

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa
www.pracenaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-595-7

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting	13
Anna Balicka: Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry	23
Paulina Belch: Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector	32
Małgorzata Białas: Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks	42
Adam Bujak: Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
Halina Buk: Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies	61
Andrzej Bytniewski: Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes: Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
Halina Chłodnicka: Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences	109
Anna Chojnacka-Komorowska: Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting	119

Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann: Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results	128
Michał Comporek: Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis	139
Beata Dratwińska-Kania: Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
Joanna Dynowska: Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research	159
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
Wojciech Fliegner: Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices	180
Stanisław Gędek: Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms	192
Renata Gmińska: Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
Arkadiusz Januszewski: Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise	215
Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza: Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization	225
Anna Kasperowicz: Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets	235
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

Agnieszka Kister: Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals	256
Jerzy Kitowski: Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
Marcin Klinowski: Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning	278
Konrad Kochański: Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
Tomasz Kondraszuk: Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises	305
Mariola Kotłowska: Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies	317
Michał J. Kowalski: Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research	327
Mieczysław Kowerski: Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
Jarosław Kujawski: Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
Agnieszka Lew: Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor	363
Wojciech Lichota: Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland	372
Tomasz Lis: Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions	382

Monika Łada: Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes	392
Małgorzata Macuda: Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities	401
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny: Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise	411
Elżbieta Marcinkowska: Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
Monika Martynkiewicz-Frank: Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector	433
Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej: Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
Teresa Maszczak: Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users	451
Marta Nowak: Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest	461
Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke: Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions	471
Michał Poszwa: Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure	482
Anna Stronczek: Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM	491
Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk: Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems	501
Agnieszka Tubis: Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

Wiesław Wasilewski: Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
Aleksandra Wiercińska: Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
Malwina Wołak: Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz

Anna Balicka

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: anna.balicka@ue.wroc.pl

ANALIZA KOSZTÓW USŁUG SERWISOWYCH ŚWIADCZONYCH PRZEZ PRZEDSIĘBIORSTWO BRANŻY BUDOWLANEJ

SERVICE COSTS ANALYSIS PROVIDED BY THE COMPANY IN CONSTRUCTION INDUSTRY

DOI: 10.15611/pn.2016.440.02

Streszczenie: W artykule zaprezentowano rozważania na temat kosztów usług serwisowych oferowanych przez przedsiębiorstwo funkcjonujące w branży budowlanej. Celem artykułu jest przeprowadzenie analizy kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej. Usługi te są komplementarne do podstawowych działań podejmowanych przez przedsiębiorstwa i wykonywane często jedynie ze względu na wymagania inwestorów. Wyodrębniono oraz przeanalizowano koszty usług serwisowych. Dodatkowo oceniono znaczenie świadczenia usług serwisowych dla funkcjonowania przedsiębiorstwa budowlanego. Zostały przeprowadzone badania literatury przedmiotu. Zastosowano również studium przypadku i przeanalizowano wyniki, jakie osiąga wybrane przedsiębiorstwo branży budowlanej, które świadczy usługi serwisowe. Serwis jest oferowany jedynie ze względu na wymagania klientów, którzy oczekują tego rodzaju działań jako kompleksowej obsługi inwestycji.

Słowa kluczowe: branża budowlana, usługi serwisowe, koszty.

Summary: The article presents reflections on the cost of maintenance of services offered by the company operating in the construction industry. This article aims to analyze the costs of maintenance services provided by the firm from the construction industry. These services are complementary to the core activities undertaken by the company and performed often only due to the requirements of investors. The article separates and analyzes the costs of services. Additionally, the importance of providing maintenance services is rated for the operation of a construction company. Literature studies have been conducted. A case study has been used and the results which are reached by the the selected building company, which provides maintenance services analyzed. The service is offered only due to the requirements of customers who want this kind of action as a comprehensive investment service.

Keywords: construction industry, maintenance services, costs.

1. Wstęp

Głównym celem artykułu jest przeprowadzenie analizy kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej. Określenie znaczenia usług serwisowych dla przedsiębiorstw branży budowlanej wymaga scharakteryzowania specyfiki przedsiębiorstw działających w tym obszarze. Konieczne jest także przeanalizowanie charakteru świadczonych usług serwisowych.

Dlatego też, aby osiągnąć zamierzony cel główny, w artykule wyznaczono następujące cele cząstkowe:

- przeprowadzenie analizy specyfiki przedsiębiorstw branży budowlanej,
- określenie istoty usług serwisowych,
- przedstawienie znaczenia oraz analizy kosztów usług serwisowych świadczonych przez wybrany podmiot branży budowlanej.

Do napisania artykułu niezbędne były następujące metody badawcze: studia literaturowe, analiza i wnioskowanie. Przeprowadzono obserwacje funkcjonowania przedsiębiorstwa budowlanego świadczącego usługi serwisowe.

2. Specyfika branży budowlanej

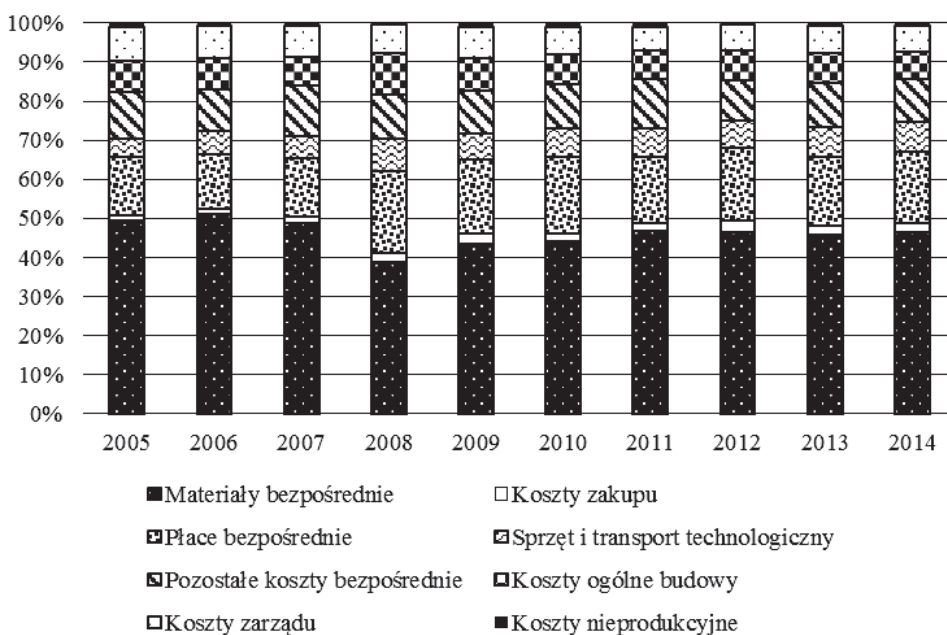
W branży budowlanej tempo postępu technicznego jest stosunkowo niskie. Rynek usług budowlano-montażowych jest rynkiem o bardzo wysokim poziomie konkurencji, rynkiem silnie nasyconym. Branża ta jest wrażliwa na wahania koniunktury gospodarczej. Budownictwo charakteryzuje się bardzo niskim stopniem koncentracji, który wynika z powiązań z lokalnymi zleceniodawcami, silnej regionalizacji rynku, niewielkiej standaryzacji usług, wysokich kosztów transportu oraz ochrony rynków krajowych przez władze. Silne wahania koniunkturalne i duża konkurencja w branży budowlanej powodują, iż na rynku mogą działać jedynie najbardziej efektywne jednostki [Michalak 2006, s. 15-17].

Główne cechy produkcji budowlanej to:

- zmienność miejsca produkcji (ciągłe przenoszenie środków i przedmiotów pracy na miejsce wznoszenia budowli),
- indywidualność produktów,
- duża zależność od warunków zewnętrznych (atmosferycznych, klimatycznych, wodnych itp.),
- długi cykl produkcyjny (możliwość wystąpienia robót dodatkowych, zmiany cen materiałów itp.) [Jagiello 1979, s. 7-8],
- nieruchomość wytwarzanego produktu,
- fluktuacja zadań inwestycyjnych na terenie kraju lub za granicą,
- zależność od wpływów atmosferycznych (wahania sezonowe),
- znaczny stopień złożoności,
- skomplikowany charakter czynnika ludzkiego [Bień 1977, s. 35-37].

Cechy te nadają indywidualny charakter branży budowlanej. Wyróżniają ją spośród innych dziedzin gospodarki.

Koszty występujące w branży budowlanej można podzielić na koszty produkcji własnej oraz koszty generowane przez podwykonawców. Koszty produkcji budowlano-montażowej są to wszystkie koszty składające się na całkowity koszt sprzedanej produkcji budowlano-montażowej zrealizowanej w ciągu roku na terenie kraju siłami własnymi. Do kosztów tych zalicza się: materiały bezpośrednie, płace bezpośrednie, pozostałe koszty bezpośrednie, koszty zarządu, koszty zakupu, sprzęt i transport technologiczny, koszty ogólne budowy, koszty nieprodukcyjne [GUS, 2015]. Struktura kosztów produkcji budowlano-montażowej w układzie kalkulacyjnym specjalistycznych robót budowlanych w latach 2005-2014 została przedstawiona na rys. 1.



Rys. 1. Struktura kosztów produkcji budowlano-montażowej w układzie kalkulacyjnym specjalistycznych robót budowlanych w Polsce w latach 2005-2014

Źródło: opracowanie własne na podstawie [GUS].

Materiały bezpośrednie stanowią ok. 50% kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwa branży budowlanej. Kolejnymi dwiema pozycjami kosztowymi wyróżniającymi się ze względu na wielkość są płace bezpośrednie i pozostałe koszty bezpośrednie. Przedstawiono zestawienie kosztów dla specjalistycznych robót budowlanych ze względu na fakt, iż to właśnie dla tego rodzaju działalności charakterystyczne jest świadczenie usług serwisowych.

Kontrakty zawierane w branży budowlanej mają indywidualny charakter, jednak można wyróżnić w każdym z nich pięć etapów realizacji inwestycji: aktywizację kontraktu, przygotowanie oferty, negocjacje i podpisanie umowy, realizację umowy, serwisowanie [Michalak 2006, s. 27]. W artykule skoncentrowano się na ostatnim etapie realizacji kontraktu, czyli na serwisowaniu. Ostatni etap inwestycji budowlanej można podzielić na naprawy gwarancyjne i pogwarancyjne.

3. Istota usług serwisowych

Według ekonomicznego oraz technicznego znaczenia produkcja budowlano-montażowa dzieli się na roboty o charakterze [GUS, 2015]:

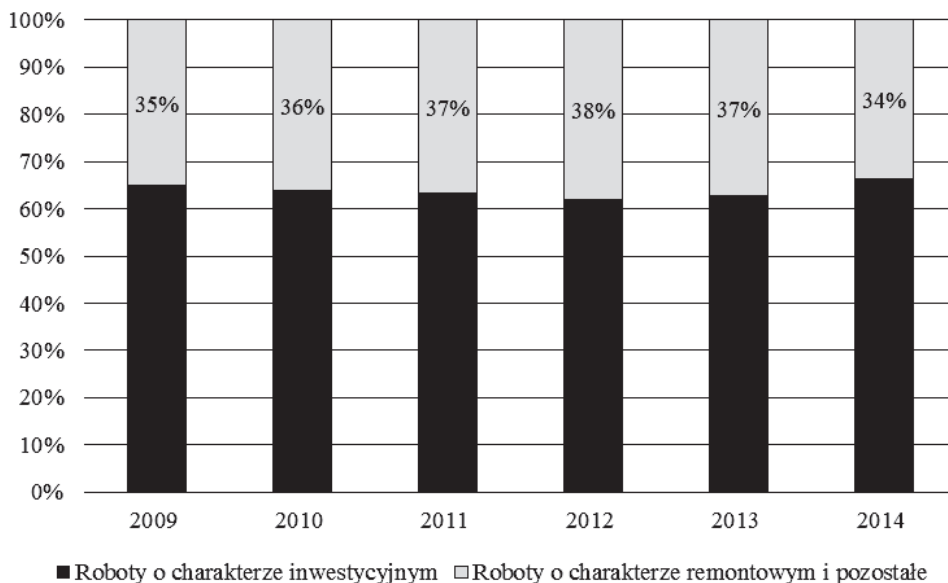
1) inwestycyjnym – realizowane w nowych obiektach, obejmujące: przygotowanie i zagospodarowanie terenu pod budowę, budowę, odbudowę budynków, budowli, części budowlanej kotłów, maszyn i urządzeń technicznych trwale umiejscowionych, linii i sieci elektroenergetycznych, elektrotrakcyjnych i telekomunikacyjnych wraz z robotami wykończeniowymi i montażem wewnętrznych instalacji oraz konstrukcji metalowych tych obiektów, montaż maszyn i urządzeń trwale umiejscowionych, roboty górnicze dołowe i wiercenia związane z rozszerzaniem chodników w czynnych kopalniach, wykonywane przez przedsiębiorstwa budowy kopalń, lub realizowane w istniejących obiektach roboty mające charakter przebudowy i rozbudowy, w wyniku których uzyskuje się przynajmniej jeden z następujących efektów: zmiana charakteru przebudowywanego obiektu, istotne zwiększenie jego pierwotnej wartości użytkowej, przystosowanie do zmienionych warunków użytkowania, wydłużenie okresu jego użytkowania, obniżenie kosztów eksploatacji bądź poprawa jakości usług czy procesów produkcyjnych prowadzonych w tym obiekcie. O zaliczeniu tych robót do inwestycji decydują kryteria rzeczowe (techniczne), a nie finansowe;

2) remontowym – roboty budowlane polegające na odtwarzaniu pierwotnego lub prawie pierwotnego stanu, wykraczające poza zakres bieżących konserwacji istniejących obiektów budowlanych, niepowodujące jednak zmian w konstrukcji ani w użytkowaniu tych obiektów, oraz demontaż i ponowny montaż kotłów, maszyn i urządzeń trwale umiejscowionych;

3) pozostałe roboty – roboty budowlano-montażowe związane z konserwacją, tj. okresowym wykonywaniem robót niezbędnych do utrzymania obiektu budowlanego i jego otoczenia w należyłym stanie technicznym, obejmujących likwidację przyczyn i skutków uszkodzeń mogących spowodować przedwczesne niszczenie obiektu lub jego elementów i urządzeń, a także roboty rozbiórkowo-porządkowe prowadzone w celu uzyskania materiałów nadających się do dalszego użycia.

Usługi serwisowe zaliczane są do pozostałych robót budowlano-montażowych. Dotyczą one głównie specjalistycznych robót budowlanych, gdyż to ich wykonanie może wymagać systematycznej konserwacji i okresowego usuwania skutków uszkodzeń.

Na rys. 2 została przedstawiona produkcja budowlano-montażowa w zakresie specjalistycznych robót budowlanych w podziale na roboty o charakterze inwestycyjnym, remontowym i pozostałe w Polsce w latach 2009-2014. Pozostałe roboty budowlano-montażowe stanowią kategorię uwzględniającą usługi serwisowe, które, jak widać, w branży budowlanej są raczej marginalną wielkością, wraz z pracami remontowymi stanowią ok. 30% specjalistycznych robót budowlanych. Skupiono się na specyfice specjalistycznych robót budowlanych ze względu na fakt, iż to właśnie dla tego rodzaju działalności charakterystyczne jest świadczenie usług serwisowych.



Rys. 2. Produkcja budowlano-montażowa w zakresie specjalistycznych robót budowlanych w podziale na roboty o charakterze inwestycyjnym, remontowym i pozostałe w Polsce w latach 2009-2014

Źródło: opracowanie własne.

Prace serwisowe wykonywane przez przedsiębiorstwa branży budowlanej można podzielić na dwie kategorie: usługi konserwacyjne oraz usługi napraw. Usługi konserwacyjne, czyli przeglądy, polegają na okresowej kontroli stanu i funkcjonowania obiektu budowlanego, instalacji, urządzeń i innych elementów obiektu budowlanego. Obowiązek dokonywania kontroli stanu technicznego obiektów budowlanych został zapisany w ustawie Prawo budowlane w rozdz. 6 *Utrzymanie obiektów budowlanych* [Ustawa z dnia 7 lipca 1994]. Dodatkowo obowiązek ten może wynikać z warunków gwarancji, jakie ustanowił wykonawca robót lub producent urządzeń, które stanowią element obiektu budowlanego. Może również istnieć wymóg posiadania przez przedsiębiorstwo świadczące usługi serwisowe certyfikatu upraw-

nającego do dokonywania tego typu czynności i jednocześnie potwierdzającego przeszkolenie pracowników w zakresie niezbędnym do prowadzenia działań konserwacyjno-serwisowych.

Usługi napraw świadczone są incydentalnie najczęściej w przypadku wystąpienia awarii. Można wyróżnić dwa rodzaje napraw: pilne – wymagające natychmiastowej interwencji serwisu lub planowane – dokonywane w ustalonym wcześniej terminie w celu poprawy jakości lub funkcjonalności elementów obiektów budowlanych.

4. Koszty usług serwisowych świadczonych przez wybrany podmiot branży budowlanej

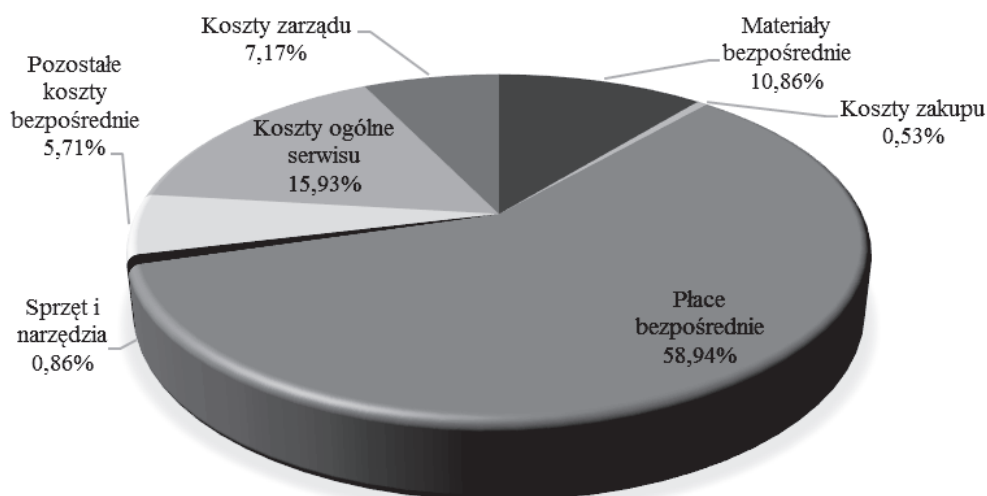
W celu dokonania analizy kosztów usług serwisowych należy wyodrębnić koszty, które dotyczą świadczenia usług serwisowych. W tabeli 1 zawarto przykłady kosztów według pozycji kalkulacyjnych zaproponowanych dla działalności serwisowej w branży budowlanej. Jest to zestawienie pozycji kalkulacyjnych wyodrębnionych przez GUS dla działalności w branży budowlanej i zmodyfikowanych na potrzeby oceny działalności serwisowej.

Tabela 1. Przykłady kosztów według pozycji kalkulacyjnych zaproponowanych dla działalności serwisowej w branży budowlanej

Pozycja kalkulacyjna kosztów	Przykłady kosztów kwalifikowane do danej pozycji kosztowej
Materiały bezpośrednie	materiały podstawowe i pomocnicze, materiały niemające cech typowego surowca, których zużycie jest jednak ściśle związane z działalnością budowlano-montażową, inne materiały zużywane w związku z wykonaniem robót
Koszty zakupu	koszty transportu, przesyłki, spedycji, załadunku u dostawcy, przeładunku i rozładunku
Płace bezpośrednie	wartość brutto wynagrodzenia, a także składki na ubezpieczenia społeczne oraz odpisy ustawowe zaliczane w ciężar kosztów z tytułu utworzenia funduszu świadczeń socjalnych
Sprzęt i narzędzia	wydatki z tytułu pracy maszyn oraz sprzętu, usług sprzętu, zakupu narzędzi, energii elektrycznej zużytej podczas pracy sprzętu
Pozostałe koszty bezpośrednie	koszty podróży służbowych pracowników serwisu, ekspertyzy
Koszty ogólne serwisu	koszty bezpieczeństwa i higieny pracy, koszty transportu, koszty eksploatacji samochodów służbowych, koszty szkoleń i uzyskania uprawnień
Koszty zarządu	płace i narzuty na płace personelu zarządu, koszty delegacji i przejazdów, koszty eksploatacji służbowych samochodów osobowych, koszty biurowe i utrzymania obiektów ogólnego przeznaczenia, koszty realizacji obowiązków ewidencyjno-sprawozdawczych, porady prawne, obce ekspertyzy, koszty bhp pracowników zarządu
Koszty nieprodukcyjne	koszty napraw gwarancyjnych, kary za nieterminową interwencję serwisu

Źródło: opracowanie własne na podstawie [GUS, 2015].

W celu przybliżenia specyfiki obiektu badawczego należy określić podstawowy zakres działalności serwisowej prowadzonej przez wybrany podmiot branży budowlanej. Przedsiębiorstwo świadczy usługi serwisowe w formie przeglądów oraz napraw. Zdecydowanie bardziej rozbudowane i częściej przeprowadzane są usługi konserwacyjne, na których koncentruje się przeprowadzone badanie empiryczne. Jednostka serwisuje specjalistyczne instalacje funkcjonujące w ok. 50 obiektach budowlanych. Przeglądy odbywają się z określoną częstotliwością ustaloną w przyjętym harmonogramie rocznym – zgodnie z prawem budowlanym nie rzadziej niż raz w roku. Istnieje możliwość częstszego przeprowadzania przeglądów na życzenie klienta.



Rys. 3. Struktura kosztów świadczenia usług konserwacyjnych wybranego przedsiębiorstwa branży budowlanej w 2015 r.

Źródło: opracowanie własne.

Na rys. 3 przedstawiono strukturę kosztów świadczenia usług konserwacyjnych wybranego przedsiębiorstwa branży budowlanej w 2015 r. w układzie kalkulacyjnym. Świadczenie usług serwisowych nie bazuje na kosztach materiałów bezpośrednich. Serwis przede wszystkim generuje koszty wynagrodzeń bezpośrednich. Wynika to z tego, że podejmowane działania bazują na interwencjach pracowników serwisu. Wysokie są również koszty podróży służbowych, koszty eksploatacji samochodów służbowych i paliwa. Na niższym poziomie niż w przypadku produkcji budowlano-montażowej kształtują się koszty materiałów bezpośrednich. Natomiast w 2015 r. wcale nie wystąpiły w przedsiębiorstwie koszty nieprodukcyjne.

Po wyodrębnieniu kosztów i przychodów przypadających na działania serwisowe podjęto próbę oceny znaczenia świadczonych usług. Trudne byłoby wyodręb-

nienie kosztów przypadających indywidualnie na każdy obiekt, dokonanie pewnych umownych i koniecznych założeń mogłoby zniekształcić otrzymane wyniki. Jednocześnie nakład pracy potrzebny na wyodrębnienie takich informacji mógłby być nieadekwatny do użyteczności uzyskanych informacji. Dlatego ustalono rentowność usług serwisowych zbiorczo dla wszystkich podjętych w danym roku działań konserwacyjnych.

Podstawowym źródłem przychodów jednostek gospodarczych jest sprzedaż produktów i towarów, dlatego wskaźnikiem rentowności sprzedaży osiąganey z podstawowej działalności operacyjnej jest wskaźnik będący relacją wyniku ze sprzedaży do przychodów ze sprzedaży. Wskaźnik ten informuje, jaka kwota wyniku ze sprzedaży została wygenerowana przez jedną złotówkę przychodów ze sprzedaży [Nowak 2014, s. 203]. W przypadku określenia rentowności usług serwisowych wskaźnik rentowności usług serwisowych można przedstawić relatywnie jako relację wyniku ze sprzedaży usług serwisowych do przychodów osiągniętych ze sprzedaży tychże usług. W analizowanym przedsiębiorstwie wskaźnik rentowności sprzedaży świadczonych usług konserwacyjnych wynosi 16,36%. Natomiast w celu określenia zyskowności usług serwisowych i tym samym ich znaczenia w kwestii finansowej dla funkcjonowania przedsiębiorstwa można porównać osiągnięty wynik ze wskaźnikami podobnych podmiotów zajmujących się działalnością serwisową ze średnią wypracowaną w branży lub z innego rodzaju produktem tego samego podmiotu. W tym przypadku ze względu na brak ogólnodostępnego średniego branżowego wskaźnika rentowności oraz brak bliskiej kooperacji z inną jednostką, aby można było uzyskać takie informacje, zestawiono wskaźnik rentowności sprzedaży usług konserwacyjnych ze wskaźnikiem rentowności sprzedaży wszystkich usług świadczonych przez podmiot gospodarczy. Wynosił on w 2015 r. w analizowanej jednostce 34,95%. Porównanie dwóch wskaźników wyraźnie informuje o dwukrotnie niższej rentowności w przypadku świadczonych usług serwisowych. Na jedną złotówkę przychodu wygenerowanego przez sprzedaż wszystkich usług świadczonych przez przedsiębiorstwo przypada ok. 35 groszy. W przypadku usług serwisowych jest to już tylko 16 groszy.

Przeanalizowanie wyników osiągniętych przez jedną jednostkę nie obrazuje wyników wszystkich przedsiębiorstw świadczących podobne usługi, jednak daje możliwość zidentyfikowania problemów, jakie można napotkać przy próbie oceny znaczenia usług serwisowych. Podstawową barierą jest wyodrębnienie kosztów, które dotyczą tylko i wyłącznie działań serwisowych. Są one zazwyczaj liczne, jest wiele obiektów, na rzecz których świadczy się usługi konserwacyjne i usługi napraw, a podstawowe klasyfikacje kosztów, stosowane szczególnie w małych przedsiębiorstwach, nie są tak szczegółowe, aby wyodrębniać tego typu informacje. Wykonywane są przez różnych pracowników, czasami w kilku miejscach jednocześnie i trudno to właściwie ewidencjonować dla celów zarządczych. W momencie, kiedy pracownicy jadą dokonywać przeglądów w obiekcie, nie przypisują oni każdego drobnego

materiału do określonego obiektu, co uniemożliwia przypisanie dokładnych kosztów poniesionych na działania serwisowe do uzyskanych z tego tytułu przychodów.

5. Zakończenie

Usługi serwisowe stanowią mało rentowne przedsięwzięcie dla przedsiębiorstwa. Podejmowane są jednak ze względu na wymagania stawiane przez inwestorów względem wykonawców obiektów budowlanych. Klienci, którzy budują nowe obiekty lub modernizują już istniejące, oczekują świadczenia usług serwisowych jako kompleksowej obsługi inwestycji. W przypadku, kiedy jednostka gospodarcza nie zdecyduje się na serwis wykonanych prac, często nawet nie jest brana pod uwagę w przetargu. Już w ofercie składanej na wykonanie określonego elementu obiektu budowlanego należy określić, za jaką cenę i z jaką częstotliwością będą dokonywane przeglądy konserwacyjne, jeżeli są one wymagane. Jest to również powiązane z gwarancją, jaką obejmowane są oddawane do użytku obiekty. Żadne przedsiębiorstwo nie będzie odpowiadało za działania dokonywane przez inną jednostkę. Ingerencja obcego serwisu, zaistniała wbrew zapisom zawartej umowy budowlanej, może wiązać się z utratą określonego okresu gwarancyjnego, do którego zobowiązał się wykonawca.

Warto wyodrębnić chociaż zbiorcze koszty, które dana jednostka ponosi na świadczenie usług serwisowych, gdyż może to być przydatne w dalszej działalności. Znając rentowność naszych usług, możemy zmienić cenę za wykonywane usługi, aby dążyć do zwiększenia przychodów z tytułu tego typu aktywności. Szczególnie do celów podejmowania decyzji długookresowych takie informacje mogą okazać się bardzo użyteczne.

Literatura

- Bień W., 1977, *Ekonomika i organizacja przedsiębiorstw budowlano-montażowych*, cz. I, Wydawnictwa Szkolne i Pedagogiczne, Warszawa.
- GUS, 2015, *Budownictwo – wyniki działalności 2014 r.*, Warszawa.
- GUS, *Budownictwo – wyniki działalności 2005-2014*, <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/przemysl-budownictwo-srodk-trwale/budownictwo/budownictwo-wyniki-dzialalnosci-w-2014-r-3,10.html> (24.02.2016).
- Jagiello S., 1979, *Rachunek i analiza kosztów oraz wyników przedsiębiorstw budowlanych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław.
- Michalak J., 2006, *Charakterystyka branży i przedsiębiorstw usług budowlanych* [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie budowlanym. Kontrakty. Planowanie. Kontrola*, Difin, Warszawa.
- Nowak E., 2014, *Analiza sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa.
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, DzU 1994, nr 89, poz. 414, ze zm.