

Andrzej Borowicz*

KATEGORIA KOSZTÓW UZASADNIONYCH W PRAKTYCE DZIAŁANIA
SPÓŁDZIELCZOŚCI MIESZKANIOWEJ

1. Wstęp

Kategoria kosztów uzasadnionych wprowadzona została do polskiego systemu gospodarczego z dniem 1 I 1983 r.¹ W budownictwie wprowadzono ją rok później, a mianowicie od 1 I 1984 r.² Genezą omawianej kategorii było dążenie do zrationalizowania kosztów i cen w sytuacji utrzymującej się, uporczywej nierównowagi oraz niemożności, ze względów społecznych, zrównoważenia popytu z podażą poprzez upowszechnienie cen wolnych³.

* Doktor, adiunkt w Zakładzie Ekonomiki Budownictwa i Inwestycji UL.

¹ Rozporządzenie Ministra do Spraw Cen z dnia 31 XII 1982 r. w sprawie ustalania kosztów uzasadnionych (Dz. U. 1983, nr 1, poz. 10) ze zmianami wprowadzonymi rozporządzeniem Ministra do Spraw Cen z dnia 31 XII 1983 (Dz. U. 1984, nr 3, poz. 19).

² Rozporządzenie Ministra do Spraw Cen z dnia 31 XII 1983 r. w sprawie zasad i metod ustalania kosztów uzasadnionych robót budowlanych (Dz. U. 1984, nr 3, poz. 20) ze zmianami wprowadzonymi rozporządzeniem Ministra do Spraw Cen z dnia 15 VII 1985 (Dz. U. 1985, nr 38, poz. 183).

³ Szczegółowe aspekty odnoszące się do genezy kategorii kosztów uzasadnionych w budownictwie oraz oczekiwań jakie Centrum gospodarcze wiązało z tą kategorią wyjaśnione zostały autorytatywnie w licznych publikacjach R. Wójcickiego. Patrz następujące publikacje R. Wójcickiego: Przejściowe zasady wyceny robót budowlanych, "Inwestycje i Budownictwo" 1983, nr 4; Funkcjonowanie cen w budownictwie, "Inwestycje i Budownictwo" 1983, nr 6; Podstawy ustalania cen w budownictwie, "Inwestycje i Budownictwo" 1984, nr 2; Progi czy niedomogi, "Życie Gospodarcze" 1983, nr 41; Zamiast praw rynku, "Życie Gospodarcze" 1984, nr 2-3; Koszty uzasadnione i ceny w budownictwie, "Rachunkowość" 1984 nr 5; O właściwe ceny w budownictwie, "Rzeczpospolita.Reforma Gospodarcza" 1984, nr 33 (dodatek).

Wprowadzona z powyższych względów kategoria miała mieć charakter przejściowy i obowiązywać jedynie do momentu zrównoważenia sytuacji na rynkach poszczególnych dóbr i usług - głównie na skutek intensyfikacji ich podaży.

Publikacja niniejsza stawia sobie trzy cele, a mianowicie:

a) przekazanie środowisku spółdzielczemu usystematyzowanych informacji na temat istoty rachunku kosztów uzasadnionych w budownictwie,

b) omówienie podstawowych problemów aplikacji i funkcjonowania tej kategorii w relacjach spółdzielczych inwestorów z wykonawcami robót budowlano-montażowych,

c) zaprezentowanie zgromadzonych w wyniku badań opinii łódzkich spółdzielni mieszkaniowych na temat praktycznych doświadczeń stosowania kategorii kosztów uzasadnionych w latach 1984-1986.

2. Istota kategorii kosztów uzasadnionych w budownictwie

Kategoria kosztów uzasadnionych w budownictwie tworzona jest przez zbiór postanowień określających sposób kalkulowania poszczególnych składników ceny budowlanej, a więc kosztów materiałów bezpośrednich (M), kosztów zakupu materiałów (T), kosztów robocizny bezpośredniej (R), kosztów bezpośrednich pracy sprzętu i transportu technologicznego (S) oraz kosztów pośrednich (Kp). Reguły kalkulacyjne, jakie zastosowano w przepisach o kosztach uzasadnionych wobec poszczególnych składników ceny budowlanej - powtarzają się. Dają się one podzielić na sześć grup. W sposób syntetyczny klasyfikację obiektywizacyjnych i antyinflacyjnych instrumentów, jakie wynikają z przepisów o kosztach uzasadnionych w budownictwie, prezentuje tab. 1.

Jak wynika z danych zawartych w tab. 1, do pierwszej grupy rozwiązań należą trzy postanowienia odnoszące się kolejno do składników R, M, S ceny budowlanej. Nakazują one określanie dla potrzeb kosztorysowania rozmiarów zużycia każdego z wyżej wymienionych czynników produkcji na podstawie państwowych kosztorysowych normatywów rzeczowych, tzn. KNR, a do czasu ich opublikowania - KNK. Jedynie w przypadkach sporadycznych, ściśle określonych przepisami, dopuszcza się możliwość wykorzystywania norm zakładowych oraz wyników analiz

T a b e l a 1

Klasyfikacja instrumentów obiektywizacyjnych, antyinflacyjnych i kontrolnych wynikających z przepisów o kosztach uzasadnionych w budownictwie

Numer kolejny grupy	Istota rozwiązań zastosowanych w danej grupie	Liczba postanowień w poszczególnych grupach
1	Nakazy określania rzeczowych rozmiarów zużycia R, M, S na podstawie KNR (KNK)	3
2	Nakazy kalkulowania cen i stawek na poziomie wynikającym z kosztów poprzednich okresów	9
3	Nakazy kalkulowania cen produkcji pomocniczej i usług w sprzedaży wewnętrznej na poziomie nie wyższym od cen dostawców zewnętrznych	2
4	Nakazy kalkulowania niektórych składników ceny budowlanej na podstawie zapisów w protokóle danych wyjściowych do kosztorysowania	3
5	Nakazy kalkulowania wskazanych składników ceny budowlanej na podstawie postanowień odrębnych przepisów	5
6	Pozostałe nakazy (grupa rozwiązań o różnorodnym charakterze)	6
	Ogólna liczba postanowień	28

Ź r ó d ł o: Opracowanie własne na podstawie powołanych w niniejszej publikacji przepisów o kosztach uzasadnionych w budownictwie.

indywidualnych. Można wskazać zarówno na pozytywne, jak i negatywne konsekwencje tego rozwiązania.

Konsekwencje pozytywne (zakładane przez twórców systemu) polegają na stworzeniu przesłanek do ograniczenia nie uzasadnionego wzrostu rozmiarów zużycia poszczególnych czynników produkcji w kosz-

torysach drogą zawiązania norm zakładowych opracowywanych przez komórki normowania przedsiębiorstw wykonawczych.

Do minusów omawianego rozwiązania, które naszym zdaniem przeważają nad jego plusami, należy zaliczyć:

a) usankcjonowanie rozrzutności w wykorzystywaniu czynników produkcji. Normatywy państwowe zawierają w większości przypadków uśrednione wskaźniki zużycia odnoszące się do przeciętnych warunków działania przedsiębiorstw budowlanych o średnim stopniu sprawności techniczno-organizacyjnej, a zatem normatywy te mogą działać mobilizująco jedynie w stosunku do przedsiębiorstw mniej sprawnych i gorzej zorganizowanych od "średniej krajowej";

b) woluntaryzm normatywów. Cecha ta, na tak wysokim szczeblu agregacji jakim jest kraj, zawsze musi się objawić, przy czym szczególnie jest widoczna w przypadku budownictwa, charakteryzującego się wybitną indywidualizacją warunków działania;

c) zahamowanie zapoczątkowanych już prac nad tworzeniem zakładowych baz kosztorysowych. Rozpoczęcie tych prac sygnalizowano już w 1983 r.⁴, natomiast badania z roku 1984 wykazały⁵, że prace te w przedsiębiorstwach budowlanych zostały wstrzymane. Musi to wywrzeć destrukcyjny wpływ na przebieg wdrażania przez przedsiębiorstwa budowlane rachunku ekonomicznego, dla którego zakładowa baza kosztorysowa, a w jej ramach baza normatywów nakładów rzeczowych, stanowi niezbędną podstawę.

Druga grupa rozwiązań obejmuje nakazy kalkulowania cen i stosowanych w kosztorysowaniu stawek na poziomie wynikającym z kosztów faktycznie poniesionych w poprzednich okresach - kwartałach lub latach, bądź to bezpośrednio, bądź też opierając się na wielkościach uśrednionych. Wymienić tu należy między innymi:

- obowiązek kalkulowania godzinowej stawki płac zasadniczych, pracowników zatrudnionych na stanowiskach robotniczych w produkcji podstawowej jako średniowazonej na podstawie danych z roku poprzedniego;

- wymóg stosowania cen średniowazonych z ostatniego kwartału, w przypadku występowania w przedsiębiorstwie cen o różnej wysokości dla tego samego surowca lub materiału;

⁴ K. R a c h t a n, H. Ż e b r o w s k i (współpr.), Zakładowa baza kosztorysowa przedsiębiorstwa budowlanego, OKRB PZiTB, Informacja 45, Warszawa, grudzień 1983.

⁵ A. B o r o w i c z, Stan kosztorysowania szczegółowego, "Inwestycje i Budownictwo" 1985, nr 10.

- nakaz naliczania pozostałych kosztów zakupu materiałów masowych za pomocą wskaźnika opartego na ewidencji księgowej z roku poprzedniego;

- nakaz ustalania w cenie kosztów zakupu pozostałych materiałów (bez masowych), za pomocą wskaźnika opartego na ewidencji księgowej z roku poprzedniego.

Walory obiektywizacyjne i antyinflacyjne rozwiązań należących do tej grupy wypada ocenić jako bardzo ograniczone, ponieważ na poziom poszczególnych wielkości w tej metodzie przedsiębiorstwo może - aczkolwiek z opóźnieniem kwartalnym lub rocznym - w wysokim stopniu oddziaływać. Uwaga ta odnosi się w pierwszym rzędzie do procedur kalkulacyjnych należących do tej grupy, a zastosowanych w odniesieniu do poszczególnych elementów stawki robocizny bezpośredniej.

Ta ewidentna ułomność rozwiązań należących do omawianej grupy, skłoniła twórców przepisów o kosztach uzasadnionych w budownictwie do podjęcia próby wzmocnienia ich obiektywizującego oddziaływania, poprzez zdublowanie ich "administracyjnymi instrumentami obiektywizacyjnymi drugiej generacji". Próbę taką podjęto w zakresie składnika R ceny budowlanej, dublując wcześniej wprowadzone przepisy o sposobie kalkulowania premii regulaminowej i płacy zasadniczej, jako składników godzinowej stawki kosztorysowej robocizny bezpośredniej. Tak więc, o ile wcześniejsze przepisy nakazywały jedynie kalkulowanie stawki godzinowej płac zasadniczych jako średniej ważonej z roku poprzedniego, o tyle nowelizacją wprowadzoną do rozporządzenia o kosztach uzasadnionych w budownictwie nakazano dodatkowo, że "suma płac zasadniczych łącznie z premią nie może naruszać prawidłowych relacji wydajności i płac osiągniętych w roku poprzednim i planowanych na dany rok"⁶.

Opisaną wyżej metodę podnoszenia sprawności rozwiązań ocenić należy negatywnie. Nadmiernie rozbudowane przepisy, w wypełnianiu których podmioty gospodarujące nie są bezpośrednio zainteresowane, a efektywna kontrola ich stosowania nie jest możliwa, przynoszą bowiem z reguły bardzo nikłe efekty. Ponadto mnożenie uregulowań prawnych, po przekroczeniu pewnego "progu nasycenia prawem", rodzi nie-

⁶ Rozporządzenie Ministra do Spraw Cen z dnia 15 VII 1985 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad i metod ustalania kosztów uzasadnionych robót budowlanych (Dz. U. 1985, nr 38 poz. 183).

bezpieczeństwo inflacji przepisów i prowadzi do ignorowania postanowień prawnych przez podmioty, do których są one adresowane. W chwili obecnej można postawić tezę, że ów punkt krytyczny w przypadku przepisów o kosztach uzasadnionych w budownictwie został już przekroczony.

Trzecią grupę postanowień tworzą nakazy kalkulowania cen wyrobów produkcji pomocniczej oraz usług produkcyjnych oferowanych w systemie sprzedaży wewnętrznej macierzystego przedsiębiorstwa, na poziomie nie przewyższającym cen analogicznych wyrobów i usług oferowanych w sprzedaży zewnętrznej.

Głównym mankamentem tych przepisów jest nadmierna ogólnikowość użytych w nich sformułowań. Nie określa się w nich bowiem ani okresu jaki należy przyjąć do porównań, co jest istotne z uwagi na znaczną obecnie dynamikę cen, ani też rodzaju rynku jaki należy przyjąć za punkt odniesienia (rynek lokalny, regionalny, makroregionalny, krajowy). Kwestia ta ma z kolei istotne znaczenie z uwagi na fakt bardzo wyraźnego zróżnicowania międzyregionalnego cen stosowanych w budownictwie.

Grupa czwarta, to trzy postanowienia nakazujące kalkulowanie niektórych składników ceny budowlanej na podstawie uzgodnionych pomiędzy inwestorem a wykonawcą zapisów w protokóle danych wyjściowych do kosztorysowania. Postanowienia te nakazują:

a) ustalenie w ramach przedsiębiorstwa listy materiałów, dla których przewiduje się indywidualną kalkulację kosztów transportu zewnętrznego (tzw. materiałów masowych). Materiały te powinny być wyszczególnione w protokóle danych wyjściowych do kosztorysowania;

b) kalkulowanie dopłat do robocizny kosztorysowej z tytułu szkodliwych, uciążliwych lub niebezpiecznych warunków pracy oraz za pracę w czynnych zakładach - na podstawie uzgodnień z inwestorem, zapisanych w protokóle danych wyjściowych do kosztorysowania;

c) kalkulowanie kosztów jednorazowych sprzętu ciężkiego według jego parametrów i warunków użycia, zapisach w protokóle danych wyjściowych do kosztorysowania.

Powyższe postanowienia nie wynikają bezpośrednio z rozporządzenia o kosztach uzasadnionych w budownictwie. Zostały one jednak zamieszczone w metodzie kosztorysowania, która jest w chwili obecnej metodą obligatoryjną dla cen regulowanych oraz metodą zalecaną dla kalkulowania umownych cen budowlanych. Ponieważ we wprowadzeniu do

tej metody stwierdza się, iż zawiera ona uzupełnienia do zasad i metod ustalania kosztów uzasadnionych w budownictwie, stąd niezbędne było uwzględnienie w niniejszej analizie również szczególnie ważnych postanowień obiektywizacyjnych, które z powyższej metody wynikają.

Nie można oczekiwać, iż w warunkach rynku wykonawcy, obiektywizacja cen poprzez zapisy w protokołach danych wyjściowych do kosztorysowania działań będzie poprawnie. Przedsiębiorstwa budowlane, wykorzystując swoją monopolistyczną pozycję na rynku budowlanym, z reguły będą w stanie nie tylko przeforsować wobec inwestora swój punkt widzenia, odpowiadający ich partykularnym interesom, lecz mogą nawet wyzyskać onawianą grupę postanowień do wymuszania na inwestorach niczym nie uzasadnionych nadpłat. Z faktami takimi zetknęliśmy się podczas zbierania materiałów do niniejszej publikacji.

Przedostatnia grupa rozwiązań obiektywizujących polega na uznawaniu za uzasadnione tych kosztów, których wysokość wynika z odrębnych przepisów, powszechnie obowiązujących lub zakładowych. Jest to rozwiązanie w zasadzie poprawne, jakkolwiek o charakterze tautologicznym, z tym zastrzeżeniem, że przepisy zakładowe, jak np. zakładowe regulaminy premiowania, jako opracowania ex definitione zależne od wykonawcy, nie mogą pełnić funkcji obiektywizacyjnej.

Ostatnia, szósta grupa rozwiązań ma charakter niejednorodny. Tworzy ją sześć następujących postanowień:

- nakaz pomniejszania w cenie kosztów zużycia materiałów bezpośrednich o wartość materiałów z odzysku, odpadów użytkowych i złomu;
- nakaz kalkulowania premii regulaminowej w kosztorysowej stawce robocizny bezpośredniej na poziomie nie wyższym, niż to wynika z planu kosztów na rok, w którym kosztorys jest opracowywany;
- nakaz kalkulowania sumy płac zasadniczych, łącznie z premią, na poziomie nie mogącym naruszać prawidłowych relacji wydajności i płac osiągniętych w roku (t-1) i planowanych na rok (t);
- nakaz wykorzystywania w kalkulacji kosztów pośrednich, w sposób określony przepisami, wzorcowych wskaźników tych kosztów;
- nakaz kalkulowania stawki zysku w cenach wyrobów produkcji pomocniczej na poziomie właściwym dla robót budowlanych;
- nakaz kalkulowania stawki zysku w cenach usług bazy sprzętowo-transportowej w sposób analogiczny jak w punkcie poprzednim.

3. Trudności stosowania kategorii kosztów uzasadnionych w relacjach pomiędzy spółdzielczym inwestorem a przedsiębiorstwem wykonawczym

Rola kategorii kosztów uzasadnionych we współpracy spółdzielczego inwestora z przedsiębiorstwem budowlano-montażowym polega na tym, iż zbiór reguł kalkulacyjnych, które kategorię tę konstytuują, może być zarazem wykorzystany przez inwestora jako instrument weryfikacji kosztorysów i faktur sporządzanych przez jednostkę wykonawczą. Znaczenie kosztów uzasadnionych jako instrumentu kontrolnego, było bardzo mocno akcentowane przez twórców omawianej kategorii w momencie wprowadzania jej w życie. Za jedną z zasadniczych przesłanek wdrożenia rachunku kosztów uzasadnionych do budownictwa, uznano przecież możliwość zapewnienia inwestorom "rzeczonego wglądu w rachunek kalkulacji oraz prawidłową analizę i weryfikację cen proponowanych przez wykonawców"⁷.

Jednakże, jak wynika z przeglądu dokonanego w punkcie poprzednim, koszty uzasadnione są z samej swojej istoty instrumentem kontrolnym niezwykle "ciężkim" i "nieporęcznym" w praktycznym stosowaniu. Liczba reguł kalkulacyjnych jaka z nich wynika (ponad 25 pozycji) jest bowiem tak duża, iż z jednej strony stwarza to w warunkach działania budownictwa praktyczną pewność wykrycia nieomal w każdym przypadku odstępstw i nieprawidłowości w ich stosowaniu, natomiast z drugiej strony zniechęca z góry do ich stosowania.

Drugi zarzut jaki postawić można analizowanej kategorii wynika z faktu, iż przydatność do celów kontrolnych wielu postanowień, które ją tworzą, jest w świetle praktycznych warunków i możliwości prowadzenia kontroli cen w przedsiębiorstwie budowlanym jedynie iluzoryczna. Mamy tu na myśli w pierwszym rzędzie przydatność kontrolną takich postanowień, jak: nakaz kalkulowania cen i stawek na poziomie wynikającym z kosztów poprzednich okresów (w tab. 1 wyszczególniony jako druga grupa rozwiązań), nakazy kalkulowania cen produkcji pomocniczej i usług w sprzedaży wewnętrznej na poziomie cen nie wyższym od cen dostawców zewnętrznych (w tab. 1 wyszczególnione jako trzecia grupa rozwiązań) oraz postanowienia odnoszące się do sposobu kalkulowania w cenie kosztów pośrednich. Tak na przykład,

⁷ W ó j c i o k i, O właściwe ceny ...

chcąc w sposób wyczerpujący sprawdzić czy dane przedsiębiorstwo poprawnie stosuje postanowienia przepisów o kosztach uzasadnionych zaliczone do grupy drugiej, należałoby nie tylko dokonać porównania cen jednostkowych zawartych w zakładowych cennikach kosztorysowych (cenniku materiałów budowlanych, robocizny oraz cenniku pracy sprzętu) z odpowiednimi cenami jednostkowymi zastosowanymi w poszczególnych kosztorysach sporządzonych w przedsiębiorstwie. W praktyce zdarzają się bowiem przypadki stosowania przez przedsiębiorstwa budowlane różnych cen jednostkowych w danym okresie co pozostaje w rażącej sprzeczności z wymaganiami przepisów o kosztach uzasadnionych w budownictwie. Należałoby ponadto - przynajmniej w przypadku pozycji budzących największe wątpliwości - przeprowadzić weryfikację zakładowych cenników kosztorysowych, sięgając w tym celu do informacji źródłowych poprzednich okresów (kwartałów lub lat), dokumentujących poniesione w tych okresach koszty płacowe i materiałowe oraz koszty pracy sprzętu. Tymczasem kontrola taka jest praktycznie nie do przeprowadzenia przez czynniki zewnętrzne względem przedsiębiorstwa, tzn. również przez pracownika służby inwestycyjnej spółdzielni mieszkaniowej.

4. Analiza istotnych dla inwestora spółdzielczego aspektów funkcjonowania kosztów uzasadnionych w przedsiębiorstwach budowlanych

Szczególnie istotne dla inwestora spółdzielczego są dwa aspekty funkcjonowania kategorii kosztów uzasadnionych w jednostkach wykonawstwa budowlanego, a mianowicie - dyscyplina przestrzegania przez przedsiębiorstwa budowlano-montażowe poszczególnych postanowień przepisów o kosztach uzasadnionych w budownictwie oraz relacje w jakich pozostają koszty uzasadnione do faktycznie ponoszonych przez przedsiębiorstwa kosztów produkcji. Poniżej prezentujemy wyniki analizy każdego z dwóch wyżej wymienionych aspektów funkcjonowania kategorii kosztów uzasadnionych na podstawie badań przeprowadzonych w 20 przedsiębiorstwach budowlano-montażowych z terenu łodzi. Wśród badanych jednostek było osiem przedsiębiorstw budownictwa ogólnego oraz po sześć przedsiębiorstw budownictwa produkcyjno-usługowego i specjalistycznego. Badania prowadzone były w III i IV kwartale 1986 r.

Stopień przestrzegania poszczególnych postanowień rozporządzenia o kosztach uzasadnionych w budownictwie, w badanych przedsiębiorstwach, prezentuje zamieszczone poniżej zestawienie. Dyscyplina przestrzegania analizowanych przepisów określona w nim została za pomocą "wskaźników przestrzegania". Wskaźniki te obliczono według następującego wzoru:

$$Wp = \frac{a}{b} \times 100$$

gdzie:

a = liczba badanych jednostek stosujących się do wymogów danego przepisu;

b = ogólna liczba badanych jednostek zobowiązanych do stosowania danego przepisu.

W odniesieniu do reguł kalkulowania poszczególnych składników ceny budowlanej, wynikających z przepisów o kosztach uzasadnionych w budownictwie, wskaźniki przestrzegania ukształtowały się następująco:

W zakresie kosztów materiałów bez pośrednich (M)

a) nakaz obliczania dla potrzeb kosztorysowania średnioważonych cen zakupu materiałów - 90%;

b) nakaz obliczania średnioważonych cen zakupu materiałów z częstotliwością 4 razy na rok - 84%;

c) przestrzeganie przepisów o kosztach uzasadnionych w przemyśle w procesie kalkulacji cen wyrobów produkcji pomocniczej nabywanych na rzecz produkcji podstawowej przedsiębiorstw budowlanych:

- nakaz określania w karcie kalkulacyjnej symbolu zakładowej normy zużycia materiałowego - 14%;

- nakaz podawania w karcie kalkulacyjnej poziomu jednostkowego zużycia materiałów jaki wynika z normy zakładowej - 74%;

- nakaz podawania w karcie kalkulacyjnej wyrobu cen zakupu użytych przy jego produkcji materiałów - 73%;

- nakaz określenia sygnatury zakładowej normy robocizny zastosowanej w kalkulacji danego wyrobu produkcji pomocniczej - 37%;

- nakaz określania w karcie wielkości jednostkowego zużycia robocizny jaka wynika z norm zakładowych - 69%;

- nakaz podawania w karcie stawki za 1 roboczogodzinę - 62%;

- nakaz kalkulowania robocizny w podziale na operacje technologiczne - 29%;

- nakaz podawania w karcie pełnego opisu ewentualnych narzutów do płac - 17%;

d) nakaz prowadzenia analiz porównawczych cen wyrobów produkcji pomocniczej nabywanych na potrzeby produkcji podstawowej przedsiębiorstwa, w systemie sprzedaży wewnętrznej z cenami analogicznych wyrobów oferowanymi w sprzedaży zewnętrznej - 30%;

e) nakaz pomniejszania kosztów materiałów bezpośrednich w kosztorysach o wartość materiałów z odzysku, odpadów użytkowych i złomu - 95%;

f) zalecenie stosowania zakładowego zbioru cen zakupu materiałów - 50%;

w zakresie kosztów zakupu materiałów (T)

a) zalecenie stosowania zakładowych list materiałów masowych - 25%;

w zakresie robocizny bezpośredniej (R)

a) nakaz kalkulowania dla celów kosztorysowania godzinowych stawek robocizny bezpośredniej z częstotliwością 1 raz do roku - 85%;

b) nakaz kalkulowania dopłat do robocizny kosztorysowej w sposób określony odrębnymi przepisami szczegółowymi - 64%;

w zakresie kosztów sprzętu i transportu technologicznego (S)

a) nakaz kalkulowania kosztów jednorazowych pracy sprzętu ciężkiego, na podstawie warunków użycia tego sprzętu wynikających z protokołów danych wyjściowych do kosztorysowania - 81%;

b) nakaz kalkulowania kosztów jednorazowych pozostałego sprzętu na podstawie wskaźnika wj obliczonego według danych ewidencji księgowej z roku poprzedniego - 25%;

c) zalecenie stosowania zakładowych cenników pracy sprzętu - 100%;

w zakresie kosztów pośrednich (Kp)

a) nakaz stosowania w kalkulacji cen wzorcowych wskaźników kosztów pośrednich w sposób określony odrębnymi przepisami - 70%;

Jak wynika z powyższego przeglądu, dyscyplina przestrzegania poszczególnych przepisów rozporządzenia o kosztach uzasadnionych w budownictwie była w badanych przedsiębiorstwach bardzo zróżnicowana. Szczególnie niekorzystną sytuację zaobserwowano w zakresie poprawności kalkulacji cen wyrobów produkcji pomocniczej, sposobu kalkulowania cen usług sprzętowych oraz poprawności posługiwania się przez przedsiębiorstwa budowlane wzorcowymi wskaźnikami kosztów pośrednich.

Ilustrację dla drugiego z wymienionych we wprowadzeniu do niniejszego punktu aspektów funkcjonowania kategorii kosztów uzasadnionych w łódzkich przedsiębiorstwach budowlanych stanowią dane zamieszczone w tab. 2.

W tab. 2 zebrano dane ilustrujące relacje rzeczywistych kosztów produkcji badanych jednostek do wynikających z kosztorysów, odpowiadających im, kosztów uzasadnionych.

Jak z tych danych wynika, koszty rzeczywiste w badanych jednostkach były z reguły niższe od kosztów uzasadnionych wynikających z kosztorysów. W najważniejszych pozycjach kosztów, tzn. kosztach materiałów bezpośrednich, kosztach robocizny bezpośredniej oraz kosztach pośrednich, uśredniony wskaźnik ilustrujący stosunek kosztów rzeczywistych do kosztów uzasadnionych kształtował się odpowiednio na poziomie 85,5%, 87,9% oraz 93,0%. Ten sam wskaźnik dla ogółu kosztów wyniósł 86,2%. Faktyczna zyskowość badanych obiektów i robót była, średnio biorąc, blisko trzykrotnie wyższa od zyskowości planowanej, wynikającej z kosztorysów.

Tak korzystne wyniki nie świadczą bynajmniej o szczególnie dobrej pracy badanych jednostek. Są one po prostu wynikiem licznych "przefaktuowań" wielu pozycji kosztorysowych. Monopolistyczna pozycja wykonawcy budowlanego czyni możliwymi takie "przefaktuowania" we wszystkich fazach wyceny kosztorysowej sporządzanej ex post, od obmiarowania poczynając.

Logicznym wnioskiem jaki nasuwa się w zaistniałej sytuacji jest postulat bezwzględnego stosowania kosztorysów ex ante w budownictwie. W obecnej sytuacji panującej na rynkach inwestycyjno-budowlanych oraz w świetle stwierdzonych nieprawidłowości tylko kosztorys umowny może mieć realną wartość jako podstawa odniesienia dla analizy kosztów faktycznie poniesionych. I jedynie po spełnieniu tego warunku, kategoria kosztów uzasadnionych oddziaływać będzie

T a b e l a 2

Rzeczywiste koszty produkcji badanych jednostek w relacji do odpowiadających im kosztów uzasadnionych

Wyszczególnienie	Koszty rzeczywiste : kosztów uzasadnionych (w %)						Zysk faktyczny Zysk preliminowa- ny w kosztorysie (w %)
	mate- riały bezpo- średnie	koszty zakup	sprzęt i tran- sport	robo- cizna bezpoś- rednia	koszty pośred- nie	razem koszty	
Przedsiębiorstwo budowni- ctwa ogólnego A	10,47		131,2	90,0	184,9	115,9	-222,1
Przedsiębiorstwo budowni- ctwa ogólnego B	90,3	228,1	90,3	102,7	50,0	85,7	284,1
Przedsiębiorstwo budowni- ctwa produkcyjnego A	-	-	103,1	-	-	-	-
Przedsiębiorstwo budowni- ctwa produkcyjnego B	88,4	40,9	91,6	51,3	90,0	74,6	308,6
Przedsiębiorstwo budowni- ctwa produkcyjnego C	92,3 81,0	91,8 80,6	120,3 89,7	83,8 121,5	88,4 102,1	90,8 90,5	148,2 234,4
Przedsiębiorstwo budowni- ctwa produkcyjnego D	74,2 37,1	100,3 43,0	60,1 30,5	164,1 79,4	101,2 58,0	91,2 43,9	195,1 645,5
Przedsiębiorstwo budowni- ctwa specjalistycznego A	60,7		274,8	57,4	66,1	64,2	357,6
Przedsiębiorstwo budowni- ctwa specjalistycznego B	84,7 111,9	97,8 145,7	194,1 66,8	82,5 109,6	175,5 80,2	118,9 90,6	- 147,0
Przedsiębiorstwo budowni- ctwa specjalistycznego C	99,3 96,2	135,0 -	71,3 91,9	66,3 46,3	61,5 58,1	83,9 84,9	243,9 330,9
Wskaźniki średnie	85,5	107,0	108,9	87,9	93,0	86,2	289,5

Kategoria kosztów uzasadnionych

95

Ź r ó d ł o: Opracowanie własne na podstawie materiałów badanych przedsiębiorstw.

mogła dyscyplinująco, a być może i proefektywnościowo, na przedsiębiorstwa budowlane.

5. Charakterystyka opinii łódzkich spółdzielni mieszkaniowych na temat rachunku kosztów uzasadnionych w budownictwie

Zaprezentujemy tutaj rekapitulację poglądów i opinii jakie na temat rachunku kosztów uzasadnionych w budownictwie wyrażone zostały przez przedstawicieli służb inwestycyjnych czterech łódzkich spółdzielni mieszkaniowych. Były to następujące spółdzielnie: RSM "Bawełna", RSM "Lokator", SM "Chojny" oraz Łódzka Spółdzielnia Mieszkaniowa. Jednostki te w pięcioletce 1986-1990 zrealizować mają łącznie 75% programu spółdzielczego wielorodzinnego budownictwa mieszkaniowego na terenie Łodzi. Ich opinie wobec poruszanego w niniejszej publikacji problemu kosztów uzasadnionych mają zatem szczególnie istotne znaczenie.

Wszystkie badane jednostki odpowiedziały twierdząco na pytanie o znajomość i stosowanie w praktyce przepisów o kosztach uzasadnionych w budownictwie. Spółdzielnie wyraziły również zbieżne poglądy na temat genezy rachunku kosztów uzasadnionych w budownictwie. Rachunek ten został, ich zdaniem, wprowadzony dla ujednoczenia i unormowania procedur stosowanych w kosztorysowaniu budowlanym. Stwarza on tym samym - zdaniem badanych spółdzielni - możliwość kontroli wykonawcy oraz umożliwia dokonywanie rozstrzygnięć, które grupy kosztów obciążać mają inwestora, które natomiast wykonawcę^B. Wskazywano, iż rachunek kosztów uzasadnionych doprowadzić powinien do ograniczenia marnotrawstwa materiałów na placach budów oraz do zmniejszenia ilości nieuzasadnionych względami racjonalnymi przestojów środków sprzętowych i transportowych budownictwa.

Wśród badanych spółdzielni brak było natomiast zgodności poglądów w kwestii przydatności kategorii kosztów uzasadnionych jako instrumentu weryfikacji faktur i kosztorysów sporządzanych przez przedsiębiorstwa budowlane. Opinię pozytywną w tej sprawie wyrazili

^B Spółdzielczy respondenci mieli tu na myśli przepis uznający jako nieuzasadnione, a więc obciążające wynik finansowy wykonawcy, koszty poprawiania robót budowlanych o niewłaściwej jakości.

jedynie przedstawiciele służb inwestycyjnych RSM "Lokator". W RSM "Bawełna" jak również w SM "Chojny" stwierdzono natomiast, iż ułatwienie jakim być miał dla inwestora spółdzielczego rachunek kosztów uzasadnionych ma w praktyce charakter bardzo ograniczony. Jako uzasadnienie powyższego poglądu wskazywano na występowanie licznych nieprawidłowości oraz luk w przepisach. Kategoria kosztów uzasadnionych jako instrument weryfikacji kosztorysów i faktur oceniona została zdecydowanie negatywnie przez przedstawicieli łódzkiej Spółdzielni Mieszkaniowej. Przedstawiciele tej spółdzielni słusznie wskazali na fakt, iż warunkiem efektywnego wykorzystania kosztów uzasadnionych w funkcji kontrolnej jest posiadanie znacznego zasobu wiedzy z zakresu rachunkowości przedsiębiorstwa budowlanego, której to wiedzy z reguły nie posiadają pracownicy służb kosztorysowych spółdzielni mieszkaniowych, weryfikujący faktury i kosztorysy nadsyłane przez przedsiębiorstwa budowlane.

Pomimo wyżej opisanych różnic w opiniach, wszystkie badane jednostki stosowały koszty uzasadnione jako podstawę weryfikacji opracowań kosztorysowych. Służby kosztorysowe badanych spółdzielni najczęściej kwestionowały poprawność stosowania przez wykonawców przepisów o kosztach uzasadnionych w zakresie: sposobu korzystania z katalogów jednostkowego zużycia czynników produkcji, sposobu kalkulowania godzinowych stawek robocizny bezpośredniej, jak również godzinowych stawek opłat za pracę jednostek sprzętu i transportu technologicznego. Często kwestionowano też sposób korzystania przez przedsiębiorstwa budowlane z tabel wzorcowych wskaźników kosztów pośrednich.

Jako główny kierunek sanacji rachunku kosztów uzasadnionych w budownictwie badane spółdzielnie postulowały wprowadzenie wzorcowych wskaźników poszczególnych kosztów bezpośrednich. Miałyby one, w myśl tej propozycji, charakter obligatoryjnych wskaźników maksymalnych i określałyby na przykład pułap jaki osiągnąć mogą godzinowe stawki robocizny bezpośredniej, stawki stosowane w zakładowych cennikach pracy sprzętu itd. Postulowanie zmian o takim charakterze, podyktowane zostało partykularnym interesem spółdzielczych służb kosztorysowych, a mianowicie łatwością stosowania wskaźników wzorcowych. Jednakże z punktu widzenia interesu ogólnospołecznego postulaty te ocenić należy zdecydowanie negatywnie i to przynajmniej z trzech, niezwykle istotnych, powodów:

a) typ rozwiązań jakie proponują spółdzielcze służby kosztorysowe był już stosowany w poprzednich okresach. Występował on wówczas pod nazwą normatywnego rachunku kosztów (NRK) i jako zdecydowanie kolidujący z obiektywnymi cechami specyfiki budownictwa, nie sprawdził się w praktycznym działaniu. Został zatem zaniechany;

b) narzucanie przedsiębiorstwom budowlanym standardowych pułapów w zakresie kosztów bezpośrednich pozostawałoby w elementarnej sprzeczności z obowiązującą ustawowo zasadą samodzielności przedsiębiorstw;

c) postulowana standaryzacja kosztów praktycznie uniemożliwiłaby prowadzenie rachunku ekonomicznego w przedsiębiorstwach budowlanych, a tym samym zablokowałaby funkcjonowanie jakichkolwiek mechanizmów i bodźców ekonomicznych. Nastąpiłby zatem w tym zakresie powrót do sytuacji jaka panowała w budownictwie w latach siedemdziesiątych, sytuacji która stała się jedną z głównych przyczyn obecnego, bardzo ciężkiego i uporczywego kryzysu polskiego budownictwa.

6. Zakończenie

Zebrane w niniejszej publikacji spostrzeżenia ogólne, jak również relacjonowane w niej wyniki pracochłonnych, wieloniesięcznych badań, powinny skłonić środowisko łódzkiej spółdzielczości mieszkaniowej do przeprowadzenia pogłębionych analiz poprawności wykorzystywania kategorii kosztów uzasadnionych w codziennej praktyce kontaktów z przedsiębiorstwami wykonawczymi. Jak z niniejszej publikacji wynika, kategoria ta nie działa bowiem w sposób samoczynny. Wręcz przeciwnie. Warunkiem koniecznym jej sprawnego funkcjonowania jest aktywna partycypacja spółdzielczych służb inwestycyjnych w procesach inwestowania, głównie w zakresie weryfikacji kosztorysów i faktur nadsyłanych przez wykonawców. W artykule niniejszym zamieszczono m. in. wyniki badań wskazujące na to, które z licznych postanowień przepisów o kosztach uzasadnionych w budownictwie przestrzegane były przez jednostki wykonawcze najslabiej.

Za koniecznością weryfikacji opracowań kosztorysowych sporządzanych przez przedsiębiorstwa budowlane przemawia również udokumentowany w artykule fakt poważnych rozbieżności pomiędzy wysokością rzeczywistych kosztów produkcji oraz odpowiadających im kosztów

uzasadnionych. Istnienie tych rozbieżności świadczy o tym, iż nierzetelne kosztorysowanie bywa niejednokrotnie dla przedsiębiorstw budowlanych źródłem wysokich, nie uzasadnionych faktycznym wkładem pracy zysków.

Wniosek skierowany pod adresem środowiska łódzkiej spółdzielczości mieszkaniowej o śledzenie kwestii wiążących się z rachunkiem kosztów uzasadnionych w budownictwie oraz wykorzystywanie tej kategorii w interesie członków i kandydatów spółdzielni jest tym bardziej uzasadniony, iż jakkolwiek kategoria ta jest - o czym wspomniano na wstępie - kategorią o charakterze przejściowym, to jednak sformułować można opartą na racjonalnych przesłankach tezę, iż pozostanie ona kanonem polskiego cenotwórstwa budowlanego przez dość długi jeszcze okres. Wskazują na to również zapowiedzi Ministerstwa Budownictwa, Gospodarki Przestrzennej i Komunalnej oraz Ministerstwa Finansów, dwóch resortów odpowiedzialnych w obecnym okresie czasu za prowadzenie polityki cenowej w zakresie budownictwa.