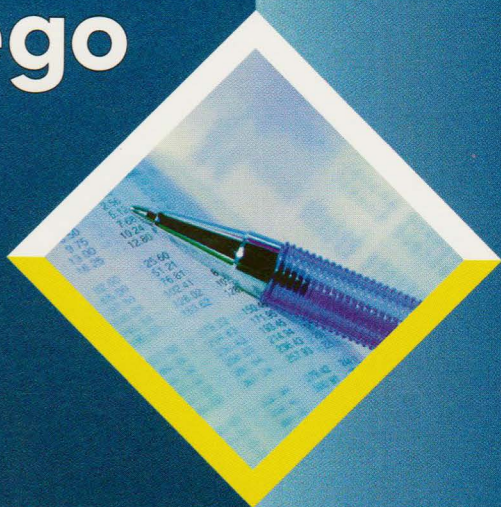


System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego



pod redakcją

IRENY SOBAŃSKIEJ i PRZEMYSŁAWA KABALSKIEGO



Łódź 2010
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

*Jacek Kalinowski**

ROZDZIAŁ 5

ZMIANY DO KRAJOWEGO STANDARDU RACHUNKOWOŚCI NR 3 „NIEZAKOŃCZONE USŁUGI BUDOWLANE” JAKO JEDNA Z ODPOWIEDZI REGULACJI RACHUNKOWOŚCI NA KRYZYS GOSPODARCZY

Prawdziwym błędem jest błąd popełnić i nie naprawić go.

Konfucjusz

1. Wprowadzenie

Dynamiczny rozwój gospodarki w Polsce i na świecie, globalizacja rynku oraz narastająca konkurencja wymuszają na przedsiębiorstwach stosowanie nowych metod i technik zarządzania. Ostatni kryzys gospodarczy, którego początek datowany jest na rok 2007 i który ze względu na globalizację dotknął cały świat, w tym również Polskę, zmusił do rewizji wielu dotychczasowych poglądów ekonomicznych. Również w dziedzinie rachunkowości rozpoczął się proces dostosowania technik, narzędzi oraz regulacji do zmieniającej się rzeczywistości. Jednym z przykładów tego typu działania jest inicjatywa polskiego Komitetu Standardów Rachunkowości, dotycząca aktualizacji treści Krajowych Standardów Rachunkowości. Zadaniem tego procesu jest stworzenie jak najlepszych podstaw do sporządzania rzetelnych sprawozdań finansowych, które są swego rodzaju językiem biznesu, mówiącym o sytuacji finansowej i majątkowej jednostek gospodarczych. Bez wysokiej jakości tych informacji niemożliwe jest przezwyciężenie kryzysu i osiągnięcie stabilnego wzrostu zarówno w gospodarce polskiej, jak i światowej. Celem rozdziału jest objaśnienie zakresu pierwszej z aktualizacji Krajowych Standardów Rachunkowości dotyczącej KSR 3 *Niezakończone usługi budowlane*.

Zaspokajanie ciągle zmieniających się potrzeb klientów i ich indywidualizacja wymusiły na przedsiębiorstwach rozwój nowych technologii i wzrost tempa wprowadzania na rynek nowych produktów wykonywanych w wielu wariantach. Szybkie dokonywanie zmian w technologii wytwarzanych wyrobów spowodowa-

* Dr, adiunkt, Katedra Rachunkowości, Uniwersytet Łódzki.

ło głębokie zmiany w procesach produkcji, ich organizacji i podejściu do zarządzania. Realizowana wcześniej produkcja o charakterze wielkoseryjnym i powtarzalnym, skierowana dla klienta masowego, została podporządkowana indywidualnym potrzebom klientów na różnych rynkach. Coraz częściej w praktyce gospodarczej dominuje działalność realizowana w formie projektów wykonywanych zespołowo, wcześniej charakterystyczna głównie dla sektora wojskowego i branży budowlanej. Działalność tę wyróżniają następujące cechy:

- zorientowane na cel;
- skoordynowane podejmowanie powiązanych ze sobą działań;
- skończony czas trwania, a także początek i koniec;
- do pewnego stopnia wyjątkowość (Frame 2001, s. 2).

Zmiany w sposobie realizacji biznesu wymusiły daleko idące dostosowanie narzędzi rachunkowości, dzięki której tworzona jest większość informacji niezbędnych do zarządzania firmą. W latach 90. ubiegłego wieku rozpoczął się proces harmonizacji zasad sporządzania sprawozdań finansowych uwzględniający również orientację sprawozdań na pomiar wartości przedsiębiorstwa¹. Było to efektem oczekiwań inwestorów giełdowych, którzy chcieli otrzymywać sprawozdania tworzone na bazie danych dostarczanych wewnętrznym odbiorcom informacji w przedsiębiorstwach – menedżerom. W wyniku tego procesu tworzone są międzynarodowe regulacje rachunkowości, określane wcześniej jako Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, a obecnie jako Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (zob. Ignatowski 2004).

Wzrost znaczenia i specyfika działalności projektowej, jej cechy oraz wpływ na wartość przedsiębiorstwa spowodowały, że dokonane zostały zmiany w zasadach ustalania kosztów, przychodów i wyników projektów długoterminowych w sprawozdaniach finansowych. Nowe zasady zostały ujęte w odrębnym standardzie (MSR 11), jak również są wdrażane w regulacje krajowe – przykładem tego jest ustawa o rachunkowości po nowelizacji², która obowiązuje od 2002 r., oraz Krajowy Standard Rachunkowości 3 *Niezakończone usługi*

¹ Harmonizacja zasad rachunkowości oraz ich orientacja na pomiar wartości przedsiębiorstwa są podstawą tworzenia globalnych standardów rachunkowości. Obecnie za takie standardy uznawane są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) i Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) tworzone przez niezależne grono ekspertów – Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standard Board – IASB). Szerzej zob. Ignatowski 2004.

² Do końca roku 1994 zasady rachunkowości w Polsce regulowane były przez rozporządzenie ministra finansów dotyczące rachunkowości. Od 1.01.1995 r. najważniejszym aktem prawnym jest ustawa o rachunkowości, która w 2000 r. przeszła bardzo istotną nowelizację, zmieniającą większość z jej dotychczasowych zapisów. Nowelizacja ta w całości weszła w życie od 1.01.2002 r., czego wynikiem jest m. in. obowiązywanie od tej daty wymienionych artykułów dotyczących rachunkowości firm wykonujących działalność projektową: 34a, 34c i 34d. We wcześniejszych zapisach ustawy zakres działalności projektowej nie był wcale uregulowany.

budowlane uchwalony we wrześniu 2006 r. („Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z 17 listopada 2006, nr 13, poz. 93).

Komitet Standardów Rachunkowości 17 czerwca 2008 r. podjął inicjatywę dokonania aktualizacji dotychczas wydanych standardów. Jako pierwszy wybrany został wspomniany KSR 3. Członkowie Komitetu Standardów Rachunkowości podjęli 16 grudnia 2008 r. decyzję o dokonaniu aktualizacji tego standardu. 20 marca 2009 r. przedstawiony został pierwszy projekt zmian, oparty na konspekcie przedstawionym wcześniej przez autora Komitetowi Standardów Rachunkowości. Opracowanie powstało przede wszystkim jako wynik praktycznych doświadczeń autora we wdrażaniu, interpretacji i propagowaniu idei zawartych w KSR 3 od momentu jego uchwalenia, czyli od września 2006 r.

Proponowane zmiany do KSR 3 miały różny charakter:

- a) merytoryczny, dotyczący zagadnień, które uznano za warte poddania ponownej dyskusji;
- b) objaśniający, dotyczący dziedzin, które w świetle doświadczeń praktycznych nie były jednoznacznie rozumiane przez praktyków;
- c) techniczny, wynikający z uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości o jednolitej formie wszystkich standardów.

2. Zmiany merytoryczne

2.1. Działalność deweloperska

Punkt I.3 (po aktualizacji II.3), drugi akapit – definicja działalności deweloperskiej:

Standardu nie stosuje się do działalności budowlanej wykonywanej przez deweloperów we własnym zakresie z przeznaczeniem nieruchomości do odsprzedaży lub na wynajem.

Komentarz:

Według doświadczeń autora w praktyce duże problemy sprawia zdefiniowanie pojęcia „deweloper”. Na przykład, czy jednostka, która buduje dom wielorodzinny i w momencie rozpoczęcia budowy ma już wszystkie mieszkania sprzedane (lub ich przeważającą większość), jest deweloperem w rozumieniu regulacji KSR 3 i w związku z tym taka działalność nie podlega standardowi, czy też może jest to jednak umowa o usługę budowlaną i należy ją wyceniać zgodnie z zasadami KSR 3?

W lipcu 2008 r. uchwalona została interpretacja IFRIC³ 15 *Umowy o budowę nieruchomości*⁴. W jej wytycznych, dotyczących rachunkowości działalności

³ International Financial Reporting Interpretations Committee.

⁴ *Agreements for the Construction of Real Estate*.

deweloperskiej, występuje co najmniej jeden przypadek, gdy taką działalność należy rozliczyć zgodnie z regułami MSR 11, co można dalej odnieść do KSR 3.

W pierwszej fazie prac nad aktualizacją KSR 3 Komitet zastanawiał się, czy nie opracować osobnego rozdziału dotyczącego zasad rozliczania developerów. Jednak po przedstawieniu przez autora wstępnego projektu zdecydowano, że zakres merytoryczny jest na tyle obszerny, iż w późniejszym terminie zostanie opracowane odrębne stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w tym zakresie.

Z tego powodu podjęto decyzję o niezmiennianiu zapisu pkt. I.3. Zatem do czasu uchwalenia wspomnianego stanowiska jednostki podlegające pod ustawę o rachunkowości traktują działalność deweloperską jako produkcję i w trakcie realizacji prac wykazują w zapasach jako produkcję w toku.

2.2. Ujmowanie w przychodach z umowy sum zatrzymanych

Punkt V.1 (po aktualizacji VI.1), definicja pojęcia przychodów z umowy budowlanej:

Tekst przed zmianą:

V.1 Przychody z umowy budowlanej przewidującej stosowanie ceny uzgodnionej w umowie budowlanej, zgodnie z definicją z pkt. II.1a) obejmują:

- a) początkową kwotę przychodu według ceny ustalonej w umowie oraz
- b) zmiany kwoty przychodów następujące podczas wykonywania umowy spowodowane zmianą cen lub zakresu umowy, roszczeniami, premiami oraz karami umownymi wynikającymi z bezspornych umów:
 - i) jeżeli możliwe jest wiarygodne ustalenie ich wartości,
 - ii) w takim zakresie, w jakim istnieje prawdopodobieństwo, że przychód ten zostanie opłacony przez zamawiającego.

Przy ustalaniu łącznego przychodu, na dzień bilansowy, uwzględnia się tylko takie jego składniki, które spełniają warunki określone w podpunktach (i) oraz (ii).

Przy ustalaniu przychodu nie uwzględnia się sum zatrzymanych.

Tekst po zmianie:

VI.1 Przychody z umowy budowlanej przewidującej stosowanie ceny uzgodnionej w umowie budowlanej, zgodnie z definicją z pkt. II.1a) obejmują:

- c) początkową kwotę przychodu według ceny ustalonej w umowie oraz
- d) zmiany kwoty przychodów następujące podczas wykonywania umowy spowodowane zmianą cen lub zakresu umowy, roszczeniami, premiami oraz karami umownymi wynikającymi z bezspornych umów:
 - i) jeżeli możliwe jest wiarygodne ustalenie ich wartości,
 - ii) w takim zakresie, w jakim istnieje prawdopodobieństwo, że przychód ten zostanie opłacony przez zamawiającego.

Przy ustalaniu łącznego przychodu, na dzień bilansowy, uwzględnia się tylko takie jego składniki, które spełniają warunki określone w podpunktach (i) oraz (ii).

Przy ustalaniu przychodu uwzględnia się sumy zatrzymane.

Komentarz:

Zgodnie z definicją KSR 3 (pkt II.1): „sumy zatrzymane stanowią tę część należności uwarunkowanych wykonaniem umowy⁵, której zapłata przez zamawiającego wykonawcy, w myśl umowy, nastąpi po wykonaniu i spełnieniu określonych w niej warunków (np. po upływie okresu rękojmi) lub po usunięcia zgłoszonych wykonawcy usterek”. Idea tej regulacji wywodzi się z jednego z warunków uznania przychodów zawartych w ustawie o rachunkowości (przychody to **uprawdopodobnione** [...] powstanie [...] korzyści ekonomicznych), jak również stosownego odpowiednika w MSR 18 – *Przychody*. W § 22, objaśniającym jeden z warunków uznania przychodów ze świadczenia usług, stwierdzono, co następuje:

„Przychody są ujmowane tylko wówczas, gdy istnieje prawdopodobieństwo uzyskania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych z tytułu przeprowadzonej transakcji. Jeżeli jednak rodzi się niepewność dotycząca ściągalności należnej kwoty już zaliczonej do przychodów, wówczas nieściągalną kwotę lub kwotę, w odniesieniu do której odzyskanie przestało być prawdopodobne, ujmuje się w kosztach, a nie jako korektę pierwotnie ujętej kwoty przychodów” (MSR 18, § 22, [w:] MSSF, 2004, t. I, s. 1086).

W polskiej praktyce gospodarczej w branży budowlanej często występują tzw. kaucje gwarancyjne. Ich idea polega na zatrzymaniu zapłaty pewnej kwoty umowy do momentu upłynięcia ustalonego wcześniej okresu gwarancji – jako pewnego rodzaju zabezpieczenie dla usunięcia ewentualnych wad i szkód. Od strony formalnej jest to realizowane w różny sposób – czasami jest fakturowana pełna kwota, zaś kaucja gwarancyjna jest wtedy traktowana jako należność, zaś czasami fakturowana jest tylko ta wartość przychodu, która nie podlega zatrzymaniu. Bardzo często wybór sposobu dokumentacji kaucji gwarancyjnej zależy od źródła zamówienia – inaczej jest dla kontraktów krajowych, a inaczej dla zagranicznych. Jednak sposób formalnego ujęcia kaucji gwarancyjnej nie powinien mieć jakiegokolwiek wpływu na analizę, czy stanowi to element przychodu z umowy budowlanej, czy też nie, ponieważ faktury sprzedaży nie mają związku z uznawaniem przychodów z działalności budowlanej. Przedstawiony problem jest dość złożony, gdyż:

a) często większość marży wykonawcy jest zawarta w kwocie kaucji gwarancyjnej, zatem wyłączenie tej kaucji z kwoty globalnego budżetu przychodów powoduje, że umowa budowlana przez okres jej realizacji będzie wykazywana z wynikiem zbliżonym do metody zysku zerowego;

⁵ Należności uwarunkowane wykonaniem umowy są to kwoty należne za całość lub część pracy wykonanej w ramach umowy, niezależnie od tego, czy zostały zapłacone przez zamawiającego, czy też nie (KSR 3, pkt II.1).

b) dodatkowo, w pkt. VI.2 KSR 3 wskazano na konieczność ujmowania w globalnym budżecie kosztów umowy kosztów szacowanej rezerwy na roboty poprawkowe itp. W skrajnej sytuacji może się okazać zatem, że jednostka odejmie od kwoty przychodów wartość kaucji gwarancyjnej jako sumy zatrzymanej (która teoretycznie ma pokryć koszty robót poprawkowych), a koszty umowy powiększy o szacowaną rezerwę na koszty robót poprawkowych, gdyż jej praktyka wskazuje, że jeżeli one wystąpią, to jednostka dokonuje stosownych napraw i ponosi wszystkie koszty z tym związane. Rozwiązanie takie zdaje się całkowicie zaprzeczać idei zawartej w KSR 3.

Z wymienionych wcześniej powodów Komitet Standardów Rachunkowości postanowił zezwolić bez żadnych innych warunków na ujmowanie w przychodach sum zatrzymanych, a więc również wartości kaucji gwarancyjnych. Zabezpieczeniem właściwej wyceny umowy będą w tym przypadku regulacje dotyczące kosztów, wskazujące na konieczność utworzenia odpowiedniej rezerwy na naprawy gwarancyjne i roboty poprawkowe.

2.3. Ujmowanie kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych

Punkt VI.6 (po aktualizacji VII.7):

Tekst przed aktualizacją:

VI.6. Zgodnie z definicją kosztu wytworzenia zawartą w art. 28 ust. 3 Ustawy z kosztów umowy budowlanej wyłącza się koszty stałe niewykorzystanych normalnie mocy produkcyjnych. Są to np. koszty nieplanowych (nie przewidzianych w globalnym budżecie kosztów umowy) postojów maszyn i urządzeń lub pracowników budowy. Aby ustalić koszty stałe niewykorzystanych normalnie mocy produkcyjnych, niezbędny jest odpowiedni system rachunkowości zarządczej oraz ustalenie normalnych zdolności produkcyjnych dla poszczególnych zasobów wykorzystywanych do realizacji umowy.

Tekst po aktualizacji:

VII.7. Zgodnie z art. 28 ust. 4a Ustawy wyłączenie kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych z kosztów umowy nie jest obligatoryjne dla jednostek, których roczne sprawozdanie finansowe nie podlega obowiązkowemu rocznemu badaniu i ogłaszaniu w myśl art. 64 ust. 1 Ustawy. Warunkiem stosowania tego uproszczenia jest, że nie spowoduje ono istotnego zniekształcenia oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki. Nie jest wskazane zaniechanie eliminacji z kosztów umowy kosztów stałych niewykorzystanych mocy produkcyjnych w razie znacznego usprzętowania prac i dłuższych nieplanowych przestojów (wstrzymanie prac przy umowie).

Komentarz:

Ustawa z 18 marca 2008 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. 2008, nr 63, poz. 393) z dniem 1 stycznia 2009 r. wprowadziła do art. 28 ust. 4a w brzmieniu:

„4a. W przypadku gdy roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie podlega obowiązkowi badania i ogłaszania w myśl art. 64 ust. 1, to obliczając koszt

wytworzenia produktu zgodnie z ust. 3, jednostka może do kosztów bezpośrednich doliczyć koszty pośrednie związane z wytworzeniem tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych. Ustalony w ten sposób koszt wytworzenia nie może być wyższy od ceny sprzedaży netto”.

W związku z tą zmianą należało rozstrzygnąć, czy podobne rozwiązanie powinno być częścią regulacji KSR 3, czy też nie.

Zarówno autor, jak i większość członków Komitetu zwracali uwagę, iż brak eliminacji kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych z kosztów niezakończonych umów budowlanych może przyczynić się w praktyce do istotnego zniekształcenia kosztów umowy. Wynika to ze specyfiki robót budowlanych, ich znacznego usprzętowania, częstych postojów (zarówno maszyn, urządzeń oraz pracowników). Stąd też zdecydowano się na zapis w KSR 3, że pomimo przytoczonego art. 28 ust. 4a ustawy o rachunkowości nie jest wskazane zaniechanie eliminacji z kosztów umowy kosztów stałych niewykorzystanych mocy produkcyjnych w razie znacznego usprzętowania prac i dłuższych nieplanowych przestojów (wstrzymanie prac przy umowie).

2.4. Ustalanie przychodów z umów budowlanych o cenę „koszty plus”

Punkty VII.3 (po aktualizacji VIII.3) oraz IV.4. (po aktualizacji V.4):

Tekst przed zmianą:

VII.3. Jeżeli umowa budowlana przewiduje jej rozliczenie za pomocą cen „koszty plus”, zaś:

a) ani umowa, ani ustalone w niej elementy kształtujące cenę nie są kwestionowane,

b) wiarygodnie zmierzono na dzień bilansowy stopień zaawansowania umowy w dostosowaniu do przyjętego w umowie sposobu ustalania przychodów,

c) kompletność i poprawność ustalenia dotychczas poniesionych kosztów wykonania umowy nie budzi zastrzeżeń,

wówczas przychody z tytułu tej umowy oblicza się stosownie do stopnia zaawansowania umowy na dzień bilansowy i sposobu ustalenia ceny przewidzianej w umowie. Kosztami osiągnięcia przychodów z tytułu tej umowy są rzeczywiste koszty wykonania umowy poniesione od daty rozpoczęcia umowy do dnia bilansowego.

Zasadę obliczania wartości szacowanych przychodów z niezakończonych umów budowlanych rozliczanych za pomocą cen „koszty plus” przedstawia wzór:

$$P_t = K * WZ(\%) * NZ - (P_1 + \dots + P_{t-1})$$

gdzie:

t – numer okresu realizacji umowy,

P_t – przychody szacowane z umowy w okresie t ,

$P_1 + \dots + P_{t-1}$ – przychody uznane w poprzednich okresach,

- K – globalny budżet kosztów umowy, korygowany (aktualizowany) na bieżąco podczas trwania umowy pod wpływem przewidywanych przyszłych zmian w realizacji prac (uprawdopodobnionych),
- WZ (%) – stopień zaawansowania umowy,
- NZ – narzut zysku, zgodnie z warunkami umowy.

IV.4. [...] Niewskazane jest stosowanie metody kosztowej do umów charakteryzujących się dużą rozbieżnością ponoszonych kosztów w stosunku do stopnia realizacji prac.

Tekst po zmianie:

VIII. 3. Jeżeli umowa budowlana przewiduje jej rozliczenie za pomocą cen „koszty plus”, zaś:

a) ani umowa, ani ustalone w niej elementy kształtujące cenę nie są kwestionowane,

b) kompletność i poprawność ustalenia dotychczas poniesionych kosztów wykonania umowy nie budzi zastrzeżeń, wówczas przychody z tytułu tej umowy oblicza się jako iloczyn rzeczywiście poniesionych kosztów umowy w danym okresie, których pokrycie przez zamawiającego jest wysoce prawdopodobne oraz narzutu zysku zgodnie z warunkami umowy.

Kosztami osiągnięcia przychodów z tytułu tej umowy są rzeczywiście poniesione koszty wykonania umowy poniesione od daty rozpoczęcia umowy do dnia bilansowego.

Zasadę obliczania wartości szacowanych przychodów z niezakończonych umów budowlanych rozliczanych za pomocą cen „koszty plus” przedstawia wzór:

$$P_t = KRP_t * (1 + NZ)$$

gdzie:

t – numer okresu realizacji umowy,

P_t – przychody szacowane z umowy w okresie t ,

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

NZ – narzut zysku (%), zgodnie z warunkami umowy.

V.4. [...] W przypadku umów o cenach ryczałtowych nie jest wskazane stosowanie metody kosztowej do umów charakteryzujących się dużą rozbieżnością ponoszonych kosztów w stosunku do stopnia realizacji prac.

Komentarz:

W przypadku, gdy umowa przewiduje ustalenie ceny za pomocą formuły: koszty poniesione przez wykonawcę plus narzut zysku (marża), przychód można ustalić:

a) za pomocą porównania globalnego budżetu kosztów i globalnej marży oraz stopnia zaawansowania (tak jak to było dotychczas proponowane w standardzie) albo

b) za pomocą iloczynu kosztów rzeczywiście poniesionych przez wykonawcę, których pokrycie przez zamawiającego jest prawdopodobne oraz planowanej marży.

Nowy wzór na ustalanie przychodów dla metody „koszty plus” pozwala na zrezygnowanie z wymogu posiadania przez jednostkę wiarygodnego pomiaru stopnia zaawansowania umowy oraz z globalnego budżetu kosztów. Jest to o tyle istotne, iż w praktyce umowy „koszty plus” występują najczęściej w przypadku np. napraw interwencyjnych związanych z nagłymi awariami. W tego typu przypadkach wykonawca najczęściej nie ma czasu na tworzenie budżetów kosztów umowy, stąd też zamawiający zgadza się na wskazaną formułę. Zmuszanie do sztucznego – na potrzeby regulacji rachunkowości – planowania kosztów nie jest właściwe. Dlatego też Komitet Standardów Rachunkowości postanowił dokonać stosownej zmiany.

Druga aktualizacja (pkt IV.4, po zmianie V.4) wynika z innego charakteru pomiaru stopnia zaawansowania dla umów „koszty plus” – stopniem zaawansowania jest tu zaawansowanie kosztowe (wartościowe), a nie zaawansowanie technologiczne, jak to ma miejsce w przypadku umów ryczałtowych.

Przykład

Jednostka buduje dom od 1 stycznia 2010 do 31 grudnia 2010 r. Planowane koszty to 1 000 000 PLN. Zgodnie z harmonogramem budowy stan surowy zamknięty został zakończony 30 czerwca 2010, co odpowiada zaawansowaniu technologicznemu 50%. Jednocześnie, zgodnie z budżetem kosztów, poniesiono do 30 czerwca 2010 koszty w wysokości 400 000 PLN (pozostałe 600 000 PLN to koszty związane z wykończeniem domu, planowane do poniesienia na drugą połowę 2010 r.). W związku z tym stopień zaawansowania mierzony metodą kosztową (tzw. zaawansowanie kosztowe) wynosi 40%:

$$\frac{400\,000}{1\,000\,000} = 40\%$$

Wnioski

1. W przypadku, gdy umowa o budowę domu ma charakter ryczałtowy, zastosowanie do pomiaru stopnia zaawansowania metody kosztowej jest niewłaściwe (por. pkt IV.4, po zmianie V.4) – prawidłowy stopień zaawansowania wynosi 50%, gdyż tyle prac w rzeczywistości zostało wykonanych. Gdyby w tym momencie nastąpiło zakończenie umowy (nie wnikając w dodatkowe warunki umowy), to wykonawcy należałoby się wynagrodzenie za 50% wykonanych prac.

2. W przypadku, gdy umowa o budowę ma charakter umowy „koszty plus”, sytuacja jest odmienna. Gdyby 30 czerwca 2010 nastąpiło zakończenie umowy (nie wnikając w dodatkowe warunki umowy), to wykonawcy należałoby się wynagrodzenie wyliczone na podstawie iloczynu 400 000 (poniesione koszty) oraz narzutu zysku (marży). Zatem stopień zaawansowania w tym przypadku wynosi 40%.

3. Zmiany objaśniające

3.1. Ujęcie kosztów umowy przed jej podpisaniem

Tekst po zmianie (dodano nowy pkt VII.5):

VII.5. Jeżeli jednostka przed podpisaniem umowy budowlanej aktywuje jako rozliczenia międzyokresowe czynne ponoszone przez siebie koszty fazy przygotowawczej (np. koszty przygotowania dokumentacji do przetargu, koszty wstępnych obmiarów technicznych itd.), to na dzień bilansowy należy ocenić prawdopodobieństwo uzyskania korzyści ekonomicznych z tego składnika aktywów. Jeżeli prawdopodobieństwo to nie jest wysokie (np. bardziej prawdopodobne jest, że jednostka nie wygra przetargu i nie dojdzie do podpisania umowy budowlanej), to jednostka ma obowiązek odpisać utworzone wcześniej rozliczenie międzyokresowe kosztów w ciężar kosztów danego okresu sprawozdawczego.

Komentarz:

Po długiej dyskusji Komitet Standardów Rachunkowości postanowił potwierdzić istniejącą dotychczas w KSR 3 możliwość ujęcia kosztów umowy występujących przed jej podpisaniem. Są to np. koszty przygotowania dokumentacji przetargowej, obmiarów technicznych, usług specjalistów w zakresie przygotowania umowy. Specyfika branży budowlanej powoduje, że niejednokrotnie koszty te mają istotną wartość i wpływają znacząco na rentowność kontraktu. W tego typu przypadkach zalecane jest aktywowanie tych kosztów jako rozliczeń międzyokresowych czynnych i w momencie uzyskania informacji o podpisaniu umowy (wygraniu przetargu) lub nie – odniesienie ich odpowiednio w ciężar kosztów umowy (globalny budżet kosztów umowy) lub w ciężar kosztów okresu, jeśli umowy nie podpisano.

Uzasadnione wątpliwości niektórych członków Komitetu Standardu Rachunkowości budziła możliwość „sterowania” wynikiem jednostki za dany okres poprzez aktywowanie na RMC w bilansie kosztów poniesionych w danym okresie (wpływa na wzrost wyniku finansowego). Dlatego też zdecydowano się na zapis wskazujący na dodatkową konieczność oceny na dzień bilansowy prawdopodobieństwa uzyskania korzyści ekonomicznych z tego składnika aktywów (co wynika również z ogólnej definicji aktywów). Jeśli prawdopodobieństwo to nie jest wysokie, należy odpisać utworzone wcześniej rozliczenie międzyokresowe kosztów w ciężar kosztów danego okresu sprawozdawczego.

3.2. Wskazanie na konieczność rozliczania kosztów ogólnych budowy

Punkt VI.3 (po aktualizacji VII.3):

Tekst przed zmianą:

VI.3. Do uzasadnionej części pośrednich kosztów wytworzenia dotyczących danej umowy zalicza się np.:

- a) koszty ubezpieczenia budowy,
- b) koszty projektowania i doradztwa nie związane bezpośrednio z daną umową, które można przyporządkować do umowy,
- c) rozliczone koszty świadczeń wewnętrznych (np. sprzętu budowlanego, transportu zaplecza tymczasowego),
- d) koszty wzniesienia, użytkowania i rozbiórki tymczasowego zaplecza budowlano-socjalnego,
- e) koszty ogólne budowy, takie jak koszty zarządzania, nadzoru budowlanego, ochrony, dowozu lub zakwaterowania pracowników zamiejscowych, koszty BHP itp.

Tekst po zmianie:

VII.3. Do uzasadnionej części pośrednich kosztów wytworzenia dotyczących danej umowy zalicza się np.:

- a) koszty ubezpieczenia budowy,
- b) koszty projektowania i doradztwa nie związane bezpośrednio z daną umową, które można przyporządkować do umowy,
- c) rozliczone koszty świadczeń wewnętrznych (np. sprzętu budowlanego, transportu zaplecza tymczasowego),
- d) koszty wzniesienia, użytkowania i rozbiórki tymczasowego zaplecza techniczno-socjalnego,
- e) koszty ogólne budowy, takie jak koszty zarządzania, nadzoru budowlanego, ochrony, dowozu lub zakwaterowania pracowników zamiejscowych, koszty BHP itp. **Koszty ogólne budów poniesione poza budową, o ile są istotne, wymagają wyodrębnienia i rozliczenia na poszczególne budowy (umowy).**

Komentarz:

Wprowadzona zmiana ma na celu dodatkowe podkreślenie konieczności rozliczania w ciężar kosztów budowy wszystkich kosztów o charakterze ogólnym, które dotyczą budowy i są istotne. Wynika to ze standardowych zasad rachunku kosztów, jednak przytoczony zapis ma na celu wyraźne wskazanie na taką konieczność.

3.3. Ujęcie w kosztach umowy kosztów rezerwy na przewidywaną stratę na umowie

Punkt VII.9 (po aktualizacji VIII.9):

Tekst przed zmianą:

VII.9. Na całkowitą, przewidywaną na wykonaniu umowy stratę (wynika ona m. in. z porównania aktualnych globalnych budżetów przychodów i kosztów umowy) należy niezwłocznie, z chwilą jej ujawnienia, utworzyć w ciężar kosztów osiągnięcia przychodów rezerwę. W następnych okresach sprawozdawczych o odpowiednią część wykorzystanej rezerwy pomniejsza się koszty osiągnięcia przychodów z tytułu wykonania umowy.

Tekst po zmianie:

VIII.9. Na całkowitą, przewidywaną na wykonaniu danej umowy stratę (wynika ona m. in. z porównania aktualnych globalnych budżetów przychodów i kosztów umowy) z chwilą jej ujawnienia tworzy się niezwłocznie, w ciężar kosztów osiągnięcia przychodów rezerwę. W następnych okresach sprawozdawczych o odpowiednią część wykorzystanej rezerwy pomniejsza się koszty osiągnięcia przychodów z tytułu wykonania umowy. **Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie traktowana jest, zgodnie z KSR 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”, jako rozliczenie międzyokresowe bierne, zaś koszty z nią związane obciążają koszty umowy budowlanej.**

Komentarz:

Problem właściwego ujęcia w księgach rachunkowych przewidywanej straty na umowie, a następnie jej prezentacji w sprawozdaniu finansowym jest jednym z trudniejszych zagadnień w dziedzinie rachunkowości niezakończonych usług budowlanych. Gdy porównuje się zapisy regulacji, na których wzorowano się, tworząc Krajowy Standard Rachunkowości 3 *Niezakończone usługi budowlane*, widać, że przedstawiony zapis jest zbliżony w swojej formie i treści zarówno do zapisu z ustawy o rachunkowości, jak również do zapisu z MSR 11.

Według ustawy o rachunkowości „bez względu na zastosowany sposób ustalania przychodów, na wynik finansowy jednostki wpływają przewidywane straty związane z wykonaniem usługi objętej umową” (art. 34a, pkt 5 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości). Z kolei Międzynarodowy Standard Rachunkowości 11 *Umowy o usługę budowlaną* reguluje tę kwestię w sposób następujący:

W przypadku, kiedy istnieje prawdopodobieństwo, iż łączne koszty umowy przekroczą łączne przychody z tytułu umowy, przewidywana strata powinna być bezzwłocznie ujęta jako koszt. Wysokość straty określa się niezależnie od:

- a) faktu rozpoczęcia lub nierozpoczęcia prac wynikających z umowy,
- b) stanu zaawansowania prac wynikających z umowy lub
- c) wysokości przewidywanych zysków z tytułu innych umów, które nie są pojedynczymi umowami o usługę budowlaną (MSR 11, § 36 i 37, [w:] MSSF, 2004, s. 876).

Więcej informacji na temat rezerwy na przewidywaną stratę na umowie zostało zawartych w standardach amerykańskich (US GAAP), dotyczących umów długoterminowych, gdzie wskazano, iż stratę ujmuje się w przewidywanej wysokości, biorąc pod uwagę wynik całego okresu realizacji umowy.

Jeśli strata w związku z umową o budowę jest ewidentna, musi zostać niezwłocznie uznana w oparciu o zasadę ostrożnej wyceny. [...] Zgodnie z metodą procentowego ukończenia jakiegokolwiek zysk brutto (strata) ujęty w poprzednich

latach musi zostać dodany (odjęty) do całkowitej szacunkowej straty. Jeśli strata jest oczekiwana w związku z umową, która jest częścią grupy umów, grupa taka jest traktowana jako pojedyncza umowa w celu określenia konieczności zabezpieczenia straty, jeśli taka konieczność występuje. Na przykład, strata w związku z jedną umową w grupie może być absorbowana przez zyski z innych umów w grupie, przez co strata nie narasta (Siegel, Levine, Qureshi, Shim 2001, rozdz. 2, s. 30, tłum. własne).

Opisywana w niniejszym punkcie aktualizacja KSR 3 potwierdza zasadę dotychczas prezentowaną jedynie w przykładzie objaśniającym do KSR 3 – rezerwę na stratę tworzy się w ciężar kosztów podstawowej działalności operacyjnej. Oznacza to odmienną zasadę od wskazywanej w art. 35d ustawy o rachunkowości, gdzie zapisano, iż rezerwy zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych, finansowych lub strat nadzwyczajnych. Jednak charakter rezerwy na stratę na umowie budowlanej powoduje, iż jej prezentacja w rachunku zysków i strat poza obszarem podstawowej działalności gospodarczej byłaby zafałszowaniem wyniku umowy. Zatem, z praktycznego punktu widzenia należy w księgach rachunkowych zastosować jedno z dwóch rozwiązań:

1) wartość rezerwy na stratę należy zaksięgować: Ct „Rezerwa na stratę na umowie budowlanej” (np. konto 640) oraz Dt „Koszty działalności budowlanej” (np. konto 501);

2) wartość rezerwy na stratę należy zaksięgować: Ct „Rezerwa na stratę na umowie budowlanej” (np. konto 840) oraz Dt „Koszty przewidywanej straty na umowie budowlanej” (np. konto 715).

W pierwszym rozwiązaniu wartość rezerwy ujmowana w kręgu kosztowym, podobnie jak to ma miejsce w przypadku rozliczeń międzyokresowych biernych, stąd propozycja, aby konto „Rezerwa na stratę na umowie budowlanej” było utworzone w Zespole 6 ZPK. Rozwiązanie to jest o tyle uniwersalne, iż niezależnie od zastosowanego wariantu rachunku zysków i strat, pozwala w prawidłowy sposób ustalić wynik podstawowej działalności operacyjnej (pod warunkiem, iż konto „Rezerwa na stratę na umowie budowlanej” będzie brane pod uwagę przy obliczaniu zmiany stanu produktów na potrzeby wariantu porównawczego rachunku zysków i strat).

Rozwiązanie drugie pozwala ominąć krąg kosztowy za pomocą dodatkowego, technicznego konta kosztowego z Zespole 7 ZPK, które następnie jest prezentowane w sprawozdaniu w pozycji „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów, towarów i materiałów” (rozwiązanie to dotyczy jedynie firm sporządzających rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym).

Niezależnie od zastosowanego rozwiązania technicznego saldo konta „Rezerwa na stratę na umowie budowlanej” prezentowane jest w bilansie

w pozycji B.I.3. Pozostałe rezerwy. Natomiast wykorzystanie rezerwy powoduje odpowiednie zmniejszenie (Dt) konta „Rezerwa na stratę na umowie budowlanej”.

3.4. Dodanie dodatkowego przykładu objaśniającego zastosowanie wewnętrznych cen transferowych

Krajowy Standard Rachunkowości 3 *Niezakończone usługi budowlane* został wzbogacony o dodatkowy przykład, objaśniający zastosowanie wewnętrznych cen transferowych do rozliczania kosztów świadczeń wewnętrznych (najczęściej dotyczy to kosztów świadczeń usług sprzętowych i transportowych) – dotyczy objaśnienia pkt. II.1 (po aktualizacji III.1) – definicji cen wewnętrznych:

Ceny wewnętrzne – są to ceny stosowane do wyceny świadczeń wewnętrznych, np. usług bazy sprzętowo-transportowej, zbrojeń, stolarki itp. wytworzonych przez właściwe komórki jednostki, ustalone na poziomie:

- a) kosztu planowanego lub
- b) ceny rynkowej lub
- c) ceny negocjowanej pomiędzy kierownikami poszczególnych komórek jednostki (centrów odpowiedzialności).

Ceny wewnętrzne mogą na koniec okresu wymagać odpowiedniej korekty, aby zapobiec przesunięciu zysków lub strat powstających na skutek stosowania tych cen.

Wspomniany przykład został zaprezentowany w pkt. 5 niniejszego rozdziału.

3.5. Wykreślenie dokładnego wskazania na rodzaj bezpośrednich kosztów wytworzenia umowy ze względu na stosowany w jednostce model rachunku kosztów

Punkt VI.2 (po zmianie VII.2):

Tekst przed zmianą:

VI.2. Do bezpośrednich kosztów wytworzenia danej umowy zalicza się koszty wszystkich trzech faz cyklu życia umowy, które można jej jednoznacznie przypisać. **W modelu rachunku kosztów pełnych są to koszty bezpośrednie umowy, zaś w modelu rachunku kosztów zmiennych są to zarówno koszty zmienne, jak i niektóre koszty stałe (np. koszty płac robotników bezpośrednio produkcyjnych wypłacanych jako stała pensja).**

Tekst po zmianie:

VII.2. Do bezpośrednich kosztów wytworzenia danej umowy zalicza się koszty wszystkich trzech faz cyklu życia umowy, które można jednoznacznie przypisać do umowy.

Komentarz:

Przedstawiona zmiana ma charakter czysto formalny. Członkowie Komitetu uznali, że wskazane zdanie nie wnosi zbyt wiele treści pomocnych w praktyce przedsiębiorstw budowlanych, stąd też zdecydowano o jego wykreśleniu.

4. Zmiany techniczne

Uchwałą nr 14/08 z 2 grudnia 2008 r. Komitet Standardów Rachunkowości wprowadził wytyczne w zakresie jednolitego układu krajowych standardów rachunkowości. Stąd też, podczas aktualizacji merytorycznej KSR 3, dokonano również zmian formalnych. Najbardziej widocznym rezultatem tych zmian jest zmiana liczby rozdziałów standardu.

Spis treści KSR 3 przed aktualizacją:

- I. Cel i zakres standardu.
- II. Definicje pojęć stosowanych w standardzie.
- III. Łączenie i dzielenie umów budowlanych.
- IV. Ustalanie stopnia zaawansowania umowy budowlanej.
- V. Przychody z umów budowlanych.
- VI. Koszty umów budowlanych.
- VII. Ustalanie przychodów i kosztów z niezakończonych umów budowlanych.
- VIII. Prezentacja i ujawnianie informacji.
- IX. Odroczony podatek dochodowy z tytułu umów budowlanych.
- X. Rozwiązania techniczno-organizacyjne warunkujące stosowanie standardu.

Załącznik 1: Schematy dotyczące wyboru metody wyceny umów budowlanych.

Załącznik 2: Schematy identyfikacji różnic przejściowych dotyczących umów budowlanych.

Załącznik 3: Przykład kompleksowy.

Spis treści KSR 3 po aktualizacji:

- 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.

Załącznik 1: Schematy dotyczące wyboru metody wyceny umów budowlanych.

Załącznik 2: Schematy identyfikacji różnic przejściowych dotyczących umów budowlanych.

Załącznik 3: Przykład kompleksowy.

5. Nowy przykład objaśniający zastosowanie i rozliczanie cen wewnętrznych do umów o usługi budowlane

Przykład ilustruje ujęcie przychodów i kosztów z niezakończonych na dzień bilansowy długoterminowych umów budowlanych w razie stosowania przez jednostki cen wewnętrznych. Zgodnie z definicją ujętą w pkt. II.1 standardu ceny wewnętrzne mogą być ustalane na poziomie ceny rynkowej, kosztu planowanego lub ceny negocjowanej pomiędzy kierownikami poszczególnych ośrodków odpowiedzialności.

Stosowanie cen wewnętrznych, zwłaszcza ustalonych na poziomie cen rynkowych, wykazuje liczne zalety:

a) ułatwiona staje się kontrola efektywności pracy świadczeniodawcy – następuje to poprzez porównanie kosztów rzeczywiście poniesionych przez świadczeniobiorcę (strona *Wn* konta jego kosztów) z wartością zrealizowanych świadczeń wyrażoną w cenach wewnętrznych (strona *Ma*);

b) odbiorca świadczeń w pełni kontroluje omawianą grupę kosztów, gdyż są one ustalane jako iloczyn rzeczywistej ilości pobranych usług/produktów i stałej ceny wewnętrznej;

c) upraszcza się i przyspiesza procedura rozliczeń, gdyż można świadczenia wewnętrzne rozliczyć nawet bez znajomości rzeczywistych kosztów dostawcy usług/produktów.

Niezależnie od podstawy przyjętej do ustalenia ceny wewnętrznej, jej cechą charakterystyczną jest to, iż różni się od rzeczywistego kosztu świadczeń wewnętrznych. Zatem, do celów sprawozdawczości finansowej niezbędne jest jej odpowiednie skorygowanie do wysokości kosztu rzeczywistego.

Dalej zaprezentowano jeden z przypadków występujących w praktyce, gdy cena wewnętrzna usługi wewnętrznej jest niższa od rzeczywistego kosztu wytworzenia tej usługi. W celu zwiększenia przejrzystości przykładu pominięto w nim operacje związane z podatkiem od towarów i usług (VAT) oraz podatkiem dochodowym (bieżącym i odroczonym). Ponadto, przyjęto założenie, iż

przykładowa firma budowlana ustala wynik finansowy w wariantcie kalkulacyjnym, zaś usługa wewnętrzna to usługa sprzętowa realizowana przez zakład sprzętowo-transportowy funkcjonujący w jednostce.

Założenia przykładu

Przedsiębiorstwo budowlane w swojej strukturze organizacyjnej posiada m. in.:

- 1) zakład budowlano-remontowy (ZBR);
- 2) zakład sprzętowo-transportowy (ZST).

Zakład sprzętowo-transportowy świadczy usługi wypożyczania sprzętu budowlanego zarówno dla zakładu budowlano-remontowego (świadczenia wewnętrzne), jak i dla odbiorców zewnętrznych. Świadczenia wewnętrzne wyceniane są według cen wewnętrznych.

W rozpatrywanym okresie sprawozdawczym zakład sprzętowo-transportowy poniósł koszty proste w wysokości 40 000 zł, w tym koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych 2 500 zł. Zakład budowlano-remontowy poniósł w tym samym okresie koszty w wysokości 74 000 zł. Ponadto, korzystał z usług zakładu sprzętowo-transportowego, które są wyceniane za pomocą cen wewnętrznych. W rozpatrywanym okresie zakład budowlano-remontowy realizował dwie umowy budowlane. Globalny budżet przychodów z pierwszej umowy ustalono na 1 000 000 zł, zaś globalny budżet kosztów tej umowy na 800 000 zł. Na dzień bilansowy przedsiębiorstwo budowlane wiarygodnie oszacowało stopień zaawansowania prac przy umowie na 5%. Druga umowa: globalny budżet przychodów z umowy – 600 000 zł, globalny budżet kosztów umowy – 500 000, stopień zaawansowania prac na dzień bilansowy – 10%. Stopień zaawansowania prac mierzony jest drogą obmiaru robót.

Cena wewnętrzna usługi wewnętrznej jest niższa od rzeczywistego kosztu wytworzenia tej usługi			
Lp.	Opis operacji	Wartość	Uwagi
1	Koszty proste ZBR (dokumenty: lista płac, PK amortyzacji itp.) w tym: umowa I 34 000, umowa II 40 000	74 000	koszt rzeczywisty
2	Koszty proste ZST (dokumenty: lista płac, PK amortyzacji itp.)	40 000	koszt rzeczywisty
3	Faktura za usługę sprzętową dla ZBR – dostawca wewnętrzny ZST (dokument: faktura wewnętrzna sprzedaży), w tym: umowa I 10 000, umowa II 12 000	22 000	cena wewnętrzna
4	Faktura za usługę sprzętową ZST dla – odbiorcy zewnętrznego (dokument: faktura sprzedaży)	14 000	cena sprzedaży
5	Koszt wytworzenia usługi sprzętowej ZST dla odbiorcy zewnętrznego (dokument: PK)	12 375	cena wewnętrzna

6	Oszacowano wykorzystanie normalnych zdolności produkcyjnych w ZTS – zaksięgowano koszty stałe niewykorzystanych zdolności produkcyjnych	2 500	koszt rzeczywisty
7	Odchylenie cen wewnętrznych usług zrealizowanych przez ZST od rzeczywistego kosztu wytworzenia (dokument: PK), w tym: a) odchylenie przypadające na usługi wewnętrzne: b) odchylenie przypadające na usługi zewnętrzne:	3 125 2 00 1 125	 $= 3125 \times 64\%$ $= 3125 \times 36\%$
8	Faktura częściowa sprzedaży za I umowę budowlaną (dokument: faktura sprzedaży)	60 000	cena sprzedaży
9	Ustalenie przychodów z I umowy o usługę budowlaną $5\% \times 1\,000\,000$ (dokument: PK)	50 000	szacunek wg KSR 3
10	Ustalenie kosztów I umowy o usługę budowlaną $5\% \times 800\,000$ (dokument: PK)	40 000	szacunek wg KSR 3
11	Faktura częściowa sprzedaży za II umowę budowlaną (dokument: faktura sprzedaży)	62 000	cena sprzedaży
12	Ustalenie przychodów z II umowy o usługę budowlaną $10\% \times 600\,000$ (dokument: PK)	60 000	szacunek wg KSR 3
13	Ustalenie kosztów II umowy o usługę budowlaną $10\% \times 500\,000$ (dokument: PK)	50 000	szacunek wg KSR 3
14	Przeniesienie rzeczywistych kosztów umów budowlanych (dokument: PK), w tym: umowa I 44 000, umowa II 52 000	96 000	
15	Przeniesienie przychodów na wynik finansowy (dokument: PK)	110 000 + 14 000	
16	Przeniesienie kosztów wg rodzaju na rozliczenie kosztów (dokument: PK)	114 000	
17	Przeniesienie kosztów wytworzenia umów długoterminowych i kosztów wytworzenia sprzedanych usług na wynik finansowy (dokument: PK)	90 000 + 13 500	
18	Przeniesienie pozostałych kosztów operacyjnych na wynik finansowy (dokument: PK)	2 500	

6. Zakończenie

Kryzys gospodarczy, będący dominującym wydarzeniem ekonomicznym i społecznym ostatnich lat, zmusił cały świat do wytężonej pracy nad poszukiwaniem nowych rozwiązań w zakresie prowadzenia szeroko rozumianego biznesu (we wszystkich sektorach gospodarki). Rachunkowość, będąca językiem biznesu, musi nieustannie dostosowywać się do zmieniających się warunków otoczenia. Od momentu wejścia Polski do Unii Europejskiej niejednokrotnie mieliśmy już okazję czuć, że żyjemy w globalnej wiosce. Stąd też krajowe regulacje rachunkowości są w bardzo ścisły sposób powiązane z regulacjami międzynarodowymi. Wymaga to nieustannej pracy, tworzenia nowych regulacji i uaktualniania już istniejących. A wszystko po to, by potencjalny odbiorca informacji (np. inwestor, menedżer różnych szczebli zarządzania) miał zawsze dostarczone na czas rzetelne dane o sytuacji finansowej i majątkowej jednostki. Jest to warunkiem koniecznym do wzrostu wartości przedsiębiorstw dzięki efektowi synergii⁶ uzyskiwanemu poprzez swobodny przepływ kapitału. To z kolei jest najlepszą receptą na przezwyciężenie zapaści gospodarki światowej.

Wspomniana wcześniej konieczność aktualizacji istniejących już regulacji rachunkowości realizowana jest m. in. przez polski Komitet Standardów Rachunkowości. Proces przeglądu i zmiany pierwszego ze standardów – KSR 3 *Niezakończone usługi budowlane*, trwający około roku, zakończył się uchwaleniem 26 października 2009 r. zaktualizowanej wersji standardu. Zamiarem zarówno członków Komitetu Standardów Rachunkowości, jak również autora projektu KSR 3 oraz zmian aktualizujących jego treści było jak najściślejsze powiązanie regulacji standardu z praktyką. Ciągłe zmiany w otoczeniu stawiają coraz to nowe wyzwania, również dla sposobów ustalania przychodów i kosztów z niezakończonych umów budowlanych. Mamy nadzieję, że przedstawione zmiany ułatwią w praktyce przedsiębiorstw wykonywanie niezmiernie trudnej sztuki, jaką jest sporządzenie prawidłowego, rzetelnego i zgodnego z treścią ekonomiczną sprawozdania finansowego.

Streszczenie

Dynamiczny rozwój gospodarki w Polsce i na świecie, globalizacja rynku oraz narastająca konkurencja wymuszają na przedsiębiorstwach stosowanie nowych metod i technik zarządzania. Okres ostatniego kryzysu gospodarczego, którego początek datowany jest na rok 2007 i który ze względu na globalizację dotknął cały świat, w tym również Polskę, zmusił do rewizji wielu dotychczasowych poglądów ekonomicznych. Również w dziedzinie rachunkowości nastąpił proces dostosowania technik, narzędzi oraz regulacji do zmieniającej się rzeczywistości. Jednym

⁶ Efekt synergii i jego wpływ na zarządzanie został szerzej objaśniony w: Bielski 2004, s. 24.

z przykładów tego typu działania jest inicjatywa polskiego Komitetu Standardów Rachunkowości, dotycząca aktualizacji treści Krajowych Standardów Rachunkowości. Zadaniem tego procesu jest stworzenie jak najlepszych podstaw do sporządzania rzetelnych sprawozdań finansowych, które są swego rodzaju językiem biznesu, mówiącym o sytuacji finansowej i majątkowej jednostek gospodarczych. Bez wysokiej jakości tych informacji niemożliwe jest przezwyciężenie kryzysu i osiągnięcie stabilnego wzrostu zarówno w gospodarce polskiej, jak i światowej. Celem rozdziału jest objaśnienie zakresu pierwszej z aktualizacji Krajowych Standardów Rachunkowości dotyczącej KSR 3 *Niezakończone usługi budowlane*.

Literatura

- Bielski M. (2004), *Podstawy organizacji i zarządzania*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa.
- Frame D. J. (2001), *Zarządzanie projektami w organizacjach*, WIG-Press, Warszawa.
- IFRIC, Interpretation 15, *Agreements for the Construction of Real Estate*, www.iasb.org.
- Ignatowski R. (2004), *Zmiany w MSR i Dyrektywach Unii oraz ich wpływ na rozwiązania krajowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 18 (74), Warszawa.
- Kalinowski J. (2006a), *Krajowy Standard Rachunkowości „Niezakończone usługi budowlane” – projekt*, „Rachunkowość”, kwiecień.
- Kalinowski J. (2006b), *Wycena i prezentacja wyniku niezakończonych usług budowlanych w krajowych i międzynarodowych standardach rachunkowości*, [w:] *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*, t. II, *Analiza standardów rachunkowości*, red. Z. Messner, Katowice.
- Kalinowski J. (2007), *Kompendium wiedzy o Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”*. Analizy – komentarze – przychody, Difin, Warszawa.
- Kalinowski J. (2010), *Zarządzanie kosztami projektów długoterminowych*, Wydawnictwo Biblioteka, Łódź.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”*, „Dziennik Urzędowy Ministra Finansów” 2006, nr 13, poz. 93.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)* (2004), t. I i II, IASCF.
- Siegel J. G., Levine M., Qurershi A., Shim J. K. (2001), *GAAP 2001. Handbook of Policies and Procedures*, Prentice Hall, New Jersey.
- Sobańska I. (2004a), *Wpływ globalizacji na integrację systemu rachunkowości*, [w:] *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych*, red. J. Turyna, Difin, Warszawa.
- Sobańska I. (2004b), *Potrzeba integracji rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej w praktyce jako efekt zmian zasad sporządzania sprawozdań finansowych w Polsce i w krajach Unii Europejskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 18 (74), Warszawa.
- Sobańska I., Czajor P., Kalinowski J., Michalak J. (2006), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie budowlanym. Kontrakty – planowanie – kontrola*, red. I. Sobańska, Difin, Warszawa.
- Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity, Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

Wydawnictwo UŁ zaprasza www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

ISBN 978-83-7525-387-0