



## KOSZTY PRACY W STRUKTURZE KOSZTÓW DZIAŁALNOŚCI MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTW

Rafał Chłąd

Politechnika Częstochowska  
Wydział Zarządzania

**Streszczenie:** Celem artykułu jest analiza kosztów, dostarczenie informacji dotyczących ich rodzaju i wielkości, ustalenie czynników wpływających na ich poziom, również określenie możliwości poprawy efektywności gospodarowania przez oddziaływanie na wielkość i strukturę kosztów. Szczegółowej analizie zostaną poddane całkowite koszty pracy dotyczące działalności przedsiębiorstwa, a także jednostkowy koszt, który jest ilorazem całkowitych kosztów pracy, ich składników i przeciętnej liczby zatrudnionych pracowników. Analizie poddano również relacje całkowitych kosztów pracy i ich składników do wartości produkcji sprzedanej netto.

**Słowa kluczowe:** analiza, koszty pracy, przedsiębiorstwo, małe i średnie przedsiębiorstwa, wynagrodzenia

DOI: 10.17512/znpcz.2016.4.2.14

### Wprowadzenie

Funkcjonowanie gospodarki rynkowej oparte jest przede wszystkim na małych i średnich przedsiębiorstwach. Sektor MŚP, z punktu widzenia jego roli w gospodarce, ma istotne znaczenie, tworzy bowiem znaczącą część PKB, zapewnia zatrudnienie oraz stanowi wyraz rozwijających się w każdej gospodarce działań przedsiębiorczych. Liczne są jednak bariery rozwoju tych przedsiębiorstw w polskich warunkach. Jednymi z nich są niewątpliwie niedostatek kapitałów własnych oraz trudności w pozyskiwaniu zewnętrznych źródeł finansowania. Bariery mogą jednak stopniowo zanikać, zmienia się również otoczenie przedsiębiorstw, pojawiają się nowe możliwości ich rozwoju, istnieje realna szansa na zwiększenie poziomu ich konkurencyjności na otwartym rynku europejskim. Istotną rolę w funkcjonowaniu działalności małych i średnich przedsiębiorstw odgrywają koszty pracy. Działalność gospodarcza przedsiębiorstwa związana jest z ponoszeniem kosztów. Obejmują one zarówno nakłady pracy żywej, w postaci wynagrodzeń za pracę wraz z narzutami, jak i nakłady pracy uprzedmiotowionej, które stanowią zużycie materiałów oraz maszyn i budynków. W kosztach są również ujęte usługi, opłaty i podatki. Koszty własne są powszechnie uznawane za jeden z najważniejszych syntetycznych mierników charakteryzujących gospodarność przedsiębiorstwa. W kosztach własnych przedsiębiorstwa znajduje bowiem odzwierciedlenie trafność podejmowanych przez kierujących decyzji strategicznych, racjonalna

alokacja zasobów oraz oszczędne, bieżące wykorzystanie wszystkich posiadanych czynników produkcji. Rola i znaczenie kosztów wynika również z faktu, że obok przychodów kształtują one wynik finansowy przedsiębiorstwa. Z tych właśnie powodów koszty własne poddawane są w przedsiębiorstwie wnikliwej analizie. Znajomość czynników oddziałujących na poziom, dynamikę i strukturę kosztów umożliwia wytyczenie kierunków i środków zwiększających efektywność gospodarowania, przez racjonalne wykorzystanie czynników produkcji i systematyczne obniżanie kosztów własnych.

### **Małe i średnie przedsiębiorstwa**

Małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP) w warunkach gospodarki rynkowej zajmują wysoką i silną ekonomicznie pozycję w hierarchii podmiotów tworzących rynek i dochód krajowy. Waleriami małego i średniego przedsiębiorstwa są między innymi: przedsiębiorczość, dynamizm w rozwoju, szybkość adaptacji innowacji (produktów i technologii) oraz elastyczność wobec wielu zmian zachodzących na rynku, na którym firma funkcjonuje i którego jest uczestnikiem (Bartkowiak, Kielesińska 2003, s. 10).

Słuszne wydaje się stwierdzenie, że przedsiębiorczość to cecha charakterystyczna dla małych i średnich firm. Małe jednostki, które kierują swoją ofertę do konkretnych, najczęściej nielicznych odbiorców, są w stanie generować większe dochody niż konkurencja poprzez zaspakajanie konkretnych potrzeb nabywców. Przedsiębiorczość MŚP przejawia się głównie poprzez kreatywność menedżerów, ich zdolność do rozwiązywania problemów i skłonność do podejmowania ryzyka (Grzywacz, Okońska 2005, s. 13). Motorem zwiększenia dynamiki przedsiębiorczości w Polsce jest sektor MŚP, wiodący w gospodarce, tworzący zasadniczą część produktu krajowego, będący głównym źródłem miejsc pracy. Małe i średnie przedsiębiorstwa są wrażliwe na zmiany otoczenia gospodarczego, instytucjonalnego, regulacyjnego, administracyjnego. Są równocześnie bardziej elastyczne w działaniu, łatwiej mogą dostosować się do zmieniających się warunków otoczenia. Firmy te są w stanie szybciej reagować na powstające potrzeby oraz preferencje klientów z lokalnego rynku. Inicjatywy zmierzające do stworzenia dynamicznej i konkurencyjnej gospodarki mogą odnieść sukces (Strużycki 2002, s. 217). Zaliczenie danej jednostki do sektora małych i średnich przedsiębiorstw może być oparte na różnych kryteriach. Najczęściej są to kryteria jakościowe i ilościowe (Skowronek-Mielczarek 2007, s. 1). Natomiast wśród cech jakościowych małych i średnich przedsiębiorstw wymienia się również obecność elementów innowacyjnych.

Natomiast wśród charakterystyki ilościowej małego i średniego przedsiębiorstwa, wykorzystującej bezwzględne miary wielkości, uwzględnia się najczęściej (Piasecki (red.) 2001, s. 68): wielkość zatrudnienia, wartość obrotów (wielkość sprzedaży), sumę bilansową, wartość majątku trwałego, (dochód roczny netto, czas działalności firmy). Opisując ilościowe kryteria małego i średniego przedsiębiorstwa, niekiedy uwzględnia się również pewne względne miary wielkości, takie jak na przykład udział sprzedaży firmy na danym rynku (Bednarczyk 2004, s. 16).

**Tabela 1. Cechy jakościowe i ilościowe MŚP**

<b>Cechy jakościowe</b>	<b>Cechy ilościowe</b>
Mały udział w rynku	Uzależnienie od małej liczby rynków i typów klientów
Najczęściej lokalny charakter rynku zbytu	Uzależnienie od małej liczby klientów
Uzależnienie od jednego lub kilku produktów	Uzależnienie od lokalnego rynku zasobów (pracy, kapitału, zasobów rzeczowych i informacji)
Brak wystarczających zasobów do prowadzenia rozwiniętych badań otoczenia, w tym badań marketingowych (brak dostępu do rynków kapitałowych, np. giełdy)	W tym badań marketingowych (brak dostępu do rynków kapitałowych, np. giełdy)
Istotne znaczenie instytucjonalnego otoczenia lokalnego	Jasno określona własność i bezpośrednie kierowanie
Jedność osoby właściciela (właścicieli) i kontroli (ryzyko prowadzenia firmy ponoszą właściciele)	Prosta struktura organizacyjna

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Targalski 2003, s. 14)

Od 1 stycznia 2005 r. w krajach Unii Europejskiej obowiązują nowe definicje mikro, małych i średnich przedsiębiorstw, określone w Rozporządzeniu Komisji Europejskiej nr 70/2001 z 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 TWE w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw, zmienionym przez Rozporządzenie Komisji Europejskiej nr 364/2004 z lutego 2004 roku. W polskich przepisach definicja, która znajduje zastosowanie w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej z lipca 2004 roku (Dz.U. 2004 nr 173 poz. 1807), wprowadza nieznaną dotąd w Polsce kategorię mikroprzedsiębiorcy oraz zmienia obowiązujące definicje małego i średniego przedsiębiorstwa. Z porównania przepisów rozporządzenia Komisji Europejskiej z przepisami art. 104-109 polskiej ustawy wynika, że co do zasady są one zbieżne.

W nowych definicjach utrzymane zostały wszystkie pułapy związane z wielkością zatrudnienia, zwiększyły się jednak znacznie granice dopuszczalnego obrotu netto czy sumy bilansowej. Bardziej szczegółową klasyfikację przedsiębiorstw mikro, małych i średnich przedstawiono w *Tabeli 2*.

**Tabela 2. Definicja MŚP obowiązująca w Unii Europejskiej od 2005 roku**

Kategoria i wielkość przedsiębiorstwa	Liczba pracowników	Obrót netto w EUR	lub	Suma bilansowa w EUR
Średnie przedsiębiorstwa	< 250	≤ 50		≤ 43
Małe przedsiębiorstwa	< 50	≤ 10		≤ 10
Mikroprzedsiębiorstwa	< 10	≤ 2		≤ 2

Źródło: (Mikołajczyk, Krawczyk 2006, s. 16)

Ustawa definiuje również podział przedsiębiorstw według struktury udziałów; wyróżnione są przedsiębiorstwa: niezależne – w którym inne przedsiębiorstwo posiada mniej niż 25% udziałów, partnerskie – w którym udziały innego przedsiębiorstwa nie przekraczają 50%, związane – ponad 50% udziałów lub równoważnej kontroli posiada inne przedsiębiorstwo. Małe przedsiębiorstwa, w przeciwieństwie do przedsiębiorstw dużych, nastawionych na produkcję wieloseryjną i masową, łatwiej dostosowują się do zmieniających się postaw konsumpcyjnych. Częstokroć lepiej mogą zaspokajać różnorodne gusty i wymagania konsumentów. Są w stanie szybko reagować na zmiany popytu, a w razie jego zwiększenia – wypełnić braki na rynku.

### **Koszty pracy w przedsiębiorstwach**

W warunkach gospodarki rynkowej produkcja dóbr materialnych, a także niematerialnych, odbywa się w konkretnych jednostkach, w których zakres pojęciowy kosztów nie pokrywa się z uprzednio sformułowanym określeniem. Różnice pojęciowe kosztów makroekonomicznych i mikroekonomicznych, takich jak powstających w jednostkach wyodrębniających pod względem ekonomicznym i organizacyjno-prawnym, wynikają z kilku przyczyn. O wartości zużycia rzeczowych składników majątkowych decydują nakłady pracy potrzebne do odtworzenia zużytych środków produkcji, natomiast koszty jednostek gospodarczych są wielkościami historycznymi, gdyż dotyczą uprzednio już wytworzonych lub nabytych składników majątkowych (Sawicki 2010, s. 2). Koszty według założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych to zmniejszenie korzyści ekonomicznych w trakcie okresu sprawozdawczego w formie rozchodu lub zmniejszenia wartości aktywów albo powstania zobowiązania, powodujące zmniejszenie kapitału własnego, z wyjątkiem podziału kapitału na rzecz właścicieli.

Na koszt składają się wyrażone w pieniądzu celowe zużycie rzeczowego majątku trwałego i obrotowego, wartości niematerialnych i prawnych, usług obcych, wynagrodzenia pracowników oraz niektóre płatności, na przykład ubezpieczenia społeczne, opłaty stanowiące koszty umowne, związane z normalną działalnością jednostki gospodarczej w danym okresie (Olchowicz 2013, s. 240).

Do kosztów zalicza się zużycie związane z normalną działalnością podmiotu, nie zalicza się tu natomiast:

- zużycia spowodowanego zdarzeniami losowymi, zaniechaniem lub zawieszeniem pewnego rodzaju działalności;
- kosztu związanego z utrzymaniem nieczynnych zakładów lub wydziałów, które są stratami nadzwyczajnymi.

Koszty i straty nadzwyczajne są pojęciami rozłącznymi, stąd też zużycie zakwalifikowane do strat nie może być traktowane jako koszt. Zarówno z kosztami, jak i ze stratami łączy się pojęcie wydatku. Wydatkiem jest każdy rozchód środków pieniężnych, niezależnie od celu tego rozchodu. Wzajemną relację pojęć koszt–wydatek można określić następująco: każdy koszt był, jest lub będzie się wiązał z wydatkiem, natomiast nie każdy wydatek będzie kosztem.

Wydatki niebędące kosztami to przede wszystkim:

- rozchody środków pieniężnych o charakterze strat nadzwyczajnych,
- spłaty kredytów,
- wpłaty do budżetu podatków niemających charakteru kosztów, więc podatku dochodowego,
- wypłaty pożyczek i zaliczek.

Poza tym koszt może wystąpić wcześniej, równoległe lub później niż wydatek, uzależnione jest to od relacji pomiędzy terminem płatności a momentem przekazania nabytych materiałów do zużycia (Gierusz 2013, s. 77). Podstawowym kryterium klasyfikacyjnym kosztów jest ich podział według rodzajów, czyli prostych, jednorodnych elementów. Układ rodzajowy kosztów obejmuje następujące pozycje:

- amortyzacja,
- zużycie materiałów i energii,
- usługi obce,
- wynagrodzenia,
- świadczenia na rzecz pracowników,
- podatki i opłaty,
- pozostałe koszty (Nowak, Piechota, Wierziński 2004, s. 13).

W jednostkach gospodarczych prowadzących różnorodną działalność gospodarczą koszty są dzielone według rodzajów działalności, a mianowicie na:

- koszty działalności podstawowej, w tym: działalności produkcyjnej, działalności handlowej, działalności usługowej;
- koszty działalności pomocniczej;
- koszty zarządu (Olchowicz 2013, s. 241).

Działalność pomocnicza wspomaga działalność podstawową. Jest to na przykład działalność transportowa wykonywana przez własny zakład transportowy, działalność remontowa. Działalność podstawowa i pomocnicza stanowią działalność operacyjną. Koszty w obrębie określonych rodzajów działalności mogą być także grupowane według faz działalności (funkcji), w jednostkach wytwórczych są to koszty zaopatrzenia (zakupu), produkcji, sprzedaży, zarządu, w jednostkach handlowych są to koszty fazy zakupu, magazynowania, sprzedaży, zarządu (Sobańska 2003, s. 61). Dalszy podział kosztów w obrębie rodzajów działalności to ujęcie kosztów według miejsc powstania, na przykład wydziałów produkcyjnych, jednostek operatywnych w handlu.

W celu ustalenia jednostkowego kosztu wytworzenia produktu bądź usługi ujmuje się koszty według poszczególnych produktów, czyli w układzie przedmiotowym, inaczej według nośników kosztów (Drury 2002, s. 51). Ze względu na sposób odnoszenia kosztów na wytworzone produkty, czyli w związku z kalkulacją kosztów wytworzenia produktów, dzieli się koszty na:

- bezpośrednie, które na podstawie dokumentów źródłowych mogą być przydzielone do określonych produktów (na przykład materiały bezpośrednie, płace bezpośrednie);
- pośrednie, których nie da się bezpośrednio przypisać do produktów bądź rodzajów działalności (koszty wydziałowe, ogólne). Ewentualny podział tych kosztów na poszczególne produkty dokonywany jest za pomocą tak zwanych kluczy rozliczeniowych kosztów (Maciejowska 2014, s. 14).

Z punktu widzenia zależności kosztów od rozmiarów działalności dzieli się je na koszty:

- stałe, niezależne w zasadzie od rozmiarów działalności, kształtujące się na tym samym poziomie, stanowiące tak zwane koszty gotowości;
- zmienne, zależne wprost od rozmiarów działalności (na przykład koszt surowca, robocizny).

Podział kosztów na stałe i zmienne jest podstawą funkcjonowania rachunku kosztów zmiennych, który w odróżnieniu od rachunku kosztów pełnych jest szczególnie przydatny do podejmowania decyzji dotyczących produkcji i sprzedaży w krótkich okresach. Dla celów kontroli kosztów należy je ujmować według ośrodków odpowiedzialności, czyli wyodrębnionych organizacyjnie części jednostki, których kierownicy są odpowiedzialni za ponoszone koszty bądź także za realizowane przychody i wyniki działalności. Ośrodek odpowiedzialności nie jest więc równoznaczny z miejscem powstawania kosztów, lecz z miejscem zarządzania określonymi zasobami (Matuszewicz 2012, s. 9).

### **Koszty pracy jako element kosztów działalności przedsiębiorstwa**

Zgodnie z definicją Głównego Urzędu Statystycznego koszty pracy obejmują ogół wydatków „ponoszonych przez pracodawców na rzecz pozyskania, wykorzystania, utrzymania i doskonalenia zasobów pracy” (GUS 2008, s. 90).

Koszty pracy, czyli związane z zatrudnieniem, definiowane są jako pełne wynagrodzenie pieniężne lub w naturze, płacone przez pracodawcę na rzecz pracownika, w zamian za wykonywaną przez niego pracę w czasie okresu księgowego.

Koszty te obejmują:

1. wynagrodzenie i inne koszty związane z zatrudnieniem: pieniężne i w naturze;
2. składki na ubezpieczenia społeczne, płacone przez pracodawców:
  - składki faktyczne na ubezpieczenia społeczne, płacone przez pracodawców,
  - składki przypisane umownie na ubezpieczenia społeczne, płacone przez pracodawców.

Wynagrodzenia i inne koszty pieniężne związane z zatrudnieniem obejmują wartość wszelkich składek na ubezpieczenia społeczne, podatek dochodowy, płacone przez pracownika nawet, jeżeli są one faktycznie zatrzymane przez pracodawcę, płacone bezpośrednio do systemu ubezpieczeń społecznych, do urzędu skarbowego w imieniu pracownika. Natomiast wynagrodzenie i inne koszty pracy płacone w naturze obejmują wyroby i usługi czy inne świadczenia pracodawców na rzecz swoich pracowników nieodpłatnie lub po obniżonych cenach, mogące być wykorzystywane przez pracowników i członków ich rodzin według swobodnego uznania dla zaspokojenia potrzeb osobistych, a niekoniecznie do wykonywania pracy. Do grupy tej zaliczane są też korzyści (opcje na akcje) firmy przyznawane pracownikom (Borkowska (red.) 2001, s. 7).

„Przez pojęcie kosztów osobowych rozumie się ogół kosztów ponoszonych przez firmę w związku z korzystaniem z pracy ludzkiej. Zgodnie z obowiązującymi przepisami koszty osobowe obejmują wynagrodzenia i świadczenia na rzecz pracowników” (Sawicki 2010, s. 54).

„Pod pojęciem kosztów osobowych kryją się trzy główne grupy: wynagrodzenia, wszelkie narzuty na wynagrodzenia i wszelkie świadczenia na rzecz pracowników. Koszty osobowe są to wszelkie koszty, które powstają w związku z zatrudnieniem pracownika w przedsiębiorstwie na podstawie umowy o pracę lub innej formy zatrudnienia (na przykład umowa zlecenie lub umowa o dzieło)” (Sołtys 2000, s. 68).

Koszty pracy są pojęciem wieloznacznym, ale zazwyczaj określa się je jako koszty wynagrodzeń, narzutów na wynagrodzenia i świadczeń na rzecz pracowników lub dodatkowo uwzględnia się niektóre składniki, na przykład koszty badań lekarskich, BHP. Takie podejście znajduje wyraz w definicjach:

- Koszty pracy to suma wynagrodzeń wypłacanych zatrudnionym za rzeczywiście wykonaną pracę oraz kosztów (korzyści niezwiązanych bezpośrednio z wykonywaną pracą, poniesionych przez pracodawcę na rzecz pracobiorcy w formie pieniężnej i niepieniężnej).
- Koszty pracy to wynagrodzenie oraz wszelkie inne wydatki ponoszone z racji zatrudnienia pracowników.

W podejściu klasyfikacyjnym ze względu na różną siłę związku przyczynowo-skutkowego między poszczególnymi nakładami na pracę żywą a ilością i jakością wykonanej pracy koszty pracy dzieli się na bezpośrednie i pośrednie. Koszty bezpośrednie to część wynagrodzenia, bezpośrednio związana z jakością i ilością wykonanej pracy. Koszty te mogą być rozliczane za przepracowaną jednostkę czasu lub stopień realizacji określonego zadania. Do kosztów bezpośrednich zalicza się: płacę podstawową (zasadniczą) i część ruchomą wynagrodzenia uzależnioną od wyników (wynagrodzenie prowizyjne). Do kosztów pośrednich należy zaliczyć część wynagrodzenia, która nie ma bezpośredniego związku z wykonaną pracą, oraz pozostałe koszty pracy generowane w przedsiębiorstwie, które są wynikiem narzutów prawnych lub decyzji personalnych.

Dla większości przedsiębiorców z sektora małych i średnich firm największym utrudnieniem w prowadzeniu działalności gospodarczej są pozapłacowe koszty pracy, które stale ulegają zwiększeniu. Należy tutaj zwrócić uwagę na fakt, że pracownicy zarabiają stosunkowo mało, a koszty z tym związane są wysokie. Pracodawca jest zobowiązany do opłacania składek na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, a przede wszystkim składki na ZUS. Obciążenia związane z tymi płatnościami są tak wysokie, że większość pracodawców nie jest w stanie zapłacić swoim pracownikom wysokiego wynagrodzenia. Koszty płacowe, do których zaliczamy podatek netto, podatek dochodowy, ubezpieczenia społeczne, w praktyce stanowią niemal 70% kosztów związanych z zatrudnieniem. Firmy wchodzące w skład MŚP, aby zaistnieć na rynku, są zmuszone do budowania swojej konkurencyjności za pomocą jakości i dostosowania swojej oferty do coraz to większych potrzeb klientów. Aby osiągnąć takie cele, należy posiadać wykwalifikowanych pracowników. Zapotrzebowanie na fachowców specjalistycznych branż wymaga znaczących zmian w prawie, które to dałyby pracodawcom możliwości elastycznego zatrudniania personelu. Na chwilę obecną prawo polskie takich możliwości pracodawcom nie daje, co skutkuje zmniejszeniem elastyczności na rynku pracy i obniżeniem konkurencyjności.

## **Analiza kosztów w badanym przedsiębiorstwie**

Badane przedsiębiorstwo funkcjonuje na rynku od 2001 roku. Jest firmą inżynierjno-technologiczno-produkcyjną. Opracowuje i wdraża do produkcji nowe rozwiązania materiałowe i technologiczne dla przemysłu ciężkiego. Wieloletnie doświadczenie kadry w pracy w przemyśle węgla i grafitu, hutniczym oraz maszynowym, a także wzrastające zapotrzebowanie rynku miały decydujący wpływ na charakter działalności. Początkowo oferując wyroby z węgla i grafitu dla potrzeb przemysłu hutniczego i odlewniczego, stopniowo rozszerzono pole działalności na inne materiały eksploatacyjne dla hut stali, aluminium i odlewni. Firma oferuje surowce niezbędne do produkcji stali, żeliw, aluminium oraz stalowe elementy konstrukcyjne, w tym spawane, niezbędne w eksploatacji urządzeń hutniczych oraz w procesach produkcyjnych.

Działalność przedsiębiorstwa jest związana z ponoszeniem kosztów. Dzieje się tak dlatego, że nie ma działań bez kosztów. Przedsiębiorstwo, aby mogło wyprodukować wyrób bądź wykonać usługę i osiągnąć przychody ze sprzedaży, musi najpierw ponieść koszty. Koszty różnią się od przychodów m.in. tym, że powstają wewnątrz przedsiębiorstwa, natomiast przychody przedsiębiorstwa osiąga się na zewnątrz, czyli na rynku. Koszty są kategorią wewnętrzną, co ma bardzo ważne znaczenie dla analizy kosztów i racjonalnego ich kształtowania.

Podstawowym celem analizy kosztów własnych jest ocena wielkości i struktury poniesionych kosztów rozpatrywanego okresu na tle przyjętej podstawy porównania, ustalenie zmian poziomu kosztów i czynników kształtujących te zmiany oraz ukazanie możliwości zmniejszenia pracy żywej i uprzedmiotowionej poprzez zaproponowanie przedsięwzięć prowadzących do poprawy efektywności działalności przedsiębiorstwa. Z ogólnego celu analizy kosztów własnych wynika, że jest ona przeprowadzana głównie po to, aby ustalić faktyczny poziom kosztów własnych badanego okresu oraz ich zasadność wiążącą się z wielkością i strukturą realizowanych zadań, a także zaproponować obszary, kierunki i przedsięwzięcia prowadzące do bezwzględnego lub względnego zmniejszenia kosztów. Analiza kosztów przedsiębiorstwa rozpoczyna się zwykle od ogólnej ich oceny w sumach globalnych. Ponieważ całkowite koszty przedsiębiorstwa obejmują wiele różnych składników, przeto dla celów analizy muszą być najpierw zgrupowane według określonych kryteriów. Podstawowym kryterium podziału całkowitych kosztów przedsiębiorstwa jest ich rodzaj, a zgrupowane według tego kryterium koszty tworzą układ rodzajowy kosztów. W celu przeprowadzenia analizy gospodarczej i do celów sprawozdawczych koszty grupowane są również według układu analityczno-ekonomicznego.

W analizowanym przedsiębiorstwie wszystkie zdarzenia gospodarcze klasyfikowane i ewidencjonowane są w oparciu o zakładowy plan kont, uwzględniający wymagania w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych, wyceny aktywów i pasywów oraz sprawozdawczości finansowej określonej w ustawie o rachunkowości i ustawach podatkowych oraz wydanych do tych ustaw przez Ministerstwo Finansów przepisach wykonawczych, zatwierdzony przez kierownika omawianej jednostki.



Wykaz kont syntetycznych, według którego przedsiębiorstwo prowadzi ewidencję księgową kosztów, czyli zakładowy plan kont, został opracowany przy założeniu, że każdej pozycji sprawozdania finansowego bilansu i rachunku zysków i strat odpowiada przynajmniej jedno konto, a w przypadku złożonego charakteru niektórych pozycji sprawozdania finansowego – kilka kont. Spełnia on wymagania zawarte w ustawie zobowiązujące do oddzielnego ustalania wartości poszczególnych składników aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów, jak również zysków i strat nadzwyczajnych oraz zakaz kompensowania ze sobą różnych co do rodzaju majątku i źródła jego finansowania przychodów i związanych z nimi kosztów oraz zysków i strat nadzwyczajnych.

Ze względu na branżę i przedmiot podstawowej działalności (działalność handlowa – pośrednictwo) omawiane przedsiębiorstwo ewidencję kosztów prowadzi tylko według rodzaju (wg ZPK na kontach w zespole 4 – „koszty według rodzajów i ich rozliczenie”). Ewidencję księgową kosztów prowadzi się na kontach syntetycznych (w miarę potrzeby również tworzonych do nich kontach analitycznych).

Na kontach zespołu 4 ujmowane są wszelkie poniesione w danym okresie sprawozdawczym koszty dotyczące prowadzonej działalności gospodarczej. Wszystkie konta zespołu 4 są kontami wynikowymi, czyli bezpośrednio obciążają zysk ze sprzedaży. Na kontach zespołu 4 spółka nie ujmuje:

- zakupionych towarów przeznaczonych do dalszej sprzedaży hurtowej, które ewidencjonowane są w księgach rachunkowych według cen zakupu (w zespole 3 – materiały i towary), wartość zakupu z chwilą sprzedaży towarów ewidencjonowana jest w zespole 7 – „wartość sprzedanych towarów z magazynu”, przychód z tytułu ich sprzedaży ewidencjonowany jest również w zespole 7 – „przychody ze sprzedaży towarów z magazynu”. Salda obydwu kont księgowych przenoszone są na konto wyniku finansowego;
- kosztów związanych z działalnością inwestycyjną (zespół 0);
- pozostałych kosztów operacyjnych (ujmowane na kontach zespołu 7);
- kosztów operacji finansowych, w tym odsetek i prowizji bankowych (zespół 7);
- kosztów niezwiązanych z bieżącą działalnością (zespół 7);
- skutków finansowych zdarzeń powstających niepowtarzalnie poza zwykłą działalnością – strat nadzwyczajnych.

### **Koszty w przekroju rodzajowym**

Układ rodzajowy kosztów określa, jakiego rodzaju koszty proste, czyli obejmujące jednorodne, jakie ponosi przedsiębiorstwo, będące z punktu widzenia przedsiębiorstwa prostymi elementami procesu pracy, takimi jak amortyzacja, zużycie materiałów i energii, wynagrodzenia. Do kosztów tych nie zalicza się zużycia energii, półfabrykatów i usług wytwarzanych we własnym zakresie w przedsiębiorstwie, ponieważ są to koszty złożone. Wszystkie zgrupowane w układzie rodzajowym koszty odnoszą się jedynie do podstawowej działalności operacyjnej.

**Tabela 3. Struktura kosztów w układzie rodzajowym w latach 2012-2014 (w tys. zł)**

Wyszczególnienie	2012		2013		2014	
		udz. %		udz. %		udz. %
Łączne całkowite koszty własne w cenach stałych	3 371	100,0	4 764	100,0	6 157	100,0
Z tego:						
Amortyzacja	33	0,9	76	1,5	114	1,9
Zużycie materiałów i energii	97	2,9	419	8,7	414	6,7
Usługi obce (głównie transportowe)	3 054	90,6	4 018	84,3	5 360	87,1
Podatki i opłaty	13	0,4	24	0,5	27	0,4
Wynagrodzenia	125	3,7	154	3,2	155	2,5
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	9	0,3	23	0,4	20	0,3
Pozostałe koszty rodzajowe	40	1,2	70	1,4	67	1,1

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z przedsiębiorstwa

Dane w Tabeli 3 dowodzą, że największy udział w kosztach ogółem mają koszty usług obcych i są to przede wszystkim usługi transportowe. Podstawowym przedmiotem działalności przedsiębiorstwa jest handel hurtowy i pośrednictwo handlowe; nieposiadające własnych środków transportu zabezpieczających systematyczne dostawy do odbiorców przedsiębiorstwo korzysta z usług obcych przewoźników. Pozostałe koszty rodzajowe stanowią niewielki udział procentowy w kosztach ogółem i nie wykazują większych rozbieżności w poszczególnych okresach działalności. W dalszej kolejności większe pozycje w kosztach rodzajowych stanowią materiały i zużycie energii elektrycznej i ciepłej oraz koszty pracy (wynagrodzenia i narzuty na wynagrodzenia).

Analiza struktury kosztów umożliwia ocenę znaczenia poszczególnych składników kosztów w kształtowaniu kosztów całkowitych oraz ich wpływu na wartość przychodów ze sprzedaży i osiągnięty poziom zysku. Wyliczenia zawarte w tabelach wskazują na to, że w analizowanym przedsiębiorstwie największy udział i wpływ na poziom kosztów rodzajowych, a zatem i na wynik finansowy, ma jedna pozycja kosztowa, czyli koszty usług obcych (transport).

Jak wynika z powyższej tabeli, głównym składnikiem kosztów rodzajowych są koszty usług obcych, które w roku 2012 stanowią 90,6% ogółem kosztów rodzajowych, w roku 2006 – 84,3%, a w roku 2014 – 87,1% kosztów ogółem. Drugą pod względem wielkości pozycją w kosztach jest zużycie materiałów i energii, a trzecią wynagrodzenia i narzuty na wynagrodzenia. Uzyskane wyniki za rok 2012 i perspektywa dalszego wzrostu ekonomicznego w spółce pozwoliły na dokonanie zmian warunków zatrudniania pracowników, co uwidocznione jest we wzroście

kosztów wynagrodzeń oraz kosztów ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na rzecz pracowników w roku 2014.

**Tabela 4. Dynamika całkowitych kosztów własnych działalności w układzie rodzajowym w latach 2012-2014**

Wyszczególnienie	Wskaźniki dynamiki w % (w odniesieniu do okresu poprzedniego)		
	2012	2013	2014
Sprzedaż netto w cenach stałych	92,6	127,5	136,7
Koszty w układzie rodzajowym w cenach stałych, z tego:	85,1	141,3	129,3
Amortyzacja	106,0	230,0	150,0
Zużycie materiałów i energii	167,0	431,9	99,0
Usługi obce	87,0	131,6	133,0
Podatki i opłaty	216,0	184,6	113,0
Wynagrodzenia	101,0	123,0	101,0
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	60,0	255,5	90,0
Pozostałe koszty rodzajowe	19,0	175,0	96,0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z przedsiębiorstwa

Dane w *Tabeli 4* wskazują na bardzo korzystną sytuację w dziedzinie kształtowania się całkowitych kosztów własnych działalności w układzie rodzajowym w rozpatrywanym przedsiębiorstwie. Odnosi się to zarówno do łącznych całkowitych kosztów własnych, jak i do poszczególnych ich rodzajów. W stosunku do wartości sprzedaży w latach 2012-2014 wykazują systematyczny wzrost, ale wzrost ten jest niższy niż wzrost poziomu wartości sprzedaży i jest to korzystna sytuacja. Wyjątkiem był rok 2013, kiedy sprzedaż wzrosła o 27,5%, natomiast koszty aż o 41,3%; dotyczy to jednak okresu wiążącego się z poniesionymi nakładami na dalszy rozwój firmy i planami rozszerzenia zakresu swojej działalności. Łącznie całkowite koszty własne w roku 2014 wzrosły o 29,3% w porównaniu z rokiem 2013, a w samym roku 2013 o 55,7% w stosunku do roku 2012, natomiast sprzedaż netto wzrosła odpowiednio o 36,7% i 27,5%.

Wskaźnik dynamiki łącznych całkowitych kosztów własnych zmalał o 12 punktów procentowych (ze 141,3% do 129,3%), natomiast wskaźnik dynamiki sprzedaży netto wzrósł o 9,2 punktu procentowego (ze 127,5% do 136,7%).

### **Analiza kosztów pracy**

Na koszty pracy składają się wynagrodzenia, narzuty na wynagrodzenia i pozostałe świadczenia na rzecz pracowników, czyli pozawynagrodzeniowe koszty pracy.

**Tabela 5. Koszty pracy w odniesieniu do przychodów (w tys. zł)**

Wyszczególnienie	2012	2013	2014
Przychód ze sprzedaży netto (w tys. zł)	11 764	14 995	20 505
Zysk netto (w tys. zł)	658	1 172	1 405
Przeciętna liczba zatrudnionych	9	9	9
Całkowite koszty i straty na działalności operacyjnej	11 106	13 823	19 100
Całkowite koszty pracy	147	201	202
w tym:			
- koszty wynagrodzeń	125	154	155
- pozawynagrodzeniowe koszty pracy	22	47	47

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z przedsiębiorstwa

Jak wynika z Tabeli 5, wartość kosztów pracy w analizowanym przedsiębiorstwie jest niewielka w stosunku do wartości sprzedaży netto, jaką przedsiębiorstwo uzyskiwało w okresie od 2012 do 2014 roku, i jest raczej wartością stałą. Niewielkie odchylenia dotyczą tylko pierwszego okresu, kiedy to przedsiębiorstwo dopiero rozpoczynało swoją działalność. Tak mały udział kosztów pracy, zarówno w kosztach ogółem, jak i w stosunku do wartości sprzedaży netto, wynika przede wszystkim ze specyfiki działalności przedsiębiorstwa. W przedsiębiorstwach zajmujących się dystrybucją towarów, a takim jest analizowane, główną pozycją kosztów operacyjnych są koszty zakupu tych towarów, natomiast marża i minimalizacja pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych oraz kosztów i przychodów operacji finansowych ma bezpośredni wpływ na poziom wyniku finansowego.

## Podsumowanie

Sektor małych i średnich przedsiębiorstw odgrywa ważną rolę społeczną i gospodarczą. Funkcje społeczne tego sektora polegają na łagodzeniu napięć społecznych powstających w wyniku trwających procesów transformacji. Cel ten jest realizowany poprzez absorpcję pojawiających się nadwyżek siły roboczej, jak i dzięki kreowaniu przedsiębiorczych postaw oraz wskazywaniu szans i możliwości samozatrudnienia. Małe i średnie firmy są bardziej elastyczne w swoim działaniu, tworzą często otoczenie dużych firm, sprzyjają rozwojowi regionu. Przypada im znaczna rola w tworzeniu nowych technologii. Z punktu widzenia możliwości wzrostu zatrudnienia i ograniczenia bezrobocia małe firmy mają korzystne właściwości. Pracownicy w small businessie muszą się wykazywać stosunkowo uniwersalnymi zdolnościami, łatwiej poznają reguły działania firmy na wolnym rynku. MŚP powoli stają się kuźnią kadr dla gospodarki, gdyż właśnie z nich w dużej części rekrutują się przyszli szefowie nowych małych i średnich firm.

W gospodarce rynkowej koszty są głównym wskaźnikiem charakteryzującym gospodarność przedsiębiorstwa i stanowią ważne kryterium podejmowania decyzji zarządczych. Realizacja kluczowego celu jednostki gospodarczej, jakim jest maksymalizacja zysku, może odbywać się poprzez oddziaływanie na przychody bądź na koszty, przy czym bariera popytu i rosnąca konkurencja powodują, że minimalizacja kosztów staje się podstawowym źródłem poprawy efektywności gospodarowania. Rola kosztów własnych przedsiębiorstwa sprawia, że analiza kosztów jest jednym z najważniejszych tematów przeprowadzonej analizy ekonomiczno-finansowej. Właściwie opracowane wyniki przeprowadzonej analizy kosztów powinny służyć nie tylko kierownictwu przedsiębiorstwa, które na tej podstawie podejmuje decyzje co do bieżącej i przyszłej działalności gospodarczej. Wyniki te powinny być także udostępnione niższemu szczeblom zarządzania, a zwłaszcza pracownikom reprezentującym niższy lub średni dozór techniczny, dzięki czemu pracownicy ci mogą na bieżąco oddziaływać na proces kształtowania się kosztów własnych.

## Literatura

1. Bartkowiak P., Kielesińska A. (2003), *Zarządzanie małym i średnim przedsiębiorstwem w Polsce i w krajach Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
2. Bednarczyk M. (2014), *Małe i średnie przedsiębiorstwa w Polsce a integracja europejska*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
3. Borkowska S. (red.) (2001), *Koszty pracy a rynek pracy*, IPiSS, Warszawa.
4. Drury C. (2002), *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
5. Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych (ESA 2000).
6. Gierusz B. (2013), *Podręcznik samodzielnej nauki księgowania*, ODDK, Gdańsk.
7. Grzywacz J., Okońska A. (2005), *Venture capital a potrzeby kapitałowe małych i średnich przedsiębiorstw*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
8. GUS (2008), *Zasady metodyczne statystyki rynku pracy i wynagrodzeń*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa.
9. Maciejowska D. (2014), *Koszty i ich rachunek*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
10. Matuszewicz J. (2012), *Rachunek kosztów*, Finanse-Servis, Warszawa.
11. Mikołajczyk B., Krawczyk M. (2006), *Aniołowie biznesu w sektorze MSP*, Difin, Warszawa.
12. Nowak E., Piechota R., Wierzbński M. (2004), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
13. Olchowicz I. (2013), *Podstawy rachunkowości*, Difin, Warszawa.
14. Piasecki B. (red.) (2001), *Ekonomika i zarządzanie małą firmą*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa-Łódź.
15. Rozporządzenie Komisji Europejskiej nr 364/2004 zmieniające rozporządzenie 70/2001 i rozszerzające jego zakres w celu włączenia pomocy dla badań i rozwoju (Dz. Urz. WE L 63 z 9.01.2009).
16. Sawicki K. (2010), *Analiza kosztów firmy*, PWE, Warszawa.
17. Siuta-Tokarska B. (2012), *Podobieństwa i różnice w rozwoju przedsiębiorstwa sektora MŚP z kapitałem krajowym i z udziałem zagranicznego*, Difin, Warszawa.
18. Skowronek-Mielczarek A. (2007), *Małe i średnie przedsiębiorstwa*, C.H. Beck, Warszawa.
19. Sobańska I. (2003), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa.

20. Sołtys D. (2000), *Rachunek kosztów. Elementy rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
21. Strużycki M. (red.) (2002), *Zarządzanie małym i średnim przedsiębiorstwem. Uwarunkowania europejskie*, Difin, Warszawa.
22. Targalski J. (2003), *Przedsiębiorczość i zarządzanie. Studium przypadków*, C.H. Beck, Warszawa.
23. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności (Dz.U. 2004 nr 173 poz. 1807).

### **LABOUR COSTS IN THE COST STRUCTURE OF SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES**

**Abstract:** This article aims to analyze costs, provide information on the type and size, to determine the factors affecting their level, also identifying opportunities to improve management efficiency by acting on the size and cost structure. Detailed analyzes will be total labor costs on business activity, as well as the unit cost, which is the ratio of total labor costs, their components and the average number of employees. Also analyzed the relationship of total labor costs and their components to the value of production sold net.

**Keywords:** analysis, cost, enterprise, small and medium-sized enterprises, reward