

Ustalanie przychodów z działalności przedsiębiorstw budowlanych

Jednym z ważniejszych wskaźników charakteryzujących każde przedsiębiorstwo wytwórcze jest kwota przychodów z tytułu sprzedaży produktów (wyróbów i usług własnej produkcji). Wskaźnik ten decyduje m.in. o pozycji podmiotu gospodarczego w rozmaitych rankingach i analizach porównawczych. Rozmiary obrotów wpływają również na siłę przetargową firmy w działaniach zmierzających do uzyskania odpowiedniej kwoty kredytu bankowego. Im większa jest wartość sprzedaży ogółem danego przedsiębiorstwa, tym odpowiednio większy kredyt może ono otrzymać z banku na relatywnie korzystniejszych warunkach finansowych. Analogiczna sytuacja występuje w relacjach przedsiębiorstwa z kontrahentami, w tym zwłaszcza z dostawcami materiałów i surowców — im większe są rozmiary sprzedaży osiągnięte przez daną firmę, tym odpowiednio korzystniejsze warunki współpracy z nimi może ona wynegocjować.

Wskaźnik przychodów odgrywa również istotną rolę w sprawozdawczości statystycznej przedsiębiorstwa. Każdy podmiot gospodarczy, zobowiązany do opracowywania podstawowych sprawozdań statystycznych, podaje tę wartość w sprawozdawczości:

- miesięcznej (meldunek o działalności gospodarczej DG-1),
- kwartalnej (sprawozdanie o przychodach i wyniku finansowym oraz o nakładach na środki trwałe F-01/I-01),
- rocznej (np. roczna ankieta przedsiębiorstwa SP).

W tym kontekście chciałbym zwrócić uwagę na szczególnie charakter działalności budowlano-montażowej w obowiązującym aktualnie systemie sprawozdawczości statystycznej. Widoczne jest to m.in. w miesięcznym meldunku DG-1, w którym (oprócz ogólnej kwoty przychodów ze sprzedaży) podmioty gospodarcze działające w sektorze budownictwa podają wartość przychodów z działalności budowlano-montażowej wykonanej w kraju siłami własnymi, czyli bez podwykonawców. Przedsiębiorstwa te sporządzają również sprawozdania o charakterze branżowym, takie jak np. kwartalny załącznik do meldunku DG-1 dla przedsiębiorstw budowlanych, roczne sprawozdanie przedsiębiorstw budowlanych itd. O ile mi wiadomo, żaden inny sektor gospodarki narodowej nie jest w systemie sprawozdawczości statystycznej traktowany w sposób tak szczególnie, jak właśnie budownictwo.

Działalność budowlaną cechuje skomplikowany sposób ustalania wartości przychodów ze sprzedaży. W typowej firmie produkcyjnej przychód ustalany jest na podstawie faktur wystawianych kontrahentom (po wydaniu z magazynu towarów czy materiałów), natomiast w działalności budowlanej ustalanie wartości przychodów jest znacznie bardziej złożone. Zwiększa to ryzyko podawania

w sprawozdawczości statystycznej nie w pełni wiarygodnych danych. Dlatego też kwestia ta wymaga, moim zdaniem, szczegółowej analizy.

PROTOKOŁY ODBIORU

Najbardziej typowym dokumentem stanowiącym podstawę do ustalenia przychodów ze sprzedaży w działalności budowlanej jest protokół wykonania robót, podpisany przez inwestora oraz wykonawcę. Na jego podstawie firma budowlana wystawia fakturę, która jest uwzględniana w sprawozdawczości statystycznej przy ustalaniu wartości zrealizowanych robót. W praktyce gospodarczej występują tu jednak różnego rodzaju problemy.

W wielu przypadkach protokoły robót odzwierciedlają jedynie rzeczowy aspekt zagadnienia. Inaczej mówiąc, opisują one rodzaj i zakres wykonanych robót (tzw. obmiar), nie zaś ich wartość, która ustalana jest w terminie późniejszym. Stanowi to utrudnienie przy opracowywaniu sprawozdawczości statystycznej, zwłaszcza miesięcznego meldunku z działalności gospodarczej DG-1, który przekazywany jest do GUS najpóźniej w 5. dniu roboczym po zakończeniu miesiąca. Jak wynika z mojej praktyki, związanej zwłaszcza z budownictwem drogowym, tego dnia nie wszystkie protokoły odbioru są ostatecznie wycenione. Uniemożliwia to podanie wiarygodnych danych w sprawozdaniu DG-1.

Dodatkowym utrudnieniem są niezgodności stron co do przedmiotowego zakresu wykonanych robót. Zdarza się, że w momencie spisywania protokołu odbioru inwestor kwestionuje zasadność ujęcia w nim niektórych robót, najczęściej z uwagi na ich nieodpowiednią jakość. Ostateczna decyzja w tym zakresie podejmowana jest zwykle później, po upływie następnych kilku dni, a więc już po sporządzeniu sprawozdania DG-1.

W praktyce gospodarczej budownictwa występuje wiele innych kwestii związanych ze sporządzaniem i podpisywaniem protokołów odbioru, jednak nie mają one wpływu na dane statystyczne w zakresie wartości wykonanych robót. Omawiany w artykule problem dotyczy jedynie sprawozdania DG-1, natomiast nie istnieje ryzyko zniekształcenia z tego tytułu sprawozdawczości kwartalnej, a tym bardziej rocznej.

PRZEJŚCIOWE ŚWIADECTWO PŁATNOŚCI

Znacznie większe kłopoty występują w przypadku, gdy podstawą sporządzenia przez wykonawcę faktury jest nie protokół odbioru robót, lecz tzw. przejściowe świadectwo płatności. Dotyczy to zwłaszcza dużych obiektów budowlanych finansowanych ze źródeł zewnętrznych (najczęściej z funduszy unijnych). Podstawą do nadzorowania oraz rozliczania tego typu zadań są wzorce i standardy opracowane przez Międzynarodową Federację Inżynierów i Konsultantów (FIDIC). Stosowanie tych zasad w praktyce napotyka na rozmaite problemy. Wynika to z odmienności rozwiązań w stosunku do standardów krajowych, ich ogromnej szczegółowości (na FIDIC składają się 4 średniej grubości książki),

a przede wszystkim z bardzo hermetycznego (często niezrozumiałego nawet dla fachowców) języka używanego w odniesieniu do poszczególnych uregulowań (być może jest to kwestia złego tłumaczenia na język polski). Powoduje to poważne kontrowersje pomiędzy wykonawcami i inwestorami.

Biorąc pod uwagę, że FIDIC ma zastosowanie do dużych obiektów budowlanych wykonywanych w okresie 2—3 lat, płatności dokonywane są stopniowo w miarę postępu robót. Najczęściej rozliczenia te realizowane są za okresy miesięczne, co umożliwia wykonawcy utrzymanie płynności finansowej. Na koniec każdego miesiąca dokonywany jest pomiar wykonanych robót, które powinny zostać ujęte w fakturze przejściowej. Zgodnie z obowiązującymi zasadami inżyniera kontraktu ma 28 dni na wystawienie wspomnianego wyżej przejściowego świadectwa płatności (klauszula 14.6 FIDIC). Dopiero wtedy wykonawca może wystawić fakturę za wykonane w danym miesiącu roboty.

Przedsiębiorstwa budowlane mają w związku z tym istotny problem ujęcia w sprawozdawczości statystycznej przychodów z tytułu realizacji tego typu zadań. Gdy firma opracowuje meldunek DG-1, nie jest ona w stanie ustalić nawet szacunkowo kwoty przychodów z tytułu wykonywanych robót, gdyż nie ma przejściowego świadectwa płatności. Innego typu komplikacje występują przy opracowywaniu sprawozdania F-01/I-01 (w 20. dniu po zakończeniu kwartału). Zdarza się, że w momencie sporządzania tego dokumentu przejściowe świadectwo płatności już jest podpisane przez inżyniera kontraktu, a tym samym możliwe jest wystawienie przez wykonawcę faktury. Dotyczy ona robót zrealizowanych w poprzednim miesiącu, więc powinna być zaewidencjonowana w tym właśnie okresie. Powstaje zatem różnica w kwocie przychodów wykazanych w DG-1 i F-01/I-01.

Nie to jest najważniejsze. Problem polega na tym, że w wielu przypadkach w momencie opracowywania sprawozdania F-01/I-01 przejściowe świadectwo płatności jest w trakcie opracowania przez inżyniera kontraktu. Uniemożliwia to ujęcie przychodów w sprawozdaniu F-01/I-01. Zatem przychód będzie ujęty w sprawozdaniu za następny okres rozliczeniowy.

Opisane komplikacje powodują, że firmy budowlane stosują najczęściej zasadę, że przychód z tytułu robót wykonanych w danym miesiącu na kontraktach rozliczanych na podstawie FIDIC ujmowany jest w ewidencji księgowej, a tym samym wykazywany w sprawozdawczości statystycznej kolejnego okresu rozliczeniowego (miesiąca, kwartału, roku). Pod względem czysto teoretycznym rozwiązanie to może budzić różnego rodzaju wątpliwości. Wydaje się jednak, że dla celów praktycznych ma ono optymalny charakter, zwłaszcza z uwagi na łatwość jego stosowania w praktyce gospodarczej. Rozwiązanie to jednak jest kwestionowane ze względu na komplikacje w ewidencji księgowej i w rozliczeniach. Wpływa też ono na zmniejszenie wiarygodności danych statystycznych.

A oto konkretny przykład ilustrujący istotę występujących utrudnień.

Jedna ze znanych mi firm budowlanych wykonywała w 2008 r. 2 duże kontrakty rozliczane według standardów FIDIC. W grudniu 2008 r. firma zrealizowała roboty o wartości 15,6 mln zł, a ponieważ przejściowe świadectwa płatno-

ści oraz faktury wystawiono 27 stycznia 2009 r., więc przychody z tego tytułu zostały zaliczone — w ewidencji księgowej oraz sprawozdawczości statystycznej — do 2009 r. W kwietniu tego samego roku rozwiązanie to zostało jednak zakwestionowane przez audytora. Stwierdził on, że zgodnie z zasadami rachunkowości, jak również przepisami podatkowymi (CIT) dane przychody powinny być zakwalifikowane do roku, w którym miała miejsce realizacja robót, a więc w tym przypadku do roku 2008. Firma była zobowiązana uwzględnić punkt widzenia audytora i dokonać stosownych korekt w ewidencji księgowej. Dotyczyły one przychodów oraz kosztów. Spowodowało to także istotne zmiany w sprawozdawczości statystycznej, przy czym zmiany te mogły być uwzględnione wyłącznie dla roku 2009, ponieważ w kwietniu 2009 r. sprawozdania dotyczące roku 2008 były przekazywane do GUS. W takiej sytuacji wprowadzenie korekty jest niemożliwe. Oznacza to, że ze sprawozdawczości statystycznej rozpatrywanej w dłuższym okresie (w tym przypadku — 2 kolejne lata) „zniknęła” dość duża kwota przychodów (15,6 mln zł).

Problem ten nie ma, jak się zdaje, jednostkowego charakteru i dlatego wymaga jednoznacznych rozstrzygnięć w przepisach prawnych dotyczących zasad rachunkowości czy też podatku dochodowego, jak również w odpowiednich instrukcjach statystycznych. Kwestia ma szerszy wymiar, bowiem nie wszyscy biegli rewidentzi podzielają stanowisko audytora przedstawione w podanym przykładzie (również mam poważne wątpliwości co do merytorycznej strony tego rozstrzygnięcia, gdyż obowiązuje zasada terminu sprzedaży). Dlatego odpowiednie organy państwowe powinny zająć się tą kwestią.

WYCENA KONTRAKTÓW DŁUGOTERMINOWYCH

Kolejnym czynnikiem utrudniającym ustalanie dla statystyki prawidłowej kwoty przychodów z tytułu robót budowlanych są obowiązujące przepisy ustawy o rachunkowości. Dotyczy to zwłaszcza art. 34 a, b i c, które określają zasady wyceny i rozliczania tzw. kontraktów długoterminowych, a więc robót budowlanych o okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy. Przepisy te wprowadzono w 2003 r. w ramach tzw. „dużej” nowelizacji ustawy o rachunkowości.

Szczególnie istotny jest zapis ustawy, zgodnie z którym niezakończona produkcja budowlana (określana poprzednio jako roboty w toku) jest elementem składowym przychodu z tytułu sprzedaży. Uregulowanie to stanowi utrudnienie przy opracowywaniu sprawozdawczości statystycznej z zakresu przychodów. Zapis ten wprowadza jakościową, fundamentalną zmianę. Nakazuje on bowiem traktować produkcję niezakończoną jako przychód z tytułu sprzedaży. Kwestia ta ma znaczenie, jeżeli weźmiemy pod uwagę złożoność wyliczania tak rozumianej produkcji niezakończonej. Szczegółowe zasady tych wyliczeń, określone w przytoczonej ustawie, stanowią problem sam w sobie, wykraczający poza ramy tematyczne artykułu. Dla zilustrowania skali problemu chciałbym tu jedynie stwierdzić, że po kilku latach obowiązywania tych przepisów wiele firm budowlanych ma w dalszym ciągu poważne trudności z właściwą ich interpreta-

cją i stosowaniem. Szczególnie kontrowersyjny charakter ma tutaj kwota opracowanego przez podmiot gospodarczy budżetu dla całego zadania.

Ta złożoność ustalania przychodu z tytułu produkcji niezakończonych powoduje, że nie jest możliwe ujęcie tego wskaźnika w miesięcznym meldunku DG-1. Bardziej realne jest dokonanie takiego rozliczenia w momencie sporządzania kwartalnego sprawozdania finansowego F-01/I-01, chociaż niektóre firmy budowlane rezygnują z tego typu rozliczeń w trakcie roku obrotowego, ograniczając się do ustalania przychodów z tytułu produkcji niezakończonych tylko za okresy roczne.

Podkreślić przy tym należy, że rozliczenia te są robione pod kątem rocznego sprawozdania finansowego, które sporządzane jest już po przekazaniu do GUS sprawozdań rocznych. Efekt jest często taki, że — podobnie jak w przypadku FIDIC — ujmowane w rocznym sprawozdaniu finansowym (chodzi tu o rachunek zysków i strat) przychody z tytułu sprzedaży za dany rok obrotowy różnią się istotnie od wielkości wykazanej wcześniej w sprawozdawczości statystycznej. Pociąga to za sobą korektę w sprawozdawczości za okres bieżący, ze wszystkimi konsekwencjami omówionymi w artykule. Sprawę dodatkowo komplikuje fakt, że audytorzy dokonują często znaczących korekt, wskutek czego podana przez firmę we wstępnej wersji sprawozdania finansowego kwota przychodu ulega daleko idącym zmianom.

Czy można zatem stwierdzić, że ustawa o rachunkowości, w części dotyczącej rozliczania produkcji niezakończonych na kontraktach długoterminowych, utrudnia ustalanie w sprawozdawczości statystycznej prawidłowej kwoty przychodów osiągniętych przez firmy budowlane? Zaryzykowałbym stwierdzenie, że w odniesieniu do analizowanej tu kwestii przyjęte rozwiązania są błędne. Nie chodzi mi o podważanie merytorycznej zasadności tego unormowania, lecz o formę prezentowania wyników wyceny kontraktów długoterminowych w sprawozdaniu finansowym przedsiębiorstwa. Uważam, że istota tego unormowania nie uległaby zmianie, gdyby wynik wyceny tych kontraktów pociągał za sobą korektę kosztów operacyjnych przedsiębiorstwa, a nie przychodów, jak to ma obecnie miejsce. Finalny efekt, czyli poziom rentowności danej firmy budowlanej byłby w obydwu przypadkach taki sam, natomiast moja propozycja w efekcie zwiększyłaby wiarygodność danych statystycznych dotyczących poziomu przychodów osiągniętych przez firmy budowlane. Dotyczy to zarówno sprawozdawczości bieżącej, jak i publikowanych w rocznikach i opracowaniach zbiorczych informacji uzyskiwanych ze sprawozdawczości rocznej.

Podsumowanie

Zgodnie z obowiązującymi zasadami firmy budowlane podają w sprawozdaniach statystycznych, poza ogólną kwotą wykonanych robót budowlanych, wiele innych informacji ilustrujących realizowane zadania. Celem artykułu było natomiast zwrócenie uwagi na jeden tylko aspekt zagadnienia. Otóż w miesięcznym meldunku z działalności gospodarczej DG-1 firma budowlana musi z jednej

strony podać kwotę przychodów wykonanych siłami własnymi, z drugiej zaś określić, jaka część z tej kwoty przypada na roboty budowlane o charakterze inwestycyjnym. Nie negując zasadności ujmowania tej informacji w systemie sprawozdawczości statystycznej, uważam, że z uwagi na przedstawione komplikacje występujące przy ustalaniu przychodów z działalności budowlanej, korzystnym rozwiązaniem byłoby podawanie wartości robót o charakterze inwestycyjnym w sprawozdawczości rocznej w sprawozdaniu o sprzedaży produkcji budowlano-montażowej przedsiębiorstw budowlanych B-01.

mgr inż. Adam Zych — Przedsiębiorstwo Dróg i Mostów S.A. w Tarnowie

SUMMARY

The article contains considerations on questions appearing in fixing an income rate in construction companies in context of the statistical reporting. Complications result from a few days' delay in preparation of the works acceptance report. More complex problems are associated with the use of the International Standard of Construction Work Settlement (by FIDIC). In this case, the formal acceptance of works follows within 28 days. The next problem results from the Accounting Act which obligates construction companies to value their, so-called, long-term contracts (more than 6 months). The complex character of such valuation means that results of the income range are known, in most cases, after preparing statistical reporting.

РЕЗЮМЕ

В статье характеризуются рассуждения по вопросам выступающим при определении показателя доходов в строительных предприятиях в отношении к разрабатываемой статистической отчетности. Осложнения в этой области являются результатом, в частности, выступающего продолжающегося несколько дней опоздания в составлении протокола приема работ. Более сложные проблемы связаны с использованием международного стандарта расчета строительных работ (FIDIC) — в этом случае формальное подтверждение исполнения работ наступает в течение 28 дней. Следующая проблема является результатом записей закона по счетоводству, который обязывает строительные предприятия к расценке так называемых долгосрочных контрактов (свыше 6 месяцев). Сложный характер этой расценки показывает, что результаты в области доходов в большинстве случаев являются известными только после составления статистической отчетности.