

Emilia Fladrowska

Wyższa Szkoła Gospodarki w Bydgoszczy
Instytut Ekonomii i Zarządzania, Zakład Finansów i Rachunkowości

Uniwersytet Technologiczno-Przyrodniczy w Bydgoszczy
Wydział Zarządzania

Rachunkowość zarządcza w regulacjach Krajowego Standardu Rachunkowości nr 3 – Niezakończone usługi budowlane a praktyka wybranych przedsiębiorstw województwa kujawsko-pomorskiego

Zarys treści: Jednym z bardziej skomplikowanych zagadnień rachunkowości są kontrakty długoterminowe, w tym niezakończone usługi budowlane, dlatego Krajowy Komitet Standardów Rachunkowości (KSR), wsparł przedsiębiorców i księgowych szczegółową regulacją opisywanego zagadnienia, podejmując uchwałę nr 9/09 z dnia 26 października 2009 w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości (KSR) nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”, który wskazuje na konieczność zbudowania i bieżącego stosowania, w tym obszarze, podsystemu Rachunkowości Zarządczej, zintegrowanego z podsystemem Rachunkowości Finansowej.

Badania wybranych przedsiębiorstw wykazują, że KSR nr 3 nie jest w praktyce stosowany, co uniemożliwia prowadzenie bieżącej kontroli zarządczej zarówno w sferze budżetowania kosztów, jak i przychodów umów budowlanych (kontraktów długoterminowych).

Podstawową przyczyną jest eksploatacja przestarzałych podsystemów Rachunkowości Finansowej, napisanych w DOS, nie mogących współpracować na WE i WY z EXCEL-em, w którym to narzędziu najczęściej budują podsystemy Rachunkowości Zarządczej małe i średnie przedsiębiorstwa, ze względu na prostotę narzędzia, jego funkcjonalność i znikome koszty (nie ma konieczności zakupu dedykowanych podsystemów Rachunkowości Zarządczej, ani zatrudniania informatyków).

Słowa kluczowe: MSR 11, KSR 3, kontrakty długoterminowe.

Wprowadzenie

Jednym z bardziej skomplikowanych zagadnień rachunkowości są kontrakty długoterminowe, w tym niezakończone usługi budowlane. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) regulują problem w MSR nr 11. Usta-

wa o rachunkowości ujmuje to zagadnienie w 3 artykułach¹. Krajowy Komitet Standardów Rachunkowości (KSR), działający przy Ministrze Finansów, wsparł przedsiębiorców i księgowych szczegółową regulacją opisywanego zagadnienia, podejmując uchwałę nr 9/09 z dnia 26 października 2009 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości (KSR) nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”².

Uregulowania ogólnie wskazują na konieczność zorganizowania rachunkowości w dwóch zintegrowanych, podsystemach:

- podsystem Rachunkowości Finansowej (RF),
- podsystem Rachunkowości Zarządczej (RZ).

Praktyka badanych przedsiębiorstw województwa kujawsko-pomorskiego wykazuje, że rachunkowość tych firm projektowo-budowlanych jest organizacyjnie przestarzała, i w jednym przypadku, zdaniem autorki tego artykułu, była jedną z przyczyn, która doprowadziła nawet do upadłości likwidacyjnej firmy z powodu informacyjnej niemożliwości panowania nad budżetem przychodów i kosztów³.

Celem artykułu jest przedstawienie rozwiązań rachunkowości w regulacjach Krajowego Standardu rachunkowości (KSR) nr 3 – Niezakończone usługi budowlane i jego wykorzystania w praktyce wybranych przedsiębiorstw województwa kujawsko-pomorskiego, a także wskazanie konsekwencji nieprzestrzegania tego standardu, związanych z tym zaniedbań w rozwiązaniach rachunkowości badanych przedsiębiorstw i uświadomienie przedsiębiorcom korzyści w sferze zarządzania, jakie może przynieść jego stosowanie.

Charakterystyka usług budowlanych

W myśl KSR nr 3, usługi budowlane są to usługi polegające na budowie, odbudowie, ulepszeniu (przebudowie, rozbudowie, rekonstrukcji, modernizacji), rozbiórce i remoncie konstrukcji połączonych z gruntem w sposób trwały, wykonanych z materiałów budowlanych i elementów składowych, będących wynikiem prac (robót) budowlanych.

W szczególności są to usługi (prace, roboty) polegające na:

- a) przygotowaniu terenu pod budowę,

1 Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. nr 76, poz. 694 ze zm., art. 34a, 34c i 34d.

2 Dz. Urz. MF z 2009 r. nr 16, poz. 88. Treść KSR nr 3 jest zgodna w podstawowych rozwiązaniach z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 11 „Umowy o usługę budowlaną”, wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości według stanu prawnego na dzień 1 stycznia 2006 r.

3 Sąd ogłosił upadłość we wrześniu 2013 r.

- 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.

Istota umów o usługi budowlane (kontraktów długoterminowych)

Krajowy Standard Rachunkowości (KSR) nr 3 – Niezakończone usługi budowlane wyjaśnia, że umowy o usługi budowlane charakteryzują się zazwyczaj długim okresem realizacji (okres ten trwa dłużej niż 6 miesięcy). Ich wykonanie i odbiór często przypada na inny okres sprawozdawczy niż ten, w którym rozpoczęto prace⁴.

Umowa o usługę budowlaną 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 podwykonawcą.

Umowy budowlane są zazwyczaj dzielone na mniejsze elementy dla celów zarządczych lub technologicznych (np. na poszczególne obiekty, etapy lub rodzaje robót budowlanych).

Okres trwania (cykl życia) umowy obejmuje trzy fazy:

- fazę przygotowawczo-projektową,
- fazę realizacji,
- fazę posprzedażną.

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.

⁴ Rozwiązania zawarte w Standardzie zaleca się odpowiednio stosować także do innych usług o podobnym charakterze (np. do ustalania przychodów i kosztów z długoterminowych umów o usługi informatyczne (oprogramowanie), projektowe, geologiczne, naukowo-badawcze).

Jednostki specjalizujące się w wykonywaniu pojedynczych typów robót budowlanych (np. roboty instalatorskie, roboty dekarские, roboty torowe, roboty drogowe, sprzętowe itp.) mogą zawierać z głównym wykonawcą umowy budowlanej umowę o podwykonawstwo. Umowa o podwykonawstwo może dotyczyć np. oddzielnych prac w różnych obiektach, dodatkowo przewidując jeszcze istotne przerwy w czasie ich realizacji.

Wycena umów o usługi budowlane

Przepisy Ustawy o rachunkowości, KSR i MSR dopuszczają jednakowe metody ustalania cen umów o usługi budowlane⁵. Są to:

- umowa w cenach stałych (ryczałtowych),
- umowa „koszty plus”.

Umowa budowlana o cenach stałych, zwanych inaczej ryczałtowymi, 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 dopuszcza także klauzulę umożliwiającą aktualizację ceny. KSR nr 3 podaje przykłady umów w cenach ryczałtowych (stałych).

Umowa w cenach stałych zawierać może następujące warianty ustalenia ceny⁶:

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

W przypadku podania zaniżonej ceny stałej (ryczałtowej), wynikającej z błędnej kalkulacji, całkowite ryzyko ponosi wykonawca.

Umowa budowlana z ceną „koszt plus” jest to umowa, w której zamawiający i wykonawca umawiają się, że wykonawcy są zwracane przez zama-

5 E. Fladrowska, A. Michalska, *Kontrakty długoterminowe, ich wycena i ewidencja*, Zeszyty Naukowe WSG, EKONOMIA 4/2012, ISSN 1733-8891, Bydgoszcz 2012, s. 85.

6 Uchwała nr 9/09 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 października 2009 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego krajowego standardu rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” (Dz. Urz. MF z 2009 r. nr 16, poz. 88).

wiąjącego określone koszty rzeczywiste lub planowane wykonania umowy, powiększone o ustalony % zysku liczony od tych kosztów lub o stałą stawkę zysku.

Umowy w cenach ustalonych według formuły „koszty plus” zawierają zwykle⁷:

- gwarancję zwrotu poniesionych przez wykonawcę rzeczywistych lub uznanych za racjonalne, kosztów ich realizacji;
- warunek wspólnego ponoszenia kosztów przez zleceniodawcę i wykonawcę;
- gwarancję zwrotu poniesionych przez wykonawcę rzeczywistych lub uznanych za racjonalne kosztów jej realizacji i wypłaty wykonawcy dodatkowej premii motywacyjnej;
- gwarancję zwrotu poniesionych przez wykonawcę rzeczywistych lub uznanych za racjonalne kosztów jej realizacji i wypłaty okresowej premii wykonawcy;
- gwarancję zwrotu rzeczywistych kosztów jej realizacji oraz wypłaty wykonawcy zysku o ustalonej kwotowo wysokości;
- postanowienia przewidujące rozliczenie kosztów realizacji proporcjonalnie do zużytego czasu pracy i materiałów.

Charakterystyka kosztów ujętych w umowach budowlanych i ich rozliczenia

KSR nr 3 precyzuje, że koszty umów budowlanych należy ujmować oddzielnie dla każdej umowy. Ponoszone przez wykonawcę koszty wykonania umowy budowlanej, zgodnie z definicją tych kosztów zawartą w art. 28 ust. 3 Ustawy o rachunkowości, obejmują:

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

Koszty należy ujmować według umów budowlanych, począwszy od dnia podpisania umowy lub uzyskania pewności, że umowa między wykonawcą a zamawiającym zostanie zawarta, gdy koszty zostały poniesione przed jej podpisaniem.

⁷ W. Gabrusewicz, Z. Kołaczyk, praca zbiorowa, *Rachunkowość Finansowa cz. II zaawansowana*, COSZ Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 287.

Do bezpośrednich kosztów wytworzenia danej umowy zalicza się koszty wszystkich trzech faz cyklu życia umowy, które na podstawie dowodów pierwotnych można jednoznacznie przypisać do danej umowy. Przykłady kosztów zaliczanych zazwyczaj do kosztów bezpośrednich umowy to:

- 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;
- b) koszty fazy realizacji umowy, przykładowo:
 - koszty zużycia wycenionych w cenach nabycia materiałów budowlanych;
 - koszty płac robotników bezpośrednio produkcyjnych z pochodnymi, łącznie z kosztami płac nadzoru budowy;
 - koszty eksploatacji własnych lub wynajętych maszyn i urządzeń (sprzętu) wykorzystywanych w trakcie realizacji umowy, takie jak: koszty najmu lub amortyzacji, koszty przeglądów i napraw, koszty paliwa, koszty obsługi itd.;
 - koszty transportu (przemieszczenia) maszyn, urządzeń, materiałów, ziemi do i z miejsca budowy;
 - koszty usług wykonywanych przez podwykonawców;
- c) szacunkowe koszty fazy posprzedażnej, jak np. rezerwa na koszty robót poprawkowych, gwarancyjnych i rękojmi.

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

- a) koszty ubezpieczenia budowy;
- b) koszty projektowania i doradztwa niezwiązane 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 techniczno-socjalnego;
- e) koszty ogólne budowy, takie jak: koszty zarządzania, nadzoru budowlanego, ochrony, dowozu lub zakwaterowania pracowników zamieszcowych, koszty BHP itp.

Do innych kosztów zalicza się niewymienione wyżej koszty, którymi można, zgodnie z warunkami umowy, obciążyć zamawiającego, np. koszty prac rozwojowych dotyczących umowy, koszty finansowania zewnętrznego budowy lub koszty ogólne jednostki pokrywane przez wykonawcę itp.

Jeżeli jednostka przed podpisaniem umowy budowlanej aktywuje rozliczenia międzyokresowe czynne z tytułu fazy przygotowawczej (np. koszty przygotowania dokumentacji do przetargu, koszty wstępnych obmiarów technicznych itd.), to na dzień bilansowy, gdy nie dojdzie do podpisania umowy budowlanej, rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne winno się przeksięgować w ciężar kosztów danego okresu sprawozdawczego.

Z kosztów umowy budowlanej, w myśl art. 28 ust. 3 Ustawy o rachunkowości, wyłącza się koszty stałe przypadające na niewykorzystane normalne zdolności produkcyjne zasobów zaangażowanych przy wykonywaniu danej umowy.

Rachunkowość zarządcza w regulacjach Krajowego Standardu Rachunkowości nr 3

Zarządzanie, kontrola księgową przychodów i kosztów umów budowlanych, sporządzanie sprawozdania finansowego – wymagają opracowania i wdrożenia do stosowania przemyślanego i sprawnie działającego Systemu Rachunkowości Zarządczej (SRZ), z narzędziami budżetowania, który powinien obejmować ewidencję, kontrolę i analizę przychodów oraz kosztów poszczególnych umów.

SRZ winien ujmować globalno-etapowy budżet przychodów oraz kosztów umowy. 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.

SRZ powinien umożliwiać identyfikację kosztów rzeczywistych umowy, poczynszy od fazy przygotowawczo-projektowej, poprzez fazę realizacji, na kosztach fazy posprzedażnej skończywszy i ich porównanie z odpowiednimi przychodami z umowy oraz wielkościami przewidzianymi w globalnym budżecie.

KSR nr 3 precyzuje, że globalny budżet kosztów umowy jest to aktualny co najmniej na dzień bilansowy budżet kosztów umowy dla całego okresu trwania (cyklu życia) umowy oraz dla poszczególnych okresów sprawozdawczych i prac objętych umową oddzielnie. Globalny budżet kosztów umowy sporządzany jest przy uwzględnieniu rzeczywistego zakresu prac wykonywanych siłami własnymi jednostki, jak i przy pomocy podwykonawców, technologii oraz poziomu płac i cen. Posiadanie aktualnego, globalnego budżetu kosztów stanowi

warunek konieczny ustalania wyniku z wykonania niezakończonych umów budowlanych o cenach ryczałtowych.

W sytuacji stosowania metody kosztowej, warunkiem koniecznym, według regulacji KSR nr 3, jest także funkcjonowanie w jednostce realizującej umowy, odpowiedniego Systemu Rachunkowości Zarządczej. Metoda kosztowa wymaga posiadania wiarygodnych danych o kosztach umowy poniesionych na realizację działań objętych daną umową i porównania ich z sumą kosztów, którą – według przewidywań aktualnych na dzień bilansowy – trzeba będzie jeszcze ponieść dla pełnego wykonania umowy, łącznie z usunięciem, w okresie rękojmi, ujawnionych po jej zakończeniu usterek.

Ponadto KSR nr 3 akcentuje, że wiarygodne ustalenie przychodów i kosztów oraz stopnia zaawansowania poszczególnych umów budowlanych wymaga dobrej współpracy służb finansowo-księgowych jednostki realizującej umowę z kierownikami odpowiednich budow. Oznacza to efektywny, terminowy i udokumentowany przepływ informacji o realizacji umowy, jej przychodach i kosztach oraz o ewentualnych zagrożeniach terminu jej wykonania lub wyniku.

Kierownik jednostki powinien zadbać o stworzenie odpowiedniego systemu niezwłocznego przekazywania tych informacji do służb finansowo-księgowych. Źródłem informacji, które pozwala w prosty i efektywny sposób spełnić te wymagania, jest odpowiedni system rachunkowości zarządczej. Stosowane w nim metody i techniki gromadzenia oraz dostarczania niezbędnych danych powodują, że jest to system wczesnego informowania kierownika jednostki, osoby odpowiedzialnej za wykonanie umowy, służb finansowo-księgowych i innych o wynikach i zagrożeniach umowy.

W szczególności, warunkiem koniecznym jest stworzenie efektywnego systemu budżetowania i sprawozdawczości wewnętrznej przychodów i kosztów umów, to jest systemu, który dostarcza wiarygodnych oraz rzetelnych informacji o rzeczywistej (historycznej) oraz przyszłej wysokości przychodów i kosztów realizacji poszczególnych umów budowlanych.

KSR nr 9 a praktyka wybranych przedsiębiorstw województwa kujawsko-pomorskiego w zakresie kontraktów długoterminowych, w tym umów budowlanych

Praktyka badanych przedsiębiorstw województwa kujawsko-pomorskiego wykazuje, że rachunkowość firm projektowo-budowlanych jest organizacyjnie przestarzała, i w jednym przypadku, zdaniem autorki tego artykułu, doprowadziła nawet do upadłości likwidacyjnej firmy.

Jak podkreśla KSR nr 3, umowy budowlane charakteryzują się długotrwałym (ponad 6-miesięcznym) wykonawstwem i częstą zmiennością warunków realizacji. Zmienność w realizacji zawartych umów wymaga sprawnego i prawidłowego aneksowania tych umów oraz bieżącej aktualizacji budżetów przychodów i kosztów w Systemie Rachunkowości Zarządczej (SRZ).

Jednocześnie, uwzględniając zagrożenia wynikające ze zmienności warunków realizacji umów, konieczne jest bieżące analizowanie odchyłeń wykonania od założonego budżetu i nakierowywanie na osiągnięcie założonego celu, przy wykorzystaniu Systemu Rachunkowości Zarządczej, który może być zbudowany w narzędziu Ms-Excel.

Sprawne funkcjonowanie podsystemu Rachunkowości Zarządczej dla celów *controllingu* umów budowlanych (kontraktów długoterminowych), jak wynika z doświadczeń i ostatnich badań autorki, wymaga:

- a) w miarę nowoczesnego podsystemu Rachunkowości Finansowej (RF), który będzie umożliwiał:
 - import (na WE) i eksport (na WY) danych z systemu RF do systemu RZ i odwrotnie;
 - odpowiedniej organizacji numeracji zleceń, w ramach poszczególnych umów, w podziale na rozliczane etapy, podetapy, roboty itp., z uwzględnieniem osób odpowiedzialnych za sterowanie poziomem kosztów każdego zlecenia (w zespole 5 kosztów);
 - księgowania w czasie rzeczywistym (codziennie);
 - prowadzenia ewidencji księgowej i sprawozdawczości według wymagań Ustawy o rachunkowości i KSR nr 3.
- b) odpowiedniego dla potrzeb jednostki podsystemu Rachunkowości Zarządczej (RZ), zintegrowanego z podsystemem RF, jako narzędzi pracy *controllera*.

Podsystem RZ, podobnie jak RF, powinien działać w sieci, tzn. mieć zdalne stanowiska u wszystkich pracowników odpowiedzialnych za przypisane im etapy i podetapy umowy (zlecenia w podsystemie RF). U źródła powinny być wprowadzane dowody kosztowe i przesyłane do bufora podsystemu RF, a po kontroli i zatwierdzeniu przez upoważnione osoby, kierowane automatycznie do zaksięgowania. Podobnie aneksy do umów, po podpisaniu przez upoważnione osoby, powinny być wprowadzane do podsystemu RZ.

Okresowo (najrzadziej co miesiąc), *controller*, bazując na jednym wspólnym źródle informacji, winien emitować z podsystemu RZ odpowiednie

raporty⁸ dla zainteresowanych szczebli zarządzania, wybierając w szczególności dane o odchyleniach.

Kierownik jednostki winien opracować, wspólnie z *controllerem*, system narad *controllingowych* o charakterze informacyjno-decyzyjnym, kończących się podjęciem decyzji nakierowujących na osiągnięcie celu, zgodnie z zawartymi umowami.

A jak przedstawia się rzeczywistość w dwu badanych spółkach (jednej spółki akcyjnej i jednej spółki z o.o. z kapitałem krajowym) województwa kujawsko-pomorskiego, realizujących zamówienia rządowe rozproszone po całym kraju?

W badanych firmach, funkcjonujących kilkanaście lat, eksploatowany jest podsystem RF (przestarzały, działający w środowisku systemu operacyjnego DOS, system SIMPLE), który nie zapewnia możliwości współpracy z Ms-Excel. Dla służby księgowej jest to „wygodna” sytuacja, ponieważ utrudniona jest kontrola wewnętrzna i zewnętrzna ze strony organów podatkowych (kontrolujący nie mogą żądać niestandardowych wykazów sporządzanych w Ms-Excel, przez co kontrola jest utrudniona).

Eksploatacja odbywa się okresowo. Prezes otrzymuje sprawozdanie finansowe, szczególnie Rachunek Zysków i Strat (RZiS), co miesiąc. Jednakże nie otrzymuje najważniejszej informacji, tzn. kosztów poszczególnych umów w podziale na etapy i podetapy w ujęciu osób odpowiedzialnych.

Brakuje podsystemu RZ, ponieważ nie ma fizycznej możliwości automatycznego zasilania podsystemu RZ przez podsystem RF (nie ma możliwości zintegrowania podsystemów RF i RZ). Nie zorganizowano podsystemu RZ chociażby dla celów bieżącej ewidencji i aktualizacji umów (ich etapów i podetapów, terminów), tzn. wprowadzania zawieranych aneksów, podpisanych protokołów odbioru, analizy opóźnień itp.

Prezes, posługujący się sprawnie narzędziami informatycznymi, podczas prowadzonego badania (także metodą wywiadu osobistego) narzekał, że jest „zawalony” stertą dokumentacji umownej w formie papierowej. Dla celów zarządczych zorganizował sobie „własną” ewidencję kosztów rzeczywistych poszczególnych umów (etapów, podetapów), wprowadzając ponownie wszystkie faktury kosztowe do tabel Ms-Excel. Zatrudnił do tego celu dodatkową osobę na umowę zlecenie. Złamana więc została podstawowa zasada informatyzacji, że dane do systemu informatycznego winny być wprowadzane tylko raz, co zapobiega powstawaniu różnic pomiędzy danymi z podsystemu RF i RZ, jednocześnie minimalizuje pracochłonność wprowadzania danych.

8 Hilmar J. Volmuth, *Controlling planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2007, s. 83.

Różnorodność wieloetapowych kontraktów długoterminowych, brak sprawnego informatycznego Systemu Rachunkowości Zarządczej, z Systemem Kontroli Zarządczej, uniemożliwiły odpowiednio wczesne reagowanie, doprowadziły do naliczenia przez zleceniodawcę znaczących kar umownych i zapożądkało proces upadłościowy jednostki (SA).

Podsumowanie

Praktyka badanych jednostek województwa kujawsko-pomorskiego wykazuje, że Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 nie jest stosowany nawet w firmach realizujących zamówienia rządowe. Przyczyną jest utrzymywanie przestarzałych, „szczelnie” zamkniętych podsystemów Rachunkowości Finansowej, działających w środowisku systemu operacyjnego DOS, bez możliwości wymiany danych z arkuszem kalkulacyjnym, w którym małe i średnie firmy krajowe najczęściej organizują podsystem Rachunkowości Zarządczej.

W krajach rozwiniętych, np. USA, zamówienia rządowe kierowane są do firm posiadających sprawne informatyczne systemy kontroli zarządczej⁹. Jest to konieczne w sytuacji, gdy umowa zawiera wycenę metodą koszty plus. Zleceniodawca winien mieć możliwość kontroli kosztów, by zabezpieczyć realizowaną umowę przed dopisywaniem kosztów, które jej nie dotyczą.

Jednym z bardziej skomplikowanych zagadnień rachunkowości są kontrakty długoterminowe, w tym niezakończone usługi budowlane, dlatego Krajowy Komitet Standardów Rachunkowości (KSR), wsparł przedsiębiorców i księgowych szczegółową regulacją opisywanego zagadnienia, podejmując uchwałę nr 9/09 z dnia 26 października 2009 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości (KSR) nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”, który wskazuje na konieczność zbudowania i bieżącego stosowania w tym obszarze podsystemu Rachunkowości Zarządczej, zintegrowanego z podsystemem Rachunkowości Finansowej.

Badania wybranych przedsiębiorstw wykazują, że KSR nr 3 nie jest w praktyce stosowany, co uniemożliwia prowadzenie bieżącej kontroli zarządczej zarówno w sferze budżetowania kosztów, jak i przychodów umów budowlanych (kontraktów długoterminowych).

Podstawową przyczyną jest eksploatacja przestarzałych podsystemów Rachunkowości Finansowej, napisanych w DOS, niemogących współpracować z arkuszem kalkulacyjnym Ms-Excel, w którym to narzędziu najczęściej budują podsystemy Rachunkowości Zarządczej małe i średnie przedsiębiorstwa,

⁹ J. Kalinowski, *Kontrakty długoterminowe w praktyce, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2012.*

ze względu na jego prostą obsługę, funkcjonalność i znikome koszty (nie ma konieczności zakupu dedykowanych podsystemów Rachunkowości Zarządczej ani zatrudniania informatyków).

Literatura

Fladrowska E., Michalska A., *Kontrakty długoterminowe, ich wycena i ewidencja*, Zeszyty Naukowe WSG, EKONOMIA 4/2012, ISSN 1733-8891, Bydgoszcz 2012.

Gabrusewicz W., Kołaczyk Z., praca zbiorowa, *Rachunkowość Finansowa cz. II zaawansowana*, COSZ Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

Hilmar J. Volmuth, *Controlling planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2007.

Kalinowski J., *Kontrakty długoterminowe w praktyce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2012.

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone Międzynarodowe Standardy Rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady – Międzynarodowy Standard Rachunkowości 11.

Uchwała nr 9/09 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 października 2009 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego krajowego standardu rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” (Dz. Urz. MF z 2009 r. nr 16, poz. 88).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. nr 76, poz. 694 ze zmianami).

Management accounting in the regulations of the National Accounting Standard no. 3 – Unfinished construction services versus the practices of the selected companies from the Kujavian and Pomeranian Voivodeship

Summary: One of the most complex accounting issues are long-term contracts including the unfinished construction services. Therefore, the National Accounting Standards Committee (KSR) supported the entrepreneurs and the accountants with the detailed regulation referring to the discussed issue, passing for example a resolution 9/09 dated 26 October 2009 concerning the approval of the amended National Accounting Standard no. 3 „Unfinished construction services”. The resolution indicates the necessity to build the Management Accounting subsystem integrated with the Financial Accounting subsystem in this area and to apply the system for the current use.

The results of the research carried out in the selected companies show that the National Accounting Standard no. 3 is not applied in practice, which enables running the current management control both in the sphere of costs budgeting and budgeting incomes from construction contracts (long-term contracts).

The basic cause is the exploitation of the outdated Financial Accounting subsystems, written in DOS, which are incompatible with the WE and WY in EXCEL, that is the tool where small and medium-sized companies often build their Management Accounting subsystems due to its simplicity, functionality and scarce costs (there is neither the obligation to purchase the dedicated Management Accounting subsystems nor the obligation to employ the IT engineers).

Keywords: International Accounting Standard 11, National Domestic Standard 3, long-term contracts

