

**Joanna Koczar, Bożena Rudnicka**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

## **WYNAGRODZENIE A STRUKTURA KOSZTÓW RODZAJOWYCH WYBRANYCH SPÓŁEK W OKRESIE DOBREJ I ZŁEJ SYTUACJI GOSPODARCZEJ**

### **1. Wstęp**

Kosztem, na który zwraca się szczególną uwagę w czasach spowalniania i kryzysu gospodarki, są wynagrodzenia i świadczenia na rzecz pracowników. Powszechnie przyjmuje się, że są one najszybszym „reduktorem kosztów”. Można przy tym postawić pytanie: czy zmniejszenie kosztów wynagrodzeń przez obniżenie płac, zmniejszenie zatrudnienia wpływa na udział wynagrodzeń w ogólnej kwocie kosztów i czy udział ten jest zależny od tego, w jakiej sytuacji jest gospodarka kraju?

Celem niniejszego artykułu jest ocena, czy udział wynagrodzeń w kosztach rodzajowych wybranych spółek jest różny w latach trudnych i dobrych dla gospodarki. W związku z tym w artykule poddano analizie uzyskane od przyjętych za podmiot badań spółek informacje o poniesionych przez nie kosztach rodzajowych w latach 2000-2002 uważanych za trudne dla gospodarki oraz w latach 2006-2008, czyli w okresie rozwoju gospodarczego.

### **2. Elementy kosztów rodzajowych**

Wynagrodzenia stanowią jeden z podstawowych elementów kosztów. Koszty działalności operacyjnej mogą być ujmowane w różnych przekrojach, z których jeden stanowią, tradycyjnie, koszty według rodzaju. Układ kosztów według rodzaju nie dostarcza wiedzy na temat tego, gdzie powstały koszty, a jedynie umożliwia ich analizę w przekroju prostych elementów procesu pracy. Przydatność tego układu ze względu na potrzeby zarządzania od lat uznawana jest za bardzo ograniczoną. Na tę ograniczoną przydatność wpływa w znacznej mierze fakt, że podstawowym

kryterium klasyfikacji jest nie cel zużycia, ale rodzaj kosztu [9, s. 181]. Jednak układ ten w przypadku jednostek usługowych jest bardzo często jedynym układem ewidencyjnym kosztów i jedyną formą informacji o kosztach udostępnianą zewnętrznym użytkownikom tych informacji.

Na układzie kosztów rodzajowych oparte jest statystyczne sprawozdanie finansowe, które zobowiązane są składać w urzędach statystycznych podmioty prowadzące działalność gospodarczą [10, art. 30, pkt 3]. W sprawozdaniu tym (F-02) koszty rodzajowe są przedstawione w układzie:

- amortyzacja,
- zużycie materiałów i energii,
- usługi obce (w tym zakupione w celu odsprzedaży – podwykonawstwo),
- podatki i opłaty (w tym podatek akcyzowy),
- wynagrodzenia (w tym ze stosunku pracy),
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia (w tym składki na ubezpieczenia społeczne i oddzielnie – wydatki na szkolenia pracowników),
- pozostałe koszty rodzajowe (w tym podróże służbowe) [8].

Taki układ kosztów pozwala na analizę kosztów w skali makroekonomicznej, na poziomie danej branży czy całej gospodarki narodowej. Może on również stanowić punkt wyjścia dla analizy kosztów w poszczególnych podmiotach gospodarczych.

### **3. Struktura kosztów rodzajowych wybranych spółek w latach 2000-2001 oraz 2006-2008**

Jednym z najczęściej obecnie omawianych problemów w artykułach poświęconych spowolnieniu gospodarki w Polsce i ewentualnemu kryzysowi gospodarki w naszym kraju jest redukcja kosztów poprzez zmniejszenie wynagrodzeń oraz świadczeń na rzecz pracowników. Jak się przewiduje, rok 2009 może przynieść nie tylko zmniejszenie wzrostu płac (co zresztą już w praktyce zostało potwierdzone), ale także ich spadek w przeliczeniu na jednego zatrudnionego i w wartości ogółem, np. wskutek zmniejszenia liczby przepracowanych godzin, obciążenia premii, a w odniesieniu do ogólnej kwoty kosztów wynagrodzeń – przez zmniejszenie liczby zatrudnionych. W ramach tego artykułu nie chcemy rozważać celowości takiego sposobu postępowania ani zasad zarządzania wynagrodzeniami w czasach kryzysu w porównaniu z okresem prosperity.

Jak już we wstępie określono, celem rozważań jest ocena, czy w wybranych podmiotach gospodarczych udział kosztów wynagrodzeń w kosztach rodzajowych ogółem był różny w zależności od tego, czy dany okres jest postrzegany jako okres zły lub dobrej koniunktury gospodarczej w kraju. Do celów analizy przyjęto lata 2000-2002 oraz 2006-2008.

W powszechnej opinii pierwsze z wymienionych lat uważane są za „słabe” (kryzysowe), natomiast lata 2006 i 2007, jak również jeszcze rok 2008 – za „do-

bre” z punktu widzenia kondycji finansowej podmiotów gospodarczych. Rok 2006 to dla polskiej gospodarki czas szybkiego rozwoju, 2007 – czas konsumpcji i inwestycji. Rok 2008 to jeszcze rok o dużej dynamice rozwoju, pomimo osłabienia gospodarek innych krajów UE [7, s. 5].

Za podmiot badań posłużyły trzy spółki z grupy małych przedsiębiorstw. Analiza przeprowadzona w sektorze MŚP za lata 2000-2001 wykazała, że w 2000 r. sektor ten zatrudniał więcej pracowników, niż per saldo zwalniał. Natomiast już w 2001 r. zatrudnienie spadło. Analiza wynagrodzeń wykazała, że w tym samym czasie wzrosły wynagrodzenia wszystkich grup pracowników, natomiast biorąc pod uwagę inflację, zauważymy, że wynagrodzenia te realnie spadły. Jedynie zarządy odnotowały minimalny, realny wzrost wynagrodzeń [1, s. 7-8].

W roku 2007 (dane za pierwsze 6 miesięcy) wynagrodzenia w sektorze MŚP wzrosły o 8,4% (przy jednoczesnym wzroście zatrudnienia o 4,4%) [6, s. 11]. Jest to znaczny wzrost, jeśli weźmie się pod uwagę fakt, że koszty wynagrodzeń stanowią w tym sektorze prawie 8% ogółu kosztów [6, s. 7].

Wynagrodzenia w sektorze MŚP rosły w roku 2008, podobnie jak w latach 2006-2007 (w okresie od stycznia do września 2008 r. wzrosły o 11,3%, przy jednoczesnym wzroście zatrudnienia). Jednocześnie zaczęły się pojawiać deklaracje o planowanych zwolnieniach, co było wynikiem oczekiwań związanych z osłabieniem koniunktury [7, s. 6-7]. Jednocześnie już na początku 2008 r. zaczęły się pojawiać opinie, że koszty wynagrodzeń rosną w sposób nieuzasadniony [2].

Przyjęte za podmiot badań spółki świadczą usługi z zakresu doradztwa prawnego, specjalizują się w odzyskiwaniu należności. Ich siedzibą jest Wrocław. Badane podmioty zgodziły się na udostępnienie informacji, z zastrzeżeniem, że w artykule nie pojawiają się informacje pozwalające na ich identyfikację.

Tabela 1. Struktura kosztów działalności operacyjnej X sp. z o.o. (w %)

Pozycja	31.12.2000	31.12.2001	31.12.2002	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008
Amortyzacja	22	18	16	8	12	11
Zużycie materiałów i energii	7	6	7	8	3	5
Usługi obce	38	46	49	50	44	43
Podatki i opłaty, w tym: podatek akcyzowy	1	1	0	1	0	1
Wynagrodzenia	19	17	15	18	27	24
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	4	3	3	3	5	5
Pozostałe koszty rodzajowe	9	9	10	13	9	12
Razem	100	100	100	100	100	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych X sp. z o.o. za lata: 2000, 2001, 2002, 2006, 2007, 2008.

W pierwszej z badanych spółek (tab. 1) udział wynagrodzeń i świadczeń na rzecz pracowników malał w latach 2000-2002 o 3% rocznie oraz znacznie wzrósł w roku 2007 w porównaniu z rokiem 2006 – łącznie aż o 11%, a następnie udział wynagrodzeń obniżył się o 3% w roku 2008 w porównaniu z rokiem 2007.

W spółce X, w porównaniu ze spółkami Y i Z, udział wynagrodzeń w kosztach rodzajowych ogółem jest najniższy, za to znacznie wyższy jest udział usług obcych. Analiza struktury kosztów rodzajowych trzech badanych spółek potwierdza wzajemny związek między udziałem kosztów wynagrodzeń a kosztem usług obcych – im niższy udział wynagrodzeń, tym wyższe koszty usług obcych.

Tabela 2. Struktura kosztów działalności operacyjnej Y sp. z o.o. (w %)

Pozycja	31.12.2000	31.12.2001	31.12.2002	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008
Amortyzacja	27	27	27	11	14	14
Zużycie materiałów i energii	9	10	10	12	12	12
Usługi obce	14	16	13	14	12	14
Podatki i opłaty, w tym: podatek akcyzowy	1	1	2	2	2	2
Wynagrodzenia	32	31	33	42	39	40
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	5	5	5	6	6	6
Pozostałe koszty rodzajowe	11	10	11	13	14	13
Razem	100	100	100	100	100	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych Y sp. z o.o. za lata: 2000, 2001, 2002, 2006, 2007, 2008.

W drugiej z badanych spółek (tab. 2) udział wynagrodzeń i świadczeń na rzecz pracowników był znacznie wyższy w kosztach rodzajowych ogółem niż w spółce pierwszej. W „trudnym gospodarczo” okresie nieznacznie się zmieniał – o 1 punkt procentowy, w latach dobrych udział wynagrodzeń był znacznie wyższy – od 10% w roku 2006 do 7% w roku 2008 w porównaniu odpowiednio z rokiem 2000 i 2002. W latach 2006-2008 świadczenia na rzecz pracowników pozostały na tym samym poziomie – 6% udziału, natomiast udział wynagrodzeń w 2007 r. zmalał o 3% w porównaniu z rokiem 2006, a w roku 2008 wzrósł o 1% w stosunku do roku 2007.

W trzeciej z badanych spółek (tab. 3) udział wynagrodzeń w kosztach rodzajowych ogółem był w latach 2000-2001 wyższy niż w latach 2006-2007, przy czym w tym ostatnim okresie zmniejszał się on o 1% rocznie.

Badane spółki należą do sektora MŚP. Ze względu na to, że są to przedsiębiorstwa usługowe, udział wynagrodzeń w kosztach ogółem jest u nich znacznie wyższy niż ogółem w sektorze MŚP.

Tabela 3. Struktura kosztów działalności operacyjnej Z sp. z o.o. (w %)

Pozycja	31.12.2000	31.12.2001	31.12.2002	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008
Amortyzacja	12	11	10	11	14	14
Zużycie materiałów i energii	15	14	18	18	19	20
Usługi obce	23	24	23	22	19	20
Podatki i opłaty, w tym:						
– podatek akcyzowy	2	2	2	2	2	2
Wynagrodzenia	31	31	30	29	28	27
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	4	4	4	4	3	3
Pozostałe koszty rodzajowe	14	15	13	15	15	14
Razem	100	100	100	100	100	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych Z sp. z o.o. za lata: 2000, 2001, 2002, 2006, 2007, 2008.

Warto podkreślić, że badane spółki prowadzą dość specyficzną działalność – przede wszystkim zajmują się windykacją należności. Przy tego rodzaju działalności dość wysoki, szczególnie w przypadku drugiej z badanych spółek, udział wynagrodzeń w kosztach rodzajowych ogółem jest zgodny z przewidywaniami. Można by się jednak spodziewać, że przy tego rodzaju działalności może on wzrastać wraz z pogarszaniem się ogólnej sytuacji gospodarczej. Wbrew jednak powszechnej opinii, że czas kryzysu jest „złotym” okresem dla podmiotów zajmujących się windykacją należności, zdaniem kierujących badanymi spółkami, ich spółki, szczególnie X i Y, przechodzą obecnie trudny okres, w związku z tym, że cięcia kosztów przez uczestników obrotu gospodarczego objęły również korzystanie z ich usług. Zasadniczą przyczyną odnotowywania spadku obrotów przez tego typu podmioty są trudności ich potencjalnych klientów. W okresie spadku koniunktury potencjalni klienci nie są w stanie dochodzić skutecznie swoich roszczeń przy pomocy podmiotów świadczących usługi doradztwa prawnego, ponieważ barierą (ze względu na trudności finansowe) stają się koszty opłat sądowych.

Spółka X nie tylko nie przewiduje wzrostu kosztów wynagrodzeń w wyniku wzrostu zatrudnienia czy też podwyżek płac, lecz zamierza wręcz zmniejszyć zatrudnienie. Spółka ta zdecydowała się na zamknięcie filii w Warszawie, co pozwoli ograniczyć nie tylko koszty wynagrodzeń i związanych z nimi świadczeń, ale także koszty związane z wynajmowaną powierzchnią biurową. Obsługę klientów z Warszawy przejmie wrocławskie biuro. Spowoduje to wzrost kosztów podróży służbowych, ale koszty te będą (według przeprowadzonych szacunków) niższe niż te, które spółka ponosiła do tej pory. Spółka liczy na zrozumienie ze strony dotychczasowych klientów korzystających z usług oddziału, ale liczy się też z tym, że zmniejszenie komfortu obsługi może spowodować rezygnację z jej usług. Ze

względu na okresy wypowiedzenia umów najmu i umów o pracę oszczędności z tego tytułu nie są widoczne w rachunku zysków i strat za 2008 rok.

W spółce tej podjęto również decyzję o sprzedaży części samochodów, co w konsekwencji spowoduje zmniejszenie kosztów amortyzacji (część z wystawionych na sprzedaż samochodów nie została jeszcze zamortyzowana).

Na redukcję zatrudnienia zdecydowała się również spółka Y. Oszczędności z tego tytułu są widoczne w poziomie kosztów już w pierwszych miesiącach 2009 r.

Ponadto spółki ograniczą koszty związane z podróżami służbowymi i koszty związane z reprezentacją i reklamą.

We wszystkich spółkach wstrzymano się z decyzjami dotyczącymi wydatków inwestycyjnych. Dodatkowo w badanych podmiotach zostaną całkowicie zredukowane wydatki na cele charytatywne.

#### 4. Podsumowanie

Przeprowadzone badania wykazały, że udział wynagrodzeń w kosztach rodzajowych ogółem może się znacznie różnić w badanych podmiotach, mimo podobnego przedmiotu prowadzonej działalności. Udział ten nie zmienia się w każdej z badanych spółek w ten sam sposób w zależności od tego, czy są to lata dekonjunktury, czy też konjunktury gospodarczej.

W dwóch spółkach na trzy badane udział wynagrodzeń w kosztach ogółem wzrósł w latach 2006-2007 w porównaniu z latami 2000-2001, a w jednej zmalał, jednak spadek ten jest znacznie niższy niż wzrost udziału wynagrodzeń w tych dwóch spółkach.

W spółce, w której udział wynagrodzeń w kosztach rodzajowych ogółem był najniższy, najwyższy był udział usług obcych.

Mimo że podstawowym przedmiotem działalności badanych spółek jest windykacja należności, czasy spowolnienia gospodarczego dwie z nich oceniają jako gorszy, a nie lepszy okres dla ich działalności. Spółki te przewidują redukcję kosztów działalności przez zmniejszenie kosztów wynagrodzeń. Prawdopodobnie spowoduje to zmniejszenie w tych spółkach udziału kosztów wynagrodzeń w kosztach ogółem, nie powinien to być jednak znaczny spadek.

#### Literatura

- [1] Białkowska-Gużyńska A., Szlefarska B., *Raport z badania kondycji małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Warszawa 2002, [www.pkpplewiatan.pl](http://www.pkpplewiatan.pl).
- [2] Kruk M., *Za rok firmy mogą zwalniać, bo rosną koszty*, „Gazeta Prawna”, 13.06.2008, [www.gazetaprawna.pl](http://www.gazetaprawna.pl).
- [3] Sprawozdania finansowe spółki X z lat: 2000, 2001, 2002, 2006, 2007, 2008.

- [4] Sprawozdania finansowe spółki Y z lat: 2000, 2001, 2002, 2006, 2007, 2008.
- [5] Sprawozdania finansowe spółki Z z lat: 2000, 2001, 2002, 2006, 2007, 2008.
- [6] Starczewska-Krzysztozek M., *Konkurencyjność sektora MSP. Raport z badań*, Warszawa 2007, [www.pkpplewiatan.pl](http://www.pkpplewiatan.pl).
- [7] Starczewska-Krzysztozek M., *Konkurencyjność sektora MSP 2008. Wyniki badania*, Warszawa 2008, [www.pkpplewiatan.pl](http://www.pkpplewiatan.pl).
- [8] Statystyczne sprawozdanie finansowe F 02, <http://form.stat.gov.pl/formularze/2009/index.htm>.
- [9] Świdorska G.K., *Rachunkowość finansowa a zarządzanie kosztami*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej nr 51, Warszawa 1999.
- [10] Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, DzU nr 88, poz. 439 z późn. zmianami.

## **SALARIES AND STRUCTURE OF GENERIC COSTS OF SELECTED COMPANIES IN TIMES OF GOOD AND BAD ECONOMIC SITUATION**

### **Summary**

Salaries are one of the basic costs of operating activity of a company. In times of economic slowdown, when the decrease of activity is necessary, because of necessity or by choice they are the first to be reduced. In times of economic prosperity it is normal, that the level of salaries is increasing. As it results from analysis of information about generic costs, that were rendered accessible by studied companies, salaries costs share in overall generic costs may depend on economy's condition. However, those relations cannot be defined for each of studied companies alike.