

Małgorzata Trocka

Znaczenie kosztów pracy w małych przedsiębiorstwach

Ekonomiczne Problemy Usług nr 62, 155-162

2011

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MAŁGORZATA TROCKA

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Gorzowie Wielkopolskim

ZNACZENIE KOSZTÓW PRACY W MAŁYCH PRZEDSIĘBIORSTWACH

Wprowadzenie

W ujęciu społeczno-ekonomicznym koszty pracy można zdefiniować jako całkowity nakład ponoszony na przygotowanie, rozwój i wykorzystanie potencjału pracy w gospodarce. Koszty te obejmują wszystkie pozycje związane z zatrudnieniem, przygotowaniem do pracy zawodowej oraz realizacją potrzeb socjalnych ludności w wieku produkcyjnym. Dotyczą one nakładów w skali makroekonomicznej ponoszonych na rozwój zasobów ludzkich w kraju, a wykorzystywane są na poziomie mikroekonomicznym w przedsiębiorstwach. Brak jednoznacznej interpretacji kosztów pracy spowodowany jest głównie wielością ich składników oraz silnymi związkami kosztów pracy ze sferą społeczną. Znaczną liczbą składników kosztów pracy ma swoją genezę nie tylko poza stanowiskiem i miejscem pracy, ale nawet poza osobą pracownika i mogą się one łączyć z jego rodziną, jak również sytuacjami życiowymi niezwiązanymi z pracą, ale ich skutki odnoszą się do pracownika.

W tym rozumieniu koszty pracy są ujmowane szeroko i składają się na nie zarówno koszty pokrywane przez przedsiębiorstwo, odnoszone w ciężar kosztów własnych, jak również te finansowane z dotacji czy innych form pomocowych dla firm. W węższym ujęciu koszty pracy będą dotyczyły wyłącznie zatrudnionych pracowników, w tej części, która może być przedmiotem ujęcia w kosztach działalności operacyjnej¹.

¹ Por. S. Nahotko, *Zarządzanie kosztami pracy w przedsiębiorstwie działającym w otoczeniu bezrobocia*. Scientific Publishing Group, Gdańsk 2005, s. 37.

Zgodnie z terminologią Głównego Urzędu Statystycznego koszty pracy są ponoszone przez pracodawcę na rzecz pozyskania, wykorzystania, utrzymania i doskonalenia zasobów pracy. W tym znaczeniu stanowią one sumę wynagrodzeń brutto, składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i wypadkowe, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych pokrywanych ze środków pracodawcy oraz wydatków pozapłacowych na kształcenie i przekwalifikowanie kadr, bezpieczeństwo i higienę pracy, okresowe badania lekarskie, odzież ochronną itp.

Z punktu widzenia rachunkowości koszty pracy znajdują odzwierciedlenie w układzie rodzajowym jako wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia. Celem referatu jest przedstawienie istoty tak rozumianych kosztów pracy oraz ukazanie możliwości ich kształtowania w małych przedsiębiorstwach.

1. Wynagrodzenia jako podstawowy składnik kosztów pracy

Wysokość kosztów pracy zależy zarówno od jej ilości i jakości, jak i od przyjętego sposobu wyceny, zdeteterminowanego stosowanym systemem wynagrodzeń. Najczęściej spotykanym kosztem z tytułu wynagrodzeń są płace określone jako osobowe, wynikające z umowy o pracę. Powszechnie stosowane są dwa systemy wynagradzania pracowników: za czas pracy oraz za efekty pracy. W systemie czasowym pracownik otrzymuje, w zamian za świadczoną przez jakiś okres pracę, z góry określone wynagrodzenie. Powinno być ono adekwatne do wykonywanej pracy i wynikać z umowy zawartej z pracodawcą. Koszt ten ma charakter stały. Wynagrodzenie może się tu zmienić jedynie w przypadku niewykonania powierzonego zadania, na przykład z uwagi na nieobecność pracownika. Wyceniając zużycie czasu pracy, w pewnym stopniu uwzględnia się również jakość pracy. Wyrazem tego są zróżnicowane stawki godzinowe (a także dzienne, miesięczne) stosownie do rodzaju i stopnia trudności prac, niezbędnych kwalifikacji pracowników itp. Iloczyn jednakowych ilości czasu pracy przy wyższych stawkach płacowych odzwierciedla w kosztach wyższą jakość wykonanej pracy. Ze względu na fakt, że system ten jest mało efektywny, aby zmotywować pracowników, stosuje się też, obok czystych form czasowych, inne jego odmiany. Są to:

- płaca czasowa z premią za wyniki ogólne zespołu lub przedsiębiorstwa;
- wynagrodzenie czasowe z oceną wydajności pracy i jej pomiarem (doliczana jest indywidualna premia za wydajność pracy, ustalana na podstawie stopnia wykonania);
- płace czasowe z jakościową oceną wydajności (jednostkowa stawka jakościowej wydajności pracy, ustalana jest m.in. na podstawie dyspozycyjności, punktualności, porządku na stanowisku pracy, współpracy z innymi pracownikami, jakości wykonanej pracy).

System wynagradzania za efekty pracy, określane jako akord, jest iloczynem ustalonej jednostkowo stawki oraz przyjętej jednostki pomiaru pracy (na przykład sztuki wyrobu – pracownicy zatrudnieni przy produkcji). Charakterystyka tego systemu pracy jest szeroko opisana w literaturze. W praktyce jednak obecnie dość rzadko korzysta się z takiej formy zatrudniania pracowników.

Pomiar czasu pracy, który służy ustalaniu wynagrodzenia, może odbywać się na podstawie dokumentów źródłowych stwierdzających obecność pracownika w miejscu zatrudnienia, a także wykonywania przez niego określonych zadań. Są to przede wszystkim karty pracy, karty zarobkowe, karty przestoju i inne, na przykład listy obecności czy karty magnetyczne. Za pomocą iloczynu pracy żywej i stawek wynagrodzenia obliczana jest przede wszystkim płaca zasadnicza. Pozostałe elementy, takie jak premie czy dodatki funkcyjne, określane są kwotowo.

Praca wykonana lub zakończona w danym miesiącu, potwierdzona sporządzoną listą płac, obciąża koszty tego okresu sprawozdawczego. Wynikające z tego należności wobec pracowników stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu naliczenia, pod warunkiem że zostały wypłacone lub pozostawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawa łączącego strony. Wysokość rocznych kosztów wynagrodzenia w małych przedsiębiorstwach (zatrudniających od 10 do 49 pracowników) przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Roczne koszty wynagrodzeń (w podmiotach gospodarczych zatrudniających od 10 do 49 pracowników)

Rok	Koszty uzyskania przychodu z całej działalności (w mln zł)	Koszty wynagrodzeń ogółem (w mln zł)	Koszty wynagrodzeń wynikające ze stosunku pracy (w mln zł)	Udział płac wynikających ze stosunku pracy w kosztach wynagrodzeń (w %)
I–VI 2010	152202,0 (100%)	12563,2 (8,25%)	11100,5 (7,29%)	88,4
2009	323981,1 (100%)	26431,2 (8,16%)	23233,2 (7,17%)	87,9
2008	335348,4 (100%)	25948,6 (7,74%)	22687,5 (6,76%)	87,4
2007	295204,4 (100%)	20561,4 (6,96%)	18111,5 (6,13%)	88,1
2006	266096,3 (100%)	18117,1 (6,81%)	15865,9 (5,96%)	87,6
2005	244130,4 (100%)	16477,3 (6,75%)	14492,1 (5,93%)	87,9

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Wyniki finansowe podmiotów gospodarczych*, GUS, Warszawa 2006–2010.

Z przedstawionych danych wynika, że udział wynagrodzeń we wszystkich kosztach uzyskania przychodu tej grupy podmiotów w latach 2005–2010 powoli,

ale systematycznie wrosta i aktualnie utrzymuje się na poziomie ok. 8%. Natomiast udział płac wynikających ze stosunku pracy w kosztach wynagrodzeń pozostaje w badanym okresie na podobnym poziomie ok. 88%. Pozostałą część mogą stanowić kwoty wynagrodzeń naliczane w związku z umowami o charakterze cywilnoprawnym.

2. Wpływ płacy minimalnej na koszty pracy

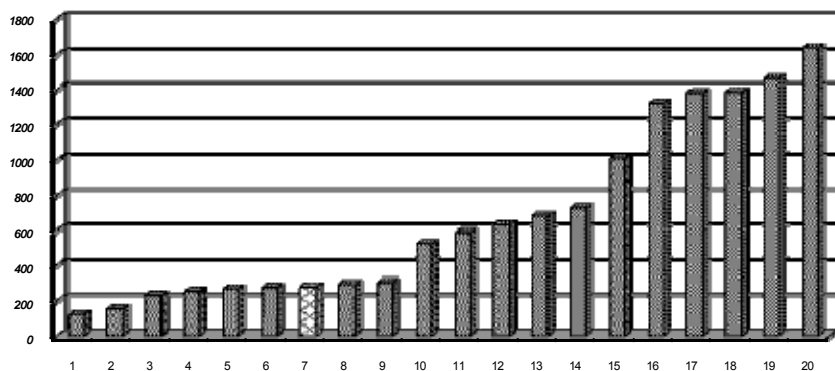
Wysokość kosztów wynagrodzenia zależy przede wszystkim od możliwości finansowych przedsiębiorstwa zdeterminowanych osiąganymi wynikami finansowymi, jego wielkością, rodzajem prowadzonej działalności czy poziomem organizacji. Nie może być jednak niższa niż ustawowa płaca minimalna, której wielkość prezentuje tabela 2. Całkowity koszt zatrudnienia pracownika, przy ustalonej płacy minimalnej, został obliczony jako suma minimalnego wynagrodzenia brutto i obowiązkowych obciążeń pracodawcy.

Tabela 2
Miesięczne koszty wynagrodzeń w Polsce, przy płacy minimalnej,
w latach 2004–2010 (w zł)

Rok	Płaca minimalna brutto	Płaca minimalna netto – standardowe koszty uzyskania przychodu	Płaca minimalna netto – podwyższone koszty – dojazd do pracy z innej miejscowości	Koszt całkowity zatrudnienia pracownika przy płacy minimalnej
2010	1317,00	984,15	989,15	1562,11
2009	1276,00	954,96	960,96	1513,47
2008	1126,00	845,17	850,17	1335,56
2007	936,00	697,95	702,95	1128,91
2006	899,10	647,93	652,93	1085,57
2005	849,00	617,39	622,39	1025,51
2004	824,00	602,77	607,67	995,31

Źródło: opracowanie własne.

Można zauważyć regularny wzrost płacy minimalnej w Polsce, aczkolwiek w porównaniu z innymi krajami Unii Europejskiej jest ona ciągle na dość niskim poziomie. Ustawy o pensji minimalnej ma 20 spośród 27 państw członkowskich UE. W większości państw Unii Europejskiej jest ona ustalana przez rząd lub negocjowana z partnerami społecznymi. Porównanie płacy minimalnej w Polsce na tle innych krajów UE przedstawiono na rysunku 1.



Rys. 1. Płaca minimalna w Unii Europejskiej (stan na styczeń 2009, w euro)

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportu Eurostat, Beate Czech, *Minimum wages in January 2009*, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>.

W przedziale do 400 euro znajduje się płaca minimalna w Bułgarii (1), Rumunii (2), na Litwie (3), Łotwie (4), Węgrzech (5), w Estonii (6), Polsce (7), Słowacji (8) i Czechach (9). W grupie obejmującej wynagrodzenie na poziomie od 400 do 800 euro mieści się Portugalia (10), Słowenia (11), Malta (12), Grecja (13) i Hiszpania (14). Natomiast najwyższą płacę minimalną, powyżej 800 euro, ma Wielka Brytania (15), Francja (16), Holandia (17), Belgia (18), Irlandia (19) oraz Luksemburg (20).

3. Pozapłacowe obciążenia pracodawcy wynikające z zatrudniania pracowników

Narzut na wynagrodzenia, których podstawą ustalania jest płaca, to składki na ubezpieczenie emerytalne (9,76%), rentowe (4,50%), wypadkowe (0,4%–8,12%) oraz Fundusz Pracy (2,45%) i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (0,1%). Od 1 stycznia 2010 przedsiębiorstwa mają obowiązek naliczania i odprowadzania składki na Fundusz Emerytur Pomostowych (1,5%). Dotyczy to pracowników, którzy urodzili się po 31 grudnia 1948 roku i wykonują w pełnym wymiarze czasu pracy prace w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze. Składka na ubezpieczenie emerytalne, rentowe oraz FEP naliczana jest od podstawy nieprzekraczającej w roku kalendarzowym trzydziestokrotności przeciętnego wynagrodzenia. Ze względu na to, że są one pochodną wynagrodzeń, pracodawca nie ma wpływu na ich wymiar, a wysokość regulują odrębne przepisy. Wy-

sokość rocznych kosztów ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń w małych przedsiębiorstwach przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3

Roczne koszty ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na rzecz pracowników
(w podmiotach gospodarczych zatrudniających od 10 do 49 pracowników)

Rok	Koszty uzyskania przychodu z całej działalności (w mln zł)	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia (w mln zł)	Składki na ubezpieczenie społeczne (w mln zł)	Udział składki na ubezpieczenie w kosztach ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń (w %)
I–VI 2010	152202,0 (100%)	2346,9 (1,54%)	1971,7 (1,29%)	84,0
2009	323981,1 (100%)	4821,1 (1,49%)	3861,9 (1,19%)	80,1
2008	335348,4 (100%)	4716,13 (1,41%)	3789,1 (1,13%)	80,3
2007	295204,4 (100%)	4124,3 (1,40%)	3353,4 (1,13%)	81,3
2006	266096,3 (100%)	3650,4 (1,22%)	2959,2 (1,11%)	81,1
2005	244130,4 (100%)	3320,7 (1,36%)	2669,5 (1,09%)	80,4

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Wyniki finansowe podmiotów gospodarczych*, GUS, Warszawa 2006–2010.

Koszty ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń stanowią obecnie ok. 1,5% kosztów uzyskania przychodów małych przedsiębiorstw. Większą część (od 80,3% do 84%) tworzą obowiązkowe składki na ubezpieczenie społeczne. Do innych świadczeń na rzecz pracowników zalicza się w szczególności²:

- odzież roboczą i ochronną;
- świadczenia rzeczowe związane z bezpieczeństwem i higieną pracy;
- posiłki profilaktyczne;
- odpisy na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych;
- wydatki związane z ochroną zdrowia;
- ubezpieczenia osobowe pracowników;
- koszty szkoleń pracowników.

Świadczenia te są sprawą uznaniową każdego pracodawcy. Analizując ich wielkość, można zauważyć, że nie są to kwoty zbyt imponujące. Jeżeli od kosztów ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń odejmie się wysokość składek, to koszty świadczeń dodatkowych na rzecz pracowników są marginalne i kształtują się

² *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdarska, Difin, Warszawa 2010, s. 61.

na poziomie 0,3% wszystkich kosztów uzyskania przychodów małych przedsiębiorstw.

Odrębne przepisy regulują odpisy na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych, które ustala się w wysokości 37,5% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej (na jednego zatrudnionego) w roku poprzednim lub w drugim półroczu roku poprzedzającego, jeżeli przeciętne wynagrodzenie z tego okresu stanowiło kwotę wyższą. Wysokość odpisu podstawowego oblicza się dla osób zatrudnionych w danej jednostce w przeliczeniu na pełne etaty. Obowiązek tworzenia tego funduszu dotyczy pracodawców zatrudniających powyżej 20 pracowników (w przeliczeniu na pełne etaty), natomiast pozostali pracodawcy muszą wypłacać pracownikom świadczenie urlopowe³.

4. Kierunki minimalizacji kosztów pracy

Można przyjąć, że koszty pracy wynikające z zatrudniania pracowników na podstawie umowy o pracę stanowią obecnie ok. 8% kosztów uzyskania przychodów w małej firmie. Z punktu widzenia przedsiębiorcy jest to na pewno wielkość, którą należałoby zredukować. Najprostsze przejawy racjonalizacji kosztów pracy w małych przedsiębiorstwach to zmniejszenie liczby pracowników do niezbędnego minimum, zatrudnianie wszechstronnie wykształconych pracowników wykonujących wiele funkcji jednocześnie, zmiana umów o pracę z pełnego etatu na jego część czy zlecenie niektórych czynności firmom zewnętrznym (outsourcing).

Oczywistym rozwiązaniem wydaje się także obniżanie wynagrodzenia do poziomu płacy minimalnej. Trzeba jednak zadać pytanie, czy nisko opłacani pracownicy będą wystarczająco zmotywowani do efektywnej pracy? W Polsce płaca minimalna kształtuje się na poziomie 40–42% przeciętnego wynagrodzenia i w porównaniu z innymi krajami UE nie należy do wysokich.

Sposobem na zmniejszenie kosztów pracy może być również nawiązywanie umów cywilnoprawnych, takich jak umowa o dzieło, umowa zlecenie czy kontrakt menedżerski. W praktyce podane formy zatrudniania są bardzo często wykorzystywane, ponieważ pracodawca unika wówczas dodatkowych kosztów związanych ze składkami ZUS, świadczeniami socjalnymi i innymi zobowiązaniami wynikającymi z Kodeksu Pracy. Należy zwracać szczególną uwagę, czy nie stoi to w sprzeczności z prawem pracy, gdyż w sytuacji kiedy pracownik zobowiązuje się do wykonywania pracy określonego rodzaju na rzecz pracodawcy i pod jego kierownictwem oraz w miejscu i czasie przez niego wyznaczonym, uzyskując z tego tytułu wynagrodze-

³ Podstawa prawna: Ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (DzU z 1996 r. nr 70, poz. 335 z późn. zm.).

nie, nosi to znamiona stosunku pracy i nie jest wtedy dopuszczalne zastąpienie umowy o pracę umową cywilnoprawną⁴.

Podsumowanie

Problematyka kosztów spotyka się zawsze z szerokim zainteresowaniem, gdyż dotyczy funkcjonowania wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, w tym również małych przedsiębiorstw. W opracowaniu koszty pracy zostały zawężone do tych wielkości, które mogą być odnoszone w ciężar kosztów własnych firmy, a małe firmy potraktowane ogólnie. Badanie można byłoby rozwinąć o przeanalizowanie kształtowania się kosztów pracy w zależności od sektora gospodarki oraz rozszerzyć zagadnienia ich redukowania, które zostały jedynie zasygnalizowane.

Wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników stanowią ok. 8,5% kosztów uzyskania przychodów małych podmiotów gospodarczych. Odnosząc tę wielkość do krytyki wysokich kosztów pracy płynącej ze strony przedsiębiorstw, trudno się z tym zgodzić. Być może narzekania pracodawców wynikają bardziej z zawilości przepisów prawa obowiązujących przy zatrudnianiu pracowników niż z samej wielkości kosztu.

THE IMPORTANCE OF LABOUR COSTS IN SMALL BUSSINESS

Summary

The article presents the importance of labour costs and the possibilities of their reduction in small businesses. Labour costs usually include items such as wages, social insurance and other benefits for employees. They represent approximately 8.5% of all costs connected with the revenue of small businesses.

Translated by Małgorzata Trocka

⁴ Podstawa prawna: Kodeks pracy z dnia 26 czerwca 1974 r. (DzU z 5 lipca 1974 r., nr 24, poz. 141 z późn. zm.).