

Prihodnost je neopredmetena

Dr. Franko Milost

Visoka šola za management v Kopru

Človeške zmožnosti so najpomembnejši del premoženja vsakega podjetja, vendar pa, za razliko od ostalih prvin poslovnega procesa, niso izkazane med sredstvi v aktivni klasične bilance stanja. Posledica tega je, da klasično računovodstvo obravnava kot strošek tudi trošenje prvine poslovnega procesa, ki z računovodskega stališča nima nikakršne vrednosti. Računovodstvo človeških zmožnosti pa obravnava zaposlene kot sredstva podjetja, kar pomeni, da daje človeškim zmožnostim vrednostni izraz.

V prispevku so najprej predstavljeni razlogi za in proti vključevanju vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze. Poleg tega pa obravnava tudi zasnovo računovodstva človeških zmožnosti, sestavine naložb v zaposlene, možne načine vrednotenja zaposlenih, realnost računovodskih izkazov, ki so sestavljeni ob uporabi klasičnega računovodstva, vpliv računovodstva človeških zmožnosti na ravnanje z zaposlenimi, na poslovodno in finančno računovodstvo ter prakso s tega področja.

UVOD

Človekovo delo je pomembna prvina poslovnega procesa, vendar pa, za razliko od delovnih sredstev, predmetov dela in storitev,¹ njegova vrednost ni izkazana med sredstvi v aktivni klasične bilance stanja. Ali za tako obravnavanje dela obstajajo utemeljeni razlogi? Ali ni tako obravnavanje

1. Večina storitev je porabljena v trenutku, ko so opravljene. Gre za tako imenovane sprotne storitve, med katere spadajo na primer prevozne storitve, storitve v zvezi s plačilnim prometom ipd. Značilnost dolgoročnih storitev pa je, da se porabljajo daljše obdobje. Mednje spadajo na primer patenti in licence.

Patent je pravica, ki pripada podjetju na podlagi kakega izuma, licenca pa je pravica do uporabe patenta. Podjetje izkazuje med neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi licence, ki so rezultat znanja zaposlenih, in licence, ki jih je odkupilo od drugih podjetij in so zato njegova last. V obeh primerih je vrednost dolgoročne storitve izkazana med sredstvi. Če pa podjetje za pridobitev pravice do uporabe nekega patenta plačuje drugemu podjetju licenčnino sproti (na primer glede na obseg proizvedenih poslovnih učinkov na podlagi uporabe določenega patenta ipd.), spada licenčnina med stroške storitev.

dela morda posledica podcenjevanja pomena te prvine poslovnega procesa? In ali ni morda ravno delo (človekove zmožnosti) tisto, kar odločilno vpliva na uspešnost poslovanja podjetja? Na ta in podobna vprašanja skuša odgovoriti računovodstvo človeških zmožnosti (angl. human resource accounting).

Namesto pojma človeške zmožnosti ali zaposleni uporabljajo nekateri sodobnejši avtorji pojem intelektualno premoženje (angl. intellectual capital), ki ga različno opredeljujejo. Tako na primer Thomas Stewart (1997, 253) opredeljuje intelektualno premoženje kot seštevek premoženja v ljudeh in organiziranosti, Gordon Petrash (1996, 366) ga opredeljuje kot seštevek premoženja v ljudeh, povezavah in organiziranosti, Annie Brooking (1996, 13) ga opredeljuje kot seštevek premoženja v ljudeh, povezavah, organiziranosti, pravicah industrijske lastnine ipd.

Spoznanja o vrednosti človeških zmožnosti niso nova. Njihove vrednosti so se zavedali že predklasični ekonomisti, ki so obravnavali človeka kot sestavino in vir narodnega bogastva. Ta spoznanja so pozneje sicer vse bolj dozorevala, vendar pa zaposleni tudi danes le izjemoma najdejo svoje mesto v računovodskih izkazih.

Prispevek obravnava razloge za in proti vključevanju vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze, pa tudi zasnovo računovodstva človeških zmožnosti, sestavine naložb v zaposlene, možne načine (modele) vrednotenja zaposlenih, realnost računovodskih izkazov, ki so sestavljeni ob uporabi klasičnega računovodstva, vpliv računovodstva človeških zmožnosti na ravnanje z zaposlenimi, na poslovodno in finančno računovodstvo ter prakso s tega področja.

RAZLOGI ZA IN PROTI VKLJUČEVANJU VREDNOSTI ZAPOSLENIH V RAČUNOVODSKE IZKAZE

Za vključevanje vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze in proti njemu obstajajo številni razlogi (Paperman 1981, 41 in 68). Razlogi proti vključevanju vrednosti zaposlenih so zlasti dejstva:

- pomembna značilnost sredstev je, da so last nekoga – zaposleni ne izpolnjujejo kriterija lastništva;
- značilnost sredstev je tudi, da so prenosljiva, to je mobilna – zaposleni niso tako prosto prenosljivi kot druga sredstva;
- vključevanje vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze bi negativno vplivalo na njihovo moralo;

- ocenjevanje vrednosti zaposlenih je povsem subjektivno, ocenjeno vrednost je praktično nemogoče preveriti, težko je tudi oceniti prihodnje koristi, povezane z njimi;
- priporočene metode za vrednotenje človeških zmožnosti so nesprejemljive tako glede na samo zasnovo računovodstva človeških zmožnosti kot tudi glede na splošno sprejeta računovodska načela;
- informacije o zaposlenih v računovodskih izkazih bi uporabnike teh računovodskih izkazov zmedle, uporabniki namreč običajno ne poznajo standardov vrednotenja zaposlenih oz. z vrednotenjem nimajo izkušenj;
- ne obstaja dovolj natančno določen model za praktično uporabo tega koncepta in
- računovodstvo mora najprej poiskati odgovore na druge, še bolj pereče probleme.

Razlogi za vključevanje vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze pa so:

- v računovodstvu je treba poudariti ekonomsko vsebino pojavov, ki mora imeti prednost pred njihovo pravno obliko; dejstvo, da je vzpostavitev računovodstva človeških zmožnosti povezana z določenimi težavami, še ne sme biti razlog za zavrnitev tega koncepta;
- v zaposlene je potrebno vlagati na enak način kot v druga sredstva;
- zaposleni so prenosljivi (mobilni) posredno, to je v obliki proizvedenih poslovnih učinkov kot posledici vloženi delovnih naporov;
- dokazi o tem, da bi informacije o zaposlenih zmedle uporabnike računovodskih izkazov oz. da bi bile te informacije nehumane, ne obstajajo; celo nasprotno: nekatere motivacijske teorije zelo priporočajo sporočanje teh podatkov;
- vrednotenje zaposlenih je resda lahko subjektivno, vendar pa je tudi na ta način določena vrednost boljša od možnosti, da njihova vrednost ni poznana;
- kakovost informacij o zaposlenih bi sicer lahko bila vprašljiva, vendar pa bi uspešnost poslovanja podjetja vseskozi potrjevala ali zavračala njihovo realnost;
- praktična uporaba koncepta računovodstva človeških zmožnosti je sicer lahko povezana z določenimi stroški, vendar pa je mogoče pričakovati tudi njene pozitivne učinke;

- poklicna odgovornost računovodij se kaže tudi v tem, da uvajajo nove rešitve, ki izboljšujejo realnost in objektivnost računovodskih izkazov in njihovim uporabnikom zagotavljajo vse potrebne informacije;
- uporaba konservativnih miselnih pristopov in odklanjanje izkazovanja kapitalizacije vlaganj v zaposlene v bistvu pomenita precejevanje vrednosti pričakovanih prihodnjih donosov in kazalnikov uspešnosti poslovanja.

Tako za vključevanje vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze kot tudi proti njemu obstajajo torej številni razlogi. Glede na to, da računovodstvo človeških zmožnosti ni splošno sprejet računovodski koncept, lahko ugotovimo, da imajo razlogi proti vključevanju vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze še vedno večjo težo. V nadaljevanju predstavljamo zasnovo računovodstva človeških zmožnosti.

Zasnova računovodstva človeških zmožnosti

Človeške zmožnosti so gotovo najpomembnejše sredstvo vsakega podjetja. Pogosto se dogaja, da dve enako veliki podjetji, ki se ukvarjata z enako dejavnostjo in delujeta v enakem okolju, dosežata bistveno različne rezultate poslovanja. Razlogi za to so sicer lahko številni, vendar pa je razlika največkrat posledica različnih delovnih sposobnosti zaposlenih oz. različne kakovosti človeških zmožnosti.

Vendar pa delovne sposobnosti zaposlenih niso izkazane v klasičnih bilancah stanja. Razlog za to je dejstvo, da daje računovodstvo posameznim pojavom v poslovanju podjetja vrednostni izraz. V računovodstvu tako izkazujemo le tista sredstva in obveznosti do virov sredstev, ki jih je mogoče vrednostno izraziti. Rezultat takega pristopa je pač ta, da zaposleni, to najkakovostnejše in najpomembnejše sredstvo podjetja, niso izkazani v bilanci stanja.

To pa seveda še ne pomeni, da je kakovost zaposlenih v podjetju obravnavana kot nekaj nepomembnega. Njihov pozitivni prispevek je ob predstavitvi poslovnih rezultatov praviloma omenjen. Vendar pa nekaj suhoparnih stavkov običajno ne more izraziti resničnega prispevka zaposlenih k uspešnemu poslovanju.

Seveda ne drži, da računovodje povsem zanemarjajo vlogo zaposlenih v podjetju. V tradicionalnem računovodstvu najdemo zmožnosti zaposlenih v okviru postavke presežka poslovne vrednosti podjetja (angl.

goodwill). Vendar pa je vrednost presežka poslovne vrednosti podjetja ugotovljena posredno, kar v določeni meri kaže na nerealnost tako izkazane vrednosti.² Podobno je tudi v primeru, ko podjetje kupi neko drugo podjetje in plača zanj več, kot znaša pri kupljenem podjetju vrednost bilančno izkazanega čistega premoženja.³ Presežek nakupne cene nad knjigovodsko izkazano vrednostjo čistega premoženja kupljenega podjetja je prav tako izkazan kot presežek poslovne vrednosti podjetja. Ta presežek v bistvu sestavljata dve vrsti vrednosti, in sicer zaposleni ter nematerialne naložbe (angl. intangible assets), med katera spadajo npr. blagovne znamke, patenti, licence, koncesije ipd. V tem primeru je mogoče ugotoviti vrednost zaposlenih z uporabo t. i. odštevne metode, to je posredno. Ovrednotiti je potrebno nematerialne naložbe, pri čemer razlika med presežkom poslovne vrednosti podjetja in vrednostjo nematerialnih naložb predstavlja vrednost zaposlenih. Ta pristop pa je nedodelan.

Uporabnost posrednega vključevanja vrednosti zaposlenih v bilanco stanja je omejena, zato le-to ne daje vedno zadovoljivih rezultatov. Iz tega razloga so začeli v razvitem svetu razmišljati o tem, da bi vrednost zaposlenih vključili v bilanco stanja neposredno. Tako se je razvilo novo področje poslovnega računovodstva, t. i. računovodstvo človeških zmognosti. Komisija za računovodstvo človeških zmognosti pri ameriškem združenju računovodij (angl. American Accounting Association) je to računovodstvo opredelila kot »proces ugotavljanja podatkov glede zaposlenih in njihovega sporočanja zainteresiranim uporabnikom«.

Računovodstvo človeških zmognosti tako obravnava zaposlene kot premoženje podjetja. Na ta način izenačuje delo, kot prvino poslovnega procesa, z ostalimi tremi prvinami. Ugotoviti skuša stroške zaposlenih za podjetje in vrednost, ki jo le-ti prinašajo podjetju.⁴ Ti podatki so zelo

2. Vrednost presežka poslovne vrednosti je ugotovljena kot neke vrste dodaten dobiček, ki je pripisan obstoječim zmogljivostim podjetja.

3. Čisto premoženje (neto aktiva) je opredeljeno kot pozitivna razlika med vrednostjo sredstev (premoženja) in obveznosti do tujih virov sredstev. Njegova vrednost je tako enaka kapitalu, to je obveznostim do lastnih virov sredstev.

4. Stroški so opredeljeni kot cenovno izražena poraba prvin poslovnega procesa. Glede na to, da klasično računovodstvo ne izkazuje človeških zmognosti (človekovega dela) med sredstvi v bilanci stanja, se seveda postavlja vprašanje, kako je mogoče trošenje te prvine sploh upravičiti. V tem primeru namreč obravnavamo kot strošek trošenje prvine poslovnega procesa, ki z računovodskega stališča nima nikakršne vrednosti.

pomembni za načrtovanje kadrov in njihovo poznejše zaposlovanje.

Znan je primer ankete, s katero so sredi osemdesetih let skušali v ZDA ugotoviti odnos podjetij do vrednosti zaposlenih. Anketa je temeljila na podmeni, da se podjetje, ob vsem razpoložljivem premoženju, znajde brez zaposlenih (zaposlen naj bi ostal le direktor). Naloga direktorja naj bi pri tem bila zaposliti ustrezno število ljudi, katerih učinkovitost bi bila enaka prejšnji. V zvezi s tem je bilo postavljeno vprašanje stroškov, s katerimi bi bila povezana pridobitev zaposlenih.

Glede stroškov zaposlitve potrebnega števila zaposlenih so ameriška podjetja menila, da bi le-ti od dvakrat do desetkrat presegle stroške tedanjih mesečnih plač zaposlenih. Obenem pa je večina anketiranih podjetij tudi priznala, da v tem primeru ne bi bila več sposobna doseči tržnega položaja in uspešnosti, kakršno ima sedaj. Vse to kaže, da je vrednost zaposlenih podjetja lahko precej večja od stroškov plač, ki jih ti zaposleni prejema in pomembnejša od drugih vrst premoženja podjetja. Za podjetje je očitno zelo pomembno ugotoviti vrednost zaposlenih in obenem tudi poznati načine, kako to vrednost še povečevati.

SESTAVINE NALOŽB V ZAPOSLENE

Naložbe v zaposlene sestavljajo številne sestavine, ki jih je mogoče različno opredeliti. V ameriškem podjetju R. G. Barry Corporation so jih na primer opredelili kot (Brummet, Flamholtz in Pyle 1969, 43):

1. naložbe v razpis,
2. naložbe v pridobitev,
3. naložbe v uvajanje in formalno usposabljanje,
4. naložbe v neformalno usposabljanje,
5. naložbe v neformalno uvajanje,
6. naložbe v pridobivanje izkušenj in
7. naložbe v razvoj.

Naložbe v zaposlene seveda lahko opredelimo tudi drugače. V vsakem primeru pa gre za izdatke, povezane s pridobitvijo zaposlenega in vsem potrebnim, da lahko zaposleni opravlja svoje delo.

VREDNOTENJE ZAPOSLENIH

Pri vrednotenju zaposlenih računovodstvo človeških zmožnosti uporablja denarna in nedena merila oz. modele. Denarni modeli so pri tem

pomembnejši. V računovodstvu namreč lahko izkažemo le vrednosti, ki so denarno izražene. V nadaljevanju navajamo najpomembnejše modele denarnega vrednotenja zaposlenih.

Model kapitalizacije zgodovinskih stroškov

Model kapitalizacije zgodovinskih stroškov (angl. capitalisation of historical costs) je leta 1967 razvil R. Likert, ob sodelovanju strokovnjakov R. G. Barry Corporation, Ohio. Model temelji na kapitalizaciji (preračunu) vseh stroškov, povezanih z usposabljanjem zaposlenega, da lahko le-ta opravlja svoje delovne naloge (uvajanje, poznejše izpopolnjevanje ipd.) (Likert 1967, 47–64).

Model je sicer relativno preprost za razumevanje, vendar pa so zgodovinski stroški praviloma neprimerna osnova za poslovno odločanje. Primernejša osnova za poslovno odločanje bi lahko bili načrtovani stroški oz. kombinacija načrtovanih in zgodovinskih stroškov.

Model nadomestitvenih stroškov

Model nadomestitvenih stroškov (angl. replacement costs) je leta 1973 razvil Flamholz. Loči dva koncepta nadomestitvenih stroškov, in sicer posamične (angl. individual) in pozicijske (angl. positional) nadomestitvene stroške. Posamični nadomestitveni stroški so opredeljeni kot sedanja žrtev, ki je potrebna, da lahko nadomestimo posameznika z določenimi delovnimi sposobnostmi z nekom oz. nečim (posameznikom ali opremo) drugim z enakimi delovnimi sposobnostmi. Ti stroški kažejo vrednost zaposlenega za podjetje.

Vendar pa je vrednost posameznika zelo odvisna od položaja, ki ga trenutno zaseda, oz. od položaja, ki ga bo (glede na svoje delovne zmožnosti) zasedel v prihodnosti. Avtor opredeljuje pozicijske nadomestitvene stroške kot stroške nadomestitve določenih potrebnih opravil vsakega zaposlenega na določenem položaju (delovnem mestu) v podjetju (Flamholtz 1973, 4–13).

Uporabnost modela je omejena. Model namreč zahteva oceno višine stroškov zaposlenega z nekom (nečim) drugim in oceno verjetnosti, da bo nek drug zaposleni (oz. oprema) opravil enako delo. Obenem pa tudi ocena višine nadomestitvenih stroškov vseh zaposlenih ni enostavno opravilo.

Model oportunitetnih stroškov

Model oportunitetnih stroškov (angl. opportunity costs) sta leta 1967 razvila Hekiman in Jones. Osnova modela so oportunitetni stroški zaposlenega, ki predstavljajo vrednost zaposlenega v primeru njegove alternativne uporabe. Oportunitetni stroški so pri tem opredeljeni kot stroški izgubljene koristi v primeru, da zaposleni opravlja neko drugo opravilo, oz. kot stroški pridobitve potrebnega zaposlenega (Hekimian in James 1967, 108–110).

Zaposleni ima po tem pojmovanju torej neko vrednost le, če je redke vir, tj. če zaradi njegovega prehoda iz oddelka A v oddelk B pride do pomanjkanja delovne sile v oddelku A. Slabost modela je zlasti ta, da ne upošteva možnosti pridobitve določenih delovnih zmožnosti z zaposlitvijo ljudi izven podjetja.

Model diskontiranih plač

Model diskontiranih plač (angl. discounted wages and salaries) sta leta 1971 razvila Lev in Schwartz. Vrednost zaposlenih je po tem modelu opredeljena kot sedanja vrednost predvidenih (prihodnjih) zaslužkov zaposlenih, korigirana za količnik uspešnosti njihovega dela. Količnik uspešnosti dela zaposlenih je pri tem opredeljen kot razmerje med stopnjo donosnosti podjetja in povprečno stopnjo donosnosti v gospodarstvu. V primeru, ko je stopnja donosnosti podjetja večja od povprečne stopnje donosnosti v gospodarstvu, gre za pozitivno, v nasprotnem primeru pa za negativno korekcijo sedanje vrednosti predvidenih zaslužkov zaposlenih (Lev in Schwartz 1971, 102–112). Predpostavljamo torej, da je mogoče vrednost prihodnjega dela zaposlenih oceniti z višino njihovih plač.

Vidimo, da na vrednotenje zaposlenih po tem modelu odločilno vpliva stroškovni dejavnik. Načrtovani stroški v zvezi z zaposlenimi so vsekakor boljše merilo od zgodovinskih stroškov, zato je ta model v praksi podjetij iz razvitega sveta relativno pogosto uporabljen.

REALNOST RAČUNOVODSKIH IZKAZOV, SESTAVLJENIH
Z UPORABO KLASIČNEGA PRISTOPA

Ali so računovodski izkazi podjetij, sestavljeni s pomočjo klasičnega pristopa, realni? Na vprašanje odgovarjamo s primerom različnega obravnavanja posameznih naložb v podjetju. Pri tem prikazujemo obravnavanje naložb v opredmetena osnovna sredstva in naložb v zaposlene. Vpra-

šanje izkazovanja vrednosti zaposlenih med sredstvi tokrat puščamo ob strani.

Predpostavimo, da nabavi podjetje stroj z nabavno vrednostjo šest milijonov tolarjev in dobo koristnosti pet let. Podjetje seveda plača dobavitelju v dogovorjenem roku, vendar pa samo plačilo (izdatek) ni povezano s stroški. Podjetje namreč amortizira kupljeni stroj v šestdesetih mesecih, po 100 000 tolarjev mesečno. Tako ravnanje je logično, razumljivo in strokovno nesporno, saj je skladno z računovodskim načelom vzročnosti odhodkov in prihodkov. Po omenjenem načelu je namreč treba odhodke in prihodke izkazati v obdobju, v katerem so nastali, in ne v obdobju, v katerem so se pojavili izdatki in prejemi.

Povsem drugače pa je, če napoti podjetje zaposlenega na izobraževanje. V tem primeru namreč izkaže ustrezne stroške že v trenutku, ko prejme račun izobraževalne ustanove. Ali ne bi bilo morda ustrežnejše povečati vrednost zaposlenega v višini zneska na računu in to naložbo vanj amortizirati v celotni dobi koristnosti tako pridobljenih znanj (na primer v treh letih)? Predpostavimo namreč lahko, da bo zaposleni zaradi pridobljenih znanj bolje opravljal svoje delo.

Menimo, da klasični pristop pretirano upošteva načelo previdnosti pri bilanciranju, kar vodi do velikih skritih rezerv v bilanci stanja. Te skrite rezerve se pojavljajo zlasti med sredstvi in v manjši meri med obveznostmi do virov sredstev. To, da ima podjetje skrite rezerve, namreč pomeni, da izkazuje sredstva v nižji vrednosti od tiste, ki jo bodo imela ob pretvorbi v denarno obliko, in obveznosti do virov sredstev v višji vrednosti od tiste, ki bo potrebna za njihovo poravnavo. Pojav skritih rezerv je seveda koristen za dolgoročni obstoj in razvoj podjetja ter je v interesu njegovih lastnikov. Skrite rezerve namreč vodijo do manjše poslovne uspešnosti in s tem do podcenjevanja poslovnega izida v tekočem obračunskem obdobju in do precenjenih poslovnih izidov v naslednjih obračunskih obdobjih. Manjša poslovna uspešnost seveda pomeni tudi manjšo davčno obremenitev podjetja.

Pretirano upoštevanje načela previdnosti pri bilanciranju je tudi v nasprotju z računovodskim načelom resničnosti, ki zahteva, da bilanca prikazuje dejansko (resnično) stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ter pojav dejanskih odhodkov in prihodkov. Uporaba klasičnega računovodskega pristopa namreč vodi do nerealnega izkazovanja podatkov o premoženjskem in finančnem stanju podjetja ter o njegovi

poslovni uspešnosti. Posledica neizkazovanja zaposlenih med sredstvi je, da naložbe v zaposlene v obračunskem obdobju ne povečujejo njihove vrednosti, pač pa imajo značaj stroškov. To torej privede do podcenjevanja ugotovljene poslovne uspešnosti in kazalnikov uspešnosti poslovanja v tekočem obračunskem obdobju ter do precenjevanja poslovne uspešnosti v prihodnjih obračunskih obdobjih. Omenjeno dejstvo je tako v nasprotju tudi z računovodskim načelom dajanja prednosti vsebini pred obliko, po katerem mora podjetje vse posle in druge poslovne dogodke obračunavati in predstavljati v skladu z njihovo pravo in resnično vsebino, ne pa zgolj glede na njihovo pravno obliko.

Klasično računovodstvo torej ne izkazuje naložb v zaposlene kot povečanje vrednosti zaposlenih, pač pa te zneske že ob njihovem nastanku izkazuje med stroški. Svoj pristop pri tem utemeljuje z načelom previdnosti pri bilanciranju. Ali drugače: klasično računovodstvo ne razmejuje naložb v zaposlene med stroške zato, ker obravnava te naložbe kot zelo tvegane. Toda ali so naložbe v zaposlene v resnici tako tvegane, da jih je potrebno obravnavati na tak način?

Menimo, da je predpostavka klasičnega računovodstva o veliki tveganosti naložb v zaposlene povsem neutemeljena in strokovno zelo sporna. Naložbe v zaposlene so namreč naložbe z najvišjim dolgoročnim donosom. Vemo tudi, da je vse težje tržiti poslovne učinke z majhnim deležem znanja v strukturi lastne cene. Znanje je pač edina dobrina, po kateri bo povpraševanje vedno zelo veliko in jo bo zato vedno mogoče tržiti po primerni ceni. Obenem pa podjetje, ki premalo vlaga v svoje zaposlene, tvega razmeroma hiter propad.

VPLIV RAČUNOVODSTVA ČLOVEŠKIH ZMOŽNOSTI
NA RAVNANJE Z ZAPOSLENIMI, NA POSLOVODNO
IN FINANČNO RAČUNOVODSTVO

Računovodstvo človeških zmožnosti bi pomembno vplivalo na ravnanje z zaposlenimi. Poslovodstvu bi namreč omogočalo sprejemanje kadrovskih odločitev, ki bi temeljile na stroškovnih in vrednostnih dejavnikih. Predračuni kadrov bi bili zasnovani na kvantitativnih metodah. Poslovodstvo bi tako razpolagalo z vsemi informacijami, potrebnimi za učinkovito izbiro, najetje, namestitve, uporabljanje, vrednotenje in nagrajevanje zaposlenih. Obenem pa bi lahko poslovodstvo na podlagi teh informacij ugotavljalo uspešnost ravnanja z zaposlenimi.

Računovodstvo človeških zmožnosti bi vplivalo tudi na pomen ravnanja z zaposlenimi v podjetju. Pomen kadrovske funkcije v podjetjih je danes namreč majhen. Njeno delovanje je običajno obravnavano kot neproduktivno in drago, tako da ga praktično povsod želijo čim bolj omejiti. Ponekod obravnavajo kadrovske funkcije celo kot neke vrste razkošje, ki si ga lahko privoščijo le najuspešnejša podjetja. Tak odnos do kadrovske funkcije je posledica dejstva, da je zelo težko oceniti njen vpliv na poslovno uspešnost.

Ker je kadrovska funkcija obravnavana kot neproduktivna, je njen proračun najprej na udaru, ko se uspešnost poslovanja zmanjša. V takih razmerah pride tudi do zmanjševanja naložb v zaposlene, kar dolgoročno negativno vpliva na poslovno uspešnost podjetja. Višina tako nastalih škod pa ostane prikrita.

Na podlagi informacij računovodstva človeških zmožnosti bi lahko ugotovili prispevek zaposlenih k doseganju podjetniških ciljev (Puri 1997, 17). Nadalje bi lahko ugotovili, v kolikšni meri je kadrovska funkcija uspela povečati vrednost zaposlenih v podjetju in s tem tudi vrednost podjetja kot celote. Obenem pa bi lahko ugotovili tudi višino izgubljenih koristi podjetja, kot posledico zmanjšanja izdatkov za usposabljanje zaposlenih oz. zmanjšanja drugih naložb v zaposlene. Kadrovska funkcija bi tako pridobivala na pomenu in kadrovske vidik bi bil vse pomembnejši pri sestavljanju celostnega predračuna poslovanja podjetja.

Poslovodno računovodstvo oblikuje računovodske informacije, ki so pomembne za poslovno odločanje. Računovodstvo človeških zmožnosti bi povzročilo pomembne spremembe v poslovodnem računovodstvu. Sistem poslovodnega računovodstva (in s tem tudi sistema stroškovnega in finančnega računovodstva) bi bilo namreč potrebno ustrezno preoblikovati, tako da bi lahko oblikoval informacije, potrebne v računovodstvu človeških zmožnosti.

Tako bi bilo potrebno v poslovodnem računovodstvu oblikovati informacije o posameznih vrstah stroškov v zvezi z zaposlenimi in o naložbah v zaposlene. V ta namen bi bilo potrebno ločiti stroške v zvezi z zaposlenimi od ostalih vrst stroškov. Drugačno spremljanje teh stroškov bi privedlo tudi do preoblikovanja kontnega okvira in s tem tudi kontnih načrtov v podjetjih.

Računovodstvo človeških zmožnosti bi vplivalo tudi na zunanje poročanje podjetij. Podatki o zaposlenih bi bili morda sprva izkazani le v

zunajbilančni evidenci oz. v vzporednih računovodskih izkazih, kar se ponekod sicer že dogaja. Pozneje pa bi bili ti podatki obvezna sestavina računovodskih izkazov. Zunanji uporabniki bi tako razpolagali s podatki o najpomembnejši prvini poslovnega procesa, kar bi jim zelo olajšalo sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev.

PRAKSA V RAČUNOVODSTVU ČLOVEŠKIH ZMOŽNOSTI

Zaposleni so le izjemoma našli mesto v računovodskih izkazih, tako da praksa s tega področja ni ravno bogata. Že omenjeno ameriško podjetje R. G. Barry Corporation je sploh prvo, v katerem so, razen klasičnih računovodskih izkazov, sestavili še poskusne računovodske izkaze z upoštevanjem vrednosti zaposlenih. To je bilo med letoma 1969 in 1973. Edward Stan, finančnik podjetja, je glede tega dejal:

Z vključitvijo zaposlenih v računovodske izkaze je bil nedvomno storjen pomemben korak, vendar pa njegov pomen ne bo zelo velik že na začetku. Ti podatki bodo bistveno pomembnejši, ko jih bomo v računovodskih izkazih predstavljali nekaj let zapored in jih med sabo primerjali. Za zagotovitev verodostojnosti teh podatkov bo potreben poenoten pristop k vrednotenju zaposlenih (Pyle 1970, 73).⁵

Poleg omenjenega podjetja so sistem računovodstva človeških zmognosti poskusno uvedla tudi nekatera druga ameriška podjetja in zavodi. Omenimo le podjetja Touche Ross & Co., Midwestern Insurance Company, Excellent Electronic Company in Univerzo Michigan.

Sredi sedemdesetih let je bilo razmišljanj o računovodstvu človeških zmognosti vse manj, ob koncu sedemdesetih let pa so povsem zamrla. V zadnjih letih pa postajajo te, že skoraj pozabljene, zamisli spet aktualne ne le v razvitih državah, pač pa tudi v državah v razvoju.

Med razvitimi državami sta dejavni zlasti skandinavski državi Švedska in Danska. Številna podjetja v teh državah namreč spremljajo vrednost svojih zaposlenih na posebnih računih. Med švedskimi podjetji velja omeniti zlasti svetovalno podjetje Consultus, banko Sparbanken Sverige, zavarovalnico Skandia, telekomunikacijsko podjetje Telia in proizvajalca informacijske tehnologije wM Data. Med danskimi podjetji pa

5. Dobiček na delnico v tem podjetju je bil, v primeru neposredne vključitve vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze, večji kot pri klasičnem izračunu.

velja omeniti svetovalni podjetji PLS Consult in Ramboll ter banko Sparekassen Nordjylland (The Trade and Industry Development Council et al. 1998, 1).

Indija pa je primer države v razvoju, v kateri se računovodstvo človeških zmožnosti vse bolj uveljavlja. V Indiji so začeli neposredno vključevati vrednost zaposlenih med sredstva v bilanco stanja v drugi polovici osemdesetih let, in to v javnih podjetjih. Poleg javnih so ta pristop kmalu začela uporabljati tudi zasebna podjetja. Težko bi sicer govorili o množični uporabi računovodstva človeških zmožnosti, vendar pa je dejstvo, da ta pristop danes uporablja v Indiji že precej velikih in znanih podjetij, npr. Cement Corporation of India, Cochin Refineries Ltd., Engineers India Ltd., Hindustan Shipyard, Madras Refineries Ltd., Oil India Ltd., Project and Equipment Corporation of India Ltd. ipd. Večina podjetij vrednoti zaposlene z uporabo modela diskontiranih plač (Narayanan-kutty 1993, 906).

SKLEP

V strokovni literaturi lahko pogosto zasledimo mnenje, da zaposleni ne sodijo v računovodske izkaze. Nekateri avtorji na primer celo menijo, da bi sporočanje informacij o zaposlenih uporabnike zmedlo oz. da so te informacije za zaposlene žaljive. Računovodstvu človeških zmožnosti avtorji očitajo tudi preveč fleksibilno (optimistično) obravnavanje morda najpomembnejšega računovodskega načela, tj. načela previdnosti pri bilanciranju. Nasploh velja, da ima ta računovodski koncept precej nasprotnikov, kar mu tudi onemogoča njegovo polno uveljavitev.

Po drugi strani pa se vrednost zaposlenih nedvomno povečuje. V pridobivanje in ohranjanje znanj in njihovih delovnih sposobnosti je namreč vloženi vse več sredstev. Obenem pa se tudi delež znanja v lastni ceni poslovnih učinkov stalno veča. Skratka, zaposleni postajajo vse pomembnejši dejavnik uspešnosti poslovanja, tj. vse pomembnejši sestavni del premoženja (kapitala) podjetja.

Ali je mogoče v naslednjih desetletjih pričakovati polno uveljavitev računovodstva človeških zmožnosti? Ali bo ta računovodski pristop vedno ostal le iluzija? Na ti in podobna vprašanja je težko odgovoriti. Morda pa moramo sanjariti, da bi lahko ostali realisti. In prihodnost je vse bolj neopredmetena.

UPORABLJENA LITERATURA

- Brooking, A. 1996. *Intellectual capital*. London: International Thomson Business Press.
- Brummet, L. R., E. G. Flamholz in W. C. Pyle., 1969. *Human resource accounting: development and implementation in industry*. Ann Arbor: Foundation for research in human behavior.
- Flamholz, E. G. 1973. Human resource accounting: measuring positional replacement costs. *Human Resource Management* 12 (pomlad).
- Hekimian, J. S. in C. H. Jones. 1967. Put people on your balance sheet. *Harvard Business Review* 45 (januar-februar).
- Lev, B. in A. Schwartz. 1971. On the use of economic concept of human capital in financial statements. *The Accounting Review* 61 (januar).
- Likert, R. 1967. *The human organization: its management and value*. New York: McGraw-Hill.
- Narayanankutty, M. 1993. Human resources accounting in Cochin Refineries Ltd. *The Management Accountant* 3.
- Paperman, B. J. 1981. *The accountant's perception of the usefulness of human resource accounting information in published financial statements*. Michigan: University Microfilms International.
- Petrash, G. 1996. Dow's journey to a knowledge value management culture. *European Management Journal* 4.
- Puri, P. P. 1997. HR Accounting. *HRM – The New Frontiers*. (april–junij).
- Pyle, W. C. 1970. Human resource accounting. *Financial Analysts Journal* 26 (september-oktober).
- Stewart, T. A. 1997. *Intellectual capital: the new wealth of organizations*. New York: Doubleday.
- The Trade and Industry Development Council, The Danish Agency for Development of Trade and Industry. 1998. *Intellectual capital accounts - reporting and managing intellectual capital*. Elektronisk version ved Net Bureauet.