

Warszawa, dnia 10 lipca 2018 r.

Poz. 76

KOMUNIKAT
MINISTRA FINANSÓW¹⁾

z dnia 20 czerwca 2018 r.

w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”

Ogłasza się uchwałę Nr 14/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 10 kwietnia 2018 r. w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”, stanowiącą załącznik do komunikatu.

Minister Finansów: T. Czerwińska

¹⁾ Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

UCHWAŁA Nr 14/2018
KOMITETU STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

z dnia 10 kwietnia 2018 r.

w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 3
„Niezakończone usługi budowlane”

Na podstawie § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. poz. 1580, z późn. zm.) oraz § 5 ust. 14 wewnętrznego regulaminu działania Komitetu Standardów Rachunkowości, uchwała się, co następuje:

§ 1. 1. Komitet przyjmuje aktualizację Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”, zwaną dalej „Aktualizacją” stanowiącą załącznik do niniejszej uchwały.

2. Aktualizacja, o której mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2019 r., z możliwością jej wcześniejszego zastosowania.

3. W razie potrzeby doprowadzenia do porównywalności danych za rok ubiegły stosuje się KSR Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”.

§ 2. Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Przewodnicząca
Komitetu Standardów Rachunkowości
Joanna Dadacz

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Beata Baluta

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr Teresa Cebrowska

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Katarzyna Dębska

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr Zdzisław Fedak

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
prof. dr hab. Jerzy Gierusz

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr hab. Radosław Ignatowski

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Tomasz Konieczny

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Elżbieta Kowalska

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Krzysztof Kruszewski

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Barbara Misterna-Dragan

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr Ernest Podgórski

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Teresa Schubert

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Anna Sirocka

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Agnieszka Stachniak

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
prof. dr hab. Gertruda Świdorska

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Bogusława Toma

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr hab. Joanna Wielgórka-Leszczynska

Załącznik do uchwały Nr 14/2018
Komitetu Standardów Rachunkowości
z dnia 10 kwietnia 2018 r.

Krajowy Standard Rachunkowości Nr 3

„Niezakończone usługi budowlane”

Spis treści

- 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. ODROZCZONY PODATEK DOCHODOWY Z TYTUŁU UMÓW BUDOWLANYCH
 - XI. ROZWIĄZANIA TECHNICZNO – ORGANIZACYJNE WARUNKUJĄCE STOSOWANIE STANDARDU
- PRZYKŁAD 1 – KOMPLEKSOWY PRZYKŁAD OBJAŚNIAJĄCY
- PRZYKŁAD 2 – ZASTOSOWANIE I ROZLICZANIE CEN WEWNĘTRZNYCH DO UMÓW O USŁUGI BUDOWLANE

Załącznik nr 1: Schematy wyboru metody wyceny umów budowlanych

Załącznik nr 2: Schematy identyfikacji różnic przejściowych dotyczących umów budowlanych

I. CEL STANDARDU

- 1.1. Umowy o usługi budowlane charakteryzują się zazwyczaj długim okresem realizacji. Ich wykonanie i odbiór często przypada na inny okres sprawozdawczy niż ten, w którym rozpoczęto prace. W przypadku takim ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395, z późn. zm.), zwana dalej „Ustawą”, zgodnie z zasadą współmierności kosztów do przychodów oraz zasadą memoriału, sformułowanymi w jej art. 6, nakazuje przypisać poszczególnym okresom, w których wykonano świadczenia, dotyczące ich przychody i koszty. Takie podejście rodzi w praktyce szereg problemów, w rozwiązaniu których ma pomóc niniejszy Krajowy Standard Rachunkowości, zwany dalej „Standardem”.

II. ZAKRES STANDARDU

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

Określając moment ujęcia przychodów i kosztów z niezakończonych umów o usługi budowlane Standard opiera się na zasadach ogólnych oraz na przepisach szczegółowych zawartych w art. 34a, 34c i 34d Ustawy. Standard zawiera ponadto praktyczne wskazówki i przykłady objaśniające stosowanie zasad.

- 2.2. O ile jednak Ustawa reguluje zasady ustalania przychodów i kosztów z wszelkiego rodzaju niezakończonych umów o usługi, w tym budowlane, to zakres Standardu został ograniczony wyłącznie do umów o usługi budowlane. Jednak zasady ustalania przychodów i kosztów zawarte w Standardzie zaleca się odpowiednio stosować także do innych usług o podobnym charakterze (np. do ustalania przychodów i kosztów z długoterminowych umów o usługi informatyczne (oprogramowanie), projektowe, geologiczne, naukowo-badawcze).

Standardu nie stosuje się do usług budowlanych w wyniku których powstaje składnik(i) aktywów, z którego jednostka czerpie korzyści ekonomiczne na podstawie umów określonych w ustawie z dnia 16 września 2011 r. o timeshare (Dz. U. poz. 1370) (umowy timeshare, umowy o długoterminowy produkt wakacyjny, umowy pośrednictwa w odsprzedaży timeshare lub długoterminowego produktu wakacyjnego, umowy o uczestnictwo w systemie wymiany).

W przypadku usług budowlanych wykonywanych w ramach działalności deweloperskiej w rozumieniu KSR 8 „Działalność deweloperska”, zakres zastosowania Standardu określają postanowienia zawarte w KSR 8.

2.3. Ustawa w art. 34a ust. 1 nakłada obowiązek ustalania przychodów i kosztów według zasad określonych w jej art. 34a, 34c i 34d do usług, których umowny okres realizacji trwa dłużej niż 6 miesięcy oraz które zostały w istotnym stopniu wykonane na dzień bilansowy. Nie mniej w celu zapewnienia jednolitości postępowania zaleca się stosowanie przewidzianych w tych artykułach i określonych w Standardzie zasad do wszystkich umów o usługi budowlane niezakończonych na dzień bilansowy, mogących mieć znaczący wpływ na sytuację finansową jednostki, niezależnie od długości okresu ich realizacji.

2.4. Zakresem Standardu objęto także niektóre zagadnienia związane z odroczonym podatkiem dochodowym od umów budowlanych. Zaprezentowane rozwiązania są zgodne z przepisami Ustawy oraz z Krajowym Standardem Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy”, które należy stosować odpowiednio.

W zakres Standardu nie wchodzi jednak szczegółowe zagadnienia stosowania przepisów podatkowych; regulują je właściwe przepisy prawa podatkowego. Przyjęte w Standardzie rozwiązania nie stanowią interpretacji przepisów podatkowych.

2.5. Treść Standardu jest zgodna w podstawowych rozwiązaniach z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (MSR), wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i dopuszczonymi do stosowania w Unii Europejskiej według stanu prawnego na dzień 1 stycznia 2018 roku. Różnice pomiędzy niniejszym Standardem a MSR polegają na:

- niezgodności z MSSF 15 „Przychody z umów z klientami” – KSR 3 został opracowany na podstawie MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną” (nieobowiązującego od 01.01.2018 r.), w którym to standardzie przyjęto inną koncepcję identyfikacji i ujmowania przychodów niż MSSF 15.
- bardziej szczegółowym wyjaśnieniu niektórych zagadnień w porównaniu do MSR.

III. DEFINICJE POJĘĆ STOSOWANYCH W STANDARDZIE

Stosowane w Standardzie pojęcia oznaczają:

3.1. **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 (budyneków, 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 rozbiórcie budynków lub budowli.

Szerzej poszczególne rodzaje usług budowlanych omówiono w punktach 3.22 do 3.25.

W dalszej części Standardu, ilekroć mowa jest o budowie, rozumie się przez to również odpowiednio odbudowę, ulepszenie, rozbiórkę i remont.

3.2. Umowa o usługę budowlaną, zwana dalej umową budowlaną lub umową, jest to umowa zawarta między wykonawcą i zamawiającym, której przedmiotem jest budowa składnika aktywów trwałych lub ich zespołu następująca w wyniku wykonania usługi budowlanej. Składniki te są ze sobą ściśle powiązane lub wzajemnie zależne pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na ich funkcję użytkową czy ostateczne przeznaczenie lub sposób użytkowania. Umowa może być także zawarta między wykonawcą a podwykonawcą¹⁾. W Standardzie zamiennie jest używane pojęcie umowy oraz usługi budowlanej.

Umowy budowlane są zazwyczaj dzielone na mniejsze elementy dla celów zarządczych lub technologicznych (np. na poszczególne obiekty, etapy lub rodzaje robót budowlanych wchodzących w zakres umowy). W niniejszym Standardzie elementy te zostały nazwane pracami.

3.3. 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. Przykłady umów w cenach ryczałtowych (stałych) podano w pkt. III.7.

3.4. 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. Przykłady umów o cenę „koszt plus” podano w pkt. III.8.

3.5. Okres trwania (cykl życia) umowy obejmuje trzy fazy: fazę przygotowawczo-projektową, fazę realizacji oraz fazę posprzedażną.

3.6. 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.

¹⁾ Ilekroć w dalszej części mówi się o wykonawcy dotyczy to również odpowiednio podwykonawcy.

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

- 3.7. **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.
- 3.8. **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.).
- 3.9. **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.
- 3.10. **Koszty szacowane**, są to koszty umowy ustalone w sposób przewidziany Standardem zwane również szacowanymi kosztami osiągnięcia przychodów.
- 3.11. **Koszty poniesione** są to rzeczywiście poniesione w danym okresie koszty, udokumentowane np. fakturami, listami płac, dokumentami PK.
- 3.12. **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.
- 3.13. **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).

3.14. **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.

3.15. **Należności uwarunkowane wykonaniem umowy** są to kwoty zafakturowane zamawiającemu należne za całość lub część pracy wykonanej w ramach umowy, niezależnie od tego, czy zostały zapłacone przez zamawiającego, czy też nie.

3.16. **Należności zafakturowane** są to kwoty wynikające z wystawionych przez wykonawcę dla zamawiającego odpowiednich faktur sprzedaży.

3.17. **Sumy zatrzymane** jest to część należności uwarunkowanych wykonaniem umowy, której zapłata przez zamawiającego wykonawcy, w myśl umowy, nastąpi po spełnieniu określonych w niej warunków (np. po upływie okresu rękojmi lub usunięciu zgłoszonych wykonawcy usterek).

3.18. **Plac budowy** jest to miejsce na którym realizowanych jest jednocześnie jedna lub kilka umów budowlanych.

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

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

3.20. **Przychody uboczne** są to przychody z tytułu sprzedaży składników majątku zużywanych w podczas realizacji usługi budowlanej, o ile uprzednio ich nabycie (względnie ich pełna amortyzacja) obciążało koszty usługi budowlanej. Przykładowo mogą to być przychody ze sprzedaży niezaużytych materiałów, czy zbycia maszyn i urządzeń zakupionych celem realizacji umowy po jej wykonaniu.

3.21. Definicje pozostałych istotnych pojęć użytych w Standardzie zawiera art. 3 ust. 1 Ustawy, rozdział II Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy” oraz art. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2017 r. poz. 1332, z późn. zm.).

3.22. Usługi budowlane polegające na przygotowaniu terenu pod budowę obejmują w szczególności:

- rozbiórkę i burzenie obiektów budowlanych,
- roboty ziemne,
- roboty związane z przygotowaniem terenów do eksploatacji górniczej,
- wykonywanie wykopów i wierceń geologiczno-inżynierskich.

3.23. Usługi budowlane polegające na wznoszeniu kompletnych obiektów budowlanych (budynków, budowli, obiektów małej architektury) lub ich części oraz wykonywaniu robót wchodzących w zakres inżynierii lądowej i wodnej obejmują w szczególności:

- budownictwo ogólne i inżynierię lądową, w tym:
 - wykonywanie robót ogólnobudowlanych związanych ze wznoszeniem budynków,
 - wykonywanie robót ogólnobudowlanych w zakresie obiektów mostowych,
 - wykonywanie robót ogólnobudowlanych w zakresie przesyłowych obiektów liniowych: rurociągów, linii elektroenergetycznych, elektrotrakcyjnych i telekomunikacyjnych,
 - wykonywanie robót ogólnobudowlanych w zakresie rozdzielczych obiektów liniowych: rurociągów, linii elektroenergetycznych i telekomunikacyjnych,
 - wykonywanie robót ogólnobudowlanych w zakresie obiektów górniczych i produkcyjnych,
 - wykonywanie pozostałych robót ogólnobudowlanych w zakresie obiektów inżynierskich,
 - wykonywanie robót budowlanych w zakresie montażu i wznoszenia budynków i budowli z elementów prefabrykowanych;
- wykonywanie konstrukcji i pokryć dachowych,
- wykonywanie robót budowlanych drogowych, w tym:
 - budowa dróg kołowych i szynowych,
 - roboty nawierzchniowe dla potrzeb budowy obiektów sportowych;
- budowę obiektów inżynierii wodnej, w tym:
 - budowa portów morskich,
 - budowa pozostałych obiektów inżynierii wodnej;
- wykonywanie specjalistycznych robót budowlanych, w tym:
 - stawianie rusztowań,
 - roboty związane z fundamentowaniem,
 - wykonywanie robót budowlanych w zakresie wznoszenia konstrukcji stalowych,
 - wykonywanie robót budowlanych murarskich,
 - wykonywanie pozostałych specjalistycznych robót budowlanych.

3.24. Usługi budowlane polegające na wykonywaniu instalacji budowlanych obejmują w szczególności:

- wykonywanie instalacji elektrycznych, w tym:
 - wykonywanie instalacji elektrycznych budynków i budowli,
 - wykonywanie instalacji elektrycznych sygnalizacyjnych,
 - instalowanie dźwigów osobowych i towarowych oraz ruchomych schodów,
 - wykonywanie pozostałych instalacji elektrycznych;
- wykonywanie robót budowlanych izolacyjnych,
- wykonywanie instalacji cieplnych, wodnych, wentylacyjnych i gazowych, w tym:
 - wykonywanie instalacji centralnego ogrzewania i wentylacyjnych,
 - wykonywanie instalacji wodno-kanalizacyjnych,
 - wykonywanie instalacji gazowych;
- wykonywanie pozostałych instalacji budowlanych.

3.25. Usługi budowlane polegające na wykonywaniu wykończeniowych robót budowlanych obejmują w szczególności:

- tynkowanie,
- zakładanie stolarki budowlanej,
- wykładanie podłóg i ścian, w tym:
 - posadzkarstwo, tapetowanie i oblicowywanie ścian,
 - sztukatorstwo;
- malowanie i szklenie.

3.26. Przykładem umów o cenach stałych (ryczałtowych) są umowy zawierające:

- a) stałą, dokładnie określoną wartość (cenę) za wykonanie usługi budowlanej,
- b) stałą cenę, z możliwością jej korygowania ze względu na zmiany poziomu cen,
- c) stałą cenę oraz klauzulę dopuszczającą możliwość jej renegotjacji w razie zajścia określonych w umowie okoliczności,
- d) stałą cenę powiększoną o przyznawaną okresowo premię za terminową i jakościową realizację umowy,
- e) stałą cenę, która jest uwarunkowana osiągnięciem ściśle określonych wskaźników

3.27. Przykładem umów o cenach „koszt plus” są umowy zawierające:

- a) gwarancję zwrotu poniesionych przez wykonawcę rzeczywistych lub uznanych za racjonalne kosztów jej realizacji powiększonych o zysk,
- b) warunek wspólnego ponoszenia kosztów przez zleceniodawcę i wykonawcę,

- c) gwarancję zwrotu poniesionych przez wykonawcę rzeczywistych lub uznanych za racjonalne kosztów jej realizacji powiększonych o zysk i wypłaty wykonawcy dodatkowej premii motywacyjnej,
- d) gwarancję zwrotu poniesionych przez wykonawcę rzeczywistych lub uznanych za racjonalne kosztów jej realizacji i wypłaty okresowej premii wykonawcy,
- e) gwarancję zwrotu rzeczywistych kosztów jej realizacji oraz wypłaty wykonawcy zysku o ustalonej kwotowo wysokości,
- f) postanowienia przewidujące rozliczanie kosztów realizacji proporcjonalnie do zużytego czasu pracy i materiałów.

3.28. Niektóre umowy mogą jednocześnie wykazywać cechy umowy w cenach stałych, jak również o cenach „koszt plus” (np. umowy o cenach „koszt plus” z określonym pułapem przychodu). W takim przypadku wykonawca powinien rozważyć odpowiednie zastosowanie zasad ustalania przychodów i kosztów umowy dla obydwu typów umów, zawartych w Standardzie.

3.29. Jeżeli jednostka wykonująca umowę budowlaną stosuje do wyceny świadczeń wewnętrznych ceny wewnętrzne, to niezależnie od przyjętego poziomu tych cen, te mogą różnić się od poniesionego (rzeczywistego) kosztu świadczeń wewnętrznych. Dla ustalenia poprawnego wyniku finansowego jednostki niezbędne jest odpowiednie rozliczenie różnic między wartością świadczeń wewnętrznych wyznaczonych po koszcie poniesionym (rzeczywistym) i po cenach wewnętrznych.

IV. ŁĄCZENIE I DZIELENIE UMÓW BUDOWLANYCH

4.1. Umowa budowlana może być wynikiem zawarcia: pojedynczej umowy,

- b) grupy oddzielnych umów,
- c) umowy głównej oraz umów dodatkowych,
- d) pojedynczej umowy wraz z dodatkowymi załącznikami (aneksami).

Sposób zawarcia umowy budowlanej nie wpływa jednak na zasady ustalenia przychodów i kosztów z usługi. Standard stosuje się – w zasadzie – do każdej pojedynczej (odrębnej) umowy budowlanej, co oznacza, że stopień zaawansowania usługi objętej umową, a także przychody oraz koszty umowy ustala się odrębnie dla każdej pojedynczej umowy.

4.2. W niektórych przypadkach, dla bardziej wiarygodnego ustalenia przychodów i kosztów usługi budowlanej, celowe może stać się połączenie niektórych umów w grupę lub ich rozdzielenie. Zasady określone w pkt. 4.3.–4.6. Standardu pozwalają ustalić czy daną umowę traktować jako pojedynczą umowę, czy też dokonać stosownego jej połączenia lub podziału. W takim przypadku grupa umów lub część umowy stanowi w rozumieniu Standardu pojedynczą umowę.

- 4.3. Umowa (lub grupa umów) ma charakter pojedynczej umowy (pojedynczych umów) jeżeli spełnia następujące warunki:
- dla każdego przedmiotu umowy przedłożono odrębną ofertę ,
 - każdy z przedmiotów umowy był (lub może być) oddzielnie negocjowany, a wykonawca i zamawiający mieli możliwość zaakceptowania lub odrzucenia każdej z części umowy dotyczącej tego pojedynczego przedmiotu umowy, oraz
 - można wiarygodnie określić przychody i poniesione koszty każdego przedmiotu umowy.
- 4.4. Grupę umów zawartych z jednym lub wieloma zamawiającymi traktuje się jako pojedynczą umowę budowlaną, jeżeli:
- dana grupa umów jest negocjowana łącznie i dotyczy tego samego celu gospodarczego,
 - wykonywanie umów jest tak bardzo powiązane ze sobą, że w rzeczywistości są one częścią pojedynczego projektu, a kwota wynagrodzenia należnego w ramach jednej umowy zależy od ceny lub wykonania innej umowy, oraz
 - umowy są realizowane na jednym placu budowy jednocześnie lub jedna po drugiej.
- 4.5. Umowa może zawierać opcję budowy (w zakresie definicji umowy budowlanej) dodatkowego składnika (obiektu) aktywów trwałych na życzenie zamawiającego, lub może być uzupełniana drogą włączenia do niej budowy dodatkowego składnika aktywów trwałych. Budowę dodatkowego składnika aktywów trwałych (np. boiska sportowego wraz z budową szkoły) traktuje się jako oddzielną umowę o budowę, jeżeli:
- dany składnik aktywów trwałych znacząco różni się pod względem projektowym, technologicznym, lub ze względu na jego funkcje użytkową od składnika aktywów trwałych lub ich grupy będących przedmiotem pierwotnej umowy, lub
 - cenę za wykonanie tego składnika aktywów trwałych ustala się bez odniesienia do ceny lub wykonania pierwotnej umowy.
- Jeżeli natomiast budowę dodatkowego składnika aktywów trwałych obejmuje się pierwotną umową po jej rozszerzeniu, to dotyczące tej budowy przychody i koszty ujmuje się łącznie z przychodami i kosztami pierwotnego przedmiotu umowy.
- 4.6. Jednostki specjalizujące się w wykonywaniu pojedynczych typów robót budowlanych (np. roboty instalatorskie, roboty dekarские, roboty torowe, roboty drogowe, usługi sprzętowe itp.) mogą zawierać z głównym wykonawcą umowy budowlanej umowę o podwykonawstwo. Umowa o podwykonawstwo może dotyczyć np. oddzielnych prac w różnych obiektach, dodatkowo przewidując jeszcze istotne przerwy w czasie ich realizacji (np. zawarta trzyletnia umowa o podwykonawstwo robót dekarских przy budowie osiedla domków jednorodzinnych, gdzie poszczególne domy są wykonywane na podstawie umowy z odbiorcą końcowym, a wykonane przez podwykonawców usługi są w myśl umowy fakturowane oddzielnie dla

każdego domu). Jeśli spełnione są warunki określone w pkt. 4.3. to jednostka umowę traktuje jako grupę umów i ustala przychody i koszty niezależnie dla każdego domu objętego odrębną umową.

V. USTALANIE STOPNIA ZAAWANSOWANIA UMOWY BUDOWLANEJ

- 5.1. Podstawową cechą umów budowlanych jest długi czas ich realizacji, co powoduje, że wykonanie objętej umową usługi następuje z reguły w ciągu więcej niż jednego okresu sprawozdawczego. Dlatego w celu prawidłowego ustalenia przychodów i kosztów danego okresu sprawozdawczego, a więc także przychodów i kosztów z robót wykonanych przy jeszcze niezakończonych umowach budowlanych niezbędne jest wiarygodne określenie stopnia zaawansowania, a więc przyrostu robót każdej umowy budowlanej oddzielnie na dzień bilansowy. Może to nastąpić w różny sposób (różnymi metodami).
- 5.2. Do podstawowych metod pomiaru stopnia zaawansowania niezakończonych umów budowlanych należą:
- a) **metoda obmiaru wykonanych prac** – polegająca na technicznym pomiarze wykonanych od rozpoczęcia umowy do dnia bilansowego prac wyrażonych w jednostkach naturalnych i wycenionych w odpowiednich cenach lub w procencie ceny umownej bądź jej składowych. Pomiarzy te przeprowadzają specjaliści wewnętrzni lub zewnętrzni jednostki, posiadający odpowiednią wiedzę techniczną, stosowną do rodzaju realizowanych robót budowlanych oraz dysponujący odpowiednimi cenami lub ich ekwiwalentami,
 - b) **metoda kosztowa** – polegająca na określaniu na dzień bilansowy stopnia zaawansowania prac w takim procencie, jaki stanowi udział poniesionych od rozpoczęcia umowy do dnia bilansowego kosztów umowy w całkowitej kwocie kosztów wykonania umowy obejmującej koszty już poniesione oraz wynikające z aktualnego globalnego budżetu kosztów koszty wymagające jeszcze poniesienia dla pełnego wykonania umowy.
- 5.3. Do ustalania stopnia zaawansowania niezakończonych umów budowlanych można stosować również inne metody pomiaru, niż określone w pkt. 5.2, jeżeli odzwierciedlają one w sposób wiarygodny stopień zaawansowania prac objętych niezakończoną umową.
- 5.4. Do ustalania stopnia zaawansowania umowy drogą odpowiedniego obmiaru wykonanych prac stosuje się mierzalne i sprawdzalne wielkości. Wyniki pomiaru wymagają odpowiedniego udokumentowania przez wykonujących go specjalistów.
- 5.5. Warunkiem koniecznym stosowania metody kosztowej jest funkcjonowanie w jednostce realizującej umowy odpowiedniego systemu rachunkowości zarządczej. Metoda kosztowa

wymaga posiadania wiarygodnych danych o kosztach umowy poniesionych na realizację działań objętych daną umową i porównania ich z sumą kosztów którą, według przewidywań aktualnych na dzień bilansowy, trzeba będzie jeszcze ponieść dla pełnego wykonania umowy, łącznie z usunięciem w okresie rękojmi ujawnionych po jej zakończeniu usterek.

Na koszty nieodzowne do pełnego wykonania umowy składają się zatem:

- i) rzeczywiste, już poniesione do dnia bilansowego koszty wykonania umowy,
- ii) przewidywane koszty, których poniesienie jest nieodzowne do wykonania umowy wynikające z aktualnego globalnego budżetu kosztów umowy, dlatego budżet ten musi być tak sporządzony (według rodzajów prac), aby na dzień bilansowy można było z niego wyłączyć planowane koszty już wykonanych prac.

Wyrażony w procentach iloraz tych dwóch wielkości określa mierzony kosztami stopień zaawansowania umowy na dzień bilansowy, co ilustruje wzór:

$$\begin{array}{c}
 \text{stopień} \\
 \text{zaawansowania} \\
 \text{umowy} \\
 \text{obliczony metodą} \\
 \text{kosztową}
 \end{array}
 =
 \frac{
 \begin{array}{c}
 \text{koszty umowy rzeczywiście} \\
 \text{poniesione od daty jej rozpoczęcia do} \\
 \text{dnia bilansowego}
 \end{array}
 }{
 \begin{array}{c}
 \text{koszty} \\
 \text{umowy} \\
 \text{rzeczywiście} \\
 \text{poniesione} \\
 \text{od daty jej} \\
 \text{rozpoczęcia} \\
 \text{do dnia} \\
 \text{bilansowego}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{c}
 \text{wymagające jeszcze} \\
 \text{poniesienia koszty} \\
 \text{niezbędne do} \\
 \text{pełnego wykonania} \\
 \text{umowy wynikające} \\
 \text{z aktualnego} \\
 \text{globalnego budżetu} \\
 \text{kosztów umowy}
 \end{array}
 }$$

W przypadku umów o cenach ryczałtowych nie należy stosować metody kosztowej do umów charakteryzujących się dużą rozbieżnością ponoszonych kosztów w stosunku do stopnia realizacji prac.

- 5.6. Globalny budżet kosztów umowy charakteryzuje ciągła zmienność wartości planowanych z uwagi na ich aktualizację spowodowaną długim okresem budowy, która wpływa niekorzystnie na możliwość dokładnego planowania i trafnego przewidywania zarówno zakresu prac i technologii ich wykonania, jak też poziomu cen i płac. W związku z tym celowe może być wyróżnienie w budżecie, oprócz kosztów umowy planowanych na początku realizacji umowy, danych o wysokości kosztów po ostatniej aktualizacji. Pozwala to na porównanie pierwotnego i aktualnego budżetu oraz ocenę dokonanych w nim zmian w trakcie realizacji umowy.

Niezależnie od wybranego przez jednostkę sposobu sporządzenia globalnego budżetu kosztów umowy, do obliczania stopnia zaawansowania umowy metodą kosztową jednostka jako podstawę do ustalenia kosztów wymagających jeszcze poniesienia dla pełnego wykonania umowy przyjmuje globalny budżet kosztów umowy po ostatniej jego aktualizacji. Jest ona

wykonywana według stanu wiedzy jednostki na dany dzień aktualizacji przy uwzględnieniu rzeczywistego zakresu prac, technologii, poziomu płac i cen oraz przy uwzględnieniu szacunków co do tych wartości w globalnym budżecie kosztów według stanu wiedzy jednostki na ten sam dzień aktualizacji.

Ze względu na te czynniki, warunkiem uzyskania wiarygodnych danych niezbędnych do stosowania metody obmiaru wykonanych prac lub metody kosztowej jest aktualność globalnego budżetu kosztów umowy, przejawiająca się w uwzględnieniu w nim aktualnego zakresu prac, sposobu ich wykonania (technologia, koszty własne podwykonawcy) oraz aktualnego poziomu cen i płac. Jednostka ma obowiązek aktualizacji globalnego budżetu kosztów umowy (szacunku kosztów wynikających z umowy) co najmniej na każdy dzień bilansowy.

- 5.7. Często umowę dzieli się ze względów zarządczych lub technologicznych na mniejsze elementy – prace. Np. umowa o budowę drogi może składać się z prac takich jak poszczególne odcinki drogi oraz obiekty budowlane (np. wiadukty, mosty) lub rodzaje robót budowlanych (np. roboty ziemne, roboty nawierzchniowe, itp.). W przypadku takim dla ustalenia stopnia zaawansowania celowe może być w pierwszej kolejności ustalenie stopnia zaawansowania jej poszczególnych prac, a następnie – na podstawie tych informacji oraz znajomości udziału poszczególnych prac w cenie całej umowy – ustalenie stopnia zaawansowania umowy jako całości.

W przypadku takim, do ustalenia na dzień bilansowy stopnia zaawansowania poszczególnych prac wykonywanych w ramach jednej umowy, można jednocześnie stosować dla poszczególnych prac różne metody. Na przykład, w umowie o budowę drogi, stopień zaawansowania budowy mostu może zostać ustalony za pomocą metody obmiaru technicznego, zaś stopień zaawansowania robót nawierzchniowych metodą pomiaru pracochłonności.

- 5.8. Jednostka powinna stosować do umowy taką metodę pomiaru stopnia zaawansowania prac, która według jej najlepszej wiedzy pozwala w sposób najbardziej wiarygodny ustalić rzeczywisty stopień zaawansowania prac objętych daną umową. Może ona stosować do różnych umów różne metody (lub zbiory metod – por. pkt. 5.7) pomiaru stopnia zaawansowania umowy. Może ona również na poszczególnych etapach prac objętych jedną umową stosować różne metody pomiaru stopnia zaawansowania prac – np. w początkowym etapie metoda kosztowa, a w następnych etapach metodę obmiaru wykonanych prac. Dlatego zasady (polityka) rachunkowości jednostki powinny zawierać opis wszystkich stosowanych metod pomiaru wraz ze wskazaniem kryteriów ich doboru.

VI. PRZYCHODY Z UMÓW BUDOWLANYCH

6.1. Przychody z umowy budowlanej przewidującej stosowanie ceny uzgodnionej w umowie budowlanej 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 uwzględnia się sumy zatrzymane.

6.2. Początkowa kwota przychodu ustalona w danej umowie może ulec zmianie podczas realizacji umowy. Zmiany takie mogą wynikać np. ze zmiany zakresu robót lub ze zmian cen materiałów budowlanych, stawek płac, itp. Wszelkie skutki tych zmian powinny być uwzględnione w globalnym budżecie przychodów z umowy po ich zaakceptowaniu przez zamawiającego, co najczęściej wiąże się ze stosowną zmianą umowy lub odpowiednim aneksem do niej.

6.3. Jeżeli zmiana kwoty przychodu wynika ze zwiększenia zakresu robót, to jednostka ustala w pierwszej kolejności, czy nie powoduje to konieczności wyodrębnienia tych robót jako osobnej umowy. Szczegółowe zasady postępowania w takim przypadku objaśniono w rozdziale IV Standardu.

6.4. Początkowa kwota przychodów może wzrosnąć w czasie realizacji umowy o roszczenia wykonawcy wobec zamawiającego lub osób (firm) trzecich. Może to – przykładowo – wynikać z opóźnień w dostarczeniu dokumentacji budowy lub wejścia na plac budowy powstałych z winy zamawiającego, zmian w przepisach prawnych (np. bardziej rygorystycznych wymogów ekologicznych, które nie były znane przy zawieraniu umowy), błędów w dokumentacji przetargowej i spowodowanych tym nieprawidłowości w projekcie budowlanym.

Wycena roszczeń i ich uznanie przez zamawiającego obarczone jest wysokim stopniem niepewności. Z tego względu niezmiernie ważna jest rzetelna i ostrożna ocena prawdopodobieństwa uznania roszczenia przez zamawiającego i wiarygodne określenie kwoty roszczenia, którą on zaakceptuje.

6.5. Kolejną przyczyną zmiany początkowej kwoty przychodów z tytułu umowy budowlanej mogą być przewidziane w umowie premie. Są one niekiedy stosowane jako zachęta dla wykonawcy

do wykonania usługi przed wyznaczonym w umowie terminem lub też od dotrzymania bądź przekroczenia innych warunków wynikających z umowy.

Warunki przyznania premii są z reguły określa umowa, stąd wysokość premii stosunkowo łatwo jest ustalić. Jednak również w tym przypadku, aby móc zaliczyć premie do przychodu, jednostka powinna uwiarygodnić prawdopodobieństwo jej otrzymania oraz zapewnić poprawną wycenę. Źródłem informacji, które pozwala w prosty i efektywny sposób spełnić te wymagania jest odpowiedni system rachunkowości zarządczej. Stosowane w nim metody i techniki gromadzenia oraz dostarczania niezbędnych danych powodują, że jest to system wczesnego informowania osoby odpowiedzialnej za wykonanie umowy, służb finansowo – księgowych i innych o prawdopodobieństwie wypełnienia warunków koniecznych do uzyskania premii.

6.6. Początkowa kwota przychodu może także ulec zmniejszeniu na skutek zastosowania przez zamawiającego przewidzianych w umowie kar, wobec niedotrzymania terminów wykonania robót, nieosiągnięcia zagwarantowanych zdolności produkcyjnych (np. w oczyszczalni ścieków). Wprawdzie kary takie są zazwyczaj naliczane przy ostatecznym odbiorze robót, nie zaś w czasie ich trwania, to jednak – jeżeli wykonawca stwierdzi już w toku wykonywania robót nieuchronność ponoszenia kar, gdyż np. zaległości w postępie prac nie da się nadrobić, to powinien je uwzględnić ustalając przychód z tytułu niezakończonych umów (odpowiednio zmniejszając globalny budżet przychodów z umowy).

6.7. Niekiedy cenę (przychód) za usługi wykonywane w ramach umowy budowlanej określa się w walucie obcej. W takim przypadku, aby ustalić czy istnieje potrzeba odrębnego ujęcia wbudowanego do umowy budowlanej instrumentu pochodnego, jednostka stosuje odpowiednie przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 277), zwanego dalej „Rozporządzeniem”.

Jeżeli w myśl Rozporządzenia jednostka jest zobowiązana do odrębnego ujęcia umowy zasadniczej oraz jednego lub więcej wbudowanych instrumentów pochodnych, to od dnia zawarcia umowy instrumenty te ujmuje w księgach rachunkowych oraz wycenia w wartości godziwej. Skutki przeszacowania wartości godziwej każdego z wydzielonych instrumentów pochodnych, ustalane nie rzadziej niż na dzień bilansowy, ujmuje się w przychodach lub kosztach finansowych jako zysk lub stratę z aktualizacji wyceny inwestycji.

Zysków lub strat z przeszacowania wartości godziwej instrumentu pochodnego nie bierze się pod uwagę przy oszacowaniu przychodu z umowy zgodnie z przyjętą przez jednostkę metodą ustalania stopnia zaawansowania prac.

Nie bierze się ich również pod uwagę przy porównaniu całkowitych kosztów umowy z całkowitymi przychodami z umowy dla określenia rentowności umowy lub ustalenia, czy nie zachodzi konieczność utworzenia rezerwy na stratę na umowie.

Jeżeli podczas wykonywania umowy następują zmiany całkowitych przychodów z umowy, spowodowane zmianą ustalonej w umowie ceny lub innego składnika przychodów wyrażonych w walucie obcej, to zgodnie z Rozporządzeniem jednostka rozważa, czy istnieją powody do wyłączenia z ksiąg rachunkowych wbudowanego instrumentu pochodnego ujmowanego odrębnie od dnia zawarcia umowy i wprowadzenia do ksiąg nowo wyodrębnionego instrumentu pochodnego.

- 6.8. Jeżeli umowa zawiera wbudowany instrument pochodny niewymagający wyodrębnienia, gdyż spełnione są warunki określone w §10 ust. 1a pkt 5 Rozporządzenia²⁾, to na dzień zawarcia umowy jednostka ustala początkową kwotę globalnego budżetu przychodów w złotych stosując do przeliczenia terminowe kursy wymiany waluty odpowiadające wynikającym z umowy, oczekiwanym przepływom pieniężnym (wpłatom). Obliczoną w ten sposób początkową kwotę globalnego budżetu przychodów, wyrażoną w złotych, bierze się pod uwagę przy porównaniu całkowitych kosztów umowy z całkowitymi przychodami z umowy dla określenia rentowności umowy bądź ustalenia, czy nie zachodzi konieczność utworzenia rezerwy na stratę na umowie.
- Jeżeli jednostka nie wyodrębnia wbudowanego instrumentu finansowego, nie rzadziej niż na dzień bilansowy jednostka aktualizuje początkową kwotę globalnego budżetu przychodów. Zaktualizowaną, wyrażoną w złotych, kwotę globalnego budżetu przychodów oblicza się jako sumę należności zafakturowanych, przeliczonych przy zastosowaniu odpowiednio kursu określonego w art. 30 ust. 2 pkt 1 lub 2 Ustawy oraz pozostałych oczekiwanych przepływów pieniężnych z umowy, które ustala się stosując do ich przeliczenia na złote odpowiadające im na dzień wyceny terminowe kursy wymiany waluty. Wyliczona kwota jest brana pod uwagę na dzień bilansowy w celu:
- oszacowania przychodu z umowy zgodnie z przyjętą przez jednostkę metodą ustalania stopnia zaawansowania prac,
 - porównania całkowitych kosztów wykonania umowy z całkowitymi przychodami z tytułu umowy dla określenia rentowności umowy bądź ustalenia czy zachodzi konieczność utworzenia rezerwy na stratę na umowie.

²⁾ Z zawartej umowy niebędącej instrumentem finansowym wynika obowiązek dokonywania płatności wyrażonych w walucie obcej, która jest:

- a) walutą, w której którakolwiek z ważnych dla wykonania postanowień umowy stron osiąga większość przychodów i ponosi większość kosztów (waluta funkcjonalna),
- b) walutą, w której zwyczajowo i powszechnie na rynkach międzynarodowych zawierane są umowy na dostawę określonych towarów lub usług, lub
- c) walutą, w której powszechnie na rynku krajowym zawierane są umowy na dostawę określonych dóbr lub usług.

- 6.9. Jeżeli jednostka korzysta z uproszczenia uregulowanego postanowieniami art. 28b ustawy polegającego na niestosowaniu przepisów Rozporządzenia, to wycenia przychody z umów budowlanych wyrażone w walutach obcych oraz ustala kwotę globalnego budżetu przychodów w sposób określony w pktcie 6.10. Warunkiem koniecznym jest w takim przypadku przyjęcie w polityce rachunkowości alternatywnej metody wyceny określonej w punkcie 6.10. jednolicie dla wszystkich umów o usługę budowlaną oraz ujawnienie tej informacji w sprawozdaniu finansowym.
- 6.10. W przypadku gdy jednostka wykorzystując postanowienia art. 28b Ustawy nie stosuje regulacji zawartych w punktach 6.7. i 6.8., przychody z umów o usługi budowlane wyrażonych w walutach obcych wycenia zgodnie z art. 30 Ustawy, tzn.:
- a) na dzień zawarcia umowy jednostka ustala początkową kwotę globalnego budżetu przychodu w złotych stosując do przeliczenia odpowiednio kurs określony w art. 30 ust. 2 pkt 1 lub 2.
Obliczoną w ten sposób początkową kwotę przychodu, wyrażoną w złotych, jednostka bierze pod uwagę przy porównaniu całkowitych kosztów umowy z całkowitymi przychodami z umowy dla określenia rentowności umowy bądź ustalenia, czy nie zachodzi konieczność utworzenia rezerwy na stratę na umowie;
 - b) nie rzadziej niż na dzień bilansowy jednostka aktualizuje początkową kwotę globalnego budżetu przychodu ustalając ją jako sumę:
 - i) należności zafakturowanych, przeliczonych przy zastosowaniu odpowiednio kursu określonego w art. 30 ust. 2 pkt 1 lub 2 Ustawy oraz
 - ii) pozostałej do realizacji kwoty globalnego budżetu przychodów, przeliczonych przy zastosowaniu odpowiednio kursu określonego w art. 30 ust. 2 pkt 1 lub 2 UstawyWyliczona kwota jest brana przez jednostkę pod uwagę na dzień bilansowy w celu:
 - i) oszacowania przychodu z umowy zgodnie z przyjętą przez jednostkę metodą ustalania stopnia zaawansowania prac,
 - ii) porównania całkowitych kosztów wykonania umowy z całkowitymi przychodami z tytułu umowy dla określenia rentowności umowy bądź ustalenia czy zachodzi konieczność utworzenia rezerwy na stratę na umowie.
- 6.11. Zasady dotyczące ujęcia przychodów z niezakończonych usług budowlanych wyrażonych w walutach obcych, objaśnione w punktach 6.7. – 6.10., stosuje się odpowiednio również do kosztów z tego samego tytułu.
- 6.12. Okresowo, co najmniej na każdy dzień bilansowy, ustalenia wymagają skutki spowodowane realizacją umowy lub jej zmiany, a w miarę rozstrzygania kolejnych wątpliwości wprowadzanie koniecznych korekt. Mogą one powodować np. zwiększenie wartości przychodów w umowie o cenach stałych (w wyniku zastosowania klauzul umożliwiających podniesienie cen) lub, gdy

umowa opiewa na stałą cenę za daną ukończoną jednostkę, przychody z umowy mogą wzrosnąć w wyniku zwiększenia ilości jednostek. Natomiast stwierdzone niedotrzymanie warunków umowy może spowodować naliczenie przez zamawiającego lub jego prawo do naliczenia kar umownych, co zmniejsza wysokość przychodów. Wzięcia pod uwagę wymagają również inne zmiany umowy oraz roszczenia.

VII. KOSZTY UMÓW BUDOWLANYCH

7.1. Koszty umów budowlanych ujmuje się oddzielnie dla każdej umowy w rozumieniu rozdziału IV Standardu. Ponoszone przez wykonawcę koszty wykonania umowy budowlanej, zwane zgodnie z definicją z pkt. III.1. kosztami umowy, obejmują:

- a) bezpośrednie koszty wytworzenia dotyczące określonej umowy,
- b) uzasadnioną część pośrednich kosztów wytworzenia związanych z działalnością wynikającą z umowy, zgodnie z definicją tych kosztów zawartą w art. 28 ust. 3 Ustawy,
- c) inne koszty wykonania umowy, które zgodnie z warunkami umowy pokrywa zamawiający.

Koszty gromadzi się według umów budowlanych począwszy od dnia podpisania umowy lub uzyskania pewności, że umowa między wykonawcą a zamawiającym zostanie zawarta, jeżeli poniesiono koszty przed jej podpisaniem.

7.2. Do bezpośrednich kosztów wytworzenia danej usługi budowlanej zalicza się koszty wszystkich trzech faz cyklu życia umowy, które można jednoznacznie przypisać do umowy. Poniżej przedstawia się przykłady kosztów zaliczanych zazwyczaj do kosztów bezpośrednich umowy:

- a) 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.
- b) koszty fazy realizacji umowy, takie jak:
 - i) koszty zużycia wycenionych w cenach nabycia materiałów budowlanych,
 - ii) koszty płac robotników bezpośrednio produkcyjnych z pochodnymi, łącznie z kosztami płac nadzoru budowy,
 - iii) 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.
 - iv) koszty transportu (przemieszczenia) maszyn, urządzeń, materiałów, ziemi do i z miejsca budowy,
 - v) koszty usług podwykonawców,
- c) szacunkowe koszty fazy posprzedażnej, jak np. rezerwa na koszty robót poprawkowych, gwarancyjnych i rękojmi.

- 7.3. Do uzasadnionej części pośrednich kosztów wytworzenia dotyczących danej umowy zalicza się na przykład:
- koszty ubezpieczenia budowy,
 - koszty projektowania i doradztwa nie związane bezpośrednio z daną umową, które można przyporządkować do umowy,
 - rozliczone koszty świadczeń wewnętrznych (np. sprzętu budowlanego, transportu zaplecza tymczasowego),
 - koszty wzniesienia, użytkowania i rozbiórki tymczasowego zaplecza techniczno-socjalnego,
 - 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).
- 7.4. Do innych kosztów zalicza się nieobjęte punktem 7.3. i 7.4. koszty, którymi można zgodnie z warunkami umowy obciążyć zamawiającego, np. koszty prac rozwojowych dotyczących umowy, koszty finansowania zewnętrznego budowy lub koszty ogólne jednostki pokrywane przez wykonawcę, itp. Nie mogą być to koszty pokrywane z zysku brutto na umowie.
- 7.5. 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 ocenia prawdopodobieństwo uzyskania korzyści ekonomicznych z tego składnika aktywów. Jeżeli prawdopodobieństwo to nie jest wystarczające (np. bardziej prawdopodobne jest, że jednostka nie wygra przetargu i nie dojdzie do podpisania umowy budowlanej), to jednostka odpisuje ujęte wcześniej rozliczenie międzyokresowe kosztów w ciężar kosztów danego okresu sprawozdawczego. Ewentualne późniejsze zawarcie umowy na tę usługę budowlaną nie uzasadnia obciążenia w następnym okresie kosztów umowy odpisanymi uprzednio kosztami.
- 7.6. Z kosztów umowy budowlanej – zgodnie z art. 28 ust. 3 Ustawy – wyłącza się koszty przypadające na niewykorzystane normalne zdolności produkcyjne zasobów zaangażowanych przy wykonywaniu danej umowy.
- Jednostki które są wskazane w art. 28 ust 4a ustawy mogą przy obliczaniu kosztu wytworzenia usługi budowlanej do kosztów bezpośrednich doliczyć koszty pośrednie związane z wytworzeniem tej usługi niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych.
- Warunkiem stosowania tego uproszczenia jest, że nie wywiera ono istotnego wpływu na przedstawienie sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego jednostki. Nie jest wskazane zaniechanie eliminacji z kosztów usługi kosztów niewykorzystanych zdolności

produkcyjnych w razie znacznego usprzętowania prac i dłuższych nieplanowych przestojów (wstrzymanie prac przy umowie).

- 7.7. Koszty usługi budowlanej mogą zmniejszać przychody uboczne, nieuwzględniane w przychodach z usługi. Oznacza to, iż tego rodzaju zdarzenia nie są ujmowane jako przychód z usługi lub pozostałe przychody operacyjne, lecz zmniejszają odpowiednio koszty usługi.
- 7.8. Nie zalicza się do kosztów usługi budowlanej kosztów niepowiązanych z pracami wynikającymi z wykonywania umowy, ani też nie dotyczących określonej usługi, jak np.:
- kosztów ogólnych, których zwrot nie jest przewidziany w warunkach umowy,
 - kosztów sprzedaży, promocji i marketingu,
 - kosztów prac badawczych i rozwojowych, których zwrot nie jest przewidziany w umowie,
 - kosztów finansowych niezwiązanych bezpośrednio z umową.

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

VIII. USTALANIE PRZYCHODÓW I KOSZTÓW Z NIEZAKOŃCZONYCH UMÓW BUDOWLANYCH

- 8.1. 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. Niezakończone usługi budowlane zaawansowane w nieistotnym stopniu można wyceniać po poniesionych kosztach wytworzenia nie wyższych od kosztów, których pokrycie przez zamawiającego jest prawdopodobne i wykazuje jako produkty w toku. Zarówno przychody, jak i koszty ich osiągnięcia ustalane na dzień bilansowy oblicza się jako różnicę sumy wszystkich przychodów lub kosztów począwszy od rozpoczęcia danej umowy do dnia bilansowego oraz przychodów lub kosztów ujętych w poprzednich okresach.

Bez względu na sposób ustalania przychodów z tytułu umowy i kosztów ich osiągnięcia, przedstawionych w pkt. 8.2–8.4, na przychody z umów i koszty ich osiągnięcia dotyczące okresu sprawozdawczego wpływa różnica między sumą przychodów z wykonania umowy względnie kosztów ich osiągnięcia za okres od daty jej rozpoczęcia do dnia bilansowego, a przychodami z tytułu umowy względnie kosztami ich osiągnięcia odniesionymi na wynik finansowy w poprzednich okresach.

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.

Zasady ustalania przychodów i kosztów, mające zastosowanie do niezakończonych umów budowlanych, stosuje się również odpowiednio do tych umów po ich zakończeniu, w celu właściwego rozliczenia całej umowy.

- 8.2. 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 w sposób omówiony w rozdziale V Standardu,
 - 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 mowa w pkt. 8.9,
- b) innymi metodami określonymi w rozdziale V Standardu – 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, o czym mowa w punkcie 8.9.

W obu przypadkach zasadę obliczania wartości szacowanych przychodów z niezakończonych umów budowlanych rozliczanych za pomocą cen stałych przedstawia wzór:

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

gdzie:

t – numer okresu realizacji umowy

P – globalny budżet przychodów umowy

P_t – przychód szacowany z umowy w okresie t

$P_1 + \dots + P_{t-1}$ – przychody, które wpłynęły na wynik finansowy w poprzednich okresach

WZ(%) – stopień zaawansowania umowy na dzień bilansowy³⁾

8.3. 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 (premii) 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:

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

gdzie:

t – numer okresu realizacji umowy

P_t – przychody szacowane z umowy w okresie t

KRP – rzeczywiście poniesione koszty umowy od daty rozpoczęcia umowy do dnia bilansowego, których pokrycie przez zamawiającego jest wysoce prawdopodobne

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

8.4. Jeżeli na dzień bilansowy którykolwiek z warunków określonych w pkt. 8.2 lub 8.3 nie jest spełniony albo pokrycie przez zamawiającego poniesionych kosztów wykonania umowy budowlanej jest mało prawdopodobne, to przychody z tytułu umowy ustala się w wysokości tej części dotychczas poniesionych, od daty rozpoczęcia umowy do dnia bilansowego kosztów, w której ich pokrycie przez zamawiającego jest prawdopodobne. Kosztem osiągnięcia

³⁾ Jeżeli jednostka stosuje obmiar stopnia zaawansowania za pomocą cen kosztorysowych stosowanie wskaźnika procentowego zaawansowania może nie być konieczne

przychodów z tytułu tej umowy są rzeczywiście poniesione od daty rozpoczęcia umowy do dnia bilansowego koszty wykonania umowy. Zasadę obliczania wartości szacowanych przychodów w takich przypadkach przedstawia wzór:

$$P_t = KRP - (P_1 + \dots + P_{t-1})$$

gdzie:

t – numer okresu realizacji umowy

P_t – przychody szacowany z umowy w okresie t

$P_1 + \dots + P_{t-1}$ – przychody, które wpłynęły na wynik finansowy w poprzednich okresach

KRP – rzeczywiście poniesione koszty umowy od daty rozpoczęcia umowy do dnia bilansowego, których pokrycie przez zamawiającego jest wysoce prawdopodobne

8.5. Zasadę obliczania wartości szacowanych kosztów z niezakończonych umów budowlanych, dla każdego z wariantów jej rozliczenia zaprezentowanych w pkt. 8.2-8.4 przedstawia wzór:

$$K_t = K * WZ(\%) - (K_1 + \dots + K_{t-1})$$

gdzie:

t – numer okresu realizacji umowy

K_t – szacowane koszty umowy w okresie t

$K_1 + \dots + K_{t-1}$ – koszty, które wpłynęły na wynik finansowy w poprzednich okresach

K – globalny budżet kosztów umowy⁴⁾, korygowany (aktualizowany) na bieżąco podczas trwania umowy w celu uwzględnienia przewidywanych przyszłych zmian w realizacji prac (uprawdopodobnionych)

WZ(%) – stopień zaawansowania umowy

8.6. Wszelkie skutki zmian zakresu umowy, przewidzianej w niej ceny, aktualizacji globalnego budżetu kosztów budowy, aktualizacji globalnego budżetu przychodów z budowy dopływu opóźnionych dokumentów poniesienia kosztów (np. faktur podwykonawców) itp. wpływają w całości na przychody i koszty ich osiągnięcia tego okresu w którym zmiany te nastąpiły i ewentualnie okresów następných. Nie koryguje się przychodów i kosztów odniesionych na wyniki finansowe poprzednich okresów.

8.7. Przykładami umów budowlanych, w przypadkach których pokrycie poniesionych kosztów jest mało prawdopodobne (por. pkt 8.4) są umowy budowlane, których:

- a) warunki nie są w pełni możliwe do wyegzekwowania,
- b) zakończenie zależy od wyników toczącego się sporu,

⁴⁾ Przez globalny budżet kosztów rozumie się sumę kosztów już poniesionych oraz zaktualizowanych kosztów planowanych wymagających jeszcze poniesienia dla wykonania umowy łącznie z rezerwą na koszty usunięcia usterek, które ujawnią się w okresie rękojmi lub gwarancji

- c) wykonawca nie jest w stanie zrealizować.
- 8.8. Przy ustaleniu dotychczas poniesionych kosztów wykonania umowy (por. pkt 8.2.d, 8.3, 8.4) nie bierze się pod uwagę wartości nie zużytych materiałów budowlanych ogólnego przeznaczenia ani zaliczek udzielonych podwykonawcom na poczet przyszłych świadczeń. Są to zapasy względnie należności.
- 8.9. 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.
- 8.10. Powstające przy księgowym ujęciu przychodów z tytułu wykonania umów i kosztów ich osiągnięcia ewentualne różnice prezentuje się odpowiednio w bilansie i ujawnia w informacji dodatkowej. Różnice te wykazuje się w bilansie w „rozwartym szyku”, bez ich saldowania. Szczegółowy zakres prezentacji i ujawnień przedstawia rozdział IX.
- 8.11. Aby ułatwić ustalenie, czy do umowy budowlanej zastosowanie mają postanowienia pkt 8.2, 8.3 lub 8.4 w załączniku nr 1 do Standardu podaje się schematy postępowania.

IX. PREZENTACJA I UJAWNIANIE INFORMACJI

- 9.1. W celu jasnej i przejrzystej prezentacji skutków realizacji niezakończonych umów budowlanych 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**
- 9.2. W rachunku zysków i strat przychody z niezakończonych umów budowlanych wykazuje się w wysokości szacowanej.

- 9.3. 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.
- 9.4. 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).
- 9.5. 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).
- 9.6. 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).
- 9.7. 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.
- Jeżeli jednostka – zgodnie z pkt. 5.7. Standardu – dzieli umowę na mniejsze elementy (prace) i dokonuje pomiaru stopnia zaawansowania dla każdej z tych prac osobno, to zaleca się ujawnienie o tym stosownej informacji we Wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
- Opis stosowanych metod rozliczania umów budowlanych wymaga ujęcia w dokumentacji przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości.

9.8. W części 2 Informacji dodatkowej sprawozdania finansowego na dzień bilansowy w kolejnym punkcie jednostka ujawnia co najmniej następujące informacje dotyczące wszystkich realizowanych umów budowlanych łącznie:

	Przychody ustalone wg zasad Standardu	Koszty ustalone wg zasad Standardu	Przychody zafakturowane	Koszty poniesione	Rezerwa na straty
Umowy o usługi budowlane ogółem					
– w tym umowy niezakończone łącznie					
– w tym umowy niezakończone ustalone metodą zysku zerowego					

Przez przychody i koszty rozumie się przychody i koszty wpływające na wykazywany w sprawozdaniu finansowym wynik.

9.9. W informacji dodatkowej zaleca się ujawnienie szczegółowej informacji na temat tych 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 (RMK bierne)
2. Rozliczenia międzyokresowe przychodów (RMP)

9.10. Dla wszystkich realizowanych umów budowlanych niezakończonych na dzień bilansowy jednostka ujawnia, jeśli występują:

- a) kwotę przewidywanej straty, jeśli została ujęta w rachunku zysków i strat,
- b) kwotę kosztów, których pokrycie przez zamawiającego nie jest prawdopodobne,
- c) kwotę sum zatrzymanych.

9.11. Ujawnienia wymagają również, zgodnie z KSR 2, odpowiednie zdarzenia związane z odroczonym podatkiem dochodowym wynikającym z umów budowlanych, których specyfikę objaśniono w rozdziale IX. Standardu.

9.12. Jednostki mikro oraz jednostki małe w rozumieniu art. 3 ust. 1a–1e Ustawy mogą stosować uproszczenia na które pozwala Ustawa. W takim przypadku zasady prezentacji i ujawniania informacji stosuje się odpowiednio. Nie powoduje to niezgodności ze Standardem.

X. ODRO CZONY PODATEK DOCHODOWY Z TYTUŁU UMÓW BUDOWLANYCH

- 10.1. Ze względu na odmiennosć momentu powstania przychodów i kosztów z umów budowlanych w myśl prawa podatkowego oraz regulacji rachunkowości, zachodzi koniecznosć ustalenia różnic przejściowych pomiędzy wartością podatkową składnika aktywów (lub pasywów), a odpowiadającą jej wartością bilansową składnika aktywów (lub pasywów).
Dotyczy to jednostek będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych za wyjątkiem tych podatników, które na podstawie art. 37 ust 10 ustawy odstąpiły od ustalania odroczonego podatku dochodowego.
- 10.2. 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”.
- 10.3. Mogą tu wystąpić, w zależności od obowiązujących przepisów prawa podatkowego cztery typy różnic przejściowych:
- a) jeżeli koszty poniesione są wyższe od kosztów szacowanych to, zgodnie z pkt. 9.7., nadwyżkę wykazuje się w aktywach, jako Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych (RMK czynne). Jeżeli wartość księgową aktywów jest większa od wartości podatkowej aktywów to różnica przejściowa ma charakter dodatni, co uzasadnia utworzenie rezerwy na odroczonego podatku dochodowego,
 - b) jeżeli koszty poniesione są niższe od kosztów szacowanych to, zgodnie z pkt. 9.6., nadwyżkę wykazuje się w pasywach, jako Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych (RMK bierne). Jeżeli wartość księgową pasywów jest większa od wartości podatkowej pasywów to różnica przejściowa ma charakter ujemny, co uzasadnia utworzenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
 - c) jeżeli należności zafakturowane, stanowiące przychody podatkowe, są wyższe od przychodów szacowanych to, zgodnie z pkt. 9.5., nadwyżkę wykazuje się w pasywach, jako Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych (RMP). Jeżeli wartość księgową pasywów jest większa od wartości podatkowej pasywów to różnica przejściowa ma charakter ujemny, co uzasadnia utworzenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
 - d) jeżeli należności zafakturowane, stanowiące przychody podatkowe, są niższe od przychodów szacowanych to, zgodnie z pkt. 9.4., nadwyżkę wykazuje się w aktywach, jako Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych (Należności niezafakturowane). Jeżeli wartość księgową aktywów jest większa od wartości podatkowej aktywów to różnica

przejściowa ma charakter dodatni, co uzasadnia utworzenie rezerwy na odroczony podatek dochodowy.

W załączniku nr 2 zaprezentowano schematy ułatwiające identyfikację różnic przejściowych dotyczących umów budowlanych.

XI. ROZWIĄZANIA TECHNICZNO-ORGANIZACYJNE WARUNKUJĄCE STOSOWANIE STANDARDU

11.1. Ustalanie w jednostce przychodów i kosztów umów budowlanych według zasad określonych w Standardzie wymaga stworzenia przemyślanego i sprawnie działającego systemu rachunkowości zarządczej, obejmującego ewidencję, kontrolę i analizę przychodów i kosztów poszczególnych umów.

Powinien on umożliwiać identyfikację kosztów umowy począwszy od fazy przygotowawczo-projektowej (np. koszty związane z projektem technicznym, koszty przygotowania placu budowy, itp.), poprzez fazę realizacji, na kosztach fazy posprzedażnej skończywszy i ich porównanie z odpowiednimi przychodami z umowy oraz z wielkościami przewidzianymi w globalnym budżecie przychodów z umowy i w globalnym budżecie kosztów umowy.

11.2. Dane o przychodach i kosztach z umów budowlanych pochodzą z różnych komórek organizacyjnych jednostki, które są zaangażowane w sposób bezpośredni lub pośredni w realizację umowy. Wybór metody pomiaru stopnia zaawansowania umowy i ustalania kosztów i przychodów z umowy wymagają właściwego udokumentowania i traktowania jako część dokumentacji księgowej. Z kolei dane o rzeczywistych lub szacowanych przychodach i kosztach umowy budowlanej wymagają częściowo dokumentacji wewnętrznej powstającej w ramach systemu rachunkowości zarządczej, często poza służbami finansowo-księgowymi. Istotne jest, aby dokumenty takie spełniały wymogi stawiane dowodom księgowym, w tym przewidziane Ustawą (w szczególności art. 21 i 22 Ustawy).

11.3. Stosowany w jednostce sposób ujmowania zarówno rzeczywistych, jak i szacowanych przychodów i kosztów umów budowlanych powinien umożliwiać poprawne i terminowe ich doliczanie do pojedynczej umowy podlegającej wycenie – zgodnie z zasadami opisanymi w rozdziale IV. Standardu.

Na ogół stosowany do tego jest system zleceńowy, z czym wiąże się, między innymi, podział zleceń na podzlecenia (np. na etapy prac, prace dodatkowe), ustalenie zasad numerowania zleceń i podzleceń i zapewnienie ich właściwego stosowania przy dokumentowaniu przychodów i kosztów, przyjęcie rozwiązań chroniących przed odniesieniem kosztów płac, kosztów zużycia materiałów, itp. dotyczących zakończonych zleceń na inne zlecenia.

11.4. Szczególnie ważną rolę, zarówno dla świadomego kształtowania przychodów, kosztów, jak też i stosowania rozwiązań przewidzianych w Standardzie, szczególnie dla umów budowlanych rozliczanych za pomocą cen stałych, do spełnienia mają globalny budżet przychodów z umowy i globalny budżet kosztów umowy, sporządzane dla każdej umowy budowlanej. Globalny budżet przychodów z umowy oraz globalny budżet kosztów umowy powinien:

- a) przyjmować za punkt wyjścia wiążące postanowienia danej umowy oraz – w odniesieniu do kosztów – przyjętą technologię, rodzaj zużywanych materiałów i sposób (siły własne, podwykonawstwo) wykonywania prac oraz rzeczywisty poziom cen i stawek płac;
- b) być bieżąco aktualizowany w miarę zmian następujących w trakcie realizacji umowy; najczęściej są one spowodowane zmianą zakresu umowy, zmianą technologii lub rodzaju zużywanych materiałów, zmianą poziomu cen lub zmianą udziału w pracach sił własnych i obcych; aktualizacje takie powinny być odpowiednio uwiarygodnione;
- c) umożliwiać ustalenie na dzień bilansowy:
 - kosztów wymagających jeszcze poniesienia dla pełnego wykonania umowy, oraz
 - ustalenia wyniku na zakończenie umowy;
- d) zapewniać możliwość wielookresowego porównania poniesionych kosztów (lub uzyskanych przychodów) z kosztami (przychodami) budżetowanymi, niezależnie od wyników umowy wykazanych w poszczególnych okresach sprawozdawczych jej realizacji.

11.5. W celu ułatwienia porównania w księgach rachunkowych przychodów (kosztów) szacowanych z należnościami zafakturowanymi (kosztami poniesionymi) jednostki mogą stosować odpowiednie konta rozliczeniowe, na przykład „Rozliczenie kosztów umów” oraz „Rozliczenie przychodów z umów”.

11.6. Na koncie „Rozliczenie kosztów umów” po stronie Wn ujmuje się koszty poniesione, zaś po stronie Ma – koszty szacowane, ustalone zgodnie z zasadami przewidzianymi w niniejszym Standardzie (w korespondencji z odpowiednim kontem kosztów). Saldo Wn konta „Rozliczenie kosztów umów” oznacza nadwyżkę kosztów poniesionych nad kosztami szacowanymi i jest prezentowane w bilansie zgodnie z pkt. 9.7. jako Aktywa z tytułu niezakończonych umów długoterminowych (RMK czynne). Saldo Ma konta „Rozliczenie kosztów umów” oznacza nadwyżkę kosztów szacowanych nad kosztami poniesionymi i jest prezentowane w bilansie zgodnie z pkt. 9.6. jako Rozliczenia międzyokresowe umów długoterminowych (RMK bierne).

11.7. Na koncie „Rozliczenie przychodów z umów” po stronie Wn ujmuje się przychody szacowane, ustalone zgodnie z zasadami przewidzianymi w niniejszym Standardzie (w korespondencji z odpowiednim kontem przychodów), zaś po stronie Ma – należności zafakturowane (w korespondencji z odpowiednim kontem rozrachunków). Saldo Wn konta „Rozliczenie przychodów z umów” oznacza nadwyżkę przychodów szacowanych nad należnościami

zafakturowanymi i jest prezentowane w bilansie zgodnie z pkt. 9.4. jako „Aktywa z tytułu niezakończonych umów długoterminowych” (Należności niezafakturowane). Saldo Ma konta „Rozliczenie przychodów z umów” oznacza nadwyżkę należności zafakturowanych nad przychodami szacowanymi i jest prezentowane w bilansie zgodnie z pkt. 9.5. jako „Rozliczenia międzyokresowe przychodów z umów długoterminowych” (RMP).

- 11.8. Wiarygodne ustalenie przychodów i kosztów oraz stopnia zaawansowania poszczególnych umów budowlanych wymaga dobrej współpracy służb finansowo – księgowych jednostki realizującej umowę z kierownikami odpowiednich budów. Oznacza to efektywny, terminowy i udokumentowany przepływ informacji o realizacji umowy, jej przychodach i kosztach oraz o ewentualnych zagrożeniach terminu jej wykonania lub wyniku. Na przykład informacje o ewentualnych sporach z zamawiającym lub dodatkowych kosztach wykonania umowy najczęściej są znane w pierwszej kolejności kierownikom budowy. Kierownik jednostki powinien zadbać o stworzenie odpowiedniego systemu niezwłocznego przekazywania tych informacji do służb finansowo – księgowych. Źródłem informacji, które pozwala w prosty i efektywny sposób spełnić te wymagania jest odpowiedni system rachunkowości zarządczej. Stosowane w nim metody i techniki gromadzenia oraz dostarczania niezbędnych danych powodują, że jest to system wczesnego informowania kierownika jednostki, osoby odpowiedzialnej za wykonanie umowy, służb finansowo – księgowych i innych o wynikach i zagrożeniach umowy.
- 11.9. Istotny element systemu kontroli wewnętrznej jednostki powinny stanowić kontrole poprawności stosowania procedur określenia właściwą metodą stopnia zaawansowania umów budowlanych oraz przychodów i kosztów poszczególnych umów. Procedury te wymagają właściwego udokumentowania, zaś ich przestrzeganie okresowej weryfikacji przez odpowiednie służby jednostki. W szczególności warunkiem koniecznym jest stworzenie efektywnego systemu budżetowania i sprawozdawczości wewnętrznej przychodów i kosztów umów, to jest systemu, który dostarcza wiarygodnych oraz rzetelnych informacji o rzeczywistej (historycznej) oraz przyszłej wysokości przychodów i kosztów realizacji poszczególnych umów budowlanych.
- 11.10. Element systemu ustalania przychodów i kosztów umów budowlanych stanowi ciągła analiza różnic pomiędzy należnościami zafakturowanymi a przychodami szacowanymi oraz różnic pomiędzy kosztami poniesionymi a kosztami szacowanymi. Różnice te, prezentowane w odpowiednich pozycjach bilansu, zgodnie z pkt. 9.2.–9.5., informują o rozbieżnościach pomiędzy rzeczywiście uzyskiwanymi przychodami lub ponoszonymi kosztami, a przychodami (kosztami) szacowanymi. W przypadku, kiedy wartości te są istotne, celowe jest dokonanie ponownej oceny wiarygodności oszacowanych i uzyskanych (poniesionych) przychodów i kosztów umów, a w szczególności stopnia ich zaawansowania.

PRZYKŁAD 1 – KOMPLEKSOWY PRZYKŁAD OBJAŚNIAJĄCY

Przedsiębiorstwo budowlane zawarło w 200X roku grupę umów na budowę rurociągu oraz obiektów z nim związanych. Okres realizacji zaplanowano na lata 200X – 200X+3 (cztery okresy sprawozdawcze). Wszystkie budowane obiekty wraz z rurociągiem są ze sobą ściśle powiązane technologicznie, tak, że prowadzone negocjacje dotyczyły całej grupy umów jednocześnie. Prace budowlane dotyczące poszczególnych pojedynczych umów będą realizowane w ciągłej sekwencji czasowej (jedna po drugiej).

Ze względu na przedstawione warunki przedsiębiorstwo budowlane traktuje grupę umów dla celów sprawozdawczości finansowej jako jedną umowę.

Określona w umowie stała cena za wykonanie rurociągu i związanych z nim obiektów wynosi 75.000.000 zł (globalny budżet przychodów). Planowany koszt umowy wynosi 65.000.000 zł (globalny budżet kosztów umowy⁵⁾).

Pod koniec roku 200X+1 przedsiębiorstwo budowlane, w wyniku aktualizacji globalnego budżetu kosztów umowy oszacowało, że koszty wzrosną do 70.000.000 zł, co wynika z konieczności wykonania dodatkowych prac odwadniających części terenu, na którym realizowano budowę.

W roku 200X+1 zleceniodawca – aneksem do umowy – zatwierdził zmianę zakresu robót, co spowodowało wzrost ceny umowy (globalnego budżetu przychodów) o 3.000.000 zł do 78.000.00 zł.

W rok 200X+2 przedsiębiorstwo budowlane wykryło poważne nieprawidłowości w wykonanej przez siebie dokumentacji projektowej. W wyniku ustaleń stwierdzono, iż koszt dodatkowych prac, nieprzewidzianych w pierwotnej dokumentacji wyniesie 10 000 000 zł. Zleceniodawca odmówił pokrycia dodatkowych kosztów, gdyż wynikają one z winy wykonawcy. W konsekwencji przedsiębiorstwo budowlane zaktualizowało budżet kosztów umowy do kwoty 80.000.000, stwierdzając, iż umowa ta zakończy się w roku 200X+3 stratą 2.000.000 zł. Na stratę w roku 200X+2 utworzono w ciężar kosztów rezerwę.

Dane dotyczące zafakturowanej sprzedaży netto (bez VAT) za okres wykonywania umowy przedstawiają się następująco:

	Zafakturowana sprzedaż netto (bez VAT) w okresie	Zafakturowana sprzedaż netto (bez VAT) narastająco
Rok 200X	11 400 000	11 400 000
Rok 200X+1	31 700 000	43 100 000
Rok 200X+2	23 900 000	67 000 000
Rok 200X+3	11 000 000	78 000 000

⁵⁾ Przez globalny budżet kosztów rozumie się sumę kosztów już poniesionych oraz zaktualizowanych kosztów planowanych wymagających jeszcze poniesienia dla wykonania umowy łącznie z rezerwą na koszty usunięcia usterek, które ujawnią się w okresie rękojmi lub gwarancji.

Dane dotyczące rzeczywistych kosztów poniesionych za okres wykonywania umowy przedstawiają się następująco:

	Rzeczywiste koszty umowy poniesione w okresie	Rzeczywiste koszty umowy poniesione narastająco
Rok 200X	9 000 000	9 000 000
Rok 200X+1	29 000 000	38 000 000
Rok 200X+2	32 000 000	70 000 000
Rok 200X+3	10 000 000	80 000 000

Rozważmy trzy warianty ustalania przychodów i kosztów z umowy niezakończonych na dzień bilansowy kończący rok 200X, 200X+1, 200X+2 i 200X+3:

Wariant 1

Przedsiębiorstwo budowlane jest zdolne do przeprowadzania wiarygodnych szacunków stopnia zaawansowania niezakończonych umowy i ustala ten stopień zaawansowania drogą obmiaru technicznego wykonanych prac.

Wariant 2

Przedsiębiorstwo budowlane jest zdolne do przeprowadzania wiarygodnych szacunków stopnia zaawansowania i ustala stopień zaawansowania niezakończonych umowy udziałem kosztów umowy poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia bilansowego w całkowitych kosztach umowy.

Wariant 3

Przedsiębiorstwo budowlane nie ma możliwości przeprowadzania wiarygodnych szacunków stopnia zaawansowania względnie ustalenia rentowności niezakończonych umowy, zaś zamawiający zwróci pełne poniesione koszty.

W przykładzie założono zgodność księgowych i podatkowych zafakturowanych przychodów oraz rzeczywistych (poniesionych) kosztów umowy oraz przyjęto założenie że wszystkie inne warunki wykonania umowy pozostają bez zmian. Stawkę podatku dochodowego przyjęto w wysokości 19%. Dla zwiększenia przejrzystości obliczone wartości zaokrąglono do pełnych złotych.

Wariant 1

Przedsiębiorstwo budowlane jest zdolne do przeprowadzania wiarygodnych szacunków stopnia zaawansowania niezakończonych umowy i ustala stopień zaawansowania drogą obmiaru technicznego wykonanych prac.

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

- na koniec roku 200X – 14,50%,
- na koniec roku 200X+1 – 53,50%,

– na koniec roku 200X+2 – 86,50%,

– na koniec roku 200X+3 – 100,00%

Ustalenie przychodów z umowy odbywa się według wzoru z pkt. 8.2b), zaś kosztów – według wzoru z pkt. 8.5 Standardu.

Dane wyjściowe

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Globalny budżet przychodów z umowy (P)	75 000 000	78 000 000	78 000 000	78 000 000
Zafakturowana sprzedaż netto (bez VAT) w bieżącym okresie	11 400 000	31 700 000	23 900 000	11 000 000
Zafakturowana sprzedaż netto narastająco	11 400 000	43 100 000	67 000 000	78 000 000
Globalny budżet kosztów umowy (K)	65 000 000	70 000 000	80 000 000	80 000 000
Rzeczywiste koszty umowy poniesione w bieżącym okresie	9 000 000	29 000 000	32 000 000	10 000 000
Rzeczywiste poniesione koszty umowy (KR_t) narastająco	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Stopień zaawansowania w stosunku do ceny wynikającej z globalnego budżetu przychodów z umowy ustalony na podstawie technicznego obmiaru prac wykonanych na dzień bilansowy	14,50%	53,50%	86,50%	100,00%
Rentowność umowy w stosunku do przychodów	13,33%	10,26%	-2,56%	-2,56%

Ustalanie przychodów, kosztów i wyniku finansowego wykazywanych w rachunku zysków i strat

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Stopień zaawansowania umowy	14,5%	53,5%	86,5%	100%
Globalny budżet przychodów z umowy (P)	75 000 000	78 000 000	78 000 000	78 000 000
Przychody szacowane narastająco	10 875 000	41 730 000	67 470 000	78 000 000
Przychody szacowane za okres	10 875 000	30 855 000	25 740 000	10 530 000
Globalny budżet kosztów umowy (K)	65 000 000	70 000 000	80 000 000	80 000 000
Koszty szacowane narastająco	9 425 000	37 450 000	69 200 000	80 000 000
Rezerwa na stratę			270 000 ⁶⁾	
Koszty szacowane narastająco + rezerwa na stratę	9 425 000	37 450 000	69 470 000	80 000 000
Koszty szacowane za okres + rezerwa na stratę	9 425 000	28 025 000	32 020 000	10 530 000
Wynik umowy narastająco	1 450 000	4 280 000	-2 000 000	-2 000 000
Wynik umowy za okres	1 450 000	2 830 000	-6 280 000	

Obliczenia pomocnicze do ustalenia informacji wykazywanych w bilansie na 31.12.xx

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Narastająco szacowany przychód z umowy (P _i)	10 875 000	41 730 000	67 470 000	78 000 000
Narastająco zafakturowana sprzedaż	11 400 000	43 100 000	67 000 000	78 000 000
Różnica	-525 000	-1 370 000	470 000	
Narastająco szacowane koszty umowy (K _i)	9 425 000	37 450 000	69 200 000	80 000 000
Narastająco poniesione koszty umowy (KR _i)	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Różnica	425 000	-550 000	-800 000	

⁶⁾ Rezerwę na stratę obliczono według formuły:
Wynik bieżącego okresu na umowie (bez rezerwy na stratę) - Przewidywana strata
-1 730 000 - (-2 000 000) = 270 000

Wyliczenie odroczonego podatku dochodowego**Rok 200X**

Nazwa różnicy	Wartość księgowa	Wartość podatkowa	Różnica	
			+	-
Należności niezafakturowane	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	525 000	0		525 000
Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne	425 000	0		425 000
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej	0	0		0
RAZEM			0	950 000
Stawka podatkowa			19%	
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				180 500
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego			0	

	Bilans otwarcia	Bilans zamknięcia	Różnica
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	180 500	180 500
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	0	0

Rok 200X+1

Nazwa różnicy	Wartość księgowa	Wartość podatkowa	Różnica	
			+	-
Należności niezafakturowane	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	1 370 000	0		1 370 000
Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	550 000	0	550 000	
Rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne	0	0		0
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej	0	0		0
RAZEM			550 000	1 370 000
Stawka podatkowa			19%	
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				260 300
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego			104 500	
	Bilans otwarcia	Bilans zamknięcia	Różnica	
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	180 500	260 300	79 800	
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	104 500	104 500	

Rok 200X+2

Nazwa różnicy	Wartość księgowa	Wartość podatkowa	Różnica	
			+	-
Należności niezafakturowane	470 000	0	470 000	
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	0	0		0
Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	800 000	0	800 000	
Rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne	0	0		0
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej	270 000	0		270 000
RAZEM			1 270 000	270 000
Stawka podatkowa			19%	
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				51 300
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego			241 300	

	Bilans otwarcia	Bilans zamknięcia	Różnica
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	260 300	51 300	-209 000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	104 500	241 300	136 800

Rok 200X+3

Nazwa różnicy	Wartość księgowa	Wartość podatkowa	Różnica	
			+	-
Należności niezafakturowane	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	0	0		0
Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne	0	0		0
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej	0	0		0
RAZEM			0	0
Stawka podatkowa			19%	
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				0
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego			0	

	Bilans otwarcia	Bilans zamknięcia	Różnica
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	51 300	0	-51 300
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	241 300	0	-241 300

Zestawienie odroczonego podatku dochodowego za lata 200X – 200X+3

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	180 500	79 800	-209 000	-51 300
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego		104 500	136 800	-241 300

Zestawienie bieżącego podatku dochodowego za lata 200X – 200X+3

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Zafakturowana sprzedaż netto (bez VAT) w bieżącym okresie	11 400 000	31 700 000	23 900 000	11 000 000
Rzeczywiste koszty umowy poniesione w bieżącym okresie	9 000 000	29 000 000	32 000 000	10 000 000
Dochód do opodatkowania	2 400 000	2 700 000	-8 100 000	1 000 000
Podatek dochodowy bieżący	456 000	513 000	0	190 000

Informacje wykazywane w rachunku zysków i strat oraz w bilansie

RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT (wybrane pozycje)

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	10 875 000	30 855 000	25 740 000	10 530 000
Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	-9 425 000	-28 025 000	-32 020 000	-10 530 000
Zysk (strata) brutto	1 450 000	2 830 000	-6 280 000	0
Podatek dochodowy				
– bieżący	-456 000	-513 000	0	-190 000
– odroczony	180 500	-24 700 ⁷⁾	-345 800 ⁸⁾	190 000
Zysk (strata) netto	1 174 500	2 292 300	-6 625 800	0

BILANS (wybrane pozycje) na dzień:

AKTYWA	31.12.200X	31.12.200X+1	31.12.200X+2	31.12.200X+3
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	180 500	260 300	51 300	
Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych		550 000	1 270 000	
Należności krótkoterminowe	11 400 000	43 100 000	67 000 000	78 000 000
AKTYWA RAZEM	11 580 500	43 910 300	68 321 300	78 000 000

PASYWA	31.12.200X	31.12.200X+1	31.12.200X+2	31.12.200X+3
Zysk (strata) z lat ubiegłych		1 174 500	3 466 800	-3 159 000
Zysk (strata) netto	1 174 500	2 292 300	-6 625 800	0
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		104 500	241 300	
Pozostałe rezerwy			270 000	
Zobowiązania krótkoterminowe	9 456 000 ⁹⁾	38 969 000 ¹⁰⁾	70 969 000 ¹¹⁾	81 159 000 ¹²⁾
Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych	950 000	1 370 000		
PASYWA RAZEM	11 580 500	43 910 300	68 321 300	78 000 000

⁷⁾ Kwota - 24 700 wynika z różnicy:

a) zwiększenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (79 800)

b) zwiększenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (104 500)

79 800 – 104 500 = - 24 700

⁸⁾ Kwota -345 800 wynika z różnicy:

a) zmniejszenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (- 209 000)

b) zwiększenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (136 800)

- 209 000 – 136 800 = -345 800

⁹⁾ Zobowiązania wobec dostawców 9 000 000 + Zobowiązania z tytułu podatków 456 000

¹⁰⁾ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.200X 9 456 000 + zobowiązania wobec dostawców (z roku 200X+1) 29 000 000 + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 200X+1) 513 000

¹¹⁾ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.200X+1 38 969 000 + zobowiązania wobec dostawców (z roku 200X+2) 32 000 000 + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 200X+2) 0

¹²⁾ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.200X+2 70 969 000 + zobowiązania wobec dostawców (z roku 200X+3) 10 000 000 + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 200X+3) 190 000

WYJAŚNIENIA ZAWARTE W DODATKOWYCH INFORMACJACH I OBJAŚNIENIACH

Rok	31.12.200X	31.12.200X+1	31.12.200X+2	31.12.200X+3
Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych	0	550 000	1 270 000	0
1. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów	0	550 000	800 000	0
2. Należności niezafakturowane	0	0	470 000	0
Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych	950 000	1 370 000	0	0
1. Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów	425 000	0	0	0
2. Rozliczenia międzyokresowe przychodów	525 000	1 370 000	0	0

Wariant 2

Przedsiębiorstwo budowlane jest zdolne do przeprowadzania wiarygodnych szacunków stopnia zaawansowania i ustala stopień zaawansowania niezakończonych umów udziałem kosztów umowy poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia bilansowego w całkowitych kosztach umowy.

Ustalenie przychodów z umowy następuje według wzoru z pkt. 8.2a), zaś kosztów – według wzoru z pkt. 8.5 Standardu.

Dane wyjściowe

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Globalny budżet przychodów z umowy (P)	75 000 000	78 000 000	78 000 000	78 000 000
Zafakturowana sprzedaż netto (bez VAT) w bieżącym okresie	11 400 000	31 700 000	23 900 000	11 000 000
Zafakturowana sprzedaż netto narastająco	11 400 000	43 100 000	67 000 000	78 000 000
Globalny budżet kosztów umowy (K)	65 000 000	70 000 000	80 000 000	80 000 000
Rzeczywiste koszty umowy poniesione w bieżącym okresie	9 000 000	29 000 000	32 000 000	10 000 000
Rzeczywiście poniesione koszty umowy (KRt) narastająco	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Stopień zaawansowania ustalony na podstawie udziału poniesionych kosztów w globalnym budżecie kosztów umowy	13,85%¹³⁾	54,29%¹⁴⁾	87,50%	100,00%
Rentowność umowy w stosunku do przychodów	13,33%	10,26%	-2,56%	-2,56%

¹³⁾ Dla celów prezentacyjnych procent zaokrąglono do dwóch miejsc po przecinku.

¹⁴⁾ Dla celów prezentacyjnych procent zaokrąglono do dwóch miejsc po przecinku.

Ustalanie przychodów, kosztów i wyniku finansowego wykazywanych w rachunku zysków i strat

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Stopień zaawansowania umowy	13,85%	54,29%	87,50%	100,00%
Globalny budżet przychodów z umowy (P)	75 000 000	78 000 000	78 000 000	78 000 000
Przychody szacowane narastająco	10 384 615	42 342 857	68 250 000	78 000 000
Przychody szacowane za okres	10 384 615	31 958 242	25 907 143	9 750 000
Globalny budżet kosztów umowy (K)	65 000 000	70 000 000	80 000 000	80 000 000
Koszty szacowane narastająco	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Rezerwa na stratę			250 000 ¹⁵⁾	
Koszty szacowane narastająco + rezerwa na stratę	9 000 000	38 000 000	70 250 000	80 000 000
Koszty szacowane za okres + rezerwa na stratę	9 000 000	29 000 000	32 250 000	9 750 000
Wynik umowy narastająco	1 384 615	4 342 857	-2 000 000	-2 000 000
Wynik umowy za okres	1 384 615	2 958 242	-6 342 857	0

Obliczenia pomocnicze do ustalenia informacji wykazywanych w bilansie na 31.12.xx

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Narastająco szacowany przychód z umowy (P _i)	10 384 615	42 342 857	68 250 000	78 000 000
Narastająco zafakturowana sprzedaż	11 400 000	43 100 000	67 000 000	78 000 000
Różnica	-1 015 385	-757 143	1 250 000	0
Narastająco szacowane koszty umowy (K _i)	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Narastająco poniesione koszty umowy (KR _i)	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Różnica	0	0	0	0

¹⁵⁾ Rezerwę na stratę obliczono według formuły:

Wynik bieżącego okresu na umowie (bez rezerwy na stratę) - Przewidywana strata
 $-1\,750\,000 - (-2\,000\,000) = 250\,000$

Wyliczenie odroczonego podatku dochodowego**Rok 200X**

Nazwa różnicy	Wartość księgowa	Wartość podatkowa	Różnica	
			+	-
Należności niezafakturowane	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	1 015 385	0		1 015 385
Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne	0	0		0
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej	0	0		0
RAZEM			0	1 015 385
Stawka podatkowa			19%	
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				192 923
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego			0	

	Bilans otwarcia	Bilans zamknięcia	Różnica
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	192 923	192 923
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	0	0

Rok 200X+1

Nazwa różnicy	Wartość księgowa	Wartość podatkowa	Różnica	
			+	-
Należności niezafakturowane	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	757 143	0		757 143
Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe kosztów biernie	0	0		0
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej	0	0		0
RAZEM			0	757 143
Stawka podatkowa			19%	
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				143 857
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego			0	

	Bilans otwarcia	Bilans zamknięcia	Różnica
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	192 923	143 857	-49 066
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	0	0

Rok 200X+2

Nazwa różnicy	Wartość księgowa	Wartość podatkowa	Różnica	
			+	-
Należności niezafakturowane	1 250 000	0	1 250 000	
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	0	0		0
Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne	0	0		0
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej	250 000	0		250 000
RAZEM			1 250 000	250 000
Stawka podatkowa			19%	
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				47 500
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego			237 500	

	Bilans otwarcia	Bilans zamknięcia	Różnica
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	143 857	47 500	-96 357
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	237 500	237 500

Rok 200X+3

Nazwa różnicy	Wartość księgowa	Wartość podatkowa	Różnica	
			+	-
Należności niezafakturowane	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	0	0		0
Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne	0	0		0
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej	0	0		0
RAZEM			0	0
Stawka podatkowa			19%	
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				0
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego			0	

	Bilans otwarcia	Bilans zamknięcia	Różnica
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	47 500	0	-47 500
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	237 500	0	-237 500

Zestawienie odroczonego podatku dochodowego za lata 200X-200X+3

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	192 923	-49 066	-96 357	-47 500
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego		0	237 500	-237 500

Zestawienie bieżącego podatku dochodowego za lata 200X-200X+3

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Zafakturowana sprzedaż netto (bez VAT) w bieżącym okresie	11 400 000	31 700 000	23 900 000	11 000 000
Rzeczywiste koszty umowy poniesione w bieżącym okresie	9 000 000	29 000 000	32 000 000	10 000 000
Dochód do opodatkowania	2 400 000	2 700 000	-8 100 000	1 000 000
Podatek dochodowy bieżący	456 000	513 000	0	190 000

Informacje wykazywane w rachunku zysków i strat oraz w bilansie**RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT (wybrane pozycje)**

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	10 384 615	31 958 242	25 907 143	9 750 000
Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	-9 000 000	-29 000 000	-32 250 000	-9 750 000
Zysk (strata) brutto	1 384 615	2 958 242	-6 342 857	0
Podatek dochodowy				
– bieżący	-456 000	-513 000	0	-190 000
– odroczone	192 923	-49 066	-333 857 ¹⁶⁾	190 000
Zysk (strata) netto	1 121 538	2 396 176	-6 676 714	0

¹⁶⁾ Kwota -333 857 wynika z różnicy:

a) zmniejszenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (-96 357)

b) zwiększenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (237 500)

-96 357 – 237 500 = -333 857

BILANS (wybrane pozycje) na dzień:

AKTYWA	31.12.200X	31.12.200X+1	31.12.200X+2	31.12.200X+3
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	192 923	143 857	47 500	
Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych		0	1 250 000	
Należności krótkoterminowe	11 400 000	43 100 000	67 000 000	78 000 000
AKTYWA RAZEM	11 592 923	43 243 857	68 297 500	78 000 000

PASYWA	31.12.200X	31.12.200X+1	31.12.200X+2	31.12.200X+3
Zysk (strata) z lat ubiegłych		1 121 538	3 517 714	-3 159 000
Zysk (strata) netto	1 121 538	2 396 176	-6 676 714	0
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		0	237 500	
Pozostałe rezerwy			250 000	
Zobowiązania krótkoterminowe	9 456 000 ¹⁷⁾	38 969 000 ¹⁸⁾	70 969 000 ¹⁹⁾	81 159 000 ²⁰⁾
Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych	1 015 385	757 143		
PASYWA RAZEM	11 592 923	43 243 857	68 297 500	78 000 000

WYJAŚNIENIA ZAWARTE W DODATKOWYCH INFORMACJACH I OBJAŚNIENIACH

Rok	31.12.200X	31.12.200X+1	31.12.200X+2	31.12.200X+3
Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych	0	0	1 250 000	0
1. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów	0	0	0	0
2. Należności niezafakturowane	0	0	1 250 000	0
Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych	1 015 385	757 143	0	0
1. Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów	0	0	0	0
2. Rozliczenia międzyokresowe przychodów	1 015 385	757 143	0	0

¹⁷⁾ Zobowiązania wobec dostawców **9 000 000** + Zobowiązania z tytułu podatków **456 000**

¹⁸⁾ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.200X **9 456 000** + zobowiązania wobec dostawców (z roku 200X+1) **29 000 000** + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 200X+1) **513 000**

¹⁹⁾ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.200X+1 **38 969 000** + zobowiązania wobec dostawców (z roku 200X+2) **32 000 000** + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 200X+2) **0**

²⁰⁾ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.200X+2 **70 969 000** + zobowiązania wobec dostawców (z roku 200X+3) **10 000 000** + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 200X+3) **190 000**

Wariant 3

Przedsiębiorstwo budowlane nie ma możliwości przeprowadzania wiarygodnych szacunków stopnia zaawansowania względnie ustalenia rentowności niezakończonych umów, zaś zamawiający zwróci wykonawcy pełne poniesione koszty.

Ustalenie przychodów z umowy następuje według wzoru z pkt. 8.4, zaś kosztów w wysokości rzeczywiście poniesionych.

Dane wyjściowe

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Globalny budżet przychodów z umowy (P)	75 000 000	78 000 000	78 000 000	78 000 000
Zafakturowana sprzedaż netto (bez VAT) w bieżącym okresie	11 400 000	31 700 000	23 900 000	11 000 000
Zafakturowana sprzedaż netto narastająco	11 400 000	43 100 000	67 000 000	78 000 000
	65 000 000	70 000 000	80 000 000	80 000 000
Globalny budżet kosztów umowy (K)	lub możliwość oszacowania	brak możliwości oszacowania	lub możliwość oszacowania	brak możliwości oszacowania
Rzeczywiste koszty umowy poniesione w bieżącym okresie	9 000 000	29 000 000	32 000 000	10 000 000
Rzeczywiście poniesione koszty umowy (KRt) narastająco	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Rentowność umowy w stosunku do przychodów	13,33%	10,26%	-2,56%	-2,56%

Ustalanie przychodów, kosztów i wyniku finansowego wykazywanych w rachunku zysków i strat

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Globalny budżet przychodów z umowy (P)	75 000 000	78 000 000	78 000 000	78 000 000
Przychody szacowane narastająco	9 000 000	38 000 000	70 000 000	78 000 000
Przychody szacowane za okres	9 000 000	29 000 000	32 000 000	8 000 000
	65 000 000	70 000 000	80 000 000	80 000 000
Globalny budżet kosztów umowy (K)	lub możliwości oszacowania	brak możliwości oszacowania	lub możliwości oszacowania	brak możliwości oszacowania
Koszty szacowane narastająco	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Rezerwa na stratę			2 000 000 ²¹⁾	
Koszty szacowane narastająco + rezerwa na stratę	9 000 000	38 000 000	72 000 000	80 000 000
Koszty szacowane za okres + rezerwa na stratę	9 000 000	29 000 000	34 000 000	8 000 000
Wynik umowy narastająco	0	0	-2 000 000	-2 000 000
Wynik umowy za okres	0	0	-2 000 000	0

Obliczenia pomocnicze do ustalenia informacji wykazywanych w bilansie na 31.12.xx

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Narastająco szacowany przychód z umowy (P _i)	9 000 000	38 000 000	70 000 000	78 000 000
Narastająco zafakturowana sprzedaż	11 400 000	43 100 000	67 000 000	78 000 000
Różnica	-2 400 000	-5 100 000	3 000 000	0
Narastająco szacowane koszty umowy (K _i)	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Narastająco poniesione koszty umowy (K _{Ri})	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Różnica	0	0	0	0

²¹⁾ Rezerwę na stratę obliczono według formuły:

Wynik bieżącego okresu na umowie (bez rezerwy na stratę) - Przewidywana strata
 $0 - (-2\ 000\ 000) = 2\ 000\ 000$

Wyliczenie odroczonego podatku dochodowego**Rok 200X**

Nazwa różnicy	Wartość księgową	Wartość podatkowa	Różnica	
			+	-
Należności niezafakturowane	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	2 400 000	0		2 400 000
Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne	0	0		0
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej	0	0		0
RAZEM			0	2 400 000
Stawka podatkowa			19%	
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				456 000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego			0	

	Bilans otwarcia	Bilans zamknięcia	Różnica
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	456 000	456 000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	0	0

Rok 200X+1

Nazwa różnicy	Wartość księgową	Wartość podatkowa	Różnica	
			+	-
Należności niezafakturowane	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	5 100 000	0		5 100 000
Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne	0	0		0
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej	0	0		0
RAZEM			0	5 100 000
Stawka podatkowa			19%	
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				969 000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego			0	

	Bilans otwarcia	Bilans zamknięcia	Różnica
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	456 000	969 000	513 000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	0	0

Rok 200X+2

Nazwa różnicy	Wartość księgowa	Wartość podatkowa	Różnica	
			+	-
Należności niezafakturowane	3 000 000	0	3 000 000	
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	0	0		0
Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne	0	0		0
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej	2 000 000	0		2 000 000
RAZEM			3 000 000	2 000 000
Stawka podatkowa				19%
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				380 000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego			570 000	

	Bilans otwarcia	Bilans zamknięcia	Różnica
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	969 000	380 000	-589 000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	570 000	570 000

Rok 200X+3

Nazwa różnicy	Wartość księgowa	Wartość podatkowa	Różnica	
			+	-
Należności niezafakturowane	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	0	0		0
Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne	0	0		0
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie długoterminowej	0	0		0
RAZEM			0	0
Stawka podatkowa			19%	
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				0
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego			0	

	Bilans otwarcia	Bilans zamknięcia	Różnica
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	380 000	0	-380 000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	570 000	0	-570 000

Zestawienie odroczonego podatku dochodowego za lata 200X – 200X+3

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	456 000	513 000	-589 000	-380 000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	0	570 000	-570 000

Zestawienie bieżącego podatku dochodowego za lata 200X – 200X+3

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Zafakturowana sprzedaż netto (bez VAT) w bieżącym okresie	11 400 000	31 700 000	23 900 000	11 000 000
Rzeczywiste koszty umowy poniesione w bieżącym okresie	9 000 000	29 000 000	32 000 000	10 000 000
Dochód do opodatkowania	2 400 000	2 700 000	-8 100 000	1 000 000
Podatek dochodowy bieżący	456 000	513 000	0	190 000

Informacje wykazywane w rachunku zysków i strat oraz w bilansie**RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT (wybrane pozycje)**

Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3
Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	9 000 000	29 000 000	32 000 000	8 000 000
Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	-9 000 000	-29 000 000	-34 000 000	-8 000 000
Zysk (strata) brutto	0	0	-2 000 000	0
Podatek dochodowy				
– bieżący	-456 000	-513 000	0	-190 000
– odroczone	456 000	513 000	159 000 ²²⁾	190 000
Zysk (strata) netto	0	0	-3 159 000	0

²²⁾ Kwota -1 159 000 wynika z różnicy:

a) zmniejszenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (-589 000)

b) zwiększenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (570 000)

- 589 000 – 570 000 = - 1 159 000

BILANS (wybrane pozycje) na dzień:

AKTYWA	31.12.200X	31.12.200X+1	31.12.200X+2	31.12.200X+3
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	456 000	969 000	380 000	0
Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych	0	0	3 000 000	0
Należności krótkoterminowe	11 400 000	43 100 000	67 000 000	78 000 000
AKTYWA RAZEM	11 856 000	44 069 000	70 380 000	78 000 000

PASYWA	31.12.200X	31.12.200X+1	31.12.200X+2	31.12.200X+3
Zysk (strata) z lat ubiegłych	0	0	0	-3 159 000
Zysk (strata) netto	0	0	-3 159 000	0
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	0	570 000	0
Pozostałe rezerwy	0	0	2 000 000	0
Zobowiązania krótkoterminowe	9 456 000 ²³⁾	38 969 000 ²⁴⁾	70 969 000 ²⁵⁾	81 159 000 ²⁶⁾
Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych	2 400 000	5 100 000	0	0
PASYWA RAZEM	11 856 000	44 069 000	70 380 000	78 000 000

WYJAŚNIENIA ZAWARTE W DODATKOWYCH INFORMACJACH I OBJAŚNIENIACH

Rok	31.12.200X	31.12.200X+1	31.12.200X+2	31.12.200X+3
Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych	0	0	3 000 000	0
1. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów	0	0	0	0
2. Należności niezafakturowane	0	0	3 000 000	0
Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych	2 400 000	5 100 000	0	0
1. Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów	0	0	0	0
2. Rozliczenia międzyokresowe przychodów	2 400 000	5 100 000	0	0

²³⁾ Zobowiązania wobec dostawców **9 000 000** + Zobowiązania z tytułu podatków **456 000**

²⁴⁾ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.200X **9 456 000** + zobowiązania wobec dostawców (z roku 200X+1) **29 000 000** + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 200X+1) **513 000**

²⁵⁾ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.200X+1 **38 969 000** + zobowiązania wobec dostawców (z roku 200X+2) **32 000 000** + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 200X+2) **0**

²⁶⁾ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.200X+2 **70 969 000** + zobowiązania wobec dostawców (z roku 200X+3) **10 000 000** + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 200X+3) **190 000**

Zestawienie wyników finansowych umowy budowlanej obliczonych przy zastosowaniu różnych metod szacowania stopnia zaawansowania prac

	Rok	Rok 200X	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3	RAZEM
WARIANT 1	Stopień zaawansowania w stosunku do ceny wynikającej z globalnego budżetu przychodów ustalony na podstawie technicznego obmiaru prac wykonanych na dzień bilansowy	1 174 500	2 292 300	-6 625 800	0	-3 159 000
WARIANT 2	Stopień zaawansowania ustalony na podstawie udziału poniesiony kosztów w globalnym budżecie kosztów	1 121 538	2 396 176	-6 676 714	0	-3 159 000
WARIANT 3	Brak wiarygodnego szacunku stopnia zaawansowania umowy	0	0	-3 159 000	0	-3 159 000

Niezależnie od zastosowanej metody wynik narastająco przedsiębiorstwa budowlanego na koniec realizacji umowy jest ten sam. Przedsiębiorstwo poniosło stratę w wysokości 3 159 000 zł, z czego 2 000 000 to strata na umowie, zaś 1 159 000 to suma bieżącego należnego podatku dochodowego za okres realizacji umowy (przy założeniu, iż przedsiębiorstwo nie rozliczyło straty podatkowej oraz nie ustaliło aktywów z tytułu podatku odroczonego od strat podatkowych poniesionych w roku 200X+2).

PRZYKŁAD 2 – 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:

- a) ceny rynkowej,
- b) kosztu planowanego,
- c) 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.

Poniżej 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 między innymi:

- 1) Zakład budowlano – remontowy (ZBR),
- 2) Zakład sprzętowo – transportowy (ZST).

Zakład sprzętowo-transportowy świadczy usługi wypożyczenia 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.

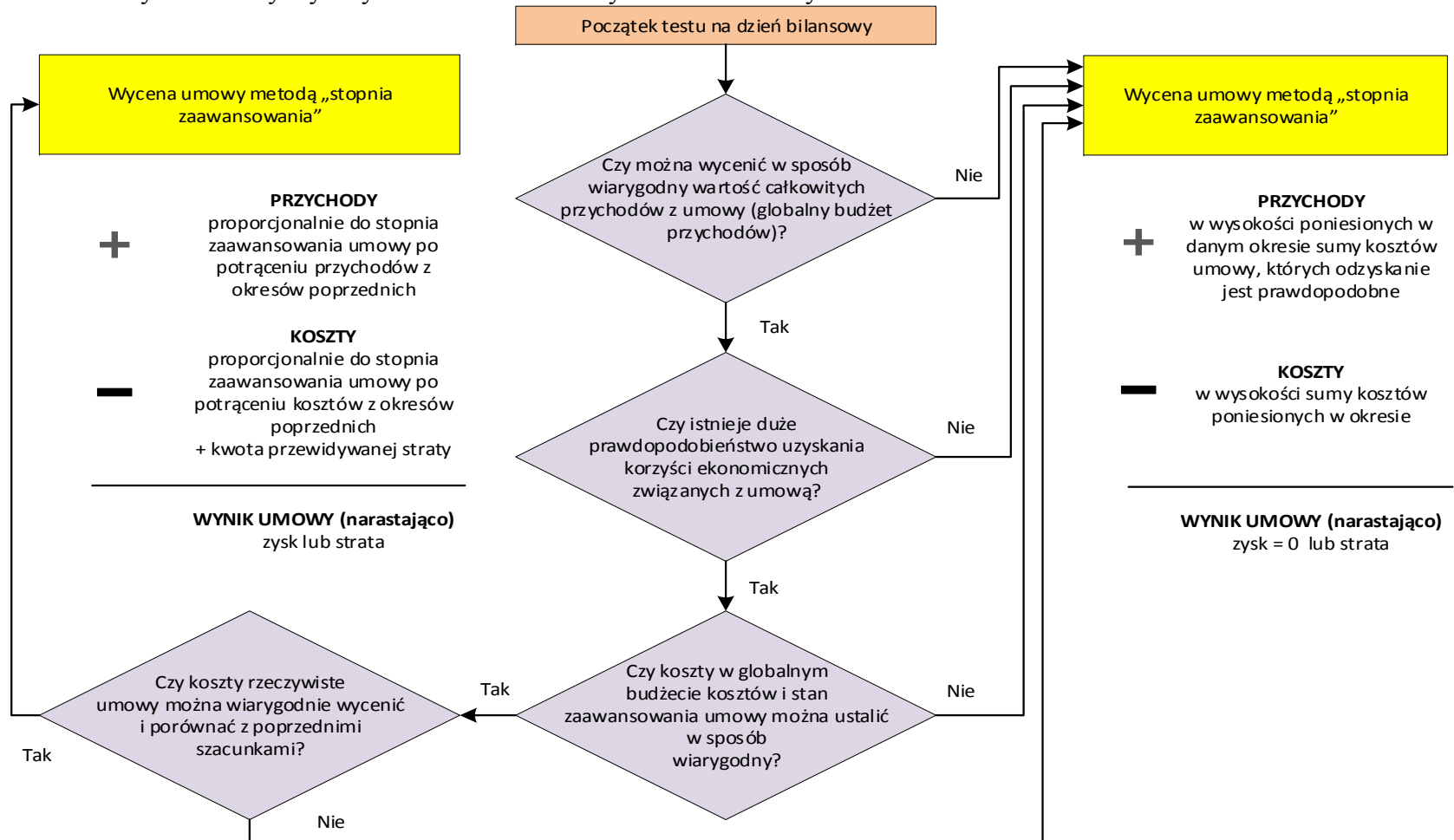
Cena wewnętrzna usługi wewnętrznej jest niższa od rzeczywistego kosztu wytworzenia tej usługi

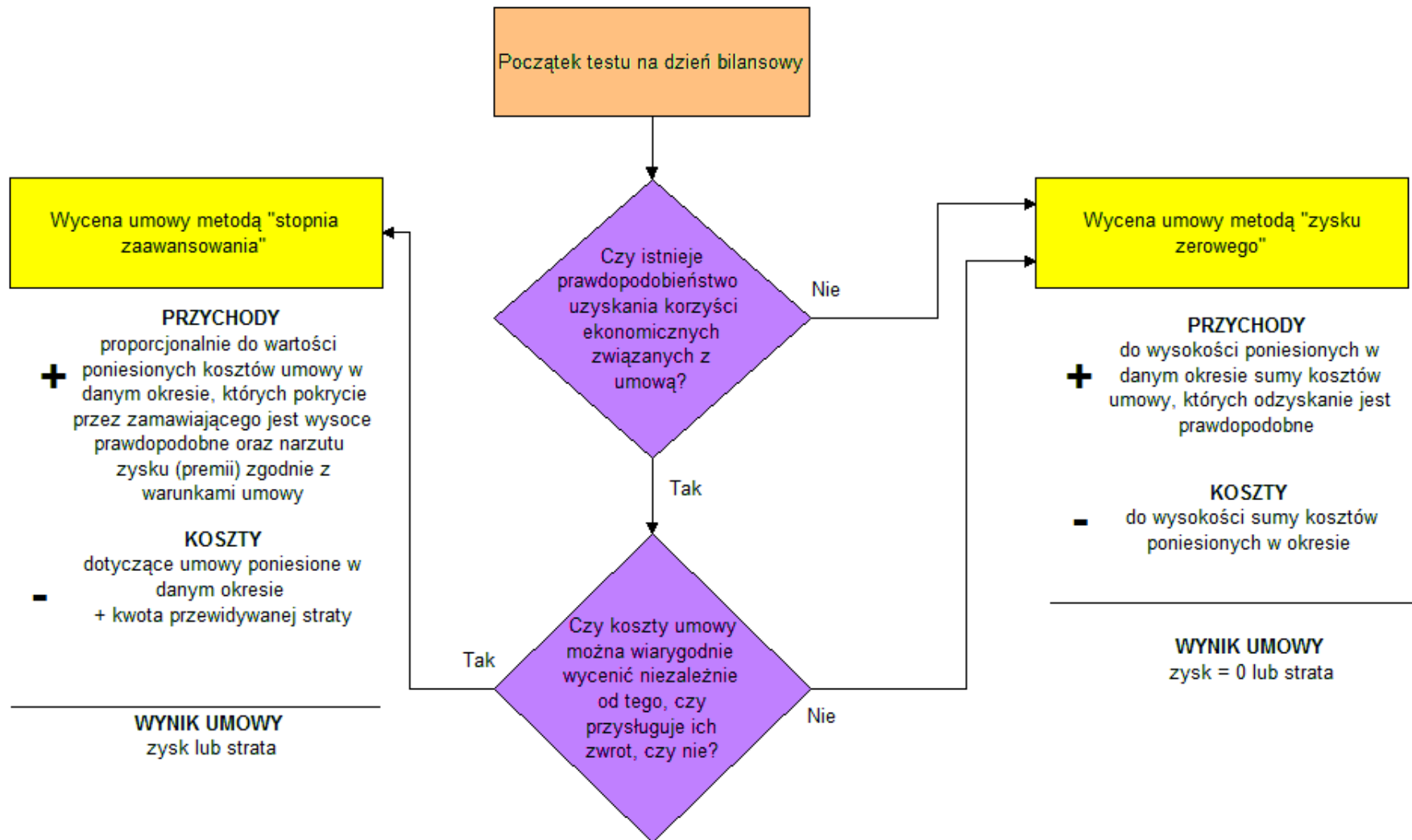
Lp.	Opis operacji	Wartość	Uwagi
1	Koszty proste ZBR (dokumenty: lista płac, PK amortyzacji itp.) w tym: umowa I 34.000, umowa II 40.000	74 000	koszt rzeczywisty
2	Koszty proste ZST (dokumenty: lista płac, PK amortyzacji itp.)	40 000	koszt rzeczywisty
3	Faktura za usługę sprzętową dla ZBR – dostawca wewnętrzny 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:	3 125	
	a) odchylenie przypadające na usługi wewnętrzne:	2 000	= 3125*64%
	b) odchylenie przypadające na usługi zewnętrzne:	1 125	= 3125*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%*1 000 000 (dokument: PK)	50 000	szacunek wg KSR 3
10	Ustalenie kosztów I umowy o usługę budowlaną 5% 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 % x 600 000 (dokument: PK)	60.000	szacunek wg KSR 3
13	Ustalenie kosztów II umowy o usługę budowlaną 10% x 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	

Różne konta	Koszty wg rodzaju	Rozliczenie kosztów	ZST Koszty dział. pomoc	ZBR Koszty dział. podstawowej																																																																								
<table><tbody><tr><td>74.000(1)</td><td>(1) 74.000</td><td>114.000(16)</td><td>(16) 114.000</td><td>74.000 (1)</td></tr><tr><td>40.000 (2)</td><td>(2) 40.000</td><td></td><td></td><td>40.000 (2)</td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td><td colspan="2"><hr/><hr/></td><td></td></tr><tr><td>Sk 114000</td><td></td><td></td><td></td><td>114000</td></tr></tbody></table>	74.000(1)	(1) 74.000	114.000(16)	(16) 114.000	74.000 (1)	40.000 (2)	(2) 40.000			40.000 (2)	<hr/> <hr/>		<hr/> <hr/>			Sk 114000				114000	<table><tbody><tr><td>114.000(16)</td><td>(16) 114.000</td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td></tr></tbody></table>	114.000(16)	(16) 114.000	<hr/> <hr/>		<table><tbody><tr><td>74.000 (1)</td><td>(1) 74.000</td></tr><tr><td>40.000 (2)</td><td>(2) 40.000</td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td></tr><tr><td>114.000</td><td>114.000</td></tr></tbody></table>	74.000 (1)	(1) 74.000	40.000 (2)	(2) 40.000	<hr/> <hr/>		114.000	114.000	<table><tbody><tr><td>(2) 40.000</td><td>22.000 (3)</td></tr><tr><td></td><td>12 375 (5)</td></tr><tr><td></td><td>2.500 (6)</td></tr><tr><td></td><td>2.000 (7a)</td></tr><tr><td></td><td>1 125 (7b)</td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td></tr><tr><td colspan="2">P. koszty operacyjne</td></tr><tr><td>(6) 2.500</td><td>2.500 (18)</td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td></tr></tbody></table>	(2) 40.000	22.000 (3)		12 375 (5)		2.500 (6)		2.000 (7a)		1 125 (7b)	<hr/> <hr/>		P. koszty operacyjne		(6) 2.500	2.500 (18)	<hr/> <hr/>		<table><tbody><tr><td>(1) 74.000</td><td></td></tr><tr><td>(3) 22 000</td><td>96 000 (14)</td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td></tr></tbody></table> <table><tbody><tr><td colspan="2">Umowa I</td></tr><tr><td>(1) 34.000</td><td>44.000 (14)</td></tr><tr><td>(3) 10.000</td><td></td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td></tr><tr><td colspan="2">Umowa II</td></tr><tr><td>(1) 40.000</td><td>52.000 (14)</td></tr><tr><td>(3) 12.000</td><td></td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td></tr></tbody></table>	(1) 74.000		(3) 22 000	96 000 (14)	<hr/> <hr/>		Umowa I		(1) 34.000	44.000 (14)	(3) 10.000		<hr/> <hr/>		Umowa II		(1) 40.000	52.000 (14)	(3) 12.000		<hr/> <hr/>	
74.000(1)	(1) 74.000	114.000(16)	(16) 114.000	74.000 (1)																																																																								
40.000 (2)	(2) 40.000			40.000 (2)																																																																								
<hr/> <hr/>		<hr/> <hr/>																																																																										
Sk 114000				114000																																																																								
114.000(16)	(16) 114.000																																																																											
<hr/> <hr/>																																																																												
74.000 (1)	(1) 74.000																																																																											
40.000 (2)	(2) 40.000																																																																											
<hr/> <hr/>																																																																												
114.000	114.000																																																																											
(2) 40.000	22.000 (3)																																																																											
	12 375 (5)																																																																											
	2.500 (6)																																																																											
	2.000 (7a)																																																																											
	1 125 (7b)																																																																											
<hr/> <hr/>																																																																												
P. koszty operacyjne																																																																												
(6) 2.500	2.500 (18)																																																																											
<hr/> <hr/>																																																																												
(1) 74.000																																																																												
(3) 22 000	96 000 (14)																																																																											
<hr/> <hr/>																																																																												
Umowa I																																																																												
(1) 34.000	44.000 (14)																																																																											
(3) 10.000																																																																												
<hr/> <hr/>																																																																												
Umowa II																																																																												
(1) 40.000	52.000 (14)																																																																											
(3) 12.000																																																																												
<hr/> <hr/>																																																																												
Przychody z dział. podstaw	Rozliczenie przychodów z umów długotermin.	Należ. od odbior.	Rozlicz. kosztów umów długoterm.	Koszt wytworzenia usług sprzed.prod.podstaw.																																																																								
<table><tbody><tr><td>(15) 110.000</td><td>50.000 (9)</td><td>(9) 50.000</td><td>60.000 (8)</td><td>(4) 14.000</td></tr><tr><td></td><td>60.000 (12)</td><td>(12) 60.000</td><td>62.000 (11)</td><td>(8) 60.000</td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td><td colspan="2"><hr/><hr/></td><td>(11) 62.000</td></tr><tr><td></td><td>Sk 12.000</td><td></td><td></td><td>136.000</td></tr></tbody></table>	(15) 110.000	50.000 (9)	(9) 50.000	60.000 (8)	(4) 14.000		60.000 (12)	(12) 60.000	62.000 (11)	(8) 60.000	<hr/> <hr/>		<hr/> <hr/>		(11) 62.000		Sk 12.000			136.000	<table><tbody><tr><td>60.000 (8)</td><td>(8) 60.000</td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td></tr><tr><td>136.000</td><td>136.000</td></tr></tbody></table>	60.000 (8)	(8) 60.000	<hr/> <hr/>		136.000	136.000	<table><tbody><tr><td>(4) 14.000</td><td></td></tr><tr><td>(8) 60.000</td><td></td></tr><tr><td>(11) 62.000</td><td></td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td></tr><tr><td>136.000</td><td>136.000 Sk</td></tr></tbody></table>	(4) 14.000		(8) 60.000		(11) 62.000		<hr/> <hr/>		136.000	136.000 Sk	<table><tbody><tr><td>(7a) 2 000</td><td>40.000 (10)</td></tr><tr><td>(14) 96.000</td><td>50.000 (13)</td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td></tr><tr><td></td><td>8.000 Sk</td></tr></tbody></table>	(7a) 2 000	40.000 (10)	(14) 96.000	50.000 (13)	<hr/> <hr/>			8.000 Sk	<table><tbody><tr><td>(10) 40.000</td><td>90.000 (17)</td></tr><tr><td>(13) 50.000</td><td></td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td></tr></tbody></table>	(10) 40.000	90.000 (17)	(13) 50.000		<hr/> <hr/>																							
(15) 110.000	50.000 (9)	(9) 50.000	60.000 (8)	(4) 14.000																																																																								
	60.000 (12)	(12) 60.000	62.000 (11)	(8) 60.000																																																																								
<hr/> <hr/>		<hr/> <hr/>		(11) 62.000																																																																								
	Sk 12.000			136.000																																																																								
60.000 (8)	(8) 60.000																																																																											
<hr/> <hr/>																																																																												
136.000	136.000																																																																											
(4) 14.000																																																																												
(8) 60.000																																																																												
(11) 62.000																																																																												
<hr/> <hr/>																																																																												
136.000	136.000 Sk																																																																											
(7a) 2 000	40.000 (10)																																																																											
(14) 96.000	50.000 (13)																																																																											
<hr/> <hr/>																																																																												
	8.000 Sk																																																																											
(10) 40.000	90.000 (17)																																																																											
(13) 50.000																																																																												
<hr/> <hr/>																																																																												
Przychody z dz. pomoc	Koszt wytworzenia usług sprzedanych pr. pomoc																																																																											
<table><tbody><tr><td>(15) 14.000</td><td>14.000 (4)</td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td></tr></tbody></table>	(15) 14.000	14.000 (4)	<hr/> <hr/>		<table><tbody><tr><td>(5) 12 375</td><td>13.500 (17)</td></tr><tr><td>(7b) 1.125</td><td></td></tr><tr><td colspan="2"><hr/><hr/></td></tr></tbody></table>	(5) 12 375	13.500 (17)	(7b) 1.125		<hr/> <hr/>																																																																		
(15) 14.000	14.000 (4)																																																																											
<hr/> <hr/>																																																																												
(5) 12 375	13.500 (17)																																																																											
(7b) 1.125																																																																												
<hr/> <hr/>																																																																												

Załącznik nr 1: Schematy wyboru metody wyceny umów budowlanych

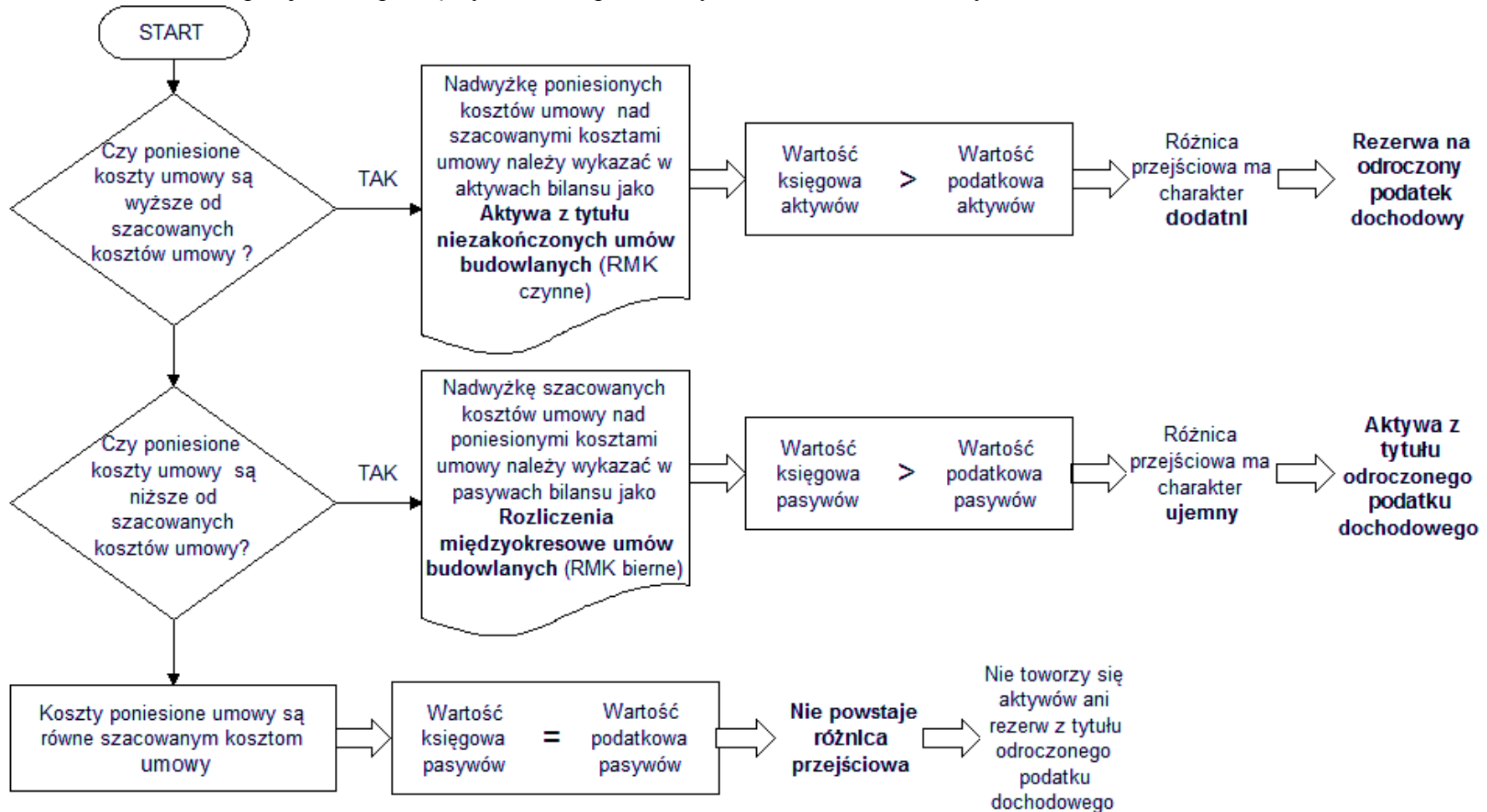
Schemat 1.1. Wybór metody wyceny dla umów budowlanych w cenach stałych



Schemat 1.2. Wybór metody wyceny dla umów budowlanych w cenach „koszty plus”

Załącznik nr 2: Schematy identyfikacji różnic przejściowych dotyczących umów budowlanych

Schemat 2.1 Różnice przejściowe pomiędzy kosztami poniesionymi a kosztami szacowanymi



Schemat 2.2. Różnice przejściowe pomiędzy należnościami zafakturowanymi a przychodami szacowanymi