

VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA,

MARIBOR

DIPLOMSKO DELO

RAČUNOVODSTVO ČLOVEŠKIH ZMOŽNOSTI KOT POMEMBEN ELEMENT BODOČIH POSLOVNIH IZIDOV

Kandidatka: Irena Jurič

Študentka študija ob delu

Številka indeksa: 11190122863

Program: Računovodja

Mentorica: dr. Vlasta Črčinovič Krofič

Maribor, junij 2011

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisana Irena Jurič, št. Indeksa 11190122863, sem avtorica diplomske naloge z naslovom

RAČUNOVODSTVO ČLOVEŠKIH ZMOŽNOSTI KOT POMEMBEN ELEMENT BODOČIH POSLOVNIH IZIDOV,

ki sem jo napisala pod mentorstvom dr. Vlaste Črčinovič Krofič.

S svojim podpisom izjavljam, da:

- je predložena diplomska naloga izključno rezultat mojega dela;
- sem poskrbel/a, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženi nalogi, navedena oz. citirana skladno s pravili Višje strokovne šole Academia;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del oz. misli, kot moje lastne – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah; UL št. 16/2007; (v nadaljevanju ZASP), prekrške pa podleže tudi ukrepom VSŠ Academia skladno z njenimi pravili.
- skladno z 32. členom ZASP dovoljujem VSŠ Academia objavo diplomske naloge na spletnem portalu šole.

Maribor, junij 2011

(Podpis)

ZAHVALA

Iskreno se zahvaljujem mentorici dr. Vlasti Črčinovič Krofič za napotke, nasvete in vso strokovno pomoč pri pisanju diplomske naloge.

Prav tako se zahvaljujem ravnateljici mag. Mirjani Ivanuši Bezjak za vzpodbudo in strokovno pomoč ter vsem predavateljem za strokovno in kakovostno izvedbo izobraževanja.

Zahvala gre tudi Barbari Volmajer, prof. slovenščine za lektoriranje.

Največja zahvala pa gre moji mami in hčeri, ki sta bili v času mojega študija zelo potrpežljivi in razumevajoči.

POVZETEK

V diplomski nalogi obravnavamo računovodstvo človeških zmožnosti. To je težnja, ki izvira iz pričakovanj po večjem pomenu človeških dejavnikov za dolgoročno dobičkonosno poslovanje podjetij. Avtorji tega modela so pričakovali, da bo vrednost človeških zmožnosti kmalu vključena v računovodske izkaze podjetij. Sklepamo, da je temeljna zamisel sicer dobra, saj izhaja iz spoznanja, da so zaposleni podjetja v računovodskem smislu še vedno pojmovani zgolj kot strošek, čeprav po drugi strani njihovo znanje, sposobnosti, ustvarjalnost in inovativnost v bistvu predstavljajo aktivo podjetja, ki pa ni nikjer izkazana. Tako so na primer naložbe v izobraževanje le strošek na odhodkovni bilanci stanja, medtem ko koristi od novih znanj podjetja prihodkovno ne vrednotijo, pa tudi v bilanci stanja se nikoli ne pojavljajo. To jih utrjuje, da bi morali človeške zmožnosti upoštevati, poudarjati in vrednotiti.

Po uvodnem prvem poglavju drugo poglavje opisuje nastanek intelektualnega kapitala v tako imenovani dobi znanja. Glavni del intelektualnega kapitala namreč predstavlja človeški kapital, preostali del pa je prav tako povezan s človeškim kapitalom, s to razliko, da je do neke mere v lasti podjetja in ne zaposlenih.

V tretjem poglavju predstavljamo računovodstvo človeških zmožnosti: njegov razvoj od začetkov do danes.

Četrto poglavje je namenjeno modelom vrednotenja človeških zmožnosti oziroma v primeru sodobnejših modelov merjenju intelektualnega kapitala. Na kratko opisujemo značilnosti posameznih modelov.

Peto poglavje je namenjeno raziskavi, ki smo jo izvedli med računovodjami v slovenskih podjetjih. Podani so cilji in metodologija raziskave, postavljene so raziskovalne hipoteze, ter tudi rezultati opravljene raziskave.

V sklepnem poglavju so povzete temeljne ugotovitve in dejstva diplomskega dela, do katerih smo prišli ob proučevanju problematike in pisanju diplomskega dela.

KLJUČNE BESEDE:

intelektualni kapital, človeški kapital, računovodsko vrednotenje zaposlenih, računovodski izkazi

ABSTRACT

In dissertation we are processing accountancy of human abilities. This aspiration is originated from expectancy of largest meaning of humanly factors who operate at a profit in companies for a long term. Authors of this model were expected, that the value of human abilities will be included in accountancy certificates of companies soon. We conclude that the base conception is good, because of result that all of employee of company in accountancy meaning are costs only, but in another way the point is that, their knowledge, competences, creativeness, and inovativeness represent the positive balance but nowhere showed. For example investment in education is only a cost in outgoings balance sheet, meanwhile benefits of new company knowledge are not valued earnings and never appeared in balance sheet. That affirm that we should abide, emphasize and assess a human abilities.

After cover note in first chapter, the second chapter describe emergence of intellectual capital in a period of knowledge. The main part of intellectual capital represents a human capital, but the rest part is also interrelated with human capital, with difference that is in company property and not belongings to employee.

In third chapter we represent accountancy of human abilities: development from the beginning until today.

The fourth chapter intended for evaluated models of human abilities, consideration in case of contemporary models which quantify intellectual capital. Briefly we describe characteristic of individually models.

The fifth chapter is intended to research, which we made in slovenian companies between accountants. We indicate objectives and methodology of research, to form a research hypothesis and also the results of pass research.

In chapter resolution we resume reach findings and facts of dissertation, which we came through study issues and through written of dissertation.

KEY WORDS:

intellectual capital, human capital, financial evaluation of employees, financial statements

KAZALO

1	UVOD.....	8
1.1	Opredelitev obravnavane teme	8
1.2	Namen, cilj in osnovne trditve	9
1.3	Predpostavke, omejitve	10
1.4	Predvidene metode raziskovanja.....	10
2	INTELEKTUALNI KAPITAL.....	11
2.1	Razvoj koncepta intelektualnega kapitala in najpogostejše definicije.....	11
2.2	Razčlenitev intelektualnega kapitala.....	13
2.3	Človeški kapital	13
3	RAČUNOVODSTVO ČLOVEŠKIH ZMOŽNOSTI.....	16
3.1	Zgodovina računovodstva človeških zmožnosti	16
3.2	Računovodstvo človeških zmožnosti in zunanje računovodsko poročanje	18
3.3	Vloga računovodstva človeških zmožnosti pri ravnanju z zaposlenimi	22
3.4	Odnos do računovodstva človeških zmožnosti v slovenskih podjetjih.....	24
4	RAČUNOVODSKI MODEL VREDNOTENJA ČLOVEŠKIH ZMOŽNOSTI.....	26
4.1	Nedenarni modeli.....	27
4.2	Denarni modeli	30
5	RAZISKAVA O ODNOSU DO RAČUNOVODSTVA ČLOVEŠKIH ZMOŽNOSTI V SLOVENSKIH POJETJIH ...	35
5.1	Cilj in metodologija raziskave	35
5.2	Raziskovalne hipoteze	36
5.3	Analiza pridobljenih podatkov.....	37
5.3.1	Ocenjevanje poznavanja računovodstva človeških zmožnosti v slovenskih podjetjih.....	37
5.3.2	Razlogi za neposredno vključevanje vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze	38
5.3.3	Razlogi proti neposrednemu vključevanju vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze.....	40
5.3.4	Analiza demografskih značilnosti anketirancev	41
5.4	Preverjanje raziskovalnih hipotez	42
6	SKLEP	44
7	LITERATURA IN VIRI.....	47
8	PRILOGA: Anketa	49

KAZALO SLIK

Slika 1: Drevo intelektualnega kapitala.....	13
Slika 2: Delitev človeškega kapitala.....	14
Slika 3: Merila vrednotenja zaposlenih	26

KAZALO TABEL

Tabela 1: Bilanca stanja podjetja na dan 1. januarja leta x.....	19
Tabela 2: Bilanca stanja podjetja na dan 31. decembra leta x.....	20
Tabela 3: Razlogi za uvedbo računovodstva človeških zmožnosti	38
Tabela 4: Razlogi proti uvedbi računovodstva človeških zmožnosti	40

KAZALO GRAFOV

Graf 1: Delež anketirancev, ki so za pristop računovodstva človeških zmožnosti že slišali	37
Graf 2: Delež anketirancev, ki vedo, s čim se pristop ukvarja	37
Graf 3: Starostna struktura anketirancev	41
Graf 4: Izobrazbena struktura anketirancev.....	42

1 UVOD

1.1 Opredelitev obravnavane teme

Spoznanja o človeških zmožnostih niso nova. Njihove vrednosti so se zavedali že predklasični ekonomisti, ki so obravnavali človeka kot sestavino in vir narodnega bogastva. Ta spoznanja so kasneje vse bolj dozorevala in danes je spoznanje o pomembnosti človeških zmožnosti ali vrednosti zaposlenih za podjetje splošno sprejeto in priznано tako med akademskimi ekonomisti kot menedžerji in poslovneži. Znanje, individualizirano v glavah posameznikov, je postalo najpomembnejša prvina poslovnega procesa in ključni dejavnik poslovne uspešnosti ter dolgoročnega razvoja podjetja. Vendar znanje oziroma delovne sposobnosti zaposlenih niso izkazane v klasičnih bilancah stanja. Računovodstvo namreč zaposlene obravnava le kot stroške podjetja in ne kot sredstva. Razlog je v tem, da računovodstvo daje posameznim pojavom v poslovanju podjetja vrednosti izraz, zaposlenim pa za zdaj še ne znamo pripisati ustrezne denarne vrednosti.

Računovodstvo človeških zmožnosti obravnava zaposlene kot premoženje podjetja. To pomeni, da si prizadeva izkazovati vrednost zaposlenih med sredstvi in izkazovati naložbe v zaposlene kot povečanje njihove vrednosti. Ugotoviti skuša stroške zaposlenih za podjetje in vrednost, ki jo le-ti prinašajo podjetju. Ti podatki so zelo pomembni za načrtovanje kadrov in njihovo kasnejše angažiranje.

Obravnavane metode ni možno eksaktno definirati. Problem je določiti metodo obravnave zaposlenih kot merskega sistema, ki bi bil podoben modelu dvostavnega knjigovodstva z denarjem kot skupnim imenovalcem. Računovodska stroka bi morala razviti standarde za celovito spremljanje in poročanje o intelektualnem kapitalu in vrednotenje njihovih učinkov delovanja na strateške cilje organizacije ter svetovanje za boljše ravnanje z njimi.

Slovenija na tem področju počasi caplja za evropskimi standardi, saj so v tujini že razvili ustrezne metode merjenja za svoje potrebe, ter začeli njihove rezultate uspešno uporabljati v praksi, zato bi se Slovenci lahko zgledovali po tujcih, tako da bi v domač sistem prenesli tuje rešitve.

1.2 Namen, cilj in osnovne trditve

Znanost nas je skozi zgodovino raziskovanja in proučevanja pripeljala do novih odkritij na vseh področjih življenja. Tudi v ekonomiji nova spoznanja temeljijo predvsem na drugačnem razmišljanju kot pred nekaj desetletji. Nekdaj prevladujoče produkcijske faktorje je zamenjalo znanje, dobiček kot glavni pokazatelj uspešnosti poslovanja združb pa je zamenjala ustvarjena vrednost. Tem ključnim spremembam in odkritjem je botrovalo spoznanje, da vrednost družbe ustvarjajo neka nevidna, neopredmetena sredstva, zaradi katerih družbe na trgu dosegajo tržne vrednosti, ki so veliko višje od knjigovodskih vrednosti, ki jih prikazujejo tradicionalni računovodski izkazi in standardi. Razliko med tema dvema vrednostma so mnogi teoretiki, raziskovalci, ekonomisti in znanstveniki na pragu enaindvajsetega tisočletja opredelili kot intelektualni kapital.

Cilj diplomskega dela je preučiti tako domačo kot tujo strokovno literaturo s področja računovodskega vrednotenja zaposlenih, predstaviti metode merjenja ter njihove prednosti in pomanjkljivosti skupaj z vzorcem ugotovitev odgovornih oseb glede poznavanja računovodstva človeških zmožnosti. V diplomskem delu so predstavljeni različni pristopi k vrednotenju zaposlenih tako s finančnimi in nefinančnimi metodami merjenja. V osnovi definicija samega pojma je definiran kot računovodski pristop, ki zaposlene obravnava tako kot vsa druga sredstva podjetja in si s tem prizadeva za izenačevanje dela kot prvine poslovnega procesa s preostalimi tremi prvinami. Pomembno je ugotoviti, kakšni so stroški zaposlenih in kakšno vrednost predstavljajo slednji podjetju. Med avtorji je mogoče zaslediti, da poskušajo in pričakujejo vključevanje vrednosti človeških zmogljivosti v računovodske izkaze podjetij.

V diplomski nalogi bo poseben del namenjen vrednotenju človeških zmožnosti oziroma v primeru sodobnejših modelov merjenju intelektualnega kapitala. Prav modeli merjenja so temeljni del računovodstva človeških zmožnosti, saj brez ustreznega modela ni kakovostnih informacij, ki bi jih lahko uporabili za potrebe poslovnega odločanja.

1.3 Predpostavke, omejitve

Zamisel o računovodstvu človeških zmožnosti oziroma merjenju vrednosti zaposlenih in njihovem vključevanju v računovodske izkaze je le redko kje v svetu naletela na plodna tla. Dejstvo, da se kljub štiridesetletni zgodovini ukvarjanja s tematiko, koncept niti v akademski sferi, še manj pa v poslovnem svetu ni uveljavil, je močan argument, da lahko trdimo, da se verjetno tudi nikoli ne bo. Zato izbiram osnovno predpostavko oz. hipotezo, da večina odgovornih oseb ne zaveda in ne pozna računovodstvo človeških zmožnosti.

Pri raziskavi bomo predpostavke poskušali razdeliti v več segmentov. Pri tem bomo izhajali iz splošne laičnosti vprašanih glede pristopa računovodstva človeških zmožnostih:

- Redki sogovornik je seznanjen s pristopom in tudi ve s čim se računovodstvo ukvarja,
- Večina vprašanih razume informacijo o zaposlenih kot pomembne in koristne poslovne odločitve,
- Večina odgovornih oseb meni, da zaposleni niso sredstvo in naj se jih ne vključuje v računovodske izkaze oziroma se jih v njih ne prikazuje,
- Ocenjevanje vrednosti zaposlenih je strokovno zahtevno področje in je subjektivne narave.

V sklepnih ugotovitvah bomo poskusili potrditi predpostavke in postavljene cilje. Omejitev predstavlja relativno majhen vzorec anketnih vprašalnikov, zato bo na podlagi odgovorov težko postaviti

1.4 Predvidene metode raziskovanja

V teoretičnem delu diplomske naloge bomo uporabili metodo zbiranja informacij in opisno metodo, medtem ko bomo v aplikativnem delu uporabili metodo anketiranja, ki bo zajela 35 podjetij med 5 – 250 zaposlenih. Anketo bomo v nadaljevanju obdelali in njene podatke analitično in grafično obdelali ter jih sintetizirali

2 INTELEKTUALNI KAPITAL

Intelektualni kapital je znanje v različnih oblikah. Je vse tisto, kar vpliva kot znanje ali informacija na uspešnost njegovega poslovanja in s tem na njegovo vrednost. To so dejavniki, ki niso oprijemljivi, ker niso opredmeteni in jih je zato težje opaziti (Inštitut za intelektualni kapital 2000, 10).

2.1 Razvoj koncepta intelektualnega kapitala in najpogostejše definicije

Izraz intelektualni kapital je leta 1969 prvi uporabil John Kenneth Galbraith in ga označil kot razliko med tržno in knjigovodsko vrednostjo združbe. Trdil je, da je intelektualni kapital tako način ustvarjanja vrednosti kot tudi sredstvo v tradicionalnem pomenu (Roos, s sodelavci, 2000, 18).

V literaturi zasledimo različna poimenovanja razlike med tržno in knjigovodsko vrednostjo. Nekateri to »skrito vrednost« poimenujejo intelektualni kapital, drugi uporabljajo izraz neotipljivo imetje ali neoprijemljiva sredstva in podobno. Prav tako se v literaturi pojavljata izraza: intelektualni kapital in intelektualno premoženje. Intelektualni kapital je finančno gledanje na intelektualno premoženje v podjetju. Gre za tisti del kapitala, ki je usredstven v intelektualnem premoženju. Lahko rečemo tudi, da je intelektualni kapital finančna slika intelektualnega premoženja med sredstvi in predstavlja njegovo financiranje (Koletnik, 2007, 35).

Intelektualni kapital je po besedah Matjaž Mačka (2000, 22) iz Inštituta za intelektualni kapital vse tisto, kar kot znanje ali informacija vpliva na uspešnost poslovanja podjetja in s tem na njihovo vrednost, vendar pa je le v manjšem delu prikazano v bilanci stanja.

Kovaču (2000, 30) intelektualni kapital pomeni vse tiste netelesne sestavine podjetja, kot so znanje, sistem vrednot, odnosi do poslovnih partnerjev, sposobnost menedžmenta in druge, ki povečujejo vrednost podjetja in njegovo poslovno učinkovitost.

Annie Brooking (1997, 364) ga opredeli kot razliko med knjigovodsko vrednostjo podjetja ter vrednostjo, ki jo je nekdo pripravljen plačati zanj.

Razdeli ga v štiri kategorije vrste sredstev:

- Tržna sredstva: vsi neotipljivi vidiki, povezani s trgom, vključno z blagovnimi znamkami, odjemalci, distribucijskimi kanali itd.
- Intelektualna lastnina: »know-how«, zaščitne znamke, patenti in vsa neopredmetena sredstva, ki jih lahko zaščitimo z avtorskimi pravicami.
- Infrastrukturalna sredstva, ki dajejo podjetju notranjo moč: kultura podjetja, menedžment in poslovni procesi, informacijski sistemi.
- Človeški viri: znanje, veščine in strokovnost, sposobnost reševanja problemov, vodstveni slog, na delo vezan »know-how«, sposobnost razvijanja povezav z drugimi zunaj podjetja ter vsa druga sredstva, ki izvirajo iz ljudi, ki so zaposleni v podjetju in so nanj tesno vezani.

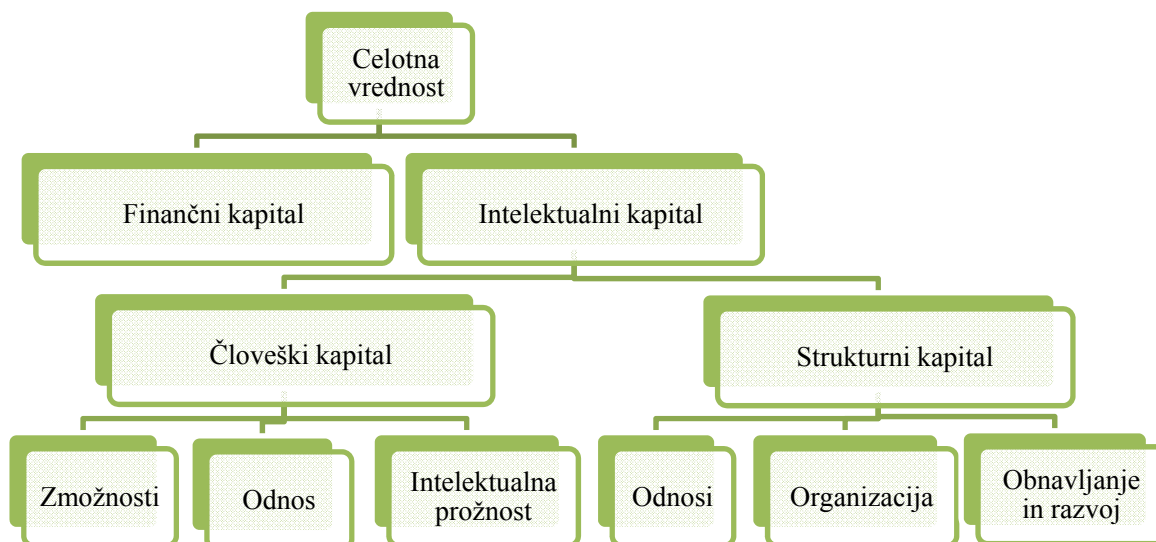
Roos s sodelavci (2000, 19) intelektualni kapital definira v dveh definicijah, in sicer »intelektualni kapital združbe je vsota znanja vseh njegovih članov ter praktične uporabe tega znanja (zaščitnih znakov, blagovnih znamk, procesov)« ter »intelektualni kapital je karkoli, kar ustvarja vrednost in je neopredmeteno – skrita vrednost družbe«.

Bolj podrobno je intelektualni kapital opredelil Lief Edvinsson (direktor za intelektualni kapital pri švedski zavarovalniški družbi Skandia AFS), in sicer je zanj »vir neopredmetenih (tudi nematerialnih) sredstev podjetja, ki se pogosto niti ne pojavljajo v bilanci stanja« (Pučko, 2001, 312). Intelektualni kapital tako enači z vsoto človeškega kapitala in strukturnega kapitala. Pri tem strukturni kapital vključuje odnos do strank, mrežo informacijske tehnologije in menedžmenta (<http://www.cpavision.org7vision7wpaper05b.cfm>, 15.12.2010).

Iz vsega navedenega je razvidno, da intelektualni kapital nima poenotene definicije. Različni avtorji navajajo različne definicije, ki so si hkrati podobne. Vsi se strinjajo, da je intelektualni kapital zbir neopredmetenih sredstev podjetja in njihovih tikov, razlike pa nastajajo predvsem pri opredeljevanju neopredmetenih sredstev (Bontis s sodelavci., 1999, 391). Najpogostejše avtorji med ta sredstva uvrščajo znanje kot najpomembnejši »produkcijski« faktor, ki ustvarja vrednost (Cestnik, 2004, 7).

2.2 Razčlenitev intelektualnega kapitala

Najprej nekaj besed o celotni vrednosti podjetja, ki jo lahko razdelimo na finančni kapital, ki vključuje vsa materialna in denarna sredstva, ter na intelektualni kapital, ki je vsota vseh nevidnih procesov in sredstev podjetja.



Slika 1: Drevo intelektualnega kapitala

Vir: Roos s sodelavci., 2000, 42

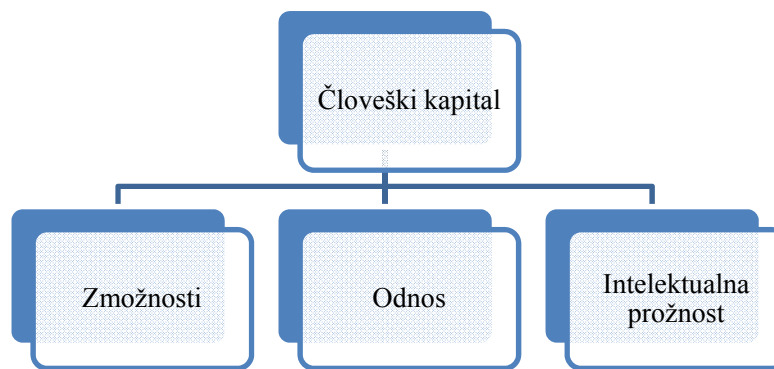
2.3 Človeški kapital

Najpomembnejše proizvodno sredstvo je majhno, sivo, tehta približno 1,3 kilograma in se imenuje človeški možgani. Človeški možgani so res čudovito zasnovani in neverjetno zapleteni, toda vprašanje, v čigavi lasti so, je popolnoma preprosto. Ne nadzorujejo jih ne delničarji, ne investicijski skladi, ne kakšna druga institucija, so v lasti posameznika (Nordstrom, Ridderstrale, 2001, 18).

Veliko zgodb poznamo o tem, kako cena delnic pade, če se pomemben posameznik odloči, da zapusti podjetje, kar vse kaže na to, kako pomembni so človeški viri, pa tudi da podjetje človeškega kapitala nima v lasti. Vsi zaposleni v podjetju sodelujejo po svoji svobodni volji. To pomeni, da del vrednosti podjetja (in včasih kar znaten del) ni pod neposrednim nadzorom podjetja. Podjetje bi torej moralo storiti vse, kar more, da obdrži svoje »dobre zaposlene« (Roos s sodelavci, 2000, 25)

Človeški kapital je vse tisto, kar lahko misli, komunicira in predstavlja določeno sposobnost podjetja, da učinkovito rešuje poslovne probleme ter zmanjšuje negotovost poslovanja (Roos s sodelavci, 2000, 20).

Roos s sodelavci (2000, 25) človeški kapital razdeli v podskupine: na zmožnosti, odnos in intelektualno prožnost.



Slika 2: Delitev človeškega kapitala

Vir: Roos s sodelavci, 2000, 25

Zmožnosti ustvarjajo vrednost z znanjem, veščinami, nadarjenostjo in »know-how« zaposlenih. Predstavljajo tisto, kar organizacija lahko stori s pomočjo svojih zaposlenih, se pravi njen notranji potencial. Temeljne sestavine zmožnosti so znanje in veščine. Znanje po tej definiciji pomeni tehnično ali akademsko poznavanje stvari. Povezano je s človekovo stopnjo izobrazbe, ni pa nujno, da ga pridobivamo v šolah (lahko je tudi terensko usposabljanje). Znanje je nekaj, česar se moramo naučiti. Lahko se učimo iz njih ali od učiteljev, ne more pa biti prirojeno in ne more naraščati z metodo učenja z delom ali z metodo poskusov in napak. Če znanje predstavlja teoretično stran, so veščine njegov praktični izraz – pomeni uporabo znanja. Človek ima lahko veliko znanja, vendar ga ne zna uporabiti. Torej mu manjkajo veščine, primer je uporaba računalnika. Mnogi ga znajo uporabljati – imajo veščine, le redki pa vedo, kako deluje.

Vedenje – odnos označuje sposobnost in pripravljenost zaposlenih svoje znanje in veščine uporabiti v korist podjetja. Podjetje ima na to stran intelektualnega kapitala zelo malo vpliva; odvisen je predvsem od osebnosti, lastnosti in prizadevanja podjetja. Za mnoga podjetja je odnos do dela vsaj tako pomemben, kot so zmožnosti zaposlenih.

Pamet - intelektualna prožnost je sposobnost prenesti znanje iz enega konteksta v drugega, najti skupni imenovalac med na videz različnimi delci informacij ter jih povezati v celoto

3 RAČUNOVODSTVO ČLOVEŠKIH ZMOŽNOSTI

Ekonomisti so se že zelo zgodaj zavedali pomena človeških zmožnosti oziroma ljudi nasploh za družbeno blaginjo. Eden prvih je bil angleški merkantilistični ekonomist William Petty, ki je obravnaval ljudi kot bogastvo, premoženje. Menil je, da je poznavanje narodnega bogastva nujno za oblikovanje pravičnega davčnega sistema, za opredelitev celotnih stroškov vojn, za sprejemanje odločitev o višini odškodnin v primeru nastopa invalidnosti ali smrti in podobno. Ko je preučeval ekonomsko moč Anglije in Nizozemske, je Petty videl razlog zanjo v vrednosti ljudi v teh državah.

3.1 Zgodovina računovodstva človeških zmožnosti

Med klasičnimi ekonomisti so o pomenu človeških zmožnosti razmišljali zlasti Adam Smith, Jean Baptiste Say in Nassau W. Senior. Adam Smith je menil, da je bogastvo naroda odvisno zlasti od dveh dejavnikov, in sicer od spretnosti in delovne usposobljenosti državljanov ter deleža zaposlenih v celotnem prebivalstvu. Zaposlene je obravnaval kot sestavino premoženja, ki ga poleg njih sestavljajo še stalna in gibljiva sredstva. Zavedal se je že pomena zaposlenih, vendar ga še ni poskušal ovrednotiti.

Jean Baptiste Say je Smithov koncept dela kot proizvodnega faktorja in sestavine premoženja razširil še na porabo dela v neproduktivne namene (na primer v znanost, umetnost in podobno). Poudaril je pomen izobraževanja kot najpomembnejšega dejavnika vrednosti zaposlenega (Milost, 2001, 36).

Stališče Alfreda Marshalla je bilo, da bogastvo (kapital) sestavljajo materialne in nematerialne dobrine. Kot materialne dobrine je pri tem obravnaval dobrine, ki so prenosljive in zamenljive. Med nematerialne dobrine je prišteval na primer poslovne povezave in organizacijo poslovanja¹. Nematerialne dobrine torej ne vključujejo človekovih znanj in sposobnosti. Menil je, da so stvari lahko bogastvo v ekonomskem smislu le, če jih je mogoče posedovati, to je imeti v lasti in denarno ovrednotiti. Po njegovem mnenju človeške zmožnosti niso sestavina kapitala (premoženje podjetja), ker

¹ Ti dve sestavini nematerialnih dobrin večina sodobnih avtorjev uvršča med sestavine intelektualnega kapitala podjetja.

človek v nasprotju z drugimi proizvodnimi faktorji ni naprodaj. Obenem lahko zaposleni tudi prekine svojo prisotnost v poslovnem procesu.

Irwing Fischer je ekonomist, ki je bil med računovodskimi strokovnjaki iz razvitih držav morda ves čas najbolj cenjen in citiran. Podpiral je koncept računovodstva človeških zmožnosti, zavedal pa se je težav v zvezi z vrednotenjem zaposlenih.

Alfred Marshall sicer ni dvomil o vrednosti človeških zmožnosti, vendar pa je vse napore v zvezi z njihovim vrednotenjem obravnaval kot nestvarne. Menil je, da človeške zmožnosti nimajo pravega mesta v makroekonomskih modelih in seveda še manj v računovodskih izkazih. To stališče so privzeli tudi drugi ekonomisti, tako da vse do konca petdesetih let ni bilo odmevnih poskusov vrednotenja človeških zmožnosti oziroma njihovega izkazovanja v računovodskih izkazih. Nasploh velja, da je problematika računovodstva človeških zmožnosti v prvi polovici tega stoletja ostala precej neopažena (Milost, 2001, 38).

Rojstvo računovodstva človeških zmožnosti predstavlja izid monografije Rogerja Hermanson *Accountin for Human Assets* (1964), ki je pomenila prvi poskus ovrednotenja zmožnosti zaposlenih in njihovo vključitev v bilanco stanja. Hermansonovo delo je bilo ključno za nadaljnje raziskovanje na področju računovodstva človeških zmožnosti in predstavlja po Flamholzu (2002, 954) njegovo **prvo razvojno fazo**.

Od sredine šestdesetih in vse do začetka sedemdesetih let je potekala **druga faza** razvoja računovodstva človeških zmožnosti. To je bilo obdobje iskanja ustreznega modela merjenja in vrednotenja stroškov ter koristi zaposlenih v podjetjih. Namen je bil ugotoviti sedanjo in potencialno korist omenjenih modelov za potrebe tako notranjih kot zunanjih uporabnikov informacij o zaposlenih. Glavni raziskovalni center na tem področju je bila Univerza v Michiganu. Alma mater pionirjev računovodstva človeških zmožnosti: Rensisa Likerta, R. LeeBrumeta, Williama C. Pyla in Erica Flamholza. Ekipa michiganske univerze je izvedla kopico raziskav, v katerih so analizirali neustreznost obravnavanja zaposlenih kot stroškov namesto kot sredstev, kar naj bi po njihovem mnenju bili. Zaključek je bil, da je računovodstvo človeških zmožnosti koncept, ker je primarno uporabno kot orodje menedžmenta pri ravnanju z zaposlenimi.

Tretja faza razvoja je potekala od začetka do sredine sedemdesetih let, zaznamovana pa je bila s številnimi poskusi, kako prenesti teoretično znanje računovodstva človeških zmožnosti v prakso, v različna podjetja. R. G. Barrx Corporation je bilo prvo podjetje, ki je poskusno objavilo finančna poročila, ki so vključevala podatke o vrednosti zaposlenih, koncepta, ki je zaradi svoje inovativnosti – vključitev vrednosti zaposlenih v bilanco stanja (ang. Putting people in the balance-sheet) – povzročilo precejšnje zanimanje povsod po svetu.

V **četrti fazi**, od sredine sedemdesetih let, se je razvoj računovodstva človeških zmožnosti ustavil, metode pa so postale tako kompleksne, da jih je znalo uporabljati le malo ljudi. Potrebno je bilo sodelovanje podjetij, ki v teh raziskavah niso videla svojega interesa, saj bi koristi od teh raziskav imela celotna akademska in poslovna sfera in ne zgolj podjetje, ki bi v raziskave investiralo. Na tej točki se je zdelo, da bo računovodstvo človeških zmožnosti ostalo le ideja, ki obeta. Trendi v poslovnem okolju v naslednjih nekaj letih pa so že pozabljeno idejo znova obudili.

Zanimanj se je zopet pojavilo na začetku osemdesetih let – **peta faza**, in to predvsem v ameriških podjetjih, ki so v računovodstvu človeških zmožnosti videla svojo konkurenčno prednost pred vodilnimi japonskimi podjetji. Razlog za nenadno povečanje zanimanja za računovodstvo človeških zmožnosti gre pripisati tudi razvoju storitvene dejavnosti in trdimo lahko, da se je v tem času razvil pojem človeka v smislu konkurenčnega faktorja za gospodarsko rast.

3.2 Računovodstvo človeških zmožnosti in zunanje računovodsko poročanje

Računovodstvo človeških zmožnosti obravnava zaposlene kot premoženje podjetja. To pomeni, da si prizadeva za izkazovanje vrednosti zaposlenih med sredstvi in za izkazovanje naložb v zaposlene kot povečanje njihove vrednosti. Klasično računovodstvo obravnava zaposlene le kot strošek. To široko sprejeto prepričanje, da je bistvo računovodstva človeških zmožnosti vključevanje vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze, po mnenju Flamholza (1985, 57) še zdaleč ni ustrezno razumevanje tega koncepta. Prav zaradi dramatičnosti in inovativnosti (vključevanje vrednosti zaposlenih v

računovodske izkaze ali ang. Putting people in the balance sheet) je to za mnoge postala dominantna podoba računovodstva človeških zmožnosti.

Poglejmo si primer, kako naložbe v zaposlene vplivajo na računovodske izkaze podjetja, sestavljene z uporabo klasičnega pristopa in z uporabo pristopa računovodstva človeških zmožnosti. Predpostavimo, da razpolaga podjetje z začetnim stanjem sredstev in obveznosti do virov sredstev. Nadalje predpostavimo, da so razlike v vrednosti sredstev in obveznosti do virov sredstev med začetkom in koncem poslovnega leta le posledica različnega obravnavanja naložb v zaposlene in da je vrednost naložb v zaposlene (izobraževanje) v poslovnem letu znašala 400 denarnih enot ter da je ocenjena doba koristnosti teh naložb štiri leta.

Tabela 1 prikazuje začetno bilanco stanja, tabela 2 pa končno bilanco stanja.

Ekonomska kategorija	Klasični pristop	Računovodstvo človeških zmožnosti
<i>I. Sredstva</i>	5.000	5.000
1. Stalna sredstva	1.500	1.500
1.1.Osnovna sredstva	1.400	1.400
1.1.1. Zemljišča, zgradbe, oprema	1.900	1.900
1.1.2. Popravek vrednosti osnovnih sredstev	-500	-500
1.2.Neopredmetena dolgoročna sredstva	100	100
1.2.1. Patenti, licence, koncesije	100	100
2. Gibljava sredstva	3.500	3.500
<i>II. Obveznosti do virov sredstev</i>	5.000	5.000
1. Kapital	3.000	3.000
2. Dolgovi	2.000	2.000

Tabela 1: Bilanca stanja podjetja na dan 1. januarja leta x

Vir: F. Milost, 2001, 121

Ekonomska kategorija	Klasični pristop	Računovodstvo človeških zmožnosti
I. Sredstva	4.600	4.900
1. Stalna sredstva	1.500	1.800
1.1.Osnovna sredstva	1.400	1.400
1.1.1. Zemljišča, zgradbe, oprema	1.900	1.900
1.1.2. Popravek vrednosti osnovnih sredstev	-500	-500
1.2.Neopredmetena dolgoročna sredstva	100	400
1.2.1. Patenti, licence, koncesije	100	100
1.2.2. Naložbe v zaposlene	-	300
1.2.2.1.Nabavna vrednost naložb v zaposlene	-	400
1.2.2.2.Popravek vrednosti naložb v zaposlene	-	-100
2. Gibljiva sredstva	3.100	3.100
II. Obveznosti do virov sredstev	4.600	4.900
1. Kapital	2.600	2.900
2. Dolgovi	2.000	2.000

Tabela 2: Bilanca stanja podjetja na dan 31. decembra leta x

Vir: F. Milost, 2001, 121

Naložbe v zaposlene smo izkazali med neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi. Zaradi izkazovanja naložb v zaposlene med sredstvi se pojavlja potreba po uvedbi nekaterih novih pojmov, in sicer: nabavna vrednost naložb v zaposlene², popravek vrednosti naložb v zaposlene³, neodpisana vrednost naložb v zaposlene⁴ in neto vrednost naložb v zaposlene⁵.

² Predstavlja vrednost naložb v zaposlene v obračunskem obdobju.

³ Predstavlja vrednost, ki so jo zaposleni v obračunskem obdobju prenesli na poslovne učinke.

⁴ To je pozitivna razlika med njihovo nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti.

⁵ To je razlika med novo nabavno vrednostjo naložb v zaposlene v obračunskem obdobju in popravki vrednosti teh naložb v istem obračunskem obdobju. Če je nova nabavna vrednost naložb v zaposlene v obračunskem obdobju večja od popravkov njihove vrednosti, govorimo o povečanju, v nasprotnem primeru pa o zmanjšanju neto vrednosti naložb v zaposlene.

Ugotovimo lahko, da različno obravnavanje naložb v zaposlene privede do pomembnih razlik v vrednosti sredstev in kapitala med obema pristopoma. Vrednost kapitala in sredstev se je v klasičnem računovodstvu v poslovnem letu zmanjšala za 400 denarnih enot, to je za celotno vrednost naložb v zaposlene. Te naložbe v klasičnem računovodstvu namreč niso obravnavane kot naložbe, pač pa njihova vrednost že ob nastanku povečuje stroške obračunskega obdobja. Naložbe so povzročile zmanjšanje denarnih sredstev, saj je bilo treba plačati račune izvajalcev izobraževanja. Zmanjšanje enega sredstva pa ni imelo za posledico povečanja kakega drugega sredstva oziroma zmanjšanja kake obveznosti, zato je nujno privedlo do zmanjšanja kapitala. Naložbe v zaposlene so torej povzročile zmanjšanje sredstev in kapitala podjetja, kar je nekoliko nelogično, saj so naložbe v zaposlene nujne za dolgoročno poslovno uspešnost podjetja in s tem tudi njegov obstoj in razvoj.

V nasprotju s klasičnim pristopom se je v računovodstvu človeških zmožnosti vrednost sredstev in kapitala zmanjšala le za 100 denarnih enot. Zaradi naložb v zaposlene se je sicer manjšalo stanje denarja v podjetju za 400 denarnih enot, vendar pa se je v istem znesku povečala vrednost naložb v zaposlene. Kasneje se je vrednost naložb v zaposlene zmanjšala za 100 denarnih enot (predpostavljene doba koristnosti naložb v zaposlene je štiri leta).

Koncept vrednotenja naložb v zaposlene v računovodstvu človeških zmožnosti izhaja iz ekonomskega koncepta vrednosti, po katerem je vrednost neke dobrine odvisna od sedanjih in bodočih z njo povezanih koristi. Ta opredelitev se lahko nanaša na naložbe v posameznika, naložbe v skupino ljudi v podjetju oziroma na naložbe v vse zaposlene. V klasičnem računovodstvu je po mnenju Milosta koncept vrednotenja naložb v zaposlene v nasprotju z ekonomskim konceptom vrednosti. Naložbe v zaposlene namreč obravnava kot naložbe s pričakovano dobo koristnosti, krajšo od leta dni (naložba v zaposlene je odpisana že v trenutku, ko do nje pride oziroma ko podjetje prejme ustrezen račun). To pomeni, da je vrednost pričakovanih bodočih storitev, ki je povezana s temi naložbami, enaka nič, kar

pa je v nasprotju z računovodskima načeloma vzročnosti odhodkov⁶ ter prednosti vsebine pred obliko⁷.

3.3 Vloga računovodstva človeških zmožnosti pri ravnanju z zaposlenimi

Kljub izpostavljenosti finančno-računovodskega vidika (vključevanju vrednosti zaposlenih in naložb v zaposlene v računovodske izkaze) je po mnenju Flamholza (2002, 948) glavna korist računovodstva človeških zmožnosti v podpori menedžmentu pri sprejemanju kadrovskih odločitev. Če ima vodstvo podjetja informacije o vrednosti njihovih zaposlenih, je velika verjetnost, da bo sprejelo drugačne kadrovske odločitve (na primer odločitve o zaposlitvah in odpušcanju), kot bi jih brez teh informacij.

Računovodstvo človeških zmožnosti je torej sistem preskrbe informacij o vrednosti zaposlenih za podjetje in z njimi povezanimi stroški. Z vidika posloводства ima dvojno vlogo, in sicer:

- Je paradigma oziroma filozofija o ravnanju z zaposlenimi v podjetju;
- Je sistem preskrbe kvantitativnih informacij o zaposlenih, ki omogoča poslovodu učinkovito in uspešno ravnanje z njimi.

Na podlagi poznavanja vrednosti zaposlenega za podjetje in z njim povezanih stroškov lahko posloводство:

- Lažje sestavi načrt kadrov in sprejema poslovne odločitve z zvezi za zaposlenimi;
- Ovrednoti uspešnost pridobivanja zaposlenih in njihovega usposabljanja ter koristnost zaposlenih za podjetje; posloводство na tak način lažje nadzira nižje odločitvene ravni.

Ali drugače: informacije o vrednosti zaposlenih za podjetje in z njimi povezanimi stroški omogočajo poslovodu, da lahko sprejema ustrezne poslovne odločitve v vseh fazah procesa ravnanja z zaposlenimi. (V nadaljevanju je predstavljenih šest faz poslovanja).

⁶ Načelo vzročnosti odhodkov in prihodkov pravi, da mora podjetje izkazati odhodke in prihodke v obdobju, v katerem so nastali, in ne v obdobju, v katerem so se pojavili ustrezni izdatki oziroma prejemki.

⁷ Načelo prednosti vsebine pred obliko pravi, da 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.

Pridobitev zaposlenih obsega izbiro in najem zaposlenih, ki lahko zadovoljijo sedanje in bodoče potrebe po delovni sili v podjetju. Te potrebe je mogoče ustrezno zadovoljiti le, če jih poznamo. Pri tem moramo paziti na ohranitev primerne razmerja med načrtovanimi stroški v zvezi s pridobitvijo zaposlenih ter sedanjimi in bodočimi koristmi v zvezi z njimi. Poznavanje vrednostnih informacij o zaposlenih nam pri načrtovanju pridobivanja zaposlenih omogoča postaviti ustrezno višino standardnih stroškov in s tem tudi podlage za oblikovanje predračun stroškov v zvezi s pridobivanjem zaposlenih. Te informacije so nadalje pomembne tudi pri sami izbiri kandidatov; pri tem namreč potrebujemo merila za ovrednotenje posameznih kandidatov. Pri izbiri kandidatov se tako odločimo za tistega, ki ima največjo bodočo vrednost za podjetje. Vrednostne informacije o zaposlenih nam torej lahko služijo pri določanju kriterijev za izbiro in pri sami izbiri.

V fazi razvoja skušamo odgovoriti zlasti na vprašanje, ali je za zahtevnejša dela ustrezneje pridobiti zaposlene zunaj podjetja ali je ustrezneje usposobiti zaposlene v podjetju. Pri odločanju za posamezno različico so ključnega pomena z njo povezani stroški.

Razmestitev zaposlenih je proces razporejanja zaposlenih na ustrezna delovna mesta. Sprejemanje razmestitvenih odločitev je povezano s številnimi dejavniki, ki so si med sabo pogosto v nasprotju.

Ohranitev zaposlenih je proces, s katerim želimo ohraniti delovne sposobnosti zaposlenih kot posameznikov in kot celote v podjetju. Če je ohranitev zaposlenih ogrožena, lahko ta povzroči podjetju velike stroške. Predpostavimo, da vodja oddelka pritiska na zaposlene, naj povečajo produktivnost ali zmanjšajo stroške; tako ravnanje lahko vpliva na medčloveške odnose, motivacijo zaposlenih in podobno; to povzroči nezadovoljstvo visoko usposobljenih zaposlenih, ki lahko privede do njihovega odhoda iz podjetja; stroški nadomestitve teh zaposlenih so lahko veliki.

Vrednotenje zaposlenih je proces, s katerim želimo ugotoviti njihovo sedanjo in bodočo vrednost za podjetje. Pri vrednotenju zaposlenih sedaj uporabljajo nedenarna merila, ki so v večini primerov, povezana s pridobitvijo, razvojem, razmestitvijo in ohranjanjem zaposlenih, neuporabna. Pri sprejemanju ustreznih poslovnih odločitev potrebujejo poslovodje poleg nedenarnih tudi denarna merila.

Nagrajevanje zaposlenih, ki obsega njihovo plačo, napredovanje in priložnostne nagrade, je zelo povezano z njihovim vrednotenjem. Ustrezno ugotovljena vrednost zaposlenih je namreč osnova za oblikovanje sistema nagrajevanja v podjetju. Tako oblikovan sistem nagrajevanja omogoča, da je višina nagrad zaposlenim prilagojena njihovi vrednosti za podjetje (Milost, 2001 45).

Ustrezno ravnanje z zaposlenimi ima vpliv tudi na zadovoljstvo ali nezadovoljstvo zaposlenih v podjetju, kar neposredno vpliva na poslovne rezultate podjetja. To še posebno velja za storitvene panoge, kjer ima večina zaposlenih neposreden stik s strankami. V povezavi z nezadovoljstvom zaposlenih tako naletimo na pojav absentizma⁸ ali odsotnosti z dela, ki podjetju lahko povzroči precejšnje stroške. Z dodatnimi informacijami o zaposlenih, pridobljenimi s pomočjo računovodstva človeških zmožnosti, bi morda lažje ugotovili vzroke za absentizem v podjetju in ga ustrezno omejili.

3.4 Odnos do računovodstva človeških zmožnosti v slovenskih podjetjih

Da bi ugotovil, kakšen je odnos do računovodstva človeških zmožnosti v slovenskih podjetjih, je Milost (2001, 46) v letu 1998 opravil raziskavo, kako v slovenskih podjetjih sprejemajo zamisel računovodstva človeških zmožnosti. Raziskava je zajela triinpetdeset velikih in srednje velikih podjetij; izpolnjene vprašalnike je vrnilo štirinajst podjetij. Vsako podjetje je prejelo dva vprašalnika: prvi je bil namenjen računovodjem, drugi poslovodjem. Raziskava je pokazala, da računovodje slabo poznajo pristop računovodstva človeških zmožnosti. Kar 64 odstotkov jih je priznalo, da še niso slišali za ta pristop, vsi pa so menili, da so zaposleni najpomembnejša prvina poslovnega procesa in da so ključnega pomena za poslovno uspešnost ter dolgoročni razvoj podjetja. Med poslovodji je bilo tistih, ki za računovodstvo človeških zmožnosti še niso slišali, še več, ker 93 odstotkov vprašanih, podobno pa so menili, da so zaposleni najpomembnejša prvina poslovnega procesa. Poslovodje so bili prav tako bolj naklonjeni zamisli računovodstva človeških zmožnosti kot računovodje. Skoraj polovica sodelujočih je menila, da bi bilo poleg klasičnih

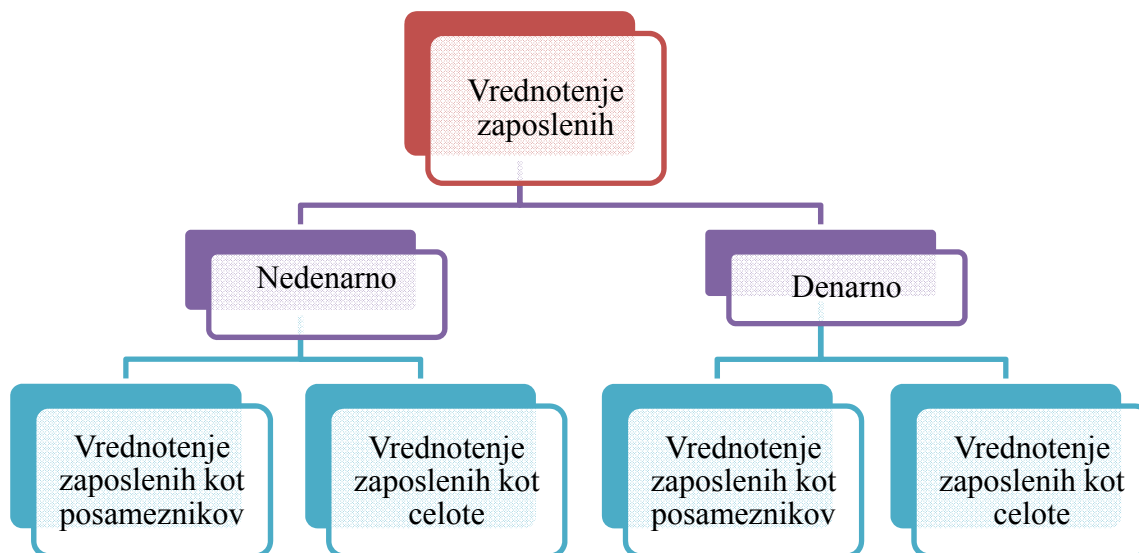
⁸ Absentizem je večplasten in kompleksen pojav, s katerim se ukvarjajo različne znanstvene discipline. Najširše je opredeljen kot vsakršna odsotnost z delovnega mesta ne glede na konkretne pojave oblike, vzroke absentizma, čas oziroma trajanje odsotnosti z dela. V literaturi se je uveljavila tudi delitev absentizma na prostovoljno odsotnost z dela, za katero ni konkretnega in objektivnega razloga ter neprostovoljno odsotnost, na katero vplivajo objektivni dejavniki, kot so bolezen, poškodba ali drugi osebni razlogi, ki se jim ni mogoče izogniti.

sprejemljivo oblikovati tudi vzporedne računovodske izkaze, ki bi vsebovali podatke o zaposlenih.

Računovodje so bili zamisli računovodstva človeških zmožnosti manj naklonjeni zlasti zaradi dveh razlogov: prvi je povezan z nepoznavanjem oziroma skromnim poznavanjem zamisli računovodstva človeških zmožnosti, drugi razlog pa je povezan z dejstvom, da so računovodje pri svojem delu precej obremenjeni in bi uvajanje novih zamisli zanje pomenilo še dodatne obremenitve.

4 RAČUNOVODSKI MODEL VREDNOTENJA ČLOVEŠKIH ZMOŽNOSTI

Pri vrednotenju neke dobrine je vrednost le-te odvisna od sedanje in bodoče koristnosti, ki jo ta dobrina daje podjetju oziroma organizaciji. Za zaposlene lahko rečemo, da je njihova vrednost odvisna od sedanje vrednosti njihovih pričakovanih bodočih koristi, kar velja tako za posameznika kot za skupino zaposlenih ali pa za vse zaposlene v podjetju (Milost, 2001, 89). Vprašanje vrednotenja zaposlenih je namreč ključnega pomena za uveljavitev tega računovodskega pristopa. Pri vrednotenju zaposlenih za zaposlenega kot posameznika vrednotimo drugače kot vrednotimo zaposlene kot celoto, ter merila, ki jih pri tem uporabljamo, delimo na denarna in nedenarna.



Slika 3: Merila vrednotenja zaposlenih

Vir: Milost, 2001, 89

V nadaljevanju sledi na kratka predstavitev nekaterih modelov tako denarnega kot nedenarnega vrednotenja zaposlenih. Pri sodobnejših modelih avtorji ne govorijo o vrednotenju zaposlenih, pač pa uporabljajo intelektualni kapital.

4.1 Nedenarni modeli

Michiganski oziroma Likertov model

Prve zamisli o nedenarnem vrednotenju zaposlenih zasledimo leta 1969 v delih raziskovalcev Inštituta za družbene raziskave, ki deluje na michiganski univerzi. Raziskovalci omenjenega inštituta so oblikovali model, ki je znan kot michiganski oziroma Likertov model (po vodilnem raziskovalcu inštituta).

Ta model opredeljuje tri vrste spremenljivk, ki naj bi vplivale na učinkovitost ljudi v organizaciji in s tem na uspešnost njenega delovanja gre za (Milost, 2001, 93):

- vzročne spremenljivke (organizacijska struktura in poslovodsko obnašanje),
- izvedbene spremenljivke (komunikacija, motivacija, kontrola),
- posledične spremenljivke (visoka produktivnost, finančna uspešnost itd).

Model je namenjen posrednemu ugotavljanju vrednosti zaposlenih v organizaciji, saj namreč ne omogoča ugotavljanja njihove izhodiščne vrednosti, pač pa zaznava le spremembe vrednosti kot posledico sprememb v organizacijski klimi.

Flamholzerjev model

Razvil ga je Eric G. Flamholz leta 1972 in ga v nasprotju z Likertom oblikoval z vidika posameznika. Z njim je žele pojasniti dejavnike, ki vplivajo na vrednost posameznika v organizaciji. Model temelji na predpostavki, da je vrednost posameznika za organizacijo rezultat dveh soodvisnih spremenljivk, in sicer (Milost, 2001, 96):

- pogojna vrednost posameznika (opredeljena je kot sedanja vrednost prihodnjih storitev ki jih bo lahko posameznik opravil v organizaciji v času njegove pričakovane delovne dobe);
- verjetnost, da posameznik ne bo zapustil organizacije.

Vrednost zaposlenega za podjetje je zmnožek vrednosti obeh dejavnikov.

Skandia Navigator

V švedski zavarovalnici Skandia so za namene nedenarnega vrednotenja zaposlenih razvili poseben mode, imenovan Navigator. Omenjeni model je namenjen zlasti pojasnitvi razlik med preteklostjo (merilo je poslovna uspešnost podjetja), sedanostjo (merila so zaposleni, povezanost podjetja z okoljem in njegova organiziranost) in prihodnostjo (merili sta inovacije v podjetju in njegov razvoj). Model je zasnovan na podmeni, da je poslovna uspešnost podjetja rezultat zmožnosti zaposlenih, da oblikujejo ustrezno organiziranost v podjetju in vzpostavijo potrebne stike z njegovim okoljem. Navigator je široko zasnovan model, ki poleg nedenarnih vsebuje tudi denarna merila vrednotenja zaposlenih. Med denarnimi merili so pomembni zlasti podatki o pretekli in sedanju poslovni uspešnosti podjetja ter napovedi za prihodnost. Nedenarna merila in denarna merila so pri tem primerno analizirana in pojasnjena.

Prikaz verige vrednosti (Value Chain Scoreboard)

Gre za sistem nefinančnih kazalnikov za identificiranje zaslužkov, ki jih lahko pripišemo intelektualnemu kapitalu. Kazalnike razvršča glede na stopnjo v razvojnem ciklu (<http://www.sveiby.com/articles/KM-lessons.doc>, 15.12.2010):

- kazalniki raziskovanja in učenja, ki vključujejo merila notranjih izboljšav, pridobljenih sposobnosti in mreženja;
- kazalniki uvajanja, ki obsegajo merila intelektualne lastnine, tehnološke izvedljivosti in
- interneta;
- Kazalniki komercializacije, ki vključujejo merila v zvezi s strankami in razvojnimi obeti.

Indeks IK (IC Index)

Povezuje posamezne kazalnike različnih intelektualnih značilnosti in sestavin z upoštevanjem različnih uteži znanje v en sam indeks. Tega nato povezuje s spremembami v ocenah tržne vrednosti podjetja. Spremembe tega indeksa so torej povezane s spremembami na trgu; najprej ugotovimo posamezne sestavine intelektualnega kapitala,

kazalce in indekse pa združimo in predstavimo v grafih ali izkazih. Ocena v tem primeru ni narejena glede na denarno vrednost; posamezne sestavine intelektualnega kapitala opredelimo z nefinančnimi parametri (Roos s sodelavci, 2000, 57).

Uravnoteženi sistem kazalnikov (Balanced ScoreCard)

Gre za menedžersko orodje, ki meri uspešnost podjetja s kazalniki, ki pokrivajo štiri glavne vidike:

- finančni vidik - sestavljajo finančni kazalniki, ki izražajo pomembne informacije za lastnike
- vidik poslovanja s strankami – zajema kazalnike, s katerimi se spremlja, kako podjetje vrednotijo kupci
- vidik notranjih poslovnih procesov – pokriva vse procese, od realizacije izdelkov in storitev do zadovoljevanja kupčevih potreb, in vključuje kazalnike, ki so pomembni za učinkovitost in kakovost notranjih procesov.
- Vidik učenja in rasti – zajema kazalnike, ki so povezani z zaposlenimi in s sistemi, ki jih podjetje uporablja za pospeševanje učenja in razpršitve znanja v podjetju.

Monitor neopredmetenih sredstev (Intangible Asset Monitor – IAM)

Metodo monitor neopredmetenih sredstev je razvil Karl-Erik Sveiby, profesor na Macquarie Graduate School of Management v Sydneyju. Metoda za merjenje in prikazovanje neopredmetenih sredstev uporablja posebne indikatorje, ki jih razvršča v tri skupine (Knez-Riedl, 1999, 34):

- indikatorji rasti in obnove
- indikatorji učinkovitosti in
- indikatorji stabilnosti.

V vsaki skupini je opredelil več možnih kazalnikov glede na zunanjo strukturo, notranjo strukturo in človeške zmogljivosti. Katere od predlaganih kazalnikov bo podjetje uporabilo, je odvisno od strategije podjetja. Metoda je še posebno uporabna za podjetja, ki imajo veliko neopredmetenih sredstev oziroma za podjetja, ki temeljijo na znanju (<http://www.sveiby.com/articles/KM-lessons.doc>, 15.12.2010). Monitor naj ne bi bil daljši

od ene strani, vendar ga mora spremljati besedilo, ki ga pojasnjuje (<http://www.sveiby.com/articles/InvisibleBalance.html>, 15.12.2010). Zaželeno je uporaba samo enega ali dveh kazalnikov v vsaki skupini, ki so podprti s pojasnjevalnimi smernicami.

4.2 Denarni modeli

Model kapitalizacije zgodovinskih stroškov

Model kapitalizacije zgodovinskih stroškov je leta 1967 razvil Rensis Likert. Model temelji na kapitalizaciji (preračunu) vseh stroškov, povezanih z usposabljanjem zaposlenega, da lahko opravlja svoje delo (Milost, 2001, 105). Kapitalizirani stroški zaposlenega so seštevek stroškov pridobitve zaposlenega, najetja zaposlenega in stroškov njegovega usposabljanja.

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

Model nadomestitvenih stroškov

Model nadomestitvenih stroškov je leta 1973 razvil Flamholz. Avtor pri tem loči dva koncepta nadomestitvenih stroškov:

- posamične in
- pozicijske nadomestitvene stroške.

Posamični in nadomestitveni stroški so opredeljeni kot sedanja žrtev, ki je potrebna, da lahko nadomestimo posameznika z določenimi delovnimi sposobnostmi z drugim posameznikom ali opremo z enakimi delovnimi sposobnostmi. Ti stroški kažejo vrednost zaposlenega za podjetje. Vendar pa je vrednost posameznika zelo odvisna 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 (Milost, 2001, 105).

Uporabnost modela je omejena. Model namreč zahteva oceno višine stroškov zamenjave zaposlenega z nekom ali nečim drugim ter oceno verjetnosti, da bo neki drugi zaposleni (oziroma oprema) opravil enako delo. Obenem tudi ocena nadomestitvenih stroškov vseh zaposlenih ni enostavno opravilo.

Model oportunitetnih stroškov

Model oportunitetnih stroškov sta leta 1967 razvila Hekimian 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, oziroma kot stroški pridobitve potrebnega zaposlenega (Milost, 2001, 108). Zaposleni ima po tem pojmovanju določeno vrednost le, če je redek vir, to je, če na primer zaradi njegovega prehoda iz oddelka A v oddelku 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 zunaj podjetja

Model »nenabavljenega« dobrega imena

Hemanson je prvi skušal ovrednotiti zaposlene. V ta namen je leta 1964 predlagal model »nenabavljenega« dobrega imena (ang. Unpurchased Goodwill Method). Ta model temelji na mnenju, da je razlika v uspešnosti med posameznimi podjetji mogoče pripisati kakovosti njihovih zaposlenih. Avtor tako pravi, da je najboljši dokaz za to, da podjetje razpolaga z računovodsko neizkazanimi sredstvi, da v zadnjih letih dosega višje dobičke od povprečnih (Chowdhury, 1997, 22).

Hermanson tako meni, da so nadpovprečne stopnje dobička zadosten pokazatelj, da razpolaga podjetje s sredstvi, ki niso izkazana v bilanci stanja, to je, da razpolaga z neko vrednostjo zaposlenih. Kot osnovno za izračun vrednosti zaposlenih je avtor upošteval le podatke iz preteklosti. Njegov koncept, kot sam pravi, temelji na načelih objektivnosti in dokazljivosti. Prihodnost je namreč povezana z negotovostjo, zato napovedi ne zadostijo temu dvema načeloma. Pri tem pristopu skuša avtor določiti vrednost zaposlenih posredno, podobno kot to počnemo pri dobrem imenu. Pri vrednotenju dobrega imena je namreč zelo pomembno, ali smo podjetje kupili oziroma ali se je podjetje samo ustvarilo dobro ime. V

primeru, ko podjetje kupimo in plačamo zanj več, kot znaša vrednost čistega premoženja, je vrednost dobrega imena znana. Če pa je dobro ime ustvarilo podjetje samo, potem njegova vrednost ni znana in jo moramo določiti; v tem primeru se lahko poslužimo pristopa, ki ga za vrednotenje zaposlenih predlaga avtor (Milost, 2001, 101).

Hermas pravi, da razlika med dobičkom, ki ga podjetje dosega in povprečnim dobičkom, ki ga dosega celotna panoga, predstavlja dobro ime, ki so ga ustvarili zaposleni. Vrednost dobrega imena je lahko razporejena na neopredmeteno aktivo, ki vključuje tudi zaposlene.

Model diskontnih plač

Model diskontnih plač sta leta 1971 razvila Lev in Schwarz. 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 korekcijo, v nasprotnem primeru pa za negativno korekcijo sedanje vrednosti predvidenih zaslužkov zaposlenih. Predpostavka je torej, da je mogoče vrednost bodočega dela zaposlenih oceniti z višino njihovih plač (Chowdhury, 1997, 23); 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.

Ekonomska dodana vrednost (Economic Value Added - Eva)

Eva je razlika med čistim dobičkom in celotnimi stroški kapitala dveh obdobj. Pri izračunu celotnih stroškov kapitala upošteva poleg stroškov dolžniškega kapitala tudi oportunitetne stroške lastniškega kapitala (gre za donos, ki bi ga delničarji podjetja lahko dosegali, če bi denar naložili zunaj podjetja v enako tvegano naložbo). Metoda obravnava in odpravlja računovodske anomalije, ki jih tradicionalni računovodski principi preostalega dobička zanemarijajo. Če je Eva pozitivna, potem podjetje ustvarja dodano vrednost in s tem povečuje učinkovitost kapitala ter vrednost podjetja. Eva zagotavlja informacije, kateri poslovni procesi, proizvodi ali storitve in projekti so dobičkonosni in prispevajo k povečanju vrednosti podjetja. Ta metoda ponudi informacije o tem, kateri nosilci ustvarjajo največjo dodano vrednost, in zato lahko služi tudi kot kazalec vrednosti intelektualnega kapitala, če intelektualni kapital povečuje dodano vrednost (Zambon, 2002, 25).

Razlika med tržno in knjigovodsko vrednostjo

Metoda tržne in knjigovodske vrednosti izračunava vrednost intelektualnega kapitala kot razliko med tržno vrednostjo podjetja in njegovo knjigovodsko vrednostjo. Če je na primer tržna vrednost podjetja (cena delnice v določenem trenutku krat število delnic) 100 milijonov evrov, njegova knjigovodska vrednost pa 50 milijonov evrov, je vrednost intelektualnega kapitala enaka 50 milijonov evrov.

Prednost modela je zlasti njegova preprostost. Prav preprostost pa je hkrati tudi njegova slabost, kajti preprosti pristopi ne zajemajo vredno zapletenosti dejanskega sveta. Prva slabost modela je, da zanemarija zunanje dejavnike, ki vplivajo na tržno vrednost podjetja. Med temi velja omeniti zlasti okoliščine ponudbe, splošno občutljivost trga kapitala in informacije, ki določajo zaznavanje vlagateljev o možnosti podjetja za uspešno poslovanje. Druga slabost modela je, da je namenjen le ugotavljanju rednosti dela sredstev podjetja (intelektualnega kapitala), ne pa podjetja kot celote. Tretja slabost pa je, da je knjigovodska vrednost podjetij odvisna od vrednotenja posameznih ekonomskih kategorij in je običajno podcenjena. Računovodski in davčni predpisi namreč podjetjem z namenom spodbujanja naložb v osnovna sredstva dovoljujejo uporabo visokih amortizacijskih stopenj. Posledica tega je, da so popravki vrednosti osnovnih sredstev višji od vrednosti, ki so jo osnovna

sredstva v resnici prenesla na poslovne učinke. Podcenjena vrednost sredstev pa ima za posledico podcenjeno knjigovodsko vrednost podjetij (Stewart, 1997, 224).

Model VAIC

VAIC je analitični postopek, ki omogoča spremljanje procesa ustvarjanja nove vrednosti s perspektive tako stvarnega kot tudi intelektualnega kapitala. Je seštevek treh komponent, ki so bistvene za izračun koeficienta učinkovitosti ustvarjanja vrednosti, in sicer : učinkovitost človeškega kapitala, učinkovitosti strukturnega kapitala in učinkovitosti stvarnega kapitala (<http://www.measuring-ip.at/Papers/ham99txt.thm>, 25.11.2010). Zveza med človeškimi in strukturnim kapitalom je obratno sorazmerna; tem manj kot človeški kapital sodeluje pri ustvarjanju vrednosti, tem večja je udeležba strukturnega kapitala. Koeficient učinkovitosti ustvarjanja vrednosti nam pokaže celotno učinkovitost menedžment izkorišča obstoječe potenciale.

Glavna prednost metode VAIC je v njeni preprostosti, saj prikazuje, koliko vrednosti ustvari denarna enota, vložena v posamezen vir. Vse podatke, potrebne za izračun koeficienta, dobimo v standardnih bilancah in poročilih o poslovanju, zato ni treba dodatno zbirati podatkov ali jih raziskovati (Žitnik, 2005, 42). Pomanjkljivost metode pa je, da čeprav identificira kritične točke pri ustvarjanju vrednosti, ne more dati natančne predstave o tem, kaj je treba spremeniti v poslovanju podjetja. Treba jo je kombinirati z drugimi menedžerskimi orodji.

5 RAZISKAVA O ODNOSU DO RAČUNOVODSTVA ČLOVEŠKIH ZMOŽNOSTI V SLOVENSKIH PODJETJIH

5.1 Cilj in metodologija raziskave

S to raziskavo smo želeli prikazati, kako je s tem pristopom v praksi in kakšen je odnos do zaposlenih v slovenskih podjetjih. Ugotoviti smo želeli, koliko so v slovenskih podjetjih seznanjeni z računovodstvom človeških zmožnosti ter, predvsem, kako obravnavajo zaposlene. Raziskava je zajela 35 malih, srednjih in velikih podjetij. Izpolnjene vprašalnike je vrnilo 15 podjetij, od katerih je 8 velikih (z več kot 250 zaposlenimi) in 4 srednja (med 50 in 250 zaposlenih), ter 3 mala (med 5 in 30 zaposlenih) podjetja. Vsa podjetja so v zasebni lasti (9 proizvodnih in 6 storitvenih).

Vsako podjetje je prejelo vprašalnik, ki je bil namenjen računovodji. Z njimi smo želeli ugotoviti naslednje:

- ali računovodje poznajo računovodstvo človeških zmožnosti;
- kako pomembne se računovodjem zdijo informacije o zaposlenih;
- kakšno vrednost imajo zaposleni v njihovih očeh.

Vprašalnik je skupaj obsegal 20 vprašanj oziroma trditev, v celoti zaprtega tipa, kar je omogočalo hitrejše in lažje odgovarjanje in obdelovanje podatkov. Anketni vprašalnik je bil vsebinsko razdeljen na štiri sklope, katerih namen je bil:

1. ugotoviti, ali računovodje poznajo pristop računovodstva človeških zmožnosti;
2. spoznati razloge računovodij za neposredno vključevanje vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze;
3. spoznati razloge računovodij proti neposrednemu vključevanju vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze;
4. ugotoviti demografske podatke anketirancev ter splošne podatke o podjetjih

V drugem in tretjem sklopu je bilo navedenih po šest trditev, katere so morali računovodje, ki so odgovarjali, oceniti s številkami od 1 do 5. Pri tem je številka 1 pomenila, da se s trditvijo sploh ne strinjajo, številka 5 pa je pomenila, da se s trditvijo močno strinjajo.

Možni so bili tudi vmesni odgovori. Pr tem tipu odgovorov gre za tako imenovano Likertovo lestvico, ki pokaže stopnjo strinjanja oziroma nestrinjanja vprašanih. Odgovori, dobljeni pri posameznem vprašanju, so pokazali, v kakšni meri se anketiranci strinjajo s posameznim razlogom za oziroma proti vključevanju vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze.

5.2 Raziskovalne hipoteze

Osnovna hipoteza je, da večina računovodij kljub vse večji pomembnosti človeškega kapitala ne pozna pristopa računovodstva človeških zmožnosti.

H1: Le redki računovodje so seznanjeni s pristopom in tudi vedo, s čim se to računovodstvo ukvarja.

H2: Večina anketiranih smatra informacije o zaposlenih kot pomembne in koristne za poslovno odločanje.

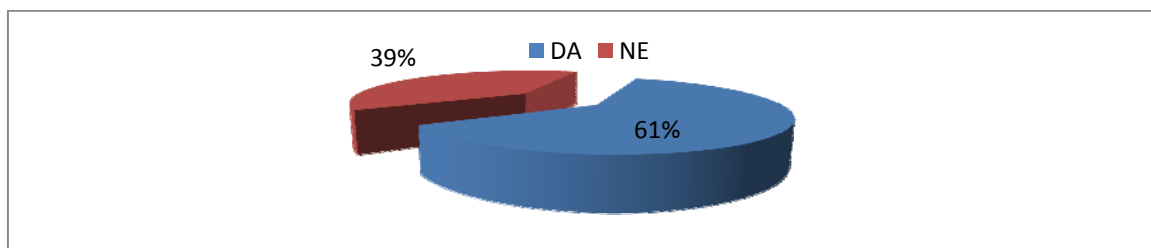
H3: Večina računovodij meni, da zaposleni niso sredstva in naj kot taki ne bi bili vključeni v računovodske izkaze.

H4: Ocenjevanje vrednosti zaposlenih je strokovno zahtevno in subjektivne narave, poleg tega pa je potrebno v računovodstvu odgovoriti še na druga, bolj pereča in aktualna vprašanja.

5.3 Analiza pridobljenih podatkov

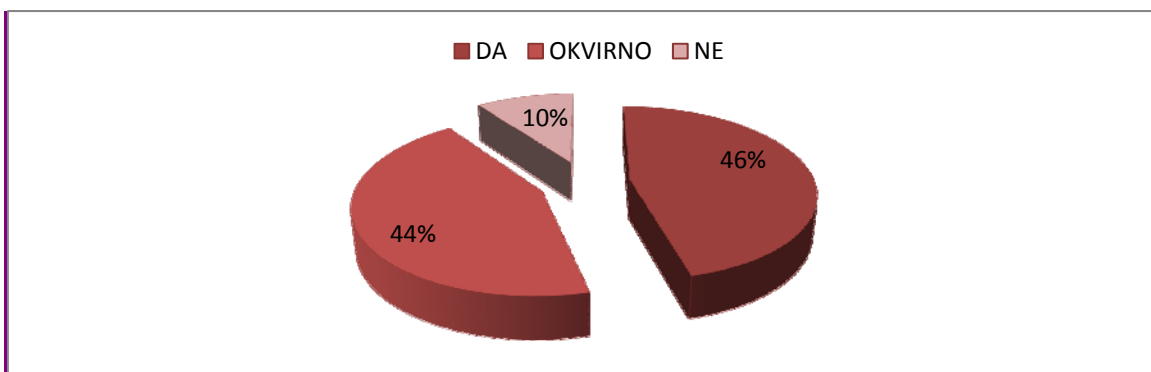
5.3.1 Ocenjevanje poznavanja računovodstva človeških zmožnosti v slovenskih podjetjih

Iz slike 4 lahko vidimo, da računovodje dokaj dobro poznajo pristop računovodstva človeških zmožnosti, saj jih je kar 61% že slišalo za ta računovodski pristop, ostalih 39% pa je odgovorilo, da za pristop še niso slišali.



Graf 1: Delež anketirancev, ki so za pristop računovodstva človeških zmožnosti že slišali

Vir: Lastna raziskava



Graf 2: Delež anketirancev, ki vedo, s čim se pristop ukvarja

Vir: Lastna raziskava

Slika 5 nam pokaže, da je med temi devetimi vprašanimi 46% takih, ki tudi vedo, s čim se pristop ukvarja, 44% jih vsaj okvirno ve, le en (1) anketiranec pa je za pristop le slišal, vendar ne ve s čim se ukvarja.

5.3.2 Razlogi za neposredno vključevanje vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze

Drugi sklop vprašanj je bil povezan z razlogi za neposredno vključevanje vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze.

Razlogi	Delež v %	Število anketirancev
Zaposleni so najpomembnejša prvina poslovnega procesa	93,33	14
Informacije o zaposlenih so pomembne za poslovno odločanje	100	15
Naložbe v zaposlene so podobne naložbam v druga sredstva	79,99	12
Poslovna uspešnost podjetja bi vseskozi potrjevala realnost informacij o zaposlenih	59,98	9
Računovodstvo človeških zmožnosti bi omogočalo realnejše ugotavljanje premoženjskega in finančnega stanja podjetja ter njegove poslovne uspešnosti	39,97	6
Klasično računovodstvo ne nudi ustreznih informacij o zaposlenih	86,66	13

Tabela 3: Razlogi za uvedbo računovodstva človeških zmožnosti

Vir: Lastna raziskava

Iz tabele 3 je razviden delež anketirancev, ki se strinjajo s posamezno trditvijo, pri čemer je rezultat seštevek odgovorov računovodij, ki se s trditvijo strinjajo in tistih, ki se s trditvijo močno strinjajo.

Iz tabele 3, ki prikazuje odgovore anketiranih, vidimo, da velika večina vprašanih (92.14%) meni, da so zaposleni najpomembnejša prvina poslovnega procesa in da so ključnega pomena za poslovno uspešnost in dolgoročni razvoj podjetja, eden izmed vprašanih pa bi tak pomen pripisal le managementu in ne kar vsem zaposlenim.

Poleg tega vsi sodelujoči menijo, da so informacije o zaposlenih pomembne za poslovno odločanje, med njimi jih kar večina meni, da so te informacije pomembne pri sprejemanju kakršnekoli pomembnejše poslovne odločitve.

Visok je tudi delež tistih, ki so mnenja, da je v zaposlene potrebno vlagati na enak način kot to velja za druga sredstva. Tako misli 79,15 % vprašanih

Nekoliko drugačni so rezultati pri vprašanju o realnosti informacij o zaposlenih, saj se s trditvijo, da bi poslovna uspešnost vseskozi potrjevala realnost informacij o zaposlenih, strinja 60 % vprašanih. Torej lahko sklepamo, da računovodje dvomijo v njihovo resničnost, češ da obstaja nevarnost subjektivnih meril pri njihovem oblikovanju na primer pri vrednotenju zaposlenih.

Pri vprašanju, ki se nanaša na klasično računovodstvo, kar 85,40 % računovodij meni, da klasično računovodstvo ne nudi ustreznih informacij o zaposlenih. Z drugimi besedami, jim poznavanje stroškov vzvezi z zaposlenimi ne zadošča povsem, še vedno pa jih le dobrih 40,56 % meni, da bi računovodstvo človeških zmožnosti omogočalo realnejše ugotavljanje premoženjskega in finančnega stanja podjetja ter njegove poslovne uspešnosti.

5.3.3 Razlogi proti neposrednemu vključevanju vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze

Poleg razloga za neposredno vključevanje vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze obstajajo tudi razlogi proti njemu. Odgovore računovodij na vprašanje razlogov proti neposrednemu vključevanju vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze prikazuje tretji sklop vprašanj,

Razlogi	Delež v %	Število anketirancev
Zaposleni niso sredstvo, saj ne izpolnjujejo kriterija lastništva	40,20	6
Ugotavljanje vrednosti zaposlenih je strokovno zahtevno opravilo, ocenjene vrednosti pa so lahko zelo subjektivno ocenjene	100	15
Informacije o zaposlenih, neposredno vključene v računovodske izkaze, bi zmedle uporabnike	40,20	6
Vključevanje podatkov o vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze bi slabo vplivalo na moralo zaposlenih	40,20	6
Stroški uvedbe računovodstva človeških zmožnosti bi znatno presegli s tem povezane koristi	76,71	13
V računovodstvu je treba prej odgovoriti še na druga, bolj preča in aktualna vprašanja	80,04	12

Tabela 4: Razlogi proti uvedbi računovodstva človeških zmožnosti

Vir: Lastna raziskava

Tabela 4 nam pokaže, da le tretjina vprašanih meni, da zaposleni niso sredstva, pri tem pa jih dejstvo, da zaposleni ne izpolnjujejo kriterija lastništva in da tako lahko praktično kadarkoli zapustijo podjetje, očitno ne moti.

Iz tabele tudi vidimo, da vsi vprašani menijo, da je ugotavljanje vrednosti zaposlenih strokovno zahtevno opravilo in da bi bile ocenjene vrednosti lahko zelo subjektivno ocenjene. To potrdi v drugem delu postavljeno domnevo o realnosti informacij o zaposlenih, saj se le polovica vprašanih računovodij strinja, da poslovna uspešnost potrjuje realnost informacije o zaposlenih.

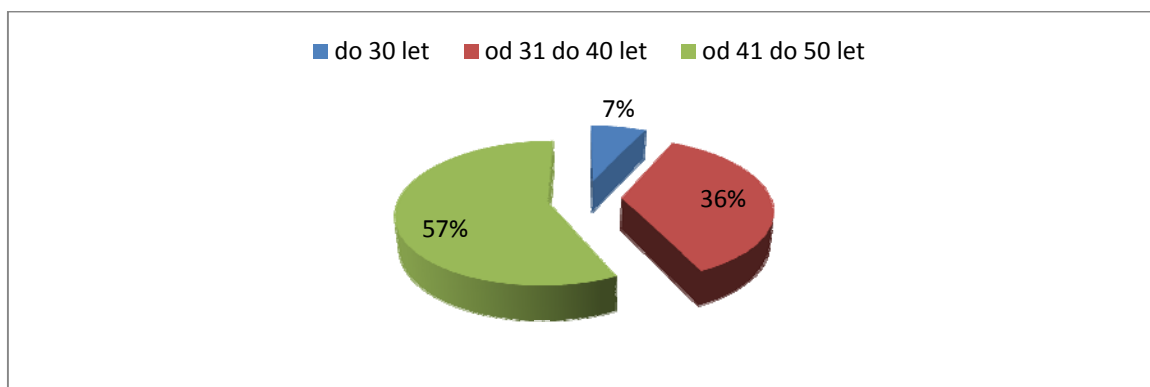
Po drugi strani pa jih kar 40,20 % meni, da informacije o zaposlenih, neposredno vključene v računovodske izkaze, ne bi zmedle uporabnikov ter jih prav toliko meni, da vključevanje teh podatkov v računovodske izkaze ne bi slabo vplivalo na moralo zaposlenih

Večina vprašanih 86,71 % meni, da bi stroški uvedbe računovodstva človeških zmožnosti znatno presegli s tem povezane koristi.

Kar 80,04 % jih tudi meni, da je v računovodstvu, še pred uresničitvijo zamisli računovodstva človeških zmožnosti treba odgovoriti na druga, bolj pereča vprašanja in poiskati rešitve za aktualnejše probleme, vendar pa naj to ne bi bil razlog, da bi to vprašanje odlagali.

5.3.4 Analiza demografskih značilnosti anketirancev

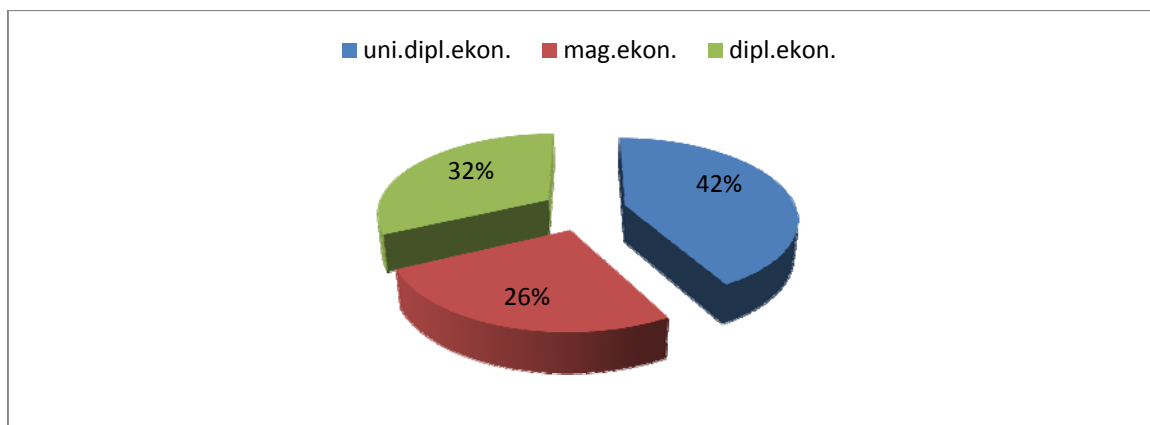
V analizi demografskih značilnosti anketirancev smo analizirali njihovo starost in izobrazbeno strukturo



Graf 3: Starostna struktura anketirancev

Vir: Lastna raziskava

Iz slike 6. je razvidno da, je glede na starost največ anketirancev v tretjem starostnem razredu, od 41 do 50 let, sledi drugi razred, od 31 do 40 let, nato zadnji nad 50 let, najmanj pa jih spada v prvi starostni razred do 30 let. 42 % anketirancev ima po izobrazbi naziv univerzitetni diplomirani ekonomist, 26 % jih ima magisterij iz ekonomije, ostali (32 %) pa so diplomirani ekonomisti.



Graf 4: Izobrazbena struktura anketirancev

Vir: Lastna raziskava

5.4 Preverjanje raziskovalnih hipotez

H1: Le redki računovodje so seznanjeni z računovodstvom človeških zmožnosti in le redki tudi vedo, s čim se ta računovodski pristop ukvarja.

Raziskava je pokazala, da so računovodje v večini seznanjeni s tem računovodskim pristopom, saj jih je od vseh anketiranih 61 % (9 anketirancev) že slišalo za ta računovodski pristop, od teh devetih jih 44,48 % (4) tudi ve s čim se pristop ukvarja, 44,48 % (4) jih vsaj okvirno ve s čim se pristop ukvarja, medtem ko je 11,12 % (1) slišal za to računovodstvo, vendar ne ve, s čim se ukvarja. Postavljeno hipotezo zato zavrnemo (glej sliko 4 in 5).

H2: Večina anketiranih pojmuje informacije o zaposlenih kot pomembne in koristne za poslovno odločanje.

Glede na odgovore anketirancev iz Tabele 3 lahko z gotovostjo trdimo, da anketiranci informacije o zaposlenih vidijo kot pomembne in koristne za poslovno odločanje, saj so takega mnenja kar vsi vprašani. Poleg tega jih kar 86,66 % meni, da klasični računovodski pristop ne nudi ustreznih informacij o zaposlenih, torej jih smatrajo za pomembne in koristne, saj le-te pogrešajo. Postavljeno hipotezo privzamemo.

H3: Večina računovodij meni, da zaposleni niso sredstva in naj kot taki ne bi bili vključeni v računovodske izkaze.

Tabela 4 prikazuje, da manj kot polovica anketirancev meni da zaposleni niso sredstvo, ostali dve slabi polovici anketirancev pa sta mnenja, da zaposleni so sredstvo in naj bi tudi bili vključeni v računovodske izkaze. V enakih deležih so anketiranci tudi mnenja, da informacije o zaposlenih, ki bi bile vključene v računovodske izkaze, ne bi zmedle uporabnika in da ne bi negativno vplivale na moralo zaposlenih. Vsi ti odgovori govorijo proti zgoraj postavljeni hipotezi, zato le-to zavrnemo.

H4: Ocenjevanje vrednosti zaposlenih je strokovno zahtevno in subjektivne narave, poleg tega je potrebno v računovodstvu odgovoriti še na druga, bolj pereča in aktualna vprašanja.

Rezultati raziskave so pokazali, da računovodje smatrajo ocenjevanje vrednosti zaposlenih kot strokovno zahtevno z vidika subjektivne narave, saj so tako odgovorili kar vsi anketiranci. V 80 % tudi menijo, da je pred vpeljavo tega računovodskega pristopa potrebno odgovoriti še na bolj aktualna vprašanja, ki zadevajo klasično računovodstvo. Zatorej postavljeno hipotezo potrdimo.

6 SKLEP

»Zaposleni so največje bogastvo podjetja«, je pogosto uporabljena puhlica, ki jo lahko slišimo ob zaključkih poslovnega leta. Storitvena podjetja in podjetja, ki temeljijo na znanju (računalniška, telekomunikacijska, ...) vedo, da to ni samo puhlica, ampak dejstvo, in uspešna podjetja se tega tudi zavedajo. Ko se je pojavil koncept računovodstva človeških zmožnosti, je bil poslovni svet zelo drugačen od današnjega. Računalniška in telekomunikacijska tehnologije je bila še v povojih, tako imenovana doba znanja se še ni začela, pa vendar je bilo zavedanje o pomenu zaposlenih za podjetje že močno. Tako je v šestdesetih letih dvajsetega stoletja nastalo računovodstvo človeških zmožnosti, ki je skušalo meriti vrednost zaposlenih in naložb vanje ter jih vključevati v računovodske izkaze podjetij. Prav ideja o obravnavanju zaposlenih med sredstvi podjetja in njihovem vključevanju v računovodske izkaze podjetij (ang. putting people on the balance sheet) je bila dolgo časa razpoznavni znak računovodstva človeških zmožnosti. Po mnenju Flamholza (2002,951) je bilo tako pojmovanje neupravičeno, saj je bil pomen tega koncepta predvsem v tem, da naj bi zagotavljal ustrezne informacije o zaposlenih vodstvu podjetja, ki bi lahko tudi s pomočjo teh informacij sprejemalo za podjetje boljše odločitve.

Zagovornikom obravnavanja zaposlenih kot premoženja namesto kot stroška, kot to počne klasično računovodstvo, ta vidik računovodstva človeških zmožnosti ni uspelo uveljaviti.

O računovodstvu človeških zmožnosti lahko rečemo, da je bil ob svojem nastanku zanimiv in inovativen koncept, ki pa se ni uveljavil. Obstaja namreč preveč odprtih vprašanj in prešibki odgovori nanje; tudi danes v poslovnih in računovodskih krogih ni posebno poznan. Bolj poznan je koncept intelektualnega kapitala. Računovodstvo človeških zmožnosti je s svojo pionirsko funkcijo merjenja vrednosti zaposlenih postavilo temelje konceptu intelektualnega kapitala ter sodobnejšim pristopom in orodjem strateškega menedžmenta. Danes izraza računovodstvo človeških zmožnosti pravzaprav ni mogoče nikjer zaslediti. Govori se le o intelektualnem kapitalu, ki pa podobno, kot je bilo računovodstvo človeških zmožnosti ob svojem nastanku inovativen in zanimiv koncept, tudi ta za zdaj še ni prodril v zavest širše poslovne javnosti. Morda tudi nikoli ne bo. Metode so namreč zelo kompleksne in zahtevne za uporabo, njihova aplikacija v že vpeljanem poslovnem sistemu pa bi povzročila precejšnje stroške ob neznanih koristih. Za

zdaj med avtorji ni niti konsenza o sami definiciji, tako da resnih pričakovanj o širši praktični uporabi teoretičnih dosežkov na področju intelektualnega kapitala ni pričakovati.

Zamisel o računovodstvu človeških zmožnosti oziroma merjenju vrednosti zaposlenih in njihovem vključevanju v računovodske izkaze je le redko kje v svetu naletelo na plodna tla. Dejstvo, da se kljub štiridesetletni zgodovini ukvarjanja s tematiko, koncept niti v akademski sferi, še manj pa v poslovnem svetu ni uveljavil, je močan argument, da lahko trdimo, da se verjetno tudi nikoli ne bo. Zlasti ideja o vključevanju vrednosti zaposlenih in naložb vanje v računovodske izkaze je praktično že pozabljena, tako da lahko rečemo, da na področju finančnega računovodstva koncept računovodstva človeških zmožnosti nima perspektive.

Na osnovi opravljene raziskave, ali računovodje v slovenskih podjetjih poznajo računovodstvo človeških zmožnosti, smo ugotovili, da so računovodje v večini že slišali za ta računovodski pristop in v večini tudi vsaj približno vedo, s čim se pristop ukvarja. Rezultati raziskave so tudi pokazali, da se računovodje zelo zavedajo pomena ki ga imajo zaposleni in informacije o njih za podjetje, prav tako zaposlene v večini vidijo kot sredstva, čeprav jih v resnici tako ne obravnavajo, saj jih ne vključujejo v računovodske izkaze. Nekateri vprašani namreč menijo, da gre v primeru zaposlenih lahko le za izvenbilančno kategorijo, Kljub temu pa so mnjenja, da klasično računovodstvo ne daje popolnih podatkov, vendar po drugi strani zavračajo vpeljavo računovodstva človeških zmožnosti. To je lahko povezano z nepoznavanjem oziroma skromnim poznavanjem zamisli računovodstva človeških zmožnosti. Drugi razlog pa je lahko povezan z dejstvom, da so računovodje pri svojem delu precej obremenjeni in bi uvajanje novih zamisli zanje pomenilo še dodatne obremenitve.

V tem trenutku je težko reči ali ima računovodstvo človeških zmožnosti perspektivo vsaj na področju poslovnega računovodstva. V originalni obliki kot merjenje vrednosti zaposlenih verjetno ne. Morda jo ima predvsem v smislu ustvarjanja dodatnih informacij o zaposlenih, ki bi pomagale vodstvu podjetij pri sprejemanju ustrežnejših kadrovske odločitve. Pogoji za to je ustrezen model vrednotenja zaposlenih. Model bi moral biti relativno nezahteven za uporabo, stroški vpeljave pa ne bi smeli presegati koristi, ki bi jih podjetje imelo od dobljenih informacij.

Za enkrat lahko trdimo le to, da bi bile potrebne mnoge raziskave, tako teoretične kot praktične, ki bi potrdile koristi od merjenja vrednosti zaposlenih, da bi poslovni svet računovodstva človeških zmožnosti sploh opazil.

7 LITERATURA IN VIRI

LITERATURA

1. Cestnik, B.: *Pristop k merjenju in izkazovanju intelektualnega kapitala na primeru podjetja Gorenje d.d.*, Diplomsko delo, Ekonomska fakulteta, Ljubljana 2004.
2. Chowdhoury, A. K.: *Human Resource Accounting, A Case for Indian Oil Corporation Limited. Master's degree thesis*, University of Ljubljana, Faculty of Economics and International center for public enterprises, Ljubljana, 1997.
3. Flamholz, E. G.: *Human Resource Accounting. Advances in Concepts. Methods and Applications*, Jossey-Bass Publishers, San Francisco, 1985.
4. Intelektualni kapital, Inštitut za intelektualni kapital Ljubljana, 10, 2000.
5. Koletnik, F.: *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*, Zveza Računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana 2007.
6. Kovač, B.: *Kakovost slovenskih menedžerjev kot intelektualni kapital slovenskega gospodarstva*, 32. Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Zveza ekonomistov Slovenije: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2000.
7. Milost, F.: *Računovodstvo človeških zmožnost.*, Visoka šola za Management, Koper, 2001.
8. Pučko, D.: *Analiza in načrtovanje poslovanja*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2001.
9. Roos, J., Roos, G., Edvinsson, L., Dragonetti, N. C. & Patpara, L.: *Intelektualni Kapital: Krmarjenje po novem poslovnem svetu*, Inštitut za intelektualni kapital, Ljubljana, 2001.
10. Stewart, A. T.: *Intellectual Capital: The New Wealth of organizations*, Doubleday Dell Publishing Group Inc, New York, 1999.
11. Zambon, S.: *Accounting, Intangibles and Intellectual Capital: An overview of the issues and some considerations*, University of Ferrara, Ferrara, 2002.
12. Žitnik, V.: *Novosti vrednotenja intelektualnega kapital.*, Diplomsko delo, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2005.

VIRI

1. Bontis, N., Dragonetti, N. C., Jacobsen, K. & Roos, G.: *The Knowledge Toolbox. A Review of the Tools Available to Measure and Manage Intangible Resources*, European Management Journal, 17 (4), stran 391-402, 1999.
2. Booking, A.: *The Management of Intellectual Capital*, Long Range Planning, 30 (3), stran 364-365, 1997.
3. Flamholz, E. G., Bullen, M. L. & Hua, W.: *Human Resource Accounting, A historical perspective and future implication*,. Management Decision, 40 (10), stran 947-954, 2002.
4. Knez Riedl, J.: *Analiza delovanja tekmecev. Preusmerjanje k neotipljivim sredstvom* MER Revija za management in razvoj, 1 (3), stran 32-35, 1999.
5. Maček, M.: *Kaj je intelektualni kapital?*, Finance, stran 22, 2000.
6. Nordstrom Kjell A., Ridderstrale J.: *Ta nori posel, ko zaigra talent, kapital pleše*, Gospodarski vestnik, Ljubljana, stran 18, 2001.

INTERNETNI VIRI:

1. <http://www.cpavision.org7vision7wpaper05b.cfm>, dne 15.12.2010
2. <http://www.measuring-ip.at/Papers/ham99txt.thm>, dne 25.11.2010
3. <http://www.sveiby.com/articles/KM-lessons.doc>, dne 15.12.2010
4. <http://www.sveiby.com/articles/InvisibleBalance.html>, dne 15.12.2010

8 PRILOGA: Anketa

Spoštovani,

Sem Irena Jurič, študentka VSŠ Academia, smer računovodstvo. Ob koncu študija moram napisati diplomsko nalogo. Za temo sem izbrala RAČUNOVODSTVO ČLOVEŠKIH ZMOŽNOSTI KOT POMEMBEN ELEMENT BODOČIH POSLVONIH IZIDOV, zato vas prosim za vašo pomoč pri izpolnjevanju anketnega vprašalnika, ki sledi v nadaljevanju. Prosim, če ga izpolnite in vrnete na moj elektronski naslov (irena.juric@krs.net ali irena@utile.si). Zagotavljam, da bom vaše podatke skrbno varovala in rezultate raziskave uporabila le v namene izdelave diplomske naloge.

Hvala za vaš čas in sodelovanje, Irena Jurič

Ruše, 13.09.2010

ANKETNI VPRŠALNIK

1. Ste že slišali za Računovodstvo človeških zmožnosti?

- Da
- Ne

2. Tisti, ki ste odgovorili z Da, ali veste, s čim se ta pristop ukvarja?

- Da
- Ne
- Okvirno

3. Informacije o zaposlenih so zelo pomembne in koristne za uporabnika.

V kakšni meri se strinjate s to trditvijo?

- Sploh se ne strinjam
- Se ne strinjam
- Ne morem se odločiti
- Se strinjam
- Močno se strinjam

4. Razlogi za neposredno vključevanje vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze.

Prosim, da ocenite naslednje trditve z ocenami od 1 do 5, pri čemer pomeni:

1.... sploh se ne strinjam

2.... se ne strinjam

3.... ne morem se odločiti

4....se strinjam

5....močno se strinjam

Trditve	1	2	3	4	5
Zaposleni so najpomembnejša prvina poslovnega procesa in so ključnega pomena za poslovno uspešnost in dolgoročni razvoj podjetja					
Informacije o zaposlenih so pomembne za poslovno odločanje					
Naložbe v zaposlene so podobne založbam v druga sredstva					
Poslovna uspešnost podjetja potrjuje realnost informacij o vrednosti zaposlenih					
Računovodstvo človeških zmognosti bi omogočalo realnejše ugotavljanje premoženjskega in finančnega stanja podjetja ter njegove poslovne uspešnosti					
Ustreznih informacij o zaposlenih					

5. Razlogi proti neposrednem vključevanju vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze

Prosim, da ocenite naslednje trditve z ocenami od 1 do 5, pri čemer pomeni:

1....sploh se ne strinjam

2....se ne strinjam

3....ne morem se odločiti

4....se strinjam

5....močno se strinjam

Trditev	1	2	3	4	5
Zaposleni niso sredstvo, saj ne izpolnjujejo kriterija lastništva					
Ugotavljanje vrednosti zaposlenih je strokovno zahtevno opravilo, ocenjene vrednosti pa so lahko zelo subjektivne					
Informacije o zaposlenih, neposredno vključene v računovodske izkaze, bi zmedle uporabnike					
Vključevanje podatkov o vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze bi slabo vplivalo na moralo zaposlenih					
Stroški uvedbe računovodstva človeških zmožnosti bi znatno presegli s tem povezane koristi					
V računovodstvu je treba prej odgovoriti še na druga, bolj pereča in aktualna vprašanja					

Sedaj pa vas prosim, da izpolnite še naslednja vprašanja, ki mi bodo pomagala pri obdelavi podatkov:

1. Koliko ljudi je zaposlenih v podjetju? _____
2. Kateri starostni skupini pripadate:
 - a) do 30 let
 - b) 31 – 40 let
 - c) 41 – 50 let
 - d) Nad 50 let
 - e) Ne želim odgovoriti
3. Vaša izobrazba: _____