

# Rozliczenie przychodów i kosztów z usługi długoterminowej – wybrane aspekty

**TYTUŁ:** Rozliczenie przychodów i kosztów z usługi długoterminowej

**DZIAŁ:** Rachunkowość dla controllingu

**AUTOR:** Monika Błaszowska – controller finansowy Grupy Burda Media w Polsce, obecnie advisory associate w Błaszowski Advisory Services  
Grzegorz Błaszowski – biegły rewident, członek ACCA. Kancelaria doradczo-audytorska Błaszowski Advisory Services

Umowy o usługi budowlane charakteryzują się zazwyczaj długim okresem realizacji. Ich wykonanie i odbiór często przypada na inny okres sprawozdawczy niż ten, w którym rozpoczęto prace. W przypadku takim ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (tekst jednolity z 2013 r. poz. 330 z późniejszymi zmianami), zgodnie z zasadą współmierności kosztów do przychodów oraz zasadą memoriału, sformułowanymi w art. 6 Ustawy, nakazuje przypisać poszczególnym okresom, w których wykonano świadczenia, dotyczące ich przychody i koszty.



**Umowy o usługi budowlane charakteryzują się zazwyczaj długim okresem realizacji. Ich wykonanie i odbiór często przypada na inny okres sprawozdawczy niż ten, w którym rozpoczęto prace. W przypadku takim ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (tekst jednolity z 2013 r. poz. 330 z późniejszymi zmianami), zgodnie z zasadą współmierności kosztów do przychodów oraz zasadą memoriału, sformułowanymi w art. 6 ustawy, nakazuje przypisać poszczególnym okresom, w których wykonano świadczenia, dotyczące ich przychody i koszty. Takie podejście rodzi w praktyce szereg problemów, w rozwiązaniu których ma pomóc Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” wprowadzony dla okresów sprawozdawczych zakończonych w roku kalendarzowym 2010.**

Standard określa – zgodnie z przepisami ustawy – zasady ustalania przychodów i kosztów z niezakończonych umów o usługi budowlane, a także zasady prezentacji i ujawniania informacji o nich w sprawozdaniach finansowych.

Określając moment ujęcia przychodów i kosztów z niezakończonych umów o usługi budowlane Standard opiera się na zasadach ogólnych oraz na przepisach szczegółowych zawartych w art. 34a, 34c i 34d ustawy, które szerzej omówione są w dalszej części artykułu. Standard zawiera ponadto praktyczne wskazówki i przykłady objaśniające stosowanie zasad ustawowych. O ile jednak ustawa reguluje zasady ustalania przychodów i kosztów z wszelkiego rodzaju niezakończonych umów o usługi, nie tylko budowlanych, ale także m.in. projektowych czy też informatycznych, o tyle zakres Standardu został ograniczony wyłącznie do umów o usługi budowlane. Jednak zasady ustalania przychodów i kosztów zawarte w Standardzie zaleca się odpowiednio stosować także do innych usług o podobnym charakterze, np. do ustalania przychodów i kosztów z długoterminowych umów o usługi: informatyczne (oprogramowanie), projektowe, geologiczne czy też naukowo-badawcze.

Standardu nie stosuje się do usług budowlanych wykonywanych przez deweloperów we własnym zakresie. Te zagadnienia są bowiem regulowane odrębnie w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 8 „Działalność deweloperska”.

Według ustawy istnieje obowiązek ustalania przychodów i kosztów według stopnia zaawansowania prac do usług o terminie realizacji powyżej sześciu miesięcy, natomiast Standard zaleca także stosowanie tych zasad do umów z terminem poniżej sześciu miesięcy, o ile nie zostały zakończone na dzień bilansowy.

Zgodnie z zapisami ustawy potwierdzonymi w KSR nr 3 przychody z wykonania niezakończonych usług, w tym budowlanej, ustala się na dzień bilansowy proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi, jeżeli można ustalić w sposób wiarygodny:

- ▷ stopień zaawansowania,
- ▷ przewidywane całkowite koszty wykonania usługi za cały czas jej realizacji.

## Kalkulacja stopnia zaawansowania

Stopień zaawansowania usługi można mierzyć:

- ▷ 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,
- ▷ inną metodą, która wiarygodnie określi stopień zaawansowania prac.

Wybrana metoda powinna wyrażać w sposób wiarygodny stopień zaawansowania usługi. W praktyce najczęściej używaną jest metoda udziału kosztów poniesionych w całkowitych przewidywanych kosztach wykonania usługi.

Jeśli stopień zaawansowania usługi może zostać ustalony w sposób wiarygodny, ustalenie przychodu może się odbywać zgodnie z poniższymi wzorami, w zależności od formuły ceny przyjętej w kontrakcie:

(1) Cena za usługę w wysokości „koszt plus”

**Przychód z wykonania niezakończonych usług = Koszty odpowiadające wykonanej części usługi + narzut zysku**

(2) Cena stała (ryczałtowa)

**Przychód z wykonania niezakończonych usług = Proporcjonalnie do stopnia zaawansowania wykonania usługi**

W przypadkach braku możliwości ustalenia w sposób wiarygodny stopnia zaawansowania lub także przewidywanego, całkowitego kosztu wykonania przyjmuje się, iż:

### Przychód = koszty poniesione w danym okresie sprawozdawczym

Należy tutaj jednak pamiętać, iż powyższy wzór jest stosowany w odniesieniu do kosztów, których pokrycie w przyszłości przez zamawiającego jest prawdopodobne. W przypadku gdy nie wszystkie koszty zostaną pokryte, przychód jest wykazywany wyłącznie do wysokości kosztów refundowanych. Ponadto zawsze na wynik finansowy z tytułu niezakończonych usług budowlanych wpływają przewidywane straty związane z realizacją kontraktu, które nie zostaną przez zamawiającego pokryte.

### Wybór metody ustalania stopnia zaawansowania

Tak jak wyżej zaznaczyliśmy, ustalenie stopnia zaawansowania może być dokonywane przez jednostkę różnymi metodami. Niemniej jednak poprawność przyjętych metod ustalania stopnia zaawansowania usługi powinna być przez jednostkę weryfikowana na koniec każdego okresu sprawozdawczego. W takim wypadku spowodowane weryfikacją korekty wpływają na wynik finansowy jednostki tego okresu sprawozdawczego, w którym przeprowadzono weryfikację. Obowiązujące przepisy dają także możliwość uproszczenia polegającego na niestosowaniu rozliczeń kontraktów budowlanych, o ile udział przychodów z niezakończonych usług na dzień bilansowy nie jest istotny w całości przychodów operacyjnych okresu sprawozdawczego.

W praktyce możemy mieć do czynienia także z kompleksowymi, ogromnymi inwestycjami budowlanymi, obejmującymi różne obszary, które operacyjnie są traktowane odrębnie ze względów technologicznych lub zarządczych. Wówczas możliwe jest przyjęcie różnych metod ustalania stopnia zaawansowania prac do poszczególnych części inwestycji zgodnie z ich charakterystykami, tj. najczęściej na podstawie fizycznego obmiaru lub proporcji kosztów poniesionych do kosztów całkowitych. Przykładami takich inwestycji są m.in.: drogi z mostami, wiaduktami i elementami hydrologicznymi lub duże centra handlowo-usługowo-rozrywkowe z elementami infrastruktury i przyległego otoczenia. Bez względu na sposób skomplikowania zawsze nadrzędną zasadą przy wyborze metody jest jak najwiarygodniejsze odzwierciedlenie rzeczywistego stopnia zaawansowania prac.

Warto także przypomnieć, że KSR 3 dopuszcza, aby ta sama jednostka do różnych umów stosowała różne metody kalkulacji stopnia zaawansowania prac. Także do etapów tej samej umowy metody mogą być różne. Niemniej jednak wszystkie stosowane przez jednostkę metody powinny zostać opisane w polityce rachunkowości, łącznie z kryteriami doboru, które należy stosować jednolicie i w sposób ciągły.

### Zmiany w kontrakcie

Najczęściej spotykane zmiany w kontraktach długoterminowych (w szczególności budowlanych) dotyczą zmiany zakresu robót na skutek nieprzewidzianych lub nowo pojawiających się okoliczności. Częste zmiany wartości kontraktów, zarówno in plus, jak i in minus pojawiają się także w związku ze zmianami cen materiałów.

Czasami kontrakt określa także premie lub inne dodatki dla wykonawcy po spełnieniu dodatkowych warunków, w tym wcześniej-zszego lub terminowego oddania budowy lub utrzymania budżetu kosztów materiałów. Z drugiej strony jednak, zwykle kontrakty długoterminowe przewidują też kary ze strony zamawiających, jeśli podstawowe warunki umowne nie są dotrzymane.

Postępowanie we wszystkich powyżej wymienionych, jak i podobnych przypadkach działających zarówno in plus, jak i in minus na globalną wartość kontraktu powinno być jednakowe.

Zgodnie z zasadami rozliczeń kontraktów należy, uwzględniając zmienioną całkowitą wartość przychodów na zleceniu, na nowo oszacować jego stopień zaawansowania i zgodnie z nim wyliczyć nową wartość przychodów w okresie. Ponadto, jak wyżej wspomnieliśmy, wszelkie uprawdopodobnione kary, rozszczenia lub inne podobne straty na umowie powinny zostać ujawnione w księgach rachunkowych i w sprawozdaniach finansowych od razu w chwili powzięcia wiedzy o ich powstaniu.

### Jakie koszty uwzględniamy przy kontraktach

Określone w przepisach ustawy i KRS 3 reguły determinują, jakie koszty w szacowaniu kontraktów i ich stopnia zaawansowania powinny zostać uwzględnione. Najbardziej ogólnie ujmując, występuje tutaj duża analogia do sposobu rozliczania produkcji niezakończonych. Na koszty kontraktów składają się bowiem:

- ▷ bezpośrednie koszty wytworzenia,
- ▷ uzasadniona część kosztów pośrednich,
- ▷ pozostałe koszty pokrywane przez zamawiającego (tj. koszty finansowania zewnętrznego realizacji kontraktu lub koszty prac rozwojowych w celu jego wykonania).

Zwykle największą wartościowo grupę w całkowitych kosztach kontraktu stanowią koszty bezpośrednie, obejmujące, obok pozycji materiałów i robocizny bezpośredniej, także koszty fazy przygotowawczo-projektowej (tzn. ofertowanie, przetarg, dokumentacja projektowa itp.) oraz szacunkowe koszty fazy posprzedażnej (tj. rezerwa na koszty robót poprawkowych, gwarancyjnych, rękojmi). Warto o tym pamiętać, ponieważ w praktyce rozliczeń często pozycje wydatków przygotowawczych i posprzedażnych są pomijane. Przykładowymi pozycjami stanowiącymi uzasadnioną część kosztów pośrednich są koszty ogólne budowy, związane z zarządzaniem, nadzorem budowlanym czy też ochroną i dowozem. W tej grupie znajdują się też koszty ubezpieczenia budowy.

Analogię do rozliczenia produkcji stanowi konieczność wyłączenia z kosztów kontraktów kosztów stałych, przypadających na niewykorzystane normalne zdolności produkcyjne. W praktyce rozliczeń kontraktów stosowanie tej zasady nie jest jednak łatwe i zwykle jednostki niepodlegające badaniu, dla których jest ona nieobligatoryjna, z niej nie korzystają.

Często pojawia się natomiast pytanie, jak uwzględniać w rozliczeniach kontraktów tzw. przychody uboczne, jak np.: sprzedaż niezużytych materiałów czy też zbycie maszyn związanych z realizacją kontraktu. KSR 3 nakazuje tutaj zmniejszenie o te przychody kosztów umowy. W myśl przepisów nie powinny one być ujmowane jako

dotatkowe przychody lub pozostałe przychody operacyjne, co niestety w praktyce często się zdarza.

### Ujęcie kontraktów w sprawozdaniu finansowym

Błędy i pytania pojawiają się także przy ujmowaniu kontraktów długoterminowych w sprawozdaniach finansowych. Historycznie wiele przedsiębiorstw budowlanych wykazywało aktywa z kontraktów w zapasach jako produkcję niezakończoną.

KSR 3 w myśl regulacji międzynarodowych jednoznacznie wskazuje, że „Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych” obejmują:

- ▷ rozliczenia międzyokresowe kosztów w postaci: nadwyżki kosztów poniesionych nad kosztami szacowanymi z niezakończonych usług budowlanych,
- ▷ należności niezafakturowane, tj. przychody szacowane, a nie zafakturowane na koniec okresu sprawozdawczego.

Aktywa tak rozumiane powinny być wykazywane w bilansie w pozycji „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe”.

Z kolei w pasywach w pozycji „Rozliczenia międzyokresowe” wykazywane są Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych, odnoszące się do:

- ▷ rozliczeń międzyokresowych kosztów stanowiących nadwyżkę kosztów szacowanych nad kosztami poniesionymi z niezakończonych usług budowlanych,
- ▷ rozliczeń międzyokresowych przychodów, które dotyczą należności zafakturowanych pomniejszonych o przychody szacowane.

Ujęcie w rachunku zysków i strat po ustaleniu wartości przychodów i kosztów z kontraktu jest bardziej standardowe i intuicyjne, stąd więc rodzi mniej pytań i błędów. Przychód jest ujmowany w przychodach ze sprzedaży produktów, a koszty w kosztach podstawowej działalności operacyjnej, tj. koszt wytworzenia sprzedanych produktów w układzie kalkulacyjnym lub stosowne pozycje kosztów według rodzaju typu: zużycie materiałów i energii, usługi obce, wynagrodzenia w układzie porównawczym.

### Przykład

(1) Spółka zawarła w 2013 r. umowę na usługę budowlaną, której okres realizacji wynosić ma 36 miesięcy, tj. od 1 maja 2013 r. do 30 kwietnia 2016 r.

(2) Zgodnie z umową cena ryczałtowa za wykonanie usługi wyniesie netto 250 000 zł plus VAT, według stawki 23 proc.

Tabela 2. Rachunek zysków i strat [Źródło: Opracowanie własne]

Rok	2013	2014	2015	2016
Stopień zaawansowania umowy (wg obmiaru technicznego prac)	25%	30%	33%	12%
Budżet przychodów z umowy	250 000	250 000	250 000	250 000
Przychody szacowane za okres	62 500	75 000	82 500	30 000
Przychody szacowane narastająco	62 500	137 500	220 000	250 000
Budżet kosztów umowy	230 000	230 000	230 000	230 000
Koszty szacowane za okres	57 500	69 000	75 900	27 600
Koszty szacowane narastająco	57 500	126 500	202 400	230 000
<b>Wynik umowy za okres</b>	<b>5000</b>	<b>6000</b>	<b>6600</b>	<b>2400</b>
<b>Wynik umowy narastająco</b>	<b>5000</b>	<b>11 000</b>	<b>17 600</b>	<b>20 000</b>

(3) Planowane koszty wytworzenia usługi netto to 230 000 zł.  
 (4) Przedsiębiorstwo budowlane jest zdolne do przeprowadzania wiarygodnych szacunków stopnia zaawansowania niezakończonych umowy i ustala ten stopień zaawansowania drogą obmiaru technicznego wykonanych prac.

(5) W przykładzie założono zgodność księgowych i podatkowych zafakturowanych przychodów oraz rzeczywistych (poniesionych) kosztów umowy oraz przyjęto założenie, że wszystkie inne warunki wykonania umowy pozostają bez zmian. Stawka podatku dochodowego została przyjęta na poziomie 19 proc.

(6) Dane dotyczące zafakturowanej sprzedaży netto (bez VAT) oraz poniesionych kosztów za okres wykonywania umowy przedstawiają się jak w tabeli 1.

Tabela 1. Dane dotyczące zafakturowanej sprzedaży netto oraz kosztów [Źródło: Opracowanie własne]

Lata	Zafakturowana sprzedaż netto (bez VAT) w okresie	Rzeczywiste koszty umowy poniesione w okresie
2013 rok	65 000	60 000
2014 rok	80 000	75 000
2015 rok	75 000	70 000
2016 rok	30 000	25 000
<b>Razem</b>	<b>250 000</b>	<b>230 000</b>

Zgodnie z dokonanymi przez przedsiębiorstwo na dzień bilansowy technicznymi obmiarami prac przedsiębiorstwo ustaliło następujące stopnie zaawansowania:

- ▷ na 31.12.2013 r. – 25 proc.
- ▷ na 31.12.2014 r. – 55 proc.
- ▷ na 31.12.2015 r. – 88 proc.
- ▷ na 31.12.2016 r. – 100 proc.

Umowa budowlana przewiduje, że jej rozliczenie następuje za pomocą cen stałych, zaś wiarygodnie zmierzono na dzień bilansowy stopień zaawansowania umowy w sposób omówiony w rozdziale V Standardu, wówczas przychody z tytułu tej umowy, jak i koszty ich osiągnięcia ustala się proporcjonalnie do stopnia zaawansowania umowy na dzień bilansowy.

**Ustalenie przychodów, kosztów i wyniku finansowego wykazywanych w rachunku zysków i strat przedstawia tabela 2.**

Tabela 3. Informacje w rachunku zysków i strat [Źródło: Opracowanie własne]

Rok	2013	2014	2015	2016
Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	62 500	75 000	82 500	30 000
Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	57 500	69 000	75 900	27 600
<b>Wynik brutto (na kontrakcie)</b>	<b>5000</b>	<b>6000</b>	<b>6600</b>	<b>2400</b>

Tabela 4. Ustalanie podatku odroczonego [Źródło: Opracowanie własne]

Rok	2013	2014	2015	2016
Przychody szacowane narastająco	62 500	137 500	220 000	250 000
Zafakturowana sprzedaż narastająco	65 000	145 000	220 000	250 000
<b>Różnica</b>	<b>-2500</b>	<b>-7500</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Koszty szacowane narastająco	57 500	126 500	202 400	230 000
Koszty umowy poniesione narastająco	60 000	135 000	205 000	230 000
<b>Różnica</b>	<b>-2500</b>	<b>-8500</b>	<b>-2600</b>	<b>0</b>

Ujęcie w bilansie i podatek odroczoney 2013	Wartość księgową	Wartość podatkowa	Różnica przejściowa ujemna	Różnica przejściowa dodatnia
Rozliczenie międzyokresowe przychodów (pasywa)	2500		2500	
Rozliczenie międzyokresowe kosztów bierne				
Rozliczenie międzyokresowe kosztów czynne (aktywa)	2500			2500
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej				
<b>Razem</b>			<b>2500</b>	<b>2500</b>
Stawka podatku 19%				
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego			475	
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				475

Ujęcie w bilansie i podatek odroczoney 2014	Wartość księgową	Wartość podatkowa	Różnica przejściowa ujemna	Różnica przejściowa dodatnia
Rozliczenie międzyokresowe przychodów (pasywa)	7500		7500	
Rozliczenie międzyokresowe kosztów bierne				
Rozliczenie międzyokresowe kosztów czynne (aktywa)	8500			8500
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej				
<b>Razem</b>			<b>7500</b>	<b>8500</b>
Stawka podatku 19%				
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego			1425	
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				1615

Ujęcie w bilansie i podatek odroczoney 2015	Wartość księgową	Wartość podatkowa	Różnica przejściowa ujemna	Różnica przejściowa dodatnia
Rozliczenie międzyokresowe przychodów (pasywa)			0	
Rozliczenie międzyokresowe kosztów bierne				
Rozliczenie międzyokresowe kosztów czynne (aktywa)	2600			2600
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej				
<b>Razem</b>			<b>0</b>	<b>2600</b>
Stawka podatku 19%				
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego			0	
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				494

Informacje wykazywane w rachunku zysków i strat (tabela 3).

### Ujęcie w bilansie oraz kalkulacja odroczonego podatku dochodowego

Z uwagi na odmiennosc momentu powstania przychodów i kosztów z umów długoterminowych w myśl prawa bilansowego

oraz prawa podatkowego jednostki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych obowiązane są ustalać aktywa i tworzyć rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego (tabela 4). |