

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 11

*Umowy o usługę budowlaną*

## CEL

Celem niniejszego standardu jest określenie zasad (polityki) rachunkowości dla przychodów i kosztów związanych z umowami o usługę budowlaną. Ze względu na charakter działań będących przedmiotem umów o usługę budowlaną, daty rozpoczęcia i zakończenia działań określonych w umowie zwykle przypadają na różne okresy. Dlatego też podstawowym zagadnieniem rachunkowym wymagającym rozstrzygnięcia w przypadku umów o usługę budowlaną jest sposób przypisania przychodów i kosztów związanych z umową do poszczególnych okresów, w których wykonywano prace budowlane. Określając moment, kiedy należy ująć związane z umową przychody i koszty jako przychody i koszty w rachunku zysków i strat, niniejszy standard opiera się na kryteriach ujmowania w sprawozdaniu sformułowanych w *Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*. Standard zawiera także praktyczne wskazówki dotyczące stosowania tych kryteriów.

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosuje się dla celów rozliczania i ewidencjonowania umów o usługę budowlaną w sprawozdaniach finansowych wykonawców prac budowlanych.
- 2 Niniejszy standard zastępuje MSR 11 *Rachunkowość umów o usługę budowlaną* zatwierdzony w 1978 r.

## DEFINICJE

- 3 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Umowa o usługę budowlaną* jest to umowa, której przedmiotem jest budowa składnika aktywów lub zespołu aktywów, które 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 w cenach stałych* jest to umowa o usługę budowlaną, w której wykonawca zgadza się na stałą cenę lub na stałą stawkę umowną za wybudowaną jednostkę produkcji; w niektórych przypadkach umowa może zawierać klauzulę umożliwiającą podniesienie ceny.

*Umowa koszt plus* jest to umowa o usługę budowlaną, na podstawie której wykonawcy są zwracane określone koszty, powiększone o ustalony procent tych kosztów lub o stałą opłatę.

- 4 Umowa o usługę budowlaną może zostać zawarta na zbudowanie pojedynczego składnika aktywów, takiego jak most, budynek, zaporę, rurociąg, droga, statek czy tunel. Umowa może także dotyczyć budowy grupy aktywów, które są ze sobą ściśle powiązane lub zależne od siebie pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na ich funkcję użytkową czy ostateczne przeznaczenie lub sposób użytkowania. Przykładami takich umów mogą być umowy na budowę rafinerii czy innych kompleksów zakładów przemysłowych lub systemów urządzeń.
- 5 Dla celów niniejszego standardu, umowy o usługę budowlaną obejmują:
  - a) umowy na świadczenie usług, które są bezpośrednio związane z budową danego składnika aktywów, na przykład usługi związane z prowadzeniem budowy i nadzorem nad budową oraz umowy architektoniczne; oraz
  - b) umowy o rozbiórkę lub odbudowę aktywów oraz o rekultywację środowiska po rozbiórce składnika aktywów.
- 6 Umowy o usługę budowlaną mogą być formułowane na wiele sposobów, które na użytek niniejszego standardu zostały sklasyfikowane jako umowy w cenach stałych i umowy koszt plus. Niektóre umowy o usługę budowlaną mogą posiadać cechy charakterystyczne zarówno dla umów w cenach stałych, jak i typu koszt plus, na przykład umowy typu koszt plus z uzgodnioną w umowie ceną maksymalną. W takim przypadku wykonawca powinien rozważyć wszystkie okoliczności opisane w paragrafach 23 i 24 w celu określenia, kiedy należy ująć przychody i koszty związane z daną umową.

## ŁĄCZENIE I ROZDZIELANIE UMÓW O USŁUGĘ BUDOWLANĄ

- 7 Postanowienia niniejszego standardu stosuje się zwykle oddzielnie do pojedynczych umów o usługę budowlaną. Jednak w pewnych okolicznościach należy stosować standard oddzielnie do określonych komponentów jednej umowy lub razem do całej grupy umów w celu odzwierciedlenia istoty umowy lub grupy umów.

- 8 Gdy umowa dotyczy grupy aktywów, to budowę każdego składnika traktuje się jako oddzielną umowę o usługę budowlaną, jeżeli zostały spełnione następujące warunki:
- zostały przedłożone odrębne oferty dla każdego składnika aktywów;
  - każdy ze składników aktywów był przedmiotem oddzielnych negocjacji, a wykonawca i zamawiający mieli możliwość zaakceptowania lub odrzucenia każdej z części umowy odnoszącej się do poszczególnych składników aktywów; oraz
  - można określić koszty i przychody odnoszące się do każdego ze składników aktywów.
- 9 Grupę umów, czy to z jednym, czy wieloma zamawiającymi, traktuje się jako pojedynczą umowę o usługę budowlaną, jeżeli:
- grupa umów jest negocjowana jako pojedynczy pakiet;
  - umowy są tak bardzo powiązane ze sobą, że w rzeczywistości są one częścią pojedynczego projektu z jedną dla całego pakietu marżą zysku; oraz
  - umowy są realizowane jednocześnie lub w ciągłej sekwencji czasowej.
- 10 Umowa może zawierać opcję budowy dodatkowego składnika aktywów na życzenie zamawiającego lub może być uzupełniana w celu włączenia do niej budowy dodatkowego składnika aktywów. Budowę dodatkowego składnika aktywów traktuje się jako oddzielną umowę o usługę budowlaną, jeżeli:
- dany składnik aktywów różni się znacząco pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na jego funkcję użytkową od składnika aktywów lub grupy aktywów będących przedmiotem pierwotnej umowy; lub
  - cena za wykonanie tego składnika aktywów jest ustalona bez odniesienia do pierwotnej ceny umowy.

#### PRZYCHODY Z UMÓW

- 11 Przychody z umów obejmują:
- początkową kwotę przychodów ustaloną w umowie; oraz
  - zmiany dokonywane w trakcie wykonywania umowy, roszczenia oraz premie:
    - w takim zakresie, w jakim istnieje prawdopodobieństwo, że przyniosą przychód; oraz
    - jeżeli możliwe jest wiarygodne ustalenie ich wartości.
- 12 Przychody z umowy wycenia się w wartości godziwej otrzymanej lub należnej zapłaty. Wycena przychodów z umowy jest utrudniona z powodu wielu niewiadomych uzależnionych od rezultatów przyszłych zdarzeń. Szacunki muszą być często aktualizowane w miarę następowania tych zdarzeń i rozstrzygnięcia kolejnych wątpliwości. Wielkość przychodów z umowy może więc rosnąć lub maleć z okresu na okres. Na przykład:
- wykonawca i odbiorca mogą uzgodnić zmiany lub uwzględnić roszczenia, co spowoduje wzrost lub spadek przychodów z umowy w okresie następującym po okresie, w którym umowa została pierwotnie zawarta;
  - wielkość przychodów uzgodniona w umowie w cenach stałych może wzrosnąć w wyniku zastosowania klauzul umożliwiających podniesienie cen;
  - wielkość przychodów z umowy może zmaleć w wyniku zastosowania kar z tytułu opóźnień w realizacji umowy, spowodowanych przez wykonawcę; lub
  - w przypadku zawarcia umowy w cenach stałych na określonej cenie za daną ukończoną jednostkę (etap budowy) przychody z umowy rosą wraz ze wzrostem liczby wybudowanych jednostek.
- 13 Zmiany w umowie następują w wyniku polecenia wydanego przez zamawiającego w odniesieniu do zakresu prac wykonywanych w ramach umowy. Zmiany te mogą prowadzić do zwiększenia lub zmniejszenia przychodów z umowy. Przykładem zmian w umowie są modyfikacje w dokumentacji lub projekcie składnika aktywów oraz zmiany dotyczące okresu trwania umowy. Zmiany uwzględnia się w przychodach z umowy, jeżeli:
- istnieje prawdopodobieństwo, że zamawiający zaakceptuje zmiany i wysokość przychodów wynikających z tych zmian; oraz
  - wartość przychodów można wiarygodnie wycenić.

- 14 Roszczenie jest to kwota, którą wykonawca chce uzyskać od zamawiającego lub innej strony z tytułu zwrotu kosztów nieuwzględnionych w wartości umowy. Przykładowo, roszczenie może wynikać z opóźnień spowodowanych przez zamawiającego, błędów w dokumentacji lub projekcie, czy kwestionowanych zmian w umowie o usługę budowlaną. Wycena kwoty przychodów z tytułu roszczeń jest obciążona wysokim stopniem niepewności i często zależy od wyniku negocjacji. Z tego powodu roszczenia uwzględnia się w przychodach z umowy jedynie wówczas, gdy:
- negocjacje znajdują się w na tyle zaawansowanym stadium, że istnieje prawdopodobieństwo akceptacji roszczeń przez zamawiającego; oraz
  - kwotę, którą zamawiający prawdopodobnie zaakceptuje, można wiarygodnie wycenić.
- 15 Premie są dodatkowymi kwotami wypłacanymi wykonawcy w przypadku osiągnięcia lub przekroczenia przez niego ustalonych norm wykonywania umowy. Przykładowo, umowa może przewidywać premie dla wykonawcy z tytułu wcześniejszego zakończenia umowy o usługę budowlaną. Premie uwzględnia się w przychodach z umowy, jeżeli:
- realizacja umowy jest na tyle zaawansowana, że można oczekiwać osiągnięcia lub przekroczenia ustalonych norm wykonania umowy; oraz
  - kwotę premii można wiarygodnie wycenić.

#### KOSZTY UMÓW

- 16 Koszty umów zawierają:
- koszty odnoszące się bezpośrednio do konkretnej umowy;
  - koszty ogólnie powiązane z działalnością wynikającą z umowy, a które równocześnie mogą być przyporządkowane do konkretnej umowy; oraz
  - inne koszty, którymi zgodnie z warunkami umowy można obciążyć zamawiającego.
- 17 Koszty odnoszące się bezpośrednio do konkretnej umowy obejmują:
- koszty robocizny, łącznie z kosztami nadzoru budowy;
  - koszty materiałów użytych w trakcie budowy;
  - amortyzację maszyn i urządzeń wykorzystywanych w trakcie realizacji umowy;
  - koszty transportu maszyn, urządzeń i materiałów do i z miejsca budowy;
  - koszty wynajmu maszyn i urządzeń;
  - koszty projektu i pomocy technicznej bezpośrednio związanych z realizacją umowy;
  - szacunkowe koszty napraw i prac gwarancyjnych, łącznie z przewidywanymi kosztami robót gwarancyjnych; oraz
  - roszczenia stron trzecich.
- Wymienione koszty mogą być zmniejszone poprzez przychody nieuwzględniane w przychodach z umowy, jak na przykład przychód ze sprzedaży nadwyżki materiałów czy zbycia maszyn i urządzeń po zakończeniu realizacji umowy.
- 18 Koszty ogólnie powiązane z działalnością wynikającą z umowy, a które równocześnie mogą być przyporządkowane do konkretnej umowy, obejmują:
- koszty ubezpieczenia;
  - koszty projektu i pomocy technicznej, które nie są bezpośrednio związane z realizacją konkretnej umowy; oraz
  - koszty ogólne budowy.

Wymienione koszty są alokowane przy pomocy systematycznych i racjonalnych metod stosowanych konsekwentnie do wszystkich rodzajów kosztów o podobnych cechach. Alokacja jest dokonywana na podstawie normalnego poziomu działalności budowlanej. Ogólne koszty budowy obejmują takie koszty, jak na przykład przygotowanie listy płac dla personelu budowy. Koszty ogólnie powiązane z działalnością wynikającą z umowy, a które jednocześnie mogą być przyporządkowane do konkretnej umowy, obejmują także koszty finansowania zewnętrznego, jeśli wykonawca stosuje dopuszczalne, alternatywne podejście księgowo zgodne z MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*.

- 19 Koszty, którymi – zgodnie z warunkami umowy – można obciążyć zamawiającego, mogą obejmować niektóre ogólne koszty administracyjne i koszty prac przygotowawczych, za które przysługuje zwrot zgodnie z odpowiednimi warunkami umowy.
- 20 Koszty niepowiązane z działalnością wynikającą z umowy, ani też nieodnoszące się do konkretnej umowy, wyłącza się z kosztów umowy o usługę budowlaną. Koszty te obejmują:
- a) ogólne koszty administracyjne, których zwrot nie jest przewidziany w warunkach umowy;
  - b) koszty sprzedaży;
  - c) koszty prac badawczych i rozwojowych, których zwrot nie jest przewidziany w warunkach umowy; oraz
  - d) amortyzację nieczynnych maszyn i urządzeń, które nie są wykorzystywane przy realizacji danej umowy.
- 21 Koszty umowy obejmują koszty dotyczące tej umowy za okres od daty zawarcia umowy do jej ostatecznego zakończenia. Jednakże koszty bezpośrednio związane z umową, a poniesione przy jej zawieraniu, wlicza się również jako część kosztów umowy, pod warunkiem że mogą być zidentyfikowane, wyodrębnione i wiarygodnie wycenione oraz że istnieje prawdopodobieństwo zawarcia umowy. Jeżeli wydatki poniesione w związku z zawieraniem umowy są ujęte jako koszt w okresie, w którym je poniesiono, wówczas wydatki takie nie są wliczane do kosztów umowy w następnym okresie, kiedy umowa została zawarta.

#### UJMOWANIE PRZYCHODÓW I KOSZTÓW ZWIĄZANYCH Z UMOWĄ

- 22 Jeżeli można wiarygodnie oszacować wynik umowy o usługę budowlaną, przychody i koszty związane z umową o usługę budowlaną ujmuje się jako przychody i koszty odpowiednio do stanu zaawansowania realizacji umowy na dzień bilansowy. Przewidywaną stratę z tytułu umowy o usługę budowlaną niezwłocznie ujmuje się jako koszt, zgodnie z paragrafem 36.
- 23 W przypadku umowy w cenach stałych wynik umowy o usługę budowlaną można oszacować w sposób wiarygodny, jeżeli zostaną spełnione wszystkie z poniższych warunków:
- a) można wycenić w sposób wiarygodny łączną wartość przychodów z umowy;
  - b) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne związane z umową;
  - c) zarówno koszty z tytułu realizacji umowy, jak i stan zaawansowania realizacji umowy o usługę budowlaną na dzień bilansowy mogą być w sposób wiarygodny ustalone; oraz
  - d) koszty dotyczące danej umowy można precyzyjnie określić i wiarygodnie wycenić, co umożliwi porównanie faktycznie poniesionych kosztów realizacji umowy z poprzednimi szacunkami.
- 24 W przypadku umowy koszt plus wynik umowy o usługę budowlaną można wiarygodnie oszacować, jeżeli zostaną spełnione wszystkie z poniższych warunków:
- a) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne związane z umową; oraz
  - b) koszty dotyczące danej umowy można precyzyjnie określić i wiarygodnie wycenić, niezależnie od tego, czy przysługuje ich zwrot, czy też nie.
- 25 Ujęcie przychodów i kosztów odpowiednio do stanu zaawansowania realizacji umowy o usługę budowlaną nazywa się często metodą stopnia zaawansowania. Zgodnie z tą metodą przychody z tytułu umowy są zestawiane z kosztami umowy poniesionymi do określonego momentu zaawansowania realizacji umowy. Daje to możliwość wykazania przychodów, kosztów i zysków w powiązaniu ze stopniem zaawansowania realizacji robót. Stosowanie tej metody pozwala na uzyskanie pomocnych informacji dotyczących stopnia zaawansowania prac i działalności związanej z umową w danym okresie.
- 26 Zgodnie z metodą stopnia zaawansowania przychody z umowy są ujmowane w rachunku zysków i strat jako przychody w tym okresie, w którym wykonane zostały odpowiednie prace wynikające z umowy o usługę budowlaną. Koszty umowy są na ogół ujmowane w rachunku zysków i strat jako koszty tego okresu, w którym wykonane zostały prace, do których koszty te się odnoszą. Jednak każdą przewidywaną nadwyżkę łącznych kosztów umowy nad łącznymi przychodami z tytułu umowy należy bezzwłocznie ująć jako koszt, zgodnie z paragrafem 36.

- 27 Wykonawca może ponieść koszty umowy z tytułu przyszłej działalności związanej z wykonaniem umowy. Koszty tego typu ujmuje się jako aktywa pod warunkiem, że istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania. Koszty te stanowią kwotę należną od zamawiającego i są często ujmowane w sprawozdaniu finansowym jako prace budowlane w toku.
- 28 Wyniki umowy o usługę budowlaną można oszacować w sposób wiarygodny jedynie wtedy, kiedy istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu tej umowy. Jednakże w razie pojawienia się wątpliwości co do możliwości otrzymania kwot uprzednio zaliczonych do przychodów z tytułu umowy i ujętych w rachunku zysków i strat, nieściągalną kwotę lub kwotę, której otrzymanie przestało być prawdopodobne, należy raczej ująć jako koszt, a nie jako korektę wielkości przychodów z umowy.
- 29 Zazwyczaj jednostka jest w stanie przeprowadzić wiarygodne szacunki, jeżeli zawarła umowę, która ustala:
- możliwe do wyegzekwowania prawa każdej strony dotyczące budowanych składników aktywów;
  - kwotę zapłaty, która ma być uiszczona; oraz
  - sposób i warunki rozliczenia transakcji.

Jest także zazwyczaj rzeczą konieczną, aby jednostka posiadała sprawnie działający wewnętrzny system budżetowania finansowego oraz sprawozdawczości. Jednostka analizuje i, jeżeli jest to konieczne, aktualizuje wcześniejsze szacunki przychodów i kosztów związanych z umową w miarę postępu prac. Potrzeba dokonywania podobnych aktualizacji nie musi oznaczać, że wyników umowy nie można wiarygodnie oszacować.

- 30 Stan zaawansowania realizacji umowy można określić na wiele sposobów. Jednostka stosuje taką metodę, która pozwoli w sposób wiarygodny ustalić stan wykonania prac. W zależności od charakteru umowy metody te mogą obejmować:
- ustalenie proporcji kosztów umowy poniesionych z tytułu prac wykonanych do danego momentu w stosunku do szacunkowych łącznych kosztów umowy;
  - pomiary wykonanych prac; lub
  - porównanie fizycznie wykonanych części prac z pracami wynikającymi z umowy.

Częściowe płatności i zaliczki otrzymane od zamawiającego często nie odzwierciedlają stanu wykonania prac.

- 31 Kiedy stan zaawansowania określa się na podstawie kosztów umowy poniesionych do danego momentu, to w kosztach tych uwzględnia się tylko te koszty umowy, które odzwierciedlają stan wykonania prac. Przykładem kosztów umowy, których nie należy w tym celu uwzględniać, są:
- koszty umowy dotyczące przyszłej działalności związanej z umową, na przykład koszty materiałów dostarczonych na miejsce budowy lub przygotowanych do wykorzystania, które nie zostały jeszcze zainstalowane, zużyte lub zastosowane podczas robót związanych z umową – z wyjątkiem materiałów wytworzonych specjalnie dla celów umowy; oraz
  - płatności dla podwykonawców, będące zaliczkami z tytułu prac świadczonych w ramach umowy.

- 32 Jeżeli nie można w wiarygodny sposób oszacować wyniku umowy, to:

- przychody ujmuje się wyłącznie do wysokości poniesionych kosztów umowy, dla których istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania; oraz
- koszty umowy ujmuje się jako koszt tego okresu, w którym zostały poniesione.

Przewidywaną stratę z tytułu umowy o usługę budowlaną niezwłocznie ujmuje się jako koszt, zgodnie z paragrafem 36.

- 33 Podczas wczesnych etapów realizacji umowy często nie można wiarygodnie oszacować wyników umowy. Niemniej może już jednak okazać się prawdopodobne, że jednostka odzyska poniesione koszty umowy. Wówczas przychody z umowy ujmuje się tylko do wysokości tych poniesionych kosztów, co do których przewiduje się, że zostaną odzyskane. Ponieważ nie można wiarygodnie oszacować wyników umowy, to nie można też ująć zysku z tej umowy. Jeżeli jednak nie można w sposób wiarygodny oszacować wyników umowy, a może być prawdopodobne, że łączne koszty umowy przewyższą łączne przychody z tytułu umowy, wówczas należy spodziewaną nadwyżkę łącznych kosztów umowy nad łącznymi przychodami z umowy bezzwłocznie ująć jako koszt, zgodnie z paragrafem 36.

- 34 Koszty umowy, co do których nie istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania, są niezwłocznie ujmowane jako koszt. Przykładami okoliczności, w których odzyskanie poniesionych kosztów umowy nie jest prawdopodobne i w których koszty umowy powinny być niezwłocznie ujmowane jako koszt, są:
- a) umowy, które nie są w pełni możliwe do wyegzekwowania, czyli których ważność jest bardzo wątpliwa;
  - b) umowy, których zakończenie jest uzależnione od wyników toczącej się rozprawy sądowej lub procesu legislacyjnego;
  - c) umowy dotyczące nieruchomości, która prawdopodobnie zostanie przeznaczona do rozbiórki lub wywłaszczona;
  - d) umowy, w których zamawiający nie jest w stanie wypełnić swoich obowiązków; lub
  - e) umowy, w których wykonawca nie jest w stanie zrealizować umowy lub w inny sposób wypełnić swoich obowiązków wynikających z umowy.
- 35 Jeżeli nie istnieją już wątpliwości, które utrudniały dokonanie wiarygodnego szacowania wyników umowy o usługę budowlaną, to przychody i koszty związane z umową o usługę budowlaną ujmuje się raczej zgodnie z treścią paragrafu 22 niż paragrafu 32.

#### UJMOWANIE PRZEWIDYWANYCH STRAT

- 36 W przypadku, kiedy istnieje prawdopodobieństwo, iż łączne koszty umowy przekroczą łączne przychody z tytułu umowy, przewidywaną stratę ujmuje się bezzwłocznie jako koszt.
- 37 Wysokość straty określa się niezależnie od:
- a) faktu rozpoczęcia prac wynikających z umowy;
  - b) stanu zaawansowania prac wynikających z umowy; lub
  - c) wysokości przewidywanych zysków z tytułu innych umów, które nie są pojedynczymi umowami o usługę budowlaną w rozumieniu paragrafu 9.

#### ZMIANY SZACUNKÓW

- 38 Metodę stopnia zaawansowania stosuje się narastająco w każdym okresie w stosunku do bieżących szacunków przychodów i kosztów związanych z umową. Dlatego skutki zmian szacunków przychodów lub kosztów związanych z umową oraz skutki zmian szacunków wyników umowy ujmuje się jako zmianę wartości szacunkowej (zob. MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*). Zmienione szacunki stosuje się do określenia wysokości przychodów i kosztów ujętych w rachunku zysków i strat w okresie sprawozdawczym, w którym nastąpiły zmiany, oraz w okresach następnych.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 39 Jednostka ujawnia:
- a) kwoty przychodów z tytułu umowy ujętych jako przychody za dany okres;
  - b) metody zastosowane do określenia przychodów z umowy ujętych za dany okres; oraz
  - c) metody zastosowane do określenia stanu zaawansowania realizowanych umów.
- 40 Na dzień bilansowy jednostka ujawnia każdą z następujących informacji dotyczących realizowanych umów:
- a) łączną kwotę poniesionych kosztów i ujętych zysków (pomniejszonych o ujęte straty) na dzień bilansowy;
  - b) kwotę otrzymanych zaliczek; oraz
  - c) kwotę sum zatrzymanych.
- 41 Sumy zatrzymane są to kwoty należności, których otrzymanie uwarunkowane jest wykonaniem umów oraz które nie są płacone aż do momentu spełnienia określonych warunków umowy lub do momentu usunięcia usterek. Należności uwarunkowane wykonaniem umowy (faktury częściowe) są to kwoty naliczone za pracę wykonaną w ramach umowy, niezależnie od tego, czy zostały zapłacone przez zamawiającego, czy też nie. Zaliczki są to kwoty otrzymane przez wykonawcę przed wykonaniem prac, do których się odnoszą.

- 42 Jednostka przedstawia:
- kwotę brutto należną od zamawiających z tytułu prac wynikających z umowy, jako aktywa; oraz
  - kwotę brutto należną zamawiającym z tytułu prac wynikających z umowy, jako zobowiązania.
- 43 Kwota brutto należna od zamawiających z tytułu prac wynikających z umowy jest kwotą netto powstałą z pomniejszenia:
- sumy poniesionych kosztów i ujętych zysków o
  - sumę ujętych strat i należności uwarunkowanych wykonaniem umowy (faktur częściowych);
- dla wszystkich realizowanych na dany dzień umów, w przypadku których poniesione koszty wraz z ujętymi zyskami (pomniejszonymi o ujęte straty) przewyższają należności uwarunkowane wykonaniem umowy (faktury częściowe).
- 44 Kwota brutto należna zamawiającym z tytułu prac wynikających z umowy jest kwotą netto powstałą z pomniejszenia:
- sumy poniesionych kosztów i ujętych zysków o
  - sumę ujętych strat i należności uwarunkowanych wykonaniem umowy (faktur częściowych);
- dla wszystkich realizowanych na dany dzień umów, w przypadku których należności uwarunkowane wykonaniem umowy (faktury częściowe) przewyższają poniesione koszty wraz z ujętymi zyskami (pomniejszonymi o ujęte straty).
- 45 Jednostka ujawnia wszelkie zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. Zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe mogą powstawać z tytułu takich pozycji jak koszty napraw gwarancyjnych, roszczenia, kary lub możliwe straty.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 46 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1995 r. i później.