

Newsletter 1

Wycena niezakończonych usług budowlanych w sprawozdaniu finansowym.

Autor artykułu: Robert Błędowski

Stan prawny: sierpień 2020

Wstęp.

Umowy o roboty budowlane charakteryzują się długim okresem realizacji robót ich czas trwania często przekracza okres sprawozdawczy za, który jest sporządzane sprawozdanie finansowe. W trakcie sporządzania sprawozdania finansowego, powstaje konieczność zaprezentowania wyniku finansowego, przychodów oraz kosztów z realizowanych kontraktów budowlanych. Ustawa o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości Dz.U.2019 numer 351 tekst jednolity z dnia 2019.02.22) zgodnie z zasadami nadrzędnymi zasadami określonymi w Ustawie o rachunkowości w art. 6 **Zasada memoriału i współmierności**, nakłada obowiązek ujęcia wszystkich osiągniętych, przypadających na jej rzecz przychodów i obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Ponadto dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

W przypadku usług o roboty budowlane zostały określone szczegółowe zasady określania przychodów i kosztów w art. 34 a, 34 c, 34 d Ustawy o rachunkowości.

Zgodnie z art. 34 a Ustawy o rachunkowości przychody z wykonania niezakończonej usługi, w tym budowlanej, w okresie od dnia zawarcia umowy do dnia bilansowego - po odliczeniu przychodów, które wpłynęły na wynik finansowy w ubiegłych okresach sprawozdawczych - **ustala się proporcjonalnie do stopnia jej zaawansowania**. Stopień zaawansowania usługi mierzy się w zależności od przyjętej przez jednostkę metody:

- 1) udziałem kosztów poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia ustalenia przychodu w całkowitych kosztach wykonania usługi,
- 2) liczbą przepracowanych godzin bezpośrednich wykonania usługi,
- 3) na podstawie obmiaru wykonanych prac,
- 4) inną metodą

- jeżeli wyrażają w sposób wiarygodny stopień zaawansowania usługi.

W celu wyjaśnienia trudności z wyceną niezakończonych robót budowlanych wydano **Krajowy Standard Rachunkowości numer 3 „Niezakończone usługi budowlane”**.

Zakres standardu numer 3 został ograniczony do robót budowlanych, jednak opisane zasady ustalania wyniku finansowego odnoszą się do innych umów o charakterze długoterminowym w szczególności umów o usługi informatyczne (umowy o oprogramowanie), czy prace badawczo-naukowe, prace projektowe.

Z postanowień Krajowego Standardu numer 3 „Niezakończone usługi budowlane” zostały **wyłączone uregulowania dotyczące działalności deweloperskiej**, które szczegółowo zostały opisane w Krajowym Standardzie Rachunkowości numer 8 „Działalność deweloperska”.

Zgodnie z art. 34 a Ustawy o rachunkowości, zasady wyceny kontraktów budowlanych **proporcjonalnie do stopnia ich zaawansowania dotyczą** umów budowlanych, których umowny okres realizacji trwa dłużej niż 6 miesięcy. Nie mniej jednak zaleca się zastosowanie powyższych zasad wyceny dla kontraktów trwających, krócej niż 6 miesięcy jeżeli wycena powyższych kontraktów jest istotna dla prezentacji sytuacji majątkowej i finansowej jednostki.

Definicje i znaczenie pojęć zastosowanych w Krajowym Standardzie Rachunkowości numer 3 „Niezakończone usługi budowlane”.

Usługi budowlane - są to usługi polegające na budowie, odbudowie, ulepszeniu (przebudowie, rozbudowie, rekonstrukcji, modernizacji), rozbiórce i remoncie konstrukcji połączonych z gruntem w sposób trwały, wykonanych z materiałów budowlanych i elementów składowych. W szczególności są to usługi (prace, roboty) polegające na:

- a) przygotowaniu terenu pod budowę,
- b) wznoszeniu kompletnych obiektów budowlanych (budynków, budowli bądź obiektów małej architektury) lub ich części oraz wykonywaniu robót wchodzących w zakres inżynierii lądowej i wodnej, w tym budowa obiektów liniowych,
- c) wykonywaniu instalacji budowlanych,
- d) wykonywaniu wykończeniowych robót budowlanych,
- e) rekultywacji środowiska po rozbiórce budynków lub budowli.

Umowa budowlana o cenach ryczałtowych - zwanych także stałymi, jest to umowa w której zamawiający i wykonawca umawiają się na stosowanie określonej w umowie stałej ceny lub stawki za wybudowaną jednostkę produktu, Umowa taka może również zawierać klauzulę umożliwiającą aktualizację ceny.

Umowa budowlana o cenę "koszt plus" jest to umowa, w której zamawiający i wykonawca umawiają się, że wykonawcy są zwracane przez zamawiającego określone, rzeczywiste lub planowane, koszty wykonania umowy, powiększone o ustalony procent zysku liczony od tych kosztów lub o stałą stawkę zysku.

Koszty umowy ponoszone przez wykonawcę obejmują:

- a) bezpośrednie koszty wytworzenia usługi budowlanej objętej określoną umową,
- b) uzasadnioną część pośrednich kosztów wytworzenia związanych z działaniami wynikającymi z umowy, zgodnie z definicją tych kosztów zawartą w art. 28 ust. 3 Ustawy,
- c) inne niż koszty wytworzenia koszty wykonania określonej umowy, które zgodnie z warunkami umowy pokrywa zamawiający.

Koszty umowy obejmują odpowiednio koszty fazy przygotowawczo - projektowej, koszty fazy realizacji (wytworzenia) oraz koszty fazy posprzedażnej (okresu rękojmi lub gwarancji).

Koszty bezpośrednie umowy są to wszystkie koszty, zarówno wytworzenia, jak i inne, które w sposób bezpośredni, bez dodatkowych rozliczeń i kalkulacji można odnieść do danej umowy, np. koszty zużycia bezpośrednich materiałów budowlanych, koszty wynagrodzeń pracowników fizycznych na budowie, koszty usług podwykonawców, koszty pracy sprzętu i transportu technologicznego, itp.

Koszty pośrednie umowy są to koszty usługi budowlanej, które można przypisać do danej umowy za pomocą dodatkowych rozliczeń i odpowiednich, uwzględniających związek przyczynowo-skutkowy, kluczy rozliczeniowych, jak np. koszty wynagrodzeń pracowników nadzorujących budowę z pochodnymi (np. kierownika budowy, kierownika robót), koszty zaplecza techniczno-socjalnego budowy, koszty obsługujących budowę maszyn budowlanych i środków transportu (amortyzacja, zużycie energii na budowie, koszty remontów, ubezpieczeń, itp.).

Koszty stałe umowy są to koszty, których wysokość nie zależy od stopnia zaawansowania prac budowlanych. Przykładem tego typu kosztów są koszty zaplecza techniczno-socjalnego budowy, koszty amortyzacji maszyn i urządzeń (z wyłączeniem amortyzacji następującej metodą naturalną), koszty nadzoru, koszty ochrony budowy, itd.

Globalny budżet kosztów umowy jest to aktualny co najmniej na dzień bilansowy budżet (plan, preliminarz) kosztów umowy dla całego okresu trwania (cyklu życia) umowy oraz dla poszczególnych okresów sprawozdawczych i prac objętych umową oddzielnie. Posiadanie aktualnego, globalnego budżetu kosztów stanowi warunek konieczny ustalania wyniku z wykonania niezakończonych umów budowlanych o cenach ryczałtowych.

Przychody z umów, zwane również przychodami szacowanymi, jest to kwota:

a) odpowiadająca iloczynowi stopnia zaawansowania usługi budowlanej na dzień bilansowy oraz ceny uzgodnionej w umowie (stała, koszty plus), ewentualnie zmodyfikowanej z uwagi na zmiany zakresu prac, roszczenia, premie oraz kary umowne (w przypadku takim mówi się o metodzie stopnia zaawansowania), lub

b) kosztów umowy poniesionych do dnia bilansowego, których pokrycie przez zamawiającego jest wysoce prawdopodobne - gdy wiarygodne ustalenie stopnia zaawansowania umowy budowlanej nie jest możliwe (w przypadku takim mówi się o metodzie zysku zerowego).

Globalny budżet przychodów z umowy jest to aktualny co najmniej na dzień bilansowy budżet (plan, preliminarz) przychodów z umowy dla całego okresu realizacji umowy oraz dla poszczególnych okresów sprawozdawczych i prac objętych umową oddzielnie.

Ustalanie stopnia zaawansowania robót budowlanych

W celu ustalenia wyniku finansowego z realizowanych kontraktów budowlanych, ustalenia ich przychodów i kosztów konieczne jest na dzień bilansowy oszacowanie stopnia zaawansowania robót.

Wykonać powyższe szacowanie można za pomocą następujących metod:

- 1) **metoda obmiaru prac** – wykorzystanie powyższej metody wymaga użycia wiedzy i doświadczenia specjalistów zewnętrznych bądź zatrudnionych wewnątrz jednostki, którzy posiadają specjalistyczną wiedzę, by w jednostkach naturalnych oszacować zakres wykonanych robót w jednostkach naturalnych do dnia bilansowego oraz ich wycenie wartościowej zgodnie z warunkami umownymi.
- 2) **Metoda kosztowa** – polega na oszacowaniu stopnia zaawansowania robót proporcjonalnie to udziału poniesionych kosztów związanych z realizacją danej umowy w ogólnym budżecie kosztów umowy. Wykorzystanie powyższej metoda wymaga oszacowania budżetu kosztów koniecznych do poniesienia do zakończenia realizacji umowy. Na podmiocie stosującej powyższą metodę ciąży obowiązek wdrożenia

skutecznego systemu rachunkowości zarządczej umożliwiającą prawidłową identyfikację kosztów.

- 3) Wykorzystanie innej metody oszacowania zaawansowania robót** – Krajowy Standard Rachunkowości numer 3 dopuszcza użycie innej metody szacowania zaawansowania wykonanych robót jeżeli użycie innej metody pozwala w sposób miarodajny określić stopień zaawansowania realizacji usług budowlanych.

Przychody z umów budowlanych

Przychody z umów budowlanych obejmują początkową cenę przychodu określoną w zawartej umowie, która podlega skorygowaniu o zmiany dotychczasowego zakresu umowy, zmiany cen umownych.

Przychód powinien być oszacowany w wysokości jakiej istnieje prawdopodobieństwo opłacenia go przez Zamawiającego.

Wszystkie zmiany przychodów potwierdzone przez Zamawiającego co w praktyce powinno być potwierdzone w formie zawartego aneksu do umowy i powinny skorygować globalny budżet przychodów.

Koszty z umów budowlanych

Koszty umów budowlanych obejmują:

- a) bezpośrednie koszty wytworzenia dotyczące określonej umowy,
- b) uzasadnioną część pośrednich kosztów wytworzenia związanych z działalnością wynikającą z umowy,
- c) inne koszty wykonania umowy, które zgodnie z warunkami umowy pokrywa Zamawiający.

Koszty dotyczące umowy budowlanej ewidencjonuje się od dnia podpisania umowy o roboty budowlanej bądź od daty, w której jednostka uzyskała pewność podpisania umowy.

Przykładowe koszty bezpośrednie umowy obejmują:

- 1) koszty fazy przygotowawczo-projektowej, jak np. koszty przygotowania oferty, koszty uczestnictwa w przetargu, koszty dokumentacji projektowo-technicznej, jeśli jest możliwe wyodrębnienie tych kosztów i przypisanie do umowy a nie zostały one uprzednio odniesione na wynik finansowy wcześniejszych okresów.
- 2) Koszty fazy realizacji umowy takie jak:
 - koszty zużycia wycenionych w cenach nabycia materiałów budowlanych,
 - koszty płac robotników bezpośrednio produkcyjnych z pochodnymi, łącznie z kosztami płac nadzoru budowy,

-koszty eksploatacji własnych lub wynajętych maszyn i urządzeń (sprzętu) wykorzystywanych w trakcie realizacji umowy, takie jak koszty najmu lub amortyzacji, koszty przeglądów i napraw, koszty paliwa, koszty obsługi, itd.

- koszty usług podwykonawców.

3) Koszty fazy posprzedażowej obejmują np. rezerwa na koszty robót poprawkowych, gwarancyjnych i rękojmi.

Do uzasadnionej części pośrednich kosztów wytworzenia dotyczących danej umowy zalicza się na przykład:

- a) koszty ubezpieczenia budowy,
- b) koszty projektowania i doradztwa nie związane bezpośrednio z daną umową, które można przyporządkować do umowy,
- c) koszty wzniesienia, użytkowania i rozbiórki tymczasowego zaplecza techniczno-socjalnego,
- d) 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)

Nie zalicza się do kosztów usługi budowlanej kosztów niepowiązanych z pracami wynikającymi z wykonywania umowy, ani też nie dotyczących określonej usługi, jak np.:

- a) kosztów ogólnych, których zwrot nie jest przewidziany w warunkach umowy,
- b) kosztów sprzedaży, promocji i marketingu,
- c) kosztów prac badawczych i rozwojowych, których zwrot nie jest przewidziany w umowie,
- d) kosztów finansowych niezwiązanych bezpośrednio z umową.

Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione.

Ustalanie przychodów i kosztów z niezakończonych usługi budowlanej

Najpóźniej na dzień bilansowy ustala się przychody z wykonania każdej w istotnym stopniu zaawansowanej niezakończonych usługi budowlanej i koszty osiągnięcia tych przychodów. Stopień zaawansowania usługi jaki uznaje się za istotny jednostka określa w opisie przyjętych przez siebie zasad (polityki) rachunkowości.

Sposób ustalania przychodów i kosztów ich osiągnięcia różni się jednak zależnie od tego, czy umowa budowlana przewiduje jej rozliczenie za pomocą cen stałych czy też "koszty plus", czy możliwy jest wiarygodny pomiar stopnia zaawansowania umowy i innych czynników.

Jeżeli umowa budowlana przewiduje, że jej rozliczenie następuje za pomocą cen stałych, zaś:

- a) ani umowa, ani ustalona w niej cena nie są kwestionowane,
- b) wiarygodnie zmierzono na dzień bilansowy stopień zaawansowania umowy
- c) kompletność i poprawność ustalenia dotychczas poniesionych kosztów wykonania umowy nie budzi zastrzeżeń,
- d) jednostka posiada na dzień bilansowy aktualny globalny budżet kosztów umowy, określający kwotę kosztów (łącznie z kosztami fazy posprzedażnej), których poniesienie - oprócz dotychczas poniesionych kosztów - jest nieodzowne dla pełnego wykonania umowy, wówczas przychody z tytułu tej umowy, jak i koszty ich osiągnięcia ustala się proporcjonalnie do stopnia zaawansowania umowy na dzień bilansowy.

W przypadku gdy stopień zaawansowania umowy ustalono:

- a) metodą kosztową - wówczas przychody oblicza się w takim odsetku globalnego budżetu 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; kosztami osiągnięcia tych przychodów są dotychczas poniesione koszty wykonania umowy powiększone o ewentualną rezerwę na stratę, o czym
- b) innymi metodami określonymi - wówczas część globalnego budżetu przychodów 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.

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 (premii) zgodnie z warunkami umowy.

Prezentacja w sprawozdaniu finansowym wyceny niezakończonych usług budowlanych

W rachunku zysków i strat przychody z niezakończonych umów budowlanych wykazuje się w wysokości szacowanej. 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 w pozycji B.IV - Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe

Nadwyżkę należności zafakturowanych nad przychodami szacowanymi (narastająco) jednostka (wykonawca) wykazuje drugostronnie w pasywach bilansu w pozycji

- Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych w pozycji B.IV

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.

Ze względu na odmienną momentu powstania przychodów i kosztów z umów budowlanych w myśl prawa podatkowego oraz regulacji rachunkowości, zachodzi konieczność ustalenia różnic przejściowych pomiędzy wartością podatkową składnika aktywów (lub pasywów), a odpowiadającą jej wartością bilansową składnika aktywów (lub pasywów).

Zasady ustalania różnic przejściowych oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstających w związku z niezakończonymi umowami budowlanych wynikają z zasad ogólnych objaśnionych szczegółowo w **Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 2 "Podatek dochodowy**.