pojawia się dopiero po ostatecznym zakończeniu prac.

Jak wynika z rozważań, o sposobie rozliczania przychodów i kosztów umów długoterminowych decyduje możliwość wiarygodnej oceny stopnia zaawansowania prac, a mianowicie:

- jeśli możliwy jest wiarygodny szacunek postępu prac, należy zastosować metodę stopnia zaawansowania, wykorzystując umowy typu koszt plus lub ceny stałej,
- jeśli nie można wiarygodnie oszacować postępu prac, należy stosować metodę zerową.

Przedsiębiorstwo budowlano-montażowe, niezależnie od zastosowanej metody rozliczania umów długoterminowych, jest zobowiązane kierować się zasadą współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów. Różnice procedur ich ustalania przedstawia tabela 2.

**Tabela 2**

Współmierność przychodów i kosztów według sposobów ich ustalania

Metoda ustalania ceny	Sposób ustalania przychodów	Sposób ustalania kosztów
Cena stała (ryczałtowa)	Przychód ustalany jako część ceny stałej za całą usługę odpowiednio do stopnia zaawansowania prac	Koszty rzeczywiście poniesione Koszty zarachowane Różnica pomiędzy kosztami zarachowanymi a rzeczywistymi jest wykazywana w bilansie jako rozliczenie międzyokresowe kosztów
Koszty plus narzut zysku	Przychód ustalany na podstawie kosztów powiększonych o zakładany narzut zysku	Rzeczywiście poniesione koszty
Zysk zerowy	Przychód ustalany w wysokości tej części kosztów, którą prawdopodobnie pokryje zleceniodawca	Rzeczywiście poniesione koszty

Źródło: (Winiarska 2009: 195).

Jak już wspomniano, głównym kryterium wyboru sposobu rozliczania przychodów i kosztów kontraktu długoterminowego jest warunek wiarygodnego pomiaru stopnia zaawansowania usługi i całkowitych jej kosztów. Jeżeli ten warunek jest spełniony, decyzję o wyborze metody podejmuje przedsiębiorstwo świadczące daną usługę budowlaną, montażową lub remontową. Umożliwia to kształtowanie wyniku finansowego w danym okresie sprawozdawczym, toteż prawo wyboru metody ustalania ceny należy uznać za instrument polityki bilansowej przedsiębiorstwa.

#### 4. Prezentacja informacji z kontraktów długoterminowych

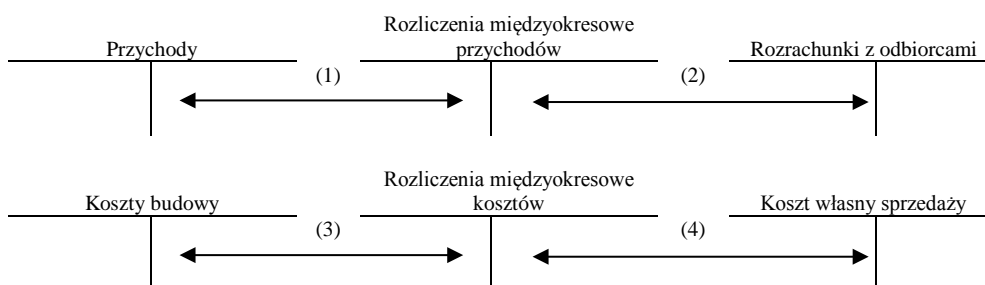
Czynnością poprzedzającą prezentację skutków zawarcia umowy o usługę budowlaną jest ewidencja księgowa. W związku z występowaniem różnic przejściowych, wywołanych rozbieżnościami między stopniem zaawansowania prac a wystawionymi fakturami, należy posłużyć się kontem „Rozliczenia międzyokresowe” (rys. 1).

Konta rozliczeń międzyokresowych przychodów i kosztów mogą wykazywać salda w trakcie realizacji kontraktów długoterminowych. Po ich zakończeniu salda tych kont powinny być zerowe.

Szczególne zasady ustalania przychodów i kosztów niezakończonych usług budowlanych mają istotny wpływ na obraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostek realizujących tego typu działalność. W celu jasnej i przejrzystej prezentacji skutków realizacji niezakoń-

czonych umów budowlanych KSR nr 3 zobowiązuje przedsiębiorstwa budowlano-montażowe do wyodrębnienia w bilansie następujących dodatkowych pozycji:

- a) krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe – aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych (aktywa – pozycja B.IV),
- b) rozliczenia międzyokresowe – rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych w pasywach (pasywa – pozycja B.IV).



Objaśnienia:

1. Zarachowanie przychodów według szacunku stopnia zaawansowania.
2. Wystawienie faktury za wykonanie kontraktu długoterminowego.
3. Rzeczywiste koszty poniesione i zaksięgowane na podstawie faktur.
4. Koszty ustalone w wyniku oszacowania.

**Rysunek 1.** Ewidencja przychodów i kosztów z umów długoterminowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Gabrusewicz 2008: 290, 291).

Zastosowanie w bilansie dodatkowych pozycji jest związane ze wspomnianymi wcześniej różnicami przejściowymi, które mogą mieć różny charakter (tab. 3).

W przypadku rachunku zysku i strat KSR nr 3 nie wprowadził żadnych dodatkowych pozycji w celu przedstawienia powstałych różnic przejściowych. Nakazuje natomiast wykazywanie przychodów i kosztów z niezakończonych umów budowlanych w wartościach szacowanych (Kalinowski 2007: 99). Sposób przedstawienia informacji o przychodach i kosztach w bilansie oraz w rachunku zysków i strat przedstawia rysunek 2.

**Tabela 3**

Rodzaje różnic przejściowych występujących przy realizacji kontraktów długoterminowych

Charakter różnic przejściowych	Opis różnic przejściowych
Dodatnie	Koszty poniesione są wyższe od szacowanych
Ujemne	Koszty poniesione są niższe od szacowanych
Ujemne	Przychody fakturowane są wyższe od szacowanych
Dodatnie	Przychody fakturowane są niższe od szacowanych

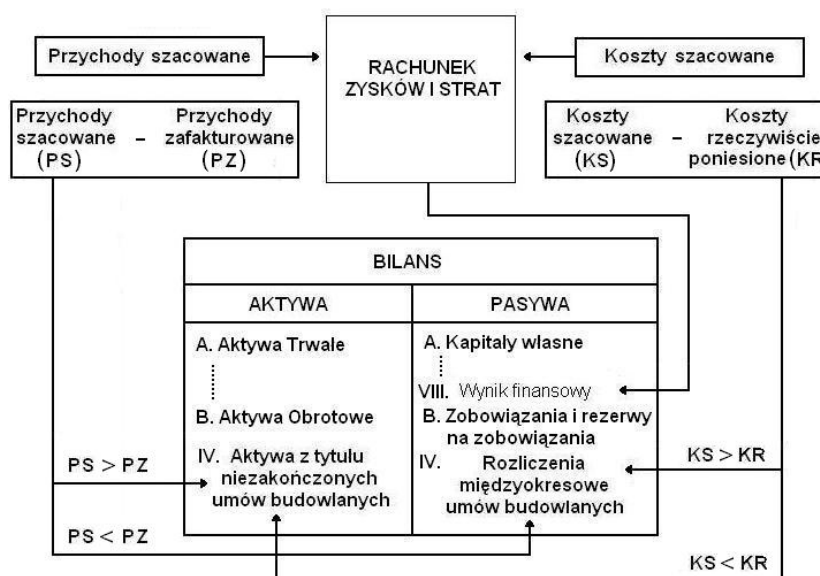
Źródło: opracowanie własne na podstawie (Gabrusewicz 2008: 291, 292).

W bilansie w pozycji „Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych” wykonawca kontraktu wykazuje nadwyżkę przychodów szacowanych nad należnościami zafakturowanymi jako „Należności niezafakturowane”. Nadwyżkę kosztów poniesionych nad kosztami szacowanymi z niezakończonych umów budowlanych przedsiębiorstwo wykazuje



natomiast w pozycji „Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych” jako „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Po stronie pasywów w pozycji „Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych” jednostka prezentuje nadwyżkę należności zafakturowanych nad przychodami szacowanymi jako „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” albo nadwyżkę kosztów szacowanych nad kosztami poniesionymi jako „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.



**Rysunek 2.** Prezentacja różnic przejściowych z tytułu realizacji kontraktów długoterminowych w bilansie oraz w rachunku zysków i strat

Źródło: (Kalinowski 2007: 102).

Przedsiębiorstwo wykonujące usługi budowlano-montażowe, w celu ujawniania informacji o przychodach i kosztach dotyczących realizacji kontraktów długoterminowych, nie wykorzystuje dodatkowych pozycji w rachunku zysków i strat. KSR nr 3 nakazuje wykazywanie przychodów i kosztów z tego typu działalności w ustalonych wartościach szacowanych. W przypadku, gdy udział przychodów z kontraktów niezakończonych na dzień bilansowy nie jest istotny w całości przychodów operacyjnych okresu sprawozdawczego, jednostka może odstąpić od takiej wyceny. Poziom istotności jednostka powinna określić i zapisać w swojej dokumentacji opisującej przyjętą politykę rachunkowości.

Jednostka gospodarcza, realizująca umowy długoterminowe, jest zobowiązana również do ujawniania w informacji dodatkowej niezbędnych wiadomości, mających istotny wpływ na obraz jej sytuacji majątkowej i finansowej. Zwiększony zakres prezentacji i ujawnień z tytułu niezakończonych usług budowlanych nakłada na firmy realizujące tego typu działalność zarówno MSR nr 11, jak i KSR nr 3. Wymagania nakładane przez międzynarodowe i krajowe standardy mają podobny charakter. Po pierwsze, we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego konieczne jest zamieszczenie informacji o wszystkich metodach stoso-

wanych do ustalenia przychodów i kosztów z niezakończonych kontraktów długoterminowych, w tym metody pomiaru stopnia zaawansowania umowy (Gabrusewicz 2008: 293). Druga część informacji dodatkowej (Dodatkowe informacje i objaśnienia) powinna zawierać informacje, takie jak:

- oszacowane wysokości przychodów i kosztów,
- przychody zafakturowane i koszty rzeczywiście poniesione,
- wysokość ewentualnej rezerwy na straty.

### Uwagi końcowe

Złożona tematyka kontraktów długoterminowych stwarza szereg problemów, które mogą prowadzić do nieprawidłowości w zakresie ich rozliczania. Głównym powodem wystąpienia nieprawidłowości jest, przede wszystkim, inny moment rozpoczęcia i zakończenia kontraktu, przypadający na różne okresy sprawozdawcze. Może to prowadzić do trudności w zakresie przestrzegania zasady współmierności przychodów i kosztów, a co za tym idzie prawidłowego ustalenia wyniku finansowego. Jednostka gospodarcza, świadcząca usługi budowlane, montażowe bądź remontowe, powinna korzystać z krajowych i międzynarodowych standardów rachunkowości, gdyż rozwiązania przyjęte w ustawie o rachunkowości nie wyjaśniają wszystkich problemów dotyczących zagadnienia kontraktów długoterminowych. Należy jednak zauważyć, iż szczegółowe uregulowania zawarte zarówno w MSR nr 11, jak i w KSR nr 3, pozwalają na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji finansowej i majątkowej przedsiębiorstwa wykonującego usługi budowlano-montażowe.

### Literatura

- Bonham M., Curtis M., Davies M., Dekker P., Denton T., Moore R., Richards H., Wilkinson-Riddle G., Wilson A., (2004), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach*, Lexis Nexis, Ernst & Young, Warszawa.
- Delaney P.R. Epstein B., Nach R., Budak S., (2003) *Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2003*, Wiley/GAAP, New York.
- Gabrusewicz G. (2008), *Rachunkowość finansowa część II*, SKwP, Warszawa.
- Jaruga A. (red.), (2006), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice*. MSSFU, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Kalinowski J. (2007), *Kompendium wiedzy o krajowym standardzie rachunkowości nr 3 niezakończone usługi budowlane*, Difin, Warszawa.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2004, International Accounting Standards Committee Foundation, Londyn 2004.
- Sobańska I. (2006), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości finansowej w interpretacjach i przykładach*, t. 4, Lexis Nexis, Warszawa.
- Winiarska K. (2009), *Rachunkowość zaawansowana wydanie II*, Wolters Kluwer, Kraków.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330, z późn. zm.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 – „Niezakończone umowy budowlane”.

### SETTLEMENT OF LONG-TERM CONTRACTS IN CONSTRUCTION ENTERPRISES

**Abstract:** Purpose – Presentation of the problems associated with recognition of long-term contracts in the accounting of construction enterprises. Design/Methodology/Approach – This paper uses the method of analysis of the sources and the method of deduction and induction. Findings – The complex subject of long-term contracts, occurring in the business of construction enterprises, creates a number of problems that can lead to irregularities in their accounting. Proper understanding of the issues related to the settlement of long-term con-

tracts affects the clear and fair presentation of the financial position and financial performance. Originality/Value – This paper presents methods for the measurement and recognition in the financial statements of revenues and costs associated with long-term contracts. In particular, attempts to compare the techniques in terms of their compliance with the fundamental principles of accounting.

**Keywords:** long-term contracts, accounting, construction companies, revenue, cost accounting, evaluation in accounting, accounting standards

### **Cytowanie**

Skulmowski M. (2013), *Rozliczanie kontraktów długoterminowych w przedsiębiorstwach budowlano-montażowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 343–353; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).

