PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities http://cejsh.icm.edu.pl
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiejkolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM
.

Spis treści

Wstęp 11

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, Koncepcja *lean management* w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji 13

Piotr Bednarek, Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych..... 25

Renata Biadacz, Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę 39

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym..... 56

Dorota Burzyńska, Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego 70

Andrzej Bytniewski, Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu 81

Jolanta Chluska, Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych..... 96

Anna Chojnacka-Komorowska, Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu..... 105

Marlena Ciechan-Kujawa, Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze 116

Marcin Czyczerski, Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych..... 131

Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach..... 140

Tomasz Dyczkowski, Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne 154

Krzysztof Gawron, Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa. 170

Anna Glińska, Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej..... 183

Katarzyna Goldmann, Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa..... 197

Angelika Kaczmarczyk, Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej..... 210

Anetta Kadej, Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym.. 219

Anna Kasperowicz, Odpowiedzialność w zawodzie księgowego 231

Marta Kawa, O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego ... 245
Agnieszka Kister, Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala ... 259
Marcin Klinowski, Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie ... 275
Joanna Koczar, Koszt wytworzenia a splot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy ... 285
Tomasz Kondraszuk, Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych ... 294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy ... 305
Robert Kowalak, Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa ... 318
Adam Lulek, Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej ... 329
Teresa Maszczak, Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą ... 339
Edward Nowak, Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności ... 350
Marta Nowak, Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych ... 360
Piotr Oleksyk, Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych ... 373
Ryszard Orliński, Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali ... 382
Katarzyna Piotrowska, Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych ... 397
Krzysztof Prymon, Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie ... 407
Małgorzata Rówińska, Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze ... 418
Bożena Rudnicka, Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych ... 429
Karol Schneider, Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments) ... 443
Michał Soliwoda, Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich ... 451
Olga Szołno, Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim ... 461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Cechy systemu informatycznego rachunkowości ... 476
Agnieszka Tubis, Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS ... 488
Agnieszka Walas, Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego. ... 498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą ... 510
Lilianna Ważna, Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu ... 526
Beata Zaleska, Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery 538

Summaries

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields ... 24
Piotr Bednarek, Application of management accounting techniques in local governments ... 38
Renata Biadacz, Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad ... 55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Performance measurement systems in strategic controlling ... 69
Dorota Burzyńska, Managerial control and risk identification in local government units ... 80
Andrzej Bytniewski, Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling ... 95
Jolanta Chluska, Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations ... 104
Anna Chojnacka-Komorowska, Use of statistical indicators in controlling . 115
Marlena Ciechan-Kujawa, Outsourcing process management – selected legal and management aspects ... 130
Marcin Czyczerski, The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries ... 139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises ... 153
Tomasz Dyczkowski, Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems ... 169
Krzysztof Gawron, The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy. ... 182
Anna Glińska, Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops ... 196

Katarzyna Goldmann, Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation 209
Angelika Kaczmarczyk, Historic cost and usefulness of economic information 218
Anetta Kadej, Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence 230
Anna Kasperowicz, Responsibility in the profession of accountant 244
Marta Kawa, About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing 258
Agnieszka Kister, Reserves as the area of hospital accounting 274
Marcin Klinowski, Criteria for the selection of the projects portfolio − selected issues 284
Joanna Koczar, Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues 293
Tomasz Kondraszuk, Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs. 304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Evaluation of investment projects by DCF method − selected problems 317
Robert Kowalak, Early warning systems in controlling of enterprise 328
Adam Lulek, Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools 338
Teresa Maszczak, Accounting organization in the management of economic entity 349
Edward Nowak, Managing aspects of financial reporting by operating segments 359
Marta Nowak, Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies 372
Piotr Oleksyk, Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity 381
Ryszard Orliński, Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation 396
Katarzyna Piotrowska, Disclosure of impairment losses of completed development works 406
Krzysztof Prymon, Possibility to implement fair value model in agriculture 417
Małgorzata Rówińska, Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications 428
Bożena Rudnicka, Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities 442
Karol Schneider, Accounting MTM in bank 450

Michał Soliwoda, Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives 460
Olga Szołno, Controlling and other management tools used in a chosen self--government of local government in Lublin Voivodeship 475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Features of accounting information system 487
Agnieszka Tubis, Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group 497
Agnieszka Walas, Not-ended long term projects and the closure of financial year 509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Managerial accounting and controlling functions in business management..... 525
Lilianna Ważna, Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments..... 537
Beata Zaleska, Evaluation of hospital health care services – problems and barriers 545

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 251 • 2012

Rachunkowość a controlling ISSN 1899-3192

Renata Biadacz
Politechnika Częstochowska

TEORETYCZNE I PRAKTYCZNE ASPEKTY KOSZTÓW PRACY PRACOWNIKÓW ODDELEGOWANYCH ZA GRANICĘ

Streszczenie: Podmioty, zatrudniając pracowników, ponoszą znaczące koszty związane z wynagrodzeniem, tzw. koszty pracy. Podstawą skutecznego kształtowania płac w przedsiębiorstwach jest znajomość elementów budujących wynagrodzenia, czynników motywujących pracowników oraz przepisów prawnych. Wynagrodzenie jest pojęciem bardzo szerokim. Obejmuje ono swoim zakresem, poza pensją zasadniczą, również wiele innych dodatkowych składników o zróżnicowanym charakterze. Celem niniejszego opracowania jest analiza głównych elementów składowych mających wpływ na wynagrodzenie pracownika, ze szczególnym uwzględnieniem kosztów wynagrodzeń pracowników oddelegowanych do pracy za granicę.

Słowa kluczowe: koszty pracy, wynagrodzenie.

1. Wstęp

Praca jest ważnym czynnikiem w życiu każdego człowieka, umożliwia bowiem wykorzystanie i rozwój własnych zdolności, realizację indywidualnych celów, ale przede wszystkim stanowi podstawowe źródło dochodów, przez co oddziałuje na popyt i gospodarkę. Nieodłącznym elementem związanym ze świadczeniem pracy jest wynagrodzenie, jakie przynależy każdemu zatrudnionemu. W związku z tym podmioty, zatrudniając pracowników, ponoszą znaczące koszty związane z wynagrodzeniem, tzw. koszty pracy.

Pomiędzy kosztami pracy a zatrudnieniem zachodzi wieloaspektowa, jedna z najbardziej skomplikowanych w procesach gospodarczych, zależność. Zdaniem A. Furmańskiej-Maruszak udzielenie jednoznacznej odpowiedzi na pytanie o charakter i siłę oddziaływania kosztów pracy na zatrudnienie nie jest możliwe bez uwzględnienia szeregu czynników warunkujących tę relację [Furmańska-Maruszak 2008, s. 17]. Podstawą skutecznego kształtowania płac w przedsiębiorstwach jest znajomość elementów budujących wynagrodzenia, czynników motywujących pracowników oraz przepisów prawnych. Problematykę wynagradzania normują przepisy prawne wynikające z Konstytucji RP, Kodeksu Pracy, z odrębnych ustaw (np. o mi-

nimalnym wynagrodzeniu), jak również regulacje prawne funkcjonujące w danych jednostkach pracy [Wojciechowski 2004, s. 44; Jabłoński 2008, s.123-124]. Wynagrodzenie jest pojęciem bardzo szerokim. Obejmuje ono swoim zakresem, poza pensją zasadniczą, również wiele innych dodatkowych składników o zróżnicowanym charakterze. Pojawiające się nowe rynki pracy, globalizacja gospodarki, narastająca konkurencja, duże wymagania klientów, jak również wzrastające aspiracje zatrudnianych pracowników powodują wzrost wymagań w stosunku do wynagrodzenia. Kreowanie odpowiedniej polityki płac w przedsiębiorstwach stanowi dla pracodawców często duże wyzwanie. Pracodawcy powinni mieć bowiem świadomość obowiązków, jakie wynikają z przepisów prawa w związku z kształtowaniem, a także rozliczaniem wynagrodzeń. Bardzo ważne jest również uwzględnienie dodatkowych czynników wpływających na motywację pracownika do pracy [Karaszewska 2008, s.107].

Umiejętne stosowanie systemu motywacyjnego, którego głównym składnikiem jest wynagrodzenie, może przyczynić się do wzrostu efektywności i konkurencyjności przedsiębiorstwa. Skuteczny system wynagradzania pracowników [Beck 2007, s. 105]:

- wspomaga strategię przedsiębiorstwa oraz strategię personalną,
- pomaga pozyskać odpowiednich pracowników,
- pomaga utrzymać najlepszych pracowników w organizacji,
- motywuje pracowników poprzez nagradzanie dobrej pracy.

Celem niniejszego opracowania jest przybliżenie pojęcia kosztów pracy oraz analiza głównych elementów składowych mających wpływ na wynagrodzenie pracownika, ze szczególnym uwzględnieniem kosztów wynagrodzeń pracowników oddelegowanych do pracy za granicę.

2. Pojęcie kosztów pracy

Koszty pracy są odzwierciedleniem w mierniku pieniężnym nakładów ponoszonych przez przedsiębiorstwo w związku z zatrudnieniem. Zdefiniowanie kosztów pracy nie jest łatwe, gdyż istnieje wiele różnorodnych podejść do tej problematyki. Na grunt literatury ekonomicznej kategorię kosztów pracy wprowadził w 1925 roku Friedrich Leitner, twierdząc, że płace nie są jedynym elementem decyzyjnym w rachunku ekonomicznym [Leitner 1925, s.144; cyt. za: Furmańska-Maruszak 2008, s. 23]. Pracodawcy w rachunku tym nie mogą pominąć innych nakładów związanych z pozyskiwaniem i wykorzystywaniem zasobów pracy, zwłaszcza świadczeń na rzecz pracowników obejmujących ubezpieczenia wypadkowe i chorobowe, odzież roboczą, szkolenia itp. W wielu przedsiębiorstwach odczuwany jest niedobór obiektywnej wiedzy na temat poniesionych pełnych i rzeczowych kosztów pracy. Ich złożoność stwarza problemy w zakresie definiowania, dokładnego rejestrowania i pomiaru tych kosztów. Pomiar bowiem jest skomplikowany i pracochłonny, gdyż informacje na temat kosztów pracy ujmowane są w różnych przekrojach ewidencyj-

nych. Brakuje również jednolitej definicji kosztów pracy, co spowodowane jest głównie wielością ich składników oraz silnymi związkami ze sferą społeczną [Szałkowski 2006, s. 200].

Do polskiej literatury ekonomicznej pojęcie kosztów pracy wprowadził na początku lat 60. XX wieku H. Halama [1962, s.176-182]. Zdefiniował on koszty pracy jako ogół kosztów, jakie ponosi przedsiębiorstwo przemysłowe w związku z zatrudnieniem pracowników fizycznych i umysłowych, z uwzględnieniem kosztów pomiaru i normowania pracy, utrzymania biura personalnego i biur spraw socjalnych (por. [Kunasz 2006, s. 67; Kolegowicz i in. 2004, s. 9]). W literaturze przedmiotu spotkać można wiele zbliżonych ujęć. Na uwagę zasługuje pogląd S. Sudoła, który przez koszty pracy rozumie wszystkie nakłady przedsiębiorstwa związane z zatrudnianiem pracowników [Sudoł 1967, s. 8-10]. Za podstawowe komponenty kosztów pracy autor przyjmuje koszty: wynagrodzeń za pracę, ubezpieczeń społecznych, opodatkowania funduszu płac, dojazdu pracowników do pracy, szkolenia i doskonalenia kadr, działalności socjalno-bytowej (za: [Nahotko 2005, s. 36]).

Warto zauważyć, że autorzy definiujący koszty pracy używają zamiennie różnych określeń: koszt, nakład, wydatek, co może budzić kontrowersje, gdyż pojęcia te są bliskoznaczne, natomiast nie tożsame[1]. Różnice między nakładem i kosztem E. Burzymowa definiuje następująco: „Nakład obejmuje każde celowe zużycie środków, natomiast koszt obejmuje tylko tę część nakładu, która przyniosła zamierzony efekt użyteczny, a równocześnie jest wyrazem zużycia niezbędnego w danych warunkach" [Burzymowa 1971, s. 108].

Istotne jest wyróżnienie dwóch podstawowych grup kosztów pracy, tj. kosztów płac i kosztów pozapłacowych. Znajduje to odzwierciedlenie w definicji J.W. Wiktora, według którego „koszty pracy stanowią kategorię ekonomiczną, wyrażającą sumę płac i pozapłacowych kosztów związanych z pozyskiwaniem, utrzymywaniem, doskonaleniem i wykorzystaniem zasobów pracy, występujących w rachunku kosztów i wyników przedsiębiorstwa" [Wiktor 1987; Wiktor 1991]. Podstawą tego podziału są nakłady ponoszone przez podmiot gospodarczy.

W badaniach nad kosztami pracy brane są pod uwagę przede wszystkim pozapłacowe koszty zatrudnienia. Wynika to m.in. stąd, że pomiar i analiza płac nie przedstawiają większych trudności metodologicznych. Wynagrodzenia są bowiem stałym elementem systematycznego rachunku kosztów każdego przedsiębiorstwa, natomiast koszty dodatkowe są kategorią zróżnicowaną. Koszty pozapłacowe obejmują wszystkie elementy całkowitych kosztów pracy, które są ponoszone przez

[1] Są to pojęcia bliskoznaczne, co oznacza, że nie każde zużycie czynników produkcji staje się kosztem i nie każdy koszt wiąże się z wydatkiem. Cechą charakterystyczną nakładów jest to, że dotyczą całego przedsiębiorstwa, ale tylko część z nich poniesiona celowo na określoną działalność gospodarczą może być kosztem. Istota nakładów objawia się w tym, że wyrażają one odpowiednio wycenione celowe zużycie zasobów. Natomiast koszty są wartościowym (pieniężnym) wyrażeniem nakładów. Tym samym jeśli w wyniku zużycia powstanie efekt użyteczny, wtedy nakład przekształca się w koszt [Micherda 2002, s. 13].

przedsiębiorstwo poza wynagrodzeniem bezpośrednim. Tworzą więc one znaczną część przeciętnych wydatków przedsiębiorstwa, a także pracę. Na ich występowanie, wielkość i strukturę wpływa wiele różnorodnych czynników, takich jak: przepisy prawne, postanowienia układów zbiorowych pracy, polityka personalna i sytuacja ekonomiczna jednostki gospodarczej [Furmańska-Maruszak 2008, s. 42-45]. Trudno jest dokonać identyfikacji, pomiaru i oceny pozapłacowych kosztów pracy ze względu na to, że są one częściowo „wtopione" w ogólny rachunek kosztów przedsiębiorstwa [Gablota 2004, s. 130].

Pozapłacowe koszty pracy dzielą się na dwie zasadnicze kategorie: bezpośrednie oraz pośrednie. Do bezpośrednich pozapłacowych kosztów pracy zalicza się:

- wynagrodzenie za czas nieprzepracowany[2],
- płatności w naturze.

Do pośrednich pozapłacowych kosztów pracy zalicza się:

- koszty ubezpieczeń społecznych[3],
- pozostałe składniki[4].

J.W. Wiktor łączy pojęcie kosztów pracy z rodzajem działań podejmowanych w przedsiębiorstwie w obszarze zarządzania personelem, a także zwraca uwagę na źródła ich finansowania. Są nimi: środki obrotowe zaliczane w ciężar kosztów działalności przedsiębiorstwa (rachunek kosztów) oraz zysk netto stanowiący wynik finansowy działalności przedsiębiorstwa, ujmowany w rachunku zysków i strat.

Do kosztów pracy, które finansowane są ze środków obrotowych przedsiębiorstwa, zalicza się wynagrodzenia (obejmujące wszystkie wypłaty pieniężne brutto oraz świadczenia w naturze, przysługujące pracownikom od jednostek gospodarczych [Kołaczyk 2009, s. 22]) oraz pozostałe koszty.

Słuszność takiego ujęcia kosztów pracy potwierdza również S. Surdykowska [1987, s. 11-14], która w swoim opracowaniu do kosztów pracy zaliczyła zarówno elementy, które stanowią koszty własne przedsiębiorstwa, jak i te, które pokrywane są z rachunku wyników. Autorka zwraca uwagę, że koszty pracy stanowią część sumy kosztów niematerialnych przedsiębiorstwa i jego wyniku finansowego, związanej z pozyskaniem, utrzymaniem i wykorzystaniem siły roboczej (zob. też: [Król, Ludwiczyński 2006, s. 31]).

---

[2] Wynagrodzenie za czas urlopów wypoczynkowych, dodatki wakacyjne, wynagrodzenie za czas oficjalnych dni świątecznych, inne wynagrodzenia za czas nieprzepracowany przyjęty na podstawie uzgodnień statutowych, kontraktowych lub dobrowolnych.

[3] Wydatki statutowe (obowiązkowe ubezpieczenia społeczne, takie jak ubezpieczenia zdrowotne, macierzyńskie, emerytalne, gwarantowana płaca za okres choroby, ubezpieczenia w razie chorób zawodowych lub wypadków przy pracy, zasiłki rodzinne), tradycyjne, kontraktowe lub dobrowolne koszty ubezpieczeń społecznych (np. dodatkowe systemy emerytalne, dodatkowe ubezpieczenia od bezrobocia, kontraktowe lub dobrowolne płatności dodatkowe w razie choroby lub wypadku).

[4] Inne wydatki (w szczególności transport, wydatki na kulturę i opiekę zdrowotną), koszty szkolenia zawodowego (wynagrodzenia uczniów), podatki i subsydia (socjalne).

W literaturze przedmiotu wyodrębnia się następujące kategorie kosztów zatrudnienia [Miśkiewicz 1976, s. 18-19; cyt. za: Kolegowicz i in. 2004, s. 12]:

- koszty pracy *sensu stricto* – obejmujące nakłady i koszty związane z zatrudnieniem pracowników, stanowiące element ewidencji księgowej kosztów własnych,
- koszty pracy *sensu largo* – czyli pełne koszty pracy przedsiębiorstwa, obejmujące zarówno nakłady odnoszone w ciężar kosztów własnych, jak i pokrywane z zysku lub dotacji,
- pełne (społeczne) koszty pracy – będące częścią społecznych kosztów produkcji, obejmujące wszystkie nakłady związane z zatrudnieniem i ponoszone przez wszystkie podmioty, a więc zarówno przez przedsiębiorstwa, jak i przez państwo poprzez społeczny fundusz spożycia.

Zdaniem A. Szałkowskiego, uwzględniając interesy, jak również narzucone prawem pracy obowiązki pracodawców, koszty pracy *sensu stricto* obejmują wydatki na płace i jej opodatkowanie, nagrody i odszkodowania, składkę ubezpieczeniową, podróże służbowe, dojazdy do pracy, bezpieczeństwo i higienę pracy, doskonalenie personelu, rekrutację i selekcję kandydatów do zatrudnienia, działalność socjalno-bytową [Szałkowski 2006, s. 204-205].

Pojęcie kosztów pracy *sensu stricto* w literaturze przedmiotu wywodzi się z propozycji Międzynarodowego Biura Pracy (ILO) w Genewie. Zgodnie z Międzynarodową Standardową Klasyfikacją Kosztu Pracy koszty pracy stanowią sumę wynagrodzeń wypłacanych zatrudnionym za rzeczywiście wykonaną pracę oraz wszelkich innych nakładów, w formie pieniężnej i niepieniężnej, ponoszonych przez pracodawcę na rzecz pracownika. Każdy pracodawca, stając przed koniecznością zwiększenia zatrudnienia, musi liczyć się z wynikającymi z tego faktu obowiązkami, takimi jak: obciążenia finansowe związane z wynagrodzeniem pracowników i należnymi składkami ZUS oraz koniecznością zapewnienia obsługi kadrowej przyjętych pracowników.

Do zasadniczych elementów tworzących kategorię kosztów pracy należą bowiem następujące grupy rodzajowe kosztów:

1) wynagrodzenia,
2) składki na ubezpieczenia społeczne, na Fundusz Pracy (FP), Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (FGŚP),
3) koszty socjalne, w tym odpis na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych (ZFŚS),
4) koszty kształcenia i doskonalenia kadr,
5) koszty bezpieczeństwa i higieny pracy oraz zakładowych świadczeń zdrowotnych,
6) koszty dojazdu, dowozu i zakwaterowania pracownika,
7) koszty rekrutacji personelu,
8) koszty administracji personalnej (poza tymi, które zostały uwzględnione we wcześniejszych punktach),

9) inne składniki kosztowe (koszty ubezpieczeń pracowników od nieszczęśliwych wypadków, koszty odszkodowań w części obciążającej pracodawcę itp.).

Pracodawca, angażując pracownika, musi postępować zgodnie z określonymi zasadami. Naruszenie społecznych uregulowań w tym względzie przez pracownika lub pracodawcę pociąga za sobą konsekwencje prawne i materialne [Piechowicz 2007, s. 5].

Od 1993 r. koszty pracy objął badaniami statystycznymi Główny Urząd Statystyczny. Badania te przeprowadzane są metodą reprezentatywną i miały zasięg ogólnopolski [Szałkowski 2006, s. 204].

Koszty pracy liczone przez Główny Urząd Statystyczny „[…] stanowią sumę wynagrodzeń brutto (łącznie z zaliczkami na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych i ze składkami na obowiązkowe ubezpieczenia społeczno-emerytalne, rentowe i chorobowe, płaconymi przez ubezpieczonego pracownika) oraz pozapłacowych wydatków (m.in.: składki na ubezpieczenie emerytalne, rentowe i wypadkowe opłacane przez pracodawcę, wydatki na doskonalenie, kształcenie i przekwalifikowanie kadr)" [Rocznik… 2006, s. 357]. Definicja ta dotyczy pracowników funkcjonujących w przedsiębiorstwie i nie zawiera kosztów pozyskania pracowników oraz ich zwolnień (odpraw). Jak twierdzą J. Bernais i J. Ingram, koszty pracy można definiować przez wyliczenie ich elementów, do których zaliczyć należy koszty ponoszone na wejściu, w trakcie funkcjonowania, a także na wyjściu pracownika z organizacji [Bernais, Ingram 2005, s. 68-69].

Koszty pracy klasyfikuje się według różnych kryteriów. Kryteria te wskazują na zasady podziału i syntezy kosztów, co przejawia się w różnych przekrojach ich klasyfikacji. O wyborze określonego kryterium decyduje każdorazowo cel, dla którego koszty te są ustalane. Klasyfikacja kosztów pracy najczęściej jest dokonywana w celu wyceny pracy i ich efektywności pozyskania, utrzymania i wykorzystania potencjału ludzkiego, kontroli poziomu kosztów pracy oraz zaspokajania potrzeb informacyjnych w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.

Kryterium klasyfikacji kosztów zależy od potrzeb danej jednostki [Kolegowicz i in. 2004, s.16]. Najczęściej stosowany podział kosztów pracy uzależniony jest od:

- kryterium rodzajowego,
- źródeł finansowania,
- wpływu jednostki gospodarczej na wysokość tych kosztów,
- występowania w rachunku kosztów i wyników,
- zależności od rozmiarów i specyfiki produkcji,
- związku z wielkością zatrudnienia,
- funkcji motywacyjnej,
- możliwości ich pomiaru,
- stopnia bezpośredniości na rzecz pracowników.

Podstawowym kryterium podziału kosztów pracy jest kryterium rodzajowe, zgodnie z którym koszty zatrudnienia można ująć w pięć podstawowych grup:

- wynagrodzenia za rzeczywiście wykonaną pracę [Ludwik 2010, s.18];

- dodatki do płac za czas nieprzepracowany, w tym: urlopy, okres choroby, dni ustawowo wolne od pracy, pozostałe dni opuszczone z powodu zdarzeń rodzinnych itp. [Piecko-Mazurek 2008, s. 582];
- specjalne wypłaty stanowiące dochód pracownika: dodatkowe wynagrodzenie za urlop, tzw. trzynasta pensja, nagrody jubileuszowe, premie za zamknięcie roku, nagrody za wnioski racjonalizatorskie itp.;
- nakłady na instytucje zabezpieczenia społecznego: obowiązkowe składki ubezpieczenia rentowego, emerytalnego, chorobowego, ubezpieczenia od następstw od nieszczęśliwych wypadków itp.;
- pozostałe dodatkowe koszty pracy, wśród których wymienia się m.in.: zapomogi mieszkaniowe, pomoc socjalną, opiekę medyczną (zakładowa służba zdrowia, koszty prowadzenia stołówki pracowniczej) [Florek, Zieliński 2009, s. 22].

Koszty pracy można podzielić również na zależne i niezależne od przedsiębiorstwa.

Koszty pracy zależne od przedsiębiorstwa to płace, premie, nagrody, doskonalenie i kształcenie kadr, koszty delegacji, świadczenia socjalno-bytowe [Twardo 2010, s. 32].

Koszty pracy niezależne od przedsiębiorstwa to składki ZUS, narzuty na fundusz socjalny.

3. Zasady wynagradzania pracowników oddelegowanych do pracy poza granicami kraju na przykładzie przedsiębiorstwa Sigma

Przedsiębiorstwo Sigma prowadzi swoją działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w województwie dolnośląskim. Udziałowcami spółki są niemieckie przedsiębiorstwo Alex SA i osoba fizyczna – rezydent niemiecki. Prezesem zarządu spółki Sigma jest rezydent Niemiec, posiadający obywatelstwo niemieckie i polskie. Jest on pracownikiem spółki Alex oddelegowanym jako prezes zarządu spółki. Umożliwia to sprawowanie pełnej kontroli udziałowca nad funkcjonowaniem Sigmy.

Głównym przedmiotem działalności rozpatrywanej spółki jest produkcja betonowych wyrobów budowlanych, tj. kontenerów, garaży, stacji redukcji gazu, boksów śmietnikowych itp. Ponadto spółka wykonuje usługi remontowo-budowlane, badania oraz analizy techniczne, jak również prowadzi działalność w zakresie projektowania budowlanego, urbanistycznego, technologicznego oraz sprzedaż hurtową materiałów budowlanych i wyposażenia sanitarnego. Swoją produkcję spółka opiera na sprzęcie, technologii i wiedzy technicznej *know-how* niemieckiego udziałowca, który na terenie Europy Zachodniej wyprodukował i sprzedał kilkaset tysięcy garaży oraz kontenerów. Spółka Sigma prowadzi swoją działalność przede wszystkim na

terenie Polski, ale w ostatnich latach rozszerzyła ją na obszar Niemiec. Obecnie jest więc przedsiębiorstwem dwuzakładowym[5].

Spółka zatrudnia pracowników produkcyjnych w kraju i za granicą w formie oddelegowania[6] do zakładu w Niemczech. Pracownikowi spółki Sigma przysługuje wynagrodzenie odpowiednie do rodzaju pracy i kwalifikacji wymaganych przy jej wykonywaniu, a także ilości i jakości świadczonej pracy. W spółce oprócz wynagrodzenia zasadniczego dodatkowymi elementami budującymi koszty wynagrodzeń są czynniki motywujące pracowników do efektywniejszej pracy, np. premia roczna, premia uznaniowa, dodatek za pracę w godzinach nadliczbowych oraz dni wolne od pracy, wynikające z pięciodniowego tygodnia pracy. Prowadzenie działalności w dwóch krajach oraz zróżnicowanie zasad wynagradzania pracowników powodują, że zarządzanie kosztami wynagrodzeń jest w rozpatrywanym przedsiębiorstwie złożonym i wieloaspektowym zagadnieniem.

W przypadku pracowników oddelegowanych przysługuje im wynagrodzenie miesięczne wypłacane w euro na podstawie godzin przepracowanych, objętych normami czasowymi przewidzianymi w kontrakcie. Podstawę takiego wynagrodzenia stanowi stawka godzinowa świadczonej pracy oraz premia uznaniowa. Ponadto pracownicy zatrudnieni w zakładzie w Niemczech otrzymują dodatki do wynagrodzenia związane z pracą na kontraktach zagranicznych[7].

---

[5] Informacje uzyskane z badanego przedsiębiorstwa w trakcie praktyki dyplomowej.

[6] Pracownikiem wysłanym (oddelegowanym) jest pracownik, który udaje się na polecenie swojego krajowego pracodawcy przejściowo na terytorium drugiego państwa w celu wykonywania tam czynności na jego rzecz. O tym, czy w danej sytuacji nastąpiło wysłanie pracownika, decyduje faktyczny i prawny charakter zagranicznego zatrudnienia. Szczegółowe kryteria oddelegowania pracowników określono w decyzji nr 181 Komisji Administracyjnej Wspólnoty Europejskiej z 13 grudnia 2000 r. oraz w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Odpowiednie warunki zobowiązany jest spełnić zarówno pracownik, jak i pracodawca. Kryteria dotyczące pracownika ujęto w następujący sposób:

- pracownik powinien być zatrudniony w ramach umowy o pracę, która zawarta jest z pracodawcą wysyłającym,
- w czasie wykonywania pracy za granicą zatrudniony podporządkowany jest poleceniom pracodawcy względem czasu, miejsca i rodzaju pracy,
- czas przejściowego zatrudnienia za granica nie jest dłuższy niż 12 miesięcy (ramy czasowe ustalane są z góry jeszcze przed oddelegowaniem),
- danego pracownika nie skierowano w miejsce innego, któremu upłynął już czas oddelegowania. [Zabieglińska 2012, s. 109].

[7] Dodatki do wynagrodzenia ustalane są na podstawie Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19.12.2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (DzU nr 236, poz. 1991 ze zm.). Należy nadmienić, że dodatkowe składniki wynagrodzenia pracownicy spółki otrzymują wyłącznie w związku z wykonywaniem pracy za granicą, a ich wartość jest określana w aneksie do umowy o pracę, będącym podstawą przeniesienia służbowego bądź wynika z regulaminów wewnętrznych regulujących świadczenia dla pracowników czasowo oddelegowanych. Pracodawca zatrudniający na oddelegowaniu powinien bowiem zagwarantować − zgodnie z dyrektywą 96/71 UE − warunki zatrudnienia obowiązujące w pań-

Praca świadczona w formie oddelegowania pracownika za granicę wiąże się ze spełnieniem szeregu wymogów, jakie stawiają w tym przypadku przepisy niemieckie. Podstawowym elementem przy podjęciu realizacji kontraktu zagranicznego jest rozgraniczenie rodzaju wykonywanych usług (usługi budowlane, usługi pozabudowlane) od wymogów związanych z koniecznymi zezwoleniami. W tym zakresie przedsiębiorstwo musiało liczyć się z faktem, że poza wydaniem zezwolenia na pracę dla pracowników ma również obowiązek:

- zarejestrować przedsiębiorstwo według niemieckiego prawa, jeśli działalność na terenie Niemiec jest znacząca,
- uzyskać odpowiednie zaświadczenia z niemieckich urzędów podatkowych,
- uzyskać odpowiednie zaświadczenia z kasy urlopowej (ULAK),
- posiadać zaświadczenia zezwoleń E-101 dla pracowników[8].

Ponadto istnieje szereg różnych zezwoleń, w szczególności w zakresie bhp i organizacji zakładu.

Podstawą do wydania wspólnotowego zezwolenia na pracę jest wynagrodzenie pracowników zatrudnionych na umowę o dzieło. Musi ono być zgodne z odpowiednimi niemieckimi umowami taryfowymi za porównywalną pracę. Przedsiębiorstwa zatrudniające pracowników na umowę o dzieło na terenie Niemiec są obowiązane przestrzegać:

– warunków płacowych określonych w umowie międzyrządowej, tj. pracownicy muszą otrzymywać płacę netto na poziomie wynagrodzenia pracowników miejscowych,
– regulacji wynagrodzeń zgodnie z niemieckim ustawodawstwem [szerzej: http://www.zoll.de/d0_zoll_im…].

Należy pamiętać, że maksymalny czas pracy, minimalne wymiary urlopu wypoczynkowego i okresy odpoczynku, minimalne stawki wynagrodzeń za pracę i za godziny nadliczbowe czy standardy bezpieczeństwa i higieny pracy wyznaczają regulacje państwa przyjmującego [Sakowska, Pancewicz, *System*…; *Poradnik dla osób*... 2011, s. 18].

Znajomość i przestrzeganie terminów i uregulowań prawnych, nie tylko polskich, ale również obowiązujących w Niemczech, jest poważnym utrudnieniem dla komórek kadrowo-finansowych spółki.

---

stwie, do którego pracownik został przeniesiony (zob. też [Wniosek… 2012]). Z reguły sprowadza się to do zapewnienia odpowiedniego wynagrodzenia, bezpłatnego mieszkania, dofinansowania wyżywienia, zwrotu kosztów przejazdów lub innych świadczeń związanych z przeniesieniem do pracy za granicę. Pracodawca może zatem wypłacać należności, jakie przysługują z tytułu podróży służbowej również w przypadku oddelegowania, jednak nie będzie to odzwierciedlone w przepisach prawa. W praktyce często spotykano wypłaty diet lub tzw. rozłąki bez względu na formę świadczenia pracy poza siedzibą pracodawcy. Szerzej aspekt ten poruszony został w dalszej części niniejszego opracowania.

[8] Formularz ten służy jako dowód poświadczający stosowanie wyłącznie przepisów prawnych państwa wysyłającego. Szerzej zob. *Zasady szczegółowe* w: [Niedziałek (red.) 2005, s. 12].

Delegowani pracownicy powinni być specjalistami w danej dziedzinie. Tylko 10% składu delegacji mogą stanowić osoby niewykwalifikowane. Minimalna stawka wynagrodzenia w Niemczech dostosowywana jest w zależności od grupy zaszeregowania przyjętej w danym landzie i od charakteru wykonywanej pracy. W roku 2012 dla zatrudnionych w Sigmie zgodnie z obowiązującymi przepisami niemieckimi przyjęto zatem następujące stawki [Makowski, *Delegowanie*...]:

- 10,90 euro/godz. dla pomocnika,
- 12,95 euro/godz. dla pracownika wykwalifikowanego.

Pracownicy wykonujący zlecenie w Niemczech stanowią samodzielny zespół podlegający polskiemu kierownikowi.

Z punktu widzenia odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne bardzo istotny jest termin zatrudnienia w formie oddelegowania. Pracownicy wysyłani do pracy na terenie Niemiec przez okres 12 miesięcy są zwolnieni z obowiązku składkowego w zakresie ubezpieczeń społecznych w Niemczech na podstawie wystawionego dokumentu E 101. Składki społeczne odprowadzane są zatem w Polsce w takiej wysokości, jaka obowiązuje w kraju. Z podstawy wymiaru składek dla pracowników oddelegowanych wyłącza się część wynagrodzenia odpowiadającą równowartości diety. Należy jednak pamiętać, że tak ustalony przychód nie może być niższy od prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia w kraju [http://www.portalkadrowy.pl/porady/…].

Po upływie 12 miesięcy, w przypadku gdy oddelegowanie dotyczy okresu dłuższego, składki społeczne można opłacać do ZUS tylko w trybie wyjątkowym i za zgodą właściwej niemieckiej instytucji ubezpieczającej (w przypadku Niemiec DVKA)[9]. W praktyce jednak takie zezwolenia wydawane są bardzo rzadko, w związku z tym w okresie przekraczającym 12 miesięcy pracodawca powinien za pracownika opłacać składki w Niemczech. Ponieważ jest to jednak sytuacja niekorzystna dla jednostek gospodarczych, przedsiębiorstwa starają się nie przekraczać okresu ochronnego. Dział kadr w spółce Sigma skrupulatnie pilnuje okresu oddelegowania poszczególnych pracowników. Jest to bardzo istotne z powodu ponoszonych kosztów.

Warto bowiem wiedzieć, że procentowy udział składek na ubezpieczenia w systemie niemieckim jest wyższy niż udział składek płaconych w Polsce. Ubezpieczenia społeczne w Niemczech stanowią szerokie źródło ochrony pracowników. W skład ubezpieczenia społecznego wchodzą następujące elementy:

- Arbeitslosenversicherung − ustawowe ubezpieczenie na wypadek bezrobocia,
- Rentenversicherung − ustawowe ubezpieczenie emerytalne,
- Krankenversicherung − ustawowe ubezpieczenia zdrowotne,

[9] Przedłużenie takie musi być jednak spowodowane nieprzewidzianymi okolicznościami (np. przedłużeniem budowy). W takiej sytuacji pracodawca przed upływem 12 miesięcy powinien wystąpić o zgodę (na druku E-102) do właściwej instytucji państwa, w którym jest wykonywana praca, lub przekazać formularz polskiej instytucji, która prześle go do instytucji państwa, w którym delegowany pracownik świadczy pracę. Przedłużenie nie może przekroczyć 12 miesięcy [Zabieglińska 2012, s. 109].

- Unfallversicherung − ustawowe ubezpieczenia wypadkowe,
- Pflegeversicherung − ustawowa opieka pielęgnacyjna, która zapewnia wsparcie finansowe osób uzależnionych od opieki i pomocy od innych [http://www.deutsche-sozialversicherung.de…].

Wysokość składek na ubezpieczenia społeczne obowiązujące w Niemczech w 2012 r. przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Wysokość składek społecznych obowiązujących w Niemczech od 2012 r.

1. Krankenversicherung (Zdrowotne)	14,6%[a] + 0,9%[b]
2. Pflegeversicherung (Pielęgnacyjne)	1,95[a] + 0,25%[c]
3. Rentenversicherung (Emerytalne)	19,6%[a]
4. Arbeitslosenversicherung (Na wypadek bezrobocia)	3%[a]

[a] Składki pokrywa w połowie pracownik i pracodawca; [b] Dodatkowa składka pokrywana tylko przez pracownika; [c] Dodatkowa składka dla osób bezdzietnych.

Źródło: opracowanie na podstawie: [http://www.morche-fuerth.de].

Analizując powyższe dane, można zauważyć, że procentowy udział składek na ubezpieczenia w systemie niemieckim jest wyższy niż udział składek płaconych w Polsce. Ponadto polskie przepisy pozwalają na pomniejszenie podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne o równowartość diety przysługującej z tytułu zagranicznych podróży służbowych za każdy dzień pobytu za granicą. Wysokość tej diety została określona w przepisach dotyczących wysokości oraz warunków ustalania należności z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju[10]. Wysokość diety przysługującej z tytułu podróży służbowej do Niemiec wynosi 42 euro za jeden dzień pobytu [http://www.vat.pl/aktualnosci-podatkowe/]. Podlega ona odliczeniu od przychodu niezależnie od tego, czy pracownicy oddelegowani do pracy za granicą otrzymują z tego tytułu diety, czy też nie. Wyznaczoną w ten sposób podstawę wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne dział kadr

[10] Dieta stanowi dodatek do wynagrodzenia, którego celem jest pokrycie kosztów wyżywienia oraz innych drobnych wydatków. Pracownikowi nie przysługuje zatem zwrot wydatków faktycznie poniesionych na wyżywienie, jeśli przewyższają one wartość diety. Jeżeli jednak wydatki te nie pokrywają się w całości z dietą, pracownik nie ma obowiązku zwrotu różnicy. Wysokość diet ustalana jest ustawowo i podawana w załączniku do Rozporządzenia Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 14 września 2005 r. Dieta wypłacana jest odpowiednio w wysokości przydzielonej docelowemu państwu podróży. W sytuacji gdy pracownik otrzymuje za granicą bezpłatne całodzienne wyżywienie, pracodawca wypłaca tylko 25% diety ustalonej zgodnie ze wspomnianymi zasadami. Jeżeli natomiast pracownik otrzymuje za granicą częściowe wyżywienie, wówczas przysługuje mu odpowiednio: na śniadanie 15% diety, na obiad 30% diety, na kolację 30% diety, na inne wydatki 25% diety. Diety przysługują za łączny okres pobytu poza granicami kraju, który obejmuje zarówno dni pracy, jak i dni wolne od pracy (sobotę, niedzielę). Warto zaznaczyć, że jako dzień pobytu definiuje się dzień, za który pracownik otrzyma wynagrodzenie będące podstawą wymiaru składek. Zatem do dni pobytu nie będą zaliczane dni urlopu wypoczynkowego.

przelicza na walutę polską i porównuje z przeciętnym wynagrodzeniem w kraju. Jest to istotny warunek, ponieważ podstawa opłacania składek za delegowanego pracownika nie może być niższa od tej kwoty − w roku 2011 wynosiła 3399,53 zł [http://www.zus.pl/default.asp? id=24&p=1].

Oddelegowując pracowników do Niemiec, spółka Sigma musi również zapewnić pracownikom ubezpieczenie zdrowotne. Do korzystania z bezpłatnych świadczeń zdrowotnych w krajach Unii Europejskiej uprawnia Europejska Karta Ubezpieczenia Zdrowotnego. Aby ją otrzymać, należy złożyć wniosek w wojewódzkim oddziale NFZ wraz z dokumentem potwierdzającym, że jest się ubezpieczonym w Polsce. W przypadku pracownika jest to raport miesięczny, tzw. RMUA, albo aktualna książeczka ubezpieczeniowa[11].

Ważność Europejskiej Karty Ubezpieczenia Zdrowotnego w odniesieniu do pracowników oddelegowanych wygasa po upływie 30 dni od dnia rozwiązania stosunku pracy lub w przypadku otrzymania urlopu bezpłatnego dłuższego niż 30 dni.

Podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne ustala się w oparciu o przepisy określające podstawę wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne, nie stosując wyłączeń wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz ograniczenia rocznej podstawy wymiaru składek do 30-krotności przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego. Podstawę wymiaru pomniejsza się o kwoty składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i chorobowe, potrącane przez pracodawcę ze środków pracownika. Składkę na ubezpieczenie zdrowotne odlicza się od podatku dochodowego. Kwota ta nie może przekroczyć 7,75% podstawy wymiaru składki. Jeżeli przychody pracowników są zwolnione od podatku dochodowego na podstawie umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania i nie jest możliwe wliczenie składki w ciężar zaliczki na podatek dochodowy, składkę na ubezpieczenie zdrowotne musi sfinansować sam ubezpieczony.

Zgodnie z umową między Rzeczpospolitą Polską a Niemcami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania podatek dochodowy od osób fizycznych jest płacony w Niemczech. Spółka z racji posiadania na terenie Niemiec zakładu rozrachunki z tytułu podatku (tzw. Lohnsteuer) od wynagrodzeń prowadzi z Finanzamt Oranienburg. W związku z tym dochód pracownika oddelegowanego do pracy w Niemczech tam będzie podlegał opodatkowaniu.

Do końca 2010 r. podstawowym dokumentem do celów podatku dochodowego była tzw. karta podatkowa (Lohnsteuerkarte) wydawana każdemu oddelegowanemu pracownikowi przez urząd gminy, do której przynależy. Rok 2011 był rokiem przejściowym dla nowego systemu rozliczeń, który w pełni wszedł w życie z po-

[11] Europejska Karta Ubezpieczenia Zdrowotnego jest ważna dla tych pracowników, których okres oddelegowania jest krótszy niż 50 dni. W przypadku gdy oddelegowanie jest dłuższe niż 50 dni, pracodawca musi go zgłosić jako osobę ubezpieczoną i odprowadzać składki w tym kraju [*Poradnik dla osób*... 2011, s. 18].

czątkiem roku 2012. Osoby, które rozpoczęły pracę w Niemczech w roku 2011, po dopełnieniu obowiązków meldunkowych musiały złożyć we właściwym urzędzie skarbowym druk Antrag auf Ausstellung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2011 (wniosek o wydanie zaświadczenia dla celów pobrania podatku od wynagrodzeń za rok 2011). Na podstawie tego wniosku wydawano dokument Ersatzbescheinigung (zaświadczenie zastępcze), który pracownicy musieli dostarczyć pracodawcy. W oparciu o dane zawarte w tym dokumencie następowało przypisanie podatnika do danej klasy podatkowej. Począwszy od stycznia 2012 r. karta podatkowa wydawana jest jedynie w formie elektronicznej na wniosek pracodawcy [http://biznes.interia.pl/raport/praca-w-niemczech/…].

Oprócz podatku od dochodów osobistych osoby, które zadeklarowały przynależność do danej religii, są obowiązane uiszczać podatek kościelny (Kirchensteuer). Podatek ten wynosi 8-9% w zależności od landu, podstawą zaś jego wyliczenia jest kwota należnego podatku dochodowego. Przynależność do danej religii określa się w momencie dopełniania obowiązków meldunkowych w urzędzie gminy.

Wszystkich podatników obowiązuje natomiast dodatek solidarnościowy (Solidaritätszuschlag) w wysokości 5,5%, liczony dla pracowników od kwoty podatku od wynagrodzeń. Podatek pobierany jest według przyjętej tabeli w zależności od częstotliwości wypłat: miesięcznie, tygodniowo czy dziennie i dotyczy wszystkich grup podatkowych[12].

Przedsiębiorcy, którzy w ramach umów o dzieło wykonują prace budowlane, zobowiązani są przynależeć również do SOKA-Bau i odprowadzać do niej składki na tzw. ULAK (Urlaubs- und Lohnausgleichkasse der Bauwirtschaft) − ekwiwalent urlopowy. Spółka Sigma nie została zakwalifikowana jednak do branży budowlanej, dzięki czemu uniknęła dodatkowych obciążeń ze strony Niemiec, a zatem nie ponosi kosztu składek na fundusz urlopowy.

Istotną kwestią związaną z oddelegowaniem pracowników jest również ekwiwalent. Pracownicy oddelegowani na umowę o dzieło nie powinni w związku z zatrudnieniem w Niemczech ponosić żadnych dodatkowych kosztów. Według niemieckiego prawa pracy, „ekwiwalent" rozumiany jest jako zapewnienie zakwaterowania i wyżywienia. Zobowiązanie przedsiębiorstwa zatrudniającego na umowę o dzieło stanowić powinno zatem dodatkowe świadczenie, poza wynagrodzeniem. O tym, czy świadczenia dodatkowe zrealizować w formie pieniężnej czy rzeczowej, decyduje jednostka delegująca. W myśl porozumień rządowych, ekwiwalent rzeczowy

[12] W Niemczech obowiązuje progresywna skala podatkowa, przy czym stawka podatku zależy od wysokości dochodu do opodatkowania. W roku 2011 kwota wolna od podatku wynosiła 8004 euro. Inaczej niż w Polsce, niemieckie przepisy podatkowe nie określają wprost stawki podatku w procentach. Ciężar podatkowy określa się na podstawie wzoru, którego formuła zmienia się wraz z wysokością dochodu. Po dokonaniu stosownych obliczeń dla dochodu na poziomie 8005 euro uzyskuje się stawkę podatku na poziomie 14%, która rośnie aż do stawki 42% dla dochodów równych i przekraczających kwotę 52 882 euro. Dochód powyżej 250 731 euro opodatkowany jest liniową stawką wynoszącą 45% [http://biznes2biznes.com].

ma miejsce w przypadku, gdy zarówno zakwaterowanie, jak i całkowite wyżywienie udostępniane są nieodpłatnie. Jeżeli natomiast przedsiębiorstwa delegujące wybierają formę ekwiwalentu pieniężnego, to realizowane świadczenia pieniężne muszą wynikać ze stawek określonych w rozporządzeniu o wysokości świadczeń rzeczowych w odniesieniu do ubezpieczenia społecznego. Spółka Sigma swoim pracownikom zapewnia zakwaterowanie, ale nie gwarantuje wyżywienia. W związku z tym zobligowana jest do wypłaty świadczenia na poczet wyżywienia w wysokości określonej w rozporządzeniu. Wielkość ekwiwalentu żywieniowego w roku 2012 zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2. Wartość stawek na wyżywienie w euro Niemcy – Sachbezugswerte 2012

Oddelegowani pracownicy zatrudnieni w Niemczech				
Stawka	śniadanie	lunch	obiad	razem
Miesięcznie	47,00	86,00	86,00	219,00
Dziennie	1,57	2,87	2,87	7,30

Źródło: [http://www.aok-business.de].

Z danych zawartych w tabeli 2 wynika, że w roku 2012 spółka Sigma wypłaca pracownikom oddelegowanym do pracy w Niemczech za każdy dzień pobytu za granicą 7,30 euro. Tak zwane „żywieniowe" doliczane jest do wynagrodzenia brutto, a co za tym idzie, zaliczane jest też do podstawy naliczania składek ZUS.

Reasumując należy podkreślić, iż zatrudnienie pracowników w formie umowy o dzieło na oddelegowaniu wymaga od działu kadr znajomości aspektów prawa polskiego i prawa niemieckiego dotyczącego wynagrodzeń, a zwłaszcza zmian stawek, terminów rozliczeń z organami publicznoprawnymi w kraju i za granicą.

4. Zakończenie

Zarządzanie kosztami wynagrodzeń to zagadnienie istotne w każdym przedsiębiorstwie. Nie ulega wątpliwości, że problematyka wynagrodzeń jest ważna z punktu widzenia zarówno pracowników, jak i pracodawców, ponieważ może się przyczynić do wzrostu efektywności i konkurencyjności przedsiębiorstwa. Ale jest też zagadnieniem trudnym, gdyż dla pracodawców stanowi koszt pracy, który w strukturze ponoszonych przez jednostkę kosztów zajmuje znaczącą pozycję. Wysokość wynagrodzenia budzi też najwięcej kontrowersji i niezadowolenia pracowników. W związku z tym każde przedsiębiorstwo staje przed dylematem: jak budować i doskonalić system wynagrodzeń. Przyjęte przez przedsiębiorstwo formy płac stanowią bazę do naliczenia wysokości wynagrodzenia, a tym samym do generowania kosztów przedsiębiorstwa. Odpowiedni wybór systemu wynagradzania przyczynia się do osiągnięcia określonych norm, wyników pracy, może być również dla pracownika czynnikiem motywującym.

Bardzo ważna jest również znajomość zagadnień prawnych i biegłość w danej dziedzinie osób zajmujących się sprawami kadrowymi w spółce. Zatrudnianie pracowników wiąże się bowiem z licznymi obowiązkami zakładów pracy, dotyczącymi rozliczania wynagrodzeń, rozliczaniem z ZUS czy z urzędem skarbowym. W przypadku zatrudniania pracowników w formie oddelegowania za granicę, tak jak ma to miejsce w przedsiębiorstwie Sigma, należy szczegółowo znać zasady dotyczące rozliczania obciążeń publicznoprawnych w takiej sytuacji. Wiąże się to z obowiązkiem znajomości przepisów prawa kraju oddelegowania, jak również znajomością, jakie dodatkowe składniki wynagrodzenia przynależą pracownikom oddelegowanym.

W artykule przybliżono teoretyczne aspekty kosztów pracy oraz podjęto próbę przedstawienia składowych wynagrodzenia przysługującego pracownikowi oddelegowanemu do pracy za granicę.

Literatura

Beck E., *Wynagradzanie personelu*, [w:] L. Zbiegiem-Maciąg (red.), *Zarządzanie pracownikami*, Uczelniane Wydawnictwa Naukowo-Dydaktyczne, Kraków 2007.

Bernais J., Ingram J., *Controlling personalny i koszty pracy*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2005.

Burzymowa E., *Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych*, PWE, Warszawa 1971.

Florek L., Zieliński T., *Prawo pracy*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.

Furmańska-Maruszak A., *Koszty pracy a zatrudnienie. Współczesne koncepcje a rzeczywistość*, Wydawnictwo „Dom Organizatora", Toruń 2008.

Gablota M., *Potencjał pracy w przedsiębiorstwie kształtowanie i wykorzystanie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2004.

Halama H., *Koszty pracy ludzkiej w przedsiębiorstwie przemysłowym*, [w:] *Człowiek i społeczeństwo*. Materiały V Konferencji na temat ekonomiki przedsiębiorstw, PWE, Warszawa 1962.

Jabłoński H., *Kodeks pracy z komentarzem*, Sigma, Skierniewice 2008.

Karaszewska H., *Koszty pracy a zatrudnienie w Polsce*, „Zarządzanie Zasobami Ludzkimi" 2008, nr 2.

Kolegowicz K., Kulisa B., Nehring A., *Aspekty ekonomiczno-prawne kosztów pracy w Polsce*, Wydawnictwo AE, Kraków 2004.

Kołaczyk Z., *Księgowość zarobkowa*, SKwP, Warszawa 2009.

Król H., Ludwiczyński A., *Tworzenie kapitału ludzkiego or*ganizacji, PWN, Warszawa 2006.

Kunasz M., *Koszty osobowe w polskich przedsiębiorstwach w latach 1998-2003*, „Zarządzanie Zasobami Ludzkimi" 2006, nr 5.

Leitner F., *Grundriss der Sozialekonomik*, Lauppsche Buchhandlung, Tübingen, Berlin 1925.

Ludwik L., *Czas pracy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.

Makowski M., *Delegowanie pracowników do Niemiec – minimalne wynagrodzenie*, http://www.podatki.biz, 20.06.2011 (12.04.2012).

Micherda B., *Rachunek kosztów i wyników*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Doskonalenia Zawodowego, Warszawa 2002.

Miśkiewicz Z., *Koszty pracy w rachunku ekonomicznym produkcji przemysłu maszynowego*, Instytut Organizacji Przemysłu Maszynowego, Warszawa 1976.
Nahotko S., *Zarządzanie kosztami pracy w przedsiębiorstwie działającym w otoczeniu bezrobocia*, Wydawnictwo SPG, Gdańsk 2005.
Niedziałek B. (red.), *Ubezpieczenia społeczne osób przemieszczających się w Unii Europejskiej. Koordynacja systemów zabezpieczenia społecznego*, ZUS, Warszawa 2005.
Piechowicz B., *Analiza kosztów pracy w przedsiębiorstwie produkcyjnym*, Akademia Podlaska w Siedlcach, Siedlce 2007.
Piecko-Mazurek A., *Dodatki do wynagrodzenia*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008.
Poradnik dla osób szukających pracy w Niemczech, Konsulat Generalny RP w Hamburgu – Dział Prawny, Hamburg 2011.
Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2006, GUS, Warszawa 2006.
Sakowska A., Pancewicz M., *System podatkowy w Niemczech oraz w Austrii*, http://biznes2biznes.com.
Sudoł S., *Metody analizy kosztów pracy w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa 1967.
Surdykowska S., *Rachunek kosztów pracy jako element systematycznego rachunku kosztów w przedsiębiorstwie*, Studia i Materiały, z. 9 (286), Warszawa 1987.
Szałkowski A., *Koszty pracy i wartość kapitału ludzkiego firmy*, [w:] A. Szałkowski (red.), *Podstawy zarządzania personelem*, Wydawnictwo AE w Krakowie, Kraków 2006.
Twardo D., *Wynagrodzenia i systemy motywac*yjne, Infor Ekspert, Warszawa 2010.
Wiktor J.W., *Koszty pracy w przedsiębiorstwach*, Instytut Pracy i Spraw Socjalnych, Warszawa 1991, z. 3.
Wiktor J.W., *Koszty pracy w przedsiębiorstwie*, Instytut Pracy i Spraw Socjalnych, z. 9 (286), Warszawa 1987.
Wojciechowski P., *Prawo pracy. Praktyczny poradnik dla pracodawcy*, Państwowa Inspekcja Pracy. Główny Inspektorat Pracy, Warszawa 2004.
Zabieglińska B., *W którym kraju pracownik podlega ubezpieczeniom?*, „Personel i Zarządzanie", marzec 2012.

Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19.12.2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (DzU nr 236, poz. 1991 ze zm.).
Wniosek dotyczący dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie egzekwowania dyrektywy 96/71/WE dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług, Bruksela, 21.03.2012 r.

Źródła internetowe

http://biznes.interia.pl/raport/praca-w-niemczech/news/system-podatkowy-w-niemczech-oraz-w-austrii, 1622900,7487 (14.04.2012).
http://www.portalkadrowy.pl/porady/kilkumiesieczne-delegowanie-pracownika-do-pracy-w-niemczech-a-warunki-pracy-i-placy-tego-pracownika-oraz-podstawa-wymiaru-skladek-zus-180355 (12.04.2012).
http://www.zoll.de/d0_zoll_im_einsatz/b0_finanzkontrolle/e0_aentg/index.html.
http://www.aok-business.de (6.04.2012).

http://www.deutsche-sozialversicherung.de (6.04.2012).
http://www.morche-fuerth.de (6.04.2012).
http://www.vat.pl/aktualnosci-podatkowe/(12.04.2012).
http://www.zus.pl/default.asp? id=24&p=1 (12.04.2012).

THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS OF THE LABOR COSTS OF EMPLOYEES TRANSFERRED TO WORK ABROAD

Summary: Entities which employ workers incur significant costs related to compensation, so-called, labor costs. The basis for the effective determination of wages in companies is knowledge of elements of remuneration, employee incentives and legal regulations. The remuneration is a very broad concept. Apart from basic salary, it includes many other additional components of a different character. The purpose of this paper is to analyze the main components that affect the employee's remuneration, with particular emphasis on labour costs of employees transferred to work abroad.

Keywords: labor costs, remuneration.