Violetta Lorenz
Sylwia Szulc

PRACOWNIK JAKO ŹRÓDŁO KOSZTÓW PRZEDSIĘBIORSTWA

1. Wstęp

Realizacja podstawowych celów i zadań przedsiębiorstwa wymaga nakładów różnych czynników produkcji. Podstawowe czynniki produkcji, jakimi dysponuje przedsiębiorstwo, można podzielić na: zasoby ludzkie, zasoby kapitałowe i zasoby naturalne[1]. Zasoby ludzkie to ludzie wraz z ich umiejętnościami i doświadczeniem. Zasoby kapitałowe obejmują kapitał rzeczowy i finansowy. Natomiast zasoby naturalne to dobra dane przez naturę. Wraz z postępem technologicznym czynnik ludzki zastępowany jest czynnikiem kapitałowym. Jednakże ludzie są nadal najważniejszym elementem procesów produkcyjnych, którego nie da się do końca wyeliminować, a zatem nie da się również wyeliminować różnego rodzaju nakładów i kosztów wiążących się z wykorzystaniem tego czynnika.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest prezentacja istoty kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwo w związku z zatrudnieniem pracowników. Zgodnie z art. 2 Kodeksu pracy (Kp) pracownikiem jest osoba zatrudniona na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę. Koszty związane z zatrudnieniem pracowników można podzielić na dwie podstawowe grupy:

- koszty dotyczące płac,
- koszty pozapłacowe.

2. Koszty wynagrodzeń

Wynagrodzenie obejmuje kwoty należne za pracę wykonywaną przez pracowników zatrudnionych na czas nieokreślony, sezonowo lub na czas określony, a także przez inne osoby fizyczne zatrudnione w ramach umowy zlecenia,

[1] M. Rekowski, *Wprowadzenie do mikroekonomii*, Polsaft-Akademia, Poznań 1994, s. 12.

umowy agencyjnej lub umowy o dzieło. Powyższa definicja nie odzwierciedla całej złożoności struktury wynagrodzeń pracowników. Uwzględnić należy również płace dodatkowe, uzupełniające oraz deputaty branżowe. Złożoność struktury wynagrodzeń prezentuje tabela 1.

Tabela 1

Struktura wynagrodzeń

Wynagrodzenia							
o charakterze kosztowym						**nie będące kosztem dla przedsiębiorstwa**	
wynagrodzenie w ramach umowy o pracę				wynagrodzenie w ramach innych umów		wynagrodze nie wypłacane z zysku	wynagrodze nie obciążające fundusze specjalne
płace zasadnicze	płace dodatkowe	płace uzupełniające	deputaty branżowe	wypłaty z tytułu umowy zlecenia i umowy agencyjnej	wypłaty z tytułu umowy o dzieło		

Źródło: *Zagadnienia rachunkowości finansowej*, pod red. A. Kameli-Sowińskiej, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1997, s. 62.

Wysokość płac zasadniczych wynika z zawartej umowy o pracę, przy czym należy pamiętać, że wynagrodzenie za pracę powinno być tak ustalone, aby odpowiadało w szczególności rodzajowi wykonywanej pracy i kwalifikacjom wymaganym przy jej wykonywaniu, a także uwzględniało ilość i jakość świadczonej pracy (art. 78 § 1 Kp). Pracownikowi przysługuje wynagrodzenie za pracę wykonaną. Za czas niewykonywania pracy pracownik zachowuje prawo do wynagrodzenia gdy przepisy prawa pracy tak stanowią. Dotyczy to wynagrodzenia za czas gotowości i za czas przestoju (art. 81 Kp). Kosztem dla przedsiębiorstwa jest także wynagrodzenie przysługujące pracownikowi za pierwsze 35 dni choroby lub odosobnienia spowodowanego chorobą zakaźną i to niezależnie od tego, czy choroba trwa nieprzerwanie, czy też nie i jak długie są przerwy między okresami choroby w danym roku kalendarzowym.

Poza płacami zasadniczymi pracownik otrzymuje płace dodatkowe oraz płace uzupełniające. Płace dodatkowe są zróżnicowane w zależności od miejsca, czasu i warunków pracy oraz jej rezultatów. Płace dodatkowe obejmują przykładowo:

- dodatki funkcyjne,
- dodatki za nadgodziny,
- dodatki za pracę w nocy lub dni wolne od pracy,

- dodatki za warunki szkodliwe i uciążliwe dla zdrowia,
- premie,
- tak zwane „trzynaste" pensje.

Płace uzupełniające otrzymuje pracownik niezależnie od miejsca i rodzaju wykonywanej pracy. Są to między innymi:

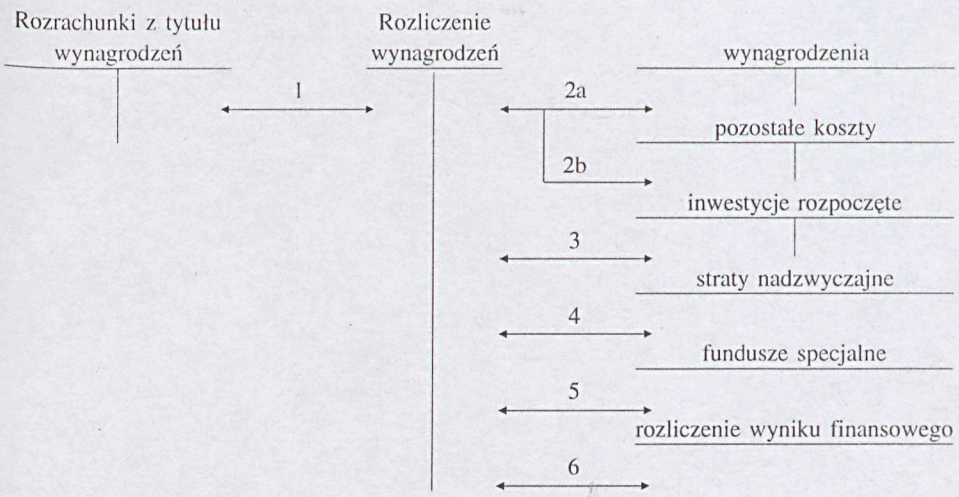
- dodatki stażowe,
- wynagrodzenia za czas urlopu,
- ekwiwalenty za urlop,
- nagrody jubileuszowe,
- różnego rodzaju odprawy, np.: pracowników zwalnianych, odchodzących na emeryturę.

Obok opisanych powyżej wynagrodzeń wypłacanych w gotówce mogą wystąpić wynagrodzenia wydawane w naturze, tak zwane deputaty branżowe. Zalicza się do nich materiały opałowe, umundurowanie oraz wyroby gotowe przedsiębiorstwa wydającego deputat. Zamiast przysługującego deputatu mogą być wypłacane ekwiwalenty pieniężne. Do wynagrodzeń danego okresu zalicza się wynagrodzenia za prace wykonane w tym okresie i objęte listami płac sporządzonymi na dzień zamykający okres sprawozdawczy i zatwierdzonymi do zapłaty.

Podstawą do ujęcia wynagrodzeń w księgach rachunkowych są listy płac i ich odpowiednie rozdzielniki. Ewidencję wynagrodzeń obrazuje schemat 1.

Schemat 1

Ewidencja wynagrodzeń w układzie rodzajowym



Objaśnienia do schematu:

1 – ujęcie wynagrodzeń przysługujących wypłacie bezpośrednio pracownikom;

2 – ujęcie wynagrodzeń rozliczanych w ciężar kosztów normalnej działalności operacyjnej:

a) wynagrodzenia za pracę,

b) wynagrodzenia pracowników za prawo do wykorzystania pracowniczego projektu wynalazczego;

3 – ujęcie wynagrodzeń rozliczanych w ciężar nakładów inwestycyjnych, np.: wynagrodzenia pracowników zatrudnionych przy remoncie i próbach montażowych wykonanych przed przekazaniem obiektu do używania, wynagrodzenia pracowników zatrudnionych przy przygotowywaniu terenu pod inwestycje itp.;

4 – ujęcie wynagrodzeń rozliczanych w ciężar strat nadzwyczajnych, np.: wynagrodzenia pracowników zatrudnionych przy usuwaniu skutków zdarzeń losowych typu pożar, powódź;

5 – ujęcie wynagrodzeń rozliczanych w ciężar funduszy specjalnych, nagrody za prace badawcze finansowane z tych funduszy*;

6 – ujęcie wynagrodzeń wypłacanych z zysku, np.: nagrody i premie z zysku*.

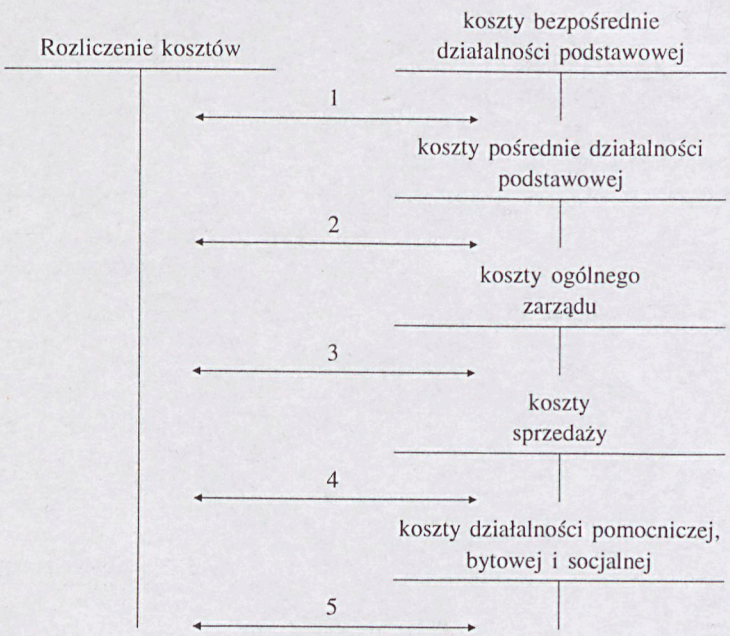
* Wynagrodzenia te nie mają charakteru kosztowego.

W przypadku gdy przedsiębiorstwo ujmuje koszty również według typów działalności, wynagrodzenia dotyczące normalnej działalności operacyjnej będą dodatkowo ujęte w sposób zaprezentowany na schemacie 2.

Jeżeli przedsiębiorstwo stosuje tylko układ według typów działalności, to konta zespołu 5 będą korespondowały z kontem rozliczenia wynagrodzeń.

Schemat 2

Rozdzielnik wynagrodzeń



Objaśnienia do schematu:

1 – wynagrodzenia pracowników zatrudnionych bezpośrednio przy produkcji wyrobów, świadczeniu usług oraz działalności handlowej;

2 – wynagrodzenia pracowników zatrudnionych na wydziałach produkcji podstawowej;

3 – wynagrodzenia pracowników administracji i zarządu;

4 – wynagrodzenia pracowników zatrudnionych przy sprzedaży produktów;

5 – wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w wyodrębnionych organizacyjnie komórkach bądź jednostkach, których celem jest ułatwienie realizacji zadań działalności podstawowej oraz zaspokojenie bytowych i socjalnych potrzeb pracowników.

3. Koszty pozapłacowe

Wynagrodzenia brutto nie są jedynymi kosztami, jakie przedsiębiorstwo ponosi zatrudniając pracowników. Należy wyodrębnić również koszty pozapłacowe. Część z nich to koszty wynikające z obowiązujących przepisów. Pozostałe są konsekwencją polityki zatrudnienia.

3.1. Świadczenia z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych

Przedsiębiorstwo jest zobowiązane, bez uprzedniego wezwania, opłacać i rozliczać składki na ubezpieczenia społeczne pracowników za każdy miesiąc kalendarzowy w którym zatrudnia pracowników. Przepisy Kodeksu pracy nie dopuszczają możliwości niewypłacenia w określonych sytuacjach wynagrodzenia za pracę pracownikom, np.: z powodu trudności finansowych leżących po stronie przedsiębiorstwa, zatem Zakład Ubezpieczeń Społecznych (ZUS) również nie przewiduje takich sytuacji przy rozliczaniu składek za zatrudnionych pracowników. Przedsiębiorstwo powinno rozliczyć składki na ubezpieczenie społeczne za każdy miesiąc w którym pracownik podlegał ubezpieczeniu, bez względu na to czy pracownik otrzymał wynagrodzenie za wykonaną pracę czy też nie. Podstawą wymiaru składek jest wynagrodzenie brutto zarówno w gotówce jak i w naturze otrzymywane przez pracowników. Zasady, tryb i terminy rozliczania i opłacania składek na ubezpieczenie społeczne, Fundusz Pracy (FP) i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (FGŚP) reguluje ustawa z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. nr 137, poz. 887, ost. zm. – Dz.U. nr 162, poz. 1118) oraz wydane na jej podstawie rozporządzenia

(Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 14 grudnia 1998 r. w sprawie sposobu przeliczania przychodu w związku z wprowadzeniem obowiązku opłacania składki na ubezpieczenia społeczne przez ubezpieczonych – Dz.U. nr 153, poz. 1006, Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe – Dz.U. nr 161, poz. 1106).

Składki na ubezpieczenia społeczne zostały podzielone na tzw. cztery ryzyka:

- emerytalne,
- rentowe,
- chorobowe,
- wypadkowe.

Ciężar finansowania składek został podzielony pomiędzy przedsiębiorstwo i pracowników. Kosztem dla przedsiębiorstwa jest zatem połowa wysokości składki na ubezpieczenie emerytalne i rentowe oraz cała składka ubezpieczenia wypadkowego. Wysokość poszczególnych składek prezentuje tabela 2.

Tabela 2

Wymiar składek ubezpieczeniowych obowiązujących od 1 stycznia 1999 r. (w %)

Podmioty obciążone składkami	Ubezpieczenie emerytalne 19,52	Ubezpieczenie rentowe 13	Ubezpieczenie chorobowe 2,45	Ubezpieczenie wypadkowe 0,4–8,12*	FP 3	FGŚP 0,08**
Przedsiębiorstwo	9,76	6,5	–	2,03	3	0,08
Pracownik	9,76	6,5	2,45	–	–	–

* wysokość składek na ubezpieczenie wypadkowe zależy od poziomu zagrożeń zawodowych i skutków tych zagrożeń, przy czym w całym 1999 roku wysokość tych składek dla wszystkich przedsiębiorstw wynosi 2,03% podstawy wumiaru;

** pobór składek na FGŚP został zawieszony do 30 czerwca 1999 r.

Podstawę wymiaru składek stanowi wynagrodzenie brutto pomniejszone o wartość zasiłku chorobowego bez uwzględnienia składników wymienionych w § 2 Rozporządzenia ministra pracy i polityki socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe (Dz.U. nr 161, poz. 1106).

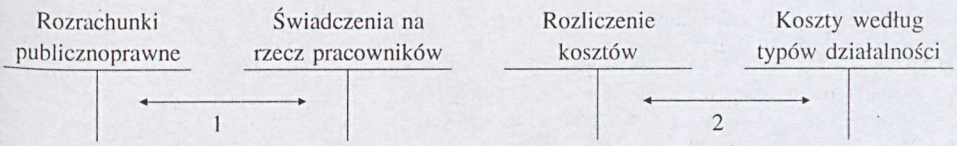
Od 1 stycznia 1999 r. należy dokonać jednorazowego zwiększenia wynagrodzeń (tzw. ubruttowienia). Ogólna zasada przeliczenia polega na tym, że przychód

po opłaceniu części składki ubezpieczenioej przez pracownika nie może być niższy niż poprzednio.

Ewidencję składek na ZUS w części finansowanej przez przedsiębiorstwo oraz składek na FP i FGŚP prezentuje schemat 3.

Schemat 3

Ewidencja składek ZUS, FP, FGŚP



Objaśnienia do schematu:
1 – ujęcie składek w układzie rodzajowym;
2 – rozliczenie składek na odpowiednie konta kosztów według typów działalności.

3.2. Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych

Przedsiębiorstwa zatrudniające powyżej 20 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty mają obowiązek tworzenia Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych (ZFŚS) na zasadach określonych w ustawie z 4 marca 1994 r. o Zakładowym Funduszu Świadczeń Socjalnych (Dz.U. z 1996 r. nr 70, poz. 335 z późn. zm.). Jeżeli występują zmiany stanu zatrudnienia w ciągu roku kalendarzowego, podstawę tworzenia ZFŚS stanowi liczba zatrudnionych w dniu 1 stycznia danego roku. Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych tworzy się z corocznego odpisu podstawowego, naliczanego w stosunku do przeciętnej liczby zatrudnionych. Odpis podstawowy może być zwiększony w przypadkach przewidzianych przez ustawodawcę. Podstawą naliczania odpisu na fundusz jest:

- przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej w roku poprzednim lub w drugim półroczu roku poprzedniego, jeżeli przeciętne wynagrodzenie z tego okresu stanowiło kwotę wyższą,
- przeciętna liczba zatrudnionych.

Wysokość odpisu na ZFŚS została ujęta w tabeli 3.

Przeciętną liczbę zatrudnionych ustala się zgodnie z Rozporządzeniem ministra pracy i polityki socjalnej z 14 marca 1994 r. w sprawie sposobu ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych w celu naliczania odpisu na ZFŚS (Dz.U. nr 43, poz. 168 z późn. zm.). W świetle § 1 tego rozporządzenia

Tabela 3

Wysokość odpisu na ZFŚS

Podstawa naliczania	Odpis na jednego zatrudnionego		
	%	Kwota w 1998 r.*	
		zł	gr
1. Odpis podstawowy:			
a) na każdego zatrudnionego pracownika w przeliczeniu na pełen etat (oprócz wymienionych w punkcie b i c);	37,50	424	18
b) na każdego pracownika zatrudnionego w szczególnie uciążliwych warunkach pracy lub zatrudnionego na obszarze, na którym występują szkodliwe uciążliwości dla środowiska, w przeliczeniu na pełen etat;	50	565	57
c) na każdego z pracowników młodocianych:			
– w I roku nauki,	5	56	56
– w II roku nauki,	6	67	87
– w III roku nauki.	7	79	18
2. Zwiększenie odpisu podstawowego:			
a) na każdego emeryta i rencistę uprawnionego do opieki socjalnej (byłego pracownika przedsiębiorstwa)	6,25	70	70
b) na każdą zatrudnioną osobę zaliczaną do I lub II grupy inwalidzkiej.	6,25	70	70

* Przeciętne miesięczne wynagrodzenie w 1997 r. wynosiło 1067,93 zł, a w II półroczu 1997 r. 1131,14 zł (MP nr 5, poz. 94). Wyższą kwotę stanowiło przeciętne wynagrodzenie w II półroczu i jest ono podstawą odpisu.

podstawę naliczania odpisu stanowi przeciętna planowana w danym roku kalendarzowym liczba osób zatrudnionych w przedsiębiorstwie, skorygowana na koniec roku do rzeczywistej przeciętnej liczby zatrudnionych.

Zgodnie z art. 12 ustawy środki ZFŚS gromadzone są na odrębnym rachunku bankowym. Obowiązkiem przedsiębiorstwa jest przekazanie na wyodrębniony rachunek funduszu równowartości dokonanych odpisów i zwiększeń na dany rok kalendarzowy w terminie:

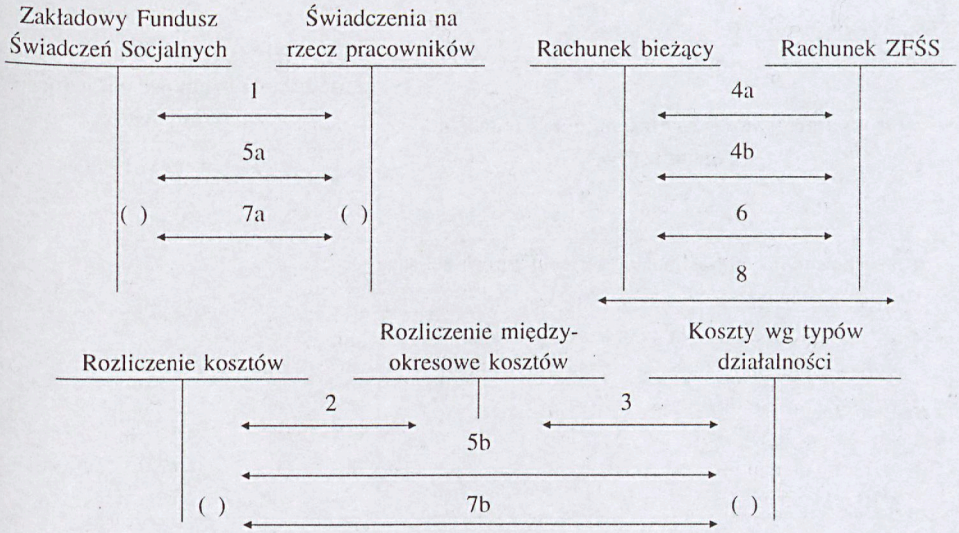
- do 31 maja tego roku – 75% równowartości odpisów,
- do 30 września tego roku – pozostałej kwoty odpisów.

Niedotrzymanie tego obowiązku podlega karze grzywny. Szczególne zasady naliczania odpisu na ZFŚS w rolniczych spółdzielniach produkcyjnych, w placówkach oświatowych, dla pracowników cywilnych wojska i dla sfery budżetowej więziennictwa zawierają odrębne przepisy.

Ewidencję księgową odpisu na fundusz przedstawia schemat 4.

Schemat 4

Ewidencja odpisu na ZFŚS



Objaśnienia do schematu:
1 – coroczny odpis na ZFŚS,
2 – przeniesienie odpisu do rozliczenia w czasie,
3 – zarachowanie 1/12 odpisu w koszty,*
4 – przekazanie równowartości odpisu na rachunek ZFŚS
  a) równowartość 75% odpisu,
  b) pozostałe 25% odpisu,
5 – dodatnia korekta odpisu
  a) naliczenie dodatkowe,
  b) zarachowanie w koszty,
6 – przelew korekty odpisu,
7 – ujemna korekta,
  a) korekta odpisu,
  b) korekta kosztów,
8 – przelew korekty odpisu.

*Jeżeli przedsiębiorstwo ujmuje koszty tylko w układzie rodzajowym, to zapis będzie wyglądał następująco: „Rozliczenia międzyokresowe kosztów" – Ma, „Rozliczenie kosztów" – Wn.

Przedsiębiorstwa, które nie mają obowiązku tworzenia Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych (tj. jeżeli zatrudniają mniej niż 20 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty) i go nie utworzyły wypłacają pracownikom świadczenie urlopowe w wysokości odpisu podstawowego. Podstawą naliczania

jest przeciętne miesięczne wynagrodzenie (ustalone w ten sam sposób jak przy dokonywaniu omówionych uprzednio odpisów na ZFŚS). Wysokość świadczeń urlopowych obrazuje tabela 4.

Tabela 4

Świadczenia urlopowe

Osoby uprawnione do otrzymania świadczenia urlopowego	Świadczenie urlopowe dla jednego zatrudnionego		
	%	Kwota w 1998 r.*	
		zł	gr
1. Każdy pracownik proporcjonalnie do wymiaru czasu pracy (oprócz wymienionych w wierszu 2 i 3)	37,50	424	18
2. Każdy pracownik zatrudniony w szczególnie szkodliwych warunkach proporcjonalnie do wymiaru czasu pracy	50	565	57
3. Każdy pracownik młodociany:			
– w I roku nauki,	5	56	56
– w II roku nauki,	6	67	87
– w III roku nauki	7	79	18

* Patrz przypis do tabeli 3.

Świadczenie urlopowe wypłaca pracodawca:

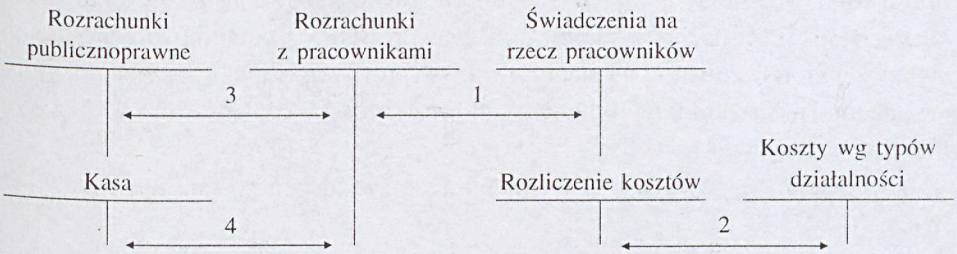
- raz w roku każdemu pracownikowi korzystającemu w danym roku kalendarzowym z urlopu wypoczynkowego w wymiarze co najmniej 14 kolejnych dni kalendarzowych;
- nie później niż w ostatnim dniu poprzedzającym rozpoczęcie urlopu wypoczynkowego.

Należy dodać, że przedsiębiorstwo nie ma obowiązku gromadzenia środków przeznaczonych na wypłatę świadczeń urlopowych na wyodrębnionym rachunku bankowym[2]. Wypłacone świadczenia urlopowe nie podlegają składce na ubezpieczenie społeczne pracowników. Dla przedsiębiorstwa wypłacane świadczenia urlopowe są kosztem uzyskania przychodów zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 45 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. nr 106, poz. 482 z późn. zm.), jeżeli są wypłacone zgodnie z przepisami o Zakładowym Funduszu Świadczeń Socjalnych. Ewidencję księgową wypłaconych świadczeń urlopowych przedstawia schemat 5.

[2] J. Juszczyk, *Świadczenie urlopowe w 1998 roku*, „Buchalter" 1998, nr 5, s. 4.

Schemat 5

Ewidencja świadczeń urlopowych



Objaśnienia do schematu:
1 – zarachowanie należnego świadczenia urlopowego,
2 – przeniesienie kosztów na konta zespołu 5,
3 – potrącony podatek dochodowy,
4 – wypłacone gotówką świadczenie urlopowe netto.

3.3. Pozostałe koszty

Pozostałe koszty związane z zatrudnieniem pracowników dotyczą w szczególności:

- zapewnienia warunków bezpieczeństwa i higieny pracy (BHP),
- opieki medycznej,
- odszkodowań z tytułu wypadków przy pracy,
- wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (PFRON),
- podróży służbowych,
- dojazdów do pracy,
- ubezpieczeń osobowych pracowników,
- podnoszenia kwalifikacji zawodowych pracowników.

3.3.1. Bezpieczeństwo i higiena pracy

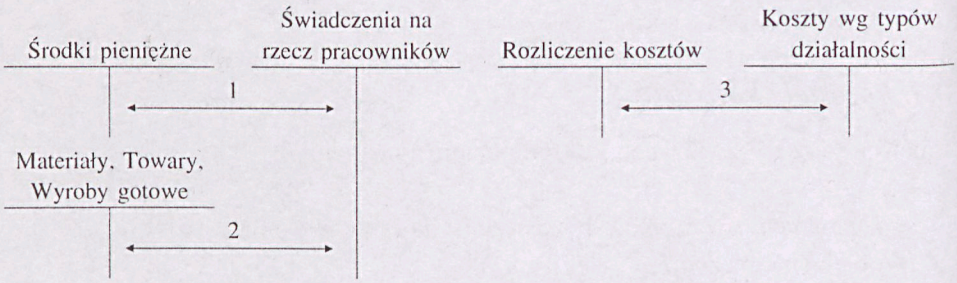
Zgodnie z art. 94 Kodeksu pracy przedsiębiorstwo jest zobowiązane w szczególności zapewniać bezpieczne i higieniczne warunki pracy oraz prowadzić systematyczne szkolenie pracowników w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy. Przedsiębiorstwo jest zobowiązane zapewnić przeszkolenie pracownika w zakresie BHP przed dopuszczeniem go do pracy oraz prowadzenie okresowych szkoleń w tym zakresie. Szkolenia te odbywają się w czasie pracy i na koszt przedsiębiorstwa (art. 237^3 §2 i §3). Pracownikom należy dostarczyć nieodpłatnie środki ochrony indywidualnej zabezpieczające przed działaniem niebezpiecznych i szkodliwych dla zdrowia czynników występujących w środowisku pracy, a tak-

że odzież i obuwie robocze lub ekwiwalent pieniężny (art. 237^6 i 237^7). Przepisy Kodeksu pracy nakładają na przedsiębiorstwo zatrudniające więcej niż 10 osób obowiązek tworzenia służby BHP pełniącej funkcje doradcze i kontrolne w zakresie BHP. W ramach świadczeń dotyczących BHP pracownikowi przysługują świadczenia rzeczowe w postaci posiłków profilaktycznych i regeneracyjno-wzmacniających, środków odżywczych oraz środków czystości lub wypłaty za nie ekwiwalentów.

Ewidencja księgowa wyżej wymienionych świadczeń została ujęta na schemacie 6.

Schemat 6

Ewidencja księgowa świadczeń w ramach BHP



Objaśnienia do schematu:

1 – wypłata ekwiwalentu za odzież ochronną, wydanie bonów na zakup posiłków regeneracyjnych itp.,

2 – wydanie środków żywnościowych, odzieży ochronnej, środków czystości, itp. będących dla danego przedsiębiorstwa odpowiednio materiałem, towarem lub wyrobem gotowym,

3 – przeniesienie kosztów układu rodzajowego na odpowiednie konta kosztów wg typów działalności.

3.3.2. Usługi medyczne dla pracowników

Obowiązek zapewnienia pracownikom odpowiedniej opieki medycznej wynikać może z przepisów prawa, jak i umowy zawartej pomiędzy przedsiębiorstwem a pracownikami. Podstawę prawną ponoszenia takich kosztów stanowi przede wszystkim Kodeks pracy, który w rozdziale VI, dziale X: „Profilaktyczna ochrona zdrowia" nakłada na przedsiębiorstwo szereg obowiązków w tym zakresie. Zgodnie z art. 229 § 6 Kodeksu pracy na koszt przedsiębiorstwa przeprowadzane są badania lekarskie:

- wstępne osób określonych w art.229 §1 Kodeksu pracy, a więc przyjmowanych do pracy, pracowników młodocianych przenoszonych na inne stanowiska pracy, pracowników przenoszonych na inne stanowiska pracy, na których występują czynniki szkodliwe dla zdrowia lub warunki uciążliwe,

- okresowe wszystkich pracowników,
- kontrolne pracowników, których niezdolność do pracy spowodowana chorobą trwała dłużej niż 30 dni,
- kontrolne pracowników zatrudnionych w warunkach narażenia na działanie substancji szkodliwych dla zdrowia.

Prócz wymienionych badań przedsiębiorstwo stosownie do treści art. 229 § 6 Kodeksu pracy ponosi koszty profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracownikami, niezbędnej ze względu na warunki pracy. Wypełnienie obowiązków nałożonych przez Kodeks pracy wiąże się z finansowaniem badań lekarskich w obcych placówkach opieki zdrowotnej bądź tworzeniem własnych. Przedsiębiorstwo może utrzymywać zakładowe placówki służby zdrowia, świadczące usługi medyczne w zakresie szerszym niż wynikający z obowiązujących przepisów. Jeżeli przedsiębiorstwo nie prowadzi zakładowej placówki opieki medycznej, to koszty związane z badaniami lekarskimi są ujmowane w układzie rodzajowym na koncie „Świadczenia na rzecz pracowników", a następnie przenoszone na konta kosztów według typów działalności. W przypadku gdy przedsiębiorstwo prowadzi zakładową placówkę opieki medycznej, koszty jej utrzymania obciążają różne konta zespołu 4 (np.: amortyzacja budynku i urządzeń medycznych, wynagrodzenia lekarzy i pielęgniarek, zużycie środków opatrunkowych), a w zespole 5 stanowią koszty pomocniczej działalności bytowej.

3.3.3. Odszkodowania z tytułu wypadków przy pracy

Zgodnie z art. 234 § 1 Kp w razie wypadku przy pracy przedsiębiorstwo jest zobowiązane podjąć niezbędne działania eliminujące lub ograniczające zagrożenie, zapewnić udzielenie pierwszej pomocy osobom poszkodowanym oraz ustalić okoliczności i przyczyny wypadku, a także zastosować odpowiednie środki zapobiegające podobnym wypadkom. Koszty związane z ustaleniem okoliczności i przyczyn wypadków przy pracy ponosi przedsiębiorstwo.

Z tytułu wypadków przy pracy pracownikowi lub jego rodzinie ze strony przedsiębiorstwa przysługują określone świadczenia. Zalicza się do nich:

- jednorazowe odszkodowanie z tytułu stałego lub długotrwałego uszczerbku na zdrowiu – dla osoby poszkodowanej,
- jednorazowe odszkodowanie z tytułu śmierci pracownika lub rencisty – dla członków rodziny pozostających z poszkodowanym we wspólnym gospodarstwie domowym,
- świadczenia wyrównawcze – w przypadku osiągania wynagrodzenia zmniejszonego co najmniej o 10% i uszczerbku na zdrowiu w co najmniej 20%.

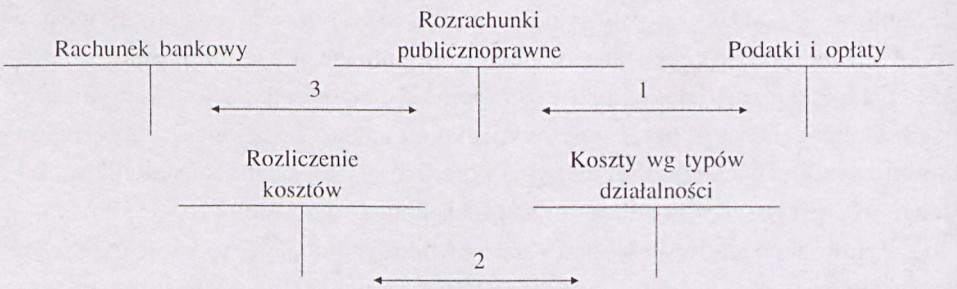
Wymienione świadczenia są odnoszone w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych przedsiębiorstwa.

3.3.4. Wpłaty na Państwowy Fundusz Osób Niepełnosprawnych

Przedsiębiorstwo zatrudniające co najmniej 50 pracowników[3] zobligowane jest dokonywać comiesięcznych odpisów na Państwowy Fundusz Osób Niepełnosprawnych, jeżeli udział zatrudnionych osób niepełnosprawnych wynosi mniej niż 6% ogółu zatrudnionych. Wysokość wpłat na PFRON ustala się jako iloczyn połowy przeciętnego wynagrodzenia ogłaszanego przez Prezesa GUS i liczby etatów odpowiadającej różnicy między rzeczywistym zatrudnieniem a zatrudnieniem zapewniającym osiągnięcie wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych w wysokości 6% ogólnej liczby zatrudnionych (art. 4 ust. 1 ustawy z 9 maja 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych – Dz.U. nr 46, poz. 201 z poźn. zm.)[4]. Do dokonywania wpłat na PFRON zobowiązane jest również przedsiębiorstwo, które nie wydzieliło lub nie zorganizowało stanowiska pracy dla swoich pracowników, którzy w wyniku wypadku przy pracy lub choroby zawodowej utracili zdolność do pracy na dotychczasowym stanowisku. Tego typu wpłaty dokonywane są w dniu rozwiązania

Schemat 7

Ewidencja wpłat na PFRON



Objaśnienia do schematu:
1 – naliczenie wpłaty na PFRON,
2 – przeniesienie kosztów układu rodzajowego na konta zespołu 5,
3 – przelew z rachunku bankowego opłaty na PFRON.

[3] Od 1 stycznia 1999 r. – 25 pracowników.

[4] Ustawa ta została uchylona ustawą z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych, Dz.U. nr 123, poz. 776 z późn. zm., z wyjątkiem art. 4, który obowiązuje do 31 grudnia 1998 r.

stosunku pracy z tymi osobami w wysokości 15-krotnego przeciętnego wynagrodzenia za pracownika[5].

Księgowanie wpłat na PFRON prezentuje schemat 7.

3.3.5. Podróże służbowe

Podróżą służbową jest wykonywanie przez pracownika zadania określonego przez przedsiębiorstwo odpowiednio:

- na obszarze kraju, lecz poza miejscowością, w której znajduje się stałe miejsce pracy pracownika, w terminie i miejscu określonym w poleceniu wyjazdu służbowego[6],
- poza granicami w terminie i w państwie określonym przez przedsiębiorstwo[7].

Przedsiębiorstwo zobowiązane jest wypłacić diety oraz zwrócić koszty podróży z tytułu podróży służbowych pracowników.

Dieta stanowi ekwiwalent pieniężny na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia w podróży służbowej i jest ustalana przez ministra pracy i polityki socjalnej[8]. Przy obliczaniu diet w podróży służbowej na terenie kraju stosuje się następujące zasady:

- jeżeli podróż trwa nie dłużej niż dobę i wynosi:
  - do 8 godzin – dieta nie przysługuje,
  - od 8 do 12 godzin – przysługuje połowa diety,
  - ponad 12 godzin – przysługuje dieta w pełnej wysokości;
- jeżeli podróż trwa dłużej niż dobę, za każdą dobę przysługuje dieta w pełnej wysokości, a za niepełną, ale rozpoczętą dobę:
  - do 8 godzin – przysługuje połowa diety,
  - ponad 8 godzin – przysługuje dieta w pełnej wysokości.

Natomiast wysokość diety w zagranicznej podróży służbowej w poszczególnych państwach jest określana w załączniku do zarządzenia ministra pracy i polityki socjalnej. W odniesieniu do podróży służbowej poza granicami kraju przy obliczaniu diety należy zastosować następujące zasady:

- za każdą dobę przysługuje dieta w pełnej wysokości,

---

[5] T. Urbańska, *Nowe obowiązki i uprawnienia pracodawców w zakresie wpłat na PFRON*, „Buchalter" 1997, nr 22, s. 16.

[6] Zarządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 25 czerwca 1996 r. w sprawie ustalania oraz wysokości należności przysługujących pracownikom z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju (M.P. nr 39, poz. 387).

[7] Zarządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 29 maja 1996 r. w sprawie ustalania oraz wysokości należności przysługujących pracownikom z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (M.P. nr 34, poz. 346).

[8] Od 1 czerwca 1998 r. pełna dieta wynosi 12 zł.

• za niepełną dobę:
– do 8 godzin – przysługuje 1/3 diety,
– ponad 8 – 12 godzin – przysługuje 1/2 diety,
– ponad 12 godzin – przysługuje dieta w pełnej wysokości.

Przy podróżach służbowych na terenie kraju koszty podróży służbowej obejmują:

• koszty przejazdu z miejscowości stałego miejsca pracy bądź z miejscowości zamieszkania pracownika do miejscowości stanowiącej cel podróży i z powrotem,

• koszty dojazdu środkami komunikacji miejscowej (wypłacane w formie ryczałtu – 20% diety),

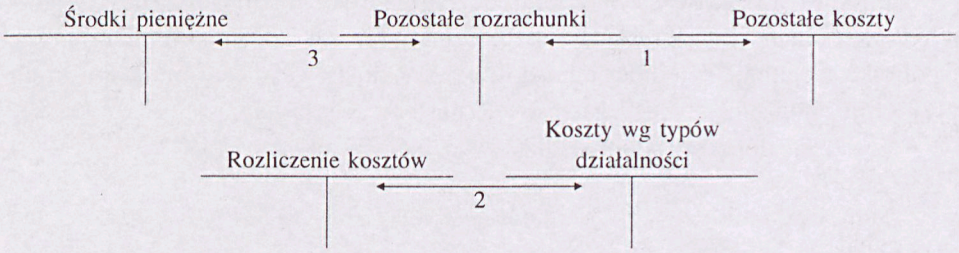
• koszty noclegów bądź ryczałt za nocleg (ryczałt w wysokości 150% diety przysługuje w sytuacji, kiedy pracownik nie przedłożył rachunku za nocleg),

• inne udokumentowane wydatki związane z podróżą służbową, np.: zakup map, opłacenie „wejściówki" na targi, wystawy itp.

W przypadku zagranicznej podróży służbowej pracownikowi przysługuje zwrot kosztów przejazdu, dojazdu i usług bagażowych (w formie ryczałtu), noclegów (w sytuacji, kiedy pracownik nie przedłoży rachunku za nocleg – przysługuje mu ryczałt w wysokości 25% limitu określającego koszty noclegu)[9] oraz inne udokumentowane wydatki związane z podróżą (m.in. koszty leczenia za granicą). Ewidencja kosztów podróży służbowych została zaprezentowana na schemacie 8.

Schemat 8

Ewidencja kosztów podróży służbowych



Objaśnienia do schematu:
1 – wypłata zaliczki na podróż służbową,

[9] Limity kosztów noclegów określone są przepisami wspomnianego zarządzenia ministra pracy i polityki socjalnej; przedsiębiorstwo może zatem zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów tylko koszty nie przekraczające określonych limitów; przedsiębiorstwo może ustalić także wyższe kwoty diet niż wynikające z przepisów, nie będą one jednak w całości kosztem uzyskania przychodów.

3.3.6. Dojazdy do pracy

Przedsiębiorstwo może pokrywać całość bądź część kosztów związanych z dojazdami do pracy swoich pracowników oraz związanych z używaniem prywatnych pojazdów do celów służbowych. Koszty dojazdu do pracy mogą obejmować:

- dopłaty do biletów komunikacji miejskiej, autobusów, kolei,
- koszty transportu pracowników z miejsca pracy do miejsca zamieszkania i z powrotem środkami własnymi lub obcymi.

Zasady zwrotu kosztów używania pojazdu pracownika do celów służbowych od 1 kwietnia 1998 roku określają przepisy rozporządzenia ministra transportu i gospodarki morskiej z 26 marca 1998 r. o warunkach ustalania i zasadach zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów nie będących własnością pracodawcy (Dz.U. nr 41, poz. 239). Podstawą zwrotu kosztów jest umowa cywilnoprawna zawarta między przedsiębiorstwem a pracownikiem, dotycząca używania pojazdu do celów służbowych. Należy rozróżnić używanie pojazdu do celów służbowych w jazdach zamiejscowych i w jazdach lokalnych.

Zwrot kosztów w jazdach zamiejscowych następuje wówczas, gdy pracownik używa pojazdu w celu odbycia omawianej uprzednio podróży służbowej na podstawie polecenia wyjazdu służbowego, w wysokości iloczynu przejechanych kilometrów przez obowiązującą stawkę za 1 km przebiegu[10]. Przebieg pojazdu w jazdach zamiejscowych powinien być udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu prowadzonej przez pracownika, potwierdzanej na koniec każdego miesiąca, gdyż tylko wówczas koszty z tytułu używania prywatnych pojazdów będą uznawane za koszt uzyskania przychodów.

Miesięczny limit przebiegu kilometrów na jazdy lokalne, tj. w granicach miasta lub gminy, ustala przedsiębiorstwo. Jego wysokość ustalana jest w zależności od liczby mieszkańców w danej gminie lub mieście właściwym ze względu na miejsce zatrudnienia i nie może przekroczyć ilości określonych przepisami wyżej wymienionego rozporządzenia. Obowiązujące limity prezentuje tabela 5. Zwrot kosztów używania pojazdów pracownika do celów służbowych w jazdach lokalnych następuje w formie ryczałtu, po złożeniu pisemnego oświadczenia pracownika o używaniu pojazdu do celów służbowych w danym miesiącu. Kwotę miesięcznego ryczałtu zmniejsza się o 1/22 za każdy roboczy dzień nieobecności w miejscu pracy z powodu choroby, urlopu lub innej nieobecności oraz podróży służbowej trwającej co najmniej 8 godzin.

[10] Od 1 lutego 1999 r. obowiązują następujące stawki: samochody osobowe o pojemności silnika do 900 cm^3 – 0,3648 zł/km, samochody osobowe o pojemności silnika powyżej 900 cm^3 – 0,5847 zł/km, motocykle – 0,1611 zł/km, motorowery – 0,0966 zł/km.

Tabela 5

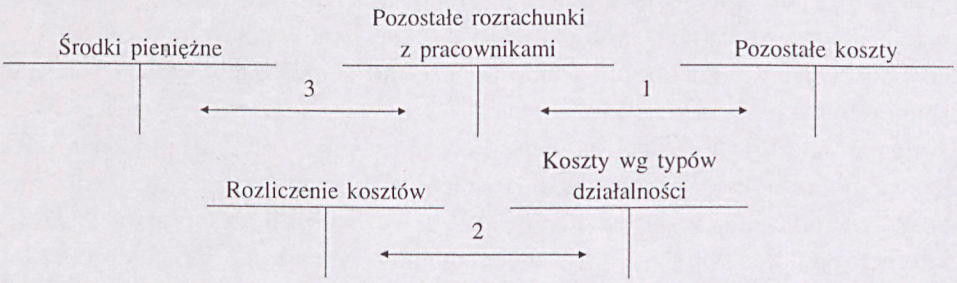
Miesięczne limity kilometrów

Liczba mieszkańców	Liczba kilometrów
do 100 tys.	300
od 100 tys. do 500 tys.	500
ponad 500 tys.	700

Ewidencję kosztów z tytułu dojazdów do pracy pracowników prezentuje schemat 9.

Schemat 9

Ewidencja kosztów z tytułu dojazdów do pracy



Objaśnienia do schematu:
1 – ustalenie wysokości zobowiązań wobec pracowników z tytułu dojazdów do pracy,
2 – przeniesienie kosztów rodzajowych na konta zespołu 5,
3 – wypłacenie należnych kwot pracownikom.

3.3.7. Ubezpieczenia osobowe pracowników

W zależności od przyjętej polityki zatrudnienia przedsiębiorstwo może podjąć decyzję o ubezpieczeniu osobowym pracowników. Decydując się na taki krok powinno mieć na względzie ograniczenia dotyczące możliwości wliczenia składek na ubezpieczenia do kosztów uzyskania przychodów.

Ustawą z 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. nr 137, poz. 639) ustawodawca ograniczył możliwość wliczania w ciężar kosztów uzyskania przychodów składek opłacanych przez przedsiębiorstwo z tytułu ubezpieczenia pracowników na podstawie indywidualnych umów zawartych z towarzystwami ubezpieczeniowymi. Do kosztów uzyskania przychodów zalicza się tylko składki na następujące ubezpieczenia na rzecz pracowników:

- ubezpieczenie na życie,

- ubezpieczenie na życie, jeżeli jest związane z funduszem inwestycyjnym,
- ubezpieczenia wypadkowe i chorobowe, jeżeli są uzupełnieniem ubezpieczeń na życie,
- ubezpieczenie choroby.

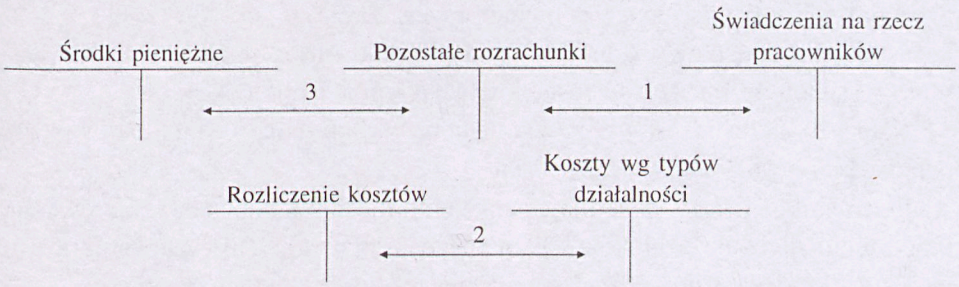
Ubezpieczenia te muszą dodatkowo spełniać następujące warunki:

- uprawnionym do świadczenia nie może być przedsiębiorstwo,
- umowa w okresie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym ją zawarto lub odnowiono, wyklucza:
  - wypłatę kwoty stanowiącej równowartość odstąpienia od umowy,
  - możliwość zaciągania zobowiązań pod zastaw praw wynikających z umowy,
  - wypłatę z tytułu dożycia wieku oznaczonego w umowie[11].

Ewidencja kosztów ubezpieczenia osobowego została przedstawiona na schemacie 10.

Schemat 10

Ewidencja składek na ubezpieczenia osobowe pracowników



Objaśnienia do schematu:
1 – zarachowanie składek z tytułu ubezpieczeń osobowych pracowników,
2 – przeniesienie kosztów na konta zespołu 5,
3 – opłata składek na ubezpieczenie osobowe pracowników.

3.3.8. Podnoszenie kwalifikacji zawodowych pracowników

Zgodnie z art. 17 Kodeksu pracy przedsiębiorstwo jest zobowiązane ułatwiać pracownikom podnoszenie kwalifikacji zawodowych. Podstawowym aktem prawnym regulującym prawa i obowiązki przedsiębiorstwa oraz pracowników w zakresie podnoszenia ich kwalifikacji zawodowych jest Rozporządzenie ministra edukacji narodowej oraz ministra pracy i polityki socjalnej z 12 października 1993 r. w sprawie zasad i warunków podnoszenia

[11] J. Kulicki, *Wydatki pracodawców na rzecz osób zatrudnionych jako koszt uzyskania przychodów*, „Serwis Finansowo-Księgowy" 1998, nr 3, s. 21.

kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego dorosłych (Dz.U. nr 103, poz. 472). Zasady i warunki określone w wymienionym rozporządzeniu odnoszą się do osób podejmujących naukę w szkołach dla dorosłych, szkołach wyższych oraz kształcenie, dokształcanie i doskonalenie w formach pozaszkolnych. Nauka może być realizowana na podstawie skierowania (decyzje w sprawie skierowania podejmuje każdorazowo przedsiębiorstwo) lub bez takiego skierowania, czyli z własnej inicjatywy pracownika. Przedsiębiorstwo zobowiązane jest udzielić urlopu szkoleniowego oraz zwolnienia z części dnia pracy w sytuacji, kiedy pracownik podejmuje naukę w formach szkolnych na podstawie skierowania. Wymiar urlopu szkoleniowego i zwolnienia uzależniony jest od rodzaju szkoły, do jakiej pracownik uczęszcza. Przedsiębiorstwo może ponadto przyznać takiemu pracownikowi dodatkowe świadczenia[12]:

- zwrócić koszty przejazdu, zakwaterowania i wyżywienia na zasadach obowiązujących przy podróżach służbowych,
- pokryć koszty podręczników i innych materiałów szkoleniowych,
- pokryć opłaty za naukę pobierane przez szkołę,
- udzielić dodatkowego urlopu szkoleniowego (urlop udzielany jest w wymiarze ustalonym między przedsiębiorstwem i pracownikiem).

Należy podkreślić, iż wyżej wymienione świadczenia są fakultatywne dla przedsiębiorstwa.

Pracownikowi, który podejmuje naukę w formach szkolnych bez skierowania, przedsiębiorstwo może udzielić bezpłatnego urlopu szkoleniowego oraz zwolnienia z części dnia pracy bez zachowania prawa do wynagrodzenia.

Pracownikowi podnoszącemu kwalifikacje zawodowe w formach pozaszkolnych (np.: studia podyplomowe, kursy, seminaria, staże zawodowe, praktyka zawodowa) na podstawie skierowania przedsiębiorstwo powinno, zgodnie z przepisami rozporządzenia, zwrócić koszty uczestnictwa, w tym zakwaterowania, wyżywienia i przejazdu oraz udzielić urlopu szkoleniowego na udział w obowiązkowych zajęciach, a także zwolnienia z części dnia pracy.

Ujęcie ewentualnych kosztów związanych z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych pracowników jest analogiczne do zapisów 1, 2 i 4 zaprezentowanych na schemacie 5, ale wówczas zapis 1 będzie oznaczał zarachowanie kosztów związanych z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych pracowników, a zapis 4 – ich wypłatę.

[12] A. Tomczyk, *Świadczenia przysługujące pracownikom podnoszącym kwalifikacje zawodowe*, „Prawo Przedsiębiorcy" 1998, nr 22, s. 20.

4. Zakończenie

W niniejszym artykule zostały omówione typowe koszty, jakie ponosi przedsiębiorstwo zatrudniające pracowników. Zdecydowana większość tych kosztów wynika z obowiązujących przepisów, a więc są to koszty, do których ponoszenia przedsiębiorstwo jest zobligowane. Pozostała ich część to koszty fakultatywne, które są konsekwencją stosowanej przez przedsiębiorstwo polityki zatrudnienia i przyjętego systemu motywacji. Przedsiębiorstwo powinno dążyć nie tyle do minimalizacji kosztów zatrudnienia, co do ich optymalizacji, a więc ukształtowania ich w taki sposób, który zapewniłby odpowiedni system motywacji, zachęcający pracowników do efektywnej i satysfakcjonującej przedsiębiorstwo pracy.

Violetta Lorenz, Sylwia Szulc

A WORKER AS A FIRM'S COST SOURCE (Summary)

This article presents the essence of the labour costs that the firm bears. All of these costs are divided on two basic groups:

- wages' costs,
- non-wages' costs.

The first group contains the amounts, which are the equivalent of the work. Complicated character of the wages' structure is shown in table 1.

Apart from wages' costs this article deals with non-wages' costs. Some of them are the consequence of operative rules. Other depend on the employment policy in the firm.

These article tries to shown labour costs on the strength of the operative regulations and the way of book-keeping entries.