

CZĘŚĆ IV

EKONOMICZNE ASPEKTY

ZARZĄDZANIA ORGANIZACJĄ

Nowoczesne Systemy Zarządzania

ROLA KOSZTÓW PRACY W OCENIE EFEKTYWNOŚCI DZIAŁALNOŚCI PODMIOTU GOSPODARCZEGO DLA POTRZEB PRAKTYKI ZARZĄDZANIA NA PRZYKŁADZIE WYBRANEJ ORGANIZACJI POŻYTKU PUBLICZNEGO

ANNA KUCZYŃSKA-CESARZ
WOJSKOWA AKADEMIA TECHNICZNA
WYDZIAŁ CYBERNETYKI

Wstęp

Analiza finansowa prowadzona w podmiotach prowadzących działalność gospodarczą, jak również w organizacjach rozliczających własną działalność zgodnie z wymogami prawa bilansowego, bazuje na wielu wskaźnikach skonstruowanych w oparciu o parametry ekonomiczne. Jednym z tych parametrów są koszty pracy. Wykorzystuje się je przy tworzeniu wskaźników ilościowych i jakościowych pozwalających określić ekstensywny bądź intensywny charakter rozwoju jednostki gospodarczej.

Jednostkę, w której stwierdzono wzrost zasobów majątkowych oraz wzrost zatrudnienia, cechuje gospodarowanie ekstensywne prowadzące do niższego wzrostu przychodu ze sprzedaży i zysku netto w stosunku do wzrostu zasobów majątkowych i osobowych. Te podmioty gospodarcze, które pomnażają swoje efekty przez wyższą wydajność i rentowność pracy, wyższą efektywność majątku trwałego i obrotowego, stosują wymogi gospodarowania intensywnego zakładającego uzyskanie maksymalnego efektu przy danych nakładach lub minimalizację nakładów przy danym efekcie. Oceny jakości (intensywnego lub ekstensywnego) gospodarowania przedsiębiorstwa można dokonać za pomocą przyczynowej analizy wyników ekonomicznych. W ramach analizy przyczynowej przedsiębiorstwa na szczególną uwagę zasługuje zwłaszcza ocena wpływu wartości wskaźników ilościowych i jakościowych na przychód netto ze sprzedaży i zysk netto.

Celem artykułu jest zaprezentowanie wykorzystania w praktyce życia gospodarczego modelu syntetycznej oceny działalności przedsiębiorstwa. Model ten wykorzystuje parametry ekonomiczne bazujące na kosztach pracy i pozwala określić charakter rozwoju jednostki. Model zastosowano do oceny działalności wybranej

organizacji pożytku publicznego, która, podobnie jak przedsiębiorstwo prowadzące działalność gospodarczą, podlega regulacjom prawa bilansowego i sporządza sprawozdanie finansowe w oparciu o wymogi ustawy o rachunkowości. Badania obejmowały analizę porównawczą ilościowych i jakościowych wskaźników opartych na kosztach pracy w latach 2009-2011. W badaniach wykorzystano następujące metody: analizę opisowo-porównawczą, analizę wskaźników ekonomicznych, system syntetycznej oceny wyniku finansowego, studium przypadku.

1. Ocena przyczynowa wyniku finansowego podmiotu gospodarczego

Przychód ze sprzedaży (P) może być traktowany jako iloczyn następujących wielkości (Bednarski, 2001, s. 421):

$$P = R \cdot WR \cdot PW,$$

gdzie: R – zatrudnienie; WR – średnie wynagrodzenie na jednego zatrudnionego; PW – produktywność wynagrodzeń określająca wzrost przychodu ze sprzedaży w wyniku jednostkowej zmiany wynagrodzenia.

Zysk netto (Zn) można przedstawić jako iloczyn następujących czterech czynników (Bednarski, 2001, s. 424):

$$Z_n = R \cdot WR \cdot PW \cdot ZP,$$

gdzie: R, WR, PW – jak wyżej; ZP – rentowność sprzedaży oznaczająca zmianę zysku netto w wyniku wzrostu przychodu ze sprzedaży o złotówkę.

W pierwszej i drugiej zależności stan zatrudnienia R i przeciętne koszty wynagrodzeń WR mają charakter czynników ekstensywnych, a produktywność wynagrodzeń PW charakter czynnika intensywnego.

W drugiej zależności dodatkowy czynnik rentowność sprzedaży ZP ma także charakter czynnika intensywnego.

Zmiany wielkości przychodu ze sprzedaży OP i zysku netto OZn w dwóch kolejnych okresach zależą następująco od zmian składników analizowanych zależności:

$$OP = OR \pm OWR \pm OPW,$$

$$OZ_n = OR \pm OWR \pm OPW \pm OZP,$$

gdzie: O oznacza odchylenie wielkości danego składnika.

W pierwszej zależności odchylenie OR określa wpływ na wzrost lub zmniejszenie przychodów ze sprzedaży zmian stanu zatrudnienia, odchylenie OWR – wpływ przeciętnego wynagrodzenia, a OPW – wpływ produktywności wynagrodzeń.

W drugiej zależności odchylenia określają oddziaływanie zmian: stanu zatrudnienia – OR, średnich wynagrodzeń – OWR, produktywności zakładowych

kosztów pracy (ZKP) – OPW oraz rentowności sprzedaży – OZP na wzrost lub zmniejszenie zysku netto (OZn).

Wartości poszczególnych odchyłeń w kolejnych dwóch latach [n i (n+1)] obliczone na podstawie metody różnicowania dla pierwszej zależności przedstawiają się następująco:

$$OR = (R_{n+1} - R_n) * WR_n * PW_n,$$

$$OWR = R_{n+1} * (WR_{n+1} - WR_n) * PW_n,$$

$$OPW = R_{n+1} * WR_{n+1} * (PW_{n+1} - PW_n),$$

gdzie: indeks dolny n oznacza wartość danego składnika w n-tym roku działalności, a n + 1 wartość w roku kolejnym.

Wartości odchyłeń poszczególnych wielkości w kolejnym roku (n + 1) w stosunku do ich wartości w roku poprzednim (rok n) obliczone na podstawie metody różnicowania dla zmiany zysku netto (OZn) przedstawiają się następująco:

$$OR = (R_{n+1} - R_n) * WR_n * PW_n * ZP_n,$$

$$OWR = R_{n+1} * (WR_{n+1} - WR_n) * PW_n * ZP_n,$$

$$OPW = R_{n+1} * WR_{n+1} * (PW_{n+1} - PW_n) * ZP_n,$$

$$OZP = R_{n+1} * WR_{n+1} * PW_{n+1} * (ZP_{n+1} - ZP_n).$$

Wyznaczone wartości przychodów ze sprzedaży (P) oraz ich odchylenia wynikające ze zmian: wielkości zatrudnienia (OR), średnich kosztów wynagrodzeń przypadających na jednego zatrudnionego (OWR) i produktywności wynagrodzeń (OPW) mogą przyjmować wartości dodatnie lub ujemne. Możliwe kombinacje znaków odchyłeń cząstkowych mające znaczenie dla interpretacji wyników przeprowadzonej analizy przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Warianty znaków odchyłeń cząstkowych czynników kształtujących przychód ze sprzedaży

Rodzaj odchylenia	Warianty odchyłeń cząstkowych							
	1	2	3	4	5	6	7	8
OR	+	-	+	-	+	-	+	-
OWR	+	+	-	-	+	+	-	-
OPW	+	+	+	+	-	-	-	-

gdzie: „+” oznacza odchylenie dodatnie, „-” odchylenie ujemne

Źródło: opracowanie własne na podstawie L. Bednarskiego, *Syntetyczna ocena wyników ekonomicznych w przedsiębiorstwie*, [w:] E. Kurtys (red.), *Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2001, s. 423

We wszystkich wariantach analizy odchyłeń częściowych ostateczna ocena zależy nie tylko od znaków odchyłeń, lecz także od ich wartości. Wyższą efektywność gospodarowania wykazuje przedsiębiorstwo w przypadku wariantów znaków odchyłeń 1-4. Jednostka posiadająca możliwości rozszerzenia działalności oraz wzrostu składników majątkowych rozwija się najkorzystniej w przypadku, gdy znaki odchyłeń odpowiadają wariantowi 1. Wówczas układ nierówności odchyłeń częściowych powinien być następujący:

$$+ OR < + OWR < + OPW.$$

Wariant 2 bazuje na racjonalnym postępie techniczno-organizacyjnym wyrażającym wyższy wzrost wydajności pracy i produktywności wynagrodzeń. Wariant 3 świadczy o ograniczonych możliwościach wzrostu przeciętnego wynagrodzenia, a produktywność w tym wariantcie wzrasta dzięki wzrostowi zatrudnienia. Wariant 4 należy ocenić jako najkorzystniejszy, gdy wzrost produktywności kosztów pracy jest tak duży, że przewyższy ujemny wpływ czynników ekstensywnych (zatrudnienia i przeciętnego wynagrodzenia). Warianty 5-8 informują, że w przedsiębiorstwie wystąpiły elementy gospodarowania ekstensywnego prowadzące do niższych lub ujemnych przyrostów (na pewno w przypadku wariantu 8) przychodu ze sprzedaży.

Odchylenie bezwzględne zysku netto zależy od znaków i wartości odchyłeń częściowych wynikających ze zmiany: poziomu zatrudnienia – OR, przeciętnego wynagrodzenia – OWR, produktywności wynagrodzeń – OPW i rentowności sprzedaży – OZP. Możliwe warianty (16) kombinacji znaków odchyłeń częściowych przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2. Warianty znaków odchyłeń częściowych czynników kształtujących zysk netto

Rodzaj odchylenia	Warianty odchyłeń częściowych															
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
OR	+	+	-	-	-	-	-	+	+	-	+	+	+	+	-	-
OWR	+	-	+	-	-	-	+	-	-	+	+	+	+	-	+	-
OPW	+	+	+	+	-	+	-	+	-	+	+	-	-	-	-	-
OZP	+	+	+	+	+	-	+	-	+	-	-	+	-	-	-	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie L. Bednarskiego, *Syntetyczna ocena wyników ekonomicznych w przedsiębiorstwie*, [w:] L. Bednarski, R. Borowiecki, J. Duraj, E. Kurtys, T. Waśniewski, B. Wersty, *Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2001, s. 425

Najwyższą efektywność gospodarowania wykazuje przedsiębiorstwo, gdy zachodzą zmiany odpowiadające wariantom 1-4 przy kwotowo wyższych odchyleniach produktywności kosztów pracy i rentowności sprzedaży.

Zmiany odpowiadające wariantom 5-12 układu znaków odchyłeń są korzystniejsze, gdy odchylenie wskaźnika rentowności sprzedaży rośnie bardziej lub maleje wolniej od pozostałych odchyłeń cząstkowych.

Warianty 13-18 znaków odchyłeń informują, że w przedsiębiorstwie przeważają niekorzystne czynniki rozwoju ekstensywnego, zwłaszcza wtedy, gdy odchylenia cząstkowe czynników intensywnych, tj. produktywności kosztów pracy i rentowności sprzedaży, są ujemne.

Wzorcowe układy nierówności wykorzystywane w syntetycznej ocenie wyników ekonomicznych przedsiębiorstwa oraz przyczynowa ocena wyniku finansowego z wykorzystaniem wskaźników ilościowych i jakościowych opartych na ZKP informują w wystarczającym stopniu o roli kosztów pracy w rozwoju przedsiębiorstwa, o dobrych i złych przejawach racjonalizacji kosztów zaangażowanych w finansowanie czynnika osobowego.

2. Ocena rozwoju organizacji pożytku publicznego z wykorzystaniem układu nierówności ilościowych i jakościowych wskaźników ekonomicznych opartych na kosztach pracy

Dla potrzeb praktyki zarządzania w niniejszym artykule zaprezentowano na przykładzie wybranej organizacji pożytku publicznego procedurę wykorzystania kosztów pracy w procesie analizy syntetycznej oceny wyniku finansowego. Wybór organizacji pożytku publicznego nie był przypadkowy. Pokazuje, że każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą i sporządzający sprawozdanie finansowe zgodnie z ustawą o rachunkowości może w oparciu o dane liczbowe z tego sprawozdania przeprowadzić szczegółową analizę sytuacji ekonomiczno-finansowej, wykorzystując analityczne wskaźniki ilościowe i wartościowe. Przedział czasowy prowadzonych badań analitycznych wynikał z dostępności aktualnych danych. Szczegółową charakterystykę wybranej organizacji pożytku publicznego zamieszczono w zeszycie nr 7 „Nowoczesnych Systemów Zarządzania” (A. Kuczyńska-Cesarz, 2012, s. 298).

Ocena wyników osiągniętych przez organizacje (przedsiębiorstwa) z wykorzystaniem wskaźników ekonomiczno-finansowych, zbadanie ich zmienności w czasie, a także określenie, czy i w jakim stopniu zostały osiągnięte zgodności z wymogami racjonalnego gospodarowania było możliwe dzięki systemowi syntetycznej oceny działalności gospodarczej.

Dla potrzeb przyjętego systemu badawczego dobrano odpowiednie wskaźniki ilościowe i jakościowe, dzięki którym poprzez analizę porównawczą i przyczynową oceniono sposób wykorzystania zasobów osobowych i majątkowych w badanej organizacji. W konsekwencji wskazano, czy rozwój organizacji ma charakter ekstensywny, czy intensywny i jaką rolę w tym rozwoju pełniły całkowite zakładowe koszty pracy. W analizie uwzględniono tylko wynagrodzenia, jako główny składnik ZKP.

Wykorzystano następujące wskaźniki ilościowe: zatrudnienie (R), całkowite wynagrodzenie (W), przychód netto ze sprzedaży (P) oraz zysk netto (Zn). W okresie trzech lat zbadano, wykorzystując model następstwa czasowego, czy w analizowanej organizacji pożytku publicznego zachodzi zależność wyrażona następującym układem nierówności indeksów tych wskaźników (Bednarski, 2001, s. 417):

$$iR < iW < iP < iZn,$$

gdzie: i – indeks dynamiki wskaźnika.

Taki wzorcowy układ nierówności dynamiki czterech wskaźników ilościowych odpowiada wymogom gospodarowania intensywnego.

Zestawienie wskaźników ilościowych dla badanej organizacji pożytku publicznego przedstawia tabela 3 (w tabeli podano także wartość aktywów M, która jest niezbędna do wyznaczenia wskaźnika rentowności majątku).

Tabela 3. Zestawienie wskaźników ilościowych do wzorcowego układu nierówności w trzech badanych latach

Lp.	Oznaczenie wskaźnika	Nazwa wskaźnika	Rok		
			2009	2010	2011
1	R	Zatrudnienie	3	3	3
2	M	Aktywa ogółem (majątek) (zł)	328 019	329 255	388 632
3	W	Całkowite ZKP (zł)	124 383	109 147	186 018
4	P	Przychód ze sprzedaży netto (zł)	22 097	180 627	407 038
5	Zn	Zysk netto (zł)	127 094	139 336	59 980

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdania finansowego badanej organizacji pożytku publicznego

W trzech badanych latach w organizacji pożytku publicznego na etacie były zatrudnione niezmiennie trzy osoby. Wzrost wartości aktywów ogółem związany był z zakupami nowych elementów majątku trwałego (środków trwałych), co pozytywnie świadczy o wejściu organizacji pożytku publicznego na drogę realizacji nowych zadań określonych w statucie. Miało to bezpośredni wpływ na poziom rosnącego przychodu ze sprzedaży netto. Nowe zamierzenia zrealizowane w 2011 roku rzutowały na osiągnięty zysk netto z całej działalności (znaczący spadek w odniesieniu do roku 2010). Wzrost poziomu całkowitych ZKP potwierdza dbałość o interesy zatrudnionych pracowników. Indeksy dynamiki podanych wyżej wskaźników ilościowych przedstawia tabela 4.

Tabela 4. Indeksy wskaźników ilościowych do wzorcowego układu nierówności

Lp.	Indeks wskaźnika	2010/09	2011/10
1	iR	100,0	100,0
2	iM	100,4	118,0
3	iW	87,8	170,4
4	iP	817,4	225,3
5	iZn	109,6	43,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdania finansowego badanej organizacji pożytku publicznego

Zestawienie pokazuje, że w kolejnych latach zasadniczo wzrastał przychód ze sprzedaży netto. W 2010 r. wzrósł ponad ośmiokrotnie, a mimo to zysk netto pozostał na podobnym poziomie co w roku poprzednim. Z kolei w 2011 r. przychód ze sprzedaży wzrósł ponad dwukrotnie, ale zysk zmalał o ponad połowę. Te relacje wskazują na zasadniczy wzrost kosztów działalności.

Wynikające z porównania indeksów dynamiki nierówności przedstawia tabela 5.

Tabela 5. Układy nierówności między indeksami wskaźników ilościowych

Rok	Układ nierówności
2010	$iR > \underline{iW} < \underline{iP} > iZn$
2011	$\underline{iR} < \underline{iW} < \underline{iP} > iZn$

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdania finansowego badanej organizacji pożytku publicznego (podkreślono nierówności, które odpowiadają wzorcowym)

Z układu nierówności wynika, że w badanej organizacji pożytku publicznego w badanych latach nie były spełnione pełne warunki rozwoju intensywnego. W 2010 roku niekorzystna relacja wystąpiła między wzrostem zatrudnienia i wynagrodzeń oraz wzrostem przychodu ze sprzedaży netto i zyskiem netto. Relacje między tymi wskaźnikami współgrały z rozwojem ekstensywnym. Pożądanemu rozwojowi intensywnemu odpowiadała relacja między wzrostem wynagrodzeń i wzrostem przychodu ze sprzedaży netto. W roku 2011 rozwojowi intensywnemu odpowiadały relacje między wzrostem zatrudnienia, wynagrodzeń i przychodu ze sprzedaży netto. Właściwa rozwojowi ekstensywnemu była relacja między wzrostem zysku netto i przychodu ze sprzedaży netto. Można więc stwierdzić, że rozwój organizacji pożytku publicznego w latach 2009-2011 miał charakter mieszany, z tym że w roku 2011 miał charakter bardziej intensywny.

Analizując relacje między wskaźnikami jakościowymi, rozwój organizacji ma pożądaną charakter intensywny, jeżeli spełnione są następujące nierówności (Bednarski, 2001, s. 420):

$$iWR < iPW < iPR < iZP < iZM < iZR,$$

gdzie: i – indeks dynamiki wskaźnika,
 WR – przeciętne wynagrodzenie przypadające na jednego zatrudnionego,
 PW – produktywność wynagrodzeń,
 PR – wydajność pracy jednego zatrudnionego,
 ZP – rentowność sprzedaży,
 ZM – rentowność majątku,
 ZR – rentowność pracy jednego zatrudnionego.

Wartości wskaźników jakościowych dla badanej organizacji przedstawiono w tabeli 6, a odpowiadające im indeksy dynamiki w tabeli 7.

Tabela 6. Wartości wskaźników jakościowych do wzorcowego układu nierówności

Lp.	Wskaźnik	Konstrukcja wskaźnika	Jednostka	Rok		
				2009	2010	2011
1	WR	<u>wynagrodzenia</u> przeciętne zatrudnienie	zł/osoba	41,461	36,382	62,006
2	PW	<u>przychód netto ze sprzedaży</u> wynagrodzenia	–	0,2	1,7	2,2
3	PR	<u>przychód netto ze sprzedaży</u> przeciętne zatrudnienie	zł/osoba	7,366	60,209	135,679
4	ZP	<u>zysk netto</u> przychód netto ze sprzedaży	%	575,2	77,1	14,7
5	ZM	<u>zysk netto</u> majątek (aktywa)	%	38,7	42,3	15,4
6	ZR	<u>zysk netto</u> przeciętne zatrudnienie	zł/osoba	42,365	46,445	19,993

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdania finansowego badanej organizacji pożytku publicznego

Z danych zamieszczonych w tabeli 6 wynika, że organizacja pożytku publicznego w badanym okresie zanotowała korzystny wzrost produktywności wynagrodzeń oraz wydajności pracy mierzonej wielkością przychodu ze sprzedaży netto przypadającego na jednego zatrudnionego. Mimo tak korzystnych tendencji w kolejnych latach malała rentowność sprzedaży. W 2011 roku niepokojącym zjawiskiem było

zasadnicze obniżanie się poziomu rentowności majątku, jak również rentowności pracy na jednego zatrudnionego.

Tabela 7. Indeksy dynamiki wskaźników jakościowych do wzorcowego układu nierówności

Lp.	Indeks wskaźnika	2010/09	2011/10
1	iWR	87,8	170,4
2	iPW	931,5	132,2
3	iPR	817,4	225,3
4	iZP	13,4	19,1
5	iZM	109,2	36,5
6	iZR	109,6	43,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdania finansowego badanej organizacji pożytku publicznego

Indeksy rentowności sprzedaży wskazują, że w kolejnych latach osiągała ona najwyższej poziom poniżej 20% rentowności w roku poprzednim.

Wynikające z wartości indeksów dynamiki nierówności przedstawia tabela 8.

Tabela 8. Układy nierówności między indeksami wskaźników jakościowych

Rok	Układ nierówności
2010	<u>iWR</u> > <u>iPW</u> < <u>iPR</u> > <u>iZP</u> < <u>iZM</u> < <u>iZR</u>
2011	<u>iWR</u> < <u>iPW</u> < <u>iPR</u> > <u>iZP</u> < <u>iZM</u> < <u>iZR</u>

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdania finansowego badanej organizacji pożytku publicznego (podkreśleniem wyróżniono nierówności, które odpowiadają wzorcowym)

Ze szczegółowej analizy indeksów wynika, że rozwój badanej organizacji pożytku publicznego miał zarówno cechy rozwoju ekstensywnego, jak i intensywnego. W roku 2011 organizacja bardziej wykazywała cechy rozwoju intensywnego, ponieważ nastąpił większy wzrost produktywności wynagrodzeń niż przeciętnego wynagrodzenia przypadającego na jednego zatrudnionego, wydajności pracy jednego zatrudnionego niż produktywności wynagrodzeń, rentowności majątku niż rentowności sprzedaży, rentowności pracy jednego zatrudnionego niż rentowności majątku.

3. Ocena przyczynowa wyniku finansowego badanej organizacji pożytku publicznego

W celu rozszerzenia syntetycznej oceny rozwoju badanej organizacji pożytku publicznego przeprowadzono przyczynową ocenę osiągniętego przez nią wyniku finansowego (patrz pkt 1).

Wartości przychodów ze sprzedaży (P) oraz ich odchylenia wynikające ze zmian: wielkości zatrudnienia (OR), średnich kosztów wynagrodzeń przypadających na jednego zatrudnionego (OWR) i produktywności wynagrodzeń (OPW) dla badanej organizacji zostały przedstawione w tabeli 9, w której, w celu przejrzystości analizy, czcionką pogrubioną wyróżniono ujemne wartości odchyżeń.

Tabela 9. Wartości przychodów ze sprzedaży oraz składowych odchyżeń wpływających na odchylenia całkowite przychodów w latach 2009-2011

Wielkość	2009	2010	2011
P	22,097	180,627	407,038
OR	0	0	0
OWR	3,495	-2,707	127,214
OPW	-36,881	161,237	99,197
OP	-33,386	158,530	226,411

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdania finansowego badanej organizacji pożytku publicznego

Analiza składowych odchyżeń wpływających na wartość przychodów ze sprzedaży pokazuje zasadniczy wpływ zmiany produktywności wynagrodzeń, czyli przychodu ze sprzedaży uzyskanego w wyniku jednostkowej zmiany wynagrodzenia. W 2009 r. wzrostowi jednostkowego wynagrodzenia towarzyszyło zmniejszenie przychodów ze sprzedaży.

Wykorzystując informacje zawarte w tabeli 1 niniejszego opracowania prezentujące warianty znaków odchyżeń cząstkowych czynników kształtujących przychód netto ze sprzedaży, należy zauważyć, że w 2009 roku wystąpiły w organizacji pożytku publicznego elementy gospodarowania ekstensywnego (wariant 5). W 2010 roku organizacja wykazywała ograniczone możliwości wzrostu przeciętnego wynagrodzenia (wariant 3), natomiast w 2011 roku posiadała możliwości rozszerzenia działalności oraz wzrostu składników majątkowych i rozwijała się najkorzystniej, o czym świadczy układ nierówności odchyżeń cząstkowych, który był następujący: $+OR < +OWR < +OPW$. Analizę odchyżeń składowych wpływających na odchylenie całkowite zysku netto w badanych latach przedstawiono w tabeli 10.

Należy uznać za korzystne w badanych okresach zerowe odchylenia OR (stała liczba zatrudnionych) i jednocześnie ujemne wartości odchyżeń OWR w latach 2009-2010. Ogólnie korzystna dla rozwoju intensywnego jest przewaga wartości sum odchyżeń (OPW + OZP) nad sumami (OR + OWR), co miało miejsce w 2009 r. i 2010 r. Zmniejszenie w kolejnych latach wartości sumy (OPW + OZP) wpływało na pogorszenie wyniku finansowego. Samo odchylenie OPW określa efektywność wykorzystania zaangażowanych wynagrodzeń, a odchylenie OZP określa efektywność wynikającą z obniżki kosztów własnych, pozytywnego kształtowania cen sprzedaży, zmian struktury asortymentowej.

Tabela 10. Wartości zysku netto oraz składowych odchyłeń wpływających na odchylenie całkowite zysku w latach 2009-2011 dla badanej organizacji

Wielkość	2009	2010	2011
Zn	127,094	139,336	59,980
OR	0	0	0
OWR	-11,042	-15,568	98,133
OPW	116,518	927,376	76,521
OZP	196,905	-899,566	-254,010
OZn	302,381	12,242	-79,356

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdania finansowego badanej organizacji pożytku publicznego

Analiza wariantów znaków odchyłeń cząstkowych czynników kształtujących zysk netto pozwoliła (patrz tabela 2) w badanych latach określić charakter rozwoju organizacji. Organizacja wykazała najwyższą efektywność gospodarowania w 2009 roku (wariant 2). Analiza wariantów odchyłeń w latach 2010-2011 (w 2010 wariant 8, a w 2011 wariant 11) wskazuje na bardziej ekstensywny charakter rozwoju w tym okresie. Zatem w 2009 roku organizacja wykazywała cechy rozwoju intensywnego. W tym roku organizacja zamiast straty, jak w roku poprzednim, osiągnęła zysk. W kolejnych latach nastąpiło zmniejszenie wartości zysku netto. W 2011 roku organizacja wykazała stratę netto.

Podsumowanie

Z zaprezentowanych rozważań wynikają następujące wnioski końcowe:

1. Zakładowe koszty pracy (ZKP) służą do konstruowania parametrów ekonomicznych wykorzystywanych w wieloobszarowej analizie sytuacji ekonomiczno-finansowej podmiotów gospodarczych (organizacji).
2. Modele następstwa czasowego oparte o wskaźniki ilościowe i jakościowe bazujące na kosztach pracy umożliwiają syntetyczną ocenę wyników ekonomicznych oraz przyczynową ocenę wyniku finansowego.
3. Przyczynowa ocena wyniku finansowego wykorzystywana jest w analizie wpływu wartości wskaźników ilościowych i jakościowych opartych na ZKP na przychód netto ze sprzedaży i zysk netto.
4. Analiza wartości odchyłeń cząstkowych czynników kształtujących przychód netto ze sprzedaży (osiem wariantów odchyłeń: OR, OWR, OPW) stanowi narzędzie wykorzystywane w ocenie charakteru rozwoju przedsiębiorstwa (rozwój ekstensywny bądź intensywny).
5. Ocenę efektywności gospodarowania umożliwia analiza wariantów znaków odchyłeń cząstkowych czynników kształtujących zysk netto (szesnaście wariantów odchyłeń: OR, OWR, OPW, OZP).

6. Na podstawie wzorcowych układów nierówności wskaźników konstruowanych na bazie ZKP oraz przyczynowej oceny wyniku finansowego można w wystarczającym stopniu wskazać rolę ZKP w rozwoju przedsiębiorstwa (organizacji) oraz ocenić dobre i złe przejawy racjonalizacji kosztów pracy zaangażowanych w finansowanie czynnika osobowego.

W wybranej organizacji pożytku publicznego zastosowano system syntetycznej oceny wyniku finansowego, dzięki któremu określono charakter rozwoju organizacji w badanych latach (2009-2011) i dokonano oceny tej działalności.

ROLE OF LABOUR COSTS IN THE EVALUATION OF THE EFFECTIVENESS OF ACTIVITY OF THE BUSINESS ENTITY FOR NEEDS OF THE PRACTICE OF MANAGEMENT ON THE EXAMPLE OF THE CHOSEN PUBLIC BENEFIT ORGANIZATION

Summary: Total works labours costs are a component of enterprise overheads. They play a important role in the effectiveness estimation. For the purposes of the effective cost management appointing indicators including labours cost is becoming essential. They let as part of further analysis of the influence of labours cost on the profitability of the enterprise examine the participation of labours cost in the forming of the extensive or intense development. In the article practically a synthetic evaluation of the operations of the chosen public benefit organization was carried out on the base analyses of sample arrangements of the irregularity of quantitative and quality economic indicators and the causal evaluation of deviations the sales revenue and the net profit.

Keywords: economics, labours cost, analysis of company labours cost, evaluation of the financial result

LITERATURA

- [1] BEDNARSKI L., BOROWIECKI R., DURAJ J. I IN., 2001, *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław.
- [2] KUCZYŃSKA-CESARZ A., 2008, *Rachunkowość cz. 2*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa.
- [3] KUCZYŃSKA-CESARZ A., 2012, *Koszty pracy na przykładzie wybranej organizacji pożytku publicznego*, „Nowoczesne Systemy Zarządzania”, nr 7.
- [4] KUCZYŃSKA-CESARZ A. (red.), 2012, *Wynagrodzenia w przedsiębiorstwie*, Wojskowa Akademia Techniczna, Warszawa.
- [5] Materiały analityczne z wybranej organizacji pożytku publicznego za lata 2009-2011.
- [6] MICHERDA B. (red.), 2011, *Sprawozdania finansowe i ich analiza. Analiza finansowa*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- [7] ROTKIEWICZ M., 2009, *Optymalizacja kosztów pracy*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- [8] SIERPIŃSKA M., JACHNA T., 2005, *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, PWN, Warszawa.
- [9] WOJAS M., 2011, *Wynagrodzenia i inne świadczenia na rzecz pracowników*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.