

*dr Magdalena Kowalska-Musiał*  
*lic. Dorota Góra*  
*Wyższa Szkoła Zarządzania i Bankowości w Krakowie*

## **KOSZTY OSOBOWE PRZEDMIOTEM POMIARU W RACHUNKOWOŚCI**

### **Wprowadzenie**

Zarządzanie zasobami rzeczowymi, niematerialnymi, finansowymi i zasobami ludzkimi wymaga dokonywania pomiaru ich pozyskiwania, wykorzystania i osiągnięcia określonych efektów. Głównym źródłem tworzenia tych danych jest rachunkowość. Jedną z głównych kategorii kosztowych podlegających pomiarowi w rachunkowości są koszty osobowe, czyli koszty wynagrodzeń brutto, koszty ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na rzecz pracowników oraz kosztów szkoleń, rekrutacji. Łączne koszty osobowe u pracodawców powinny podlegać bieżącej kontroli. Można zauważyć, iż przez pryzmat wynagrodzeń pracodawca musi również postrzegać czynnik motywujący zasoby ludzkie do efektywnej pracy. Warta jest podkreślenia rola czynnika ludzkiego w kształtowaniu rezultatów finansowych, bo tylko ten zasób jest w stanie wytworzyć tak zwaną wartość dodaną, czyli jest w stanie zapewnić wygenerowanie dodatniego rezultatu finansowego przedsiębiorstwa.

Celem niniejszego opracowania jest ukazanie znaczenia kosztów osobowych w każdej działalności gospodarczej, wskazanie na konieczność dokonywania ich pomiaru, a także analiza kosztów jako narzędzia wspomagającego zarządzanie zasobami ludzkimi.

W części empirycznej wykorzystano dane pochodzące z materiałów udostępnionych przez rodzinne przedsiębiorstwo z branży budowlanej, działające na rynku od 26 lat, w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Dla potrzeb analizy zatrudnienia i kosztów z tym związanych przyjęto okres 2013-2015.

### **1. Rachunkowość jako system informacyjny**

W literaturze przedmiotu pojęcie rachunkowości jest niejednoznacznie określone. Jest to konsekwencją ewolucji w zakresie teorii i praktyki zarządzania, ściśle skorelowanego z rachunkowością. Z jednej strony rachunkowość jako nauka tworzy teoretyczne modele przepływu zasobów informacyjnych stanowiących podstawowy komponent decyzji

zarządczych, a z drugiej rachunkowość powinna odpowiadać na żądania formułowane przez pragmatykę zarządzania.

Za najbardziej rozwiniętą definicję rachunkowości, ukazującą merytoryczny zakres tego przedmiotu, uznaje się pogląd E. Burzym: *rachunkowość to uniwersalny, elastyczny, podmiotowy system informacyjno-kontrolny, zdeterminowany metodą bilansową, która jest nierozzerwalnie z nim związaną metodą poznawczą, umożliwiającą tworzenie liczbowego obrazu powstawania, podziału i przepływu wartości oraz wynikających stąd rozrachunków pomiędzy podmiotami gospodarczymi*<sup>1</sup>.

E. Burzym w ramach rachunkowości, jako systemu informacji, wyodrębnia ściśle ze sobą połączone człony rachunku<sup>2</sup>:

- środków pieniężnych,
- zasobów czynników produkcji,
- nakładów,
- dochodów,
- wyników.

We współczesnych organizacjach szczególna uwaga jest skierowana na człon zasobów czynników produkcji, obejmujący<sup>3</sup>:

- rachunek gospodarki środkami trwałymi,
- rachunek gospodarki materiałowej,
- rachunek gospodarki czynnikiem ludzkim.

Należy zauważyć, iż bezpośrednio w produkcie końcowym rachunkowości, czyli w sprawozdaniu finansowym, a dokładniej w jego podstawowym elemencie tj. w bilansie, nie jest uwidoczniła informacja o zasobach ludzkich. Są jedynie ukazane skutki wykorzystania zasobów ludzkich w postaci mniejszych zasobów środków pieniężnych (wypłata wynagrodzeń), bądź powstałych zobowiązań (naliczenie zobowiązań z tytułu wynagrodzeń), jak też kreowania wyniku finansowego przez zaangażowane zasoby ludzkie (zrealizowane przychody ze sprzedaży wygenerowanych przez kapitał ludzki rezultatów rzeczowych i jednocześnie ponoszone koszty osobowe).

---

<sup>1</sup> E. Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980, s. 13.

<sup>2</sup> E. Burzym, *Założenia modelowe zintegrowanego systemu rachunkowości*, [w:] Prof. dr hab. Elżbieta Burzym *mistrzyni polskiej rachunkowości*, UEK w Krakowie, Kraków 2014, s.174.

<sup>3</sup> Ibidem, s.175.

Syntetyczny pomiar kosztów osobowych ma miejsce w wariancie porównawczym rachunku zysków i strat, który stanowi podstawę dla analizy kosztów pracy oraz ich korelacji z innymi pozycjami układu rodzajowego kosztów. Jednocześnie w tym rachunku zysków i strat są uwidocznione przychody netto ze sprzedaży produktów, które należy utożsamiać z efektywnym wykorzystaniem zasobów ludzkich. Zarządzanie zasobami ludzkimi wymaga sięgania do informacji retrospektywnej, na bazie której można dokonywać ekstrapolacji przyszłych rezultatów, stąd ważną rolę odgrywa zarówno rachunkowość finansowa, jak i rachunkowość zarządcza.

*Rachunkowość finansowa (nazywana także transakcyjną) dostarcza informacji do określenia sytuacji finansowej organizacji. Służy informacjami głównie użytkownikom zewnętrznym, ale jest również wykorzystywana do sprawozdań wewnętrznych. Na jej podstawie jest oceniany i rozliczany zarząd firmy przez jej właścicieli, np. udziałowców, akcjonariuszy<sup>4</sup>.*

*Rachunkowość zarządcza (nazywana też zarządczym rachunkiem kosztów i wyników) dostarcza informacji wspomagających menedżerów w procesach: podejmowania decyzji, planowania ekonomicznego i kontroli realizacji planów. W jej skład wchodzi takie działania, jak: gromadzenie, klasyfikowanie, przetwarzanie, analizowanie i opracowywanie raportów dla menedżerów. W przeciwieństwie do finansowej, rachunkowość zarządcza koncentruje się głównie na informacjach prospektywnych i jest przeznaczona dla użytkowników wewnątrz organizacji gospodarczej<sup>5</sup>.*

Reasumując, rachunkowość jest nauką interdyscyplinarną zaliczaną do nauk ekonomicznych stosowanych, co oznacza, że wykazuje ścisły związek z praktyką gospodarczą. Funkcjonowanie na rynku podmiotów gospodarczych, w których nastąpiło rozdzielenie funkcji właścicielskiej i funkcji zarządczej stało się przesłanką dla wzrostu znaczenia informacji finansowej tworzonej przez rachunkowość. Z nowych wyzwań stawianych współczesnym organizacjom wynikają nowe zadania i funkcje dla rachunkowości, w tym dla zarządzania zasobami ludzkimi.

## **2. Celowość pomiaru kosztów osobowych w przedsiębiorstwie**

Rzetelna informacja o kosztach występujących w danej jednostce gospodarczej ma zasadnicze znaczenie przy podejmowaniu decyzji i działań. Zgodnie z poglądem J. Wiktora „parametrem decyzyjnym w rachunku ekonomicznym dotyczącym gospodarowania zasobami

<sup>4</sup> J. Turyna, *Rachunkowość finansowa*, C.H. BECK, Warszawa 2008, s. 17-18.

<sup>5</sup> Ibidem, s. 17-18.

*ludzkimi nie są wyłącznie płace, ale również inne nakłady ponoszone przez pracodawców na pozyskiwanie i wykorzystanie zasobów pracy”<sup>6</sup>.*

Koszty osobowe, zwane również kosztami pracy, są to nakłady ponoszone w związku z rekrutacją, zatrudnieniem oraz utrzymaniem pracowników, jak również koszty świadczeń pośrednich na rzecz pracowników, co przedstawia rysunek 1.

**Rysunek 1. Koszty osobowe**



Źródło: opracowanie własne.

W 1996 roku Główny Urząd Statystyczny przeprowadził badania dotyczące kosztów pracy, gdzie zdefiniował je jako „sumę wynagrodzeń (płac) i pozapłacowych wydatków ponoszonych przez pracodawcę w celu pozyskania, utrzymania, przekwalifikowania i doskonalenia kadr”<sup>7</sup>.

Koszty osobowe w każdym przedsiębiorstwie pełnią również wiele funkcji, które zostały przedstawione na rysunku 2.

Racjonalne planowanie w każdym przedsiębiorstwie poprzedzone jest wieloma analizami różnych czynników. Jednym z nich są koszty pracy, stanowiące czynnik, który decyduje o rozpoczęciu działalności gospodarczej jednostki w danym państwie, regionie przez krajowych lub zagranicznych inwestorów. Im niższe koszty osobowe, tym dana jednostka może być bardziej konkurencyjna na rynku krajowym czy międzynarodowym.

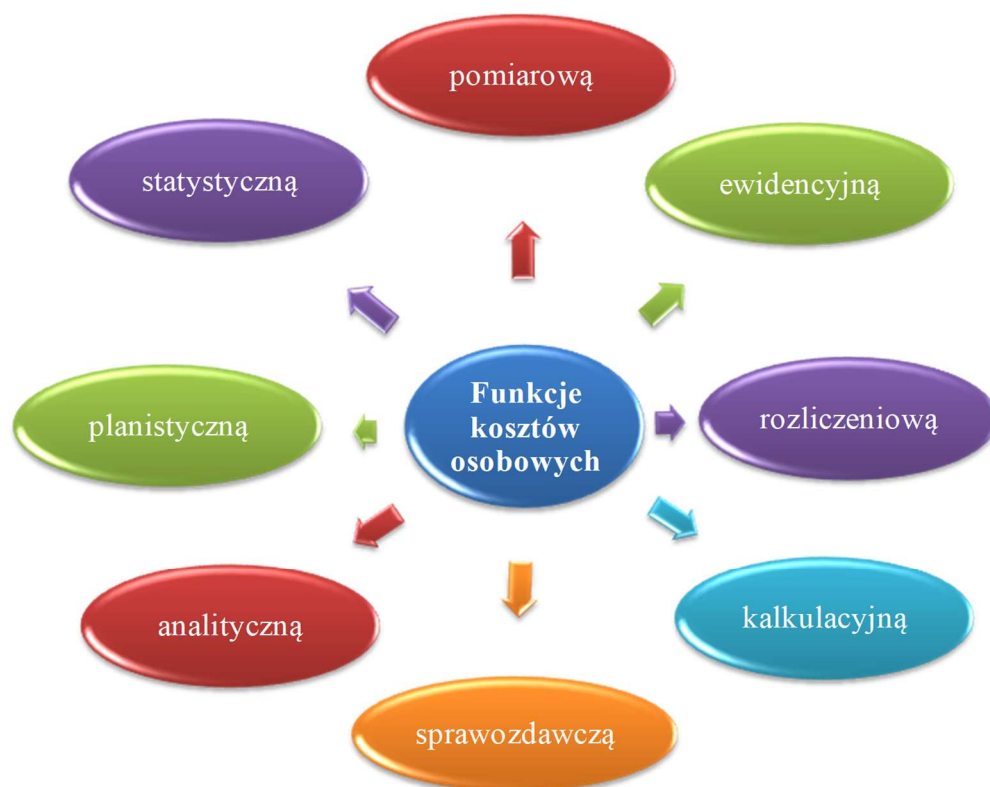
Gromadzenie danych związanych z przeszłymi, teraźniejszymi oraz planowanymi wydatkami związanymi z zarządzaniem zasobami ludzkimi to jeden z elementów efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem. Koszty pracy w tzw. „starej” Europie są znacznie wyższe w

<sup>6</sup> J. Wiktor, *Koszty pracy w przedsiębiorstwach*, Instytut Pracy i Spraw Socjalnych, Warszawa 1991, s. 14.

<sup>7</sup> *Rocznik Statystyczny Pracy*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 1997.

porównaniu do państw ze starego bloku wschodniego, jak Polska, czy państwa azjatyckie. Niższe koszty pracy mogą przełożyć się na większy zysk przedsiębiorstwa lub możliwość dokonywania obniżenia ceny, dzięki czemu przedsiębiorstwo staje się bardziej konkurencyjne.

Rysunek 2. Funkcje kosztów osobowych

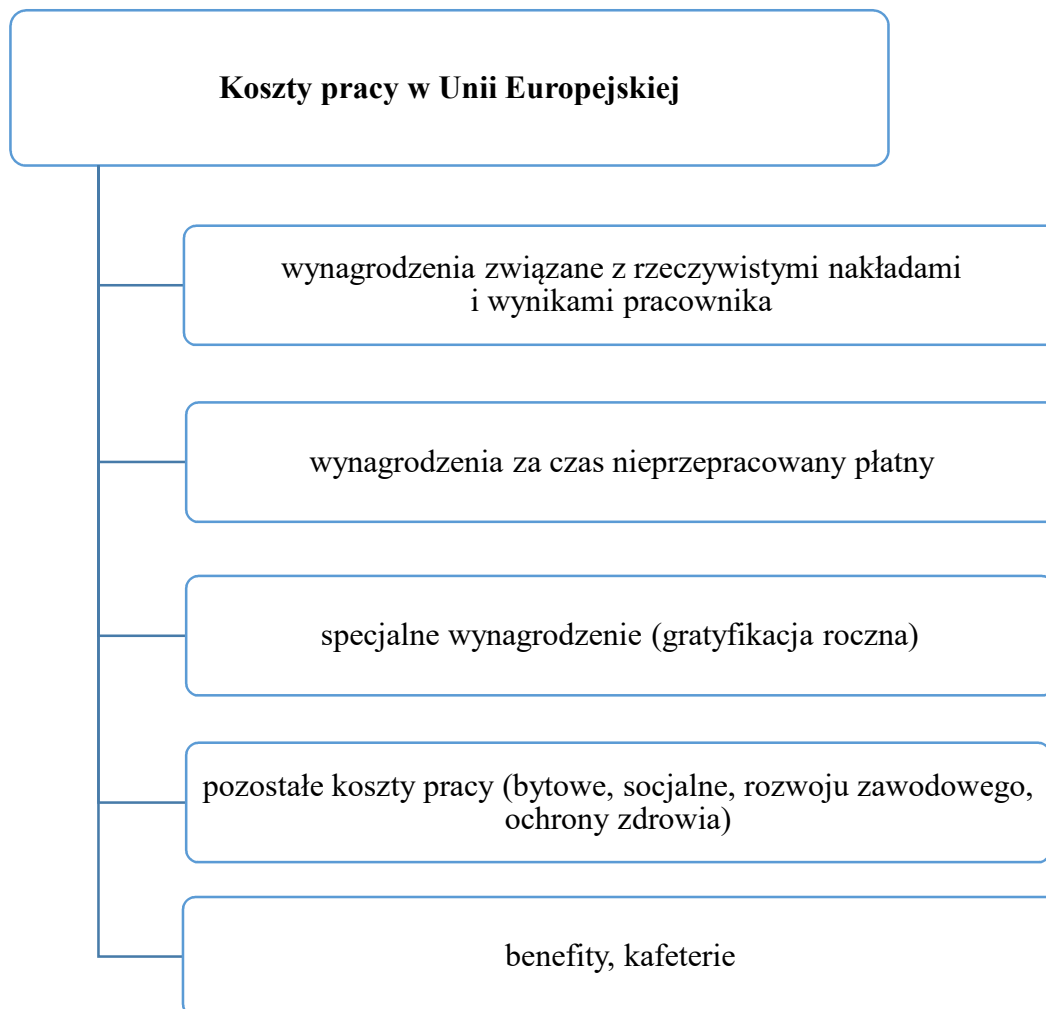


Źródło: opracowanie własne na podstawie T. Gabrusewicz, K. Marchewka-Bartkowiak, M. Wiśniewski, *Rachunkowość, finanse, audyt. Studium przypadków sektora publicznego i prywatnego*, [w:] M. Janaszczyk (red.), *Nowoczesne metody rachunku kosztów*, CeDeWu, Warszawa 2013, s. 69.

W krajach Unii Europejskiej koszty pracy dzieli się na pięć grup: „wynagrodzenie związane z rzeczywistymi nakładami i wynikami pracownika, wynagrodzenie za czas nieprzepracowany płatny, specjalne wynagrodzenie (gratyfikacja roczna), pozostałe koszty pracy (bytowe, socjalne, rozwoju zawodowego, ochrony zdrowia, rekreacji i inne), benefit i kafeteria”<sup>8</sup>; problem ten graficznie przedstawia rysunek 3.

<sup>8</sup> Z. Sekuła, *Struktury wynagradzania pracowników*, Oficyna Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, s. 31.

Rysunek 3. Klasyfikacja kosztów pracy w krajach Unii Europejskiej

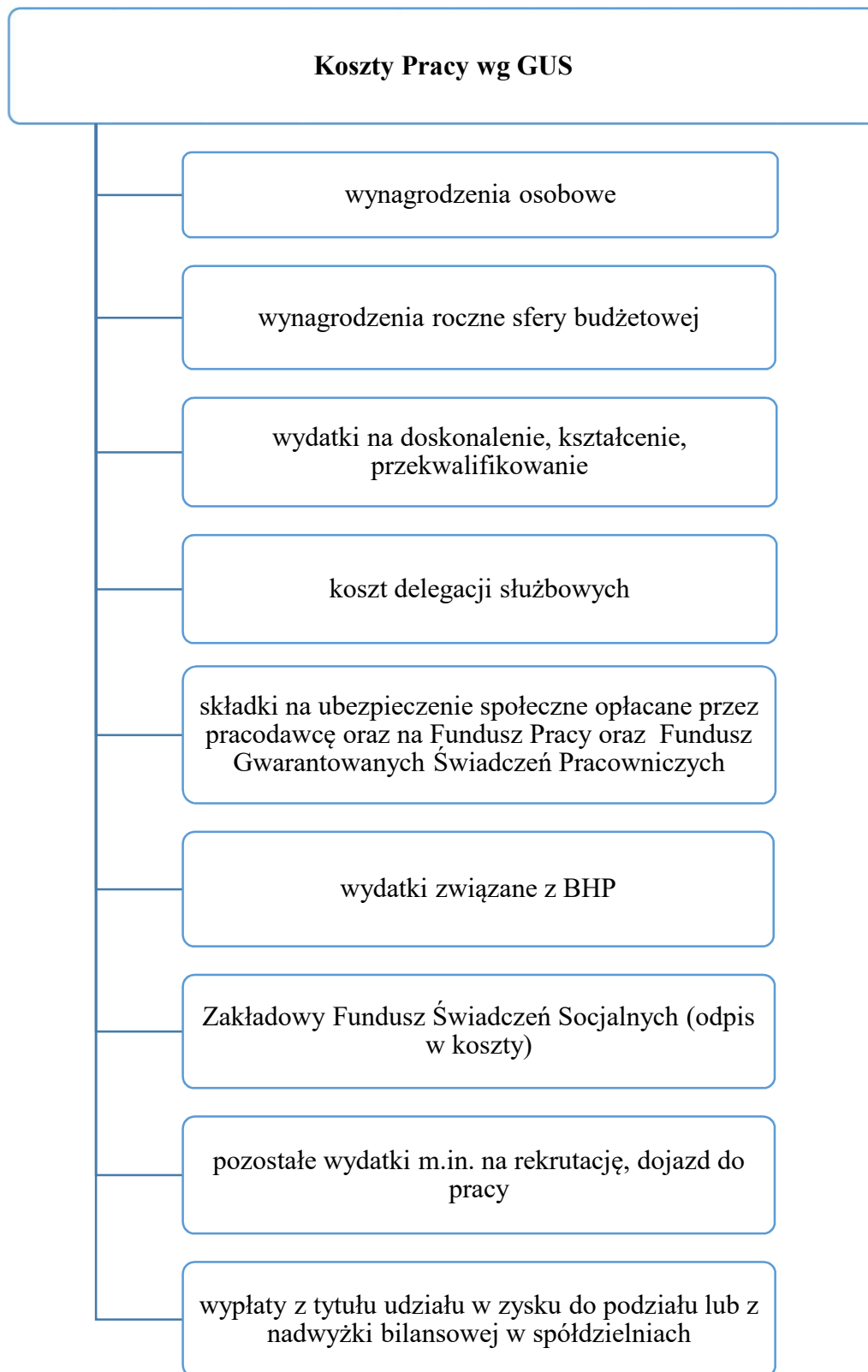


Źródło: opracowanie własne na podstawie Z. Sekuła, *Struktury wynagradzania pracowników*, Oficyna Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, s. 31.

W Polsce Główny Urząd Statystyczny do badań statystycznych i analiz dzieli koszty pracy na wiele szczegółowych grup (co przedstawiono na rysunku 4).



Rysunek 4. Koszty pracy według GUS



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

Koszty pracy według GUS obejmują<sup>9</sup>:

- **wynagrodzenia osobowe** – zalicza się do nich m.in. wynagrodzenie zasadnicze, wynagrodzenie za czas urlopu i chorobowe, za pracę w porze nocnej, dodatki za godziny nadliczbowe itd.;
- **wynagrodzenie roczne sfery budżetowej**, zwane również „trzynastą pensją” lub potocznie „trzynastką” – otrzymuje je pracownik sfery budżetowej, który przepracował w jednostce cały ubiegły rok; otrzymują je również pracownicy krócej zatrudnieni, jeżeli byli zatrudnieni w jednostce minimum przez 6 miesięcy;
- **wydatki na doskonalenie, kształcenie, przekwalifikowanie** – obejmują wszystkie wydatki poniesione przez pracodawcę na kursy, szkolenia pracowników;
- **koszt delegacji służbowych** – to wszystkie koszty związane z odbywaniem przez pracowników podróży służbowych (koszty transportu, noclegu i diety podróźnej);
- **składki na ubezpieczenie społeczne opłacane przez pracodawcę oraz na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych** – obejmują wszystkie dodatkowe obciążenia, które ponosi pracodawca w związku z naliczeniem i wypłatą wynagrodzenia dla pracownika;
- **wydatki związane z bezpieczeństwem i higieną pracy** – zawierają koszty związane ze szkoleniami pracowników dotyczącymi BHP (wstępne i okresowe) oraz opracowaniem i zapoznaniem pracowników m.in. z ryzykiem zawodowym; są to koszty o charakterze profilaktycznym oraz koszty likwidacji szkód i strat<sup>10</sup>;
- **Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych** – jest to fundusz przeznaczony na pomoc pracownikom i ich rodzinom, rencistom oraz emerytom o najniższych dochodach z przeznaczeniem m.in. na dofinansowanie wypoczynku, rekreację i kulturę, pożyczki na cele mieszkaniowe, paczki dla dzieci itd.;
- **pozostałe wydatki** – m.in. poniesione przez pracodawcę na rekrutację pracowników (ogłoszenia, organizacja rozmów kwalifikacyjnych), dojazdy do pracy (bilety, koszty wynajmu transportu);
- **wypłaty z tytułu udziału w zysku do podziału** – są to wypłaty z funduszu nagród

---

<sup>9</sup> Załącznik do objaśnień do sprawozdawczości z zatrudnienia i wynagrodzeń- Zakres składników wynagrodzeń w gospodarce narodowej, [www.form.stat.gov.pl/formularze/2017/objasnienia/zalacznik\\_do\\_objasnien.pdf](http://www.form.stat.gov.pl/formularze/2017/objasnienia/zalacznik_do_objasnien.pdf) (data odczytu 22.01.2017).

<sup>10</sup> K. Makowski, *Koszt pracy – instrument zarządzania*, [w:] A. Sajkiewicz (red.), *Zasoby ludzkie w firmie, organizacja, kierowanie, ekonomika*, Poltext, Warszawa 2000, s. 82.



zysku po opodatkowaniu, natomiast wypłaty nadwyżki bilansowej w spółdzielniach – są to premie i nagrody dla pracowników, którzy są członkami spółdzielni oraz wypłaty według wkładu pracy.

Koszty pracy stanowią jeden z elementów rachunku ekonomicznego w jednostce organizacyjnej i dlatego powinny być analizowane, co pozwoliłoby kierownikowi jednostki na podejmowanie trafnych decyzji personalnych. Odpowiednia klasyfikacja, pomiar i analiza owych kosztów z całą pewnością wpływa na prawidłowe funkcjonowanie polityki personalnej w przedsiębiorstwie.

Pracodawca, zatrudniając pracowników, z jednej strony „konsumuje” efekt pracy pracowników, a z drugiej strony ponosi koszty związane z zatrudnieniem. Natomiast pracownik, wykonując pracę o określonej efektywności, otrzymuje w zamian wynagrodzenie, oraz osiąga inne korzyści z tytułu zatrudnienia<sup>11</sup>.

Koszty pracy są również bardzo ważnym czynnikiem dla każdego pracodawcy, który zamierza podjąć decyzję o zwiększeniu zatrudnienia w jednostce, ponieważ koszty są nierozzerwalnie związane z każdym stosunkiem pracy. Każdy pracodawca ponosi koszty związane z:

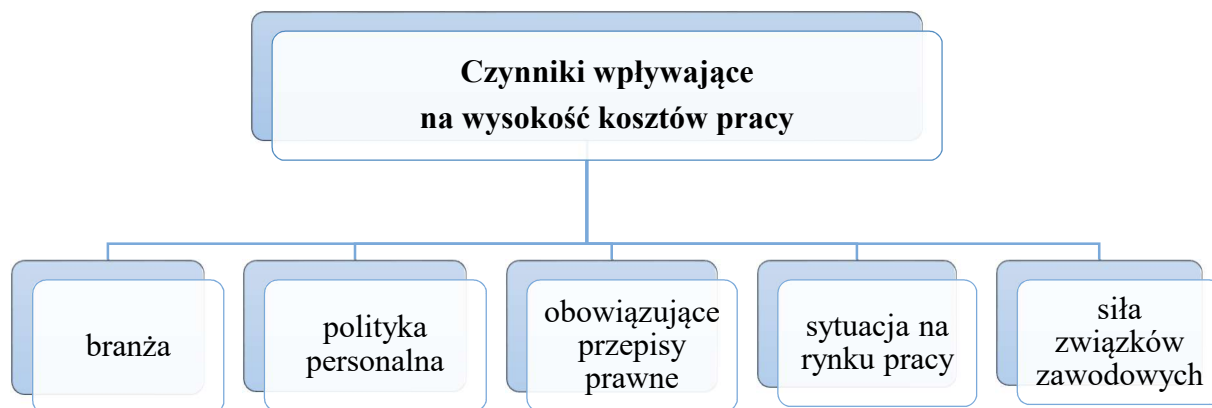
- nawiązaniem stosunku pracy (koszty rekrutacji);
- zatrudnieniem (wynagrodzenie, koszty medycyny profilaktycznej, bhp itd.);
- rozwiązaniem stosunku pracy (odprawy emerytalno- rentowe, odprawy z tytułu zwolnień, ekwiwalenty itd.).

Z punktu widzenia konkurencyjności na rynku, w żadnym przypadku nie jest obojętne, jak duże środki są przeznaczane na opłacanie pracowników. Koszty osobowe są jednym z czynników konkurencyjności w biznesie.

Na wysokość kosztów osobowych jednostki ma wpływ wiele czynników wewnętrznych jednostki, jak również zewnętrznych, co przedstawiono na rysunku 5.

---

<sup>11</sup> A. Sajkiewicz (red.), *Zasoby ludzkie w firmie, organizacja, kierowanie, ekonomika*, Poltext, Warszawa 2000, s. 79.

**Rysunek 5. Czynniki wpływające na wysokość kosztów pracy w przedsiębiorstwie**

Źródło: opracowanie własne na podstawie G. Łukasiewicz, *Koszty pracy i ich znaczenie w praktyce gospodarczej*, Zeszyty Naukowe nr 597 Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2003.

Nie można jednoznacznie ocenić, jakie czynniki mają większe czy mniejsze znaczenie, ponieważ zależy to od bieżącej sytuacji gospodarczej danego państwa/regionu, wielkości bezrobocia, sytuacji finansowej przedsiębiorstwa itd.

W Polsce koszty pracy są dla pracodawców niejednokrotnie barierą ograniczającą wzrost wysokości płac dla pracowników. Rysunek 6 przedstawia wysokość składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne pokrywane przez pracodawcę i pracownika. Należy przy tym pamiętać, że składki pokrywane przez pracownika mieszczą się w wynagrodzeniu brutto naliczonym przez pracodawcę, czyli również są kosztem osobowym. Należy także pamiętać, że oprócz wynagrodzenia brutto i składek odprowadzanych na ubezpieczenie społeczne, FP, FGŚP pracodawca musi ponadto pokryć całość wydatków należących do kosztów osobowych, takich jak: rekrutacja, zatrudnienie, szkolenia, opieka profilaktyczna itd. Bardzo ważną cechą, mającą wpływ na poziom kosztów osobowych, są forma organizacyjno-prawna oraz wielkość jednostki gospodarczej. Z danych GUS wynika, że sektor publiczny, jak również jednostki duże mają zdecydowanie wyższe koszty pracy niż małe i średnie przedsiębiorstwa.

**Rysunek 6. Rodzaje i wysokość składek pokrywanych przez pracodawcę i pracownika**

<b>Składki pokrywane przez pracodawcę</b>	
9,76 %	• Ubezpieczenie emerytalne
6,50 %	• Ubezpieczenie rentowe
1,80 %*	• Ubezpieczenie wypadkowe
2,45 %	• Fundusz Pracy
0,1 %	• FGŚP
<i>* wysokość składki ubezpieczenia wypadkowego jest różna</i>	
<b>Składki pokrywane przez pracownika</b>	
9,76 %	• Ubezpieczenie emerytalne
1,50 %	• Ubezpieczenie rentowe
2,45 %	• Ubezpieczenie chorobowe
9,0 %	• Ubezpieczenie zdrowotne

Źródło: opracowanie własne.

Wynagrodzenia brutto stanowią największą część kosztów pracy, w wielu przypadkach jest to ok. 80%, tym samym pozapłacowe koszty pracy to ok. 20% kosztów. W tabeli 1 przedstawiony został praktyczny sposób obliczania wynagrodzenia za pracę i jego obciążeń z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne oraz Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, na przykładzie minimalnego wynagrodzenia za pracę w wysokości 2 000,00 zł brutto, obowiązującego od dnia 1 stycznia 2017 roku.

**Tabela 1. Praktyczny sposób obliczania wynagrodzenia ze stosunku pracy, na przykładzie minimalnego wynagrodzenia**

Wyszczególnienie	Poz.	Wysokość obciążeń składkowo-podatkowych
<b>wynagrodzenie za pracę brutto</b>	a	<b>2.000,00 zł</b>
podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne	b	2.000,00 zł
<b>składki na ubezpieczenia społeczne finansowane przez pracownika, w tym składka:</b>	c	<b>274,20 zł</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• emerytalna 9,76%, tj. 195,20 zł</li> <li>• rentowa 1,5%, tj. 30 zł</li> <li>• chorobowa 2,45%*, tj. 49 zł</li> </ul>		
podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne (poz. a - poz. c)	d	1.725,80 zł
składka na ubezpieczenie zdrowotne do pobrania z wynagrodzenia (poz. d x 9%)	e	155,32 zł
składka na ubezpieczenie zdrowotne do odliczenia od podatku (poz. d x 7,75%)	f	133,75 zł
koszty uzyskania przychodu	g	111,25 zł
podstawa obliczenia zaliczki na podatek dochodowy, po zaokrągleniu do pełnych złotych (poz. a - poz. g - poz. c)	h	1.615,00 zł
zaliczka na podatek dochodowy przed odliczeniem składki zdrowotnej [(poz. h x 18%) - 46,33 zł]	i	244,37 zł
zaliczka na podatek dochodowy do pobrania, po zaokrągleniu do pełnych złotych (poz. i - poz. f)	j	111,00 zł
<b>kwota do wypłaty- netto (poz. a - poz. c - poz. e - poz. j)</b>	k	<b>1.459,48 zł</b>
<b>składki obciążające pracodawcę od kwoty 2.000 zł:</b> (składka emerytalna 9,76%, tj. 195,20 zł + składka rentowa 6,5%, tj. 130 zł + składka wypadkowa 1,80% tj. 36 zł + składka na FP** 2,45%, tj. 49 zł + składka na FGŚP** 0,10%, tj. 2 zł)	l	<b>412,20 zł</b>
<b>razem koszt pracodawcy (poz. a + poz. l)</b>	ł	<b>2.412,20 zł</b>

Uwaga:

\* stopa procentowa składki na ubezpieczenie wypadkowe ustalana jest zgodnie z rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 listopada 2002r. (Dz.U. z 2013 poz. 878);

\*\* składki na FP i FGŚP opłaca się za osoby, które nie osiągnęły wieku wynoszącego co najmniej 55 lat kobiety i co najmniej 60 lat mężczyźni.

Źródło: Przykładowe obliczenie wynagrodzenia netto, <http://www.wskazniki.gofin.pl/8,223,2,przykladowe-obliczenie-wynagrodzenia-netto.html> (data odczytu 21 stycznia 2017).

Każdy pracodawca dąży do optymalizacji kosztów osobowych jednostki. Wysokie koszty osobowe pracodawcy omijają, zmniejszając zatrudnienie wśród pracowników pracujących na

umowę o pracę i zatrudniają w ich miejsce osoby na umowy cywilnoprawne lub osoby samozatrudnione, tj. prowadzące działalność gospodarczą. Wysokie koszty pracy powodują również wzrost zatrudnienia w tzw. szarej strefie.

Według poglądu A. Marshalla dobrze opłacana praca jest produktywna i dlatego nie jest droga<sup>12</sup>. „*Konfiguracja wyznaczników składających się na wartość pracy może być nieco inna dla każdego pracownika. Są to prestiż, uznanie, zadowolenie z treści pracy, atrakcyjność, bodźce finansowe i inne*”<sup>13</sup>.

Zwiększenie wydatków przez jednostkę na poszczególne elementy kosztów osobowych stwarza możliwość potencjalnego wzrostu wydajności pracy, co może przekładać się na czynnik motywacyjny do pracy, a dzięki temu może skutkować większym dodatnim rezultatem finansowym przedsiębiorstwa.

Należy zwrócić uwagę, iż pracownik dobrze wynagradzany jest zadowolony i chętniej pracuje, a co za tym idzie – cechuje go większa wydajność niż pracownika słabo wynagradzanego, sfrustrowanego, mającego kłopoty z utrzymaniem rodziny. Tak więc, minimalizowanie wydatków na wynagrodzenia jest możliwe pod warunkiem zwiększenia nakładów na szkolenia, benefity, nagrody rzeczowe itp., które zbilansują pracownikom zmniejszenie wynagrodzenia. Zwiększenie wydatków na koszty szkoleń i podniesienia kompetencji i kwalifikacji pracowników zwiększy ich samoocenę, a tym samym ocenę pracodawcy, który w nich inwestuje. Inwestycja w pracowników to zawsze najlepsza inwestycja dla każdej jednostki gospodarczej.

Aby zmniejszyć obciążenia publicznoprawne przedsiębiorstwa i pracownika, zarządzający powinni zwiększyć stosowanie innych świadczeń rzeczowych oraz finansowych, jak np. służbowy telefon komórkowy, benefity sportowo-kulturalne, samochód służbowy, mieszkanie służbowe, bony pieniężne itd.

Kolejną możliwością docenienia pracownika jest awans, który według K. Padzika definiuje się jako „*podwyższenie lub poszerzenie uprawnień, zadań i odpowiedzialności pracownika, najczęściej połączone ze wzbogaceniem pakietu wynagrodzenia i ze zmianą stanowiska pracy*”<sup>14</sup>.

Nie zawsze awans pracownika musi oznaczać wzrost wynagrodzenia pracownika. Są stanowiska czy pracownicy, dla których ważniejsze jest uznanie i docenienie przez

---

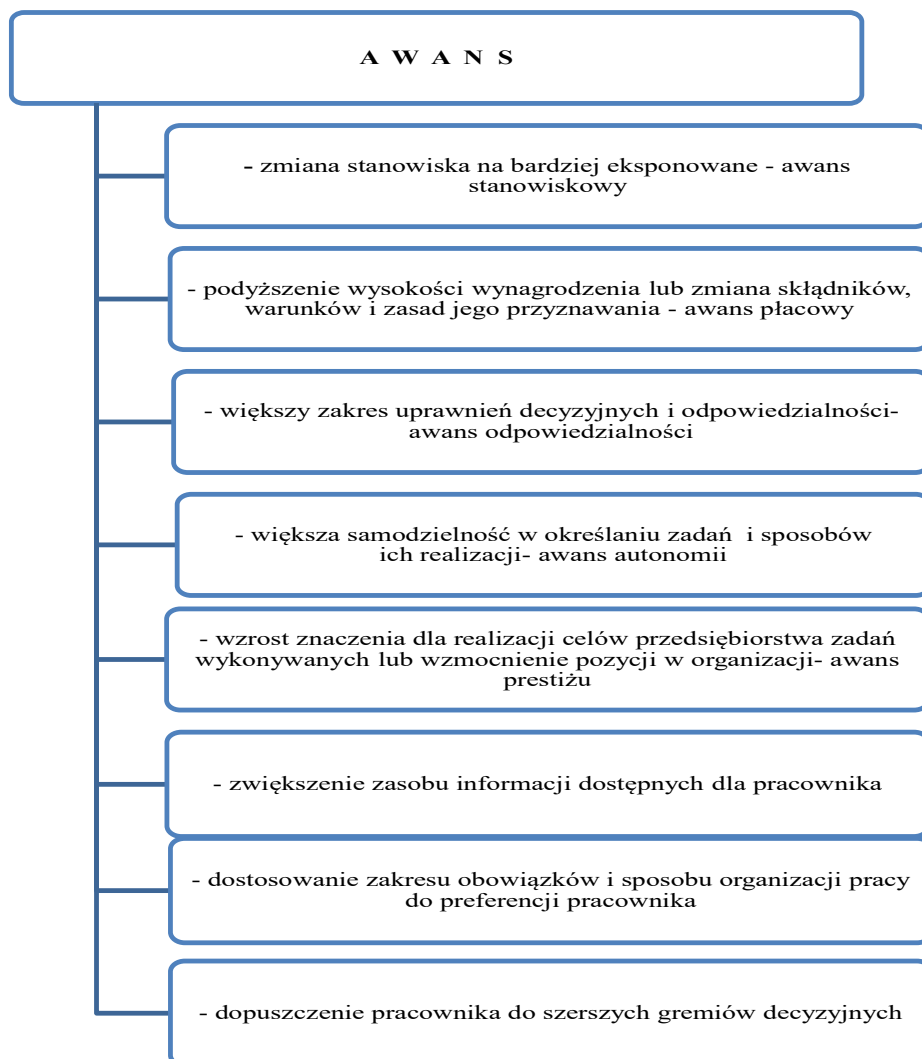
<sup>12</sup> E. Kwiatkowski, *Bezrobocie. Podstawy teoretyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 180.

<sup>13</sup> R.A. Weber, *Zasady zarządzania organizacjami*, PWE, Warszawa 1984, s. 43.

<sup>14</sup> K. Padzik, *Leksykon HRM. Podstawowe pojęcia z dziedziny zarządzania zasobami ludzkimi (ze słownikiem angielsko-polskim i polsko-angielskim)*, C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 6.

przełożonego, większy prestiż w jednostce, czy satysfakcja z wykonywanych działań, jak to zostało przedstawione na rysunku 7, niż wzrost wynagrodzenia. Oczywiście są to stanowiska już raczej wysoko lub średnio wynagradzane, gdyż dla pracowników zarabiający dużo poniżej średniej krajowej wyznacznikiem docenienia jest wzrost wynagrodzenia.

Rysunek 7. Rodzaje awansu



Źródło: opracowanie własne na podstawie T. Listwan (red.), *Słownik zarządzania kadrami*, C.H. Beck, Warszawa 2005, s. 12.

Wymienione atrybuty można stosować łącznie lub osobno w różnych organizacjach, według przyjętych zasad zarządzania zasobami ludzkimi, jak również biorąc po uwagę analizę kosztów osobowych przedsiębiorstwa.

Istnieje także awansowanie – przesunięcie pracownika na wyższe stanowisko, ale uważane w organizacji za mniej odpowiedzialne w organizacji, zwane potocznie awansem na



„boczny tor”. Pracownik choć awansował na wyższe stanowisko, to przez innych współpracowników jest mniej poważany, a co za tym idzie – zmniejsza się jego motywacja do pracy. Chociaż z punktu widzenia organizacji jest to krok konieczny, to z punktu widzenia zarządzania zasobami ludzkimi jest błędem.

### **3. Miejsce kosztów osobowych w strukturze rodzajowej kosztów Spółki X za okres 2013-2015**

Badana Spółka X prowadzi działalność gospodarczą od kilkunastu lat. Rodzaj przeważającej działalności wg Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) to 4120Z: roboty budowlano-montażowe oraz remonty baterii koksowniczych i pieców przemysłowych.

Głównym profilem Spółki jest świadczenie usług w zakresie kompleksowego wykonawstwa we wszystkich branżach robót budowlanych, montażowych i instalacyjnych, jak również remonty baterii koksowniczych i pieców przemysłowych.

Zasoby ludzkie składają się ze specjalistów w zawodach budowlano-montażowych, takich jak: murarz, tynkarz, malarz, fliziarz, posadzkarz, cieśla, zbrojarz, betoniarz, blacharz, dekarz, spawacz z uprawnieniami, monter, murarz pieców przemysłowych, instalator itd.

Doświadczenia zdobyte przez załogę na budowach krajowych i zagranicznych zapewniają znajomość najnowszych rozwiązań techniki budowlanej oraz zasad organizacji pracy, co gwarantuje wykonanie robót na wysokim poziomie.

Strukturę zatrudnienia w Spółce X w przekroju stażu pracy prezentuje tabela 2.

**Tabela 2. Zatrudnienie w Spółce X według stażu pracy powyżej 10 lat**

Zakładowy staż pracy	2013	2014	2015
10-14 lat	18	22	22
15-19 lat	13	13	10
powyżej 20 lat	2	6	9
<b>Łącznie:</b>	<b>33</b>	<b>41</b>	<b>41</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X.

Badana Spółka w trakcie swojej działalności przechodziła przez wiele faz cyklu życia organizacji, nabywając jednocześnie doświadczenie i wiedzę niezbędną w procesie realizacji strategii zarządzania, w tym strategii personalnej.

Dzięki wdrożonemu systemowi zarządzania jakością ISO 9001:2008 zatrudnienie w Spółce X oparte zostało na<sup>15</sup>:

- planowaniu struktury zatrudnienia;
- opisie zakresów czynności, obowiązków i kompetencji pracowników administracyjnych, jak również stanowisk robotniczych;
- profesjonalnej rekrutacji i selekcji pracowników ze względu na posiadane kwalifikacje oraz wyrażoną chęć uczenia się i podnoszenia kwalifikacji, doskonalenia się;
- opracowanym taryfikatorze wynagrodzeń;
- planowanej sukcesji w zatrudnieniu.

Spółka X jest przedsiębiorstwem należącym do kategorii przedsiębiorstw tzw. średnich i w ciągu kilku ostatnich lat oferuje swoim pracownikom stabilne zatrudnienie na umowę o pracę. W tabeli 3 przedstawiono wielkość zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty w ciągu ostatnich trzech lat, tj. 2013-2015.

**Tabela 3. Wielkość zatrudnienia w Spółce X w przeliczeniu na pełne etaty**

Wyszczególnienie	2013	2014	2015
Polska	50	72	66
Republika Czech	32	39	38
Łącznie:	<b>82</b>	<b>111</b>	<b>104</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X.

Spółka X prowadzi działalność budowlaną i w związku z tym zatrudnia w zdecydowanej większości mężczyzn, co zostało przedstawione w tabeli 4. Mężczyźni są zatrudnieni na stanowiskach zarządu, nadzoru oraz na stanowiskach robotniczych:

- Zarząd spółki – firma rodzinna (ojciec i syn);
- Dyrektor Eksportu i Dyrektor Produkcji;
- Kierownicy Budów;
- pozostałe stanowiska robotnicze, takie jak: murarz, zbrojarz, fliziarz, malarz, murarz pieców przemysłowych, monter – spawacz, robotnik budowlany itd.

<sup>15</sup> Przebiegało ono zgodnie z dorobkiem naukowym, np. T. Rostkowski, *Kompetencje a jakość zarządzania zasobami ludzkimi* [w:] A. Sajkiewicz (red), *Jakość zasobów pracy. Kultura, kompetencje, konkurencyjność*, Poltext, Warszawa 2004, s. 86-87.

Kobiety zatrudniane są przede wszystkim na stanowiskach administracyjno-biurowych, takich jak: Główna Księgowa, Kierownik Biura, Specjalista ds. Kadr i Płac, Specjalista ds. Administracji, Specjalista ds. Marketingu i Handlu, Specjalista ds. Produkcji i Zakupów, Specjalista ds. Kosztorysowania i Ofert.

**Tabela 4. Wielkość zatrudnienia ze względu na płeć**

<b>Rok</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
Polska , w tym:	50	72	66
kobiety	6	6	6
mężczyźni	44	66	60
Republika Czech, w tym:	32	39	38
kobiety	3	3	3
mężczyźni	29	36	35
<b>Łącznie kobiety</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>9</b>
<b>Łącznie mężczyźni</b>	<b>73</b>	<b>102</b>	<b>95</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X.

W Spółce X zatrudnieni są pracownicy w zróżnicowanym wieku, który mieści się w przedziale od 27-71 lat, co daje średnią wieku w przedziale 45-53 lat, co zostało przedstawione w tabeli 5.

**Tabela 5. Średni wiek zatrudnionych pracowników w Spółce X**

<b>Rok</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
Polska	45	46	45
Republika Czech	52	52	53
<b>Łącznie:</b>	<b>48,5</b>	<b>49</b>	<b>49</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X.

Oceniając stan zatrudnienia w badanej jednostce, wyraźnie daje się zauważyć stabilizację zatrudnienia, która została przedstawiona w tabeli 6. Należy zaznaczyć, że rozwiązanie umów o pracę z upływem okresu, na jaki zostały zawarte umowy są umowami zawartymi z pracownikami tymczasowymi, tzn. są to umowy zawarte na czas realizacji danego kontraktu.

**Tabela 6. Fluktuacja zatrudnienia w Spółce X**

Wyszczególnienie	2013	2014	2015
Porozumienie stron	9	3	4
Wniosku pracownika	8	0	
Wniosku pracodawcy	1	3	2
Przejścia na emeryturę- rentę	1	1	1
Z upływem czasu, na jaki została zawarta	8	15	15

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X.

Niska fluktuacja pracowników stanowi dla badanego przedsiębiorstwa dużą korzyść ekonomiczną w postaci oszczędności środków finansowych nie trzeba ponosić w związku z ponowną rekrutacją nowych pracowników, ich badaniami profilaktycznymi, szkoleniami bhp, szkoleniami kwalifikacyjnymi, kosztami wyposażenia w odzież roboczą, czy odprawami związanymi ze zwolnieniami, ekwiwalentami za urlop itp.

W badanej Spółce koszty osobowe są ewidencjonowane na kontach Zespołu 4 Zakładowego Planu Kont, czyli w układzie rodzajowym kosztów. Koszty w tym układzie dzielone są według rodzajowo prostych elementów zużycia, np. koszty związane z wynagrodzeniami, ubezpieczeniami społecznymi i innymi świadczeniami na rzecz pracowników usługami obcymi. Ponadto w pozycji pozostałe koszty rodzajowe mieszczą się inne koszty związane z zasobami ludzkimi, dotyczące szkoleń, delegacji oraz różnorodnych bonusów w ramach niefinansowych narzędzi motywacyjnych.

W ramach układu rodzajowego kosztów, są wyraźnie wyeksponowane koszty osobowe w postaci:

- wynagrodzenia;
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników.

Taki sam sposób ukazania kosztów osobowych jest przestrzegany w wariantcie porównawczym rachunku zysków i strat, który został wybrany przez badaną Spółkę (tabela 7).

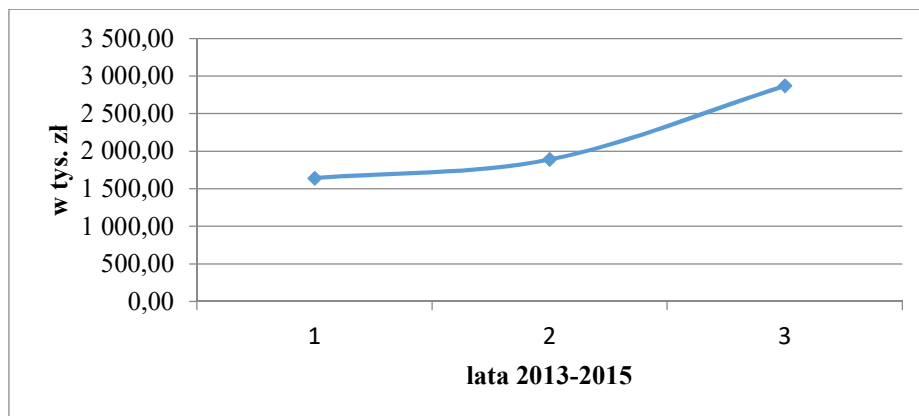
**Tabela 7. Rachunek zysków i strat za lata 2013-2015**

<b>Rachunek zysków i strat - wariant porównawczy (w tys. zł)</b>				
Wiersz	Wyszczególnienie	Dane za rok		
		2013	2014	2015
<b>A.</b>	<b>Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:</b>	<b>15 523,73</b>	<b>22 741,66</b>	<b>17 017,42</b>
I.	Przychody netto ze sprzedaży produktów	9 419,75	26 384,71	17 486,25
II.	Zmiana stanu produktów (zwiększenie - wartość dodatnia, zmniejszenie - wartość ujemna)	5 900,93	-3 643,01	-468,83
IV.	Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	203,05		
<b>B.</b>	<b>Koszty działalności operacyjnej</b>	<b>13 691,05</b>	<b>20 924,16</b>	<b>15 315,34</b>
I.	Amortyzacja	115,43	218,78	234,86
II.	Zużycie materiałów i energii	3 298,01	4 631,13	2 922,53
III.	Usługi obce	3 869,25	7 784,51	4 643,50
IV.	Podatki i opłaty, w tym:	63,54	50,54	77,66
V.	Wynagrodzenia	3 525,34	4 850,46	3 408,25
VI.	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	790,87	1 182,31	1 378,18
VII.	Pozostałe koszty rodzajowe	1 838,61	2 206,44	2 650,35
VIII.	Wartość sprzedanych towarów i materiałów	189,98		
<b>C.</b>	<b>Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)</b>	<b>832,68</b>	<b>1 817,49</b>	<b>1 702,08</b>
<b>D.</b>	<b>Pozostałe przychody operacyjne</b>	<b>334,34</b>	<b>411,86</b>	<b>1 212,72</b>
I.	Zysk z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych	5,80	16,26	
IV.	Inne przychody operacyjne	328,54	395,60	1 212,72
<b>E.</b>	<b>Pozostałe koszty operacyjne</b>	<b>233,84</b>	<b>350,94</b>	<b>336,97</b>
I.	Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych	0,01		
III.	Inne koszty operacyjne	233,83	350,94	336,97
<b>F.</b>	<b>Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D-E)</b>	<b>1 933,19</b>	<b>1 878,41</b>	<b>2 577,83</b>
<b>G.</b>	<b>Przychody finansowe</b>	<b>222,17</b>	<b>523,34</b>	<b>1 020,37</b>
I.	Dywidendy i udziały w zyskach, w tym:			851,04
	a) od jednostek powiązanych			851,04
II.	Odsetki, w tym:	215,75	104,06	157,47
V.	Inne	6,43	419,28	11,86
<b>H.</b>	<b>Koszty finansowe</b>	<b>110,86</b>	<b>44,44</b>	<b>9,46</b>
I.	Odsetki, w tym:	0,58	7,79	4,41
IV.	Inne	110,27	36,65	5,05
<b>I.</b>	<b>Zysk (strata) brutto (F+G-H)</b>	<b>2 044,51</b>	<b>2 357,31</b>	<b>3 588,73</b>
<b>J.</b>	<b>Podatek dochodowy</b>	<b>411,28</b>	<b>462,56</b>	<b>717,08</b>
<b>K.</b>	<b>Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)</b>	<b>-8,60</b>	<b>3,48</b>	<b>0,32</b>
<b>L.</b>	<b>Zysk (strata) netto (I-J-K)</b>	<b>1 641,83</b>	<b>1 891,27</b>	<b>2 871,34</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X.

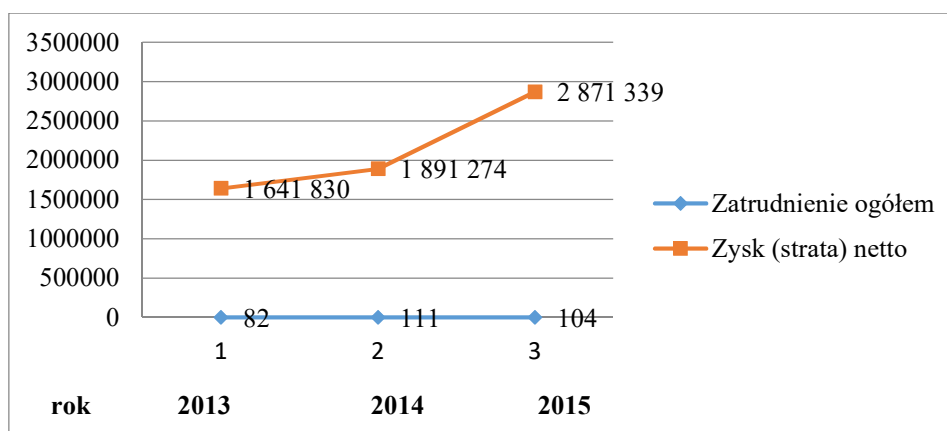
Na wykresie 1 ukazano kształtowanie się zysku netto w okresie 2013-15, natomiast na wykresie 2 uwidocznił trend zmian w wielkości zysku netto w korelacji z wielkością zatrudnienia.

**Wykres 1. Zysk netto w latach 2013-2015**



Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X.

**Wykres 2. Trend zmian wielkości zysku netto w korelacji wielkości zatrudnienia**



Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X.

Należy zaznaczyć, że ten znaczący wzrost zysku w trzecim badanym roku, tj. 2015, przy niewielkiej zmianie stanu zatrudnienia jest związany z dokonaniem przeniesienia własności sprzedanych lokali mieszkalnych w ramach działalności deweloperskiej.

W tabeli 8 ukazano strukturę kształtowania wyniku finansowego według tzw. segmentów wynikowych.



**Tabela 8. Syntetyczna informacja o kształtowaniu wyniku finansowego**

Segment wyniku	2013	2014	2015
Podstawowa działalność operacyjna (C)	<b>1 832,68</b>	<b>1 817,49</b>	<b>1 702,08</b>
Pozostała działalność operacyjna D-E	100,50	60,92	875,75
Działalność finansowa G-H	111,31	478,90	1 010,91
Zdarzenia nadzwyczajne J	0	0	0
OOWF L+M	402,68	466,04	717,40
<b>Wynik netto</b>	<b>1 641,83</b>	<b>1 891,27</b>	<b>2 871,34</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X.

Jak wynika z danych tabeli 8, wiodącym segmentem wynikowym w całym badanym okresie jest podstawowa działalność operacyjna, której rezultat finansowy przesądza o osiągniętym zysku netto. Należy zatem stwierdzić, iż są widoczne przesłanki dla kontynuacji działalności statutowej. Pozytywnie również należy ocenić dodatnie wyniki cząstkowe z pozostałych segmentów wynikowych (pozostałej działalności operacyjnej i działalności finansowej), przy czym relatywny ich udział w osiągniętym zysku netto nie jest istotny.

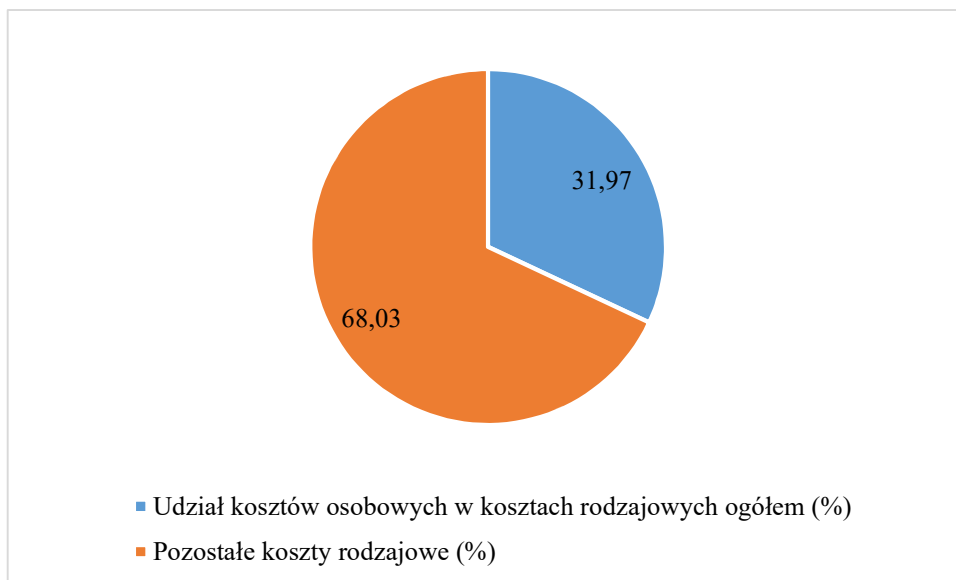
W tabeli 9 uwidocznił miejsce kosztów osobowych (wynagrodzenia i ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia) na tle innych pozycji kosztów układu rodzajowego. Na wykresach 3-5 ukazano udział kosztów osobowych w kosztach rodzajowych Spółki X.

**Tabela 9. Udział kosztów osobowych w kosztach rodzajowych (wartość w tys. zł)**

Wyszczególnienie	2013	2014	2015
Amortyzacja	115,43	218,78	234,86
Zużycie materiałów i energii	3 298,01	4 631,13	2 922,53
Usługi obce	3 869,25	7 784,51	4 643,50
Podatki i opłaty, w tym:	63,54	50,54	77,66
Wynagrodzenia	3 525,34	4 850,46	3 408,25
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	790,87	1 182,31	1 378,18
Pozostałe koszty rodzajowe	1 838,61	2 206,44	2 650,35
Koszty rodzajowe razem	13 501,05	20 924,16	15 315,34
Koszty osobowe	4 316,21	6 032,77	4 786,43
Udział kosztów osobowych w kosztach rodzajowych ogółem (%)	31,97	28,83	31,25

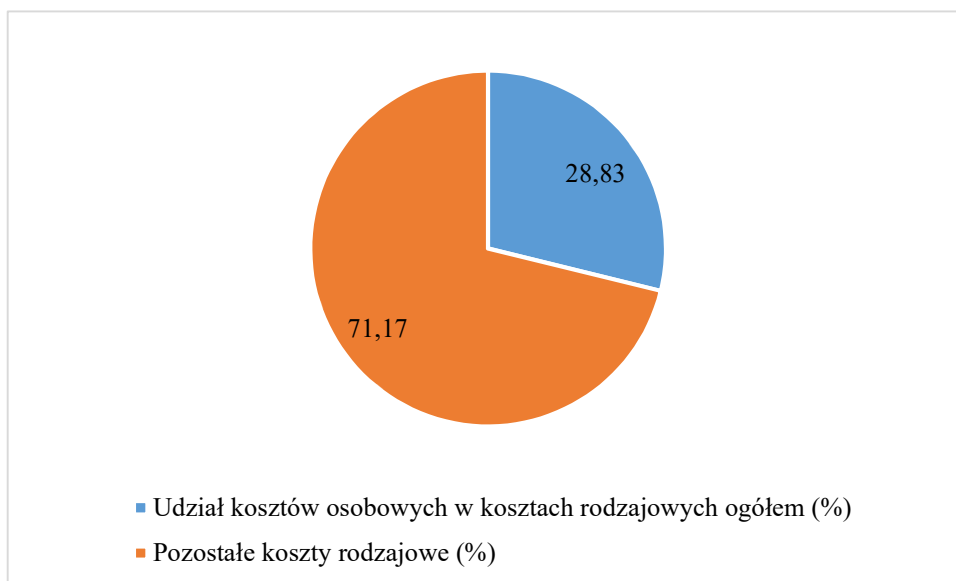
Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X.

**Wykres 3. Udział kosztów osobowych w kosztach rodzajowych ogółem w 2013 r.**



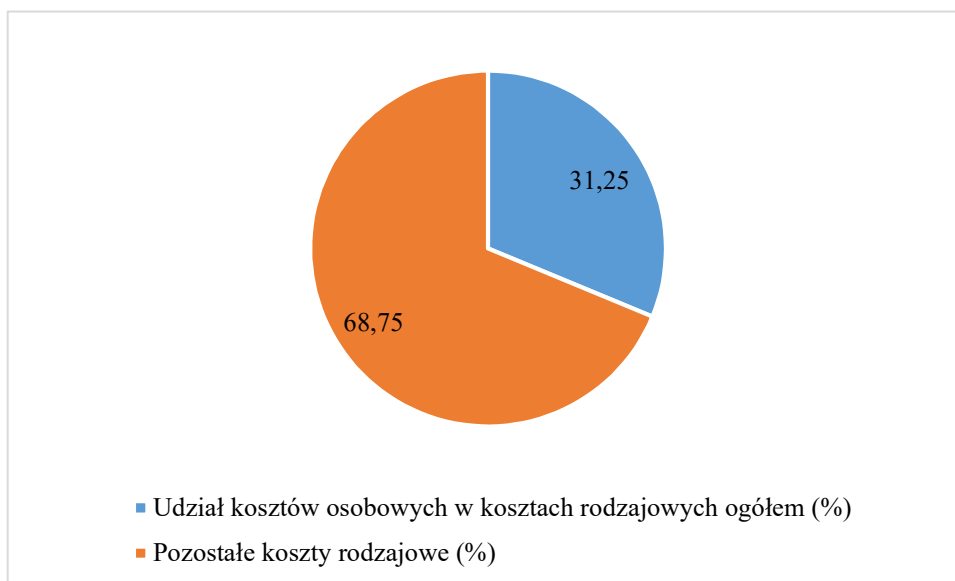
Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X.

**Wykres 4. Udział kosztów osobowych w kosztach rodzajowych ogółem w 2014 r.**



Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X.

Wykres 5. Udział kosztów osobowych w kosztach rodzajowych ogółem w 2015 r.



Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X.

Dane o kosztach osobowych uwidocznione w tabeli 9 wskazują, iż najwyższą wartość wykazują one w 2014 r. co wynika ze zwiększonego zatrudnienia i zakresu realizowanych kontraktów; relatywny udział w kosztach rodzajowych ogółem stanowił około 29%. W pozostałych latach (2013 rok i 2015 rok) koszty osobowe kształtowały się niemal na podobnym poziomie i stanowiły około 31-32% kosztów rodzajowych.

#### **4. Relacja kosztów osobowych do przychodów netto ze sprzedaży w Spółce X**

Badana Spółka X w zarządzaniu zasobami ludzkimi wykorzystuje osiągnięcia stanowiące przedmiot badań naukowych. W prawidłowo zarządzanym przedsiębiorstwie istnieje zależność pomiędzy efektywnym zarządzaniem pracownikami a osiąganymi przychodami w ramach podstawowej działalności operacyjnej; co powinno zapewniać realizację zysku<sup>16</sup>. Od profesjonalizmu pracowników, ich wiedzy i umiejętności zależy jakość produkowanych wyrobów, jakość świadczonych usług, a w ślad za tym przedsiębiorstwo może oferować wyższe ceny sprzedaży, jak również zdobywać nowe rynki zbytu.

Współcześnie zarządzanie zasobami ludzkimi ujawniło nową filozofię zarządzania pracownikami, która zajmuje się poszukiwaniem sposobów mających wpływ na uwolnienie

<sup>16</sup> W. Cascio, *Kalkulacja kosztów zasobów ludzkich*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2001, s. 327.

potencjału pracowników<sup>17</sup>. Jedynie zasoby ludzkie są w stanie wytworzyć więcej, niż same są warte.

W badanej Spółce widoczne jest profesjonalnie zarządzane zasobami ludzkimi z uwagi na ich wpływ na:

- koszty osobowe jednostki, a co się z tym wiąże – na zysk ze sprzedaży;
- profesjonalizm pracowników;
- markę produktu;
- cenę sprzedaży.

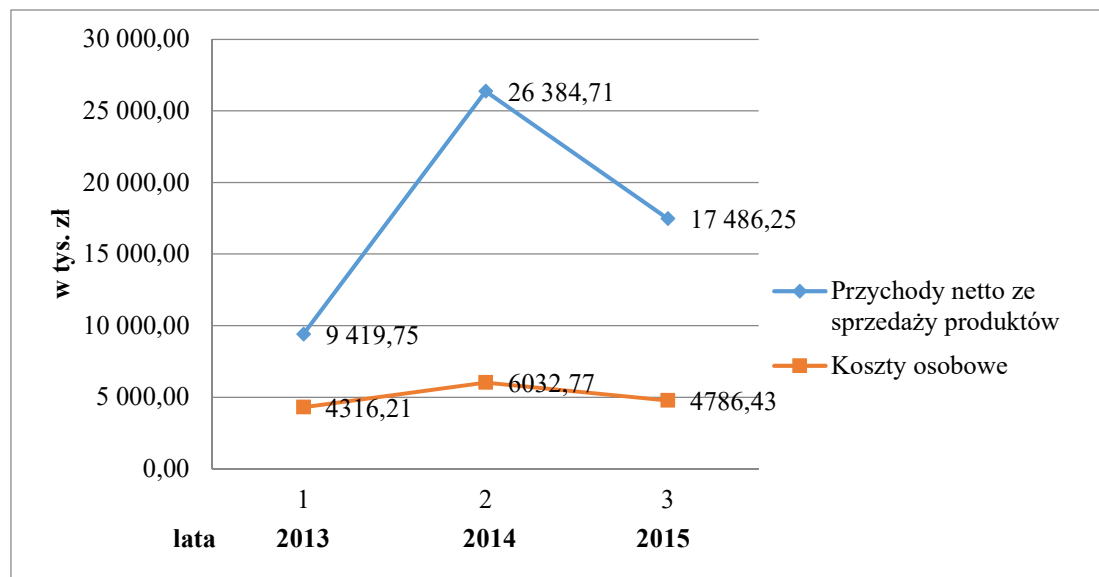
Relację kosztów osobowych do przychodów netto ze sprzedaży przedstawia tabela 10, jak również wykres 6.

**Tabela 10. Udział kosztów osobowych do przychodów netto ze sprzedaży w latach 2013-2015 (wartość w tys. zł)**

Wyszczególnienie	2013	2014	2015
Przychody netto ze sprzedaży produktów	9 419,75	26 384,71	17 486,25
Koszty osobowe	4 316,21	6 032,77	4 786,43
<b>Udział kosztów osobowych do przychodów netto ze sprzedaży (%)</b>	<b>45,82</b>	<b>22,86</b>	<b>27,37</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X..

**Wykres 6. Udział kosztów osobowych do przychodów netto ze sprzedaży w latach 2013-2015 (wartość w tys. zł)**



Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Spółki X.

<sup>17</sup> P. Reilly, T. Williams, *Strategiczne zarządzanie zasobami ludzkimi- rozwijanie potencjału organizacji dzięki funkcji personalnej*, Wolters Kluwer business, Kraków 2009, s. 12.

Z tabeli 10 i wykresu 6 wynika, że udział kosztów osobowych do przychodów netto ze sprzedaży był relatywnie wysoki w roku 2013 i wynosił 45,82%, ale już w dwóch następnych latach (tj. 2014 i 2015 roku) obniżył się do poziomu 22,86% oraz 27,37%, co jest przez zarząd Spółki X traktowane jako poziom zadowalający.

Za szczególnie zadowalającą relację pomiędzy przychodami a kosztami osobowymi należy uznać informację z 2014 roku; w danym roku wzrost przychodów ze sprzedaży istotnie przewyższał wzrost kosztów osobowych.

W analizowanej Spółce zauważa się niską fluktuację pracowników, co sprawia, że jednostka nie ponosi dodatkowych kosztów związanych z rekrutacją, szkoleniami, badaniami, czy wdrożeniami nowozatrudnionych pracowników. Jest to więc dla pracodawcy dodatkową korzyścią finansową oraz marketingową.

## **Podsumowanie**

Zarządzanie zasobami ludzkimi należy do ważnych zagadnień teoretycznych i praktycznych całej dziedziny zarządzania jako nauki. Problem pomiaru skutków zarządzania staje się z kolei przedmiotem rachunkowości. Ewidencja księgową musi być dostosowana do potrzeb zarządzania kosztami wynagrodzeń, kosztami ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na rzecz pracowników, kosztami szkoleń, rekrutacji itp.

Także informacja syntetyczna o kosztach osobowych powinna być zamieszczona w sprawozdaniu finansowym – w wariantcie porównawczym rachunku zysków i strat, albo w informacji dodatkowej w przypadku kalkulacyjnego wariantu tego rachunku. Należy podkreślić, iż przy ocenie polityki zatrudnienia należy również uwzględnić efekty finansowe zatrudnienia w podstawowej działalności operacyjnej w postaci generowanych przychodów ze sprzedaży.

W opracowaniu uwidoczniono rolę kosztów osobowych w aspekcie realizowanych przychodów w każdej jednostce gospodarczej. Jest to na pewno ważna kategoria wynikowa, mająca wpływ na zarządzanie zasobami ludzkimi.

W badanej jednostce istnieją przesłanki, by politykę kadrową oraz profesjonalne podejście kierownictwa do zasobów ludzkich można ocenić pozytywnie. Dużym atutem dla pracowników jest stabilizacja zatrudnienia, a co za tym idzie – Spółka nie musi ponosić dodatkowych kosztów.

Aktualnie daje się zaobserwować w wielu przedsiębiorstwach niepokojące zjawisko dotyczące dyskryminacji pracowników ze względu na wiek, kiedy to zwalniani pracownicy w wieku 45+ mają problem z podjęciem nowego zatrudnienia. Tymczasem specyfika działalności Spółki wymaga zatrudnienia wysoko wyspecjalizowanych i trudno dostępnych fachowców, stąd polityka zatrudnienia poprzez czynniki płacowe i pozapłacowe musi stwarzać odpowiednio zachęcające warunki dla stabilnego zatrudnienia i wręcz utożsamiania się z menedżerskimi celami Spółki.

Polityka płacowa Spółki X jest dodatkowo skomplikowana z uwagi na zróżnicowane warunki zawierania kontaktów. W związku z tym w danej Spółce nie można dokonywać badania trendów kształtowania kosztów osobowych przy wykorzystaniu metod statystycznych, z uwagi na brak ciągłości porównań zależności wynagrodzeń od osiągniętych korzyści ekonomicznych (np. przychody ze sprzedaży).

## Bibliografia

- [1] Burzym E., *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980.
- [2] Burzym E., *Założenia modelowe zintegrowanego systemu rachunkowości*, [w:] Prof. dr hab. Elżbieta Burzym mistrzyni polskiej rachunkowości, UEK w Krakowie, Kraków 2014.
- [3] Cascio W., *Kalkulacja kosztów zasobów ludzkich*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2001.
- [4] Gabrusewicz T., Marchewka-Bartkowiak K., Wiśniewski M., *Rachunkowość, finanse, audyt. Studium przypadków sektora publicznego i prywatnego*, [w:] M. Janaszczyk (red.), *Nowoczesne metody rachunku kosztów*, CeDeWu, Warszawa 2013.
- [5] Kwiatkowski E., *Bezrobocie. Podstawy teoretyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- [6] Listwan T. (red.), *Słownik zarządzania kadrami*, C.H. Beck, Warszawa 2005.
- [7] Łukasiewicz G., *Koszty pracy i ich znaczenie w praktyce gospodarczej*, Zeszyty Naukowe nr 597 Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2003.
- [8] Makowski K., *Koszt pracy – instrument zarządzania*, [w:] Sajkiewicz A., *Zasoby ludzkie w firmie, organizacja, kierowanie, ekonomika*, Poltext, Warszawa 2000.
- [9] Padzik K., *Leksykon HRM. Podstawowe pojęcia z dziedziny zarządzania zasobami ludzkimi (ze słownikiem angielsko-polskim i polsko-angielskim)*, C.H. Beck, Warszawa 2002.
- [10] Reilly P., Williams T., *Strategiczne zarządzanie zasobami ludzkimi- rozwijanie potencjału organizacji dzięki funkcji personalnej*, Wolters Kluwer business, Kraków 2009.
- [11] *Rocznik Statystyczny Pracy*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 1997.
- [12] Rostkowski T., *Kompetencje a jakość zarządzania zasobami ludzkimi* [w:] Sajkiewicz A. (red), *Jakość zasobów pracy. Kultura, kompetencje, konkurencyjność*, Poltext, Warszawa 2004.



- [13] Sajkiewicz A. (red.), *Zasoby ludzkie w firmie, organizacja, kierowanie, ekonomika*, Poltext, Warszawa 2000.
- [14] Sekuła Z., *Struktury wynagradzania pracowników*, Oficyna Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011.
- [15] Turyna J., *Rachunkowość finansowa*, C.H. BECK, Warszawa 2008.
- [16] Weber R.A., *Zasady zarządzania organizacjami*, PWE, Warszawa 1984.
- [17] Wiktor J., *Koszty pracy w przedsiębiorstwach*, Instytut Pracy i Spraw Socjalnych, Warszawa 1991.
- [18] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t. jedn., Dz. U. 2013, poz. 330 ze zm.
- [19] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t. jedn., Dz. U. 2016, poz. 1047.
- [20] Portal Edukacji Ekonomicznej NBP, [www.nbportal.pl/slownik/pozycje-slownika/bilans-rachunkowosc](http://www.nbportal.pl/slownik/pozycje-slownika/bilans-rachunkowosc)
- [21] Wąsowski W., *Na co zwracać uwagę czytając bilans spółki*, [www.gpw.pl/biblioteka-gpw-pobierz?gpwl\\_id=56&gpwlf\\_id=64](http://www.gpw.pl/biblioteka-gpw-pobierz?gpwl_id=56&gpwlf_id=64)
- [22] Załącznik do objaśnień do sprawozdawczości z zatrudnienia i wynagrodzeń- *Zakres składników wynagrodzeń w gospodarce narodowej*, [www.form.stat.gov.pl/formularze/2017/objasnienia/zalacznik\\_do\\_objasnien.pdf](http://www.form.stat.gov.pl/formularze/2017/objasnienia/zalacznik_do_objasnien.pdf)
- [23] *Przykładowe obliczenie wynagrodzenia netto*, [http://www.wskazniki.gofin.pl/8,223,2, przykladowe-obliczenie-wynagrodzenia-netto.html](http://www.wskazniki.gofin.pl/8,223,2,przykladowe-obliczenie-wynagrodzenia-netto.html)

### ***Streszczenie***

W niniejszym artykule dokonano analizy kosztów osobowych jako przedmiotu pomiaru w rachunkowości. Ukazano znaczenia kosztów osobowych w każdej działalności gospodarczej, wskazano na konieczność dokonywania ich pomiaru, a także zaprezentowano koszty jako narzędzia wspomagające zarządzanie zasobami ludzkimi. W części empirycznej omówiono miejsce kosztów osobowych w strukturze rodzajowej kosztów Spółki X za okres 2013-2015 oraz przedstawiono relację kosztów osobowych do przychodów netto ze sprzedaży w Spółce X.

### ***Słowa kluczowe***

Koszty osobowe, rachunkowość, koszty pracy, wynagrodzenie za pracę, zarządzanie zasobami ludzkimi