

## **Pomiar wyniku finansowego z realizacji kontraktów długoterminowych według MSR i US GAAP – analiza porównawcza**

### **Wstęp**

Wobec postępującej globalizacji rynku kapitałowego szczególnego znaczenia nabiera kwestia generowania przez rachunkowość informacji o zasięgu międzynarodowym. Dziś nie wystarczą już dobre jakościowo krajowe regulacje rachunkowości [Świdarska, 2006, s.1-2]. Współczesna informacja dotycząca rachunkowości powinna bowiem zapewnić porównywalność danych w czasie i przestrzeni ich jednoznaczną interpretację oraz rzetelność i wiarygodność [Zabłocka, 2001, s.128]. Brak porównywalności w zakresie sprawozdawczości finansowej sprawia, że krajowe podmioty gospodarcze mające powiązania kapitałowe z zagranicznymi inwestorami muszą sporządzać raporty finansowe w dwóch wariantach, co jest nie tylko kosztowne<sup>1</sup> ale także zaciemnia obraz wyników jednostki. Dodatkowo publikowanie różnych kwot dla różnych celów podważa zaufanie inwestorów do ogłaszanych informacji finansowych [Hulle, 2003, s.34]

Tym samym rośnie znaczenie harmonizacji rachunkowości i rola organizacji, których głównym zadaniem jest opracowanie i tworzenie jej uniwersalnych zasad.

Od lat problem ujednoczania standardów rachunkowości skupia się na osi MSR /US GAAP. Międzynarodowe standardy rachunkowości (MSR) opracowywane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) stanowią autorytatywny wzorzec zwłaszcza dla Europy i krajów trzeciego świata i są dzisiaj powszechnie akceptowane przez większość międzynarodowego rynku kapitałowego [Helin, 2000, s.11 oraz Walińska, 2005, s.33], tworząc z rachunkowości swego rodzaju globalny „język biznesu” [Jarugowa, Kabalski, 2001, s.20]. Wzmocnienie swojego międzynarodowego statusu zawdzięczają decyzji Unii Europejskiej o ich wprowadzeniu jako podstawy sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek notowanych na regulowanych rynkach kapitałowych Europejskiego Obszaru Gospodarczego od 2005 roku [Rozporządzenie, 2002]. Od 2007 rok obowiązek ten dotyczy również spółek europejskich, działających w Stanach Zjednoczonych i stosujących tym samym standardy amerykańskie.

---

\* Mgr, doktorantka Wydziału Zarządzania UG.

<sup>1</sup> Przykładowo koszt spełnienia wymogu uzgadniania sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z MSSF z US GAAP największe spółki szacują na poziomie od 1-10 mln USD. Zobacz: Wywiad z Komisarzem UE Charlie McCreevy. Strategia KE w kwestii sprawozdawczości finansowej: postępy prac nad konwergencją i spójnością, „Aktualności MSSF. Informacja o działaniach podejmowanych przez IASB, PWC, Nr 37/2006.

Ogólnie Akceptowane Zasady Rachunkowości w USA (Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP) opracowywane przez amerykańską Radę Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB) stanowią konkurencyjny system regulacji w stosunku do MSR.

FASB, jest co prawda organem krajowym, powołanym do tworzenia norm rachunkowości w Stanach Zjednoczonych ale swoje znaczenie na forum międzynarodowym zawdzięcza legitymacji jaką amerykańska komisja papierów wartościowych (SEC) przyznała tworzonym przez nią standardom. Zgodnie z postanowieniem SEC sprawozdania finansowe spółek notowanych na amerykańskich rynkach papierów wartościowych muszą bowiem zawierać dane według US GAAP lub uzgodnienia z tymi standardami [Moczydłowska, 2004]. Problem ten dotyczy 10% zagranicznych przedsiębiorstw notowanych na amerykańskiej giełdzie papierów wartościowych, które zostały zmuszone do sporządzania sprawozdania finansowego w dwóch wersjach, chcąc zachować zgodność z zapisami MSR i US GAAP. [Thetford, 2006]

W artykule przedstawiono analizę porównawczą pomiędzy MSR i US GAAP w zakresie pomiaru wyniku finansowego jednostek realizujących kontrakty długoterminowe. Jako podstawę analizy przyjęto zapisy zawarte w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 11 „Umowy o budowę” oraz w następujących regulacjach US GAAP:

- Accounting Research Bulletin (ARB) nr 43 „Pozostałości i rewizja”,
- ARB nr 45 „Długoterminowe umowy o budowę”,
- Statements of Position AICPA (SOP 81-1) „Rachunkowość w zakresie realizacji kontraktów długoterminowych i określonych umów produkcyjnych”.

Wymienione regulacje poddano analizie w obszarze:

- definicji kontraktów długoterminowych,
- łączenia i dzielenia umów,
- identyfikacji kosztów i przychodów oraz metod ich pomiaru.

Zasadnicze podobieństwa i różnice w świetle omawianych przepisów zaprezentowano w tabeli nr 1.

**Tablica 1. Kontrakty długoterminowe według MSR i US GAAP – analiza porównawcza**

Kryterium porównań	MSR	US GAAP
<b>Zakres przedmiotowy stosowania przepisów</b>	umowy o budowę umowy o usługi niejednoznacznie umowy produkcyjne	umowy o budowę umowy o usługi ale tylko na zlecenie strony rządowej umowy produkcyjne
<b>Typy kontraktów</b>	kontrakt w cenach stałych kontrakt typu koszty plus narzut zysku	jak w MSR plus dodatkowo kontrakt typu: stawka godz. plus materiały, koszty bez wynagrodzenia koszty plus premie

<b>Łączenie lub dzielenie umów</b>	po spełnieniu określonych warunków łączenie lub dzielenie umów jest obowiązkowe	po spełnieniu określonych warunków łączenie lub dzielenie umów jest fakultatywne
<b>Wycena produkcji w toku</b>	na poziomie kosztów bezpośrednich i pośrednich realizowanych kontraktów	jak w MSR z tym że wyjątkowo obejmuje koszty ogólnozakładowe i sprzedaży o ile wynik na umowie liczony jest po jej zakończeniu, głównie w latach, w których żaden kontrakt nie został zakończony
<b>Metody pomiaru</b>	jako podstawowa metoda procentowego zaawansowania metoda zysku zerowego jeżeli niemożliwa jest metoda procentowa metoda zakończonej umowy zabroniona	jako podstawowa metoda procentowego zaawansowania metoda zakończonej umowy jeżeli niemożliwa jest metoda procentowa metoda zysku zerowego wyjątkowo, jeżeli oszacowanie wyniku na umowie jest niemożliwe i nie przyniesie ona straty
<b>Metodologia pomiaru przy zastosowaniu metody procentowej</b>	metoda „pierwszy przychód”	metoda „pierwszy przychód” metoda „pierwszy zysk”
<b>Ujęcie przewidywanych strat</b>	obowiązkowe tworzenie rezerwy na przewidywane straty	jak w MSR

Źródło: opracowanie własne na podstawie: IAS/US GAAP [ 2000, s. 324-328] oraz Similarities, [2004, s. 48]

### 1. Definicja i typy kontraktów długoterminowych

Już tytuł Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Umowy o budowę” wskazuje na szczególny rodzaj kontraktów długoterminowych jakimi są umowy o usługi budowlane. Zgodnie z sformułowaną w paragrafie 3 definicją termin umowa o budowę oznacza kontrakt, którego przedmiotem jest budowa składnika aktywów lub zespołu aktywów ściśle ze sobą powiązanych lub wzajemnie zależnych pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na ich funkcję użytkową, ostateczne przeznaczenie lub sposób użytkowania [Międzynarodowe, 2001, s.198]. Należy więc zaznaczyć, że standard nie dotyczy tylko umów o usługi budowlane, lecz tytuł „Umowy o budowę” trzeba rozpatrywać szerzej, jako umowy o budowę dowolnego składnika aktywów albo zespołu aktywów. Zatem dopuszcza się stosowanie przepisów dotyczących umów długoterminowych również w przypadku długotrwałej jednostkowej produkcji. Ponadto zakres przedmiotowy stosowania standardu obejmuje również świadczenie usług bezpośrednio wiążących się z wytworzeniem danego składnika majątku trwałego, np. usługi projektowe, architektoniczne, ale również związane z nadzorem nad budową, umowy o rozbiórkę lub odbudowę aktywów oraz o rekultywację środowiska po ich rozbiórce [Helin, 2003, s.63].

Wskazana w standardzie metodologia ujmowania przychodów i kosztów ma zastosowanie również do innych umów niezakończonych o świadczenie usług długoterminowych, co wynika z zapisów MSR nr 18 „Przychody” [Bailey, 2000, s. 625].

W przeciwieństwie do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, standardy amerykańskie nie zawierają formalnej definicji kontraktów długoterminowych. Regulacje US GAAP dotyczące tego obszaru, podobnie jak MSR mają zastosowanie w rachunkowości wykonawców prac budowlanych (ARB 45) w uzasadnionych przypadkach mogą zostać zastosowane również do rozliczania umów długoterminowych, które dotyczą wytworzenia lub budowy specyficznych przedmiotów w ramach typowej działalności produkcyjnej [Hejnar, 2002, s. 77]. Podstawowa rozbieżność pomiędzy zakresem stosowania MSR 11 i odpowiadających tym przepisom regulacji przyjętych w US GAAP polega na zawężeniu przedmiotu kontraktów o charakterze długoterminowym wyłącznie do umów o budowę. ARB 45 nie obejmuje bowiem umów o świadczenie usług. Kwestię tę rozstrzygają zapisy ARB 43 ale dotyczą one wyłącznie kontraktów na zlecenie strony rządowej<sup>2</sup>.

Zarówno MSR 11 jak i US GAAP nie posługują się skonkretyzowanym czasem realizacji umów<sup>3</sup>. Mają również zastosowanie wyłącznie do pozycji istotnych.

Ze względu na przyjętą metodologię ustalania wynagrodzenia dla wykonawcy kontraktu MSR 11 wyróżnia:

- 1) kontrakty o cenach stałych, w których wykonawca zgadza się na stałą cenę lub stałą stawkę umowną za wybudowaną jednostkę produkcji;
- 2) kontrakty o cenach „koszty plus”, oznaczające umowy na podstawie których wykonawca otrzymuje zwrot określonych kosztów, powiększonych o ustalony procent tych kosztów lub stałą opłatę.

Klasyfikacja kontraktów długoterminowych zawarta w regulacjach amerykańskich jest bardziej szczegółowa. SOP 81-1 wyróżnia bowiem cztery rodzaje kontraktów długoterminowych. Są to [Delaney, 2002, s. 278]:

- 1) kontrakty ryczałtowe o stałej cenie
- 2) kontrakty typu stawka godzinowa plus materiały, w których wysokość wynagrodzenia wykonawcy zależy od kosztów zużycia materiałów bezpośrednich i ilości przepracowanych roboczogodzin przy realizacji danego etapu budowy,
- 3) kontrakty typu „rodzaj kosztów”, w których można wyróżnić
  - koszty bez wynagrodzenia

---

<sup>2</sup> Rachunkowość długoterminowych umów o usługi bazuje na założeniach koncepcyjnych US GAAP oraz na praktyce przedsiębiorstw przemysłowych i budowlanych. FASB wspólnie z AICPA w 2001 r. podjęły próbę wypracowania standardu dotyczącego wykonanych transakcji usługowych, w tym długoterminowych. Przejawem tego jest wydanie dokumentu „Rachunkowość wybranych transakcji usługowych, zaproszenie FASB do publicznej dyskusji. [Hejnar, 2002, s78]

<sup>3</sup> Regulacje amerykańskie mają najczęściej zastosowanie do kontraktów, których spodziewany czas realizacji ma potrwać dłużej niż 12 miesięcy [Potts, 1998].

- koszty plus narzut zysku
  - koszty plus premie, gdzie oprócz zwrotu kosztów i marży wynagrodzenie zawiera dodatkową premię za wyniki osiągnięte w związku z wykonywanym kontraktem (np. zakończenie przed terminem)
- 4) kontrakty typu „jednostka wykonanej pracy” przy realizacji których wykonawca otrzymuje wynagrodzenie za każdą rodzajowo wyodrębnioną czynność w procesie budowlanym.

Do umów rządowych stosuje się wyłącznie wynagrodzenie gwarantujące zwrot kosztów plus narzut zysku [Delaney, 2002, s. 976].

## 2. Łączenie i dzielenie kontraktów długoterminowych

Obie regulacje są zgodne co do tego, że każdy kontrakt powinien być traktowany jako oddzielny przedmiot rozliczenia. Zauważają również w niektórych sytuacjach, potrzebę łączenia kilku kontraktów lub wydzielenia z jednej umowy kilku segmentów rozliczanych oddzielnie. US GAAP dopuszczają połączenie lub podział umów w pewnych okolicznościach ale nie wymagają tego. Przeciwna zasada obowiązuje w MSR 11, który nakłada obowiązek łączenia lub dzielenia umów na podstawie ściśle określonych kryteriów dla zapobieżenia manipulacji zyskiem [Bailey, 2000, s.637].

W świetle zapisów MSR jeśli umowa obejmuje więcej niż jeden obiekt budowlany to budowę każdego z nich należy potraktować jako odrębne zlecenie o ile wykonawcy zostały przedłożone odrębne oferty dla poszczególnych obiektów przy czym każda z nich jest przedmiotem niezależnych negocjacji a strony kontraktu mają możliwość zaakceptowania bądź odrzucenia realizacji konkretnej części umowy odnoszącej się do poszczególnych obiektów.

MSR 11 zastrzega ponadto, że można określić koszty i przychody dotyczące każdego ze składników majątku. SOP 81-1 zwraca natomiast uwagę aby [Hejnar, 2001, s.61]:

- łączna wartość wykonania odrębnych segmentów była zbliżona do ogólnej wartości wykonania obiektu jako całości,
- wykonawca przedstawił inwestorowi propozycje wykonania przedmiotu umowy w określonych częściach,
- inwestor miał możliwość porównania i zaakceptowania warunków wykonania umowy zarówno w sposób kompleksowy, jak i w wyodrębnionych segmentach.

Należy podkreślić, że MSR 11 wymaga jednoczesnego spełnienia przedstawionych warunków, natomiast zgodnie ze standardem amerykańskim niespełnienie powyższych kryteriów nie wyklucza możliwości podziału umowy. Muszą jednak zaistnieć jednocześnie następujące okoliczności [Hejnar, 2001, s.61]:

- zgodnie z treścią umowy i projektem budowlanym, przedmiot kontraktu będzie wykonywany w oddzielnych etapach,
- poszczególne fazy realizacji projektu stanowią odrębny przedmiot negocjacji lub oddzielnie zgłoszono je do przetargów,

- wynagrodzenie dla wykonawcy, zróżnicowane jest w zależności od poszczególnych etapów budowy,
- wykonawca realizował już podobne budowy dla innych klientów,
- wysokość negocjowanego wynagrodzenia odpowiada ogólnej strategii cenowej przyjętej przez wykonawcę i nie jest związana ze specyficznymi warunkami występującymi w momencie negocjowania danej umowy,
- odrębne negocjowanie poszczególnych faz daje możliwość uzyskania wyższej marży brutto w stosunku do wykonania umowy jako całości, co z kolei wiąże się z wyraźnym obniżeniem kosztów (np. kosztów nadzoru budowlanego, czy kosztów ogólnych budowy),
- wykonawca udokumentuje porównywalność cen uzyskanych ze sprzedaży usług budowlanych w związku z wykonaniem poszczególnych etapów danej umowy z cenami, które stosuje się w stosunku do innych klientów.

Z kolei, jeżeli porównamy okoliczności, w których grupa umów powinna być potraktowana jako jedna umowa to w gruncie rzeczy w obu regulacjach są one zbliżone. Portfel zleceń z pojedynczym klientem, czy kilkoma zamawiającymi należy traktować jako jedno zlecenie, jeśli indywidualne zlecenia w trakcie negocjacji potraktowane zostały jako całość. Jest to możliwe, gdy kontrakty są ze sobą tak ściśle powiązane, że w rzeczywistości stanowią część pojedynczego projektu z jedną dla całego pakietu marżą zysku oraz ich realizacja ma miejsce równocześnie lub w ciągłej sekwencji czasowej.

Problematyka łączenia i dzielenia umów może mieć zasadniczy wpływ na ujawniany zysk z realizacji kontraktu. I tak na przykład w niektórych sytuacjach łączenie umów pozwoli na szybsze ujęcie przychodu z kontraktu a jej niewłaściwy podział może skutkować nierozpoznanie straty z całej umowy [International GAAP, 2004, s.1243].

### **3. Przychody i koszty kontraktów długoterminowych**

Biorąc pod uwagę pomiar wyniku finansowego z kontraktu długoterminowego niezwykle istotna jest precyzyjna identyfikacja osiągniętych przychodów oraz poniesionych kosztów.

Przychody dotyczące kontraktów budowlanych powinny obejmować kwotę początkową ustaloną w umowie oraz zmiany jej wartości dokonywane w trakcie wykonywania umowy. Obie grupy standardów warunkują moment ujęcia przychodów spełnieniem następujących warunków [Helin, 2000, s. 407]:

- jednostka posiada tytuł prawny do przychodów
- ich osiągnięcie jest prawdopodobne a kwotę można w sposób wiarygodny ustalić
- jednostka potrafi określić wszystkie koszty jakie poniosła w związku z ich uzyskaniem.

Zarówno MSR-y jak i US GAAP wymagają ujęcia i zaprezentowania w sprawozdaniu finansowym kosztów działalności zgodnie z zasadą memoriałową i przy zachowaniu zasady współmierności przychodów i kosztów [Helin, 2000, s. 407].

Zgodnie z US GAAP koszty kontraktów długoterminowych dzieli się na dwie podstawowe kategorie: koszty wstępne i koszty bezpośrednio związane z daną umową [Delaney, 2002, s. 276], co jest obce Międzynarodowym Standardom Rachunkowości. Szczegółowa klasyfikacja kosztów umów o budowę zawarta w MSR 11 nie zawiera bowiem definicji kosztów poniesionych w celu sfinalizowania kontraktu, choć sposób ich ujęcia w ewidencji w obu regulacjach jest zbieżny. Koszty poniesione w związku z zawarciem umowy, do których należą między innymi koszty opracowania projektów budowlanych, można zaliczyć do kosztów realizacji umowy, jeżeli zakłada się sfinalizowanie umowy oraz i ich pokrycie przychodami uzyskanymi z kontraktu. Jeżeli dana umowa nie dochodzi do skutku w roku obrotowym, wówczas koszty jej przygotowania można potraktować jako rozliczenie międzyokresowe, które zostanie włączone do kosztów umów budowlanych w momencie sfinalizowania transakcji. Gdy jednak brak pewności, co do zawarcia umowy należy rozliczyć je w roku, w którym je poniesiono [Hejnar, 2001, s. 62].

Wartość robót budowlanych w toku według MSR 11 i regulacji amerykańskich obejmuje sumę kosztów bezpośrednich i pośrednich związanych z wykonywaniem określonych umów. Do robót w toku nie zalicza się z kolei kosztów ogólnego zarządu i kosztów sprzedaży, choć US GAAP przewiduje jednak możliwość wyjątkowego włączenia tych pozycji kosztów do wyceny robót w toku. Dotyczy to wyłącznie sytuacji, gdy wynik na umowie jest liczony po jej zakończeniu a nie w trakcie jej realizacji, szczególnie w latach, w których żaden kontrakt nie został zakończony [Delaney, 2002, s. 277].

#### **4. Metody pomiaru kosztów i przychodów przy realizacji kontraktów długoterminowych**

Najważniejsza z punktu widzenia sprawozdania finansowego jednostki różnica dotyczy przyjętych sposobów rozliczania kontraktów długoterminowych.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 11 przewiduje stosowanie dwóch metod ustalania wyniku finansowego dotyczącego wykonania niezakończonych umów długoterminowych:

1. metodę stopnia zaawansowania (procentową)
2. metodę zysku zerowego.

Pierwsza z nich polega na tym, że przychody i koszty związane z umową powinny być ujęte jako przychody i koszty odpowiednio do stanu realizacji umowy na dzień bilansowy – po potrąceniu przychodów i kosztów z lat ubiegłych. Druga nakazuje ujęcie przychodu w wysokości poniesionych w danym okresie kosztów, których pokrycie przez zamawiającego jest prawdopodobne. Koszty umowy powinny być ujęte jako koszty tego okresu, w którym zostały poniesione.

Zarówno MSR 11, jak i US GAAP wymagają zastosowania metody procentowej realizacji, chyba że jednostka nie jest w stanie określić przychodów lub kosztów umowy, szacunkowych kosztów przewidywanych do zakończenia

realizacji kontraktu ani stopnia jego zaawansowania. Przy czym amerykańskie regulacje przewidują dwie metodologie obliczeń wysokości przychodów w ramach zastosowania tej procedury. Są to (Albrecht, 1994, s.):

- metoda „pierwszy zysk” polegająca na tym, że część szacowanego na umowie zysku ujmuje się w każdym z okresów realizacji kontraktu zgodnie ze stopniem jego zaawansowania. Koszty ujęte w sprawozdaniu finansowym odpowiadają rzeczywiście poniesionym w okresie natomiast przychód określa suma ujętego zysku i kosztów;
- metoda „pierwszy przychód” zgodnie, z którą w pierwszej kolejności określa się wysokość przychodów do ujęcia w sprawozdaniu finansowym na podstawie stopnia realizacji prac. Koszty to funkcja kwoty ujętych przychodów. Zysk z kolei wyznacza różnica ujętych przychodów i kosztów.

Wysokość obliczonych do ujęcia w sprawozdaniu finansowym kwot zysku, przychodów i kosztów będzie identyczna w obu przypadkach z wyjątkiem sytuacji, kiedy dokonano zmiany szacunków kosztów umowy, pojawiła się wizja straty, czy przyjęto inną aniżeli koszty podstawę do ustalenia stopnia zaawansowania. W tej sytuacji wysokość zysku będzie taka sama bez względu na zastosowaną metodologię. Różne mogą być natomiast kwoty ujmowanych kosztów i przychodów. Jest to niezwykle istotne, biorąc pod uwagę fakt, że regulacja MSR nr 11 nie przewiduje stosowania metody „pierwszy zysk”

Pomiaru stanu zaawansowania prac można z kolei dokonać w następujący sposób:

- udziałem poniesionych kosztów do dnia bilansowego w całkowitych planowanych kosztach wykonania umowy
- na podstawie fizycznego obmiaru wykonanych prac, przepracowanych roboczogodzin itp.

Użycie odpowiednio skonstruowanego wskaźnika zaawansowania prac powinno uwzględniać charakter kontraktu.

Zasadnicze rozbieżności pomiędzy rozwiązaniami przyjętymi w MSR-ach i US GAAP dotyczą natomiast sytuacji, w której nie ma możliwości oszacowania wiarygodnych danych. Wówczas MSR 11 dopuszcza zastosowanie metody zysku zerowego, w przeciwieństwie do ARB 45, który w podobnych okolicznościach przyjmuje metodę zakończonego kontraktu<sup>4</sup>. W tym przypadku ustawodawca amerykański kieruje się większą ostrożnością co wynika z przejścia rozwiązań niemieckich.

O ile MSR 11 zabrania ujmowania wszystkich przychodów i kosztów z umowy w chwili jej zakończenia to regulacje amerykańskie dopuszczają metodę zerowego zysku jeżeli oszacowanie wyniku umowy jest z przyczyn prak-

---

<sup>4</sup> ARB 43 zaleca rozliczanie skutków umów rządowych metodą zakończonej umowy. Pozwala ona na ujawnienie zysku w momencie zapłaty, czyli najczęściej po przekazaniu i przyjęciu przedmiotu kontraktu przez stronę rządową, co z punktu widzenia wykonawcy jest niezwykle istotne ze względu na nieprzewidywalność warunków realizacji umowy. Strona rządowa ma bowiem możliwość ich renegegowania w dowolnym czasie i zakresie. [Dalaney, 2002, s. 278].

tycznych niemożliwe, oraz po upewnieniu się, że nie przyniesie ona straty [Bailey, 2000, s. 637].

O tym jak odmienne rezultaty niesie za sobą stosowanie procedur przyjętych w obu regulacjach świadczy przykład liczbowy 1.

**Przykład 1. Pomiar wyniku finansowego z realizacji kontraktów długoterminowych w świetle MSR 11 i US GAAP**

<b>ZALOŻENIA</b>				
<b>Wyszczególnienie</b>		<b>Okres 1</b>	<b>Okres 2</b>	<b>Okres 3</b>
1.	Całkowity przychód z kontraktu	100.000	100.000	100.000
2.	Przychody zafakturowane w danym okresie	22.000	41.000	27.000
3.	Szacowane koszty umowy ogółem	75.000	75.000	75.000
4.	Koszty rzeczywiście poniesione w kolejnych latach realizacji umowy	18.750	33.750	22.500
5.	Koszty rzeczywiście poniesione na moment bilansowy (narastająco)	18.750	52.500	75.000
6.	Koszty, które zostały do poniesienia	56.250	22.500	-
7.	Stan zaawansowania prac na moment bilansowy (pkt.5/pkt3)100%)	25%	70%	100%

**Rozwiązanie**

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>Można oszacować wynik umowy o budowę</b>		<b>Nie można oszacować wyniku umowy o budowę</b>	
	<b>MSR 11</b>	<b>US GAAP</b>	<b>MSR 11</b>	<b>US GAAP</b>
<b>OKRES 1</b>				
Przychody	Pkt.1 x pkt.7=100.000x25% = 25.000		18.750	-
Koszty	18.750		18.750	-
Wynik	6.250		0	-
<b>OKRES 2</b>				
Przychody	100.000 x 75% - 25.000 = 45.000		33.750	-
Koszty	33.750		33.750	-
Wynik	11.250		0	-
<b>OKRES 3</b>				
Przychody	100.000 - 70.000 = 30.000		47.500	100.000
Koszty	22.500		22.500	75.000
Wynik	7.500		25.000	25.000

Źródło: Opracowanie własne

Jak widać na zaprezentowanym przykładzie, stosowanie odmiennych standardów rachunkowości może mieć zasadniczy wpływ na wysokość wyniku finansowego przedsiębiorstw realizujących długoterminowe umowy. Co więcej obraz jednostki w sprawozdaniu finansowym jest uzależniony nie tylko od ob-

szaru jej działalności ale i czynników determinujących dobór odpowiedniej metody pomiaru. Przesądza to o braku porównywalności sprawozdań finansowych jednostek realizujących takie kontrakty w wymiarze krajowym i międzynarodowym.

Bez względu na przyjętą metodę pomiaru na wynik finansowy jednostki wpływają przewidywane straty związane z wykonaniem usługi objętej umową.

Zgodnie z zapisami przyjętymi w obu regulacjach stratę należy ująć w momencie uzyskania o niej wiedzy, w łącznej wysokości nadwyżki przyszłych kosztów nad przyszłymi przychodami, tworząc odpowiednią rezerwę.

### **Zakończenie**

Analiza porównawcza rozwiązań przyjętych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i zasadach rachunkowości amerykańskiej wskazuje na istnienie podobieństw i różnic w zakresie rozliczania kontraktów długoterminowych i ujęcia ich skutków w sprawozdaniu finansowym jednostki.

Do wspólnych elementów zaliczyć można fakt, że ani MSR 11 ani amerykańskie GAAP-y nie podają minimalnego czasu realizacji umów. Ponadto za przedmiot rozliczenia przyjmują każdą pojedynczą umowę stanowiącą odrębny ośrodek powstawania zysku. Obie grupy standardów warunkują moment ujęcia przychodów spełnieniem takich samych warunków. Wymagają również ujęcia i zaprezentowania w sprawozdaniu finansowym przychodów i kosztów działalności zgodnie z zasadą memoriałową i przy zachowaniu zasady współmierności. Zarówno MSR jak i US GAAP uznają za obowiązkowe tworzenie rezerwy na przewidywane na umowie straty. Przyjmują też identyczne metody pomiaru stanu zawansowania robót. Podobny jest również sposób wyceny robót budowlanych w toku ale amerykańskie rozwiązania przewidują wyjątkowo możliwość włączenia kosztów ogólnozakładowych i kosztów sprzedaży do kosztu wytworzenia.

W przeciwieństwie do US GAAP regulacje zawarte w MSR nr 11 dają możliwość szerszej identyfikacji przedmiotu umowy długoterminowej. Wprowadzają również obowiązek łączenia i dzielenia umów, jeżeli spełnione są standardowe warunki, co jest obce regulacjom amerykańskim. US GAAP dopuszczają jedynie w pewnych okolicznościach taką możliwość, ale nie jest to obowiązkowe. Najważniejsza różnica dotyczy jednak przyjętych metod rozliczania kontraktów długoterminowych. W świetle zapisów MSR i US GAAP kontrakty długoterminowe należy co prawda rozliczyć metodą procentową, ale amerykańskie zasady dopuszczają zastosowanie metody zakończenia kontraktów w sytuacji, kiedy jednostka nie jest w stanie określić poniesionych kosztów lub zweryfikować stopnia zaawansowania postępu prac. MSR 11 zabrania z kolei stosowania tej metody, dopuszczając w podobnych okolicznościach metodę zysku zerowego.

Rozliczanie kontraktów długoterminowych jest zatem obszarem, gdzie regulacje międzynarodowe i amerykańskie nadal znacznie się rozchodzą. Pomimo funkcjonowania wielu wspólnych rozwiązań metodologia pomiaru wy-

niku finansowego przyjęta w obu regulacjach może bowiem prowadzić do różnych wielkości przychodów i kosztów ujawnianych w sprawozdaniu finansowym, które powodują z kolei brak porównywalności sprawozdań sporządzanych według MSR i US GAAP. Tym samym wymaga się od przedsiębiorstw zagranicznych notowanych na giełdzie amerykańskiej sporządzania dwóch wersji sprawozdania finansowego lub wprowadzenia szeregu uzgodnień z przepisami amerykańskimi w tym zakresie.

Tym bardziej istotny z punktu widzenia tych jednostek i inwestorów kapitału jest fakt bliskiej współpracy FASB i IASB mający na celu zwiększenie porównywalności norm regulowanych tymi standardami. [Hirst, 2004] Zadania związane z ujednoczeniem systemów zostały wyniesione na piedestał w planach prac IASB i FASB. Nieformalne porozumienie pomiędzy FASB i IASB przewiduje, że do 2009 roku zostanie określony minimalny zakres zmian niezbędnych w celu dostosowania US GAAP do MSFF w stopniu wystarczającym do eliminacji wymogu uzgadniania sprawozdań [Wright, 2006]. Nie mniej jednak do tego czasu jednostki stosujące regulacje MSR/MSSF a mające powiązania kapitałowe z rynkiem amerykańskim zmuszone są do prowadzenia podwójnej rachunkowości

#### **Literatura:**

1. Albrecht W. D. (1994), Revenue and Expense Recognition. Issues in Long-term Construction Contracts, [www.profalbrecht.com/research/Itconstructionrev](http://www.profalbrecht.com/research/Itconstructionrev).
2. Bailey G.T., Wild K. (2000), Międzynarodowe Standardy rachunkowości w praktyce, FRRwP, Warszawa.
3. Delaney P.R., Epstein P.B.J., Noch R., Budak S.W., Wiley J (2002), GAAP 2002, Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2002, John Wiley and Sons, New York.
4. Hejnar J. (2002), Pomiar wyniku finansowego w realizacji umów długoterminowych, Praca doktorska, Akademia Ekonomiczna, Kraków.
5. Hejnar J. (2001), Wymogi standardów rachunkowości amerykańskiej w zakresie rozliczania umów o budowę, I Ogólnopolskie Seminarium Doktor-skie Rachunkowości i Finansów, Sopot.
6. Helin A, Bernaziuk A. (2003), Kontrakty długoterminowe, ODDK, Gdańsk.
7. Helin A (2000), Sprawozdane finansowe według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, FRRwP, Warszawa.
8. Hirst D. E. (2004), Response to FASB Exposure Draft: Accounting Changes and Error Corrections, Accounting Horizons, Dec 2004.
9. Hulle K. W. (2003), Od dyrektyw Unii Europejskiej o rachunkowości do MSR, Rachunkowość, Nr 6.
10. IAS/US GAAP. Comparison (2000), Ernst and Young, London.

11. International GAAP 2005. Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards (2004), Ernst and Young, London.
12. Jarugowa A., Kabalski P. (2001), Znowelizowana ustawa o rachunkowości a standardy międzynarodowe, ODDK, Gdańsk.
13. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (2001), IASB.
14. Potts D. (1998), US GAAP, Ernst and Young, London.
15. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady Nr 1606/2002 z dnia 19 lipca 2002 w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości, Dz. U. L243. 11.9.2002.
16. Similarities and Differences. A comparison of IFRS, US GAAP and German GAAP (2004), PricewaterhouseCoopers.
17. Strategia KE w kwestii sprawozdań finansowych: postępy prac nad konwergencją i spójnością (2006), Wywiad z Komisarzem UE Charlie McCreevy, w: Aktualności MSSF. Informacje o działaniach podejmowanych przez IASB, PricewaterhouseCoopers, Nr 37.
18. Świdarska G. K. (2006), Rola rachunkowości finansowej w przygotowywaniu sprawozdań finansowych, w: Sprawozdanie finansowe. Rachunkowość w praktyce, praca zbiorowa pod red. G.K. Świdarskiej i W. Więclawa, Difin, Warszawa.
19. Thetford S. (2006), Global accounting harmonisation – A challenging change, [www.intangiblebusiness.com/Content/749](http://www.intangiblebusiness.com/Content/749).
20. Walińska E. (2005), Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji pozycji bilansu i rachunku wyników, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
21. Wright I. (2006), Czy FASB i IASB nadal będzie dzielił wspólny język, Aktualności MSSF, PricewaterhouseCoopers, Nr 45.
22. Zabłocka S. (2001), Istota standaryzacji i harmonizacji, w: Rachunkowość międzynarodowa, praca zbiorowa pod red. L. Bednarskiego i J. Gierusza, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

### **Streszczenie**

Celem tego artykułu jest dokonanie analizy porównawczej pomiędzy MSR i US GAAP w zakresie regulacji dotyczących rozliczenia kontraktów długoterminowych.

Przedmiotem analizy są następujące zagadnienia:

- definicja i typy kontraktów długoterminowych,
- łączenie i dzielenie kontraktów długoterminowych,
- przychody i koszty kontraktów długoterminowych,
- metody pomiaru kosztów i przychodów przy realizacji kontraktów długoterminowych.

**Valuation of the financial position for long-term contract's realization under the rules of IAS and US GAAP – the comparative analysis (Summary)**

The aim of this article is to analyse the conformity of the regulations connected with a long-term contract's valuation between american and international accounting standards.

The following issues are the subject of the analysis:

- definition and forms of the long-term contract's realization,
- combination and dividing of long-term contracts,
- revenues and costs of long-term contracts,
- costs and revenues valuation methods of accounting for long-term contracts.