

**Anna Kasperowicz**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## CYKL ŻYCIA USŁUGI BUDOWLANEJ

---

**Streszczenie:** Usługi budowlane co do zasady według polskiego prawa bilansowego to usługi długoterminowe. Ustawodawca nie zdefiniował samego pojęcia usługi budowlanej, a jedynie wskazał sposób wyceny usług długoterminowych, w tym usług budowlanych na dzień bilansowy. Zakres przedmiotowy usług budowlanych jest dostępny w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług. Ze względu na długi horyzont czasowy realizacji usług budowlanych monitorowanie cykli życia realizowanych świadczeń jest istotne z punktu widzenia zarządzania jednostką budowlaną. W opracowaniu zaprezentowano na konkretnym przykładzie przychody i koszty usługi budowlanej w ramach całego cyklu jej życia.

**Słowa kluczowe:** usługa budowlana, cykl życia.

### 1. Wstęp

Usługi budowlane to usługi długoterminowe w myśl przepisów ustawy o rachunkowości. Wyróżniają się na tle w stosunku do innych usług, że ustawodawca wprowadził do polskiego prawa bilansowego odrębne przepisy regulujące ich wycenę na dzień bilansowy. Długoterminowy charakter usług budowlanych ma bezpośredni wpływ na sposób zarządzania jednostką realizującą tego typu świadczenia. Analiza kosztów i przychodów w ramach cyklu życia realizowanych usług budowlanych dostarcza informacji wspomagających decyzje zarządcze, ograniczając ryzyko prowadzonej działalności.

Celem artykułu jest charakterystyka usług budowlanych jako usług długoterminowych oraz zaprezentowanie przychodów i kosztów wybranej usługi budowlanej w ramach całego cyklu jej życia.

### 2. Charakterystyka usług budowlanych

Usługi budowlane występują we wszystkich pracach związanych bezpośrednio lub pośrednio z działalnością budowlaną. Zostały one ujęte w PKWiU w sekcji F w działach 41, 42, 43 (tab. 1).

Usługi budowlane obejmują wszystkie czynności związane ze wznoszeniem budynków i budowli oraz obiektów inżynierii wodnej, a także czynności związane

**Tabela 1.** Usługi budowlane według PKWiU

Sekcja F Dział	Obiekty budowlane i roboty budowlane
41	Budynki i roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków
42	Budowle i roboty ogólnobudowlane związane z budową obiektów inżynierii lądowej i wodnej
43	Roboty budowlane specjalistyczne

Źródło: opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29.10.2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), DzU z 2008 r., nr 207, poz. 1293, nr 220, poz. 1435, oraz z 2009 r., nr 33, poz. 256, i nr 222, poz. 1753.

z ich odbudową, rozbudową, nadbudową oraz remontem i rozbiórką. W zakres robót budowlanych wchodzi również wznoszenie, rozbudowa, remont, nadbudowa budowli z elementów prefabrykowanych. W skład robót budowlanych specjalistycznych wchodzi też przygotowanie terenu pod budowę.

Sekcja F nie obejmuje:

- zarządzania projektami budowlanymi w zakresie obiektów inżynierii lądowej i wodnej,
- wynajmu maszyn i urządzeń budowlanych bez operatora,
- usług związanych z wykonywaniem instalacji elektrycznych dla systemów bezpieczeństwa, takich jak alarmy przeciwwłamaniowe i przeciwpożarowe z późniejszym monitoringiem.

Usługi budowlane charakteryzują się tym, że wymagają zaangażowania wykonawcy w stosunkowo długim okresie. Ich realizacja jest rozciągnięta w czasie w taki sposób, że rozpoczęcie wykonywania usługi oraz jej zakończenie przypadają często na różne okresy sprawozdawcze. Usługi te mają indywidualny charakter, w związku z tym do ich wykonania często niezbędne jest skorzystanie z zewnętrznych, wysoce wyspecjalizowanych zasobów ludzkich i materialnych. Oczekiwany rezultat usług budowlanych jest z reguły skomplikowany na tyle, że zamawiający nie jest w stanie go osiągnąć własnymi siłami lub jest to nieopłacalne. Najczęściej proces ich realizacji jest długi i może być podzielony na pewne etapy, według których następują kolejne odbiory wykonanych prac przez zamawiającego. Odbieranie wykonanych prac przez zamawiającego wiąże się najczęściej z bieżącym finansowaniem w ślad za postępem prac.

### 3. Usługi budowlane jako usługi długoterminowe

W ustawie o rachunkowości w artykułach 34a–34d zawarto rozwiązania dedykowane wycenieniu niezakończonych na dzień bilansowy usług długoterminowych. W treści zapisów wskazano jednoznacznie, że usługi budowlane są traktowane jako usługi długoterminowe. Przed przystąpieniem do ich wyceny należy ustalić, czy każda re-

alizowana usługa spełnia wymienione w ustawie warunki, ponieważ będzie wymagała wyceny, gdy będzie spełniała łącznie następujące warunki [Kowalak (red.) 2007, s. 31–32]:

- 1) nie zostanie zakończona na dzień bilansowy,
- 2) jest realizowana na podstawie umowy zawartej po 1.01.2002,
- 3) założono, że okres jej realizacji będzie trwał powyżej 6 miesięcy,
- 4) stopień jej zaawansowania na dzień bilansowy jest znaczący,
- 5) początek i koniec realizacji usługi przypadają na dwa różne okresy sprawozdawcze,
- 6) przewidywane całkowite koszty wykonania usługi za cały okres jej realizacji można ustalić w sposób wiarygodny.

Pierwszy warunek dotyczy kryterium uznawania usługi za długoterminową jakim jest jej niezakończenie na dzień bilansowy. Usługi, których okres realizacji jest dłuższy niż 6 miesięcy, a początek i koniec trwania realizacji tych usług przypada na jeden rok obrotowy, nie spełniają pierwszego warunku, choć niewątpliwie z ekonomicznego punktu widzenia są długoterminowe. W przypadku usług budowlanych można jednoznacznie określić na konkretny dzień bilansowy, czy została ona zakończona, czy też nie. Usługi niezakończone to takie, które nie zostały odebrane protokołem odbioru przez usługodawcę.

Kolejny warunek to zawarcie umowy po 1.01.2002 r., czyli dacie wejścia w życie znowelizowanej ustawy o rachunkowości. Taki zapis sugeruje, że tylko przedmioty umów zawartych po tej dacie mają być wyceniane na dzień bilansowy według ustawy o rachunkowości.

Ustawodawca nie posługuje się bezpośrednio sformułowaniem „usługa długoterminowa”. Artykuł 34a ustawy opisuje taką usługę jako świadczenie „w okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy”. Okresem granicznym trwania usługi staje się pół roku. Sześciomiesięczny okres liczony jest od dnia faktycznego rozpoczęcia realizacji zamówionej usługi (nie od dnia podpisania umowy) do przewidzianego umową terminu jej zakończenia.

Po zidentyfikowaniu usługi jako długoterminowej należy ocenić stopień jej zaawansowania na dzień bilansowy. Ustawodawca posługuje się określeniem „istotnego stopnia wykonania”, jednak go nie precyzuje. Pozostawiono tę kwestię do rozstrzygnięcia przez kierownictwo zainteresowanych jednostek. W usługach budowlanych można przyjąć, że stopień zaawansowania budowy jest uzależniony od czasu poświęconego na realizację tej usługi. W początkowych miesiącach realizacji usług o charakterze budowlanym stopień ich zaawansowania jest niewielki. Jednak usługa, której realizacja jest prawie zakończona, ale nie odebrana przez zamawiającego, nie może być traktować jako zakończona, a jedynie w znaczącym stopniu zaawansowana. Uregulowania w tym zakresie są nieostre i pozostawiają ostateczną decyzję kierownictwu jednostki gospodarczej.

Kolejny niezbędny warunek do zidentyfikowania usług długoterminowych w celu ich wyceny na dzień bilansowy to przypisanie początku świadczenia i końca świadczenia do dwóch różnych lat obrotowych.

Ostatni warunek dotyczy ceny świadczenia. Usługi, dla których nie można wiarygodnie ustalić ceny przed rozpoczęciem realizacji umowy, nie powinny podlegać wycenie jako niezakończone na dzień bilansowy, ponieważ nie ma możliwości ich wyceny. W związku z tym nie powinno się ich traktować jako usługi długoterminowe będące w trakcie realizacji. Przykładem takiej usługi jest kompleksowy remont budynku, w przypadku którego ustalenie nawet orientacyjnej ceny jest bardzo trudne. Jeżeli zostanie ona oszacowana, to i tak trudno ją traktować na tyle wiarygodnie, aby stała się podstawą określenia przychodów w rozumieniu rachunkowości.

Reasumując dotychczasowe rozważania, można stwierdzić, że usługi długoterminowe, w tym budowlane, powinny mieć następujące cechy:

- kosztochłonność; konieczność ponoszenia wysokich nakładów w trakcie wykonywania prac wiąże się zazwyczaj z zapotrzebowaniem na zewnętrzne źródła finansowania; usługi o takim charakterze rozliczane są przynajmniej częściowo w toku ich realizacji, a nie jednorazowo w momencie odbioru prac, co oznacza, że zamawiający przekazuje płatności bądź w formie zaliczek, bądź po odbiorach poszczególnych etapów robót,
- indywidualny niepowtarzalny charakter, a warunki realizacji są ściśle określone w umowie,
- skomplikowany system ustalania ostatecznej ceny; umowy na realizację długoterminowych usług mogą mieć formę umów ryczałtowych (ceny usług ustalone są jako jedna kwota), umów „koszty plus” (wykonawca otrzymuje zwrot poniesionych kosztów powiększonych o narzut zysku lub stałą opłatę), bądź umów mieszanych (np. umowa „koszty plus” z klauzulą maksymalnej ceny),
- część prac wykonywana jest przez podwykonawców, co może komplikować rozliczanie umowy.

#### 4. Wycena usług budowlanych w innych uregulowaniach

Przyjęte w Polsce rozwiązania z zakresu wyceny usług z długim horyzontem realizacji są zgodne z rozwiązaniami przyjętymi w systemie kontynentalnym, opartym na zasadzie ostrożnej wyceny, wynikającymi z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Inaczej jest w systemie anglosaskim, zorientowanym na zasadę wyższości treści nad formą, który reprezentują amerykańskie GAAP-y<sup>1</sup> oraz brytyjski SSAP-9<sup>2</sup> (z późniejszymi zmianami FRED 28<sup>3</sup>).

Na szczególną uwagę zasługują sposoby ujmowania zysku w budownictwie w zależności od stopnia zaawansowania prac oraz od otrzymanych płatności, stosowane w Wielkiej Brytanii i Irlandii. W SSAP-9 nie przedstawiono procedur dokonywa-

<sup>1</sup> P.R. Delaney, B. Epstein, R. Nach, S. Budak, *Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2003*, Wiley GAAP, 2003.

<sup>2</sup> *Stocks and long-term contracts*, The full text of all UK Exposure Drafts and Accounting Standards extant at 30 April 2002.

<sup>3</sup> *Inventories Construction and Services Contracts*, “Accountancy”, August 2002.

nia wyceny niezakończonych na dzień bilansowy usług długoterminowych. W praktyce wypracowano w Wielkiej Brytanii sposoby ujmowania wyników umów budowlanych w sprawozdaniu finansowym. Są to zwyczajowo przyjęte normy postępowania w zakresie ujmowania głównie zysków usług długoterminowych przy zastosowaniu szeroko pojętej zasady ostrożnej wyceny<sup>4</sup>. Głównymi założeniami ujawniania zysków usług będących w trakcie realizacji są odzwierciedlenie stopnia zaawansowania wykonanych prac oraz faktyczne wpływy środków pieniężnych otrzymanych od kontrahentów. W przypadku gdy stopień zaawansowania prac jest niższy niż 30%, przyjmuje się, że wyniku umowy o budowę nie można wiarygodnie oszacować. Całość poniesionych kosztów oraz osiągniętych przychodów ujmuje się w bilansie. Aktywowane koszty są pomniejszane o przewidywane straty usług oraz o nadwyżkę otrzymanych zaliczek ponad wykazywane przychody. Jeżeli przewidywane straty są wyższe od kosztów niewykazanych w rachunku zysków i strat, nadwyżka wykazywana jest jako rezerwa na zobowiązania lub zobowiązania. Długoterminowe umowy wymuszają na kontrahentach dokonywanie ratałnych płatności na podstawie zaawansowania robót bądź uzgodnionych etapów. Rozliczenia następują na podstawie protokołu zaawansowania prac bądź wykonania robót. Protokół zawiera obmiar wykonanych prac i na jego podstawie wystawiona jest faktura. Zwyczajowo przyjęto, że płatności w tego typu umowach są pomniejszone o 15% w stosunku do zafakturowanej kwoty w związku z uwzględnieniem gwarancji. W przypadku gdy stopień zaawansowania znajduje się w przedziale 30–80%, to w wyniku finansowym wykazywane jest  $\frac{2}{3}$  bądź  $\frac{3}{4}$  kwoty osiągniętych przychodów, i to w dodatku skorygowane o faktyczne wpływy. Gdy umowa jest bliska zakończenia, nie obowiązuje tak bardzo ostrożne podejście w ujawnianiu zysku w sprawozdaniu finansowym jak we wcześniejszych fazach realizacji. Wypracowany zysk wykazuje się w całości, ewentualnie skorygowany o nieotrzymane płatności lub wartość nieodebranych prac.

U podstaw brytyjskich rozwiązań z zakresu wyceny usług budowlanych leży przede wszystkim zasada ostrożnej wyceny, ograniczając jednocześnie znaczenie zasady współmierności. Jest to ciekawe rozwiązanie stosowane w budownictwie, stopniujące ryzyko w zależności od czasu realizacji usługi pozostałej do jej zakończenia oraz uzyskanych płatności od kontrahenta.

## 5. Usługa budowlana a cykl życia

Cykl życia usługi budowlanej można rozpatrywać z dwóch perspektyw:

- z punktu widzenia realizacji konkretnej usługi,
- z punktu widzenia przedsiębiorstwa świadczącego usługi.

Cykl życia usługi z perspektywy realizacji konkretnej usługi budowlanej to suma wszystkich kosztów działań poniesionych na jej realizację od chwili powstania koncepcji budowy obiektu do momentu jego likwidacji. Całkowite koszty życia takiej

<sup>4</sup> T. Lucey, *Costing Fifth Edition*, Letts Educational Aldine Place London W128AW, 1996.

usługi obejmują zarówno koszty ponoszone przez wykonawcę, jak i te ponoszone przez zamawiającego usługę. Wykonawca ponosi koszty związane z budową obiektu. Zamawiający ponosi nakłady przed rozpoczęciem inwestycji oraz po odbiorze obiektu w formie kosztów eksploatacji i ewentualnej jego likwidacji. W odniesieniu do usług budowlanych – cykl życia usługi obejmuje trzy podstawowe fazy [Urban 2005, s. 334]:

- 1) przedprodukcijną,
- 2) produkcji,
- 3) poprodukcijną.

W każdej wymienionej fazie ponoszone są koszty charakterystyczne dla niej. Faza pierwsza stanowi najbardziej zróżnicowaną grupę kosztów, ponoszonych zarówno przez zamawiającego usługę, jak i wykonawcę. Obejmuje ona:

- koszty prac badawczo-rozwojowych ponoszonych przed zawarciem umowy, których zwrot zwykle nie jest przewidziany w warunkach umowy,
- koszty pozyskania konkretnej umowy, które można do niej przyporządkować (koszty przygotowania oferty, koszty geodezyjne, przygotowania projektu, usług prawnych).

Koszty związane z realizacją konkretnej umowy mające niepowtarzalny charakter, poniesione przez wykonawcę zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, można zaliczyć do kosztu wytworzenia usługi.

Faza produkcyjna obejmuje koszty kolejnych etapów realizacji usługi. Są to koszty ponoszone przez wykonawcę i w szczególności zalicza się do nich:

- koszty robocizny,
- koszty materiałów bezpośrednich i pośrednich,
- koszty nadzoru budowy,
- amortyzację maszyn i urządzeń wykorzystywanych podczas realizacji usługi,
- koszty wynajmu maszyn i urządzeń,
- ubezpieczenia.

Koszty ostatniej fazy są związane z likwidacją tymczasowego zaplecza, gwarancjami należytego wykonania oraz ewentualnymi roszczeniami stron trzecich.

Analizując konkretną usługę budowlaną, jaką jest wykonanie robót budowlanych w zakresie wznoszenia konstrukcji stalowych, w efekcie których ma powstać hala produkcyjna, można wyróżnić w praktyce nie trzy, ale pięć następujących faz:

- 1) przedkontraktową,
- 2) produkcyjną,
- 3) montażową,
- 4) gwarancyjną,
- 5) eksploatacji.

Faza przedkontraktowa obejmuje koszty ponoszone przez zamawiającego. Obejmuje ona okres od powstania koncepcji budowy nowego obiektu do chwili podpisania umowy na jego realizację. Jest to okres od momentu powstania pomysłu na konkretną działalność do chwili podjęcia decyzji, kto będzie wykonawcą obiektu. To czas

przygotowań do realizacji zamierzonego przedsięwzięcia, który kończy się wyborem wykonawcy i podpisaniem z nim umowy. Obejmuje ona następujące czynności:

- zakup działki (z wyjątkiem sytuacji, gdy zamawiający posiada teren pod budowę),
- zatrudnienie architekta, który wykona projekt architektoniczny,
- uzyskanie pozwolenia na budowę (w tym operatu oddziaływania na środowisko),
- uzgodnienie mediów (energetyka, kanalizacja, woda, odpady),
- negocjacje z wykonawcami,
- wybór wykonawcy i podpisanie umowy.

Koszty tej fazy ponosi głównie zamawiający. Są to nakłady pieniężne związane z przygotowaniem miejsca przyszłej budowy od strony formalnoprawnej oraz z zatrudnieniem osoby, która wykona projekt i uzyska pozwolenie na budowę. Wybór wykonawcy często wiąże się z koniecznością odbywania podróży służbowych, które mogą generować koszty zarówno u zamawiającego, jak i wykonawcy.

Faza 2 rozpoczyna się od chwili podpisania umowy i obejmuje czynności, które realizuje wykonawca. Kończy się w momencie wyprodukowania poszczególnych komponentów niezbędnych do montażu hali. Faza ta rozpoczyna się po podpisaniu umowy, gdy wykonawca przystępuje do spełnienia swoich zadań, które realizowane są w następującej sekwencji:

- wykonanie obliczeń statycznych,
- wykonanie projektu wykonawczego, niezbędnego do montażu,
- wykonanie projektów warsztatowych, według których producenci wyprodukują elementy konstrukcji stalowych oraz lekkie obudowy,
- produkcja elementów niezbędnych do konstrukcji całego obiektu i dostawa na miejsce budowy.

Pierwsze trzy czynności wykonywane są w większości przypadków w siedzibie wykonawcy. Produkcja komponentów odbywa się w fabrykach i powinna być nadzorowana przez pracowników wykonawcy.

Faza 3 to montaż na miejscu budowy dostarczonych przez producentów elementów; kończy się ona odbiorem obiektu. Dokumentem stwierdzającym odbiór obiektu jest protokół odbioru, na którego podstawie wystawiana jest końcowa faktura sprzedaży. W tej fazie jednostka korzysta z usług wyspecjalizowanych podwykonawców.

Faza następna (4) obejmuje dla wykonawcy okres gwarancji, natomiast zamawiający rozpoczyna instalację maszyn i urządzeń do realizacji zamierzonych zadań. Gwarancje hal stalowych obejmują okres 3–10 lat. Najczęściej jest to 5 lat. Zamawiający jako zabezpieczenie zatrzymuje zazwyczaj 5% ostatecznej kwoty faktury. Wykonawcy zwykle decydują się na wykup w banku gwarancji właściwego usunięcia wad i usterek i po okazaniu dokumentów zamawiający wypłaca zatrzymane wcześniej 5% faktury końcowej.



Faza ostatnia (5) to okres eksploatacji obiektu zgodnie z przeznaczeniem. Zamawiający otrzymuje instrukcję użytkowania hali, w której opisany jest sposób eksploatacji obiektu, czyli znajdują się w niej szczegółowe informacje, kiedy należy dokonywać przeglądu dachu, konstrukcji, osiadania fundamentów itp. Niektóre jednostki wykonawcze mają oddziały serwisowe. W takich sytuacjach, zgodnie oczywiście z odrębną umową, firmy wykonawcze dokonują monitorowania życia obiektu.

Faza eksploatacji jest najdłuższa. Przewiduje się średnio, że hale stalowe bez dodatkowych nakładów można eksploatować ok. 30–40 lat. Praktyka pokazuje, że „życie” hali jest dłuższe niż czas realizowania pierwotnego zamierzenia jej wykorzystania. Hala jako obiekt budowlany żyje dłużej niż pomysł na jej eksploatację. Najczęściej obiekty te są rozbudowywane w miarę rozwoju koncepcji ich wykorzystywania. W przypadku wzrostu zapotrzebowania na produkowane w hali wyroby bądź świadczone usługi dokonuje się jej rozbudowy. W sytuacji gdy nie następuje rozbudowa, właściciele często decydują się na jej remont, tzw. lifting. Takie działania przedłużają życie obiektu. Jeżeli właściciel hali zdecyduje o wygaszeniu produkcji, zmienia się sposób jej wykorzystania i najczęściej pełni wtedy rolę magazynu. W ostateczności dochodzi do jej rozbiórki.

Pierwsza perspektywa w analizie *ex post* u wykonawcy daje możliwości dostarczenia informacji w przekroju poszczególnych realizacji. Pozwala monitorować osiąganą rentowność każdej usługi oddzielnie. Doświadczenie wskazuje, że większość kosztów całego życia produktu jest określana w fazie projektowania. Zatem druga faza życia usługi budowlanej (z punktu widzenia wykonawcy to faza pierwsza) ma fundamentalne znaczenie w określaniu przyszłych kosztów i w momencie jej trwania można na nie wpływać. W tej fazie ogromne znaczenie ma świadome ustalanie kosztu docelowego jednostkowego produktu, który uwarunkowany jest sytuacją panującą na rynku oraz kondycją konkurentów. Z punktu widzenia wykonawcy ważne jest monitorowanie kosztów faz cyklu życia poszczególnych usług budowlanych w celu ich optymalizacji. Ważnym elementem jest stałe poszukiwanie innowacyjności na każdym etapie realizacji.

Druą perspektywa wyznacza strategię rozwoju jednostki gospodarczej. To właśnie w tym kontekście jednostki świadczące usługi starają się przedłużyć życie usługi, która jest już dostępna na rynku, oraz poszukują nowych produktów. Takie działania o długofalowym charakterze zapewnia jednostce gospodarczej nie tylko przetrwanie, ale i rozwój.

## 6. Studium przypadku

Przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą w zakresie montażu i wznoszenia budynków i budowli z elementów prefabrykowanych oraz wznoszenia konstrukcji stalowych. W przykładzie zaprezentowano cykl życia wybranej usługi, której realizacja polegała na wzniesieniu hali produkcyjnej o konstrukcji stalowej. Realizując usługę, osiągnięto 1 mln zł przychodów i poniesiono 750 tys. zł kosztów. Przy-



chody i koszty wraz z osiągniętymi wynikami finansowymi w rachunku kwartalnym w podziale na kolejne fazy cyklu życia usługi zostały zaprezentowane w tab. 2. Ustalanie parametrów cyklu życia hali zostało przeprowadzone z punktu widzenia wykonawcy usługi.

**Tabela 2.** Koszty, przychody, wynik w cyklu życia hali produkcyjnej (zł)

Kwartał	Wyszczególnienie	Koszty	Przychody	Wynik
1	Faza przedkontraktowa (F1)	37 500,00	0,00	-37 500,00
2	Faza projektowa (F2)	75 000,00	150 000,00	75 000,00
3	Faza produkcyjna (F3)	360 000,00	450 000,00	90 000,00
4	Faza montażowa (F4)	300 000,00	350 000,00	50 000,00
5	Faza gwarancyjna (F5)	40 000,00	0,00	-40 000,00
6		0,00	0,00	0,00
7		0,00	0,00	0,00
8		0,00	0,00	0,00
9		0,00	0,00	0,00
10		0,00	0,00	0,00
11		0,00	0,00	0,00
12		0,00	0,00	0,00
13		0,00	0,00	0,00
14		0,00	0,00	0,00
15		0,00	0,00	0,00
16		0,00	0,00	0,00
17		0,00	0,00	0,00
18		0,00	0,00	0,00
19		0,00	0,00	0,00
20		0,00	0,00	0,00
21		0,00	0,00	0,00
22		0,00	0,00	0,00
23		0,00	0,00	0,00
24		0,00	50 000,00	50 000,00

Źródło: opracowanie własne.

W pierwszej fazie zostały poniesione koszty i nie osiągnięto przychodów ze sprzedaży. Wynik tej fazy jest ujemny (-37 500).

W drugiej fazie występują już pierwsze przychody (zaliczki) oraz koszty wykonanych niezbędnych obliczeń konstrukcji i wykonania projektu. Osiągany jest pierwszy zysk w wysokości 75 000 zł.

Faza produkcyjna charakteryzuje się najwyższymi kosztami i przychodami. W czasie jej trwania produkowana jest konstrukcja i dokonuje się zakupu obudowy



oprócz fazy 1, gdy jednostka ponosi jedynie koszty. Najbardziej „uciążliwa” dla wykonawcy jest ostatnia faza, na początku której tworzona jest rezerwa, ponieważ jest to stosunkowo długi okres gwarancji związany z zatrzymaniem przez zamawiającego 5% kwoty ostatniej faktury sprzedaży do końca trwania tej fazy.

## Literatura

- Delaney P.R., Epstein B., Nach R., Budak S. [2003], *Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2003*, Wiley GAAP.
- Inventories Construction and Services Contracts*, “Accountancy” August 2002.
- Kowalak R. (red.) [2007], *Koszty w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwie usługowym*, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław.
- Lucey T. [1996], *Costing Fifth Edition*, Letts Educational Aldine Place London W128AW.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29.10.2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), DzU z 2008 r., nr 207, poz. 1293, nr 220, poz. 1435, oraz z 2009 r., nr 33, poz. 256, i nr 222, poz. 1753 – [www.klasyfikacje.gofin.pl/pkwiu/1,1,5541,sekcja-f-objekty-budowlane-i-roboty-budowlane.html#sekcja](http://www.klasyfikacje.gofin.pl/pkwiu/1,1,5541,sekcja-f-objekty-budowlane-i-roboty-budowlane.html#sekcja).
- Stocks and long-term contracts*, The full text of all UK Exposure Drafts and Accounting Standards extant at 30 April 2002.
- Urban A. [2005], *Rachunek cyklu życia produktu w zarządzaniu kosztami długoterminowymi umów o budowę*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Sectio H, vol. 39, nr 24, UMCS, Lublin.
- Ustawa o rachunkowości, DzU 2008, nr 63, poz. 393.

## LIFE CYCLE OF BUILDING SERVICES

**Summary:** Building services, under Polish balance sheet law, are the long-term services. The legislature has not defined the concept of building services, and only indicated how to measure long-term services, including the services at the balance sheet day. The scope of construction services is available in the Polish Classification of Goods and Services. Given the long time horizon of building services completion, monitoring life cycles of completed services is important from the viewpoint of the management of a building unit. The paper presents a concrete example of revenues and expenses within a building service throughout its lifecycle.