


**Kontrakty długoterminowe  
w rachunkowości  
i ich badanie  
przez biegłego rewidenta**



1. Ustawa o rachunkowości, art. 34a-34d
2. Krajowy Standard Rachunkowości nr 3  
Niezakończone usługi budowlane
3. Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 11  
Umowy o usługę budowlaną
4. Krajowy Standard Rachunkowości nr 8  
Umowy deweloperskie

art. 10. ust. 3 UoR


W sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki **mogą** stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego, jednostki, inne niż wymienione w art. 2 ust. 3, mogą stosować MSR.

Nie ma zmian w znowelizowanej ustawie o rachunkowości w stosunku do kontraktów długoterminowych.

## Cel wyceny

**Nadrzędnym celem** dokonywania wyceny niezakończonych na dzień bilansowy umów długoterminowych jest przedstawienie sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego w sposób rzetelny i jasny poprzez realizację jednej z głównych zasad rachunkowości, zasady współmierności przychodów i kosztów.

Realizacja tej zasady dokonywana jest poprzez prawidłowe (współmierne) przypisanie przychodów oraz odpowiadających im kosztów wynikających z realizowanej umowy długoterminowej do właściwych okresów sprawozdawczych.



## **Wycena usługi długoterminowej jest wymagana jeśli:**

- okres realizacji przedmiotu umowy dłuższy niż 6 miesięcy,
- stopień zaawansowania prac na dzień bilansowy jest istotny,
- dzień bilansowy przypada w trakcie realizacji usługi.

KSR 3 natomiast proponuje stosowanie powyższej wyceny także w stosunku do projektów krótszych niż 6 miesięcy, czyli niezależnie od długości okresu ich realizacji.

Przychody z wykonania niezakończonych usług, w tym budowlanej, w okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy, wykonanej na dzień bilansowy w istotnym stopniu, ustala się, na dzień bilansowy proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi, jeżeli stopień ten, jak również przewidywane całkowite koszty wykonania usługi, można ustalić w sposób wiarygodny.

## Przykłady usług, których dotyczy KSR 3:

- budowlane,
- informatyczne,
- tłumaczenie ksiąg,
- projektowe,
- geologiczne,
- naukowo-badawcze.


**KSR 3** nie dotyczy usług deweloperskich, bo tu zamawiający nie ma wpływu i nie określa głównych elementów konstrukcji nieruchomości.



## **Metody ustalania/pomiaru stopnia zaawansowania usługi:**

- metoda obmiaru wykonanych prac, stosując mierzalne wielkości,
- metoda kosztowa,
- tzw. metoda zerowa.

## **Stopień zaawansowania usługi mierzy się w zależności od wybranej metody:**

- udziałem kosztów poniesionych od zawarcia umowy do dnia bilansowego,
  - liczbą przepracowanych godzin,
  - na podstawie obmiaru wykonanych prac,
  - inną metodą, jeżeli wyraża w sposób wiarygodny stopień zaawansowania usługi.
- 

# Wynagrodzenie i koszty usług

## Wynagrodzenie za usługi:

- ryczałtowe (w cenach stałych),
- w wariancie „koszt plus”.

## Do kosztów związanych z określoną umową zalicza się:

- bezpośrednio koszty wytworzenia,
- uzasadnioną część pośrednich kosztów wytworzenia,
- inne koszty wykonania umowy, które zgodnie z warunkami umowy pokrywa zamawiający,
- **bez kosztów:** zarządu, sprzedaży, finansowych, prac badawczych i rozwojowych.

Gromadzenie kosztów rozpoczyna się począwszy od dnia podpisania umowy lub uzyskania pewności, że umowa z wykonawcą zostanie zawarta.




## Łączenie i dzielenie umów

Umowy często dzieli się lub łączy ze względów technologicznych czy zarządczych na poszczególne etapy, np.:

- budowa biurowca,
- budowa dróg (autostrad):
  - mosty,
  - wiadukty,
  - przepusty,
  - przejścia dla zwierząt,
  - węzły,
  - MOP'y,
  - droga,

dla których osobno określa się stopień zaawansowania prac.

Dla każdego z tych etapów można stosować różne metody pomiaru zaawansowania prac.



# Budżet przychodów i kosztów

Dotyczy całkowitych przychodów i całkowitych kosztów budowy.

Sporządzany na początku budowy, następnie jest aktualizowany co roku lub przy każdej istotnej zmianie umowy.

## **UWAGA**

Zmiana budżetu to szacunek, a szacunki wpływają na bieżące wyniki, nie korygują lat ubiegłych.

Gromadzenie kosztów rozpoczyna się począwszy od dnia podpisania umowy lub uzyskania pewności, że umowa z wykonawcą zostanie zawarta.

przykład



**W przypadku gdy stopień zaawansowania umowy ustalono:**

**a) metodą kosztową** - wówczas przychody oblicza się w takim procencie całkowitych przychodów z umowy, jaki procent stanowią dotychczas poniesione koszty wykonania umowy do sumy dotychczas poniesionych kosztów wykonania umowy i kosztów nieodzownych do pełnego wykonania umowy, wynikających z aktualnego globalnego budżetu kosztów. Natomiast kosztami osiągnięcia tych przychodów są dotychczas poniesione koszty wykonania umowy powiększone o ewentualną **rezerwę na stratę**, której poniesienie jest przewidywane na wykonaniu danej umowy,

## b) innymi metodami (np. obmiar wykonanych prac)

wówczas część przychodów z pełnego wykonania umowy, przypadającą na wykonaną część budowy oblicza się w sposób właściwy dla zastosowanej metody pomiaru stopnia zaawansowania budowy; kosztem osiągnięcia tych przychodów jest taki odsetek sumy dotychczas poniesionych kosztów wykonania umowy i kosztów nieodzownych do pełnego wykonania umowy wynikających z aktualnego globalnego budżetu kosztów, jaki procent stanowią przychody z wykonania umowy na dzień bilansowy do przychodów z pełnego wykonania umowy; koszty osiągnięcia przychodów powiększa ewentualna **rezerwa na stratę**, której poniesienie jest przewidywane na wykonaniu danej umowy.

# Organizacja procesu wyceny w podmiocie

1. Warunkiem koniecznym stosowania metody kosztowej jest funkcjonowanie w jednostce systemu rachunkowości zarządczej (koszty w zespole numer 5), który pozwala na monitorowanie kosztów na każdym etapie prowadzenie budowy.
2. Uczestnictwo nie tylko osób z księgowości, a przede wszystkim osób technicznych, odpowiedzialnych za kontrakty.
3. Pojawiają się koszty związane z uzyskiwaniem odpowiednich informacji.
4. Odpowiednie zapisy w polityce rachunkowości.
5. Koordynacją pomiędzy budową, księgowością i controllingiem.
6. Budżet aktualizowany na każdy dzień bilansowy lub częściej, gdy jest taka potrzeba.

## Księgowania w bieżącym roku (przykładowe)

	RMK czynne	Koszty	Przychody	RMK bierne
<b>Metoda kosztowa</b>				
1. Doszacowanie przychodów	1 000 000		1 000 000	
2. Wyksięgowanie "nienależnych" przychodów			500 000	500 000
<b>Metoda obmiaru</b>				
1. Doszacowanie przychodów	1 000 000		1 000 000	
2. Wyksięgowanie "nienależnych" przychodów			500 000	500 000
3. Doszacowanie kosztów		200 000		200 000
4. Wyksięgowanie "nienależnych" kosztów	300 000	300 000		

Księgowania w kolejnym roku to odwrócenie księgowania z poprzedniego roku i zaksięgowanie z bieżącego roku.

# Sprawozdanie finansowe

W **bilansie** w celu jasnej i przejrzystej prezentacji skutków realizacji niezakończonych umów budowlanych wskazane jest , aby zgodnie z art. 50 ust. 1 ustawy o rachunkowości wyodrębnić dodatkowe pozycje.

W aktywach w pozycji B.IV Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe należy dodać pozycję:

**Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych.**

Natomiast w pasywach w pozycji B.IV Rozliczenia międzyokresowe należy dodać pozycję:

**Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych.**

W **informacji dodatkowej** zaleca się ujawnienie szczegółowej informacji na temat powyższych pozycji w następującym przekroju:

## **Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych**

1. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów (RMK czynne),
2. Należności niezafakturowane.

## **Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych**

1. Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów,
2. Rozliczenia międzyokresowe przychodów .

Ponadto wymagana jest specjalna nota w informacji dodatkowej.





# Sprawozdanie finansowe

<b>IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe w tym:</b>	<b>26 591 855,55</b>	<b>150 830 226,53</b>
- aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych	26 076 166,10	150 492 183,71
<b>AKTYWA OGÓŁEM</b>	<b>268 172 406,02</b>	<b>406 885 764,78</b>

<b>IV. Rozliczenia międzyokresowe</b>	<b>26 878 731,26</b>	<b>5 758 364,48</b>
1. Ujemna wartość firmy		
2. Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych	19 136 528,27	4 454 602,15
3. Inne rozliczenia międzyokresowe	7 742 202,99	1 303 762,33
- długoterminowe		
- krótkoterminowe	7 742 202,99	1 303 762,33
<b>PASYWA OGÓŁEM</b>	<b>268 172 406,07</b>	<b>406 885 764,78</b>

# Badanie kontraktów długoterminowych

- Zapisy w polityce rachunkowości.
- Sposób prezentacji tych umów w sprawozdaniu finansowym.
- Zgodność danych na kontach księgowych z rozliczeniami kontraktów: przychody, koszty, szacunki, rezerwy.
- Zgodność budżetów z rozliczeniem kontraktów.
- Zgodność przychodów z podpisanymi umowami.
- Przypisanie kosztów do kontraktów.
- Czy budżet zawiera wszystkie przychody (umowy i aneksy) i koszty (bezpośrednie i pośrednie)?
- Czy budżet jest realistyczny, czy ceny materiałów są z bieżącego okresu?
- Wartość przychodów po dniu bilansowym, czy zrealizowano szacowaną sprzedaż?

# Badanie kontraktów długoterminowych

- Analiza marż planowanych na tym samym kontrakcie w różnych okresach obrachunkowych i wyjaśnienie rozbieżności.
- Analiza projektów z mocno wahającymi się marżami i czy nie są one zawyżone.
- Porównanie marż na zakończonych kontraktach z ich planowanymi marżami.
- Analiza podpisanych umów pod kątem: kar umownych, zaliczek, przedpłat, terminów płatności, protokołów odbiorów prac, świadczonych usług czy sprzedaży wyrobów gotowych, terminów realizacji poszczególnych etapów.
- Czy jednostka jest w stanie dotrzymać umówionych terminów?
- Ewentualne odstąpienie od kontraktu.

# Badanie kontraktów długoterminowych

- Zapoznanie się z korespondencją z inwestorem oraz z podwykonawcami, by zorientować się, czy występują jakieś problemy.
- Czy występuje aktywowanie kosztów przed rozpoczęciem budowy i czy jest ono zasadne.
- Portfel zamówień na kolejne okresy.
- Potwierdzenie sald z wybranymi inwestorami.
- Czy ustalono rezerwy na prace wykonane, a niezafakturowane?
- Czy ujęto wszystkie przewidywane straty na kontraktach?
- Sprawy sporne, pismo od prawnika, ewentualne odszkodowania.
- Czy ujęto rezerwy na prace poprawkowe i gwarancyjne?
- Czy odpowiednio skalkulowano odroczony podatek dochodowy.
- Czy zaliczki są rozliczone po dniu bilansowym, potwierdzenia sald zaliczek.

***Dziękuję za uwagę!***

**Grzegorz Skąlecki**

grzegorz.skalecki@premiuaudyt.pl

+48.607.593.817

***[www.premiuaudyt.pl](http://www.premiuaudyt.pl)***

