

KSR 3. Niezakończone usługi budowlane

Rozliczanie kontraktów długoterminowych wiąże się z problemami dotyczącymi zastosowania zasady współmierności kosztów do przychodów oraz zasady memoriału. Jest to szczególnie ważne na przełomie roku oraz wtedy, gdy jednostka nie stosowała tych przepisów, a teraz w związku ze zmianą polityki rachunkowości aktualizuje swoje podejście do takich umów.

Kontrakty długoterminowe warto rozliczać zgodnie z wytycznymi KSR 3 Niezakończone usługi budowlane. Jest to KSR, który wyjaśnia i uszczegóławia postanowienia art. 34a–34d ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości.

Od 2019 roku obowiązuje już Komunikat ministra finansów z 20 czerwca 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” opublikowany w Dz. Urz. Min. Fin. z 2018 r. poz. 76. W sprawozdaniach za 2018 należało jeszcze zastosować Uchwałę nr 9/09 Komitetu Standardów Rachunkowości z 26 października 2009 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego krajowego standardu rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2009 r. nr 16, poz. 88). Między obiema wersjami nie ma istotnych różnic. Wersja z 2018 r. podkreśla, iż standardu nie stosuje się do usług budowlanych, w wyniku których powstaje składnik(i) aktywów, z którego jednostka czerpie korzyści ekonomiczne na podstawie umów określonych w ustawie z 16 września 2011 r. o timeshare (umowy timeshare, umowy o długoterminowy produkt wakacyjny, umowy pośrednictwa w odsprzedaży timeshare lub długoterminowego produktu wakacyjnego, umowy o uczestnictwo w systemie wymiany).

■ WAŻNE

Zakres KSR 3 został ograniczony wyłącznie do umów o usługi budowlane. Jednak zasady ustalania przychodów i kosztów zawarte w Standardzie zaleca się odpowiednio stosować także do innych usług o podobnym charakterze (np. do ustalania przychodów i kosztów z długoterminowych umów o usługi informatyczne (oprogramowanie), projektowe, geologiczne, naukowo-badawcze).

KSR 3 nie stosuje się do usług budowlanych wykonywanych przez deweloperów we własnym zakresie. Ta tematyka jest uregulowana w KSR 8 Działalność

deweloperska. Także odrębny standard – zaktualizowany nr 10 Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi poświęcono umowom będącym wspólną, wieloletnią współpracą strony publicznej i strony prywatnej, polegającej na budowie nowego lub ulepszeniu istniejącego środka trwałego, w celu jego wykorzystania do świadczenia usług na rzecz osób wskazanych przez stronę publiczną lub – przeniesieniu prawa do użytkowania istniejącego środka trwałego należącego do strony publicznej na stronę prywatną, w celu świadczenia za jego pomocą usług na rzecz osób wskazanych przez stronę publiczną.

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

- niezgodności z MSSF 15 „Przychody z umów z klientami” – KSR 3 został opracowany na podstawie MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną” (nieobowiązującego od 1 stycznia 2018 r.), w którym to standardzie przyjęto inną koncepcję identyfikacji i ujmowania przychodów niż MSSF 15,
- bardziej szczegółowym wyjaśnieniu niektórych zagadnień w porównaniu do MSR.

■ WAŻNE

Usługi budowlane są to usługi polegające na budowie, odbudowie, ulepszeniu (przebudowie, rozbudowie, rekonstrukcji, modernizacji), rozbiorze 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:

- przygotowaniu terenu pod budowę,
- wznoszeniu kompletnych budynków i budowli lub ich części oraz wykonywaniu robót wchodzących w zakres inżynierii lądowej i wodnej,
- wykonywaniu instalacji budowlanych,
- wykonywaniu wykończeniowych robót budowlanych,
- rekultywacji środowiska po rozbiorze budynków lub budowli.

KSR 3 (2018) zachowuje zgodność z już nieobowiązującym MSR 11. Zauważyć trzeba, iż rozwiązania dotyczące usług długoterminowych wynikające z MSSF 15 w istocie nie są sprzeczne z tym, co nakazywał MSR 11. Nowy MSR jest bardziej ogólny i opiera się na zindywidualizowanym podejściu do każdej usługi.