



ACCOUNTICA Miesięcznik

Nr 10/Grudzień 2009/www.gierusz.com.pl

Spis treści :

1. Pomiar wyniku finansowego przy realizacji kontraktów długoterminowych – mgr Artur Szulc

Artykuł prezentuje zagadnienie kontraktów długoterminowych. Autor przedstawił istotę i cechy tych umów, omówił metody pomiaru przychodów i kosztów oraz sposób prezentacji w sprawozdaniu finansowym. Rozważania zostały oparte na krajowych i międzynarodowych regulacjach. Dodatkowo został zamieszczony przykład liczbowy.



Pomiar wyniku finansowego przy realizacji kontraktów długoterminowych.

Wprowadzenie

Szczególnym rodzajem produktów są usługi objęte długoterminową umową, czyli tzw. kontrakty długoterminowe. Jest to zagadnienie niezmiernie ważne gdyż odnosi się do nadrzędnej zasady rachunkowości jaką jest koncepcja jasnego i rzetelnego obrazu. Zgodnie z zasadą *true and fair view* każda jednostka ma obowiązek odzwierciedlenia w sprawozdaniu finansowym rzeczywistej sytuacji majątkowej i finansowej. Rozważania w zakresie kontraktów długoterminowych winny ponadto bazować na zasadzie:

- ostrożnej wyceny,
- memoriału,
- współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów.

Istota i cechy kontraktów długoterminowych

Rozwiązania zawarte w art. 34 ustawy o rachunkowości oparte są na Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości Nr 11 „Umowy o usługę budowlaną”. W kwestiach nieuregulowanych przez ustawodawcę należy się kierować postanowieniami Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”.

Zarówno w ustawie o rachunkowości jak i w MSR nie występuje pojęcie kontraktu długoterminowego. MSR 11 posługuje się tu terminem „umowa o usługę budowlaną” a ustawa o rachunkowości kategorią

„niezakończona usługa objęta umową”. Przez „umowę o usługę budowlaną” MSR 11 rozumie kontrakt, którego przedmiotem jest budowa składnika aktywów lub zespołu aktywów, ściśle ze sobą powiązanych lub wzajemnie zależnych pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na ich funkcję użytkową, czy ostateczne przeznaczenie lub sposób użytkowania.¹ Według ustawy o rachunkowości „niezakończona usługa” to objęta umową usługa, w tym budowlana o okresie realizacji dłuższym niż 6 m-cy i o istotnym stopniu wykonania na dzień bilansowy.²

Kontrakty / umowy / długoterminowe charakteryzują następujące cechy:

- realizacja usługi musi być przedmiotem umowy,
- okres wykonania kontraktu powinien być w zasadzie dłuższy niż sześć miesięcy,
- stopień zaawansowania zlecenia na dzień bilansowy należy uznać za istotny,
- czas realizacji kontraktu dotyczy więcej niż jednego okresu sprawozdawczego, co powoduje, że jego rozpoczęcie i zakończenie przypada na różne okresy sprawozdawcze,
- udział przychodów z niezakończonych usług na dzień bilansowy jest istotny w całości przychodów operacyjnych okresu sprawozdawczego,

¹ Międzynarodowy Standard Rachunkowości 11, par 3

² Ustawa o rachunkowości art. 34a ust. 1



- szczególne zasady wyceny kontraktów długoterminowych, rozpoczynających się w jednym okresie sprawozdawczym, a kończących się w drugim, powodują powstawanie różnic przejściowych między wartością aktywów i pasywów wykazywanych w księgach rachunkowych, a ich wartością podatkową. W konsekwencji prowadzi to do konieczności wykazywania w bilansie aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.³

Umowy, o których mowa dotyczą między innymi:

- usług budowlanych, polegających na budowie, przebudowie, odbudowie, rozbudowie, montażu, remoncie, rozbiórce, modernizacji obiektu budowlanego,
- montażu maszyn i urządzeń wytwórczych, energetycznych, dźwigowo-transportowych i innych,
- usług projektowych, kartograficznych, geologicznych, doradczych, serwisowych, przygotowania programów komputerowych na zamówienie,
- usług w zakresie szkolnictwa,
- remontów statków⁴.

Zadaniem rachunkowości w obszarze kontraktów / umów / długoterminowych jest taki pomiar związanych z nimi przychodów i kosztów, który umożliwi prawidłowe ich przyporządkowanie do odpowiedniego okresu sprawozdawczego.

Rodzaje kontraktów długoterminowych

Ze względu na tryb ustalania ceny wyróżniamy dwa podstawowe rodzaje kontraktów długoterminowych, są to umowy:

- o cenach stałych (ryczałt),
- o cenach typu koszty plus narzut zysku.

Umowa w cenach stałych przewiduje ustalenie ceny za wykonaną usługę w wysokości ryczałtu, co oznacza, że zleceniobiorca zgadza się stosować stałą cenę lub stałą stawkę umowną za usługę. Całkowite ryzyko z tytułu błędnej kalkulacji zlecenia ponosi zleceniobiorca. W umowie „koszty plus narzut zysku” zleceniodawca zwraca koszty wytworzenia oraz z góry ustaloną marżę. Umowa powinna zatem ściśle określać, jakie koszty pokrywa zleceniodawca, bowiem ponosi on wyłączne ryzyko z tytułu błędnej kalkulacji. W takich umowach podstawą wyznaczenia ceny jest zazwyczaj budżet wstępny lub końcowy.

Niekiedy spotkać się można z trzecim rodzajem umów tzw. mieszanych. Posiadają one cechy charakterystyczne dla obu wskazanych rodzajów kontraktów. Przykładem może być umowa typu koszt plus z ustaloną ceną maksymalną. Zleceniobiorca w tym przypadku ponosi ryzyko, gdy koszty realizacji kontraktu przewyższą ustalony przez strony limit. Należy podkreślić, że charakter umowy nie ma znaczenia dla bieżącej ewidencji i rozliczania kosztów realizacji kontraktu, lecz jedynie determinuje sposób zarachowania przychodów. W przypadku umów „koszty plus”, przychód z wykonania nie zakończonej usługi ustala się w wysokości kosztów odpowiadających wykonanej części usługi powiększonych o narzut zysku. Natomiast gdy

³ W. Gabrusewicz i Z. Kołaczyk, str. 342

⁴ W. Gabrusewicz i Z. Kołaczyk, str. 343-344



cenę za usługę wyznacza ustalony w umowie ryczałt to przychód liczony jest proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi, o ile stopień ten może być wiarygodnie ustalony.

Przychody z długoterminowych usług

Pojęcie i zakres przychodów z tytułu kontraktów długoterminowych precyzuje KSR Nr 3. Kategoria ta obejmuje:

- początkową kwotę przychodu określoną w treści umowy, a także przewidywane przychody z tytułu zmian cen lub zakresu umowy,
- roszczenia wykonawcy względem zamawiającego co do pokrycia dodatkowych kosztów,
- kary umowne, np. za niedotrzymanie terminów określanych w harmonogramie,
- premie, np. za jakość lub terminowość wykonanych prac,

Należy pamiętać, że przy rozliczaniu na dzień bilansowy usługi niezakończonych można ująć tylko takie składniki przychodu, które:

- dają się oszacować w wiarygodny sposób,
- uzyskanie ich jest prawdopodobne, ponieważ wynikają z podpisanego kontraktu i ewentualnych aneksów do niego⁵.

Koszty z długoterminowych usług

Istotną kwestią przy rozliczaniu kosztów jest ich współmierne przyporządkowanie do przychodu danego okresu sprawozdawczego. Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości

w przypadku gdy koszty można w sposób bezpośredni przypisać do przychodów danego okresu to należy je wykazać w okresie sprawozdawczym, w którym te przychody wystąpiły (zasada współmierności). Natomiast, gdy nie jest możliwe przyporządkowanie bezpośrednie kosztów do przychodów okresu, to należy je odnieść do okresu sprawozdawczego w takiej części w jakiej mają one wpływ na wynik osiągnięty w tym okresie (art. 34b ust 1 i 2 ustawy o rachunkowości).

Kosztami usługi niezakończonych wg ustawy o rachunkowości są koszty, które firma ponosi od momentu podpisania umowy do zakończenia jej realizacji. Można również do nich zaliczyć nakłady, które zostały poniesione przed podpisaniem umowy o ile prawdopodobne jest ich pokrycie w przyszłości przychodami uzyskanymi od zleceniodawcy. Do kosztów kontraktów długoterminowych, zalicza się:

- koszty odnoszące się bezpośrednio do danego kontraktu,
- koszty pośrednie, czyli uzasadnioną część kosztów związanych z ogólną działalnością, które można odnieść bezpośrednio do wykonania danej usługi, np. koszty ubezpieczenia pośrednio związane z umową, koszty projektowania i doradztwa nie związane bezpośrednio z daną umową – koszty ogólne budowy, czyli zarządzania, nadzoru, ochrony, zakwaterowania, BHP.

KSR Nr 3 wymienia także inne koszty, które dotyczą kontraktów długoterminowych, przykładowo są to: koszty prac rozwojowych, finansowania zewnętrznego umowy (odsetki,

⁵ R. Seredyński, K. Szaruga, M. Dziedzic, 2009, str. 496



prowinie) i wszelkie inne, które będą pokryte przez zleceniodawcę⁶.

Ujmowanie przychodów i kosztów z kontraktów długoterminowych

Ujęcie przychodów i kosztów z niezakończonych umów długoterminowych zrealizowanych na dzień bilansowy w istotnym stopniu, jest uzależnione od poziomu wykonania kontraktu. Zgodnie z ustawą o rachunkowości stopień zaawansowania zlecenia mierzyć można:

- udziałem kosztów poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia ustalenia przychodów w całkowitych kosztach realizacji usługi,
- liczbą przepracowanych godzin bezpośrednich,
- na podstawie obmiaru prac,
- inną metodą.

Jeżeli poziom wykonania usługi można wiarygodnie oszacować, to należy zastosować metodę „stopnia zaawansowania”. Przychód i związany z nim koszt wytworzenia ustala się wówczas proporcjonalnie do stopnia realizacji zlecenia. W tym przypadku zysk jest prezentowany w miarę postępu robót. Zastosowanie tej metody wymaga aby jednostka dysponowała aktualnym na każdy dzień bilansowy budżetem kosztów. Powinien on uwzględniać zakres prac przewidzianych kontraktem, przy obowiązującym poziomie cen oraz powinien umożliwiać ustalenie kosztów wytworzenia wymagających jeszcze poniesienia w celu zakończenia umowy.

W przypadku, gdy wiarygodny szacunek stopnia zaawansowania robót związanych z

wykonaniem kontraktu nie jest możliwy, należy zastosować metodę zysku zerowego. Polega ona na tym, iż koszty wytworzenia wpływają w całości na wynik finansowy tego okresu, w którym je poniesiono, zaś przychody są ustalane tylko do wysokości tych kosztów, których pokrycie (opłacenie) w przyszłości przez zleceniodawcę uważa się za prawdopodobne. Oznacza to, że w trakcie wykonywania umowy jednostka nie może wykazać zysku z realizacji kontraktu, a w konsekwencji wynik będzie zerowy albo wystąpi strata. W metodzie tej ewentualny zysk z realizacji kontraktu pojawia się dopiero po zakończeniu prac.

W przypadku umów z ceną ryczałtową, gdy stopień zaawansowania robót został wiarygodnie określony – przychody z kontraktu za dany okres oblicza się za pomocą wzoru⁷:

$$P_t = P \cdot W_z (\%) - (P_1 + \dots + P_{t-1}), \text{ gdzie:}$$

t- okres realizacji umowy,

P - globalny budżet przychodów umowy,

P_t - przychód szacowany z umowy w okresie t,

$(P_1 + P_{t-1})$ - przychody uznane w poprzednich okresach,

$W_z (\%)$ - stopień zaawansowania umowy

W przypadku umów z ceną „koszt plus” przychody ustala się na podstawie kosztów powiększonych o zakładany narzut zysku:

$$P_t = KR P_t * (1 + NZ), \text{ gdzie:}$$

⁶ R. Seredyński, K. Szaruga, M. Dziedzic, 2009, str. 500

⁷ R. Seredyński, K. Szaruga, M. Dziedzic, 2009, str. 498



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

NZ – narzut zysku w (%) zgodnie z umową, pozostałe oznaczenia jak we wzorze 1.

Ewidencja księgowa przychodów z kontraktów długoterminowych:

- 1) Zarachowanie przychodów według szacunku stopnia zaawansowania: MA Przychody, WN Rozliczenia przychodów kontraktów długoterminowych,
- 2) Wystawienie faktury: MA Rozliczenia przychodów kontraktów długoterminowych WN Rozrachunki z odbiorcami.

Ewidencja księgowa kosztów z kontraktów długoterminowych:

- 1) Koszt poniesiony (zaksięgowane na podstawie faktur): MA Koszty budowy WN Rozliczenia kosztów kontraktów długoterminowych,
- 2) Koszty ustalone w wyniku oszacowania: MA Rozliczenia kosztów kontraktów długoterminowych WN Koszt własny sprzedaży.

W okresie realizacji kontraktu długoterminowego konta rozliczeniowe przychodów i kosztów mogą wykazywać salda. Po zakończeniu prac salda tych kont powinny być zerowe.

Prezentacja umów długoterminowych w sprawozdaniu finansowym

W celu jasnej i przejrzystej prezentacji skutków realizacji niezakończonych umów długoterminowych wskazane jest, aby zgodnie z uprawnieniem zawartym w art. 50 ust. 1

Ustawy wyodrębnić w bilansie wykonawcy następujące dodatkowe pozycje:

a) w aktywach, w pozycji B.IV – Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe – **Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych**,

b) w pasywach, w pozycji B.IV – Rozliczenia międzyokresowe, pomiędzy pozycją B.IV.1 (Ujemna wartość firmy) i B.IV.2 (Inne rozliczenia międzyokresowe – **Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych**.

Nadwyżkę przychodów szacowanych nad należnościami zafakturowanymi (narastająco) jednostka (wykonawca) wykazuje drugostronnie w aktywach bilansu w pozycji – **Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych** jako należności niezafakturowane.

Nadwyżkę należności zafakturowanych nad przychodami szacowanymi (narastająco) jednostka (wykonawca) wykazuje drugostronnie w pasywach bilansu w pozycji – **Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych** jako Rozliczenia międzyokresowe przychodów (RMP).

Nadwyżkę kosztów szacowanych z niezakończonych umów budowlanych nad kosztami poniesionymi (narastająco) jednostka (wykonawca) wykazuje drugostronnie w pasywach bilansu w pozycji – **Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych** jako Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów (RMK bierne).

Nadwyżkę kosztów poniesionych nad kosztami szacowanymi z niezakończonych umów budowlanych (narastająco) jednostka (wykonawca) wykazuje drugostronnie w aktywach bilansu w pozycji – **Aktywa z tytułu**



niezakończonych umów budowlanych- jako Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów (RMK czynne).

We Wprowadzeniu do sprawozdania

finansowego opisanie wymagają wszystkie metody stosowane do ustalenia przychodów i kosztów z niezakończonych umów budowlanych, w tym metody pomiaru stopnia zaawansowania umowy.

Przykład liczbowy⁸

Przedsiębiorstwo budowlane zawarło w 2005r umowę na budowę kompleksu sportowego. Czas realizacji zaplanowano na lata 2005-2008 (cztery okresy sprawozdawcze). Wszystkie budowane obiekty są ze sobą ściśle powiązane technologicznie i użytkowo. Prace budowlane są realizowane jedna po drugiej.

Przewidziana umową stała (ryczałtowa) cena za wykonanie kompleksu wynosi 75 000 000 zł. Preliminarz kosztów umowy wyznaczono 65 000 000 zł. W roku 2006 zleceniodawca i wykonawca podpisali aneks do umowy rozszerzający zakres robót, co spowodowało wzrost ceny do 78 000 000 zł. Pod koniec roku 2006 przedsiębiorstwo budowlane, w wyniku aktualizacji preliminarza ustaliło, że koszty wzrosną do 70 000 000 zł wobec konieczności wykonania dodatkowych prac odwadniających część terenu kompleksu. W roku 2007 wykonawca wykrył poważne nieprawidłowości w wykonanej przez siebie dokumentacji projektowej. Stwierdzono, iż koszt dodatkowych prac, przewidzianych w pierwotnej dokumentacji wyniesie 5 000 000 zł. W konsekwencji zaktualizowano preliminarz kosztów umowy do kwoty 75 000 000 zł. Zleceniodawca odmówił pokrycia dodatkowych kosztów, gdyż wynikają one z winy wykonawcy.

Dane dotyczące zafakturowanej sprzedaży (bez VAT) i rzeczywistych kosztów poniesionych za okres wykonywania umowy przedstawiają się następująco (w tys. zł):

| Rok | Zafakturowana sprzedaż w okresie | Zafakturowana sprzedaż narastająco | Rzeczywiste koszty wytworzenia umowy poniesione w okresie | Rzeczywiste koszty wytworzenia umowy poniesione narastająco |
|------|----------------------------------|------------------------------------|---|---|
| 2005 | 11 400 | 11 400 | 9 000 | 9 000 |
| 2006 | 31 700 | 43 100 | 29 000 | 38 000 |
| 2007 | 23 900 | 67 000 | 27 000 | 65 000 |
| 2008 | 11 000 | 78 000 | 10 000 | 75 000 |

⁸ Zamknięcie roku 2008, str. 204-206



Wariant 1 (cena stała, ryczałtowa, pomiar zaawansowania prac drogą obmiaru technicznego)

Przedsiębiorstwo budowlane przeprowadziło wiarygodny szacunek stopnia zaawansowania niezakończonych umów drogą obmiaru technicznego wykonanych prac, który na koniec kolejnych lat wykazał, co następuje:

| Rok | Stopień zaawansowania |
|------|-----------------------|
| 2005 | 14,50 % |
| 2006 | 53,50 % |
| 2007 | 86,50 % |
| 2008 | 100,00 % |

Przychody, koszty i wynik finansowy

| Lp | Treść | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|----|--|----------|------------|----------|--------|
| 1 | Stopień zaawansowania umowy (%) | 14,50 | 53,50 | 86,50 | 100 |
| 2 | Cena według aktualnej umowy (dane wyjściowe) | 75 000 | 78 000 | 78 000 | 78 000 |
| 3 | Przychody narastająco (poz. 2 * % z poz. 1) | 10 875 | 41 730 | 67 470 | 78 000 |
| 4 | Przychody za okres (rok) (różnice między latami z poz. 3) | 10 875 | 30 855 | 25 740 | 10 530 |
| 5 | Zafakturowana sprzedaż narastająco (dane wyjściowe) | 11 400 | 43 100 | 67 000 | 78 000 |
| 6 | Różnica wykazywana w bilansie (poz. 5 – poz. 3) - przefakturowania (pasywa) - niedofakturowania (aktywa) | 525 - | 1 370 - | - 470 | - - |
| 7 | Zaktualizowany preliminarz kosztów (dane wyjściowe) | 65 000 | 70 000 | 75 000 | 75 000 |
| 8 | % poziomu kosztów umowy w stosunku do przychodów (poz. 7 : poz. 2) | 86,67% | 89,74% | 96,15% | - |
| 9 | Koszty osiągnięcia przychodów narastająco (poz. 3 * % z poz. 8) | 9 425 | 37 448 | 64 872 | 75 000 |
| 10 | Koszty osiągnięcia przychodu za okres (rok) (różnice między latami z | 9 425 | 28 023 | 27 424 | 10 128 |



| | | | | | |
|----|---|-------|--------|---------|--------|
| | poz. 9) | | | | |
| 11 | Rzeczywiście poniesione koszty narastająco (dane wyjściowe) | 9 000 | 38 000 | 65 000 | 75 000 |
| 12 | Różnica wykazywana w bilansie (poz. 9 – poz. 11) : | | | | |
| | - czynne rozliczenia międzyokresowe | - | 552 | 128 | - |
| | - bierne rozliczenia międzyokresowe | 425 | - | - | - |
| 13 | Wynik na umowie narastająco (poz. 3 – poz. 9) | 1 450 | 4 282 | 2 598 | 3 000 |
| 14 | Wynik na umowie za okres (rok) (poz. 4 – poz. 10) | 1 450 | 2 832 | - 1 684 | 402 |

Rachunek zysków i strat

| Treść | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|---|--------|---------|---------|---------|
| Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów (poz. 4 tab) | 10 875 | 30 855 | 25 740 | 10 530 |
| Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów (poz. 10 tab) | -9 425 | -28 023 | -27 424 | -10 128 |
| Zysk (strata) brutto (poz. 14 tab) | 1 450 | 2 832 | - 4684 | 402 |



Wariant 2 (cena stała, ryczałtowa, pomiar zaawansowania prac następuje w oparciu o poniesione koszty)

Przedsiębiorstwo budowlane przeprowadza wiarygodny szacunek stopnia zaawansowania niezakończonych umów na podstawie udziału kosztów rzeczywiście poniesionych, od dnia zawarcia umowy do dnia bilansowego w zaktualizowanym preliminarzu całkowitych kosztów umowy.

| Lp | Treść | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|----|--|---------|----------|----------|--------|
| 1 | Cena według aktualnej umowy (dane wyjściowe) | 75 000 | 78 000 | 78 000 | 78 000 |
| 2 | Zaktualizowany preliminarz kosztów (dane wyjściowe) | 65 000 | 70 000 | 75 000 | 75 000 |
| 3 | Rzeczywiście poniesione koszty narastająco (dane wyjściowe) = koszty osiągnięcia przychodu | 9 000 | 38 000 | 65 000 | 75 000 |
| 4 | Stopień zaawansowania umowy mierzony % wykonania zaktualizowanego preliminarza (poz. 3 : poz. 2 * 100) | 13,85% | 54,29% | 86,67% | 100% |
| 5 | Przychody narastająco (poz. 1 * % z poz. 4) | 10 387 | 42 346 | 67 603 | 78 000 |
| 6 | Przychody za okres (rok) (różnica między latami z poz. 5) | 10 387 | 31 959 | 25 257 | 10 397 |
| 7 | Zafakturowana sprzedaż narastająco (dane wyjściowe) | 11 400 | 43 100 | 67 000 | 78 000 |
| 8 | Różnica wykazywana w bilansie (poz.5 – poz.7) - przefakturowania (pasywa) - niedofakturowania (aktywa) | 13 - | 754 - | 603 - | - - |
| 9 | Koszty osiągnięcia przychodu za okres (rok) (różnice między latami z poz. 3) | 9 000 | 29 000 | 27 000 | 10 000 |
| 10 | Wynik na umowie narastająco (poz. 5 – poz. 3) | 1 387 | 4 346 | 2 603 | 3 000 |
| 11 | Wynik na umowie za okres (rok) (poz.6 – poz.9) | 1 387 | 2 959 | -1 743 | 397 |



Rachunek zysków i strat

| Treść | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|--|--------|---------|---------|---------|
| Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów (poz. 6 tab.) | 10 387 | 31 959 | 25 257 | 10 397 |
| Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów (poz. 9 tab.) | -9 000 | -29 000 | -27 000 | -10 000 |
| Zysk (strata) brutto (poz. 11 tab.) | 1 387 | 2 959 | -1 743 | 397 |

Wariant 3 (zysk zerowy)

Przedsiębiorstwo budowlane nie ma możliwości przeprowadzania wiarygodnych szacunków stopnia zaawansowania bądź ustalenia rentowności niezakończonych umów, gdyż trwają spory o cenę lub trudności sprawia sporządzenie bądź aktualizacja preliminarza, ale jest wysoce prawdopodobne, że zamawiający zwróci co najmniej pełne poniesione koszty do wysokości aktualnej ceny umowy.

| Lp | Treść | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|----|--|------------|------------|------------|--------|
| 1 | Rzeczywiście poniesione koszty narastająco (dane wyjściowe) = koszty osiągnięcia przychodu | 9 000 | 38 000 | 65 000 | 75 000 |
| 2 | Przychody narastająco (dane poz. 2 do wysokości poz. 1) | 9 000 | 38 000 | 65 000 | 78 000 |
| 3 | Przychody za okres (rok) (różnica między latami z poz. 2) = koszty osiągnięcia przychodu za okres | 9 000 | 29 000 | 27 000 | 13 000 |
| 4 | Zafakturowana sprzedaż narastająco (dane wyjściowe) | 11 400 | 43 100 | 67 000 | 78 000 |
| 5 | Różnica wykazywana w bilansie (poz.4 - poz.2) - przefakturowania (pasywa) - niedofakturowania (aktywa) | 2 400 - | 5 100 - | 2 000 - | - - |
| 6 | Rzeczywiście poniesione koszty za okres (różnica między latami z poz. 1) = koszty osiągnięcia przychodu za okres | 9 000 | 29 000 | 27 000 | 10 000 |
| 7 | Wynik na umowie narastająco (poz. 2 - poz. 1) | - | - | - | 3 000 |
| 8 | Wynik na umowie za okres (rok) (poz.3 - poz.6) | - | - | - | 3 000 |



Rachunek zysków i strat

| Treść | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|--|--------|---------|---------|---------|
| Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów (poz. 3 tab.) | 9 000 | 29 000 | 27 000 | 13 000 |
| Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów (poz. 6 tab.) | -9 000 | -29 000 | -27 000 | -10 000 |
| Zysk (strata) brutto (poz. 8 tab.) | - | - | - | 3 000 |

Analiza przykładu prowadzi do dwóch wniosków:

- bez względu na zastosowany wariant rozliczeń ostateczny wynik wykonania umowy jest jednakowy,

- wyniki cząstkowe, w kolejnych latach, różnią się zależnie od zastosowanego wariantu rozliczeń; nie dziwi to – wobec odmienności leżących u ich podstaw założeń, ale wskazuje na względność uznanych za równoważne rozwiązań i uzasadnia wnikliwą ocenę ich ekonomicznej poprawności.

Wyjaśniając przyczyny takiej czy innej rentowności umowy, warto pamiętać, że w razie stosowania:

- wariantu 1 (cena ryczałtowa) i pomiaru stopnia zaawansowania prac objętych umową

„od strony efektów” – poniesione na początku realizacji umowy koszty, np. dokumentacji robót, urządzania placu budowy, nie znajdują odzwierciedlenia w efektach (wykonanych robotach); nie powstają zatem przychody; rozliczenie tych kosztów następuje przez cały czas trwania prac; rzutuje to na rentowość pierwszych etapów prac;

- wariantu 2 (cena ryczałtowa) i pomiaru stopnia zaawansowania prac objętych umową „od strony wsadu” poniesione na początku realizacji umowy koszty powodują, że preliminarz kosztów zostaje wykonany w określonym procencie, co jest równoznaczne z uzyskaniem określonego odsetka przychodów;

- wariantu 3 (przychody ustalana są w wysokości nie wyższej od poniesionych kosztów) – w najlepszym razie zysk jest zerowy lub –na umowie nie powstaje strata.



Literatura:

1. Gabrusewicz W, Kołaczyk Z, praca zbiorowa, Rachunkowość Finansowa cz. II zaawansowana, COSZ Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007,
2. Serdyński R., Szaruga K., Dzedzia M; Operacje gospodarcze w praktyce księgowej, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2009,
3. Ustawa o rachunkowości z 29.09.1994 (t.j. Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.),
4. Walińska E., Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Oficyna, Kraków 2007,
5. Zeszyt Specjalny Rachunkowość, Zamknięcie roku 2008, str. 204-206, Rachunkowość Sp. z o.o., Warszawa, 2008.