

Marta Kaczyńska

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

KOSZTY ZASOBÓW LUDZKICH W CONTROLLINGU PRZEDSIĘBIORSTWA

1. Wstęp

Controlling personalny jako system wspomagający procesy decyzyjne w ramach funkcji informacyjnej i sterującej ma m.in. za zadanie usprawnić gospodarowanie zasobami ludzkimi, z jednej strony w kierunku racjonalizacji zatrudnienia i podnoszenia efektywności pracy, z drugiej – wykorzystania ich do budowy przewagi konkurencyjnej. A. Poczowski definiuje controlling personalny jako: „wewnętrzny system sterowania osiągnięciem celów w poszczególnych obszarach zarządzania zasobami ludzkimi, w kontekście nadrzędnych celów przedsiębiorstwa i przy uwzględnieniu występujących ograniczeń” [3, s. 6].

Wzrost znaczenia funkcji personalnej powoduje potrzebę analizy zasobów ludzkich od strony finansowej, tzn. kosztów i korzyści z nimi związanych. Działania związane z planowaniem i kontrolą tych kategorii powinny być realizowane w ramach controllingu personalnego, dostarcza on bowiem narzędzi, które pozwalają mierzyć wkład funkcji personalnej w wyniki ekonomiczne przedsiębiorstwa [10, s. 180]. Zakres controllingu personalnego obejmuje problematykę zatrudnienia, w tym koszty pracy, produktywność pracy, organizację i wykorzystanie czasu pracy. Celem opracowania jest wskazanie aspektów związanych z kosztami zasobów ludzkich, zwłaszcza traktowanych jako obszar zainteresowania controllingu personalnego.

2. Istota i zakres kosztów zasobów ludzkich

Koszty zasobów ludzkich to wszystkie składniki kosztów, które są związane z pozyskiwaniem, utrzymaniem, wykorzystywaniem i doskonaleniem tych zasobów. W ich skład wchodzi koszty, które bezpośrednio dają się powiązać z

poszczególnymi pracownikami lub grupami pracowników, oraz takie, które mają charakter kosztów ogólnych. W szczególności zalicza się do nich:

- koszty wynagrodzeń i świadczeń bezpośrednich,
- koszty świadczeń pośrednich,
- koszty polityki personalnej (Halama za [2, s. 18]).

Jeżeli te koszty określi się mianem kosztów pracy, to taki zakres jest wyrazem ujęcia maksymalistycznego, w myśl którego pojęcie kosztów pracy odnosi się do szerokiego spektrum kosztów związanych z czynnikiem ludzkim i finansowanych z różnych źródeł. Przedstawiciele nurtu minimalistycznego pojęcie kosztów pracy odnoszą jedynie do kosztów wynagrodzeń [5, s. 308]. Ponieważ pojęcie kosztów pracy może być różnie interpretowane, w tym opracowaniu używane będzie pojęcie „koszt zasobów ludzkich”, odnoszone do wszystkich kosztów organizacji i funkcjonowania sfery personalnej.

Na koszty związane z zasobami ludzkimi, a zwłaszcza na koszty wynagrodzeń i świadczeń wpływają czynniki zewnętrzne, w tym regulowane aktami prawnymi dotyczącymi prawa pracy czy obowiązku naliczania składek np. na ubezpieczenia społeczne czy fundusze, co oddziałuje na zakres kontroli nad niektórymi składnikami kosztów.

Koszty ponoszone w związku z gospodarowaniem zasobami ludzkimi mają różnicowany charakter i różny jest zakres ich analitycznego ujmowania w ramach systematycznego rachunku kosztów (np. koszty wynagrodzeń czy świadczeń na rzecz pracowników są wyróżnionym elementem ewidencji kosztów). Jednocześnie właściwy ich pomiar i klasyfikacja w odpowiednich przekrojach dają podstawy do oceny efektywności wykorzystania potencjału ludzkiego.

Specyfika zasobów ludzkich powoduje, że różnią się one od innych zasobów organizacji, co przejawia się również w procesie zmian ich wartości. Ze względu na charakter tego zasobu można nieco inaczej spojrzeć na te koszty, tzn. założyć, że nakłady na sferę personalną (a przynajmniej na ich część) mają charakter inwestycji. Idąc dalej, można stwierdzić, że np. wysokość wynagrodzenia za pracę (traktowanego przez przedsiębiorstwo jako składnik kosztów) ma funkcje motywacyjne, może wiązać się z efektywnością pracy, a więc i osiąganymi w przyszłości wynikami. Część działań podejmowanych w ramach sfery personalnej, wiążących się z ponoszeniem kosztów, wpływa na wzrost wartości pracownika dla organizacji. Jednocześnie wskazanie i ocena związku między ponoszonymi kosztami a zmianą wartości jest trudna, ponieważ akumulacja wartości zasobów ludzkich może odbywać się w ramach przedsiębiorstwa lub poza nim, zarówno w aspekcie przestrzennym, jak i czasowym. Obejmuje ona wkład indywidualny pracownika, inwestycje poprzednich pracodawców oraz koszty poniesione przez przedsiębiorstwo, zatrudniające pracownika. Charakterystyczna jest również duża „mobilność” tego zasobu i fakt, że wartość wypracowana w przedsiębiorstwie, związana z kształceniem i doświadczeniem, może zostać utracona wraz z odejściem

pracownika [7, s. 121]. To rzutuje na ocenę rentowności inwestycji w zasoby ludzkie, ponieważ w dużym stopniu o ich powodzeniu decydują czynniki pozaekonomiczne.

3. Podstawy ustalania i oceny kosztów zasobów ludzkich

Część działań z zakresu zarządzania zasobami ludzkimi ma charakter trudny do kwantyfikacji. W szczególności problem dotyczy pomiaru wyników, które mogą mieć niewymierną postać i charakter korzyści odroczonej w czasie. O ile np. pomiaru kosztów płacowych dokonuje się w przedsiębiorstwach systematycznie w ramach bieżącej ewidencji kosztów, o tyle do identyfikacji jakościowej i ilościowej innych agregatów kosztów związanych z zasobami ludzkimi potrzebne jest stosowanie dodatkowych procedur. Przede wszystkim należy zbadać i zastanowić się, w jakich przypadkach ustalanie tych kosztów jest zasadne. Podstawową przesłanką jest wysokość kosztów i stopień ich powtarzalności (np. obliczanie kosztów w tych obszarach, które wymagają znacznych i/lub ciągłych inwestycji). Determinantą działań powinno być także powiązanie badanego obszaru z celami przedsiębiorstwa, zarówno krótko- jak i długookresowymi. Analiza zatem może koncentrować się na tych grupach pracowników, których praca stanowi podstawę procesu tworzenia wartości. Istotnym kryterium jest również zaobserwowanie różnic w poziomie kosztów i korzyści w obszarach wyodrębnionych ze względu na określone kryteria, w szczególności np. w odrębnych strukturalnie, ale jednorodnych pod względem zakresu działalności domenach [1, s. 93-94].

Oprócz tradycyjnych kosztów zasobów ludzkich związanych z wynagrodzeniami, w przedsiębiorstwie ponoszone są również koszty na funkcjonowanie sfery personalnej w zakresie:

- organizacji systemu zarządzania zasobami ludzkimi,
- zmian jakości potencjału ludzkiego,
- integracji sfery personalnej z innymi obszarami przedsiębiorstwa, w tym na poziomie funkcji i procesów.

Dodatkowe koszty ponoszone w sferze personalnej związane są takimi czynnikami, jak:

- fluktuacja pracowników,
- absencja pracowników,
- niewłaściwe zarządzanie zasobami ludzkimi [8].

Pomiar nakładów na sferę personalną oraz zmian w wynikach związanych z jej funkcjonowaniem (w konsekwencji kategorie te mogą przejawiać się w powstaniu kosztu lub utracie przychodu podczas istnienia wakatu [9]) wzbogaca zakres informacji dotyczących finansowego wymiaru zasobów ludzkich organizacji.

Na przykład w odniesieniu do kosztów fluktuacji pracowników metoda rozpoznawania i obliczania kosztów bazuje na założeniu, że koszty te należy rozpatrywać w trzech kategoriach: kosztów odejścia, kosztów zastąpienia i kosztów szkolenia, które z kolei podzielić można na strukturalnie jednolite składowe.

Ustalanie kosztów płynności kadr ma służyć poprawie decyzji dotyczących zarządzania. Przy sterowaniu fluktuacją pracowników powinno się brać pod uwagę potrzebę utrzymania pracowników wartościowych z punktu widzenia przedsiębiorstwa, a także możliwość ich zastąpienia. Badając problem fluktuacji, należy więc poddać analizie koszty fluktuacji oraz jej charakter, tzn. czy jest funkcjonalna (pozbycie się nieproduktywnych pracowników), czy oznacza utratę wysoko cenionych pracowników.

Do kosztów absencji i kosztów niewłaściwego zarządzania zasobami ludzkimi należą koszty niewykorzystanego czasu pracy. Na zmniejszenie tych kosztów wpływa poprawa organizacji pracy oraz zwiększenie elastyczności czasu pracy. Ponadto koszty związane z niewłaściwym zarządzaniem zasobami ludzkimi odnoszą się m.in. do błędów w planowaniu wielkości czy struktury zatrudnienia.

Pomiar tych kategorii może być szczególnie istotny z punktu widzenia efektywności inwestycji w zasoby ludzkie, w korelacji z pomiarem osiągniętych wyników. Szersze ujęcie ekonomicznego aspektu funkcjonowania sfery personalnej, także na gruncie teorii psychologicznych i behawioralnych, wpłynęło na podjęcie prób związanych z opracowaniem metod umożliwiających finansowy wymiar postaw pracowniczych.

4. Wskaźniki dotyczące kosztów zasobów ludzkich wykorzystywane w controllingu personalnym

Z punktu widzenia efektywności ekonomicznej, w tym efektywności wykorzystania potencjału pracy, istotne jest porównywanie nakładów do efektów (kosztów do wyników). Ilościowe badanie tych zależności może mieć charakter wskaźnikowy. W takim ujęciu następuje wspomaganie controllingu personalnego metodami analizy ekonomicznej. Jego istotę stanowi potrzeba znalezienia wskaźników, które mogłyby w zadowalający sposób opisać zależność pomiędzy zarządzaniem zasobami ludzkimi a wynikami finansowymi. W literaturze podkreśla się, że tradycyjna konstrukcja wskaźników już przez samą metodę wykorzystywania danych o określonej specyfice obniża ich wartość informacyjną. Dzieje się tak dlatego, że miary te pokazują skutek, nie pokazując przyczyny, a raczej wiązki przyczyn odnoszących się do wielu działań podejmowanych w przedsiębiorstwie, pozostających również pod wpływem sił zewnętrznych. Z drugiej strony, prezentowane wskaźniki mają prostą konstrukcję i ich analiza daje możliwość wykrycia sygnałów zmian o niekorzystnym kierunku, w tym wykrycia

wzrostu kosztów pracy czy spadku produktywności pracy. Do wskaźników oferujących zestaw informacji dotyczących kosztów związanych ze sferą personalną należą:

- udział kosztów pracy w koszcie własnym,
- udział kosztów pracy w koszcie sprzedaży,
- udział kosztów płacy w koszcie własnym,
- udział kosztów pracy w koszcie 1 godziny pracy,
- struktura kosztów pracy,
- średnia płaca 1 zatrudnionego,
- koszt pracy przypadający na 1 godzinę opłacaną,
- koszt pracy przypadający na 1 godzinę przepracowaną,
- rentowność kosztów pracy [4, s. 136].

Rentowność kosztów pracy jest wskaźnikiem struktury definiowanym jako stosunek zysku netto do całkowitych kosztów pracy [9, s. 192].

Niezależnie od niedoskonałości prezentowanych wskaźników, w tym ich ograniczonej pojemności informacyjnej, specyfika narzędzi stosowanych w ramach controllingu (również controllingu personalnego) wymaga, aby przynajmniej część pozyskiwanych danych i informacji miała charakter ilościowy.

Wysokość kosztów związanych z zasobami ludzkimi, w tym kosztów pracy *sensu stricte*, z jednej strony powoduje ujemny wpływ na wskaźniki efektywności pracy lub efektywności rozpatrywanej w innych przekrojach (wpływając na sumę kosztów własnych), z drugiej strony, wysokość płac i ich zróżnicowanie ma dużą funkcję motywacyjną, dlatego może mieć dwukierunkowy wpływ na osiągnięte wyniki. Do ustalenia właściwych proporcji między wysokością wynagrodzeń różnych grup pracowników (zróżnicowania stawek wynagrodzeń) mogą służyć odpowiednio dobrane metody wartościowania pracy. Rola wartościowania odnosi się również do innych aspektów gospodarowania potencjałem ludzkim poprzez:

- usprawnienie organizacji pracy,
- ułatwienie oceny wyników pracy,
- wspomaganie procesu rekrutacji i selekcji oraz organizacji programów szkoleń i doskonalenia zawodowego [6, s. 25].

5. Koszty zasobów ludzkich w rachunkowości zasobów ludzkich

Problem gromadzenia i analizy informacji dotyczących kosztów zasobów ludzkich można rozpatrywać w kilku aspektach:

- zarządzania kosztami (także stworzenia systemu rachunku kosztów zasobów ludzkich),
- zarządzania zasobami ludzkimi,
- szacowania wartości zasobów ludzkich.

Ostatni wymieniony aspekt odnosi się do koncepcji rachunkowości zasobów ludzkich, umożliwiającej wycenę zasobów ludzkich i wprowadzanie tych informacji do bilansu.

Prezentowane w literaturze modele wyceny zasobów ludzkich opierają się właśnie na kosztach. Założenia stosowane podczas opracowywania tych modeli odnoszą się do przyjęcia m.in. następujących założeń:

- istnieje teoretyczna możliwość zidentyfikowania i pomiaru kosztów zasobów ludzkich oraz korzyści z nich wynikających,
- pozyskanie zasobów ludzkich pociąga za sobą wydatki,
- informacje odnoszące się do zasobów ludzkich powinny być użyteczne w procesie planowania, kontroli, oceny i prognozowania wyników przedsiębiorstwa [7, s.129].

Prezentowane w literaturze modele obejmują:

- a) model oparty na koszcie historycznym, odnoszącym się do kosztów pozyskania i kosztów doksztalcania pracowników (w tym kosztów: rekrutacji, selekcji, zatrudnienia, szkoleń),
- b) model oparty na koszcie odtworzenia zasobów ludzkich; podstawą w modelu są koszty, jakie przedsiębiorstwo musiałoby ponieść, aby zastąpić pracownika, który jest obecnie zatrudniany; elementy kosztów odtworzenia stanowiska pracy to: koszt pozyskania, koszt doksztalcania, koszty odejścia,
- c) model oparty na kosztach alternatywnych, ustalanych na podstawie procesu konkurencyjnej „licytacji” (zarządzających) wewnątrz przedsiębiorstwa (tzn. o pracowników zatrudnionych w innym dziale) [7, s.131-134].

6. Podsumowanie

Problemem jest nie tylko znalezienie sposobu ustalania i oceny kosztów i korzyści, ale także zaprojektowanie systemu, który służy do zbierania informacji służących do określenia tych wartości w praktyce. System ten, konstruowany w ramach controllingu, powinien umożliwiać gromadzenie danych o rodzaju i wysokości kosztów pracy, dlatego musi być powiązany z systemem ewidencyjnym przedsiębiorstwa. Jednocześnie powinien umożliwiać powiązanie informacji o różnym charakterze w sposób pozwalający na ich agregację i ocenę w ujęciu statycznym i dynamicznym, analizę kosztów rzeczywistych i ich relacji w stosunku do kosztów planowanych, a także analizę zmian w strukturze i wysokości kosztów pracy.

Jedną z możliwości grupowania i monitorowania informacji na temat kapitału ludzkiego jest wykorzystanie zrównoważonej karty wyników. Można to zrobić w przekroju funkcji zarządzania zasobami ludzkimi: pozyskiwania, wynagradzania, utrzymywania i rozwijania, przypisując im odpowiednie miary i wskaźniki, w tym

wskaźniki kosztowe. W ramach wynagradzania i rozwoju można na koszty związane z zasobami ludzkimi spojrzeć od strony potrzeb pracowników. W tym aspekcie rozważa się np. problem pomiaru efektów ekonomicznych programów pomocy pracownikom oraz programów personalnych z perspektywy zwrotu z inwestycji.

Pomiar kosztów związanych z zasobami ludzkimi może przyczynić się do racjonalizacji kosztów, nie tylko tych tradycyjnie ujmowanych jako koszty pracy. Poprawny system monitorowania kosztów i wyników daje także podstawę do poprawy efektywności pracy oraz usprawnienia zarządzania zasobami ludzkimi poprzez identyfikację obszarów słabszych pod względem rentowności.

Literatura

- [1] Becker B.E., Huselid M. A., Ulrich D., *Karta wyników kapitału ludzkiego. Zarządzanie zasobami ludzkimi a strategia i efektywność*, Oficyna Ekonomiczna Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002.
- [2] Cascio W.F., *Kalkulacja kosztów zasobów ludzkich*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2001.
- [3] Dobija D., *Pomiar i sprawozdawczość kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa*, WWSPiZ, Warszawa 2003.
- [4] Fitzenz J., *Rentowność inwestycji w kapitał ludzki*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2001.
- [5] Gableta M., Maksimowicz Z., *Kształtowanie informacji w kontekście stosowania wybranych instrumentów zarządzania w sferze personalnej przedsiębiorstwa*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 764, AE, Wrocław 1997.
- [6] Kisielewska M., Zarzecki M., *Wartościowanie pracy elementem przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*” 2000, nr 7.
- [7] Kolegowicz K., Kulisa B., Nehring A., *Aspekty ekonomiczno-prawne kosztów pracy w Polsce*, AE, Kraków 2004.
- [8] Poczowski A., *Controlling w zarządzaniu zasobami ludzkimi*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*” 1994, nr 8.
- [9] Poczowski A., Purgał-Popiela J., *Controlling personalny*, [w:] *Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*, red. M. Sierpińska, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004
- [10] Sekuła Z., *Controlling personalny*, OPO, Bydgoszcz 1999.

HUMAN RESOURCE COSTS IN CONTROLLING

Summary

The subject of this paper are the human resource costs and their place in controlling, particularly in personal controlling.

Increasement of the meaning of personal function causes requirement of analysis of human resources from financial part, i.e. the costs and the profits. Operations connected with planning and controlling those categories should be realized within the confines of personal controlling. And so the paper presents the essence and the range of human resource costs and it presents the basics of the estimation of these cost, as well as the instruments, including basic indexes, witch are applied in the area of the work costs.