

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

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

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-522-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Bartoszewicz: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
Paulina Belch: Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych	62
Leszek Borowiec: Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
Halina Buk: Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego	84
Michał Chalastra: Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
Małgorzata Czerny: Pomiar dokonań w bankach islamskich	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej	112
Joanna Dyczkowska: Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów	121
Tomasz Dyczkowski: Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations	134
Tomasz Dyczkowski: Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania	146
Aleksandra Ferens: Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania	159
Rafał Jagoda: Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
Elżbieta Jaworska: Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia	200
Magdalena Kludacz: Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	209
Bartosz Kołodziejczuk: Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym	219
Roman Kotapski: Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
Mariola Kotłowska: Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
Robert Kowalak: Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami	249
Marcin Kowalewski: Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i>	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Planowanie kosztów w ujęciu procesowym	269
Justyna Kujawska: Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
Grzegorz Lew: Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
Monika Łada: Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
Małgorzata Macuda: Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
Łukasz Matuszak: Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych	343
Maria Nieplowicz: Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników	354
Edward Nowak: Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
Marta Nowak: Moral conflict in performance measurement.....	372
Agnieszka Nóżka: Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy	380
Ryszard Orliński: Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera	391
Ewa Różańska: Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	401
Jolanta Rubik: Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
Beata Sadowska: Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
Anna Surowiec: Supply chain management practices in SME sector	432

Piotr Szczypa: Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna	441
Olga Szolno: Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
Łukasz Szydelko: Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy	460
Joanna Świerk: Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin	470
Marcin Wierzbiński: Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej	501

Summaries

Anna Bartoszewicz: Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
Paulina Belch: Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinants of the education costs at universities	62
Leszek Borowiec: Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
Halina Buk: Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management	84
Michał Chalastra: Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
Małgorzata Czerny: Performance measurement in Islamic banks	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Biological benefits in profitability account of agricultural production	112
Joanna Dyczkowska: Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants	121
Tomasz Dyczkowski: Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego	134

Tomasz Dyczkowski: Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use	146
Aleksandra Ferens: Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
Rafał Jagoda: Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
Elżbieta Jaworska: Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university	189
Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation	200
Magdalena Kludacz: The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
Bartosz Kolodziejczuk: Determinants of business cost management in printing industry	219
Roman Kotapski: Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges	228
Mariola Kotłowska: Factors of value creation in a heating company	239
Robert Kowalak: Managerial reporting for the waste disposal plants	249
Marcin Kowalewski: Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost planning in the process perspective.....	269
Justyna Kujawska: Administrative costs in hospital.....	280
Grzegorz Lew: Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade	289
Monika Łada: Product planned obsolescence accounting.....	298
Małgorzata Macuda: The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Measurement in accounting against international regulations.....	317
Łukasz Matuszak: The role of management commentary of socially responsible enterprise	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA as a basis for target costing	343
Maria Nieplowicz: Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation	354
Edward Nowak: Performance-oriented controlling.....	363
Marta Nowak: Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniem	372
Agnieszka Nózka: Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues	380
Ryszard Orliński: Settlement of medical procedures using Gruper applications	391

Ewa Różańska: Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company	401
Jolanta Rubik: Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
Beata Sadowska: Cost accounting operations – theory and practice	420
Anna Surowiec: Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
Piotr Szczypa: The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership	441
Olga Szolno: Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
Łukasz Szydelko: Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting	460
Joanna Świerk: Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
Marcin Wierzbiński: Business model vs. strategy and strategic management.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting	501

Jolanta Rubik

Politechnika Częstochowska

e-mail: rubik@zim.pcz.pl

ZARZĄDZANIE KOSZTAMI PRACY A WYMOGI CSR

LABOUR COSTS MANAGEMENT VS. CSR REQUIREMENTS

DOI: 10.15611/pn.2015.398.39

Streszczenie: Zarządzanie kosztami kładzie nacisk na aspekt ekonomiczny działalności przedsiębiorstwa, koncepcja zrównoważonego rozwoju zakłada równowagę w trójkącie człowiek – ekonomia – środowisko. Zarządzanie kosztami pracy, które stanowią znaczącą część kosztów całkowitych przedsiębiorstw, w kontekście zasad koncepcji zrównoważonego rozwoju i wynikającej z niej społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw (CSR) musi stawać się procesem godzącym aspekty ekonomiczne i społeczne. Artykuł jest próbą odpowiedzi na pytanie, czy możliwe jest efektywne zarządzanie kosztami pracy w warunkach polskich w zgodzie z coraz powszechniejszym trendem CSR. W artykule wykorzystano metodę analizy literatury w zakresie kosztów pracy, zarządzania kosztami i społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw oraz analizę raportów, jak również obserwacje własne autorki z praktyki gospodarczej.

Słowa kluczowe: koszty pracy, zarządzanie kosztami pracy, społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw.

Summary: Cost management puts emphasis on the economic aspect in a company. The conception of sustainable development assumes the balance in a triangle: people – economy – environment. Labour costs management based on sustainable development and CSR should connect economic and social aspects. The article tries to answer the question: Is effective labour cost management in harmony with CSR possible in Poland? The paper uses the following methods: the analysis of literature concerning labour costs, labour costs management and corporate social responsibility, as well as the analysis of reports and solutions from business practice.

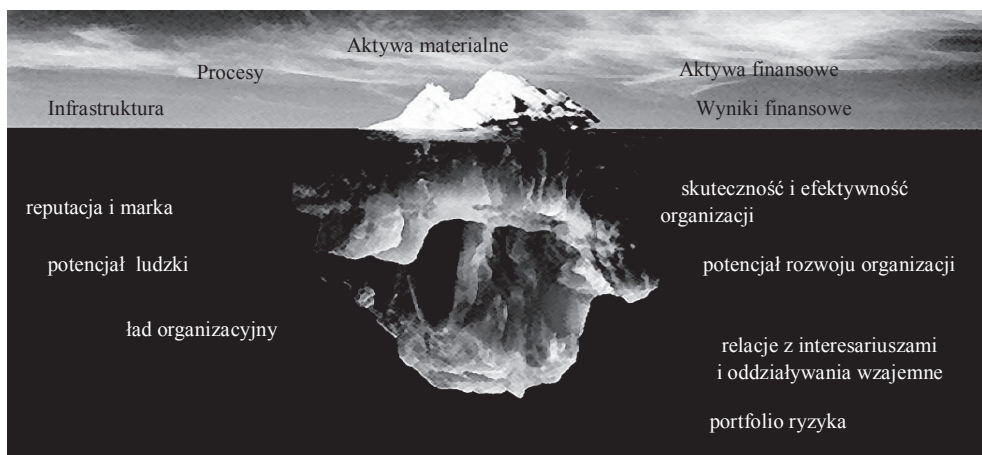
Keywords: labour costs, labour costs management, corporate social responsibility.

*Zazwyczaj ludzie przeceniają to,
co mogą zrobić w ciągu roku,
a nie doceniają tego,
co mogą osiągnąć w ciągu 10 lat*

Jim Rohn – amerykański przedsiębiorca i pisarz

1. Wstęp

Zasoby ludzkie są jednym z podstawowych zasobów działalności przedsiębiorstwa i często zbyt mało jeszcze docenianym. Z punktu widzenia ekonomicznego to zasoby materialne i finansowe są w centrum uwagi przedsiębiorców i zarządzających. Świadomość i umiejętności przedsiębiorców można czasem porównać do góry lodowej, która tylko w ok. 1/9 części wystaje ponad powierzchnię (rys. 1). Wynika to z nadrzędnego celu przedsiębiorstwa, jakim jest poprawa wyników finansowych, postrzegana z perspektywy właścicieli [Nowak (red.) 2008], ale również z faktu, że doświadczenie, wiedza, lojalność czy rzetelność pracowników nie są wielkością mierzalną i porównywalną. Jedyną wymierną wielkością związaną z zasobami ludzkimi są koszty pracy, stanowiące często duży odsetek kosztów całkowitych przedsiębiorstwa. W ujęciu strategicznym jednak celem przedsiębiorstwa jest budowanie jego wartości dla wszystkich interesariuszy z posiadanych zasobów materialnych i niematerialnych. Pracownicy są z jednej strony interesariuszami przedsiębiorstwa, czerpiącymi korzyści z budowania wartości przedsiębiorstwa w postaci wynagrodzeń, premii, dodatków, świadczeń pozapłacowych itp., z drugiej stanowią zasób jednostki, niezbędny do wygenerowania tej wartości.



Rys. 1. Koncepcja góry lodowej

Źródło: [Gasiński, Piekalski 2006, s. 32].

Zarządzanie kosztami jako zakres zadań zarządzania przedsiębiorstwem zajmuje się zorientowanym na cele ukształtowaniem kosztów [Gierusz 1997]. Tak więc zarządzanie kosztami pracy to zorientowane na poprawę wyników finansowych i wzrost wartości przedsiębiorstwa kształtowanie kosztów pracy. Coraz częściej wskazuje się na potrzebę optymalizacji kosztów w tym obszarze i konieczność ze-

stawiania analizy rentowności dla działań HR z analizą w obszarach tradycyjnie, od dawna analizowanych, tj. sprzedaży, marketingu czy produkcji [Pisańska 2013].

Celem artykułu jest próba wskazania możliwości pogodzenia efektywnego zarządzania kosztami pracy z koncepcją społecznej odpowiedzialności w warunkach polskiej rzeczywistości gospodarczej. W artykule wykorzystano metodę analizy literatury, raportów oraz obserwacji własnych.

2. Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa – moda czy potrzeba?

Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw wpisuje się w zasady i wyzwania koncepcji zrównoważonego rozwoju¹, choć historycznie jest zjawiskiem zaobserwowanym dużo wcześniej jako etyka prowadzenia działalności gospodarczej. Jej elementy można znaleźć m.in. w takich dziełach, jak [Samelak 2013]:

- encyklika *Rerum novarum* Leona XII z 1891 roku,
- książka *The Fundamentals of Business Ethics* z 1926 roku,
- encyklika *Quadragesimo anno* Piusa XI z 1931 roku.

Zagadnienie odpowiedzialnej przedsiębiorczości dotyka gospodarki, społeczeństwa i wartości, które ono wyznaje, a także relacji z otoczeniem zewnętrznym. CSR (*Corporate Social Responsibility*) jest oparte na transparentności oraz dialogu pomiędzy interesariuszami, do których należą: rząd, organizacje pracodawców i pracobiorców oraz inne organizacje społeczeństwa obywatelskiego [Gasiński, Piekalski 2006, s. 5]. „Mówiąc najprościej, chodzi o to, aby biznes stawał się lepszy, tzn. podejmował dobrowolne zobowiązania, np. na rzecz społeczności lokalnych i środowiska, [...] proaktywnie zarządzał relacjami ze wszystkimi istotnymi grupami społecznymi (interesariuszami), na które oddziałuje poprzez prowadzoną działalność i które mogą mieć wpływ na przedsiębiorstwo, [...] a także ograniczał ewentualność wystąpienia zjawisk negatywnych, które mogą zagrozić funkcjonowaniu przedsiębiorstwa” [Gasiński, Piekalski 2006, s. 13].

Istota koncepcji dostrzeżona została przez Międzynarodową Organizację Normalizacyjną ISO, która w 2005 roku powołała największą w dotychczasowej historii ISO grupę roboczą ISO ds. *Odpowiedzialności społecznej*, a w 2010 roku opublikowała normę *ISO 26000 Guidance on social responsibility*. Norma ta ma zastosowanie do wszystkich organizacji – publicznych, prywatnych i non profit – niezależnie od ich wielkości i lokalizacji, działających w krajach rozwiniętych i rozwijających

¹ W raporcie ONZ z 1987 roku *Nasza Wspólna Przyszłość*, nazywanym Raportem Brundtland – pojawiła się pierwsza definicja zrównoważonego rozwoju: *Zrównoważony rozwój jest to taki rozwój, który zapewnia zaspokojenie potrzeb obecnych pokoleń, nie przekreślając możliwości zaspokojenia potrzeb pokoleń następnich*. Zrównoważony rozwój określa się też jako zasadę „3P”, od angielskiego „People–Planet–Profit”: Ludzie–Planeta–Zysk. Człowiek jest integralną częścią środowiska naturalnego, a koncepcja zrównoważonego rozwoju jest próbą znalezienia kompromisu między tym, co chcemy, a tym, co powinniśmy i możemy.

się. Nie jest normą systemu zarządzania, ale zawiera zasady i wskazania, które mogą być włączone do już istniejących w organizacji systemów. Nie jest przeznaczona do certyfikacji ani do zastosowania w celach regulacyjnych lub związanych z umowami. Ma natomiast ułatwiać organizacjom działanie w sposób odpowiedzialny społecznie, co staje się wymaganiem społeczeństw na całym świecie, a nie jest tylko sprawą wyboru [www.pkn.pl/ISO 26000].

Polska Norma PN-ISO 26000:2012 *Wytyczne dotyczące społecznej odpowiedzialności* została opublikowana 5 listopada 2012 roku. Kluczowe obszary społecznej odpowiedzialności wg normy ISO 26000 przedstawia rys. 2 (liczby oznaczają odpowiednie numery rozdziałów ISO26000).



Rys. 2. Kluczowe obszary społecznej odpowiedzialności wg normy ISO 26000

Źródło: Odkrywając ISO 26000, broszura Polskiego Komitetu Normalizacyjnego.

Rosnącą popularność idea CSR zawdzięcza zmianom, które zachodzą we współczesnym świecie – i to zmianom dotyczącym nie tylko stricte gospodarki. Jako przesłanki jej rozwoju wskazywane są aspekty: ekologiczne, społeczne, ekonomiczne i organizacyjne. Organizacje gospodarcze nie mogą być już dziś, i nie są, traktowane przez społeczeństwo i otoczenie jedynie jako instrumenty do osiągnięcia zysku [Paliwoda-Matiolańska 2014]. W przedsiębiorstwach wymagana będzie więc,

poza dotychczasową wiedzę ekonomiczną, technologiczną i informacyjną, także wiedza o społecznym kontekście aktywności. Według badania KPMG *Społeczna odpowiedzialność biznesu – fakty a opinie* z 2014 roku: 96% dużych i średnich firm w Polsce uważa, że powinnością biznesu jest odpowiadanie na wyzwania społeczne i ekologiczne; 77% uważa, że działanie zgodne z CSR pozytywnie wpływa na wyniki finansowe, natomiast tylko 46% tej grupy prowadzi działania związane z CSR. Polscy przedsiębiorcy mają więc świadomość i wiedzę na temat CSR. I poza modą dostrzegają również konieczność stosowania jej zasad w prowadzonej działalności.

3. Zarządzanie kosztami pracy przy zastosowaniu zasad CSR w warunkach polskiej rzeczywistości gospodarczej

Zasady społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, podobnie jak zasady ładu korporacyjnego, oficjalnie stosują duże przedsiębiorstwa, często międzynarodowe korporacje. Sektor MŚP powoli, czasem wręcz nieświadomie, stosuje tzw. dobre praktyki zrównoważonego biznesu, traktując je raczej jako sposób promocji firmy, wypracowania dobrego PR w zewnętrznym otoczeniu, jak np. akcje charytatywne, sponsoring i mecenat (sport, kultura), działania proekologiczne, staże i praktyki dla młodzieży itp. W otoczeniu wewnętrznym zasady te realizowane są w odniesieniu do własnych pracowników poprzez np. dodatkowe świadczenia pozapłacowe: szkolenia i studia dla pracowników, pakiety świadczeń zdrowotnych, przykładowe żłobki, przedszkola, pikniki rodzinne, imprezy integracyjne itp. Pracownicy, jak już wcześniej zasygnalizowano, stanowią zasób niematerialny, w postaci kapitału ludzkiego, ale są również interesariuszem zainteresowanym wzrostem wartości przedsiębiorstwa. Jeszcze w latach 70. aktywa niematerialne odpowiadały jedynie za 20% wartości rynkowej firm, aktywa materialne za 80% tej wartości – obecnie proporcje są zupełnie odwrotne [*Wytyczne w zakresie ujawniania...*].

Czy jednak można mówić o społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw w zakresie polityki kadrowej, której elementem jest m.in. racjonalne zarządzanie kosztami pracy, jeśli Raport 2012 *Warunki prowadzenia firm w Polsce* opracowany przez Związek Przedsiębiorców i Pracodawców oraz Centrum im. Adama Smitha wskazuje, że wg 45% przedsiębiorstw koszty pracy są największą przeszkodą w prowadzeniu biznesu w Polsce? Dyskusyjna zdaniem pracodawców jest również kwestia ustalania przez państwo płacy minimalnej². Biorąc pod uwagę m.in. Kodeks pracy, Ustawę o Zakładowym Funduszu Świadczeń Socjalnych czy chociażby rozporządzenia dotyczące np. funkcjonowania związków zawodowych lub tworzenia tzw. Rad Pracowniczych – to można usłyszeć opinie, że są to zaściankowe zbiory norm z „innej epoki” lub wiekopomne dzieło polskiej myśli prawniczej, nieprzystające do dzisiejszych warunków rynkowych [Rubik 2012].

² Maison Institute na zlecenie ZPP przeprowadził badanie wśród reprezentatywnej próby firm sektora MŚP w Polsce (do 250 zatrudnionych). Małe i średnie firmy w Polsce stanowią 99,8% wszystkich firm w Polsce, tworzą ¾ miejsc pracy oraz 67% PKB.

Zarządzanie kosztami określić można jako proces ciągłego, świadomego sterowania przez całą załogę poziomem, strukturą i przepływem kosztów w przedsiębiorstwie, nakierowany na racjonalizację i optymalizację proporcji koszty/dochody w celu inicjowania i podejmowania decyzji usprawniających efektywność przedsiębiorstwa [Rubik 2003].

Odnosząc się do powyższej definicji i założeń CSR: w zakresie zarządzania kosztami pracy przedsiębiorstwa powinny skupiać się na racjonalizacji i optymalizacji płacowych i pozapłacowych składników kosztów pracy (tab. 1) w celu zwiększenia efektywności przedsiębiorstwa i wzrostu jego wartości, jak również wzrostu zadowolenia, kompetencji, doświadczenia, motywacji i lojalności pracowników.

Tabela 1. Płacowe i pozapłacowe składniki kosztów pracy

SKŁADNIKI PŁACOWE	ZA CZAS PRZEPRACOWANY	Wynagrodzenie zasadnicze	Obowiązkowe
		Premie i nagrody	Fakultatywne
		Dodatki stażowe	Fakultatywne
		Za godziny nadliczbowe	Obowiązkowe
		Za godziny nocne	Obowiązkowe
	ZA CZAS NIEPRZEPRACOWANY	Wynagrodzenie chorobowe	Obowiązkowe
		Za czas urlopów	Obowiązkowe
		Odprawy	Obowiązkowe
		Odszkodowania	Obowiązkowe
	ŚWIADCZENIA POZAPŁACOWE	NARZUTY NA WYNAGRODZENIA	Składki na ubezpieczenia społeczne
Składki na FP, FGŚP, FEP			Obowiązkowe
INNE ŚWIADCZENIA DLA PRACOWNIKÓW		Odpisy na ZFŚS	Fakultatywne
		Koszty BHP	Obowiązkowe
		Koszty badań lekarskich	Obowiązkowe
		Wydatki na delegacje służbowe	Obowiązkowe
		Wydatki na rekrutację, kształcenie, doskonalenie i przekwalifikowanie kadr	Fakultatywne
		Koszty dowozu i zakwaterowania pracowników	Fakultatywne
		Koszty administracji personalnej	Fakultatywne
		Koszty ubezpieczenia grupowego na życie pracowników	Fakultatywne
		Koszty dodatkowych świadczeń niefinansowych dla pracowników (np. samochód służbowy, telefon służbowy, karnet na basen itp.)	Fakultatywne

Źródło: opracowanie własne.

Racjonalizacja kosztów pracy skupia się na działaniach podejmowanych zgodnie z zasadami racjonalnego myślenia i decydowania w obszarze efektywnego gospodarowania zasobami pracy, tj. minimalizacji kosztów pracy i maksymalizacji skali zysku. Optymalizacja kosztów pracy to doraźne dostosowanie wielkości zatrudnie-

nia do aktualnych potrzeb skali produkcji, przy uwzględnieniu wzrostu kosztów pracy, związanych ze zwiększeniem zatrudnienia jedynie w przypadku znacznego wzrostu produktywności [Grzegorzczak 2010].

W kwestii wynagrodzeń czy zasiłków chorobowych, macierzyńskich pracodawca jest obowiązany stosować przepisy prawa pracy i ubezpieczeń społecznych, mało jest tu możliwości jakiegokolwiek bezpośredniej optymalizacji kosztów pracy. Ma natomiast duże możliwości w zakresie stosowania systemów motywacyjnych, wspierania ochrony zdrowotnej pracowników, wspierania młodych matek i stwarzania im możliwości elastycznych lub nietypowych form zatrudnienia, zamiast urlopu wychowawczego, proponowania pracownikom dodatkowych niefinansowych świadczeń, które zwiększą ich lojalność i motywację do pracy [Rubik 2012].

Tymczasem podstawowym błędem wielu przedsiębiorców w zakresie zarządzania kosztami pracy jest nadmierna koncentracja na unikaniu ponoszenia kosztów zamiast na rzeczywistym zwiększeniu efektywności kosztowej. Szybciej i łatwiej jest zredukować koszty poprzez „cięcie” zatrudnienia, wynagrodzenia, likwidację świadczeń dodatkowych, niż wypracować dłuższą strategię racjonalizacji tych kosztów.

Raport KPMG z roku 2009 pt. *Redukcja kosztów – doraźna potrzeba czy długofalowe działanie? Jak polskie przedsiębiorstwa podchodzą do optymalizacji kosztów* wskazuje plany przedsiębiorstw dotyczące redukcji kosztów w obszarze zarządzania kadrami – 78% ankietowanych wskazało optymalizację zatrudnienia, czyli efektywniejsze wykorzystanie posiadanego kapitału ludzkiego. Ale już raport z roku 2011 *Optymalizacja kosztów a utrzymanie pracowników – o reakcjach firm na trudne warunki* pokazuje, że np. w sytuacjach kryzysowych redukcja zatrudnienia jest rozważana jako pierwsza i często kluczowa dla przyszłości firmy. Na koniec grudnia 2010 roku aż 45% przedsiębiorstw przyznało, że dokonało w okresie spowolnienia gospodarczego redukcji zatrudnienia i w 93% tych przypadków przyniosło to wymierne finansowe korzyści w postaci ograniczenia kosztów działalności [Raport KPMG 2011]. Nieznane są jednak koszty utraconych korzyści w późniejszym okresie, spowodowane np. pogorszeniem wizerunku danego przedsiębiorstwa jako potencjalnego pracodawcy, dalszym odpływem kadr, których utrzymanie ma istotny wpływ na konkurencyjność przedsiębiorstwa, czy pogorszeniem atmosfery w organizacji i morale pozostających pracowników.

Analiza subiektywnych odczuć pracodawców wykazała jednak, że obniżka świadczeń, zarówno płacowych, jak i pozapłacowych, jest mniej skuteczna niż pozostałe rozwiązania. Firmy, decydując się na znaczącą redukcję wynagrodzeń, narażają się na spadek motywacji do pracy, niechęć do dodatkowego wysiłku i utratę cennych pracowników. Organizacje w znacznej większości uznają tę metodę za ostateczność, próbując najpierw optymalizować koszty działalności w zakresie kapitału ludzkiego w inny sposób, stosując rozwiązania służące uelastycznieniu polityki personalnej i stosunku pracy w postaci np.:

- alternatywnych form zatrudnienia: umowy cywilnoprawne, samozatrudnienie, telepraca, leasing pracowniczy,
- elastycznego czasu pracy (zadaniowy, ruchomy, indywidualny),
- rekrutacji wewnętrznej,
- zmiany systemu motywacyjnego.

W kwestiach społecznego odbioru niektóre z tych form budzą jednak zrozumiałe kontrowersje, jak np.:

- umowy cywilnoprawne, tzw. umowy śmieciowe – z racji braku w większości z nich ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego, praw pracowniczych w postaci urlopu, świadczeń socjalnych, norm czasu pracy,
- samozatrudnienie – z racji konieczności³ rozpoczęcia działalności gospodarczej i związanych z tym formalności i opłat,
- rekrutacja wewnętrzna – z racji np. dodatkowego obciążenia obowiązkami dotychczasowych pracowników zamiast stworzenia nowego stanowiska (miejsca pracy).

4. Zakończenie

Czy racjonalizacja kosztów pracy stoi więc w sprzeczności z koncepcją zrównoważonego rozwoju i zasadą społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa? Nie ma tu konfliktu, jeśli istnieje, zdaniem autorki, odpowiednia świadomość przedsiębiorców i przyjazne przedsiębiorczości państwo. Zacytowany na początku niniejszego opracowania amerykański przedsiębiorca i pisarz Jim Rohn powiedział m.in.: „Nie płacą ci za godzinę, płacą ci za wartość, jaką dodajesz do tej godziny”. Przedsiębiorca świadomy czynników wzrostu wartości firmy i zasad CSR uzna, że w obszarze zasobów ludzkich cele firmy, zarówno te ekonomiczne, ekologiczne, jak i społeczne, osiągnie dzięki wiedzy, doświadczeniu i zaangażowaniu pracowników, a zarządzanie w obszarze kosztów pracy z uwzględnieniem założeń CSR przełoży się na długoterminowy wzrost wartości i efektów przedsiębiorstwa.

Literatura

- Gasiński T., Piekalski G., 2006, *Zrównoważony biznes – podręcznik dla małych i średnich przedsiębiorstw*, Ministerstwo Gospodarki, Warszawa.
- Gierusz J., 1997, *Poradnik ewidencji i rozliczania kosztów*, ODDK, Toruń.
- Grzegorzczak A., 2010, *Racjonalizacja i optymalizacja kosztów pracy w controllingu personalnym*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 5.
- Nowak E. (red.), 2008, *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.

³ Często jest to sytuacja przymusowa dla pracownika: albo samozatrudnienie, albo żadna forma zatrudnienia.

- Paliwoda-Matiolańska A., 2014, *Odpowiedzialność społeczna w procesie zarządzania przedsiębiorstwem*, C.H. Beck, Warszawa.
- Pisańska K., 2013, *Optymalizacja inwestycji w kapitał ludzki*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 2.
- Raport KPMG, 2009, *Redukcja kosztów – doraźna potrzeba czy długofalowe działanie? Jak polskie przedsiębiorstwa podchodzą do optymalizacji kosztów*.
- Raport KPMG, 2011, *Optymalizacja kosztów a utrzymanie pracowników – o reakcjach firm na trudne warunki*.
- Raport KPMG, 2014, *Spoleczna odpowiedzialność biznesu – fakty a opinie*.
- Raport 2012, *Warunki prowadzenia firm w Polsce*, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa.
- Rubik J., 2003, *Relacje między rachunkiem kosztów, rachunkowością zarządczą, zarządzaniem kosztami i controllingiem kosztów*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr specjalny, tom 13(69), SKwP, Warszawa.
- Rubik J., 2012, *Optymalizacja kosztów pracy*, [w:] *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa w warunkach globalizacji*, cz. I: *Monografia*, red. J. Chluska, WZPCz, Częstochowa.
- Samelak J., 2013, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań
- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska, DzU 2001, nr 62, poz. 627.
- Wtyczne w zakresie ujawniania danych pozafinansowych przedsiębiorstw*, ekspertyza przygotowana dla Ministerstwa Gospodarki przez Accreo Taxand oraz Akademię Górniczo-Hutniczą.
- www.pkn.pl/ISO 26000.