



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 17 listopada 2006 r.

Nr 13

TREŚĆ:

Poz.:

DECYZJA MINISTRA FINANSÓW

- 91 — nr 13/III/2006 z dnia 17 października 2006 r. Przewodniczącego Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego w sprawie wyznaczenia terminu egzaminu pisemnego na doradcę podatkowego 553

KOMUNIKAT MINISTRA FINANSÓW

- 92 — 22/KF/2006 z dnia 10 listopada 2006 r. w sprawie dowołania wyznaczonego na dzień 21 listopada 2006 r. egzaminu pisemnego na audytora wewnętrznego 554

UCHWAŁA KOMITETU STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

- 93 — nr 9/06 z dnia 18 września 2006 r. w sprawie przyjęcia krajowego standardu rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” 554

91

DECYZJA Nr 13/III/2006 PRZEWODNICZĄCEGO PAŃSTWOWEJ KOMISJI EGZAMINACYJNEJ DO SPRAW DORADZTWA PODATKOWEGO

z dnia 17 października 2006 r.

w sprawie wyznaczenia terminu egzaminu pisemnego na doradcę podatkowego

Działając na podstawie art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 86 z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą”, wyznaczam termin egzaminu pisemnego na dzień 6 grudnia 2006 roku (pierwszy dzień sesji; sesja trwa dwa dni).

Podstawą przeprowadzenia egzaminu będzie wykaz pytań i zadań egzaminacyjnych do egzaminu na doradcę podatkowego uchwalony w dniu 23 lutego 2006 r. uchwałą Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego nr 15/III/2006, dostępny na stronie internetowej www.mf.gov.pl.

Osoby ubiegające się o dopuszczenie do egzaminu obowiązane są, nie później niż na 30 dni przed wyznaczonym terminem egzaminu, złożyć wniosek o dopuszczenie do egzaminu oraz wnieść opłatę egzaminacyjną — w tym przypadku na 30 dni przed dniem 6 grudnia 2006 r. Do wniosku należy dołączyć oświadczenie o spełnianiu warunków przewidzianych w art. 6 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy oraz odpis dyplomu dokumentującego wyższe wykształcenie.

Osoby niemające obywatelstwa polskiego dołączają zgodę na dopuszczenie do egzaminu, o której mowa w art. 21 ust. 3 ustawy.

W przypadku osób wpisanych warunkowo na listę doradców podatkowych należy zamieścić we wniosku oświadczenie o spełnianiu warunków przewidzianych w art. 6 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy oraz podać informację o numerze wpisu na listę doradców podatkowych.

Opłatę za egzamin w wysokości 600 zł należy wpłacić na rachunek:

nr 10101010100038252231000000; NBP O/O Warszawa; Ministerstwo Finansów, Departament Budżetu Resor-tu i Spraw Majątkowych

ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa.

Wniosek o dopuszczenie do egzaminu wraz z dowodem uiszczenia opłaty za egzamin należy przesać na adres:

Ministerstwo Finansów

Państwowa Komisja Egzaminacyjna

do Spraw Doradztwa Podatkowego

ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa.

Przewodniczący
Państwowej Komisji Egzaminacyjnej
do Spraw Doradztwa Podatkowego

prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

92

KOMUNIKAT Nr 22/KF/2006 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 10 listopada 2006 r.

w sprawie odwołania wyznaczonego na dzień 21 listopada 2006 r. egzaminu pisemnego na audytora wewnętrznego

Odwołuję wyznaczony, przez Przewodniczącego Komisji Egzaminacyjnej przeprowadzającej egzaminy na audytorów wewnętrznych, na dzień 21 listopada 2006 r. egzamin pisemny na audytora wewnętrznego. Opłata egzaminacyjna, o której mowa w § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie sposobu organizowania i przeprowadzania

egzaminu na audytora wewnętrznego oraz działania Komisji Egzaminacyjnej (Dz. U. Nr 112, poz. 766), uiszczona na poczet egzaminu podlega zwrotowi.

Minister Finansów

Zyta Gilowska

93

UCHWAŁA Nr 9/06 KOMITETU STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

z dnia 18 września 2006 r.

w sprawie przyjęcia krajowego standardu rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”

Na podstawie § 6 ust. 2 w zw. z § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. Nr 140, poz. 1580 z późn. zm.) oraz § 2 ust. 3 wewnętrznego regulaminu działania Komitetu Standardów Rachunkowości uchwala się, co następuje:

§ 1

1. Komitet przyjmuje krajowy standard rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”, stanowiący załącznik do niniejszej uchwały.

2. Standard, o którym mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów.

§ 2

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Przewodnicząca
Komitetu Standardów Rachunkowości*Gertruda Świdorska*

Załącznik do uchwały Nr 9/06 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 18 września 2006 r. (poz. 93)

KRAJOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI NR 3
„NIEZAKOŃCZONE USŁUGI BUDOWLANE”

I. CEL I ZAKRES 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 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.), zwana dalej Ustawą, zgodnie z zasadą współmierności kosztów do przychodów oraz zasadą memoriału, sformułowanymi w art. 6, nakazuje, niezależnie od handlowej strony zagad-

nienia, przypisać poszczególnym okresom, w którym wykonano świadczenia, odpowiadające im przychody i koszty. Takie podejście rodzi szereg problemów w praktyce, w rozwiązywaniu których ma pomóc niniejszy Krajowy Standard Rachunkowości, zwany dalej Standardem.

- 1.2. Standard określa — w dostosowaniu do przepisów Ustawy — zasady ustalania przychodów i kosztów z niezakończonych umów o usługi budowlane, a także zasad 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.

I.3. 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 usług budowlanych. Jednak zasady ustalania kosztów i przychodów zawarte w Standardzie zaleca się odpowiednio stosować także do innych usług o podobnym charakterze (np. do ustalania przychodów i kosztów z długoterminowych umów informatycznych).

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

I.4. Ustawa w art. 34a ust. 1 ogranicza obowiązek ustalania przychodów i kosztów według zasad określonych w art. 34a, 34c i 34d Ustawy do usług, których okres realizacji trwa dłużej niż 6 miesięcy oraz które zostały w istotny sposób wykonane na dzień bilansowy. Kierując się nadrzędnymi zasadami rachunkowości zawartymi w art. 4 Ustawy, a także w celu zapewnienia jednolitości postępowania zaleca się stosowanie przewidzianych w tych artykułach i określonych w Standardzie zasad do wszystkich umów niezakończonych na dzień bilansowy, mogących mieć znaczący wpływ na sytuację finansową jednostki, niezależnie od długości okresu ich realizacji.

I.5. 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 i regulujących je właściwe przepisy prawa podatkowego. Przyjęte w Standardzie rozwiązania nie mają w założeniu oraz nie stanowią interpretacji przepisów podatkowych.

I.6. Treść Standardu jest zgodna w podstawowych rozwiązaniach z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 11 „Umowy o usługę budowlaną”¹, wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości według stanu prawnego na dzień 1 stycznia 2006 roku. Różnice pomiędzy niniejszym Standardem a Międzynarodowym Standardem Rachunkowości nr 11 polegają na:

- ograniczeniu zakresu Standardu do umów o usługi budowlane, podczas gdy MSR 11 dotyczy umów o budowę dowolnego składnika aktywów,
- rozszerzeniu zakresu Standardu o zagadnienia związane z odroczonym podatkiem dochodowym dotyczącym umów o usługi budowlane,
- bardziej szczegółowym wyjaśnieniem niektórych zagadnień w porównaniu do MSR 11.

II. DEFINICJE POJĘĆ STOSOWANYCH W STANDARDZIE

II.1. Stosowane w Standardzie pojęcia oznaczają

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

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

Szerzej poszczególne rodzaje usług budowlanych omówiono w punktach II.3 do II.6.

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

Umowa o usługę budowlaną, zwana dalej umową budowlaną, 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 podwykonawcą².

Umowy budowlane są zazwyczaj dzielone na mniejsze elementy dla celów zarządczych lub

¹ Dostowne tłumaczenie angielskiej nazwy MSR 11 (*Construction contracts*) to *Umowy o budowę*.

² Ilekroć w dalszej części mówi się o wykonawcy dotyczy to również odpowiednio podwykonawcy.

technologicznych (np. na poszczególne obiekty lub roboty budowlane wchodzące w zakres umowy). W niniejszym Standardzie elementy te zostały nazwane pracami.

Koszty umowy ponoszone przez wykonawcę obejmują:

- a) bezpośrednie koszty wytworzenia dotyczące określonej umowy,
- 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.

Do kosztów umowy nie zalicza się kosztów nie związanych z daną umową budowlaną, a w szczególności:

- 1) kosztów przypadających na nie wykorzystane normalne zdolności produkcyjne poszczególnych zasobów uczestniczących w realizacji umowy,
- 2) kosztów ogólnego zarządu nie dotyczących danej umowy,
- 3) kosztów sprzedaży usług budowlanych.

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

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

Koszty pośrednie umowy — są to koszty wytworzenia, które można przypisać do danej umowy za pomocą dodatkowych rozliczeń i odpowiednich, uwzględniających związek przyczynowo-skutkowy, kluczy rozliczeniowych, jak np. koszty płac pracowników nadzorujących budowę (np. kierownika budowy, kierownika robót), koszty zaplecza budowy oraz koszty pracujących na budowie maszyn budowlanych (amortyzacja, energia na danym placu budowy, koszty remontów, ubezpieczeń, itp.).

Koszty zmienne umowy — są to koszty, których wysokość zależy od stopnia zaawansowania prac budowlanych, mierzonego za pomocą różnych jednostek pomiaru, takich jak np. roboczo-godziny, maszynogodziny, kilometry, tonokilometry, doby, itd. Przykładem tego typu kosztów są koszty zużycia materiałów budowlanych, koszty płac akordowych pracowników budowlanych, koszty amortyzacji sprzętu, o ile amortyzacja

następuje metodą naturalną, np. w stosunku do ilości przepracowanych maszynogodzin.

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

Globalny budżet kosztów umowy — jest to aktualny co najmniej na dzień bilansowy budżet (plan, preliminarz) kosztów umowy dla całego okresu realizacji umowy oraz dla poszczególnych okresów sprawozdawczych i prac objętych umową oddzielnie. Globalny budżet kosztów umowy sporządzany jest przy uwzględnieniu rzeczywistego zakresu prac, technologii oraz poziomu płac i cen. Posiadanie aktualnego, globalnego budżetu kosztów stanowi warunek konieczny ustalania wyniku z niezakończonych umów budowlanych.

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

- a) odpowiadająca iloczynowi stopnia zaawansowania usługi budowlanej oraz ceny uzgodnionej w umowie (stała, koszty plus), ewentualnie zmodyfikowanej z uwagi na zmiany zakresu prac, roszczenia, premie oraz kary umowne (w przypadku takim mówi się o metodzie stopnia zaawansowania), lub
- b) kosztów umowy poniesionych do dnia bilansowego, których pokrycie przez zamawiającego jest wysoce prawdopodobne — gdy wiarygodne ustalenie stopnia zaawansowania umowy budowlanej nie jest możliwe (w przypadku takim mówi się o metodzie zysku zerowego).

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

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

Koszty faz cyklu życia umowy obejmują odpowiednio: koszty fazy przygotowawczo-projektowej, koszty fazy realizacji oraz koszty fazy posprzedażnej danej umowy.

Koszty szacowane, zwane również szacowanymi kosztami osiągnięcia przychodów — są to koszty umowy ustalone w sposób przewidziany niniejszym Standardem.

Koszty poniesione — koszty wynikające z dokumentów źródłowych, takich jak np. faktury, listy płac, dokumenty PK.

Należności zafakturowane — kwoty wynikające z wystawionych przez wykonawcę dla zamawiającego odpowiednich faktur sprzedaży.

Kary umowne — są to przewidziane w umowie kary za nie wywiązanie się z warunków umowy, dotyczące np. niedotrzymania terminów realizacji umowy.

Umowa 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 II.7.

Umowa 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 II.8.

Premia jest to przewidziana umową kwota dodatkowo należna wykonawcy za osiągnięcie lub przekroczenie przez niego ustalonych w umowie warunków wykonania usługi budowlanej, jak np. skrócenie terminów czasu trwania etapów budowy, szybkie osiągnięcie docelowych zdolności produkcyjnych.

Roszczenie jest to kwota, której wykonawca dochodzi od zamawiającego lub innej strony tytułem pokrycia kosztów nie uwzględnionych wcześniej w umowie.

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

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

Zaliczki są to kwoty na poczet należności uwarunkowanych wykonaniem umowy otrzymane przez wykonawcę od zamawiającego przed wykonaniem usługi budowlanej.

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

Ceny wewnętrzne — są to ceny stosowane do wyceny świadczeń wewnętrznych, np. usług bazy sprzętowo-transportowej, zbiorzeń, stolarki,

itp. wytworzonych przez właściwe komórki jednostki, ustalone na poziomie:

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

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

II.2. Definicje pozostałych istotnych pojęć użytych w Standardzie zawiera art. 3 ust. 1 Ustawy oraz rozdział II Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy”.

II.3. 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.

II.4. Usługi budowlane polegające na wznoszeniu kompletnych budynków i budowli 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 — 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.

II.5. 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.

II.6. 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,

- wykonywanie pozostałych robót wykończeniowych.

II.7. 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 wskaźników poziomu cen,
- c) stałą cenę oraz klauzulę dopuszczającą możliwość jej renegotiacji w razie zajścia określonych w umowie okoliczności,
- d) stałą cenę powiększoną o przyznaną okresowo premię za terminową i jakościową realizację umowy,
- e) stałą cenę, która jest uwarunkowana osiągnięciem ściśle określonych wskaźników

II.8. Przykładem umów o cenach „koszt plus” są umowy zawierające:

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

II.9. 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.

II.10. W jednostkach wykonujących umowy budowlane mogą być stosowane dla celów zarządczych ceny wewnętrzne. Mogą być one ustalane na poziomie:

- a) kosztu planowanego,
- b) ceny rynkowej,
- c) ceny negocjowanej pomiędzy kierownikami poszczególnych centrów odpowiedzialności.

Niezależnie od przyjętego poziomu ustalenia ceny wewnętrznej, jej cechą charakterystyczną jest to, iż różni się od rzeczywistego kosztu świadczeń wewnętrznych. Dla celów sprawozdawczości finansowej niezbędne zatem jest jej odpowiednio skorygowanie do wysokości kosztu rzeczywistego.

III. ŁĄCZENIE I DZIELENIE UMÓW BUDOWLANYCH

III.1. Umowa budowlana może być zawarta jako:

- a) pojedyncza umowa,
- b) grupa oddzielnych umów,
- c) umowa główna oraz umowy dodatkowe,
- d) pojedyncza umowa wraz z dodatkowymi załącznikami (aneksami) do niej.

Sposób zawarcia umowy budowlanej nie wpływa jednak na zasady ustalenia jej przychodów i kosztów. Standard stosuje się — w zasadzie — do każdej pojedynczej (odrębnej) umowy budowlanej.

III.2. W niektórych przypadkach, dla bardziej wiarygodnego ustalenia przychodów i kosztów umowy, celowe może stać się połączenie niektórych umów w grupę lub ich rozdzielenie. Zasady określone w pkt III.3.—III.6. Standardu pozwalają ustalić czy daną umowę (lub grupę umów) traktować jako pojedynczą umowę, czy też dokonać stosownego ich połączenia lub podziału.

III.3. Umowa (lub grupa umów) ma charakter pojedynczej umowy (pojedynczych umów) jeżeli spełnia następujące warunki:

- a) dla każdego przedmiotu umowy przedłożono odrębną ofertę,
- b) 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
- c) można określić koszty i przychody dotyczące każdego przedmiotu umowy.

III.4. Grupę umów zawartych z jednym lub wieloma zamawiającymi traktuje się jako pojedynczą umowę budowlaną, jeżeli:

- a) grupa umów jest negocjowana łącznie,
- b) wykonywanie umów jest tak bardzo powiązane ze sobą, że w rzeczywistości są one częścią pojedynczego projektu, a marża zysku jest jedna dla całej grupy umów, oraz
- c) umowy są realizowane na jednym placu budowy jednocześnie lub jedna po drugiej.

III.5. Umowa może zawierać opcję budowy (w zakresie definicji umowy budowlanej) dodatkowego składnika aktywów trwałych na życzenie zama-

wiającego, lub może być uzupełniana drogą włączenia do niej budowy dodatkowego składnika aktywów trwałych. Budowę dodatkowego składnika aktywów trwałych traktuje się jako oddzielną umowę o budowę, jeżeli:

- a) 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
- b) cenę za wykonanie tego składnika aktywów trwałych ustala się bez odniesienia do ceny pierwotnej umowy.

Jeżeli natomiast budowę dodatkowego składnika aktywów trwałych obejmuje się pierwotną umową, to dotyczące tej budowy przychody i koszty ujmują się łącznie z przychodami i kosztami pierwotnego przedmiotu umowy.

III.6. Jednostki specjalizujące się w wykonywaniu pojedynczych typów robót budowlanych (np. roboty instalatorskie, roboty dekarские, roboty torowe, roboty drogowe, 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 usługi w myśl umowy fakturowane są oddzielnie dla każdego domu). Jeśli spełnione są warunki określone w pkt III.3. to jednostka powinna taką umowę potraktować jako grupę umów i ustalać przychody i koszty niezależnie dla każdego domu objętego odrębną umową.

IV. USTALANIE STOPNIA ZAAWANSOWANIA UMOWY BUDOWLANEJ

IV.1. Ponieważ 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, to w celu prawidłowego ustalenia przychodów i kosztów z niezakończonych umów budowlanych niezbędne jest wiarygodne określanie stopnia zaawansowania każdej umowy budowlanej oddzielnie na dzień bilansowy. Może to nastąpić w różny sposób (różnymi metodami).

IV.2. Do podstawowych metod pomiaru stopnia zaawansowania niezakończonych umów budowlanych należą:

- a) **metoda obmiaru wykonanych prac** — polegająca na pomiarze wykonanych od rozpoczęcia umowy do dnia bilansowego prac wyrażonych w kwotach bezwzględnych lub w procencie ceny umownej bądź jej składowych. Pomiaru te

przeprowadzają specjaliści wewnętrzni lub zewnętrzni jednostki, posiadający odpowiednią wiedzę techniczną, stosowną do rodzaju realizowanych robót budowlanych oraz dysponującymi 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.

IV.3. Do ustalania stopnia zaawansowania umowy drogą odpowiedniego obmiaru technicznego stosuje się mierzalne i sprawdzalne wielkości. Wyniki pomiaru wymagają odpowiedniego udokumentowania przez wykonujących go specjalistów.

IV.4. Warunkiem koniecznym stosowania metody kosztowej jest funkcjonowanie w jednostce realizującej umowy odpowiedniego systemu rachun-

kowości 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 ponieść dla pełnego wykonania umowy, łącznie z usunięciem w okresie rękojmi ujawnionych po jej zakończeniu usterek.

Na koszty nieodchowne do pełnego wykonania umowy składają się zatem:

- i) rzeczywiste, już poniesione do dnia bilansowego koszty wykonania umowy,
- ii) przewidywane koszty, których poniesienie jest nieodchowne 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:

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

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

IV.5. Globalny budżet kosztów umowy charakteryzuje ciągła zmienność wartości planowanych. 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 przyjmuje globalny budżet kosztów umowy po ostatniej jego aktualizacji.

Ze względu na te czynniki, warunkiem uzyskania wiarygodnych danych niezbędnych do stosowania metody kosztowej jest aktualność globalnego budżetu kosztów umowy, przejawiająca się w uwzględnieniu w nim aktualnego zakresu robót, sposobu ich wykonania oraz aktualnego poziomu cen. Jednostka ma obowiązek aktualizacji szacunku kosztów i przychodów wynikających z umowy co najmniej na każdy dzień bilansowy.

IV.6. Do ustalania stopnia zaawansowania niezakończonych umów budowlanych można stosować również inne metody pomiaru, niż wymienione w pkt IV.2, jeżeli odzwierciedlają one w sposób wiarygodny stopień zaawansowania prac objętych niezakończoną umową.

IV.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.

IV.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 IV.7) pomiaru stopnia zaawansowania umowy. Dlatego zasady (polityka) rachunkowości jednostki powinny zawierać opis wszystkich stosowanych metod pomiaru wraz ze wskazaniem kryteriów ich doboru.

IV.9. 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.

V. PRZYCHODY Z UMÓW BUDOWLANYCH

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

- a) początkową kwotę przychodu według ceny ustalonej w umowie oraz
- b) zmiany kwoty przychodów następujące podczas wykonywania umowy spowodowane zmianą cen lub zakresem umowy, roszczenia-

mi, premiami oraz karami umownymi wynikającymi z bezspornych umów:

- i) jeżeli możliwe jest wiarygodne ustalenie ich wartości,
- ii) w takim zakresie, w jakim istnieje prawdopodobieństwo, że przychód ten zostanie opłacony przez zamawiającego.

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

Przy ustalaniu przychodu nie uwzględnia się sum zatrzymanych.

V.2. Początkowa cena 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 stosowaną zmianą umowy lub odpowiednim aneksem do niej.

V.3. Jeżeli zmiana przychodów wynika ze zmiany 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 III Standardu.

V.4. Początkowa kwota przychodów może wzrosnąć w czasie realizacji umowy o roszczenia wykonawcy wobec zamawiającego lub osób (firm) trzecich. Może to — przykładowo — mieć miejsce w wyniku 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 wynikłych z tego 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.

V.5. Kolejną przyczyną zmiany początkowej wartości przychodów z tytułu umowy budowlanej mogą być przewidziane w umowie premie. Są one niekiedy stosowane jako zachęta dla wykonawcy umowy do wykonania usługi przed wyznaczonym w umowie terminem lub też od utrzymania bądź przekroczenia innych norm wynikających z umowy.

Warunki przyznania premii są z reguły zawarte w umowie, 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 menadżera umowy, służb finansowo-księgowych i innych interesariuszy o prawdopodobieństwie wypełnienia warunków koniecznych do uzyskania premii.

V.6. Cena początkowa 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).

V.7. Niekiedy w umowach budowlanych cenę 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. Nr 149, poz. 1674 z późn. zmianami), 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 kosztach lub przychodach finansowych jako zysk lub stratę z aktualizacji wyceny inwestycji.

Tych 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.

Jeżeli natomiast umowa zawiera wbudowany instrument pochodny niewymagający wyodrębnienia, gdyż spełnione są warunki określone w § 10 ust. 1a pkt 5 Rozporządzenia³, to na dzień zawarcia umowy jednostka ustala początkową kwotę przychodu w złotych stosując do przeliczenia terminowe kursy wymiany waluty odpowiadające wynikającym z umowy, oczekiwanym przepływowi pieniężnym (wpłatom). Obliczoną w ten sposób początkową kwotę przychodu, 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.

Nie rzadziej niż na dzień bilansowy jednostka aktualizuje początkową kwotę przychodu. Zaktualizowaną, wyrażoną w złotych, kwotę przychodu oblicza się jako sumę należności zafakturowanych przy zastosowaniu kursu kupna waluty z dnia wystawienia faktury lub innego kursu waluty przyjętego zgodnie z postanowieniami umowy 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.

³ 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.

VI. KOSZTY UMÓW BUDOWLANYCH

VI.1. Koszty umów budowlanych ujmuje się oddzielnie dla każdej umowy w rozumieniu rozdziału III Standardu. Ponośzone przez wykonawcę koszty wykonania umowy budowlanej, zwane zgodnie z definicją z pkt II.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.

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

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

- a) koszty ubezpieczenia budowy,

b) koszty projektowania i doradztwa nie związane bezpośrednio z daną umową, które można przyporządkować do umowy,

c) rozliczone koszty świadczeń wewnętrznych (np. sprzętu budowlanego, transportu zaplecza tymczasowego),

d) koszty wzniesienia, użytkowania i rozbiórki tymczasowego zaplecza budowlano-socjalnego,

e) koszty ogólne budowy, takie jak koszty zarządzania, nadzoru budowlanego, ochrony, dowozu lub zakwaterowania pracowników zamiejscowych, koszty BHP, itp.

VI.4. Inne koszty, którymi można zgodnie z warunkami umowy obciążyć zamawiającego, np. koszty prac rozwojowych, koszty finansowania zewnętrzne-go budowy lub koszty ogólne jednostki pokrywane przez wykonawcę, itp.

VI.5. Koszty umowy budowlanej mogą zmniejszać przychody uboczne, nie uwzględniane w przychodach z umowy, jak na przykład: przychód ze sprzedaży nadwyżki materiałów, czy zbycia maszyn i urządzeń zakupionych celem realizacji umowy po jej wykonaniu, o ile uprzednio nabycie materiałów lub maszyn i urządzeń (względnie ich pełna amortyzacja) obciążyła koszty umowy. Oznacza to, iż tego rodzaju zdarzenia nie są ujmowane jako przychód z umowy lub pozostałe przychody operacyjne, lecz zmniejszają odpowiednio koszty umowy.

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

VI.7. Nie zalicza się do kosztów umowy kosztów niepowiązanych z działaniami wynikającymi z wykonywania umowy, ani też nie dotyczących określonej umowy, jak np.:

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

VII. USTALANIE PRZYCHODÓW I KOSZTÓW Z NIEZAKOŃCZONYCH UMÓW BUDOWLANYCH

VII.1. Najpóźniej na dzień bilansowy ustala się przychody z wykonania każdej niezakończonych umowy budowlanej i koszty osiągnięcia tych

przychodów. Zarówno przychody jak i koszty ich osiągnięcia ustala się za okres od rozpoczęcia danej umowy do dnia bilansowego.

Bez względu na sposób ustalania przychodów z tytułu umowy i kosztów ich osiągnięcia, przedstawionych w pkt VII.2—VII.4., na dotyczące okresu sprawozdawczego przychody z tytułu wykonania umowy i koszty ich osiągnięcia 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.

VII.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 oszacowano stopień zaawansowania umowy na dzień bilansowy w sposób omówiony w rozdziale IV 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 całkowitych przychodów z umowy, o którym mowa w pkt V.1, jaki procent stanowią dotychczas poniesione koszty wykonania umowy do sumy dotychczas poniesionych kosztów wykonania umo-

wy 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 VII.8,

- b) innymi metodami określonymi w rozdz. IV Standardu — wówczas część przychodów z pełnego wykonania umowy, o którym mowa w pkt V.1, 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 pkt VII.8.

W obu powyższych 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 | — przychody szacowany z umowy w okresie t. |
| $P_1 + \dots + P_{t-1}$ | — przychody uznane w poprzednich okresach |
| WZ(%) | — stopień zaawansowania umowy |

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

- a) ani umowa, ani ustalone w niej elementy kształtujące cenę nie są kwestionowane,
- b) wiarygodnie zmierzono na dzień bilansowy stopień zaawansowania umowy w dostosowaniu do przyjętego w umowie sposobu ustalania przychodów,
- c) kompletność i poprawność ustalenia dotychczas poniesionych kosztów wykonania umowy nie budzi zastrzeżeń

wówczas przychody z tytułu tej umowy oblicza się stosownie do stopnia zaawansowania umowy na dzień bilansowy i sposobu ustalenia ce-

ny przewidzianej w umowie. Kosztami osiągnięcia przychodów z tytułu tej umowy są rzeczywiste koszty wykonania umowy poniesione od daty rozpoczęcia umowy do dnia bilansowego.

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

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

gdzie:

- t — numer okresu realizacji umowy
- P_t — przychody szacowane z umowy w okresie t.
- $P_1 + \dots + P_{t-1}$ — przychody uznane w poprzednich okresach
- K — globalny budżet kosztów umowy, korygowany (aktualizowany) na bieżąco podczas trwania umowy pod wpływem przewidywanych przyszłych zmian w realizacji prac (uprawdopodobnionych)
- WZ(%) — stopień zaawansowania umowy
- NZ — narzut zysku, zgodnie z warunkami umowy

VII.4. Jeżeli na dzień bilansowy którykolwiek z warunków określonych w pkt VII.2 lub VII.3 nie jest spełniony albo pokrycie 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 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:

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

gdzie:

- t — numer okresu realizacji umowy
- P_t — przychody szacowany z umowy w okresie t.
- $P_1 + \dots + P_{t-1}$ — przychody uznane w poprzednich okresach
- KRP_t — rzeczywiste koszty umowy w okresie t, których pokrycie przez zamawiającego jest wysoce prawdopodobne

VII.5. Zasadę obliczania wartości szacowanych kosztów z niezakończonych umów budowlanych,

dla każdego z wariantów jej rozliczenia zaprezentowanych w pkt VII.2—VII.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 uznane w poprzednich okresach
- K — globalny budżet kosztów umowy, korygowany (aktualizowany) na bieżąco podczas trwania umowy pod wpływem przewidywanych przyszłych zmian w realizacji prac (uprawdopodobnionych)
- WZ(%) — stopień zaawansowania umowy

VII.6. Wszelkie skutki zmian zakresu umowy, przewidzianej w niej ceny, aktualizacji globalnego budżetu kosztów 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 następnych. Nie koryguje się przychodów i kosztów odniesionych na wyniki finansowe poprzednich okresów.

VII.7. Przykładami umów budowlanych, w przypadkach których pokrycie poniesionych kosztów jest mało prawdopodobne (por. pkt VII.4) są umowy budowlane, których:

- warunki nie są w pełni możliwe do wyegzekwowania,
- zakończenie zależy od wyników toczącego się sporu,
- wykonawca nie jest w stanie zrealizować.

VII.8. Przy ustaleniu dotychczas poniesionych kosztów wykonania umowy (por. pkt VII.2.d, VII.3, VII.4) nie bierze się pod uwagę wartości nie zużytych materiałów budowlanych ogólnego przeznaczenia ani zaliczek na poczet przyszłych świadczeń udzielonych podwykonawcom. Są to zapasy względnie należności.

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

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 określono w rozdziale VIII.

- VII.10. Aby ułatwić ustalenie, czy do umowy budowlanej zastosowanie mają postanowienia pkt VII.2, VII.3 lub VII.4 w załączniku nr 1 do Standardu podaje się schematy postępowania.

VIII. PREZENTACJA I UJAWNIANIE INFORMACJI

VIII.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**

VIII.2. 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
2. Rozliczenia międzyokresowe przychodów

VIII.3. W rachunku zysków i strat przychody z niezakończonych umów budowlanych wykazuje się w wysokości szacowanej.

VIII.4. 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.

VIII.5. 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).

VIII.6. 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).

VIII.7. 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).

VIII.8. 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 IV.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.

Metody rozliczania umów budowlanych powinny być ujęte w dokumentacji opisującej przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości.

VIII.9. W Informacji dodatkowej sprawozdania finansowego dzień bilansowy 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.

VIII.10. Dla wszystkich realizowanych umów budowlanych niezakończonych na dzień bilansowy jednostka powinna ujawnić, jeśli występują:

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

VIII.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.

IX. ODROZONY PODATEK DOCHODOWY Z TYTUŁU UMÓW BUDOWLANYCH

IX.1. Ze względu na odmiennność momentu powstania przychodów i kosztów z umów budowlanych w myśl prawa podatkowego oraz prawa bilansowego, zachodzi konieczność ustalenia różnic przejściowych pomiędzy wartością podatkową składnika aktywów (lub pasywów), a odpowiadającą jej wartością bilansową składnika aktywów (lub pasywów).

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

IX.3. Mogą tu wystąpić, w zależności od obowiązujących przepisów prawa podatkowego, do czterech typów różnic przejściowych:

- jeżeli koszty poniesione są wyższe od kosztów szacowanych to, zgodnie z pkt VIII.7., nadwyż-

kę wykazuje się w aktywach, jako Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych (RMK czynne). Wartość księgowa aktywów jest zatem większa od wartości podatkowej aktywów (która wynosi 0) i różnica przejściowa ma charakter dodatni, co uzasadnia utworzenie rezerwy na odroczony podatek dochodowy,

- jeżeli koszty poniesione są niższe od kosztów szacowanych to, zgodnie z pkt VIII.6., nadwyżkę wykazuje się w pasywach, jako Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych (RMK bierne). Wartość księgowa pasywów jest zatem większa od wartości podatkowej pasywów (która wynosi 0) i różnica przejściowa ma charakter ujemny, co uzasadnia utworzenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,

- jeżeli należności zafakturowane, stanowiące przychody podatkowe, są wyższe od przychodów szacowanych to, zgodnie z pkt VIII.5., nadwyżkę wykazuje się w pasywach, jako Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych (RMP). Wartość księgowa pasywów jest zatem większa od wartości podatkowej pasywów (która wynosi 0) i różnica przejściowa ma charakter ujemny, co uzasadnia utworzenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,

- jeżeli należności zafakturowane, stanowiące przychody podatkowe, są niższe od przychodów szacowanych to, zgodnie z pkt VIII.4., nadwyżkę wykazuje się w aktywach, jako Aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych (Należności niezafakturowane). Wartość księgowa aktywów jest zatem większa od wartości podatkowej aktywów (która wynosi 0) i różnica przejściowa ma charakter dodatni, co uzasadnia utworzenie rezerwy na odroczony podatek dochodowy.

W załączniku nr 2 zaprezentowano schematy dotyczące identyfikacji różnic przejściowych dotyczących umów budowlanych.

**X. ROZWIĄZANIA TECHNICZNO-ORGANIZACYJNE
WARUNKUJĄCE STOSOWANIE STANDARDU**

X.1. Ustalanie w jednostce przychodów i kosztów umów budowlanych według zasad określonych w Standardzie wymaga stworzenia przemysłanego i sprawnie działającego systemu rachunkowości zarządczej, obejmującego ewidencję, kontrolę i analizę przychodów i kosztów umów.

Powinien on umożliwiać identyfikację kosztów umowy poczynając 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.

X.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).

X.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 III Standardu.

Na ogół stosowany do tego jest system zleceń, 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 płać, kosztów zużycia materiałów, itp. dotyczących zakończonych zleceń na inne zlecenia.

X.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, sporządzany

dla każdej umowy budowlanej. Globalny budżet przychodów z umowy oraz globalny budżet kosztów umowy powinien:

- a) przyjmować za punkt wyjścia wiązane 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 płać;
- 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.

X.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”.

X.6. Na koncie „Rozliczenie kosztów umów” po stronie Wn ujmuje się koszty poniesione (w korespondencji z odpowiednim kontem rozrachunkowym), zaś po stronie Ma — koszty szacowane, zgodnie z zasadami niniejszego Standardu (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 VIII.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 VIII.6. jako Rozliczenia międzyokresowe umów długoterminowych (RMK bierne).

X.7. Na koncie „Rozliczenie przychodów z umów” po stronie Wn ujmuje się przychody szacowane zgodnie z zasadami niniejszego Standardu (w korespondencji z odpowiednim kontem przychodów), zaś po stronie Ma — należności zafakturowane (w korespondencji z odpowiednim kontem rozrachunkowym). Saldo Wn konta

„Rozliczenie przychodów z umów” oznacza nadwyżkę przychodów szacowanych nad należnościami zafakturowanymi i jest prezentowane w bilansie zgodnie z pkt VIII.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 VIII.5. jako Rozliczenia międzyokresowe umów długoterminowych (RMP).

X.8. Wiarygodne ustalenie przychodów i kosztów oraz stopnia zaawansowania poszczególnych umów budowlanych wymaga dobrej współpracy służb finansowo-księgowych jednostki realizującej umowę z odpowiednimi kierownikami budów. Oznacza to efektywny, terminowy i udokumentowany przepływ informacji o realizacji umowy 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 kierow-

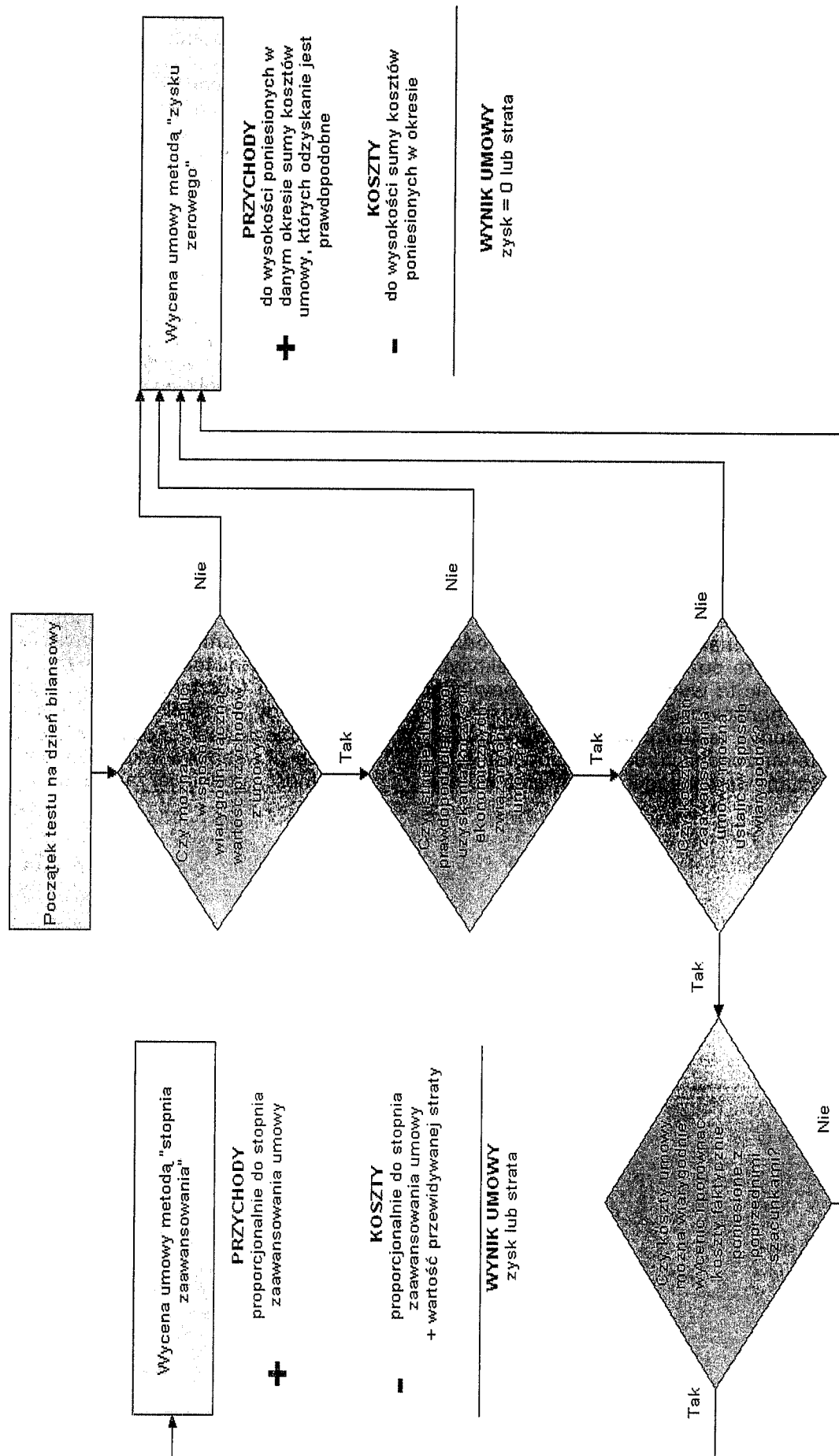
nika jednostki, menadżera umowy, służb finansowo-księgowych i innych interesariuszy o wynikach i zagrożeniach umowy.

X.9. Istotny element systemu kontroli wewnętrznej jednostki powinny stanowić kontrole poprawności określenia właściwej metody stopnia zaawansowania umowy budowlanej oraz przychodów i kosztów umowy. Procedury te powinny być właściwie udokumentowane, zaś ich przestrzeganie podlega okresowej weryfikacji przez właściwe służby jednostki. W szczególności warunkiem koniecznym jest efektywny system budżetowania i sprawozdawczości wewnętrznej przychodów i kosztów umów, to jest taki system, który dostarcza wiarygodnych oraz rzetelnych informacji o rzeczywistej (historycznej) oraz przyszłej wysokości przychodów i kosztów realizacji umów budowlanych.

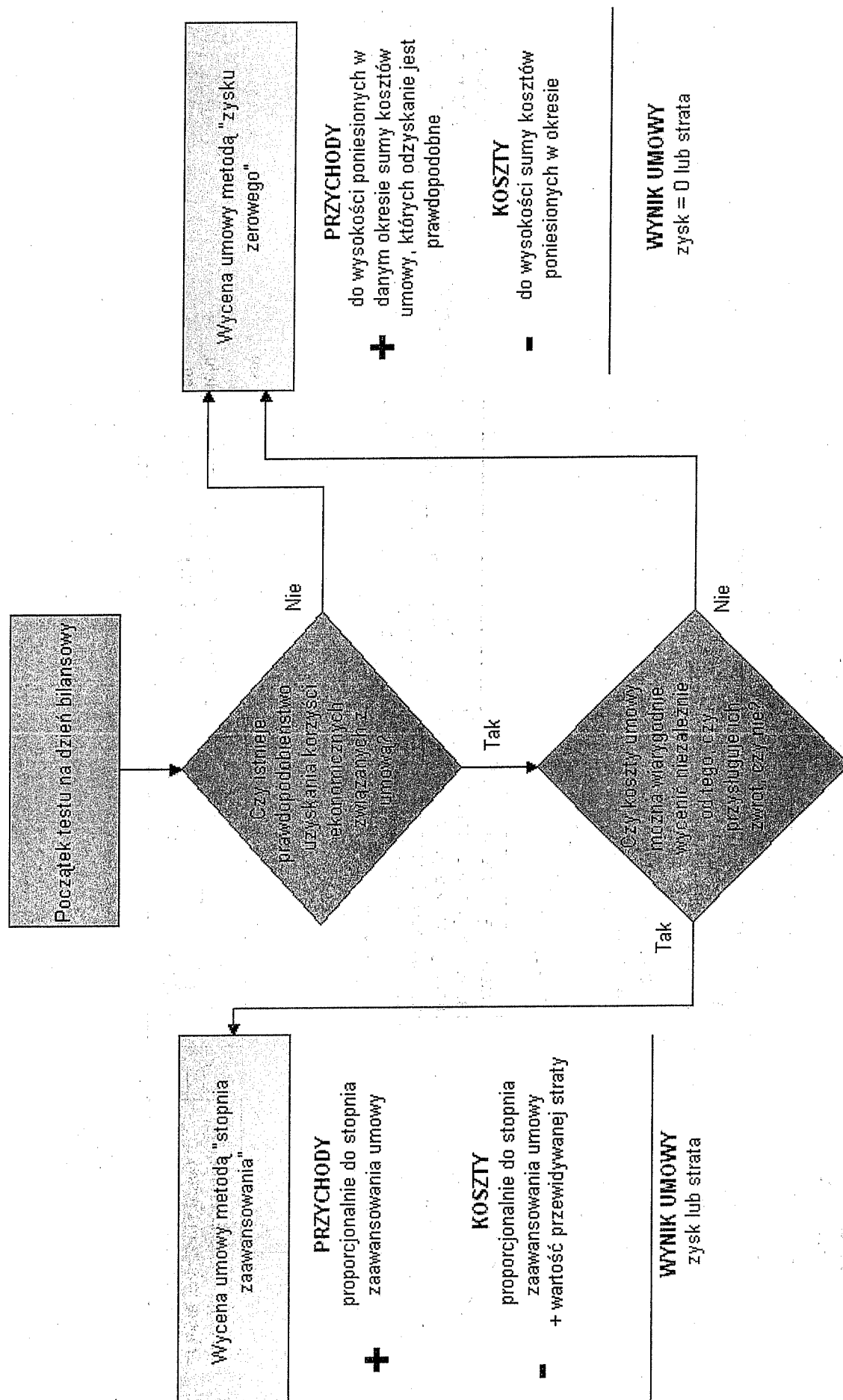
X.10. Elementem systemu ustalania przychodów i kosztów umów budowlanych powinna być ciągła analiza różnic pomiędzy należnościami zafakturowanymi a przychodami szacowanymi oraz różnic pomiędzy kosztami poniesionymi a kosztami szacowanymi. Różnice te, prezentowane w odpowiednich pozycjach bilansu, zgodnie z pkt VIII.2.—VIII.5., są informacją 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 ustalonych przychodów i kosztów umów, a w szczególności stopnia jej zaawansowania.

SCHEMATY DOTYCZĄCE WYBORU METODY WYCENY UMÓW BUDOWLANYCH

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

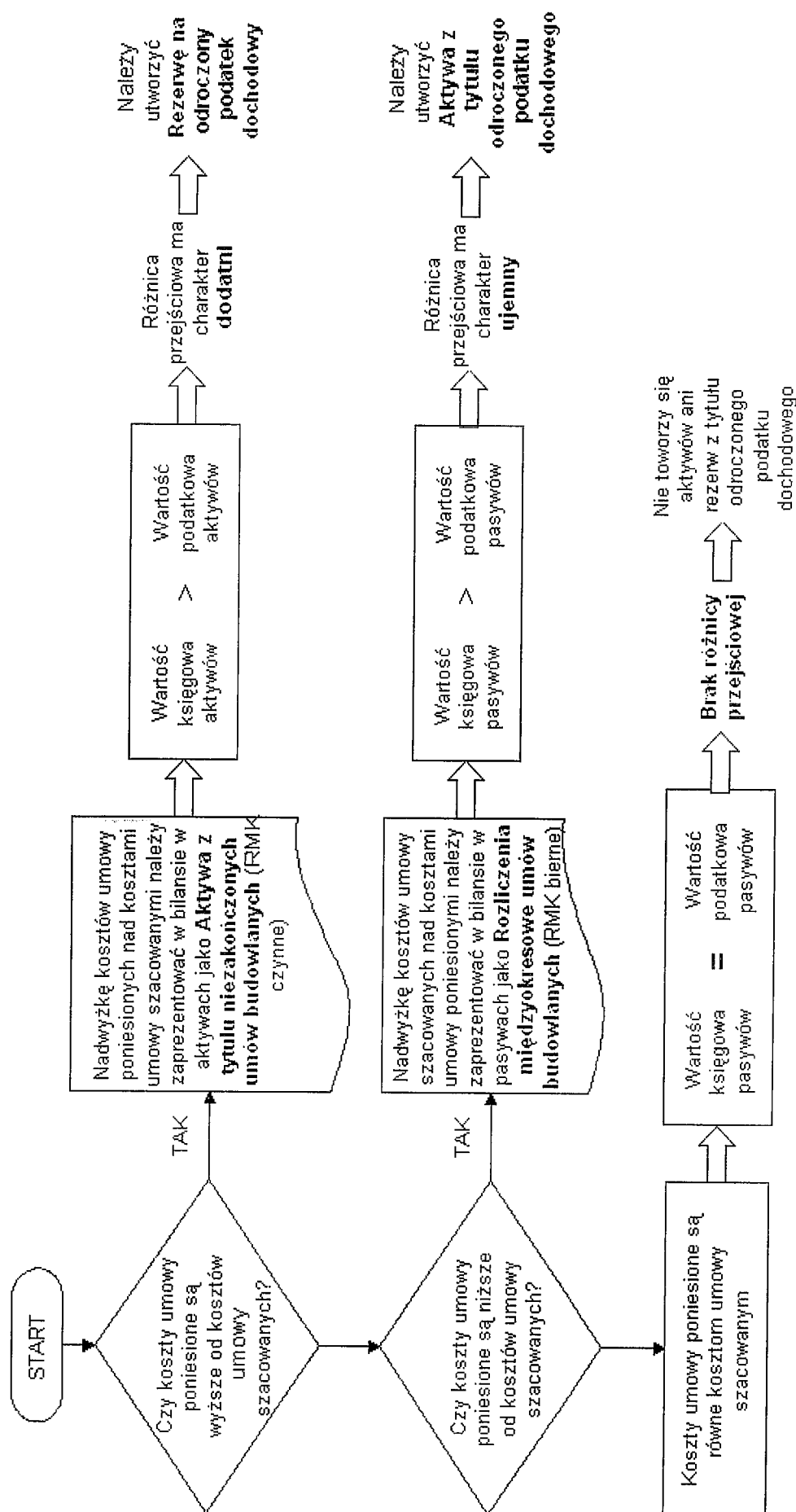


Schemat 1.2. Wybór metody wyceny dla umów budowlanych rozliczanych w cenach „koszty plus”

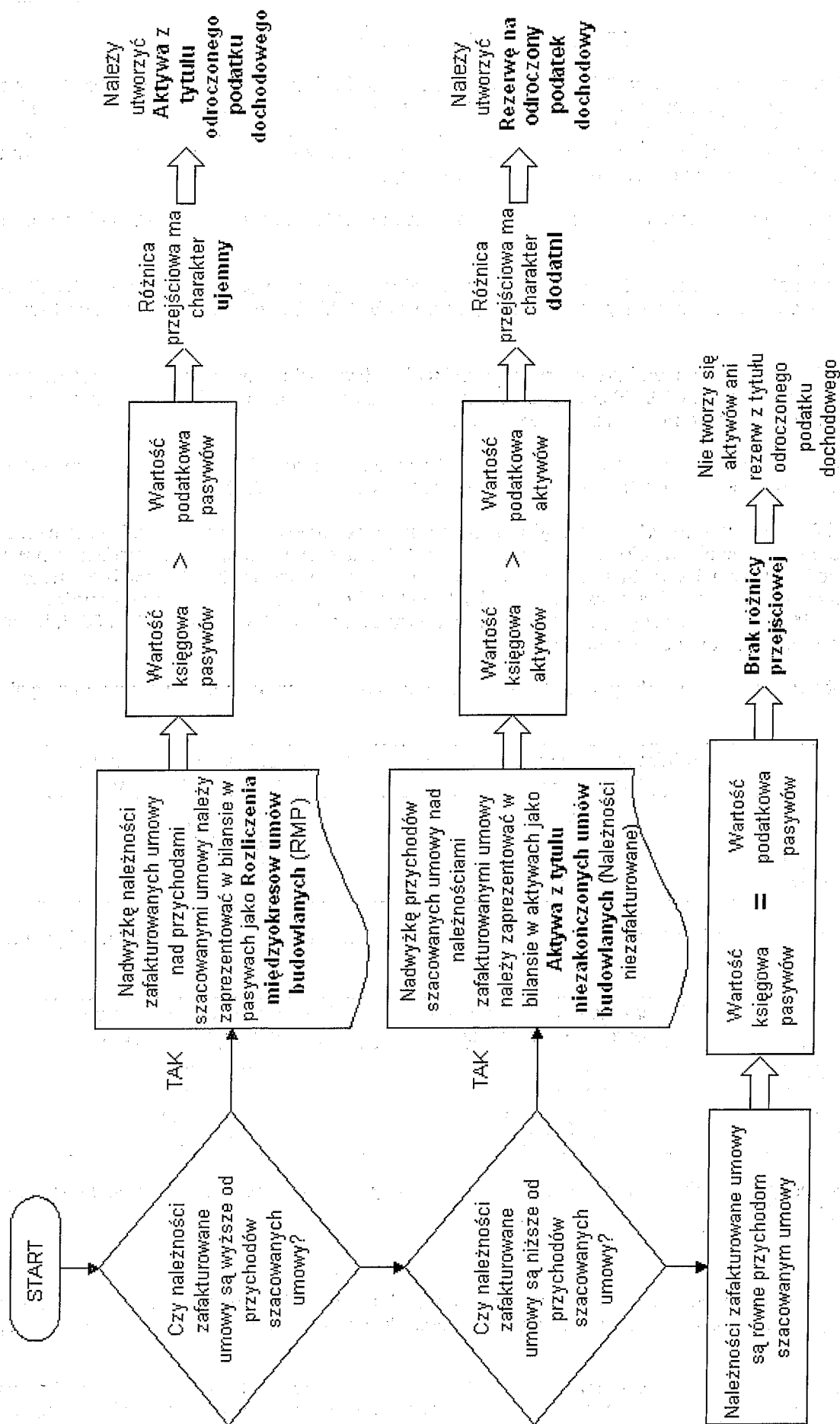


SCHEMATY IDENTYFIKACJI RÓŻNIC PRZEJŚCIOWYCH DOTYCZĄCYCH UMÓW BUDOWLANYCH

Schemat 2.1. Różnice przejściowe pomiędzy kosztami poniesionymi a kosztami szacowanymi



Schemat 2.2. Różnice przejściowe pomiędzy należnościami zafakturowanymi a przychodami szacowanymi



Załącznik nr 3

PRZYKŁAD KOMPLEKSOWY

Przedsiębiorstwo budowlane zawarło w 2004 roku grupę umów na budowę rurociągu oraz obiektów z nim związanych. Okres realizacji zaplanowano na lata 2004—2007 (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.

Przewidywana umową 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 umowy⁴).

Pod koniec roku 2005 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 2005 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 roku 2006 przedsiębiorstwo budowlane wykryło poważne nieprawidłowości w wykonanej przez siebie dokumentacji projektowej. W wyniku ustaleń stwierdzono, iż koszt dodatkowych prac, nie przewidzianych 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 2007 stratą 2.000.000 zł. Na stratę w roku 2006 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 2004	11 400 000	11 400 000
Rok 2005	31 700 000	43 100 000
Rok 2006	23 900 000	67 000 000
Rok 2007	11 000 000	78 000 000

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

	Rzeczywiste koszty umowy poniesione w okresie	Rzeczywiste koszty umowy poniesione narastająco
Rok 2004	9 000 000	9 000 000
Rok 2005	29 000 000	38 000 000
Rok 2006	32 000 000	70 000 000
Rok 2007	10 000 000	80 000 000

Rozważmy trzy warianty ustalania przychodów i kosztów z umowy niezakończonych na dzień bilansowy kończący rok 2004, 2005, 2006 i 2007:

Wariant 1

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

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.

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.

Wariant 3

Przedsiębiorstwo budowlane nie ma możliwości przeprowadzania wiarygodnych szacunków stopnia zaawansowania względnie ustalenia rentowności niezakończonych umów, 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 umów i ustala ten stopień zaawansowania drogą obmiaru technicznego wykonanych prac.

Zgodnie z dokonany przez Spółkę na dzień bilansowy obmiarem technicznym prac Spółka ustaliła następujący stopień zaawansowania:

- na koniec roku 2004 — 14,50%,
- na koniec roku 2005 — 53,50%,
- na koniec roku 2006 — 86,50%,
- na koniec roku 2007 — 100,00%

Ustalenie przychodów z umowy odbywa się według wzoru z pkt. VII.2b), zaś kosztów — według wzoru z pkt. VII.5 Standardu.

Dane wyjściowe

	Rok 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
Globalny budżet przychodów (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 (KRt) narastająco	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Stopień zaawansowania w stosunku do ceny wynikającej z globalnego budżetu przychodów 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 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
Stopień zaawansowania umowy	14,5%	53,5%	86,5%	100%
Globalny budżet przychodów (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 (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 ⁵		
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 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
Narastająco szacowany przychód z umowy (Pi)	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 (Ki)	9 425 000	37 450 000	69 200 000	80 000 000
Narastająco poniesione koszty umowy (KRi)	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Różnica	425 000	-550 000	-800 000	

Wyliczenie odroczonego podatku dochodowego**Rok 2004**

Nazwa różnicy	Wartość księgowa	Wartość podatkowa	Różnica	
			+	-
1	2	3	4	5
Należności niezafakturowane	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	525 000	0		525 000
Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne	0	0	0	

⁵ Wartość rezerwy na stratę została obliczona według formuły:

Wynik bieżącego okresu (bez rezerwy na stratę) — Przewidywana strata -1 730 000 — (-2 000 000) = 270 000

1	2	3	4	5
Rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne	425 000	0		425 000
Rezerwa na przewidywaną stratę na umowie dłużgoterminowej	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 2005

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 dłużgoterminowej	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 2006

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 dłużgoterminowej	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 2007

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 dłużgoterminowej	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 2004–2007

	Rok 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
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 2004–2007

	Rok 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
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 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
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 ⁶	-345 800 ⁷	190 000
Zysk (strata) netto	1 174 500	2 292 300	-6 625 800	0

⁶ Wartość - 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

⁷ Wartość -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

BILANS (wybrane pozycje) na dzień:

AKTYWA	31.12.2004	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007
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	31.12.2004	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007
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 ⁸	38 969 000 ⁹	70 969 000 ¹⁰	81 159 000 ¹¹
Rozliczenia międzyokresowe umów budowlanych	950 000	1 370 000		
PASYWA RAZEM	11 580 500	43 910 300	68 321 300	78 000 000

WYJAŚNIENIA ZAWARTE W DODATKOWYCH INFORMACJACH I OBJAŚNIENIACH

	31.12.2004	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007
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

⁸ Zobowiązania wobec dostawców **9 000 000** + Zobowiązania z tytułu podatków **456 000**⁹ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.2004 **9 456 000** + zobowiązania wobec dostawców (z roku 2005) **29 000 000** + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 2005) **513 000**¹⁰ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.2005 **38 969 000** + zobowiązania wobec dostawców (z roku 2006) **32 000 000** + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 2006) **0**¹¹ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.2006 **70 969 000** + zobowiązania wobec dostawców (z roku 2007) **10 000 000** + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 2007) **190 000**

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. VII.2a), zaś kosztów — według wzoru z pkt VII.5: Standardu.

Dane wyjściowe

	Rok 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
Globalny budżet przychodów (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 (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	13,85%¹²	54,29%¹³	87,50%	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 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
1	2	3	4	5
Stopień zaawansowania umowy	13,85%	54,29%	87,50%	100,00%
Globalny budżet przychodów (P)	75 000 000	78 000 000	78 000 000	78 000 000
Przychody szacowane narastająco	10 384 615 ¹⁴	42 342 857 ¹⁵	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 (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 ¹⁶	

¹² Dla celów prezentacyjnych wartość została zaokrąglona, wartość bez zaokrągleń wynosi 13,8461538461538% i jest ona podstawą do dalszych obliczeń

¹³ Dla celów prezentacyjnych wartość została zaokrąglona, wartość bez zaokrągleń wynosi 54,2857142857143% i jest ona podstawą do dalszych obliczeń

¹⁴ Wartość przychodów narastająco w pierwszym okresie stanowi zaokrąglona do pełnych złotych wartość iloczynu globalnego budżetu przychodów oraz stopnia zaawansowania umowy bez zaokrągleń, tzn. $10\,384\,615 = 75\,000\,000 \cdot 13,8461538461538\%$

¹⁵ Wartość przychodów narastająco w drugim okresie stanowi zaokrąglona do pełnych złotych wartość iloczynu globalnego budżetu przychodów oraz stopnia zaawansowania umowy bez zaokrągleń, tzn. $42\,342\,857 = 78\,000\,000 \cdot 54,2857142857143\%$

¹⁶ Wartość rezerwy na stratę została obliczona według formuły:

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

1	2	3	4	5
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 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
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 (Ki)	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Narastająco poniesione koszty umowy (KRi)	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Różnica	0	0	0	0

Wyliczenie odroczonego podatku dochodowego

Rok 2004

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 2005

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 bierne	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 2006

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 2007

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 2004–2007

	Rok 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
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 2004–2007

	Rok 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
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 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
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
— odroczony	192 923	–49 066	–333 857 ¹⁷	190 000
Zysk (strata) netto	1 121 538	2 396 176	–6 676 714	0

BILANS (wybrane pozycje) na dzień:

AKTYWA	31.12.2004	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007
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	31.12.2004	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007
1	2	3	4	5
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

¹⁷ Wartość –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

1	2	3	4	5
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		0	237 500	
Pozostałe rezerwy			250 000	
Zobowiązania krótkoterminowe	9 456 000 ¹⁸	38 969 000 ¹⁹	70 969 000 ²⁰	81 159 000 ²¹
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

	31.12.2004	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007
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

Wariant 3

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

Ustalenie przychodów z umowy odbywa się według wzoru z pkt VII.4, zaś kosztów w wysokości rzeczywiście poniesionych.

Dane wyjściowe

	Rok 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
1	2	3	4	5
Globalny budżet przychodów (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

¹⁸ Zobowiązania wobec dostawców **9 000 000** + Zobowiązania z tytułu podatków **456 000**

¹⁹ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.2004 **9 456 000** + zobowiązania wobec dostawców (z roku 2005) **29 000 000** + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 2005) **513 000**

²⁰ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.2005 **38 969 000** + zobowiązania wobec dostawców (z roku 2006) **32 000 000** + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 2006) **0**

²¹ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.2006 **70 969 000** + zobowiązania wobec dostawców (z roku 2007) **10 000 000** + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 2007) **190 000**

1	2	3	4	5
Globalny budżet kosztów umowy (K)	65 000 000	70 000 000	80 000 000	80 000 000
	lub brak możliwości oszacowania	lub brak możliwości oszacowania	lub brak możliwości oszacowania	lub 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 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
Globalny budżet przychodów (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
Globalny budżet kosztów (K)	65 000 000	70 000 000	80 000 000	80 000 000
	lub brak możliwości oszacowania	lub brak możliwości oszacowania	lub brak możliwości oszacowania	lub brak możliwości oszacowania
Koszty szacowane narastająco	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Rezerwa na stratę			2 000 000 ²²	
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 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
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 (Ki)	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Narastająco poniesione koszty umowy (KRi)	9 000 000	38 000 000	70 000 000	80 000 000
Różnica	0	0	0	0

²²Wartość rezerwy na stratę została obliczona według formuły:

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

Wyliczenie odroczonego podatku dochodowego

Rok 2004

Nazwa różnicy	Wartość księgowa	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 2005

Nazwa różnicy	Wartość księgowa	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 2006

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 2007

Nazwa różnicy	Wartość księgowa	Wartość podatkowa	Różnica	
			+	-
1	2	3	4	5
Należności niezafakturowane	0	0	0	
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	0	0		0

1	2	3	4	5
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 2004–2007

	Rok 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
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 2004–2007

	Rok 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
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 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
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
— odroczony	456 000	513 000	-1 159 000 ²³	190 000
Zysk (strata) netto	0	0	-3 159 000	0

BILANS (wybrane pozycje) na dzień:

AKTYWA	31.12.2004	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007
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	31.12.2004	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007
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 ²⁴	38 969 000 ²⁵	70 969 000 ²⁶	81 159 000 ²⁷
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

²³ Wartość —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 = - 1 159 000

²⁴ Zobowiązania wobec dostawców 9 000 000 + Zobowiązania z tytułu podatków 456 000²⁵ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.2004 9 456 000 + zobowiązania wobec dostawców (z roku 2005) 29 000 000 + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 2005) 513 000²⁶ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.2005 38 969 000 + zobowiązania wobec dostawców (z roku 2006) 32 000 000 + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 2006) 0²⁷ Stan zobowiązań krótkoterminowych na 31.12.2006 70 969 000 + zobowiązania wobec dostawców (z roku 2007) 10 000 000 + zobowiązania z tytułu podatków (z roku 2007) 190 000

WYJAŚNIENIA ZAWARTE W DODATKOWYCH INFORMACJACH I OBJAŚNIENIACH

	31.12.2004	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007
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

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

	Rok 2004	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007	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 poniesionych 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. Jednostka poniosła 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 jednostka nie rozliczyła straty podatkowej oraz nie rozpoznała aktywa z tytułu podatku odroczonego od strat podatkowych poniesionych w roku 2006).

Wydawca: Minister Finansów

Redakcja: Ministerstwo Finansów, Departament Legislacyjny, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa

Skład, druk i kolportaż: Wydział Wydawnictw i Poligrafii Centrum Obsługi Kancelarii Prezesa Rady Ministrów

ul. Powiśńska 69/71, 02-903 Warszawa, tel.: 0-22 694-67-50, 0-22 694-67-52; fax 0-22 694-62-06

Bezpłatna infolinia: 0-800-287-581 (czynna w godz. 7³⁰–15³⁰)

www.cokprm.gov.pl

e-mail: dziust@cokprm.gov.pl

DF 0013 2006 wyd.00



5 900248487449>

Tłoczono z polecenia Ministra Finansów w Wydziale Wydawnictw i Poligrafii Centrum Obsługi Kancelarii Prezesa Rady Ministrów,
ul. Powiśńska 69/71, 02-903 Warszawa