

Problemy budżetowania kosztów zasobów ludzkich

Marta Nowak

Do najcenniejszych zasobów przedsiębiorstw funkcjonujących na rynkach konkurencyjnych należą pracownicy. W związku z tym w odpowiedni sposób powinny być planowane kadry, a także związane z nimi koszty. Ze względu na specyfikę tych zasobów oraz różnorodność kosztów z nimi związanych, a także czynników wpływających na ponoszenie, wysokość oraz moment ponoszenia tych kosztów w ich budżetowaniu pojawiają się szczególne problemy, nieistniejące lub rzadkie w przypadku budżetowania kosztów innych obszarów funkcjonalnych, takich jak np. produkcja lub sprzedaż.

1. Wstęp

W wielu przedsiębiorstwach zasoby ludzkie należą do podstawowych czynników wyznaczających ich konkurencyjność. W związku z tym szczególną rolę powinno spełniać ich planowanie, tak by odpowiadało ono jakością i szczegółowością wymaganiom zarządczym i specyfice prowadzonej działalności. Przykładem mogą być organizacje konkurujące technologią – efektywne planowanie kadr jest w nich kluczowe i wpływa na jakość obszaru badań i rozwoju (Badawy 2007: 57). Ze względu na wysokie znaczenie zasobów ludzkich wysoki jest także poziom kosztów związanych z pracownikami. W związku z tym istotne jest również odpowiednie pod względem jakości i szczegółowości ich planowanie, czyli budżetowanie.

Teza niniejszego artykułu jest następująca: budżetowanie kosztów zasobów ludzkich jest pochodną planowania kadrowego w przedsiębiorstwie lub innej jednostce, jednakże związane są z nim problemy nieistniejące lub rzadkie w przypadku budżetowania innych obszarów funkcjonalnych (takich jak np. produkcja lub sprzedaż). Celem artykułu jest przedstawienie specyfiki kosztów zasobów ludzkich oraz ich budżetowania, a także czynników wpływających na ich alokację i trudności z nią związanych.

2. Budżetowanie kosztów zasobów ludzkich jako konsekwencja planowania kadr

Planowanie i budżetowanie są nadal jednymi z podstawowych działań podejmowanych przez przedsiębiorstwa w celu sprostania stałej niepewności (Barret 2007:187). Budżetowanie polega na przełożeniu planów rzeczowych przedsiębiorstwa, ujętych w jednostkach naturalnych, na budżety, czyli plany ujęte w jednostkach pieniężnych. W konsekwencji budżety kosztów zasobów ludzkich są przełożeniem na plany wartościowe (budżety) planów kadrowych. Pojawia się tutaj pierwszy podstawowy problem, specyficzny dla budżetowania kosztów zasobów ludzkich. O ile w przypadku zużycia materiałów sprzedaży produktów itp. nie ma dużych trudności w określeniu ich wartości pieniężnej (jest ona pochodną cen jednostkowych produktów i wielkości ich sprzedaży bądź też cen materiałów i wielkości ich zużycia), trudno wszystkie elementy planów kadrowych doprowadzić do wiarygodnej postaci mierzalnej. Podkreślić bowiem należy, iż plany kadrowe mają w dużej mierze charakter jakościowy. Określają niezbędne kwalifikacje, cechy uprawnienia posiadane przez pracowników, pozafinansowe sposoby ich motywowania i inne parametry, których konkretne przełożenie na koszty jest trudne.

Planowanie i kontrolowanie kosztów związanych z zasobami ludzkimi powiązane jest z kompleksowymi obszarami problemowymi takimi jak: 1) zapotrzebowanie na personel, 2) rekrutacja, 3) szkolenia, 4) opisywanie i ocena pracy, 5) pomiar efektów działania, 6) negocjacje związkowe, 7) zarządzanie wynagrodzeniami (Welsh, Hilton, Gordon 1999: 280). Wszystkie te aspekty mogą mieć wpływ na planowanie kadr oraz ponoszone w związku z tym koszty.

Podstawowym planem kadrowym posiadanym przez przedsiębiorstwa jest plan najbardziej ogólny, zagregowany, czyli plan zatrudnienia. Zawiera on liczbę pracowników, jaką jednostka powinna posiadać w celu realizacji swoich celów gospodarczych, a także pożądaną strukturę tego zatrudnienia (według specjalizacji, doświadczenia, kwalifikacji itp.), a także liczbę koniecznych do dokonania w okresie, na jaki plan jest zestawiony, zwolnień pracowniczych i zatrudnień nowych pracowników. Kolejnym planem jest plan motywacyjny (plan działań motywacyjnych) zawierający bodźce motywacyjne, jakie przedsiębiorstwo będzie stosować w celu zwiększenia jakości pracy zatrudnionych. W planie działań motywacyjnych zawarte będą przede wszystkim motywacyjne składniki wynagrodzeń (uzależnione od efektu w lub jakości pracy). Poza motywowaniem finansowym plany działań motywacyjnych mogą uwzględniać także motywowanie materialne pozafinansowe (np. służbowy telefon komórkowy) oraz pozamaterialne (np. imprezy pracownicze). Ponadto przedsiębiorstwo posiadać powinno plany rozwoju i doskonalenia pracowników (zawierające programy szkoleniowe opracowane w celu zwiększenia kwalifikacji pracowników) powiązane ze ścieżkami karier zaprojektowanymi dla poszczególnych grup pracowniczych.

Przedstawione plany kadrowe mają przełożenie na budżety. Przykłady zawarte są w tabeli 1. W lewej kolumnie zawarte są nazwy poszczególnych planów kadrowych. Środkowa kolumna ujmuje zakres (przedmiot) planowania (i budżetowania). Prawa kolumna zawiera koszty ponoszone wskutek realizacji poszczególnych planów kadrowych.

Plan kadrowy	Przedmiot planowania	Koszty w budżecie zasobów ludzkich wynikające z planu kadrowego
Plan zatrudnienia	Ilość zatrudnionych w różnych przekrojach (kwalifikacje, doświadczenie)	Koszty wynagrodzeń i narzutów na wynagrodzenia
Plan działań motywacyjnych	Materialne i pozamaterialne bonusy dla pracowników	Koszty dodatkowych ubezpieczeń zdrowotnych, emerytalnych, wyjazdów integracyjnych itp.
Plan doskonalenia kadr	Program szkoleń (rodzaje szkoleń, długość, liczba uczestniczących pracowników)	Koszty szkoleń (w tym koszt odbycia szkolenia oraz ewentualne koszty dojazdów i zakwaterowania)

Tab. 1. Zawartość planów kadrowych a budżetu kosztów zasobów ludzkich. Źródło: Nowak, M. 2008b. *Raporty płacowe jako źródło informacji dla benchmarkingu w budżetowaniu kosztów zasobów ludzkich. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, nr 5, Szczecin: Uniwersytet Szczeciński, s. 285.*

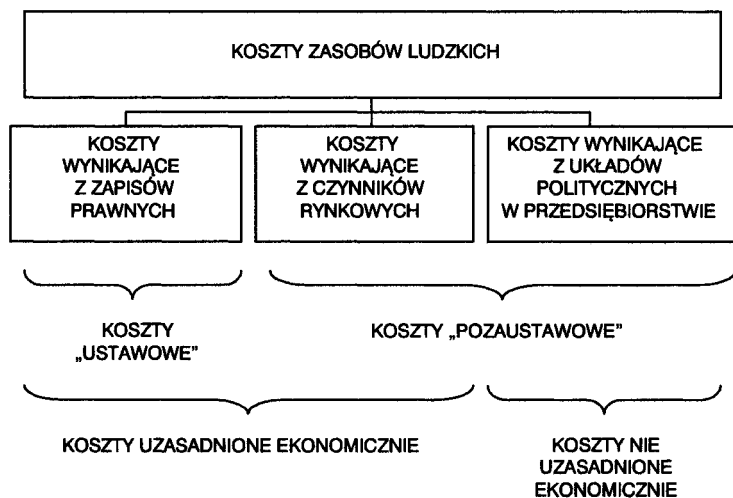
W konstruowaniu budżetu kosztów zasobów ludzkich na podstawie planów kadrowych (przedstawionym w tabeli 1.) – poza trudnością przełożenia niektórych elementów planów na budżety – istotnym problemem jest też zasadność poniesienia określonego kosztu bądź konkretnego jego poziomu. W ten sposób można zakwestionować zawartość samego planu kadrowego (np. stawiając pytanie, czy konieczne jest stosowanie określonego bodźca – w przypadku planu działań motywacyjnych) bądź jego przełożenie na budżet (np. stawiając pytanie – w przypadku budżetu kosztów szkoleń – czy konieczny jest dobór danego szkolenia o określonej cenie).

Pochodną tej kwestii jest problem z pomiarem i oceną efektów działań zawartych w planach kadrowych (w szczególności efektów różnorodnych działań motywacyjnych i akcji szkoleniowych), a co za tym idzie rozpoznaniem, czy poniesienie konkretnych kosztów zasobów ludzkich było ekonomicznie racjonalne.

Przykładem mogą być koszty doskonalenia kadr. Brak odpowiednich metod oceny szkoleń oznacza, z jednej strony, iż menedżerowie ds. szkoleń bądź działy szkoleniowe są zabezpieczone przed odkryciem wadliwości lub nieefektywności planowanych i realizowanych programów. Oznacza to jednak także, że jednostki te nie są w stanie wykazać bezpośrednich korzyści przynoszonych przez szkolenia (Lombardo 1989: 64).

3. Źródła kosztów zasobów ludzkich i czynniki wpływające na budżet kadrowy

Jak zostało to wyjaśnione w punkcie 2. niniejszego artykułu, budżet kosztów zasobów ludzkich jest pochodną planów kadrowych przedsiębiorstwa. Jednakże ma na niego wpływ szereg czynników niezależnych od decyzji menedżerów personalnych, mających różne źródła. Czynniki te mogą mieć na budżet wpływ pośredni – poprzez wpływ na plany kadrowe – bądź też bezpośredni. Sytuację tę ilustruje rysunek 1.



Rys. 1. Koszty zasobów ludzkich oraz źródła ich źródeł i czynniki wpływające na te koszty. Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 1. prezentuje koszty związane z zasobami ludzkimi oraz ich źródła. Podstawowym źródłem, jakie powinno zostać wzięte pod uwagę w przypadku budżetowania kosztów zasobów ludzkich, jest obowiązujące ustawodawstwo. Głównym aktem dotyczącym kwestii pracowniczych jest kodeks pracy, jednakże istnieją także inne akty prawne regulujące kwestie pracownicze w przedsiębiorstwach, rzutujące na koszty.

Wpływ uregulowań prawnych na koszty związane z zasobami ludzkimi może być trzykierunkowy i polegać na:

- określeniu konieczności poniesienia kosztu,
- określeniu w sposób bezpośredni lub pośredni wysokości tego kosztu,
- określeniu momentu zaistnienia kosztu i poniesienia związanego z nim wydatku.

Najczęściej prawo wpływa na sam fakt poniesienia kosztu. Przykładem są zapisy kodeksu pracy specyfikujące obowiązki pracodawcy. Obowiązki

te powodują konieczność podjęcia przez pracodawcę odpowiednich działań, a co za tym idzie poniesienia odpowiednich kosztów związanych z tymi działaniami. Przykładami mogą być: obowiązek wypłacania wynagrodzeń za świadczoną pracę, zapewnienia bezpiecznych i higienicznych warunków pracy, przeprowadzenia badań lekarskich, których koszty ponosi pracodawca i inne.

Przepisy prawne mogą kształtować również wysokość kosztów ponoszonych w związku z pracownikami. Akty prawne określają poziom płacy minimalnej (a więc dolną granicę kosztów ponoszonych przez pracodawcę w związku ze świadczeniem pracy przez zatrudnionych), relację pomiędzy wynagrodzeniem podstawowym a stawkami wynagrodzenia za nadliczbowe godziny pracy, kwotę przeznaczaną przez pracodawcę na ubezpieczenia społeczne jako procent od wynagrodzenia pracownika i inne.

Cześć kosztów i wydatków związanych z pracownikami jest także określona co do momentu ich poniesienia. Przykładem jest obowiązek terminowego wypłacania wynagrodzenia z tytułu stosunku pracy, regulowania wpłat na ubezpieczenia społeczne i inne obowiązki.

Omówione koszty i konieczność ich poniesienia wypływa z aktów prawnych bezpośrednio. Wymagania prawne mogą jednakże także pośrednio wpływać na koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo w związku z pracownikami. Sytuacja taka ma miejsce w przypadku zawodów, co do których ustawodawca określa wymagania formalne, takie jak np. zdanie odpowiednich egzaminów, posiadanie określonego stażu pracy itp. W takim przypadku bowiem często pojawia się po stronie pracodawcy konieczność szkoleń pracowników, a w konsekwencji poniesienie kosztów z tym związanych.

Kolejną grupą kosztów związanych z zasobami ludzkimi, które są uzasadnione ekonomicznie, natomiast nie są narzucone ustawowo, są koszty wynikające z czynników rynkowych. Podstawowym źródłem takich czynników jest oczywiście rynek pracy oraz istniejąca na nim relacja między popytem a podażą na określone kadry. Relacja ta, podobnie jak w przypadku rynku dóbr i usług, wyznacza cenę, za którą określony zasób można nabyć, a w tym przypadku poziom wynagrodzenia oraz konieczność zastosowania innych bodźców motywacyjnych, niezbędnych, by pozyskać i/lub utrzymać w przedsiębiorstwie wykwalifikowanych pracowników. Im wyższy popyt i niższa podaż na rynku pracy specjalistów z danej dziedziny, tym wyższe koszty będą ponosić przedsiębiorstwa z tytułu wynagrodzeń, narzutów na wynagrodzenia oraz świadczeń na rzecz pracowników.

Z rynkiem pracy powiązany jest rynek usług szkoleniowych. Jego kształt wpływa na ceny szkoleń, a więc koszty szkoleń zewnętrznych ponoszonych przez przedsiębiorstwa. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku rynku usług „łowców głów” i pośredników pracy – w przypadku przedsiębiorstw stosujących outsourcing doboru i/lub tzw. „leasing pracowniczy” sytuacja na tym rynku wpływa na koszty usług obcych, a konkretnie koszty pozyskiwania kadr do przedsiębiorstwa.

Na koszty ponoszone przez przedsiębiorstwa w związku z zasobami ludzkimi wpływa także sytuacja na rynkach innych niż rynek pracy lub rynki usług kadrowych i doradczych. Istotne jest także kształtowanie się rynków, na których dane przedsiębiorstwo konkuruje jako oferent. Jeżeli konkurencja na takich rynkach jest silna, coraz istotniejszego znaczenia nabiera jakość, szybkość świadczenia usług lub dostarczenia dóbr, fachowa obsługa. W takim wypadku coraz istotniejsze stają się więc odpowiednio wykwalifikowane kadry, charakteryzujące się odpowiednią wiedzą, umiejętnościami i doświadczeniem zawodowym. Szczególne znaczenie ma to w wypadku funkcjonowania przedsiębiorstwa na rynku usług, zwłaszcza doradczych, a także w przypadku konkutowania na rynku typu business to business. Wysoka konkurencja na obsługiwanym rynku wpływa w szczególności na wzrost kosztów doskonalenia kadr (koszty szkoleń, koszty staży zagranicznych, koszty zakupu literatury fachowej, koszty treningów motywacyjnych itp.), ale także na koszty pozyskiwania pracowników (im wyższy wpływ danej grupy pracowniczej na efekty przedsiębiorstwa i im bardziej specjalistyczne wymagania wobec niej, tym precyzyjniejszy musi być dobór pracowników, a co za tym idzie – wyższe jego koszty).

W przypadku obszaru zasobów ludzkich duża część działań i będących ich konsekwencją kosztów nie jest efektem racjonalnych ekonomicznie decyzji mających za podstawy sytuację rynkową i obowiązujący system prawny. Powodowane są one natomiast względami politycznymi, związanymi z układem sił w danych podmiotach oraz podmiotach powiązanych i posiadających prawa właścicielskie.

Temat upolitycznienia procesów i decyzji w przedsiębiorstwach był przedmiotem badań przeprowadzonych w korporacjach amerykańskich. Wyniki tych badań zawarte są w tabeli 2. Lewa kolumna zawiera nazwę procesu bądź związanej z nim decyzji. Środkowa kolumna obejmuje średnią liczbę punktów (badania przyznawali procesom punkty w skali od 0 do 3, gdzie 0 oznaczało, iż dany proces w danej organizacji nigdy nie jest upolityczniony, 1 – proces czasami ma podtekst polityczny, 2 – proces często jest upolityczniony, 3 – proces zawsze jest związany z decyzjami o wydzwieku politycznym). Prawa kolumna oznacza, ile wskazań (procentowo) w przypadku danego procesu oznaczało jego częste bądź permanentne upolitycznienie.

Jak wskazują wyniki omawianych badań, trzy pierwsze miejsca na liście najbardziej upolitycznionych procesów i decyzji podejmowanych w organizacjach zajmują działania związane z zasobami ludzkimi. Są to przesunięcia i awanse, zatrudnianie oraz wynagradzanie. Jednocześnie większość z najbardziej upolitycznionych decyzji i procesów (awanse i przesunięcia, zatrudnienie, wynagradzanie, delegacja uprawnień, polityka kadrowa, kary dyscyplinarne oraz nagrody) dotyczy bezpośrednio zarządzania zasobami ludzkimi w przedsiębiorstwie. Dwa z tych działań – wynagradzanie i nagradzanie – mają wpływ silny i bezpośredni na koszty zasobów ludzkich. Również pozostałe działania mają przełożenie na koszty związane z zasobami ludzkimi i ich upolitycznienie może wpływać na

nieoptymalną alokację środków przeznaczonych na działania związane z pracownikami. Przesunięcia poziome i pionowe mające za podstawę względy polityczne mogą mieć wpływ na konieczność poniesienia niewspółmiernie wysokich kosztów na szkolenia osób, które zostały awansowane bez rozpatrywania ich kwalifikacji. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku zatrudnienia osób, których kwalifikacje nie są dopasowane do wymagań stanowiska pracy. Dodatkowo należy zauważyć, iż kształtowanie polityki kadrowej, poziomu wynagrodzeń oraz uzależnienie nagród od czynników politycznych może doprowadzić do odpływu z przedsiębiorstwa wysoko kwalifikowanych pracowników, zdemotywowanych politycznym podłożem działań kadrowych. W konsekwencji nieodzwonne będzie poniesienie dodatkowych kosztów związanych z koniecznością wypłaty odpraw dla tych osób, koniecznością zorganizowania i przeprowadzenia dodatkowego doboru pracowników, a także wymaganym ich niezbędnym przeszkoleniem oraz spełnieniem wymogów związanych z bezpieczeństwem i higieną pracy (takich jak dostosowanie stanowiska pracy i przeprowadzenie wstępnych badań lekarskich).

Proces	Średnia punktacja	Procentowa liczba wskazań „zawsze” lub „często”
Awanse i przesunięcia	1,65	59,5 %
Zatrudnianie	1,03	22,5 %
Wynagrodzenia	1,21	33,1%
Alokacja budżetu	1,27	37,6%
Alokacja sprzętu i urządzeń	1,48	49,2%
Delegacja uprawnień	1,65	58,7%
Koordinacja między działowa	1,77	68,4%
Polityka kadrowa	1,14	28,0%
Kary dyscyplinarne	0,98	21,5%
Nagrody	1,37	42,4%
Skargi i zażalenia	1,22	31,6%

Tab. 2. Postrzegane upolitycznienie procesów organizacyjnych. Źródło: Gandz, J., Murray, V. 1980. *The Experience of Workplace Politics*. *Academy of Management Journal*, jun, 23, s. 242, za: Nowak, M. 2007. *Budżetowanie jako instrument zarządzania*. w: Nowak, E., Nita, B.(red.) *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Kraków: Oficyna Wolters Kluwer Polska, s. 29

4. Wnioski

Przedsiębiorstwa powinny dokładnie planować swoją działalność, szczególnie zaś te aspekty, które mają istotny wpływ na konkurencyjność rynkową. Do kluczowych czynników sukcesu wielu jednostek gospodarczych (i nie tylko) zaliczają się wiedza, doświadczenie i kwalifikacje posiadanej kadry. Dlatego też szczególną uwagę należy przykładąć do planowania zasobów ludzkich. Konsekwencją tego powinno być budżetowanie odnośnych kosztów.

Budżetowanie kosztów zasobów ludzkich posiada swoją specyfikę, sprawiającą, iż jest ono trudniejsze i bardziej problematyczne od budżetowania kosztów innych obszarów funkcjonalnych (sfer działalności) przedsiębiorstwa. W szczególności źródłami tych problemów są:

- rynkowy charakter źródeł znacznej części kosztów ponoszonych na rzecz pracowników przedsiębiorstwa (mogą być one pochodną sytuacji nie tylko na rynku pracy, ale i innych rynkach, np. dóbr i usług),
- wysoki stopień upolitycznienia procesów organizacyjnych i decyzji z zakresu zarządzania zasobami ludzkimi,
- trudności w przełożeniu parametrów jakościowych (np. cech wymaganych os kandydata na stanowisko pracy) na jednostki pieniężne,
- trudność w pomiarze relacji efektów do nakładów związanych z zasobami ludzkimi,
- różnice poglądy pomiędzy osobami zajmującymi się w przedsiębiorstwie budżetowaniem (najczęściej pracowników działów finansów, controllingu lub rachunkowości zarządczej) a menedżerami zasobów ludzkich (kierownikami działów kadrowych) danego przedsiębiorstwa lub organizacji.

Tego typu problemy mogą zostać zniwelowane, aczkolwiek nie całkowicie wyeliminowane, przez działania takie jak:

- poprawa przepłyów komunikacyjnych pomiędzy osobami zajmującymi się zarządzaniem zasobami ludzkimi a osobami zajmującymi się budżetowaniem,
- korzystanie z benchmarkingu,
- wykorzystywanie raportów płacowych (czyli analiz rynkowych badań wynagrodzeń),
- wprowadzenie pomiaru skuteczności działań kadrowych, takich jak działania motywacyjne i szkolenia (por. Nowak 2008a),
- przypisanie odpowiedzialności za koszty i efekty działań kadrowych.

Podkreślić należy, iż wszystkie podjęte działania powinny mieć na celu zwiększenie przejrzystości budżetu kosztów zasobów ludzkich. W przypadku ustalania tego budżetu należy także odpowiedzieć na dwa fundamentalne pytania: czy przedsiębiorstwo stać na to, by wszystkie działania zawarte w planach kadrowych przeprowadzić oraz czy przedsiębiorstwo stać na to, by ich nie przeprowadzać (Harlcrow 1992: 114).

Informacje o autorce

Dr Marta Nowak – Katedra Controllingu, Instytut Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. E-mail: marta.nowak@ue.wroc.pl.

Bibliografia

- Badawy, M.K. 2007. Managing Human Resources. *Research-Technology Mangment*, lipiec/sierpień.
- Barret, R. 2007. *Planning and Budgeting for the Agile Enterprise*, Oxford: Elsevier.
- Gandz, J., Murray, V. 1980. The Experience of Workplace Politics. *Academy of Management Journal*, vol. 23, s. 242.
- Harlcrow, A. 1992. The HR Budget Squeeze. *Personnel Journal*, vol. 71, nr 6.
- Lombardo, C.A. 1989. Do the Benefits of Training Justify the Costs? *Training and Development Journal*, vol. 43, nr 12.
- Nowak, M. 2007. Budżetowanie jako instrument zarządzania. w: Nowak, E., Nita, B. (red.) *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Kraków: Oficyna Wolters Kluwer Polska.
- Nowak, M. 2008a. *Controlling personalny w przedsiębiorstwie*, Kraków: Oficyna Wolters Kluwer Polska.
- Nowak, M. 2008b. Raporty płacowe jako źródło informacji dla benchmarkingu w budżetowaniu kosztów zasobów ludzkich. *Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania*, nr 5.
- Stojek-Siwińska, M. 2007. *Prawo pracy 2007*, Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Ustawa kodeks pracy z dnia 26 czerwca 1974 r. wraz z późniejszymi zmianami.
- Welsh, G.A., Hilton R.W., Gordon P.N. 1999. *Budgeting.Profit Planning and Control*, Englewood Cliffs: Prentice-Hall.