



## Monika Zajac

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach  
Wydział Finansów i Ubezpieczeń  
Katedra Informatyki i Rachunkowości Międzynarodowej  
monika.zajac@edu.uekat.pl

# ZARZĄDZANIE KOSZTAMI W SYTUACJI ZATRUDNIANIA OSÓB NIEPEŁNOSPRAWNYCH W SEKTORZE PRYWATNYM

**Streszczenie:** Przepisy dotyczące sektora prywatnego w zakresie zatrudniania pracowników z orzeczeniem o niepełnosprawności, a także niemałe korzyści finansowe z tego tytułu, powinny skutkować chęcią „posiadania” takich pracowników w jednostkach otwartego rynku pracy wykazujących powyżej 25 etatów. W związku z powyższym celem artykułu jest podkreślenie możliwości zarządzania kosztami w sytuacji zatrudniania niepełnosprawnych pracowników na tzw. otwartym rynku pracy. Dla osiągnięcia celu w artykule przedstawiono rezultaty analizy literatury przedmiotu z zakresu kosztów pracy, zarządzania kosztami pracy, zatrudniania osób niepełnosprawnych oraz wyniki badań własnych, które ujęto w niepublikowanej pracy licencjackiej. We wnioskach podkreśla się, że zarządzanie kosztami poprzez zatrudnianie niepełnosprawnych pracowników stanowi istotny instrument optymalizacji kosztów, przejawiający się w większym wyniku bilansowym oraz wspieraniu przez pracodawców idei zrównoważonego rozwoju.

**Słowa kluczowe:** zarządzanie kosztami, zatrudnienie niepełnosprawnych, PFRON.

## Wprowadzenie

Prowadzenie działalności gospodarczej zazwyczaj wiąże się z zatrudnianiem pracowników. Każdy zatrudniony pracownik generuje dla przedsiębiorstwa koszty noszące miano kosztów pracy. Każdy zaś pracodawca powinien powziąć starania, aby ponoszone koszty były optymalizowane, co stanowi istotę sprawnego zarządzania kosztami. Jednym z narzędzi zarządzania kosztami może być obniżanie wysokości składki na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (PFRON) dla firm zatrudniających w pełnych etatach co

najmniej 25 pracowników. Odwzorowaniem zatrudniania pracowników niepełnosprawnych jest zaś nie tylko sprawne zarządzanie kosztami w rachunkowości poprzez obniżanie składek PFRON i konsekwentne zwiększanie wyniku finansowego, ale także jednocześnie zachowanie doktryny zrównoważonego rozwoju w biznesie. Celem artykułu jest zatem ukazanie możliwości zarządzania kosztami w sytuacji zatrudniania niepełnosprawnych pracowników w sektorze prywatnym na tzw. otwartym rynku pracy. Aby osiągnąć zamierzony cel dokonano krytycznej analizy aktów prawnych oraz literatury przedmiotu, a także przeprowadzono analizę porównawczą dwóch badanych przedsiębiorstw, w której przytoczono wyniki badań pochodzące z niepublikowanej dotychczas pracy licencjackiej autorki. W Polsce autorka zauważa bowiem brak badań w tym obszarze, szczególnie w zakresie praktycznego zarządzania kosztami pracy na otwartym rynku pracy.

### **1. Istota zarządzania kosztami pracy w sektorze prywatnym**

W literaturze przedmiotu istnieje wiele różnorodnych definicji zarządzania, począwszy od nurtu klasycznego i neoklasycznego wywodzącego się od znakomitych jego przedstawicieli (Taylor, Gantt, Chatelier, F. i L. Gilbreth, Ford, Emerson, Adamiecki), poprzez nurt behawioralny (zwany inaczej psychosocjologicznym) z przedstawicielem w postaci Masłowa, a skończywszy na nurcie systemowym [Dołhasz i in., 2009, s. 44-47].

Do najbardziej znanych należy definicja Griffina [2004, s. 6] prezentująca zarządzanie jako „zestaw działań (obejmujący planowanie i podejmowanie decyzji, organizowanie, przewodzenie, tj. kierowanie ludźmi, a także kontrolowanie) skierowanych na zasoby organizacji (ludzkie, finansowe, rzeczowe i informacyjne) oraz wykonywanych z zamiarem osiągnięcia celów organizacji w sposób sprawny i skuteczny”. Z punktu widzenia rachunkowości trafna wydaje się także definicja skonstruowana przez Michalskiego [2013, s. 13-14] głosząca, że zarządzanie to także administrowanie, rządy lub kierowanie celowo utworzoną jednostką, np. przedsiębiorstwem, działem, majątkiem czy też stanowiskiem pracy.

Prowadząc działalność gospodarczą, przedsiębiorca, oprócz sprawnego zarządzania, dąży także do osiągnięcia zysku, który uzyskiwany jest jako różnica między przychodami i kosztami. Koszty zgodnie z ustawą o rachunkowości (UoR) definiowane są jako „uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań

i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli” [Ustawa o rachunkowości, art. 3 pkt 31].

Koszty związane są zatem z każdym segmentem prowadzonej działalności gospodarczej, czy to z działalnością operacyjną, finansową, czy nadzwyczajną, uzyskując w nich odpowiednie nazwy kosztów operacyjnych, kosztów finansowych i strat nadzwyczajnych. Z punktu widzenia zatrudniania pracowników wyróżnia się szczególnie rodzaj kosztów zaliczanych do kosztów działalności operacyjnej, a mianowicie koszty pracy. Najprostszy, a zarazem najbardziej przejrzysty jest podział kosztów pracy na koszty wynagrodzeń pracowników, koszty obowiązkowe<sup>1</sup>, a także koszty dobrowolne<sup>2</sup>.

Z analizy polskiej literatury wynika fakt, że sektor prywatny wyróżniają wewnętrzne i zewnętrzne czynniki kosztów pracy, takie jak [Kolegowicz, Kulisa i Nehring, 2004, s. 22-23; Krajewska (red.), 2007, s. 10]:

- kierunek jego działalności,
- obowiązujące prawo,
- rodzaj branży danego przedsiębiorstwa,
- jego wielkość i znaczenie na rynku,
- warunki panujące na rynku pracy, np. poziom bezrobocia,
- poziom konkurencji.

Na czynniki wewnętrzne wpływ ma dany przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą, w której to sam może zdecydować o wielkości swojej firmy, rodzaju prowadzonej działalności, a także o branży, w jakiej działa. Istotne znaczenie mają też decyzje właściciela o stosowanej w firmie technologii i jakości produkcji, kształtowaniu realiów (warunków) pracy oraz programów socjalnych dla pracowników. Nie ma on natomiast kontroli nad czynnikami zewnętrznymi, czyli nad obowiązującym prawem, które reguluje i narzuca np. wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, wysokość stopy procentowej podatku dochodowego, czy też wysokość stóp procentowych składek na ubezpieczenie społeczne zarówno tych, które są potrącanie pracownikowi z jego pensji, jak i tych opłacanych przez pracodawcę. Przedsiębiorca nie ma również kontroli nad warunkami, jakie panują na rynku pracy – nad poziomem bezrobocia oraz nad podażą pracy, a więc dostępem do wykwalifikowanych i chętnych do

---

<sup>1</sup> Na przykład ubezpieczenie społeczne obciążające pracodawcę, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, Fundusz Emerytur Pomostowych, Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych oraz składki na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.

<sup>2</sup> Na przykład bezpieczeństwo i higiena pracy, koszty administracyjne, podróże służbowe, szkolenia, dodatkowe ubezpieczenia pracowników oraz odpłaty emerytalne.

pracy osób [Zając, 2013, s. 8-11]. Natomiast specyficznym rodzajem kosztów pracy, zaliczanym zarówno do czynników zewnętrznych (narzucanych przez przepisy prawa), jak i wewnętrznych (zależnych od pracodawców), są składki PFRON. Możliwość oddziaływania przedsiębiorców na czynniki wewnętrzne, koszty dobrowolne oraz w pewnym stopniu na wynagrodzenie pracowników (w kwocie przekraczającej ustawowy wymóg minimalnego wynagrodzenia za pracę), a także na składki PFRON sprawia, że mogą oni w dużym stopniu wpływać na kształtowanie ich wielkości poprzez odpowiednie zarządzanie.

Przegląd literatury z zakresu zarządzania kosztami pracy uwidacznia, w jak niewielkim stopniu definicja ta zawarta jest w literaturze przedmiotu. W przeważającej części spotykane są opracowania wyjaśniające tylko samą istotę zarządzania kosztami. Przykładowo Nowak [2015, s. 135] zarządzanie kosztami opisuje jako zbiór metod i technik, które służą do kontrolii doskonalenia zarówno samej prowadzonej działalności, jak i zachodzących w niej procesów oraz wytwarzanych produktów. Ukazuje on więc możliwość zarządzania kosztami poprzez sposób alokacji zasobów oraz poprawę efektywności ich zużycia. Zarządzanie kosztami ujmowane przez pryzmat funkcji zarządzania – planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania – jest przedmiotem rozważań Zyznarskiej-Dworczak [2011, s. 540-541]. Mnogość znaczeń zarządzania kosztami występuje także w bogatej literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej. Najogólniej mówiąc, wszelkie działania związane z zarządzaniem kosztami, które są zawarte w ich różnorodnych definicjach, w konsekwencji powinny skutkować obniżeniem kosztów.

Niewiele jest jednak publikacji odnoszących się do problemu zarządzania kosztami z punktu widzenia kosztów pracy. Właściwie tylko Rubik [2015, s. 412, 415-416], bazując na różnorodnych definicjach zarządzania kosztami, dokonuje próby zdefiniowania pojęcia zarządzania kosztami pracy. Formułuje je jako kształtowanie kosztów pracy zorientowane na poprawę wyników finansowych przedsiębiorstwa oraz na wzrost jego wartości, a także jako skupianie się na optymalizacji składników kosztów pracy w celu osiągnięcia większej efektywności firmy. Mimo iż została wskazana szczegółowa płacowa i pozapłacowa optymalizacja składników kosztów pracy jako sposób zarządzania kosztami pracy, to pominięto możliwość optymalizacji z punktu widzenia składek PFRON.

Zarządzanie kosztami pracy w aspekcie składek PFRON, polegające na obniżeniu ich wysokości poprzez zatrudnianie niepełnosprawnych pracowników, stanowi bowiem istotny element zarządzania kosztami danego przedsiębiorstwa.

## 2. Obciążenie składkami PFRON – wyniki badań

Polskie ustawodawstwo [Ustawa o rehabilitacji zawodowej] nakazuje, aby pracodawca zatrudniający co najmniej 25 pracowników (w pełnych etatach) płacił swojego rodzaju „kary” za niezatrudnianie w swojej firmie określonej liczby osób niepełnosprawnych. Współczynnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych wynosi 6% i liczony jest od ogólnego zatrudnienia w pełnych etatach. Wspomniana „kara” nosi nazwę składki na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, która stanowi iloczyn tzw. miesięcznego przeciętnego udziału pracowników niepełnosprawnych w ogólnym zatrudnieniu (40,65%), przeciętnego wynagrodzenia (za poprzedni kwartał), a także liczby pracowników tworzących różnicę pomiędzy ogólnym zatrudnieniem zapewniającym uzyskanie 6-proc. wskaźnika zatrudnienia a faktycznym zatrudnieniem pracowników niepełnosprawnych. Przepisy stanowią zarazem o możliwości obniżenia wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych poprzez zatrudnianie pracowników niepełnosprawnych ze szczególnymi schorzeniami, określonymi w drodze rozporządzenia [Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej], jak i obniżenia kwoty składki PFRON za pomocą zakupów usług bądź produkcji od firm zatrudniających 6% pracowników niepełnosprawnych. W obu przypadkach sposób obliczania obniżonych wartości (wskaźnika bądź składki PFRON) jest bardziej skomplikowany niż wspomniane standardowe obliczenia<sup>3</sup>. Kwoty płaconych składek PFRON to znaczne obciążenie będące kosztem dla pracodawców sektora prywatnego, przy czym ze względu na swój charakter nie mogą one stanowić kosztu uzyskania przychodu (KUP). Mogą z kolei występować jako istotny element zarządzania kosztami związanymi z zatrudnianiem pracowników.

Autorka przeprowadziła badania dwóch przedsiębiorstw tej samej branży z sektora prywatnego (działalność usługowa biur rachunkowych), podobnych pod względem wielkości i liczby pracowników przekraczających 25 pełnych etatów (tzw. mali przedsiębiorcy). Kluczowa różnica polegała na tym, że przedsiębiorstwo „A” w ogóle nie zatrudniało osób niepełnosprawnych, a przedsiębiorstwo „B” posiadało zmienną liczbę pracownikówz orzeczeniem o niepełnosprawności. W związku z powyższym obie firmy zobligowane były do uiszczania składek na PFRON. Żadna z firm nie korzystała także z możliwości obniżenia wpłat na PFRON – brak schorzeń specjalnych oraz zakupu produkcji i usług od zakładów osiągających 6-proc. zatrudnienie osób niepełnosprawnych. W tabeli 1 przedstawiono dane obu przedsiębiorstw niezbędne do wyliczenia wysokości składki PFRON w poszczególnych miesiącach roku 200X.

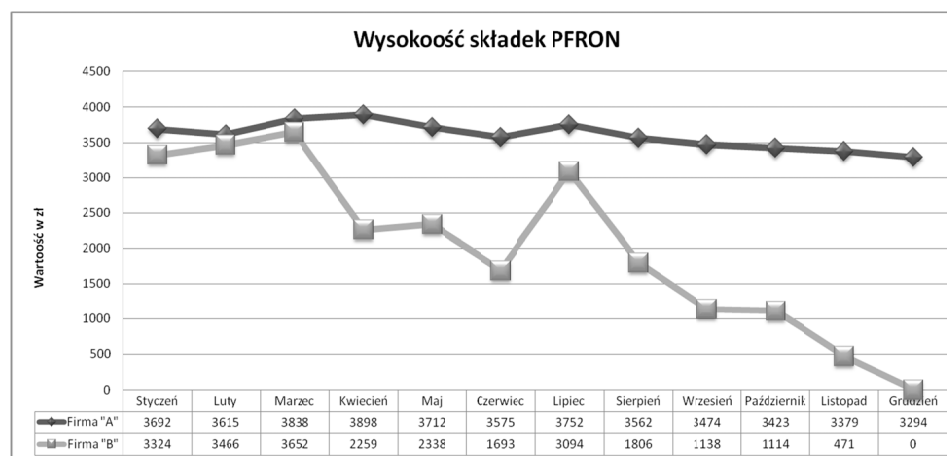
<sup>3</sup> Reguły obliczania obniżonego wskaźnika z uwzględnieniem wag i stopni niepełnosprawności zawarte są w rozporządzeniu [Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej], natomiast wyliczenia obniżonej kwoty składki PFRON w ustawie [Ustawa o rehabilitacji zawodowej].

**Tabela 1.** Dane przedsiębiorstw „A” oraz „B” jako konieczne elementy do obliczeń składki PFRON w roku 200X

Miesiąc	Przeciętne miesięczne wynagrodzenie w gospodarce (poprzedni kwartał)	Liczba pracowników w pełnych etatach (przeciętna)		Liczba pracowników niepełnosprawnych w pełnych etatach (przeciętna)	
		Firma „A”	Firma „B”	Firma „A”	Firma „B”
Styczeń	3203,08	47,26	42,55	0,00	0,00
Luty	3203,08	46,27	44,36	0,00	0,00
Marzec	3438,21	45,77	43,55	0,00	0,00
Kwiecień	3438,21	46,48	43,60	0,00	1,00
Maj	3438,21	44,27	44,55	0,00	1,00
Czerwiec	3466,33	42,29	45,02	0,00	1,50
Lipiec	3466,33	44,38	44,93	0,00	0,50
Sierpień	3466,33	42,13	46,36	0,00	1,50
Wrzesień	3366,11	42,31	47,19	0,00	2,00
Październik	3366,11	41,69	46,90	0,00	2,00
Listopad	3366,11	41,16	47,40	0,00	2,50
Grudzień	3416,00	39,54	48,40	0,00	3,25

Źródło: Zając [2013, s. 82-94].

Stosując powyższe dane do wspomnianych wcześniej zasad obliczania wysokości składki PFRON otrzymano kwoty, jakie każde przedsiębiorstwo uiściło na PFRON. Zostały one zaprezentowane na rys. 1.



**Rys. 1.** Miesięczna wysokość składek PFRON w przedsiębiorstwach „A” oraz „B” w roku 200X

Źródło: Zając [2013, s. 98-100].

Wbrew pozorom składki PFRON stanowią pokaźną kwotę. Dla przykładu w firmie „A” (jak wynika z tabeli 1 i rys. 1) dla przeciętnego zatrudnienia sięgającego 46,48 pełnego etatu składka ta w sytuacji braku zatrudnienia osób niepeł-

nosprawnych wynosi aż 3898 zł. Natomiast zatrudnienie zaledwie 3,25 etatu pracowników niepełnosprawnych w firmie „B” spowodowało brak konieczności opłacenia składki PFRON, a tym samym pozwoliło na zaoszczędzenie 3294 zł. Z punktu widzenia celu artykułu zatrudnianie osób niepełnosprawnych może stanowić skuteczne narzędzie zarządzania kosztami skutkujące ich obniżeniem. Konsekwencją mniejszych kosztów jest większy wynik finansowy. Warto podkreślić, że mowa o wyniku finansowym bilansowym, a nie podatkowym, gdyż składki PFRON nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Z wiadomych względów jest to oczywista prawidłowość, ponieważ gdyby wspomniane składki stanowiły koszty uzyskania przychodów, wówczas przedsiębiorcy, zamiast zatrudniać osoby z orzeczeniem o niepełnosprawności, zaliczaliby po prostu płacone składki do kosztów podatkowych, pomniejszając tym samym podstawę opodatkowania i płacąc ostatecznie mniejszy podatek dochodowy. Oprócz korzyści mierzalnych, ujętych w sprawozdaniu finansowym (w przypadku kosztów pracy w rachunku zysków i strat), każde przedsiębiorstwo powinno dążyć także do osiągnięcia korzyści niemierzalnych, wśród których można wymienić doktrynę zrównoważonego rozwoju [Gabrusewicz, 2012] czy społecznej odpowiedzialności biznesu. Idea zrównoważonego rozwoju zakłada bowiem m.in. wyrównywanie szans oraz przeciwdziałanie dyskryminacji, które znajdują zastosowanie także – albo zwłaszcza – w odniesieniu do osób niepełnosprawnych.

## **Podsumowanie**

Zatrudniając w swoim przedsiębiorstwie pracowników, pracodawcy ponoszą koszty, jednakże w sektorze prywatnym pracodawcy w pewnym stopniu sami mogą zdecydować o wysokości kosztów pracy, mając wpływ na koszty dobrowolne. Autorka uważa, że istnieje jednak szczególny rodzaj kosztów obowiązkowych, które w ramach wyjątku są zależne od pracodawcy, mimo iż ich obligatoryjny charakter na to nie wskazuje. Mowa o składkach na PFRON, które z jednej strony są obowiązkowe, z drugiej zaś strony pracodawca może samodzielnie zdecydować o ich obniżeniu poprzez zatrudnienie niepełnosprawnych pracowników. Stanowi to swoisty rodzaj zarządzania kosztami poprzez ich obniżenie, czego konsekwencją jest większy bilansowy wynik finansowy. Zdaniem autorki zatrudnianie pracowników niepełnosprawnych może stanowić skuteczny instrument optymalizacyjny dla pracodawców z tzw. otwartego rynku pracy, odnoszą oni bowiem korzyści materialne, czego potwierdzeniem są wyniki badań, które zaprezentowano w niniejszym artykule. Równocześnie autorka podkreśla także, iż poza kwestiami finansowymi pracodawcy zatrudniający osoby

niepełnosprawne aktywnie działają na rzecz zrównoważonego rozwoju – nieodłącznego elementu funkcjonowania współczesnych przedsiębiorstw.

## Literatura

- Dołhasz M., Fudaliński J., Kosala M., Smutek H. (2009), *Podstawy zarządzania. Koncepcje – strategie – zastosowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Gabrusewicz T. (2012), *Ewolucja współczesnej rachunkowości w świetle ekonomii zrównoważonego rozwoju*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 107: *Finanse w niestabilnym otoczeniu – dylematy i wyzwania*.
- Griffin R.W. (2004), *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kolegowicz K., Kulisa B., Nehring A. (2004), *Aspekty ekonomiczno-prawne kosztów pracy w Polsce*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Michalski E. (2013), *Zarządzanie przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nowak E. (2015), *Zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 229.
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 września 1998 r. w sprawie rodzajów schorzeń uzasadniających obniżenie wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych oraz sposobu jego obniżania. Dz.U. 1998, nr 124, poz. 820 z późn. zm.
- Rubik J. (2015), *Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu: Zarządzanie kosztami i dokonania”, nr 398.
- Stasiak J. (2007), *Koszty pracy w Polsce w latach 1993-2004* [w:] A. Krajewska (red.), *Koszty i produktywność pracy w Polsce w kontekście integracji z Unią Europejską*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2013, nr 0, poz. 330 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych. Dz.U. 2011, nr 127, poz. 721 z późn. zm.
- Zając M. (2013), *Struktura kosztów pracy oraz ich wpływ na wynik finansowy – analiza porównawcza danych wybranych jednostek gospodarczych*, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice (niepublikowana praca licencjacka).
- Zyznarska-Dworczak B. (2011), *Zarządzanie kosztami w świetle realizowanych przez nie funkcji zarządzania*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu: Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka”, nr 158.



### **COSTS MANAGEMENT IN THE SITUATION OF DISABLED EMPLOYMENT IN THE PRIVATE SECTOR**

**Summary:** Regulations on the private sector as regards disabled employees and quite a lot of financial benefits with this should result in a will „to have” such employees in a unit in an open labour market, employing more than 25 employees. Due to the above, the aim of this article is to emphasise the ability of costs management in the situation of disabled employment in an open labour market. The article discusses the analysis’ results of subject literature considering labour costs, labour costs management, employment of disabled employees and own examinations’ findings presented in unpublished bachelor’s thesis. It has been emphasised in the conclusions that employing disabled persons constitutes the essential instrument of optimizing the costs management, thus contributing to the increase in results of the balance sheet and supporting the idea of sustainability by employers.

**Keywords:** costs management, disabled employee, State Fund for Rehabilitation of Disabled People.