

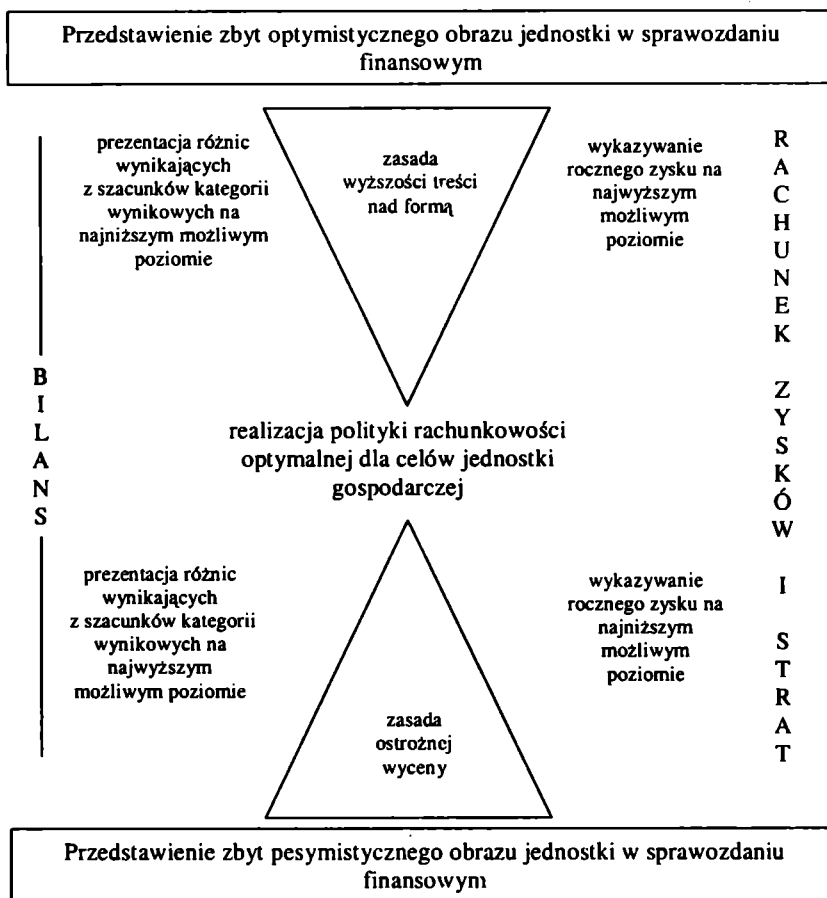
Anna Kasperowicz

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

ZASADA OSTROŻNEJ WYCENY W USŁUGACH DŁUGOTERMINOWYCH

Zasada ostrożnej wyceny jest jedną z nadrzędnych zasad rachunkowości. W konsekwencji stosowania tej zasady zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym sytuacja majątkowa i finansowa jednostki gospodarczej może być w rzeczywistości lepsza, ale nigdy gorsza od tej pokazanej w sprawozdaniu. Ten raczej pesymistyczny obraz wynika z wyceniania kosztów, strat i zobowiązań jednostki na możliwie wysokim poziomie, a przychodów, zysków i stanu końcowego aktywów w sposób realny – ostrożny (niezawyżony). Dodatkowo wspomniana zasada zabrania uwzględniania wątpliwych przychodów w wyniku finansowym. Na stosowanie tej zasady duży wpływ ma subiektywizm księgowego, zwłaszcza że jej użycie jest ściśle związane z realizowaną polityką rachunkowości poszczególnych podmiotów gospodarczych. Podstawowym celem tej polityki jest skłonienie adresata sprawozdania finansowego do zachowań pożądaných przez jednostkę, a także wpływanie na wysokość wykazywanego zysku. Obraz sytuacji ekonomicznej podmiotu, przedstawiony w sprawozdaniu, nie powinien być zbyt optymistyczny ani pesymistyczny. Z jednej strony dążenie do idealnego obrazu jest dosyć ryzykowne, ponieważ adresaci mogą uznać go za obraz niezgodny z rzeczywistością; z drugiej strony zbyt pesymistyczny wizerunek jednostki może zniechęcić adresatów sprawozdań do współpracy bądź inwestowania w jednostkę. W związku z tym jednostka powinna prowadzić politykę rachunkowości w taki sposób, aby w sprawozdaniu stworzyć optymalny obraz. Wizerunek jednostki świadczącej usługi długoterminowe wykreowany w sprawozdaniu finansowym zależy w dużej mierze od doboru metody (lub metod) wyceny usług niezakończonych w dniu bilansowym. Dobór metody wyceny wpływa na ostateczny kształt sprawozdania finansowego jednostek świadczących usługi o takim charakterze. Decyzja o wyborze metody nie zależy tylko od specyfiki usług realizowanych w ramach usług długoterminowych. Jed-

nostka wybiera metodę (bądź metody) wyceny z uwzględnieniem ich wpływu na wynik finansowy jednostki jako całości¹. Wprowadzanie skrajnego rozumienia zasady ostrożnej wyceny i nieujawnianie wyników umów długoterminowych będących w trakcie realizacji może dać skrajnie pesymistyczny obraz w sprawozdaniu. Ujęcie „przeszacowanych” rezultatów tych umów może zaś skutkować zbyt optymistycznym obrazem jednostki. Dylemat polityki rachunkowości jednostki świadczącej usługi długoterminowej przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. Zasady ostrożnej wyceny i wyższości treści nad formą w szacowaniu usług długoterminowych w celu uzyskania optymalnego obrazu jednostki gospodarczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Wprowadzenie do rachunkowości... 1993, s. 185].

¹ Realizowanie zasady ostrożnej wyceny jako nadrzędnej zasady rachunkowości jest ściśle związane z wytycznymi celami polityki rachunkowości i ma kluczowe znaczenie w jednostkach świadczących usługi długoterminowe.

Rysunek 1 prezentuje dążenie do optymalnego wizerunku jednostki gospodarczej przez realizację dwóch niezwykle ważnych zasad rachunkowości. W usługach długoterminowych następuje ścieranie się dwóch podstawowych zasad rachunkowości: ostrożnej wyceny i wyższości treści nad formą. Konflikt powstały pomiędzy zasadami można sklasyfikować w przekroju czterech podstawowych metod wyceny. Podstawowymi metodami wyceny usług długoterminowych będących w toku realizacji na dzień bilansowy są²:

- wykonanie kontraktu,
- wynik zerowy,
- wystawione faktury,
- stopień zaawansowania prac.

Metoda wykonania kontraktu polega na tym, że przedmiotem sprzedaży jest gotowy obiekt. Oznacza to, że w czasie prac koszty ponoszone w ramach usługi długoterminowej są wykazywane w bilansie jako produkcja. W miarę postępu robót inwestor może wносить zaliczki, które rejestruje się w ewidencji jako przychody rozliczane w czasie. Koszty i przychody w obrębie danej umowy są wykazywane wyłącznie w bilansie. Takie rozwiązanie nie jest wygodne dla wykonawcy. W okolicznościach, gdy jednostka koncentruje się na kilku dużych obiektach, w długich okresach jednostka mogłaby wykazywać straty ze względu na niemożność pokrycia kosztów zarządu oraz pozostałych kosztów operacyjnych przychodami wykazywanymi w sprawozdaniu.

Metoda wyniku zerowego ogranicza wykazywanie przychodów do wysokości poniesionych kosztów, które mogą być odzyskane. Zastosowanie tej metody skutkuje wykazywaniem straty lub niewykazywaniem zysku w sprawozdaniu w dniu bilansowym.

Metoda wystawianych faktur polega na fakturowaniu części robót, które mogą być zamkniętym fragmentem usługi, bądź ogółu prac wykonanych w danym okresie. Najczęściej wykonywane prace są podzielone na etapy zdefiniowane w harmonogramie. Podział ten jest ściśle związany z wykonywaną usługą. Takie postępowanie jest zgodne z art. 654 Kodeksu cywilnego. Artykuł ten, wobec braku odmiennego postanowienia umowy, zobowiązuje inwestora do przyjmowania wykonanych robót etapami, w miarę ukończenia, oczywiście za zapłatą odpowiedniej części wynagrodzenia. W takiej sytuacji przy wystawianiu faktury wprowadza się do ewidencji przychody ze sprzedaży usług budowlanych i przeciwstawia im się koszty uzyskania tych przychodów. Produkcja będąca w trakcie realizacji, wykazywana w bilansie, to niezafakturowany koszt robót.

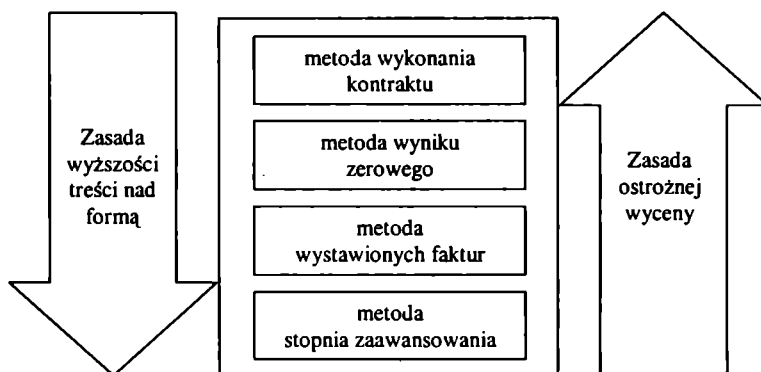
W **metodzie stopnia zaawansowania prac** przychody i koszty danej usługi uznaje się proporcjonalnie do stopnia zaawansowania robót. Warunkiem zastoso-

² Metody te opisano w: [Fedak 2001; Helin, Bernaziuk 2003, s. 19-25; *Komentarz do znowelizowanej ...* 2002, s. 318-336; Muszyńska 2001, s.181-192; Segda 2001].

wania tej metody jest możliwość wiarygodnego oszacowania zaawansowania prac. Stopień zaawansowania usługi można zmierzyć następującymi sposobami:

- 1) udziałem kosztów poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia ustalenia przychodu w całkowitych kosztach wykonania usługi,
- 2) liczbą przepracowanych godzin bezpośrednich wykonania usługi,
- 3) na podstawie obmiaru wykonanych prac,
- 4) dzięki zastosowaniu innych sposobów, np.:
 - a) na podstawie maszynogodzin pracy sprzętu,
 - b) na podstawie wartości lub ilości zużytych materiałów.

Znaczenie zasad ostrożnej wyceny oraz wyższości treści nad formą w wycenie usług długoterminowych niezakończonych w dniu bilansowym przedstawiono graficznie na rys. 2. Na rysunku 2 zaprezentowano stopniowanie zasad według czterech wymienionych metod wyceny usług niezakończonych w dniu bilansowym.



Rys. 2. Klasyfikacja metod wyceny niezakończonych usług z punktu widzenia stopnia realizacji zasad ostrożnej wyceny i wyższości treści nad formą

Źródło: opracowanie własne.

Szacowanie stopnia zaawansowania niezakończonych prac jest zawsze obarczone ryzykiem, które – w zależności od wiarygodności danych, którymi dysponuje jednostka – jest większe lub mniejsze. W związku z tym podmiot gospodarczy balansuje między dwoma biegunami ryzyka gospodarczego. Z jednej strony jest to skrajne zachowanie ostrożności (nieujawnianie zysków); z drugiej strony – dopuszczenie elementów szacunkowych do sprawozdania finansowego (wykazywanie zysków, które nie są jednoznacznie zaakceptowane przez odbiorcę). Rysunek 2 dowodzi, że najbardziej zachowawczą metodą wyceny jest metoda wykonania kontraktu, nieodzwoiercedlająca w ogóle aktywności jednostki w wyniku finansowym dopóty, dopóki ta aktywność nie będzie zakończona i uznana przez zamawiającego. Jednostka, dzięki zastosowaniu maksymalnie skrajnej zasady ostrożnej wyceny, ujmuje przychody i koszty w momencie zrealizowania całej umowy. Metoda stopnia zaawansowania dopuszcza stosowanie szacunków do określania wy-

sokości przychodów i kosztów wpływających na ostateczny wynik finansowy jednostki gospodarczej. Im bardziej jednostka wprowadza element szacunkowy do sprawozdania finansowego, tym bardziej skłania się ona do odzwierciedlenia faktycznie wykonanych prac. Podmiot gospodarczy przez pomiar stopnia zaawansowania dokonuje szacunków z zachowaniem zasady ostrożnej wyceny. Należy jednak pamiętać, że w takiej sytuacji jednostka gospodarcza wprowadza do sprawozdania element wynikający z jej wewnętrznych obliczeń, niezaakceptowanych w pełni przez przyszłego odbiorcę wykonywanych prac.

Dobór metody wyceny jest uzależniony od ryzyka związanego z usługą. Im większa niepewność związana z realizacją umowy, tym bardziej umotywowane jest skorzystanie z metody wyniku zerowego. Metoda wykonania kontraktu, jako skrajna realizacja zasady ostrożności, ma również uzasadnienie w razie zidentyfikowania wysokiego ryzyka w branży, w której ją zastosowano. Jej wykorzystanie jest uzależnione od przepisów obowiązujących w danym kraju. Metodę doceniono w Unii Europejskiej oraz w rozwiązaniach amerykańskich. W Unii dążenie do wdrożenia Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (które nie zezwalają na użycie metody wyceny) znacznie ograniczy jej rolę. Konflikt analizowanej metody z zasadą współmierności przychodów i kosztów znacznie obniża jej atuty. W warunkach wystąpienia wysokiego ryzyka jej zastosowanie miałoby jednakże swoje uzasadnienie. Metoda wystawionych faktur sprowadza się do wykazywania przychodów i przyporządkowanych im kosztów w przypadku dokonanej sprzedaży. Nastąpiło zatem potwierdzenie przekazania części bądź całości robót przyjętych przez zamawiającego. Metoda wystawiania faktur realizuje zasadę ostrożności w zdecydowanie mniejszym zakresie w stosunku do metod wyniku zerowego bądź wykonania kontraktu przez wykazywanie zrealizowanego częściowego wyniku, nie uwzględnia jednak ryzyka uzyskania środków pieniężnych oraz zakończenia usługi, które może być oddalone w czasie. Jej zastosowanie w usługach długoterminowych może spowodować nieuwzględnienie faktycznego zaangażowania prac w rachunku zysków i strat. Można się obawiać, że wysokość przychodów będzie wynikać z negocjacji między stronami w zależności od ich aktualnych oczekiwań, a nie od faktycznego zaawansowania realizacji usług. Właśnie ten element jest niezwykle istotny. W celu wyeliminowania ze sprawozdania właśnie tych efektów negocjacji można zastosować metodę stopnia zaawansowania (procentową). Jej wykorzystanie umożliwia ujawnienie przychodów i odpowiadających im kosztów adekwatne do faktycznie zrealizowanych prac. Metoda to umożliwia, jednak tego nie gwarantuje. Jakość zastosowania metody procentowej decyduje o wiarygodności sprawozdania finansowego. Warunki zastosowania tej metody są oczywiście wymienione w przepisach krajowych bądź szerszego zasięgu, jednak im bardziej ogólny charakter przepisów, tym są mniej szczegółowe warunki zastosowania. Wprowadzanie elementów szacunkowych jest wyrazem dążenia do

osiągnięcia wiernego i rzetelnego obrazu jednostki gospodarczej w sprawozdaniu finansowym³.

W tych usługach będących w toku realizacji, na których są ponoszone straty, w celu wykreowania lepszego wizerunku należy zastosować metodę wykonania kontraktu. Metoda ta eliminuje efekty umów z rachunku zysków i strat oraz unika wykazania straty usługi niezakończonych w dniu bilansowym. Przy podejmowaniu takiej decyzji należy brać pod uwagę skumulowanie strat w okresach następnych, kiedy dochodzi do zakończenia większej liczby umów ze stratą.

Polskie prawo bilansowe dopuszcza dwie następujące metody wyceny usług niezakończonych w dniu bilansowym: stopnia zaawansowania prac oraz wyniku zerowego. Zatem ustawowo dopuszczono szacunkowy element w uznawaniu przychodów i kosztów kształtujących wynik finansowy jednostki gospodarczej. W metodzie stopnia zaawansowania szacunki powinny być dokonane z dużą ostrożnością, bez zawyżania wypracowanych efektów usług (z zachowaniem zasady ostrożnej wyceny). Możliwość wykorzystania metody wyniku zerowego jest wyrazem wykorzystania zasady ostrożnej wyceny przez eliminowanie niepewnych zysków. Problem ostrożnej wyceny w usługach długoterminowych pojawia się zatem na dwóch poziomach: doboru metody wyceny oraz szacowania stopnia zaawansowania prac będących w trakcie realizacji. Stosowanie tej zasady w wyborze metody polega na ocenie ryzyka związanego z realizacją i odbiorem usługi będącej w trakcie realizacji. Jeżeli wszystko jest ocenione jako minimalne, następuje automatycznie wybór metody stopnia zaawansowania, a stopień tego zaawansowania powinien być zmierzony odpowiednio dobraną miarą. Niezbędne szacunki przychodów i kosztów powinny uwzględniać zasadę ostrożnej wyceny.

Wycena bilansowa niezakończonych usług długoterminowych ma rezultat w sprawozdaniu finansowym. Wyniki tej wyceny są ujmowane w następujących elementach sprawozdania finansowego:

- we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego,
- w bilansie,
- w rachunku zysków i strat,
- w rachunku przepływów pieniężnych,
- w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

Ze względu na temat niniejszego artykułu najważniejszymi elementami sprawozdania są bilans i rachunek zysków i strat.

Zastosowanie metody (bądź metod) wyceny w stosunku do niezakończonych usług długoterminowych ma bezpośredni wpływ na przychody i koszty podstawowej działalności operacyjnej jednostki gospodarczej. W zależności od ukierunkowania zmian następuje zwiększenie bądź zmniejszenie wielkości kształtujących wynik. Wprowadzenie skutków wyceny, decydujących o wielkości wyniku z pod-

³ Szerzej w [Giedroyc, Jezierska 2001].

stawowej działalności operacyjnej, powoduje konieczność ustalania przejściowych różnic z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Następnie obliczone różnice stają się podstawą ustalenia podatków odroczonech, które wprowadza się do systemu ewidencji i sprawozdania finansowego. Utworzone aktywa i pasywa z tytułu odroczonech podatków dochodowych wpływają na wynik finansowy netto jednostki w rachunku zysków i strat oraz na bilans. W bilansie znajdują odzwierciedlenie następujące zmiany wielkości wynikowych:

- wzrost bądź spadek przychodów i kosztów składających się na wynik finansowy jednostki,
- ustalenia podatków odroczonech.

W tabeli 1 pokazano miejsca ujawniania zmian wielkości wynikowych w zaprezentowanych metodach wyceny w bilansie.

Tabela 1. Ujmowanie zmian kategorii wynikowych w bilansie w przekroju metod wyceny

Treść	Metody wyceny	Aktywa	Pasywa
Wzrost przychodów	wystawionych faktur	-	-
	procentowa	+	-
	wykonania kontraktu	+	-
	wyniku zerowego	+	-
Spadek przychodów	wystawionych faktur	-	-
	procentowa	-	+
	wykonania kontraktu	-	+
	wyniku zerowego	-	+
Wzrost kosztów	wystawionych faktur	-	-
	procentowa	-	+
	wykonania kontraktu	-	+
	wyniku zerowego	-	-
Spadek kosztów	wystawionych faktur	-	-
	procentowa	+	-
	wykonania kontraktu	+	-
	wyniku zerowego	-	-

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 1 przedstawiono w przekroju metod wyceny bilansowe skutki zmian przychodów i kosztów. W zależności od kierunku zmian tych dwóch kategorii wynikowych następuje ich ujawnianie w aktywach bądź w pasywach bilansu. Wybór ostatecznego miejsca prezentacji skutków wyceny zależy od decyzji jednostki. Prezentację efektów wyceny usług długoterminowych w bilansie przedstawiono w tab. 2.

Wybór pozycji bilansowej wykazania różnicy między zafakturowanymi przychodami a przychodami ustalonymi na potrzeby rachunku zysków i strat należy do jednostki gospodarczej. Decyzja o zakwalifikowaniu tych różnic jako rozrachunków będzie miała konsekwencje przy ustalaniu płynności finansowej jednostki.

Tabela 2. Prezentacja efektów wyceny usług długoterminowych w bilansie

Aktywa	Pasywa
Należności nie zgłoszone do rozrachunku bądź rozliczenia międzyokresowe	wynik finansowy netto
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.	zobowiązania krótkoterminowe – zaliczki na dostawy bądź rozliczenia międzyokresowe
Razem	rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego
	razem

Źródło: opracowanie własne.

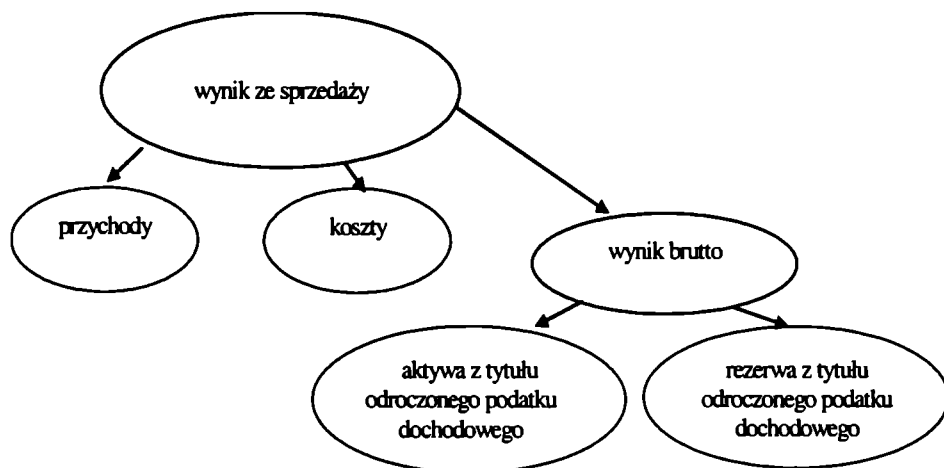
W analizie płynności na podstawie bilansu nie powinno się uwzględniać elementów mających charakter szacunkowy. Zatem traktowanie pozostałych różnic jak rozliczeń międzyokresowych wydaje się bardziej zasadne. Powstałe rozbieżności powodują równocześnie powstanie różnic przejściowych między przychodami i kosztami księgowymi a uznanymi podatkowo.

Rachunek zysków i strat to najbardziej wrażliwa na wycenę niezakończonych usług część sprawozdania. Szacowanie przychodów, a także i kosztów w ramach tej wyceny wpływa głównie na wynik finansowy jednostki. W zależności od przyjętej przez jednostkę polityki rachunkowości ma ona prawo wyboru metody (bądź metod) wyceny niezakończonych usług w dniu bilansowym. Przedsiębiorstwo, po uwzględnieniu swoich potrzeb, może zastosować podejście bardziej konserwatywne lub liberalne i dopuścić element ryzyka do rachunku zysków i strat. Ostatecznie wycena usług długoterminowych wpływa dwustopniowo na wynik jednostki. W pierwszej kolejności dobór metody (bądź metod) wyceny wpływa na wynik działalności operacyjnej jednostki. W drugiej kolejności następuje wpływ tej wyceny na wynik brutto jednostki jako całości. Ustalanie oraz rozwiązywanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego zmniejszają bądź zwiększają wynik brutto do wielkości netto w skali całego podmiotu. Tworzone w bieżącym roku aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zwiększają wynik netto jednostki, natomiast rezerwy z tego tytułu zmniejszają ten wynik. W sytuacji rozwiązywania utworzonych w poprzednich latach aktywów oraz rezerw ich wpływ jest dokładnie odwrotny. Rozwiązywanie aktywów zmniejsza wynik finansowy, natomiast rezerw – zwiększa prezentowany wynik finansowy netto jednostki. Na rysunku 3 przedstawiono wpływ wyceny usług długoterminowych na wynik finansowy jednostki.

W Polsce jednostka świadcząca usługi o charakterze długoterminowym ma obowiązek ujawniania informacji dotyczących usług długoterminowych na podstawie obowiązującego prawa bilansowego [Ustawa o zmianie ...] oraz komunikatu Ministra Finansów [Komunikat ...], który jednak nie ma mocy wiążącej. W ramach bilansu jednostka winna zaprezentować [Komunikat ...] różnice między kosztami zarachowanymi na wynik finansowy a kosztami rzeczywistymi jako:

– czynne – w poz. B.IV „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe”,

- bierne (rezerwy na koszty) – w poz. B.I.3 „Rezerwy na zobowiązania – pozostałe rezerwy krótkoterminowe”,
- nadwyżkę przychodów wpływających na wynik finansowy nad zafakturowanymi przychodami jako krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe – w poz. B.IV – lub jako dodatkowej pozycji do rozrachunków – w dziale B.II „Należności z tytułu dostaw i usług niezgłoszonych do rozrachunków”,
- nadwyżkę przychodów zafakturowanych nad przychodami zarachowanymi w wyniku finansowym – w poz. B.III.2.e. – jako „Zobowiązania krótkoterminowe – zaliczki na dostawy”.



Rys. 3. Wpływ wyceny usług długoterminowych na wynik finansowy jednostki gospodarczej

Źródło: opracowanie własne.

Obraz jednostki w sprawozdaniu finansowym jest uzależniony od metody wyceny usług o charakterze długoterminowym. Wybór i zastosowanie metod niezaprzeczalnie wpływa na prezentowany wynik finansowy w rachunku zysków i strat jednostki. Zastosowanie metod wyceny niezakończonych usług długoterminowych nie ma wpływu na ustaloną kwotę podatku dochodowego o charakterze bieżącym. Ma jednak wpływ na podatek dochodowy o charakterze odroczonym poprzez wprowadzanie rezerw i aktywów z tytułu tego podatku oraz uwalniania utworzonych w poprzednich okresach.

Głównym celem zasady ostrożnej wyceny jest rzetelne ustalenie wyniku finansowego oraz ograniczenie swobody w wycenie składników majątkowych. W wielu sytuacjach stosowanie tej zasady jest sprzeczne z innymi, równie ważnymi zasadami, np. wyższości treści nad formą oraz współmierności przychodów i kosztów, co jest szczególnie istotne w zagadnieniu usług długoterminowych. Podsumowując, można stwierdzić, że realizacja zasady ostrożnej wyceny w praktyce jest subiektywna i zależy od przyjętej polityki rachunkowości. Jej istnienie znacznie

ogranicza możliwości kreowania zbyt optymistycznych wizerunków jednostki w sprawozdaniu finansowym. W wycenie niezakończonych w dniu bilansowym usług długoterminowej dokonuje się oceny ryzyka związanego z jej realizacją i odbiorem przez zamawiającego. Następnie, w zależności od rezultatów tej oceny wybiera się metodę, która będzie je najlepiej odzwierciedlać. Gdy ryzyko oceniono jako minimalne, automatycznie wybiera się metodę stopnia zaawansowania, a pomiar tego stopnia powinien uwzględnić zasadę ostrożnej wyceny.

Literatura

- Fedak Z., *Rozliczanie kontraktów długoterminowych*, materiały konferencyjne FRR w Polsce, Wydawnictwo Rachunkowość Sp. z o.o., Warszawa 2001.
- Giedroyc M., Jezierska E., *Harmonizacja rachunkowości w Polsce*, [w:] *Ewolucja polskiej rachunkowości na tle rozwiązań światowych*, red. B. Micherda, Kraków 2001.
- Helin A., Bernaziuk A., *Kontrakty długoterminowe*, ODDK, Gdańsk 2003.
- Komentarz do znowelizowanej ustawy*, red. B. Lisiecka-Zajac, FRR w Polsce, Warszawa 2002.
- Komunikat Ministra Finansów nr 1/DR/2003 w sprawie zasad prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym za rok 2002 przez jednostki inne niż banki i zakłady ubezpieczeń społecznych, 20 grudnia 2002 r.
- Muszyńska B., *Przewodnik po znowelizowanej ustawie o rachunkowości*, Usługowy Zakład Rachunkowości, SKwP Sp. z o.o., Poznań–Łódź 2001.
- Segda A., *Długoterminowe umowy o usługi budowlane – wycena bilansowa, problemy i zagrożenia*, „Rachunkowość” 2001, nr 12.
- Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, (DzU nr 113, poz. 1186).
- Wprowadzenie do rachunkowości spółek. Bilansowanie majątku i kapitałów*, red. J. Weber, M. Kufel, PARK, Bielsko-Biała 1993.

RULE OF CONSERVATISM VALUATION IN LONG-TERM SERVICES

Summary

The rule of careful valuation has an important role in long-term services valuation. The problem of careful valuation in this kind of services exists on two levels. First – the usage of this rule can affect the choice of the method of valuation of unfinished services on the day balance sheet is shown (which affect the size of financial statement of the company). Second – in the case of choosing the method of advance work statement, establishing profits and costs should take place with respecting that rule (not over pricing established profit and under pricing established costs).