

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 335

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza

Teoria i praktyka

Redaktor naukowy
Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska
Redaktor techniczny i korektor: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
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 jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-405-9

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	7
Anna Balicka: Koopetycja w teorii zasobowej przedsiębiorstwa	9
Michał Biernacki: Kosztowe ujęcie opłat za składowanie odpadów	25
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Koszty w grupie finansowej	35
Michał Dyk: Outsourcing usług informatycznych	45
Anna Glińska: Ryzyko finansowe w działalności przedsiębiorstw	55
Rafał Jagoda, Mariola Stawiarska: Model sprawozdawczości finansowej według projektu IASB i FASB	68
Anna Kasperowicz: Ujmowanie przychodów w usługach budowlanych w kontekście proponowanych zmian międzynarodowego standardu rachunkowości 18 „Przychody”	77
Zdzisław Kes: Gry ekonomiczne w nauczaniu budżetowania	93
Marcin Klinowski: Ocena bieżącej i prognoza przyszłej realizacji projektu na podstawie wartości zrealizowanej	105
Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami w poprawie efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa	116
Mariola Kotłowska: Finansowe aspekty modelowania procesów w przedsiębiorstwie	126
Robert Kowaluk: Zarządzanie dokonaniem w zakładzie gospodarowania odpadami	140
Marcin Kowalewski: Analiza zmian we współczesnym podejściu do budżetowania działalności przedsiębiorstwa	152
Wojciech Dawid Krzeszowski: Problemy opodatkowania dywidend	162
Maria Nieplowicz: Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Miasta Tarnowa	170
Bartłomiej Nita: Niefinansowy pomiar dokonań przedsiębiorstw produkcyjnych w teorii i w praktyce	183
Edward Nowak: Proces zarządzania ryzykiem a system informacyjny przedsiębiorstwa	194
Piotr Oleksyk: Determinanty racjonalnego gospodarowania w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie pomocy społecznej	203
Michał Poszwa: Struktura kosztów uzyskania przychodów	212
Małgorzata Wasilewska: Efektywność wykorzystania kapitału intelektualnego polskich przedsiębiorstw telekomunikacyjnych w latach 2005–2009	221
Marcin Wierzbński: Istota rachunku kosztów cyklu życia technologii	231

Summaries

Anna Balicka: The coopetition in the resource-based theory of enterprise ...	24
Michał Biernacki: Waste disposal charge – cost approach, presentation and records	34
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Costs in a financial group	44
Michał Dyk: Outsourcing of IT services	54
Anna Glińska: The financial risk in business operations	67
Rafał Jagoda, Mariola Stawiarska: The model of financial reporting according to the project of the IASB and FASB	76
Anna Kasperowicz: Revenue recognition in construction services in the context of the proposed amendments to International Accounting Standard 18 “Revenue”	92
Zdzisław Kes: The economic games in teaching of budgeting	104
Marcin Klinowski: Analysis of the current and forecast of the future realization of the project on the basis of earned value method	115
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management in improving the efficiency of business asset management	125
Mariola Kotłowska: Financial aspects of modeling of processes in a company	139
Robert Kowalak: Performance management for the waste disposal plants ..	151
Marcin Kowalewski: The analysis of new approaches to budgeting in enterprises	161
Wojciech Dawid Krzeszowski: The issues of taxation of dividends	169
Maria Niepłowicz: The functioning of the Balanced Scorecard in the city of Tarnów	182
Bartłomiej Nita: Non-financial measurement of performance of production companies in theory and practice	193
Edward Nowak: Risk management process and information system of a company	202
Piotr Oleksyk: Determinants of rational management in local government units on the example of social care	211
Michał Poszwa: Structure of the costs in the income tax	220
Małgorzata Wasilewska: Efficiency of intellectual capital of selected Polish telecommunications companies in 2005–2009	230
Marcin Wierzbński: The conception of costing of technology life cycle	239

Anna Kasperowicz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: anna.kasperowicz@ue.wroc.pl

UJMOWANIE PRZYCHODÓW W USŁUGACH BUDOWLANYCH W KONTEKŚCIE PROPONOWANYCH ZMIAN MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU RACHUNKOWOŚCI 18 „PRZYCHODY”

Streszczenie: Usługi budowlane to typowe usługi długoterminowe w myśl przepisów polskiego prawa bilansowego i międzynarodowych standardów rachunkowości. Są one na tyle charakterystyczne, że w przepisach prawnych uregulowania umów dotyczących usług budowlanych zostały oddzielone od umów dotyczących innych usług. Wycena takich usług będących w trakcie realizacji wiąże się z koniecznością dokonywania szacunków stopnia ich zaawansowania i następnie wyceny przychodów i ewentualnie kosztów na dzień bilansowy. Wycena ta została uregulowana w polskim prawie bilansowym oraz międzynarodowych uregulowaniach. Proponowane zmiany ujmowania przychodów zaprezentowane w projekcie Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 18 „Przychody” (MSR 18) miałyby znaczący wpływ na wycenę usług długoterminowych, w szczególności usług budowlanych. Efektem tych zmian byłaby możliwość zastosowania dodatkowej metody, która obecnie nie jest dopuszczona do stosowania oraz jeszcze większa uznaniowość w ujmowaniu przychodów w rachunku zysków i strat.

Słowa kluczowe: przychody, usługi budowlane, usługi długoterminowe.

DOI:10.15611/pn.2014.335.07

1. Wstęp

Usługi długoterminowe nie zostały nigdzie jednoznacznie zdefiniowane. Zgodnie z zapisami ustawy o rachunkowości podstawowym reprezentantem tych usług jest grupa usług budowlanych. Usługi budowlane jako jedyna grupa usług zostały wprost wskazane w tekście ustawy jako długoterminowe. W międzynarodowych standardach rachunkowości zagadnienie usług budowlanych znalazło oddzielnie

uregulowanie w zadedukowanym specjalnie dla nich standardzie. Międzynarodowy Standard poświęcony usługom budowlanym to MSR 11, którego oryginalny tytuł to „Construction Contracts”. Tytuł ten został przetłumaczony w najnowszej wersji standardów jako „Umowy o usługę budowlaną” [SKwP 2011, s. 511]. We wcześniejszych tłumaczeniach standardu ten sam tytuł w wersji angielskiej został raz przetłumaczony w 1994 r. jako „Kontrakty budowlane” [SKwP 1994], a w 1999 r. jako „Umowy o budowę” [SKwP 1999]. Stąd często zamiennie używa się sformułowań „usługi budowlane”, „kontrakty budowlane” czy „umowy o budowę”. Nie użyto jednak w międzynarodowych uregulowaniach sformułowania „usługi długoterminowe”, jak zostało to zrobione w polskim prawie bilansowym. Czytając zapisy polskiego prawa bilansowego i rozwiązań międzynarodowych, jednoznacznie można stwierdzić, że usługi budowlane zostały wyróżnione na tle innych usług ze względu na specyficzny charakter. Ich cechą charakterystyczną jest to, że początek i koniec ich realizacji przypadają w różnych okresach sprawozdawczych. W związku z tym w rachunkowości pojawia się konieczność ich wyceny w trakcie realizacji. W teorii rachunkowości opisano cztery metody dokonywania tej wyceny. Dwie z nich (metoda stopnia zaawansowania i metoda wykonania kontraktu) są dopuszczone do stosowania w praktyce ustawą o rachunkowości oraz Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości. W Generally Accepted Accounting Practice (GAAP) [Ernst & Young 2005] doceniono metodę wykonania kontraktu i obowiązywała ona jako alternatywna do metody procentowej. Obecnie w gronie teoretyków i praktyków rachunkowości toczy się międzynarodowa dyskusja nad wprowadzeniem nowego Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 18 „Przychody”, w którym zaproponowano nowe rozwiązania mające istotny wpływ na dotychczasowe podejście w ramach wyceny usług budowlanych.

Celem artykułu jest zaprezentowanie usług budowlanych jako usług długoterminowych i obecnie obowiązujących metod ich wyceny oraz przedstawienie planowanych zmian i ich ewentualny wpływ na wycenę usług budowlanych, a także ocenę tego wpływu na ujmowanie przychodów w świetle dwóch nadrzędnych zasad rachunkowości wyższości treści nad formą oraz ostrożnej wyceny. Rozważania zostały zilustrowane przykładem praktycznym.

W opracowaniu wykorzystano metodę analizy porównawczej wspartą metodą syntezy.

2. Usługi budowlane jako usługi długoterminowe

Usługi budowlane to bardzo zróżnicowana grupa usług. Należą do niej czynności polegające na wznoszeniu budynków i budowli, począwszy od przygotowania terenu pod budowę, przez zróżnicowany zakres robót ziemnych i fundamentowych (stan zerowy), wykonywanie elementów nośnych, przegród budowlanych, układanie i pokrywanie dachów (stan surowy), do robót montażowych, instalacyjnych i

wykończeniowych, prowadzonych w wykonawstwie bezpośrednim i podwykonawstwie. Są to wszystkie prace związane z budową, przebudową, rozbudową, odbudową, remontem, modernizacją, konserwacją i użytkowaniem stałych i tymczasowych obiektów budowlanych. W sekcji F Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług sklasyfikowano obiekty budowlane i roboty budowlane w działach od 41 do 43 jako [<http://www.stat.gov.pl/>]:

- budynki i roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków,
- budowle i roboty ogólnobudowlane związane z budową obiektów inżynierii lądowej i wodnej,
- roboty budowlane specjalistyczne – wykonywane w budynkach i obiektach zażytkowych pod nadzorem konserwatorskim – związane z remontami, rozbudową, nadbudową, adaptacją tych obiektów do potrzeb współczesnych lub ich bieżącą konserwacją.

Zakres usług budowlanych jest bardzo rozległy i można go podzielić na następujące etapy (zgodnie z etapami prac budowlanych):

- roboty związane z przygotowaniem terenu pod budowę,
- roboty związane ze wznoszeniem kompletnych budynków i budowli lub ich części w zakresie inżynierii zarówno lądowej, jak i wodnej,
- roboty budowlane instalacyjne,
- roboty budowlane wykończeniowe.

Realizacja kompleksowych usług budowlanych często nie jest możliwa przez jednego wykonawcę, ponieważ wymaga realizacji czynności, które mogą być zrealizowane tylko przez wyspecjalizowane jednostki. Zatem konieczne jest korzystanie z usług podwykonawców, co utrudnia proces rozliczenia budowy. Specyfika usług budowlanych powoduje, że z natury swojej mają charakter długoterminowy, czyli rozpoczynają się w jednym okresie sprawozdawczym, a kończą w innym. Ich cechą charakterystyczną jest to, że warunkiem rozpoczęcia ich realizacji jest podpisanie umowy pomiędzy zleceniodawcą a wykonawcą. Czasami rozpoczęcie robót wyprzedza moment podpisania umowy, ale są to sytuacje bardzo rzadkie, występujące tylko wtedy, gdy oszacowane prawdopodobieństwo podpisania umowy jest bardzo wysokie. Są to umowy mające charakter umów o dzieło, czyli ich efektem ma być ściśle określony w umowie rezultat. Umowy na realizację usług budowlanych są na tyle charakterystyczne, że zostały wyodrębnione w kodeksie cywilnym jako odrębny typ umowy „Umowy o roboty budowlane” (art. 647–658 Kodeksu cywilnego). Głównym ich wyróżnikiem w stosunku do umów o dzieło jest to, że ich rezultat podlega przepisom prawa budowlanego [Ustawa z 7 lipca 1994].

Umowy na wykonanie prac budowlanych mogą mieć charakter albo umów ryczałtowych (z ceną ustaloną z góry) albo „koszty plus narzut zysku” (gdzie rozliczenie odbywa się na podstawie poniesionych ekonomicznie uzasadnionych kosztów, do których doliczana jest marża zysku). W praktyce gospodarczej można spo-

tkać umowy o charakterze mieszanym, np. umowy „koszty plus narzut zysku” z ustalonym limitem wzrostu ceny.

Integralną częścią umowy jest harmonogram postępu prac wraz z budżetem kosztów. Harmonogramy poszczególnych umów podlegają negocjacjom razem z warunkami umów. Mają one elastyczny charakter, co oznacza, że harmonogramy mogą być kształtowane w trakcie realizacji umowy zgodnie z wolą stron. Łatwość dokonywania zmian w harmonogramie skutkuje trudnością jego weryfikacji, szczególnie przez osoby z zewnątrz. To znowu jest przyczyną trudności w ustaleniu wiarygodnego budżetu. Każda zmiana w harmonogramie powinna mieć odzwierciedlenie w budżecie kosztów. Wykonywane usługi mają charakter bardzo indywidualny. Taka cecha zadań realizowanych przez jednostkę powoduje, że spółka podpisuje umowy w warunkach niepewności.

3. Metody wyceny usług budowlanych oraz skutki tej wyceny w ujmowaniu przychodów

Usługi budowlane będące w trakcie realizacji na dzień bilansowy podlegają wycenie tak jak usługi długoterminowe. Według polskiego prawa bilansowego dozwolone są dwie metody. Pierwsza z nich to metoda stopnia zaawansowania, druga, alternatywna w przypadku niemożności zastosowania pierwszej, to metoda wyniku zerowego. Analogiczne rozwiązanie zawarto w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 11 „Umowy o usługę budowlaną”.

W metodzie stopnia zaawansowania przychody danej umowy uznaje się proporcjonalnie do stopnia zaawansowania prac. Warunkiem zastosowania tej metody jest posiadanie rzetelnych kosztorysów oraz możliwość wiarygodnego oszacowania zaawansowania robót. W ustawie o rachunkowości nie sprecyzowano pojęcia „wiarygodne oszacowanie zaawansowania prac”. Ważne jest jednak przekonanie, że jednostka gospodarcza uzyska korzyści ekonomiczne związane z konkretnymi umowami. W przypadku umów ryczałtowych istnieje możliwość rzetelnego oszacowania wyniku umowy, gdy:

- możliwe jest wiarygodne oszacowanie łącznej wartości przychodów umowy,
- można precyzyjnie określić koszty poniesione na realizację danej umowy.

W przypadku umów „koszty plus narzut zysku” przychód będzie równy poniesionym kosztom w kwocie odpowiadającej stopniowi zaawansowania usługi, powiększonej o ustalony w umowie narzut zysku. Dla tych umów prawidłowe oszacowanie efektów umów jest uzależnione od możliwości precyzyjnego oraz wiarygodnego ustalenia kosztów przypisanych do danej umowy.

Stopień zaawansowania usługi można zmierzyć następującymi sposobami [Kowalak (red.) 2007]:

- udziałem kosztów poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia ustalenia przychodu w całkowitych kosztach wykonania usługi,

- liczbą przepracowanych godzin bezpośrednich wykonania usługi,
- na podstawie obmiaru wykonanych prac,
- stosując umowne jednostki rozliczeniowe (np. kilometr bieżący drogi),
- metodą liniową,
- stosując inne analogiczne jednostki rozliczeniowe, np.:
 - maszynogodziny pracy sprzętu,
 - wartość lub ilość zużytych materiałów.

Jeśli nie można wiarygodnie ustalić stopnia zaawansowania usługi, stosuje się metodę wyniku zerowego, w której ogranicza się wykazywanie przychodów do wysokości poniesionych kosztów, co do których istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania od zamawiającego. Zgodnie z zasadą ostrożności nie ujmuje się w tej metodzie zysków z umów. Z jednej strony ujawnia się wszystkie koszty w miarę ich ponoszenia, z drugiej pokazuje się przychody tylko do wysokości poniesionych kosztów, dla których istnieje prawdopodobieństwo pokrycia przez zamawiającego. Zastosowanie tej metody powoduje niewykazywanie zysku lub ujawnianie straty w przypadku usług deficytowych. Osiągnięty zysk umowy zostaje ujawniony dopiero po zakończeniu całości prac. W rachunku zysków i strat aktywność jednostki jest odzwierciedlona poprzez ujawnianie kosztów i odpowiadających im przychodów ustalonych według metody wyniku zerowego. Metodę wyniku zerowego stosuje się we wczesnych fazach realizacji usługi, gdy jeszcze trudno oszacować wyniki zlecenia. W następnych etapach realizacji, gdy niepewność wyniku zanika, można zamienić metodę wyniku zerowego na metodę procentową. Dopiero wtedy zostanie ujawniony zysk z okresu zarówno bieżącego, jak i poprzedniego. Istnieje również możliwość zastosowania najpierw metody stopnia zaawansowania i dopiero później metody wyniku zerowego. Okoliczności będące przesłanką takiego postępowania to chociażby symptomy wzrostu ryzyka odbioru efektu finalnego umowy, takie jak kłopoty z uzyskaniem bieżących płatności. Oczywiście takie możliwości postępowania dają potencjalne możliwości zniekształcania wyniku finansowego.

Dwie kolejne metody opisane w literaturze przedmiotu to metoda wystawionych faktur i metoda wykonania kontraktu. Nie są one dopuszczone do stosowania do wyceny na dzień bilansowy.

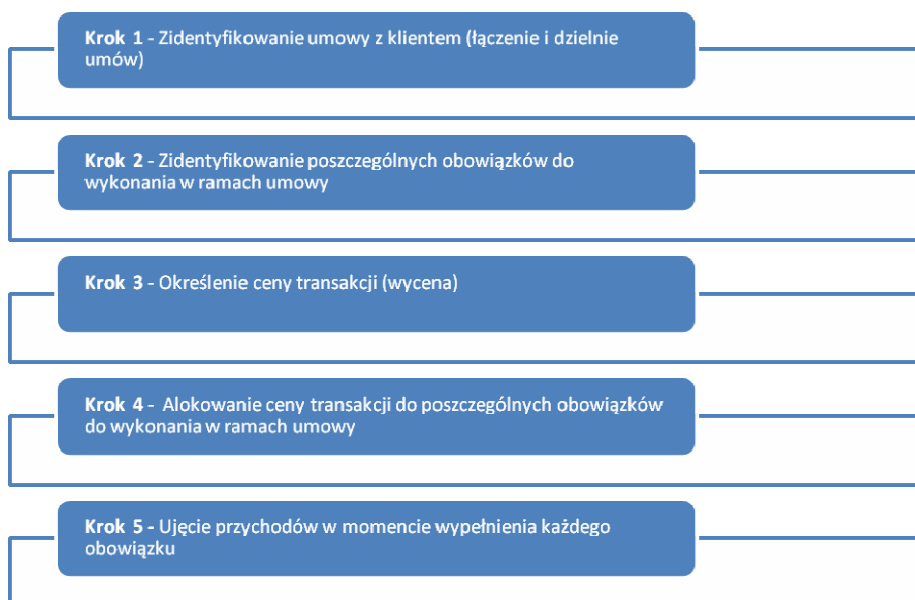
Metoda wystawionych faktur polega na przyjęciu założenia, że całość robót można podzielić na odrębne etapy zdefiniowane w harmonogramie prac. Podział ten jest ściśle uzależniony od technologii wykonywanej usługi. Efekty tych wyodrębnionych fragmentów są następnie sprzedawane i fakturowane jako poszczególne części całości. Zafakturowana kwota stanowi przychody w rozumieniu przepisów zarówno prawa podatkowego, jak i teorii rachunkowości.

W metodzie wykonania kontraktu przyjmuje się, że przedmiot sprzedaży stanowi gotowy zakończony obiekt zamówiony w umowie. Oznacza to, że w trakcie realizacji prac nie są ujmowane w rachunku zysków i strat ani przychody, ani koszty. Kategorie wynikowe są ujawniane w całości dopiero po zakończeniu umowy.

Takie podejście charakteryzuje się dużą ostrożnością, ponieważ wynik ujawniany jest dopiero po odbiorze efektu finalnego przez zamawiającego.

4. Proponowane zmiany MSR 18

Obecnie w środowisku rachunkowości toczy się dyskusja nad najnowszą wersją projektu Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 18 „Przychody” [*Revenue from Contracts...*]. Zaproponowane w nim zmiany będą miały istotny wpływ na wycenę usług budowlanych, tym bardziej że zgodnie z zapowiedzią ma on zastąpić MSR 11. Przewidziano w nim istotne zmiany w zakresie warunków ujmowania przychodów. Główne założenie standardu opiera się na pięciu krokach rozpoznawania i ujmowania przychodów, co zostało zaprezentowane na rys. 1.



Rys. 1. Hierarchia kroków rozpoznawania przychodów według projektu MSR 18

Źródło: opracowanie własne na podstawie [*Revenue from Contracts...*].

Pierwszy krok rozpoznawania przychodów polega na **konieczności zidentyfikowania samej umowy z klientem**. W realizacji usług długoterminowych nie ma problemów ze zidentyfikowaniem umowy, ponieważ są to typowe prace wykonywane na zlecenie zamawiającego. Ogólnie nie podejmuje się prac budowlanych bez zamówienia. Następnym krokiem jest **podział całości zamówionej usługi na poszczególne obowiązki**, jeżeli jednostka uzna je za odrębne. Według proponowanych rozwiązań przychód przypisany do wyodrębnionego obowiązku wykonania,

którym mogą być dostawa towarów lub realizacja usługi, powinien być rozpoznany w momencie spełnienia tego obowiązku i przekazania kontroli. Dostawa towaru i realizacja usługi mogą być uznane za odrębny obowiązek wykonania, jeżeli:

- jednostka regularnie sprzedaje oddzielnie towar lub usługę,
- klient może indywidualnie odnosić korzyści z tego towaru lub usługi.

W przypadku gdy towary lub usługi stanowiące część świadczenia określonego w umowie są ze sobą ściśle powiązane i realizacja umowy wymaga ich zintegrowania, nie zaleca się traktowania tych czynności jako odrębnych obowiązków. W związku z tym jednostka w zależności od podjętej decyzji może traktować dostawę towarów i świadczenie usługi jako jeden obowiązek lub jako dwa oddzielne obowiązki. W pracach budowlanych, w szczególności w umowach ryczałtowych, dostawa materiałów na budowę oraz samo wykonanie usługi traktowane są z reguły jako całość umowy. Tylko czasami strony zawierają oddzielną umowę na dostawę materiałów. W nowych warunkach proponowanych w projekcie wydaje się, że praktyka oddzielania dostawy od usług mogłaby stać się bardziej powszechna. Takie podejście daje szansę wcześniejszego ujęcia przychodów ze sprzedaży towarów, co w pewnych okolicznościach mogłoby być korzystne dla jednostki gospodarczej.

Kolejnym wyróżnionym krokiem jest **określenie ceny transakcyjnej** dla każdego wyodrębnionego obowiązku. W projekcie standardu określono cenę transakcyjną jako kwotę, którą jednostka spodziewa się otrzymać w zamian za przekazanie przyrzeczonych towarów lub usług klientowi, z wyłączeniem kwot pobranych w imieniu stron trzecich. Jest to zatem oczekiwana przez jednostkę kwota, którą ma ona otrzymać w przyszłości za wykonane świadczenie. Ustalając cenę transakcyjną, jednostka powinna uwzględnić:

- zmienność ceny,
- wartość pieniądza w czasie,
- płatności o charakterze niepieniężnym,
- przewidziane w umowie kwoty płatne klientowi przez sprzedawcę.

Ustalając cenę transakcyjną, należy zgodnie z wcześniejszymi ustaleniami brać pod uwagę jej **zmienność**, przy czym zmienność ta może się wyrażać w wysokości kwoty, momentu jej otrzymania oraz może wynikać z dyskonta, rabatu, refundacji, premii, bonusów, kar, koncesji czy też spełnienia dodatkowych warunków określonych w umowie. W projekcie standardu proponuje się dwie alternatywne metody szacowania zmiennej części ceny transakcyjnej:

- metodę wartości oczekiwanej,
- metodę wartości najbardziej prawdopodobnej.

Wybrana metoda powinna być stosowana przez cały okres trwania kontraktu, a oszacowana kwota powinna być aktualizowana na każdy dzień bilansowy.

Metoda wartości oczekiwanej polega na tym, że na podstawie dostępnych informacji jednostka przewiduje możliwe efekty realizacji kontraktu i określa prawdopodobieństwo ich wystąpienia. Wartością oczekiwaną będzie średnia możliwych

wyników ważona prawdopodobieństwem ich uzyskania. Metoda druga polega na tym, że do określenia wartości przychodu jednostka uwzględnia wysokość przyszłej płatności, która jest najbardziej prawdopodobna, czyli wynika z najlepszych szacunków kierownictwa.

Kolejnym elementem uwzględnianym podczas określania ceny transakcji jest **wartość pieniądza w czasie**. Taki problem pojawia się, gdy od chwili przekazania towarów lub usług odbiorcy do chwili dokonania płatności (z góry lub z dołu) upłynie okres dłuższy niż jeden rok. Należy oczywiście brać pod uwagę przewidywaną wartość tego elementu finansowania w stosunku do całości umowy i oszacować, czy ma istotną wartość. W przypadku gdy przewiduje się, że będzie miał istotne znaczenie dla ustalenia ceny, należy zdyskontować wartość oczekiwanego wynagrodzenia.

Płatności o charakterze niepieniężnym to kolejny czynnik uwzględniany podczas ustalania ceny transakcyjnej. W przypadku gdy umowa przewiduje takie płatności, należy, jeśli to możliwe, dokonać wyceny otrzymanej lub spodziewanej płatności niegotówkowej w wartości godziwej. Jeżeli nie jest to możliwe, wartość tej płatności należy ustalić na podstawie indywidualnej ceny sprzedaży dóbr lub usług będących przedmiotem umowy.

Za **przewidziane w umowie kwoty płatne klientowi przez sprzedawcę** należy rozumieć wszelkiego rodzaju bonusy, rabaty, kupony, darmowe produkty lub usługi oraz instrumenty finansowe. Przewidziane umową płatne kwoty nie mają jednorodnego charakteru. Wśród nich są tzw. motywatory, czyli elementy dodatkowo płatne za szybszy termin realizacji czy zrealizowaną lepszą jakość oraz elementy przekazane jako płatność za otrzymane dobra lub usługi. Wartość „motywatorów” powinna pomniejszać cenę transakcyjną, natomiast płatność za otrzymane dobra lub usługi powinna zostać ujęta analogicznie jak inne zakupy jednostki. Zawieranie „motywatorów” w umowach budowlanych to dość powszechna praktyka. Najczęściej dotyczą one terminów zakończenia robót. Ujmowanie ich w cenie transakcyjnej na początku realizacji usługi nie jest wskazane, ponieważ z reguły nie ma możliwości oceny, czy jednostka spełni oczekiwane warunki. Dopiero pod koniec wykonywania prac dział technologiczny ma możliwość oceny, czy ewentualnie utrzymanie tego terminu jest realne.

W przypadku umów ryczałtowych ustalenie ceny transakcyjnej jest stosunkowo proste, ponieważ wynika ona wprost z umowy. Problemy z ustaleniem ceny transakcyjnej mogą się pojawić w umowach „koszty plus narzut zysku” w sytuacji gdy ustalenie narzutu zostało uzależnione od innych okoliczności (na przykład terminowym oddaniem prac).

Kolejny ważny krok w ujmowaniu przychodów to **alokacja ceny transakcyjnej**. Polega ona na przypisaniu ustalonej ceny transakcyjnej do wyodrębnionych obowiązków wykonania proporcjonalnie do indywidualnych cen sprzedaży dóbr i usług. Aby tego dokonać, należy określić ceny sprzedaży poszczególnych towarów

i usług, które mają być dostarczone w ramach podpisanej umowy. Indywidualna cena sprzedaży dobra lub usługi to potencjalna cena, którą uzyskalaby jednostka, gdyby dokonała sprzedaży tych elementów w dniu rozpoczęcia kontraktu w odrębnych transakcjach. Jeżeli natomiast jednostka nie prowadzi oddzielnej sprzedaży dóbr lub usług będących przedmiotem umowy, musi je oszacować. Następnie po ustaleniu indywidualnej ceny sprzedaży dóbr i usług będących przedmiotem wydzielonych obowiązków wykonania należy przypisać cenę transakcyjną do tych obowiązków wykonania. W projekcie zakłada się, że alokacja ceny transakcyjnej do poszczególnych obowiązków wykonania powinna odbywać się z zastosowaniem metody alokacji proporcjonalnej. Oznacza to, że ustala się ją w proporcji indywidualnej ceny sprzedaży każdego obowiązku wykonania do sumy indywidualnych cen sprzedaży wszystkich obowiązków wykonania wyodrębnionych z umowy. Projekt zakłada również możliwość przypisania upustu do jednego obowiązku wykonania, jeżeli cena dóbr lub usług składających się na ten obowiązek jest wyraźnie niezależna od innych dóbr lub usług określonych w umowie.

Ostatni krok to **ujęcie przychodów w momencie wypełnienia każdego wyodrębnionego obowiązku**. Ogólnie można stwierdzić, że przychody będą ujmowane wtedy, gdy nastąpi wypełnienie obowiązku świadczenia przez jego wykonawcę. Następuje to w chwili, gdy wykonawca spełnił swoje obowiązki względem zamawiającego polegające na dostarczeniu dóbr lub usług, co z reguły następuje po „przekazaniu kontroli” zamawiającemu. W projekcie MSR 18 wprowadzono pojęcie kontroli na potrzeby identyfikacji momentu ujmowania przychodów, przy czym nie zdefiniowano jednoznacznie tego pojęcia. Zamiast definicji opisano kryteria, którymi należy się kierować w ocenie sposobu wypełniania zidentyfikowanego w kroku 2 obowiązku. W przypadku gdy sposób jego wypełniania gwarantuje stałe przekazywanie kontroli nad wykonywanym efektem przez odbiorcę świadczenia, mamy do czynienia z przekazywaniem kontroli w sposób ciągły. Jeżeli natomiast odbiorca przejmuje kontrolę nad wykonywanym efektem jednorazowo po wypełnieniu obowiązku w całości, mamy do czynienia z jednorazowym przejęciem kontroli. Sposoby przekazywania kontroli mogą mieć zatem charakter:

- stopniowy (*over time*),
- jednorazowy (*at a point in time*).

Stopniowe przekazywanie kontroli podczas wykonywania obowiązku świadczenia następuje wtedy, gdy spełniony jest przynajmniej jeden z dwóch podanych warunków:

1. Działania jednostki polegają na tworzeniu nowych składników lub zwiększaniu wartości już istniejących, których efekty odbiorca kontroluje z chwilą ich utworzenia lub zwiększenia wartości.

2. Efekt działania wykonawcy nie może być wykorzystany przez nabywcę w sposób „alternatywy” (zgodnie z umową jednostka nie może sprzedać pracy w toku realizacji innemu odbiorcy albo wykonane prace mają na tyle indywidualny cha-

rakter, że nie mogą być przedmiotem transakcji z innymi klientami) i gdy spełniony jest co najmniej jedno z następujących kryteriów:

- odbiorca efektu obowiązku świadczenia przejmuje nad nim kontrolę i wykorzystuje korzyści z nim związane,
- inna jednostka, która miałaby kontynuować realizację świadczenia będącego w trakcie realizacji, nie musiałaby powtarzać prac zrealizowanych do tej pory,
- jednostka ma prawo do płatności za zrealizowane świadczenie.

Pierwszy warunek dotyczy sytuacji, w których w trakcie wykonywania obowiązku wynikającego z umowy przez wykonawcę powstający efekt prac jest jednocześnie kontrolowany przez zamawiającego. Przykładem umowy spełniającej ten warunek jest umowa na wykonanie montażu specjalistycznego sprzętu u zamawiającego (na terenie przez niego kontrolowanym, np. montaż linii produkcyjnej).

Drugi warunek jest już bardziej złożony. Polega na dokonaniu indywidualnej oceny, czy efekt powstający w wyniku realizacji obowiązku świadczenia może być przez zamawiającego wykorzystany w sposób alternatywny w stosunku do wstępnych założeń. W przypadku gdy odbiorca nie może wykonanego efektu sprzedać innemu klientowi lub wykonana praca ma na tyle specjalistyczny charakter, że nie może zostać inaczej wykorzystana niż zamierzano, można stwierdzić niemożność alternatywnego wykorzystania składnika i uznać warunek za spełniony. Spełnienie tego warunku następuje wtedy, gdy odbiorca otrzymuje i jednocześnie zużywa efekt świadczenia, co się zdarza np. w przypadku usług szkoleniowych czy doradczych (pierwsze kryterium). Drugie kryterium dotyczy przypadku, w którym wykonana praca nie musiałaby zostać powtórzona przez innego wykonawcę w sytuacji zmiany wykonawcy. Jako przykład ilustrujący ten warunek można podać zrealizowane usługi transportowe. Ostatni punkt dotyczy oceny prawa do zapłaty. Wykonawca ma prawo do płatności, gdy spełnił wszystkie warunki umowy, a odbiorca nie może anulować umowy, albo gdy z chwilą anulowania kwota należności staje się wymagalna. W przypadku gdy odbiorca ma prawo umowę anulować, a kwota należna z chwilą anulowania staje się mniejsza od całkowitej kwoty umowy, nie można uznać kryterium za spełnione. Nawet jeżeli jednostka ma prawo do zapłaty, ale wykonane usługi mogą mieć alternatywne zastosowanie, to nie można przyjąć, że warunek jest spełniony.

Po stwierdzeniu, że jednostka przekazuje kontrolę w trakcie trwania prac, jednostka rozpoznaje przychody dla każdego zidentyfikowanego obowiązku świadczenia, stosując metodę stopnia zaawansowania. Stopień zaawansowania można ustalić, stosując metody wejścia (od strony kosztów) i wyjścia (od strony efektów).

Jeżeli jednostka identyfikuje zbyt wiele niepewności w związku z pomiarem postępu i nie może racjonalnie oszacować zysku i jednocześnie nie identyfikuje straty, powinna ująć przychody do wysokości poniesionych kosztów, zatem zastosować metodę wyniku zerowego.

Jeżeli nie stwierdza się stopniowego przekazywania kontroli w czasie wykonywania obowiązku świadczenia, można stwierdzić, że kontrola zostaje przekazana jednorazowo w jednym ściśle określonym momencie. W takim wypadku należy zastosować drugą metodę ustalania momentu uznawania przychodów i ustalić ten właśnie jedyny moment (metoda wykonania kontraktu).

Metoda stopniowego przekazywania kontroli powinna być rozpatrywana jako pierwsza. Druga alternatywna, gdy nie ma podstaw do zastosowania pierwszej, polega ustaleniu jednego momentu ujęcia przychodu. W celu ułatwienia identyfikacji tego momentu w projekcie proponowane są warunki do analizy:

1. Odbiorca przejął tytuł prawny.
2. Nastąpiło fizyczne przekazanie składnika i odbiorca ma możliwość kierowania wykorzystaniem i uzyskiwaniem korzyści ekonomicznych oraz ma prawo ograniczyć dostęp innych osób.
3. Nastąpiło przeniesienie ryzyka i korzyści na odbiorcę.
4. Odbiorca zaakceptował składnik.

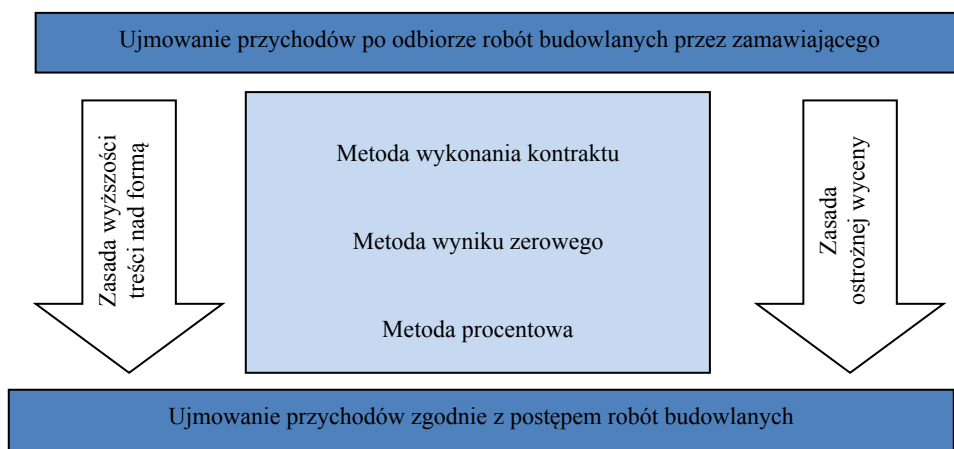
Podane punkty mają charakter przesłanek, które należy brać pod uwagę podczas „poszukiwania” momentu uznawania przychodów. Mają one ogólny charakter, pozostawiając tym samym dużo miejsca dla profesjonalnego osądu.

Z punktu widzenia realizacji usług długoterminowych najważniejsza proponowana zmiana to warunek ostatni, czyli konieczność ustalenia momentu przekazania kontroli. Skutki proponowanych zmian będą miały istotny wpływ na metody wyceny usług będących w toku realizacji na dzień bilansowy. Do już obowiązujących metod dołączy trzecia, tzw. metoda wykonania kontraktu, która polega na ujmowaniu przychodów po zakończeniu całości prac i ich odbiorze przez zamawiającego. Z trzech dostępnych metod ta właśnie jest najbardziej ostrożna. Jednak jej podstawową wadą dla wykonawcy jest odraczanie przychodów w czasie, co może skutkować wykazywaniem strat w kolejnych latach realizacji usługi. Wykazanie zysku nastąpi dopiero w roku zakończenia usługi. W przypadku gdy jednostka realizuje dużą ilość usług, zysk będzie wykazywany wyłącznie w tych umowach, które zostaną ukończone w danym roku. Jeżeli natomiast jednostka realizuje niewiele kontraktów w jednym czasie, to jej wynik będzie podlegał znacznym fluktuacjom, które nie są dla jednostki pożądane. Zatem będzie starać się wyodrębnić poszczególne obowiązki wykonania w taki sposób, który pozwoli jej na wcześniejsze ujmowanie cząstkowych przychodów.

Wycena usług długoterminowych jest instrumentem polityki bilansowej. Dobór metod wpływa na moment ujawniania przychodów w rachunku zysków i strat. W analizowanym przypadku dobór metody może wpływać na szybsze ich ujęcie lub odraczanie w czasie do momentu zakończenia kontraktu. Proponowane metody można uporządkować od najbardziej ostrożnej do najmniej ostrożnej oraz od tej, która w największym stopniu realizuje zasadę wyższości treści nad formą, do tej, która realizuje ją w stopniu najmniejszym. Ujmując przychody w wyniku finanso-

wym będące w trakcie wypracowania, można stwierdzić, że następuje realizacja zasady wyższości treści nad formą. Wstrzymując ujawnienie przychodów do momentu zakończenia i rozliczenia umowy, nie realizuje się tej zasady.

Metoda najbardziej ostrożna to oczywiście metoda wykonania kontraktu, która jednocześnie powoduje nieujawnianie działalności jednostki w ramach danej umowy w rachunku zysków i strat, ponieważ ewentualne zafakturowane przychody wypracowywane w ramach umowy byłyby wyłącznie lokowane w bilansie. Dopiero koniec realizacji prac byłby momentem ujęcia całości przychodów w wyniku finansowym. Tym samym jej zastosowanie powoduje najmniejszą realizację zasady wyższości treści nad formą. Najmniej ostrożna metoda to metoda stopnia zaawansowania. Realizuje ona jednocześnie w największym stopniu zasadę wyższości treści nad formą, ujawniając w sprawozdaniu to, co zostało wykonane, ale nie sprzedane. Metoda wyniku zerowego z jednej strony jest bardziej ostrożna od metody procentowej, ujmuje w wyniku tylko przychody do wysokości kosztów. Jednocześnie realizuje chociaż częściowo zasadę wyższości treści nad formą ujawniając chociaż część przychodów będących w trakcie wypracowywania. Na rysunku 2 zaprezentowano „ścieranie się” dwóch tendencji prezentowania przychodów w rachunku zysków i strat z uwzględnieniem trzech metod wyceny.



Rys. 2. Realizacja zasad wyższości treści nad formą i ostrożnej wyceny w przekroju metod wyceny usług budowlanych

Źródło: opracowanie własne.

Można stwierdzić, że zwiększenie wachlarza dostępnych metod wyceny usług budowlanych zdąża w kierunku ostrożnego podejścia do prezentowania przychodów jednostki w rachunku zysków i strat.

5. Wpływ proponowanych zmian MSR 18 na wycenę usług budowlanych

W opracowaniu zaprezentowano wpływ proponowanych zmian w MSR 18 na wycenę usług długoterminowych na wybranym przykładzie usługi budowlanej, a dokładnie usługi budowlanej instalacyjnej. Umowa na realizację usługi zawierała również obowiązek dostarczenia niezbędnych materiałów. Ma ona charakter umowy ryczałtowej, na którą składają się: treść umowy oraz harmonogram postępu prac wraz z kwotami kosztów przyporządkowanymi do poszczególnych etapów robót. Czas realizacji wynosił prawie trzy lata. Na początku wykonywania prac instalacyjnych jednostka dokonała zakupu materiałów niezbędnych do realizacji zamierzonego zadania i dostarczyła je na plac budowy. Struktura kosztów całej umowy kształtowała się jak w tab. 1.

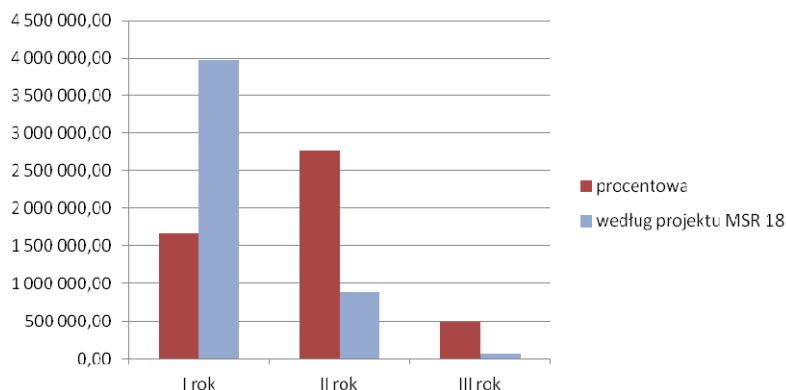
Tabela 1. Struktura kosztów usługi budowlanej instalacyjnej

Pozycja kosztowa	%
Projekt	5,73
Materiały	62,84
Płace i narzuty	21,61
Koszty zakupu	0,39
Koszty ogólne	9,43
Suma	100,00

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z tab. 1, większość poniesionych kosztów (ponad 60%) stanowi wartość materiałów. Drugą ważną pozycją są płace i narzuty, które stanowią ponad 21% całości poniesionych kosztów. Zatem struktura poniesionych kosztów jest typowa dla usług budowlanych – dominującą pozycją jest wkład materiałowy, a na drugim miejscu plasują się wynagrodzenia.

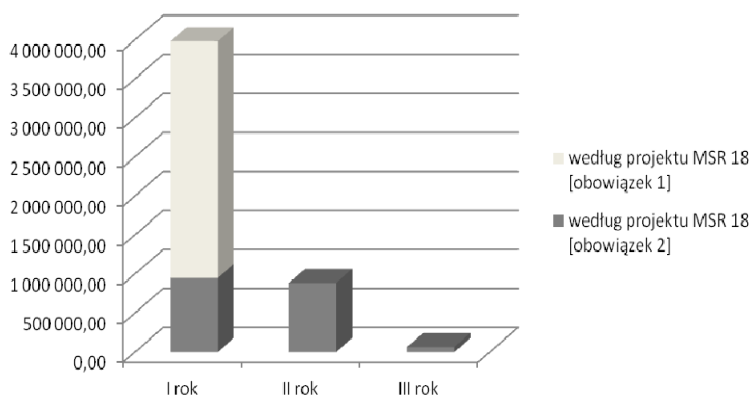
W praktyce do wyceny kontraktu zastosowano metodę procentową. Rozkład przychodów w poszczególnych latach realizacji kontraktu został zaprezentowany na rys. 3. Zgodnie z proponowanymi rozwiązaniami w zakresie przychodów w projekcie MSR 18 rozkład ten byłby odmienny. Przede wszystkim jednostka powinna wyodrębnić dwa oddzielne obowiązki wykonania. Pierwszy to dostawa materiałów, drugi – realizacja prac instalacyjnych. Dostawa materiałów była jednorazowym aktem z jednoczesnym przekazaniem kontroli zamawiającemu, ponieważ były one przechowywane na terenie kontrolowanym przez właściciela. Cena transakcji sprzedaży materiałów powinna zostać oszacowana na podstawie cen obowiązujących w hurtowniach z doliczeniem marży. Rozkład przychodów według metody procentowej i metody zaproponowanej w projekcie MSR 18 został zaprezentowany na rys. 3.



Rys. 3. Ujmowanie przychodów usługi instalacyjnej według metody procentowej i metody zaproponowanej w projekcie MSR 18

Źródło: opracowanie własne.

Zastosowanie regulacji zawartych w projekcie standardu skutkuje kulminacją ujęcia przychodów w pierwszym okresie realizacji usługi. W kolejnych latach ujawniane kwoty byłyby coraz niższe. Metoda zastosowana przez jednostkę gospodarczą skutkuje ujawnieniem największej kwoty przychodów w drugi roku pracy. Struktura przychodów według nowych rozwiązań została pokazana na rys. 4.



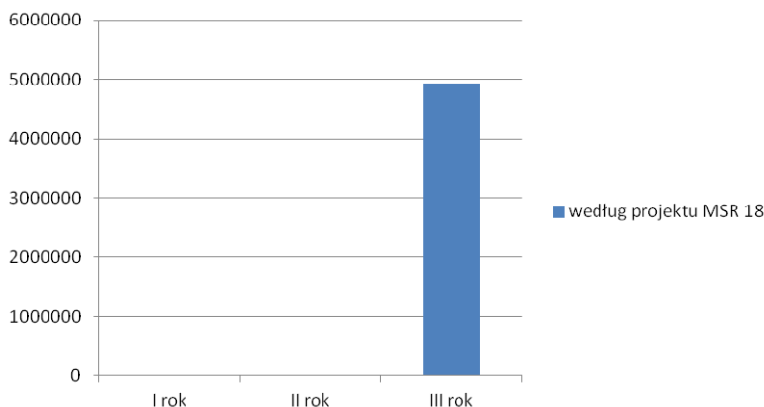
Rys. 4. Struktura przychodów usługi instalacyjnej ustalonych zgodnie z projektem MSR 18

Źródło: opracowanie własne.

Pierwszy z wyróżnionych obowiązków wykonania, jako dostawa towarów, zdominował pierwszy rok realizacji usługi, ponieważ przychody z tytułu marży zostały ujęte wyłącznie w pierwszym okresie, a nie rozłożone we wszystkich latach realizacji usługi.

Realizacja drugiego obowiązku wykonania mogła zostać wyceniona metodą stopnia zaawansowania, ponieważ kontrolę nad obiektem sprawował właściciel. Zatem można stwierdzić, że kontrola nad wykonywanym rezultatem była przejmowana na bieżąco przez zamawiającego.

Zupełnie inny efekt rozłożenia przychodów wystąpiłby w hipotetycznej sytuacji dla omawianej usługi, jednak dość powszechnej dla branży budowlanej, kiedy przekazanie kontroli nad gotowym obiektem zostaje przekazane jednorazowo po wykonaniu całości robót (rys. 5).



Rys. 5. Struktura przychodów usługi instalacyjnej ustalonych zgodnie z projektem MSR 18, przy założeniu przekazania kontroli jednorazowo na koniec realizacji umowy

Źródło: opracowanie własne.

Ustalenie momentu przekazania kontroli na koniec realizacji skutkuje odroczeniem ujęcia przychodów, a tym samym i zysków, na ostatni analizowany rok.

Jak wynika z analizy przeprowadzonej na konkretnym przykładzie, dzień przekazania kontroli staje się bardzo istotnym elementem wyceny realizacji usługi, ponieważ decyduje o terminie ujęcia przychodów w rachunku zysków i strat. Ustalenie momentu przekazania kontroli ma decydujący wpływ na ujmowanie przychodów i tym samym wyniku finansowego jednostek świadczących usługi budowlane.

6. Zakończenie

Dobór metody wyceny usług budowlanych na dzień bilansowy to instrument polityki bilansowej. Jego zastosowanie ma istotny wpływ na wynik finansowy jednostki gospodarczej. Ocena procedury dokonania wyceny przez osoby z zewnątrz jest dość trudna, a czasami wręcz niemożliwa już w przypadku dwóch obowiązujących metod. Proponowane zmiany wprowadzają po pierwsze nową metodę, po drugie nowe warunki ustalania momentu ujmowania w rachunku zysków i strat przycho-

dów. Użycie tego instrumentu w nowych warunkach wymagałoby coraz większego udziału profesjonalnego osądu dotyczącego:

- wydzielenia obowiązków wykonania z umowy,
- określenia ceny transakcji dla każdego wydzielonego obowiązku,
- alokowania ceny transakcji do poszczególnych obowiązków do wykonania w ramach umowy,
- indywidualnego ujęcia przychodów w momencie wypełnienia każdego obowiązku.

Proponowane zmiany zatem spowodowałyby w ramach wyceny usług budowlanych jeszcze większe możliwości przyspieszania lub opóźniania ujmowania w wyniku finansowym rezultatów swoich działań.

Literatura

- Ernst & Young, 2005, *International GAAP*, LexisNexis, London.
- Kowalak R. (red.), 2007, *Koszty w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwem usługowym*, Wydawnictwo Akademii ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Revenue from Contracts with Customers, Exposure Draft ED/2011/6.
- SKwP, 1994, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Warszawa.
- SKwP, 1999, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Warszawa.
- SKwP, 2011, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Warszawa.
- Ustawa z 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, Dz.U. z 2013 poz. 1409.
- www.stat.gov.pl/Klasyfikacje/ (16.12.2013).

REVENUE RECOGNITION IN CONSTRUCTION SERVICES IN THE CONTEXT OF THE PROPOSED AMENDMENTS TO INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 18 “REVENUE”

Summary: Construction services are typical long-term services under the provisions of the Polish law of the balance sheet date and international accounting standards. They are so characteristic that laws regulating contracts for construction services have been separated from contracts for other services. The valuation of such services being in progress relates to the need to make estimations of its stage of progression and the valuation of income and possibly its cost at the balance sheet date. This valuation has been regulated in the Polish balance sheet law and international regulations. Proposed changes to revenue recognition described in the draft of an international accounting standard 18 “Revenue” (IAS 18) would have a significant impact on the valuation of long-term services, in particular of the construction services. The effect of these changes would be the ability to use an additional method that is not currently approved for use and even greater leeway in the recognition of income in the profit and loss account.

Keywords: Income, building services, long term services.