

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO
RAČUNOVODSTVO ČLOVEŠKIH ZMOŽNOSTI**

Ljubljana, oktober 2007

JERNEJA JANČAR

IZJAVA

Študentka Jerneja JANČAR izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marka HOČEVARJA in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____ Podpis: _____

Kazalo

1. Uvod	1
2. Doba znanja	2
2.1. Razlika med tržno in knjigovodsko vrednostjo	3
2.2. Opredelitev intelektualnega kapitala	3
2.3. Struktura intelektualnega kapitala	6
3. Računovodstvo človeških zmožnosti	7
3.1. Zgodovinski razvoj računovodstva človeških zmožnosti	7
3.1.1. Faza 1 (1960—1966): izvor temeljnih konceptov računovodstva človeških zmožnosti	7
3.1.2. Faza 2 (1967—1970): temeljna akademska raziskovanja in razvoj modelov merjenja	8
3.1.3. Faza 3 (1971—1977): hitra rast zanimanja za računovodstvo človeških zmožnosti	8
3.1.4. Faza 4 (1978—1980): obdobje upadanja zanimanja za računovodstvo človeških zmožnosti	9
3.1.5. Faza 5 (1981—sedanjost): obnovljeno mednarodno zanimanje za teorijo in prakso računovodstva človeških zmožnosti	9
3.2. Računovodsko obravnavanje človeškega kapitala in računovodsko obravnavanje opredmetenih sredstev	10
3.3. Računovodstvo človeških zmožnosti in zunanje računovodsko poročanje	12
3.4. Prvine poslovnega procesa	13
3.4.1. Zaposleni	14
3.5. Prednosti in slabosti računovodstva človeških zmožnosti	17
3.6. Računovodstvo človeških zmožnosti kot upravljalno orodje	19
3.7. Stroški zaposlenih	20
3.8. Vrednotenje zaposlenih	21
3.8.1. Denarno vrednotenje zaposlenih	23
3.8.2. Nedenarno vrednotenje zaposlenih	26
3.9. Naložbe v zaposlene	28
3.9.1. Sestavine naložb v zaposlene	29
3.9.2. Vrednotenje naložb v zaposlene	30
3.10. Kritika računovodstva človeških zmožnosti	33
4. Raziskava o odnosu do računovodstva človeških zmožnosti v slovenskih podjetjih	35
4.1. Cilj in metodologija raziskave	35
4.2. Raziskovalne hipoteze	36
4.3. Analiza pridobljenih podatkov	36
4.3.1. Ocenjevanje poznavanja računovodstva človeških zmožnosti v slovenskih podjetjih	36
4.3.2. Razlogi za neposredno vključevanje vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze	37
4.3.3. Razlogi proti neposrednemu vključevanju vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze	39
4.3.4. Analiza demografskih značilnosti anketirancev	40
4.4. Preverjanje raziskovalnih hipotez	41

4.5. Povzetek ugotovitev	42
4.6. Omejitve raziskave	42
5. Sklep	42
Literatura	44
Viri	46
Priloge	1

Kazalo slik

Slika 1: Drevo intelektualnega kapitala	6
Slika 2: Model vložka in proizvodnje v sistemu ravnanja z zaposlenimi	20
Slika 3: Model merjenja nastalih stroškov pri pridobivanju novih zaposlenih	21
Slika 4: Merila vrednotenja zaposlenih	22
Slika 5: Model nadomestitvenih stroškov	24
Slika 6: Delež anketirancev, ki so že slišali za pristop računovodstva človeških zmožnosti	37
Slika 7: Delež anketirancev, ki vedo, s čim se pristop ukvarja	37
Slika 8: Starostna struktura anketirancev	40
Slika 9: Izobrazbena struktura anketirancev	41

Kazalo tabel

Tabela 1: Amortizacijski načrt	16
Tabela 2: Bilanca stanja podjetja Sava d. d. na dan 31. 12. 2006	30
Tabela 3: Izkaz poslovnega izida podjetja Sava d. d. za leto 2006	32
Tabela 4: Razlogi za uvedbo računovodstva človeških zmožnosti	38
Tabela 5: Razlogi proti uvedbi računovodstva človeških zmožnosti	40

1. UVOD

Model celotne gospodarske rasti se je v sedemdesetih letih bistveno spremenil s hitrim razvojem visoke tehnologije, še posebej na področjih komuniciranja ter računalniškega in biološkega inženirstva. Danes je torej znanje tisto, ki rodi bogastvo, saj človeški možgani pomembno prispevajo k dodani vrednosti proizvodov in storitev ter ustvarjajo konkurenčno prednost. Tako je znanje kot najpomembnejši kapital, predvsem na področju konkurenčne visoke tehnologije, nadomestilo denarni kapital, zemljo in fizični kapital. Tako lahko z gotovostjo rečemo, da je torej človek tisti, ki tako kot ekonomijo, ustvarja tudi intelektualni kapital.

Časi, ko je podjetje svoje rezultate poslovanja izražalo in predstavljalo zgolj skozi letno poročilo, so minili, saj danes, v družbi znanja, postaja človek, kot zaposleni, temeljno premoženje neke organizacije. Podjetje, ki je inovativno, ki je v stalnem napredku pred ostalimi konkurenti znotraj panoge, se zaveda, da so zaposleni njegovo temeljno premoženje in ne strošek. Zaposleni so namreč tisti, ki imajo znanje, sposobnosti, talent in ideje, katere potem dajo podjetju na izposajo, da ta lahko razvija nove rešitve, storitve in procese ter ustvarja vrednost za druge. So edino aktivno premoženje podjetja, saj imajo denar, krediti, tehnologija ter oprema le pasivni potencial, ki ne dodaja ničesar, če tega ne sproži človek. Problem pa je, da so ljudje mobilni, subjektivni ter spremenljivi, kar pa je hudo daleč od računovodskih idealov kapitala in jih zato tudi ne vključujejo v bilance drugače kot strošek. Bilanca stanja resda odseva stanje sedanjih sredstev, dobro ime, stalna sredstva ter obveznosti; človeški kapital, ki je prav tako neopredmeteno sredstvo, pa v bilanci stanja nima svojega mesta, čeprav ima prav tako neposredni vpliv na čisti poslovni izid.

Zaradi vse večjih razlik med knjigovodskimi in tržnimi vrednostmi podjetij, so ekonomisti, raziskovalci in teoretiki začeli spoznavati, da vrednost družbe ustvarjajo neka nevidna, neopredmetena sredstva, zaradi katerih družbe na trgu dosegajo tržne vrednosti, ki so veliko višje od vrednosti, ki jih prikazujejo tradicionalni računovodski izkazi. Vzel med tema dvema vrednostma naj bi tako predstavljalo t. i. neopredmeteno premoženja oziroma z drugimi besedami intelektualni kapital.

Namen in cilj diplomskega dela je proučiti in natančneje predstaviti računovodstvo človeških zmožnosti kot finančne metode, ki meri človeški kapital podjetja kot eno izmed glavnih komponent intelektualnega kapitala. Diplomsko delo je teoretične in raziskovalne narave, saj sem poleg preučevanja domače in tuje strokovne literature opravila tudi raziskavo med računovodjami v slovenskih podjetjih.

Poleg uvoda in sklepa diplomsko delo sestavljajo tri vsebinsko povezana poglavja, ki jih lahko razdelimo v dva širša sklopa. Prvi sklop obsega prvi dve poglavji, v katerih teoretično opredelim intelektualni kapital in računovodstvo človeških zmožnosti, v drugem

sklopu pa prikažem, koliko dejansko slovenski računovodje poznajo pristop računovodstva človeških zmožnosti ter kakšen pomen pripisujejo zaposlenim.

Uvodno poglavje je namenjeno predstavitvi predmeta dela, osnovnega namena, metod dela ter strukturi diplomskega dela. V drugem poglavju je predstavljena tako imenovana doba znanja, podam prvo opredelitev intelektualnega kapitala kot razlike med tržno in knjigovodsko vrednostjo podjetja, različne definicije intelektualnega kapitala, saj danes enotne definicije tega pojma še ni, ter opišem strukturo intelektualnega kapitala. Tretje poglavje je v celoti namenjeno računovodstvu človeških zmožnosti. V njem je podrobno opisana zgodovina tega pristopa, razlogi za in proti vključevanju vrednosti človeških zmožnosti v računovodske izkaze, opisane so denarne in nedenarne metode vrednotenja zaposlenih, na koncu pa je podana tudi kritika tega pristopa.

Četrto poglavje je namenjeno raziskavi, ki sem jo izvedla 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 sem prišla ob proučevanju problematike in pisanju diplomskega dela.

2. DOBA ZNANJA

Znanje je postalo najpomembnejši dejavnik v ekonomskem življenju. Je osnovna sestavina vsega, kar kupimo in prodamo, je surovina, s katero delamo. Intelektualni kapital, ne naravni viri, stroji ali celo finančni kapital, je postal nujno potrebno sredstvo družb (Stewart, 2001).

Že Marshall je leta 1890 rekel, da je kapital v veliki meri sestavljen iz znanja in organizacije, ter da je znanje naše najmočnejše orodje proizvodnje (Little, Quintas, Ray, 2002, str. 3). Vendar pa kljub zavedanju, da je znanje izrednega pomena, zanimanje zanj širom po svetu narašča šele od sredine devetdesetih, ko se je pojavilo zanimanje za to, kako ravnati z njim ter kako ga upravljati znotraj in med organizacijami. Tudi politiki širom po svetu danes poudarjajo prispevek znanja h gospodarski rasti in konkurenčnosti in se tega počasi vse bolj zavedajo.

V sredini devetdesetih let, ko je bil pojem »upravljanje znanja« še popolnoma nov, so teoretiki in menedžerji vzpodbudili razprave o tej temi, na področju upravljanja znanja je prišlo do nenadnega vzpona številnih publikacij, na temo znanja so bile organizirane številne konference in svetovalne dejavnosti. A vendar si menedžerji, svetovalci in visokošolski učitelji med seboj niso bili edini, kaj upravljanje znanja pravzaprav je. Kljub temu so številna podjetja in menedžerji videli izziv v upravljanju svojega znanja. Trdili so, da je treba v narodnem gospodarstvu, ki je utemeljeno na znanju, to znanje učinkovito upravljati. Tako je ideja o ekonomiji znanja postala široko razširjena, v nekaterih podjetjih

so celo zaposlili človeka, pristojnega za to področje – tako imenovanega »menedžerja za upravljanje znanja« (*Chief Knowledge Officer ali CKO*) (Maček, 2002).

Ekonomisti so seveda že od nekdaj vedeli, kakšen pomen ima znanje v gospodarstvu, vendar jih je večina menila, da je znanje preveč kočljivo oziroma je znanje videla kot preveč neotipljivega za upravljanje in ravnanje z njim (Penrose, 2002, str. 77).

Peter Drucker že davnega leta 1974 omenja, da je znanje osnovni kapital podjetja in pomemben vir prihodkov (Drucker, 1994, str. 5). Razvita gospodarstva, ki so se v 19. stoletju iz poljedelske družbe razvila v industrijsko družbo, so se v 20. stoletju razvila v storitveno in na znanju temelječo družbo. Tako smo zdaj v času, ko dominira znanje in mnoge menedžerske odločitve, ki so bile sprejemljive za industrijsko dobo, so danes neskladne z ustvarjanjem vrednosti in so povsem nedosledne, saj trg danes vrednost vrednoti drugače kot zgolj s knjižnim premoženjem, ki predstavlja fizično in finančno vrednost podjetij (Gruban, 2002).

2.1. Razlika med tržno in knjigovodsko vrednostjo

Glede na vse večje razlike med tržno in knjigovodsko vrednost podjetij so se v poslovni literaturi začele pojavljati trditve, da v podjetju poleg finančnega zelo verjetno obstaja tudi tako imenovani intelektualni kapital (Erčulj, 2002, str. 5). Podjetja, ki so kapitalno zelo intenzivna, dosegajo 2–4x večjo tržno vrednost, kot je njihova knjigovodska vrednost; podjetja, ki temeljijo na znanju, pa dosegajo tudi do 20-kratnik njihove knjigovodske vrednosti. Vrzel med tržno in knjigovodsko vrednostjo naj bi zato predstavljala tako imenovano neopredmeteno premoženje, ki ga je praviloma zelo zahtevno dosledno meriti in ocenjevati, saj za merjenje odnosov s potrošniki, posebnih znanj in organizacijskih sistemov ali pa odličnega obvladovanja procesov danes še ni enotnih mnenj in standardov vrednotenja neopredmetenega premoženja (Gruban, 2002).

2.2. Opredelitev intelektualnega kapitala

Najprej je potrebno razjasniti nekaj nejasnosti, ki se pojavljajo glede samega pojma intelektualni kapital. Termin intelektualni kapital ima namreč precej različnih pomenov in se pogosto uporablja kot sinonim za intelektualno lastnino (*intellectual property*)¹,

¹ Intelektualna lastnina je pravno opredeljena ter določa lastninsko pravico stvarim, kot so patenti, blagovne znamke, avtorske pravice. Ta sredstva so edina oblika intelektualnega kapitala, ki je po predpisih prepoznana za računovodske namene (Dzinkowski, 1998, str. 3).

neopredmetena sredstva (*intangible assets*)² in znanje. Lahko ga opredelimo kot celotno zalogo kapitala oziroma znanja, ki ga ima podjetje (Dzinkowski, 1998, str. 3).

Kadar govorimo o kapitalu, se seveda moramo zavedati, da se v bilanci stanja pojavlja na drugi strani kot premoženje, torej na pasivni strani ali kot obveznost, ki ga je potrebno na neki točki vrniti. Vendar pa človeškega kapitala, ki je del intelektualnega kapitala, ni potrebno vrniti, saj je v lasti zaposlenih, ki ga podjetju posojajo ves čas, dokler so zaposleni v podjetju.

Tradicionalno računovodstvo neopredmetenih sredstev, torej tudi človeškega kapitala, ne zna vrednotiti drugače kot strošek, ki ga je podjetje imelo z razvojem teh sredstev, ne pa po koristih, ki jih ustvarjajo. S tem povzroča zmedo, iz katere izvira obravnavanje zaposlenih kot stroška (Gruban, 2002).

Funk in Wagnal sta ponudila širši pogled o tem, kaj naj bi pomenil intelektualni kapital podjetja (Dzinkowski, 1998, str. 3) :

- intelektualni: kar se nanaša na um, razum oziroma vključuje ali zahteva uporabo uma, razuma.
- kapital: bogastvo, ki je v kakršnikoli obliki vključeno oziroma na razpolago pri ustvarjanju večjega bogastva.

Danes intelektualni kapital postaja prevladujoč vir proizvodnje in ustvarjanja ekonomskega bogastva. V preteklosti je bil velik delež vrednosti rezultat opredmetenih sredstev, vključenih v finančne izkaze, danes pa največji delež vrednosti ustvari intelektualni kapital. To je tudi razlog, da danes podjetja v vseh industrijskih panogah mnogo več sredstev vlagajo v intelektualni kapital kot pa v opredmetena sredstva in s tem se spreminja tudi proces oblikovanja vrednosti (Nemec Rudež, 2005, str. 323). Prav ta premik v pomembnosti je postavil številna vprašanja, ki so bila pomembna za upravljanje intelektualnega kapitala. Začelo se je postavljati vprašanje, kako podjetje lahko oceni vrednost stvari, kot so blagovne znamke, poslovne skrivnosti, proces proizvodnje, distribucijski kanali in z delom povezane sposobnosti in tako je od devetdesetih let naprej merjenje in vrednotenje intelektualnega kapitala postalo glavno raziskovalno področje tako za raziskovalce kot za poslovneže (Bhartesh, Bandyopadhyay, 2005, str. 1367; Chen, Min, 2004, str. 116). Problema so se lotile številne discipline, vključno z menedžmentom, računovodstvom, informacijsko tehnologijo, sociologijo in psihologijo. Enotnega prijema, ki bi omogočal vrednotiti intelektualni kapital podjetja, pa zaenkrat še ni (Andriessen, 2004, str. 231).

² Neopredmeteno sredstvo je prepoznavno nedenarno sredstvo, ki fizično ne obstaja in ga ima kdo v lasti zaradi proizvodnje ali dobavljanja proizvodov oziroma storitev, dajanja v najem ali za pisarniške potrebe (Turk, 2004, str. 851).

V zadnjih štiridesetih letih sta pojma »človeški kapital« (*human capital*) in »človeška sredstva« (*human assets*) dosegla zavest javnosti, čeprav večina teh pojmov zgreši njihov pravi pomen. Razvite so bile različne definicije in v literaturi pogosto lahko najdemo zavajajočo »mešanico« pojmov »intelektualni kapital« oziroma »intelektualna sredstva«. Da bi se izognili nesporazumom, moramo biti pozorni na temeljne teorije in definicije, ki oblikujejo osnovo za razvoj pristopov in modelov (Litschka, Markom, Schunder, 2006, str. 163).

Naj poudarim, da neke splošno sprejete definicije intelektualnega kapitala ni, tako da v literaturi lahko najdemo različne definicije, ki znanje obravnavajo kot sredstvo podjetja (Nemec Rudež, 2005, str. 324–325):

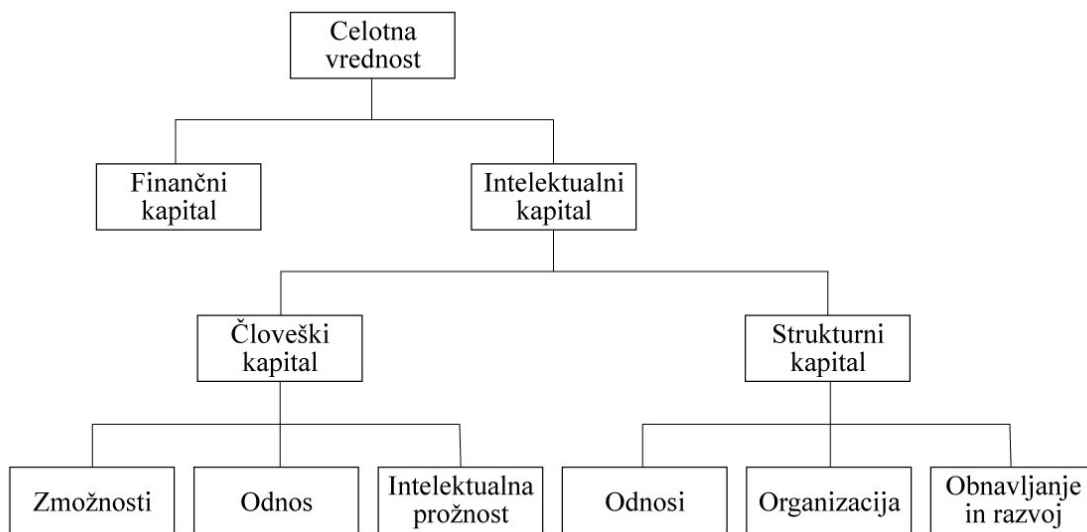
- Po Edvinssonu in Maloneu je intelektualni kapital lastništvo znanja, organizacijske tehnologije, odnosov s kupci in poklicne spretnosti, ki zagotavljajo konkurenčno prednost na trgu.
- Brookingova pravi, da je intelektualni kapital izraz za sestavljena neopredmetena sredstva, ki podjetju omogočajo delovati.
- Najbolj jedrnato definicijo je podal Stewart, ki pravi, da je intelektualni kapital »zapakirano uporabno znanje«. Pojasni, da to vključuje procese, tehnologije, patente, večšine zaposlenih, informacije o kupcih, dobaviteljih in delničarjih (Bhartesh, Bandyopadhyay, 2005, str. 1367).
- Za Bontisa je intelektualni kapital enostavno zbirka neopredmetenih virov in njihovih tokov.
- Roos in poleg njega še G. Roos, L. Edvinsson in N. C. Dragonetti pravijo, da je intelektualni kapital podjetja vsota znanja njegovih članov in praktične uporabe le-tega.
- Po Harrisonu in Sullivanu je to znanje, ki je lahko preoblikovano v dobiček.
- Lev pa pravi, da je intelektualni kapital pravica do prihodnjih koristi, ki nimajo fizične ali finančne (delnice ali obveznice) komponente.

Bontis tokove intelektualnega kapitala razlaga kot dinamično komponento, s katero se intelektualni kapital skozi čas spreminja. Vrednost ustvarja s prenašanjem znanja oziroma s tokovi znanja med zaposlenimi, procesi, tehnologijami, kulturami, filozofijo upravljanja, kupci in drugimi subjekti, ki predstavljajo okolje podjetja. Zato bi tudi mogli jasno poudariti dinamično komponento intelektualnega kapitala (Bontis, 2002, str. 15). Nemec Rudeževa (2005, str. 325) tako predlaga neko skupno definicijo intelektualnega kapitala, ki pravi, da je intelektualni kapital sredstvo, ki je osnovano na vseh vrstah znanja, razvito skozi tokove znanja med njegovimi imetniki.

2.3. Struktura intelektualnega kapitala

Naj najprej povem, da celotno vrednost podjetja 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. Tukaj pozornosti ne bom namenjala finančnemu kapitalu, naj povem le to, da njegova vrednost lahko izhaja iz materialnih ali denarnih sredstev podjetja (Roos et al., 2000, str. 22). Se pa v nadaljevanju osredotočam na sestavo intelektualnega kapitala.

Slika 1: Drevo intelektualnega kapitala



Vir: Roos et al., 2000, str. 42.

Kot vidimo po Modelu Skandie, je intelektualni kapital sestavljen iz človeškega in strukturnega kapitala (Bhartesh, Bandyopadhyay, 2005, str. 1367; Bontis et al., 1999, str. 12):

1. Človeški kapital vključuje znanje, veščine in sposobnosti zaposlenih. Je združena sposobnost podjetja za reševanje poslovnih problemov. Vrojen je v ljudeh in ne more biti v lasti podjetja, zato podjetje lahko zapusti šele takrat, ko ga zapustijo ljudje. Z merjenjem kreativnosti in inovacij kaže, kako učinkovito podjetje uporablja svoje človeške vire.
2. Strukturni kapital je po besedah Leif Edvinssona, direktorja intelektualnega kapitala v podjetju Skandia, vse tisto, kar ostane v podjetju po 17. uri. Je tisti del podjetja, ki človeškemu kapitalu omogoča, da maksimira svojo dodano vrednost in se približa meji izkoriščanja svojih sposobnosti (Žunec, 2003). Strukturni kapital je v lasti podjetja in tam ostane tudi, ko ljudje podjetje zapustijo. Vključuje tako tradicionalne stvari kot stavbe, opremo, programsko opremo, procese, patente in blagovne znamke, poleg tega

pa vključuje tudi stvari, kot so ugled podjetja ter njegova podoba, informacijski sistem in podatkovne baze. Glavni sestavni del strukturnega kapitala je organizacijski kapital ali struktura organizacije, ki zaposlenim omogoča, da izpolnijo in izkoristijo svoje talente.

Ob upoštevanju zgoraj navedenih dejstev moramo pritrditi, da je strukturni kapital prav tako pomemben kot človeški kapital in samo skladen razvoj obeh je pogoj za rast vrednosti intelektualnega kapitala podjetja.

3. RAČUNOVODSTVO ČLOVEŠKIH ZMOŽNOSTI

Vprašanje o tem, kako vrednotiti intelektualni kapital, se v strokovnih krogih poraja že od konca 19. stoletja in prav računovodstvo človeških zmožnosti je tisto, kateremu je bilo v preteklosti namenjene največ pozornosti. Računovodstvo človeških zmožnosti predstavlja pomembno vejo vrednotenja intelektualnega kapitala, je pa osredotočeno le na eno izmed sestavin intelektualnega kapitala in to je človeški kapital (Chen, Zhu, Xie, 2004, str. 199). V nadaljevanju se tako posvetim temu pristopu, v prilogi pa še nekaterim novejšim metodam vrednotenja intelektualnega kapitala, ki niso omejene le na človeški kapital, temveč se nanašajo še na druge sestavine intelektualnega kapitala (glej Prilogo 2).

3.1. Zgodovinski razvoj računovodstva človeških zmožnosti

Razvoj računovodstva človeških zmožnosti je šel skozi naslednjih pet faz:

- 1960–1966: izvor temeljnih konceptov računovodstva človeških zmožnosti iz sorodnih teoretičnih tekstov.
- 1967–1970: temeljna akademska raziskovanja in razvoj različnih modelov merjenja.
- 1971–1977: hitra rast zanimanja za računovodstvo človeških zmožnosti.
- 1978–1980: obdobje upadanja zanimanja za računovodstvo človeških zmožnosti.
- 1981–sedanjost: obnovljeno mednarodno zanimanje za teorijo in prakso računovodstva človeških zmožnosti.

Zgodovina pristopa se je razvijala od teorije in nato prešla v prakso preko poslovnih šol do strokovne uporabe, in ponazarja, da je akademska teorija lahko pomembno povezana s prakso.

3.1.1. Faza 1 (1960–1966): izvor temeljnih konceptov računovodstva človeških zmožnosti

Zgodnje zanimanje za računovodstvo človeških zmožnosti izvira iz različnih virov. Nekateri izmed začetnih računovodskih teoretikov so zagotovili podporo za obravnavanje

ljudi kot sredstev in za računovodenje njihove vrednosti. Začetni organizacijski psihologi, kot na primer Likert, so bili zaskrbljeni z učinkovitostjo vodstva podjetij in prihodnostjo človeških virov, ki je bila osnovana na predpostavki, da so ljudje dragoceni organizacijski viri (Flamholtz, Bullen, Hua, 2002, str. 949). Roger Hermanson je leta 1964 objavil pionirsko delo s področja ocenjevanja človeških sredstev z naslovom Računovodstvo za človeške vire (*Accounting for Human Assets*) ter v njem opisal model za merjenje vrednosti človeških virov v zunanjih računovodskih poročilih (Johanson et al, 1998, str. 15) in prav njegovo delo je bilo pobudno za naslednjo fazo v razvoju računovodstva človeških zmožnosti.

3.1.2. Faza 2 (1967–1970): temeljna akademska raziskovanja in razvoj modelov merjenja

Raziskava, ki je bila opravljena v zgodnjih fazah razvoja računovodstva človeških zmožnosti, je potekala in bila vodena na Michiganski univerzi. V začetku leta 1967 je skupina raziskovalcev, v kateri so bili Rensis Likert, R. Lee Brummet, William C. Pyle in Eric Flamholtz, izdala niz projektov, ki so bili namenjeni razvoju konceptov in metod računovodstva človeških zmožnosti (Flamholtz, Bullen, Hua, 2002, str. 949). Rezultati te raziskave so vsebovali tudi članek, ki ga je napisal Brummet s še drugimi avtorji, in je predstavljal eno izmed prvih del na področju računovodstva človeških zmožnosti, v njem pa je bil izraz računovodstvo človeških zmožnosti tudi prvič uporabljen (Johanson et al., 1998, str. 15). Avtorji so analizirali slabosti obravnavanja izdatkov, ki so povezani z zaposlenimi, kot stroške in ne kot sredstva, ter sklenili, da je računovodstvo človeških zmožnosti prvenstveno uporabljeno kot upravljalsko orodje.

3.1.3. Faza 3 (1971–1977): hitra rast zanimanja za računovodstvo človeških zmožnosti

Tretja faza razvoja računovodstva človeških zmožnosti je bilo obdobje hitre rasti zanimanja za tovrstno računovodstvo. V tem obdobju je bilo zlasti v zahodnem svetu, v Avstraliji in na Japonskem veliko akademskega raziskovanja in to je bil tudi čas zgodnjih poskusov, da bi teorijo računovodstva človeških zmožnosti vpeljali v prakso.

Ker je bilo »postavljanje ljudi v bilanco stanja« dramatično in inovativno, je le-to za številne ljudi postalo vladajoča podoba računovodstva človeških zmožnosti. Vendar je bilo kljub vsemu sporno. Eden izmed pomislekov je bil, da je računovodstvo človeških zmožnosti poročalo o lastništvu vodstva oziroma, da opravlja nadzor nad zaposlenimi. Vseeno pa se je celotno zanimanje za računovodstvo človeških zmožnosti večalo in prav ta faza je značilna po precejšnjem številu objavljenih raziskav in seminarjev s področja računovodstva človeških zmožnosti. Še en dokaz za razmah akademske teorije pa je tudi dejstvo, da je ameriško združenje računovodij (*American Accounting Association*) v obdobjih 1971–1972 in 1972–1973 ustanovilo odbore za računovodstvo človeških zmožnosti, ki so objavljali poročila o razvoju le-tega (Flamholtz, Bullen, Hua, 2002, str. 950). Leta 1973 je Komisija za računovodstvo človeških zmožnosti pri ameriškem

združenju računovodij to računovodstvo opredelila kot »proces ugotavljanja podatkov o človeških zmožnostih in njihovega poročanja zainteresiranim uporabnikom« (Johanson et al., 1998, str. 15).

3.1.4. Faza 4 (1978–1980): obdobje upadanja zanimanja za računovodstvo človeških zmožnosti

Eden izmed razlogov za zmanjšanje zanimanja za računovodstvo človeških zmožnosti je tudi v tem, da je bila večina od relativno enostavnih predhodnih raziskav že opravljenih. Preostala raziskava, s katero naj bi razvili računovodstvo človeških zmožnosti, pa je bila preveč kompleksna in je zahtevala sodelovanje organizacij, ki bi bile pripravljene služiti kot raziskovalne baze za uporabne raziskovalne študije, in bi jo tako lahko opravili le nekateri redki poznavalci. Ker so imeli le redki posamezniki bodisi potrebne veščine bodisi potrebno usposobljenost za opravljanje raziskav in za pridobitev potrebnih korporacijskih sodelovanj, je bilo opravljenih le nekaj večjih študij (Flamholtz, Bullen, Hua, 2002, str. 952).

3.1.5. Faza 5 (1981–sedanjost): obnovljeno mednarodno zanimanje za teorijo in prakso računovodstva človeških zmožnosti

V tej fazi je prišlo do ponovnega oživljanja zanimanja za računovodstvo človeških zmožnosti ter za njegovo vpeljavo v prakso. Ponovno zanimanje se je začelo pojavljati v letu 1980 in od takrat naprej so bile opravljene številne nove pomembne raziskovalne študije, ki se ukvarjajo z razvojem in uporabo tega računovodskega pristopa. Prav tako je bilo veliko poskusov, da bi v prakso uvedli računovodstvo človeških zmožnosti, ki bi temeljilo na teoriji, saj je bila med teorijo in prakso precejšnja povezava.

Prav tako v tem obdobju se je večina naprednih svetovnih gospodarstev postopno preoblikovala iz industrijskega gospodarstva, v katerem sta bila glavni sredstvi tovarna in oprema, v post-industrijsko gospodarstvo, v katerem sta glavni sredstvi človeški kapital in intelektualna lastnina. Potencialni uspeh organizacij zdaj bolj kot v njihovih fizičnih sredstvih leži v njihovih intelektualnih sposobnostih, zato morajo biti organizacije pozorne na razvoj in razvitje intelektualnega kapitala oziroma na vsoto človeškega kapitala in intelektualne lastnine.

Kljub preoblikovanju gospodarstev pa se računovodstvo na to spremembo ni odzvalo in verjetno je, da so investitorji plačali ceno zaradi pomanjkanja informacij o upravljalnem in človeškem kapitalu. Rezultat tega je, da sedaj orodja za merjenje povzročajo nepravilnosti, saj danes računovodstvo še kar temelji na industrijskem vzorcu, kjer so le fizična in oprijemljiva sredstva smatrana kot sredstva. Vendar pa zdaj organizacije potrebujejo sisteme, ki nenehno in ponovno ocenjujejo ljudi, ki jih zaposlujejo, vključno z njihovimi veščinami, talenti in lastnostmi vedenja, medtem ko so pozorni na to, kako človeški viri vplivajo na čisti poslovni izid. Računovodsko orodje, ki je primerno za

merjenje in upravljanje intelektualnega kapitala, še posebno človeškega kapitala, pa je prav računovodstvo človeških zmožnosti (Flamholtz, Bullen, Hua, 2002, str. 952–953).

3.2. Računovodsko obravnavanje človeškega kapitala in računovodsko obravnavanje opredmetenih sredstev

Res je, da je znanje širom po svetu postalo odločilen dejavnik gospodarskega in poslovnega uspeha, ampak tisto, kar je resnično pomembno, je merjenje zmožnosti zaposlenih v podjetju na vseh ravneh, z namenom proizvesti vrednost iz njihovega znanja in zmožnosti (Jasrotia, 2007).

Do nedavnega je bila vrednost podjetja prikazana skozi tradicionalno bilanco stanja (na primer stavbe, proizvodna oprema), smatrana kot zadosten odraz vrednosti sredstev podjetja, s pojavom ekonomije znanja pa je ta tradicionalen pristop merjenja postal vprašljiv zaradi spoznanja, da je človeški kapital v celotni vrednosti podjetja vedno bolj prevladujoč. Prav to spoznanje je vzpostavilo dve pomembni vprašanji, in sicer kako poleg vrednosti otipljivih sredstev podjetja določiti tudi vrednost človeškega kapitala in kako v podjetjih izboljšati razvoj človeškega kapitala.

Človeški kapital se namreč ne upravlja na isti način kot otipljiva sredstva, saj gre v tem primeru za ljudi in ne stvari, poleg tega se v računovodskih izkazih obravnava drugače. Vsi stroški dela, pa naj bodo povezani s plačami ali ne, so porabljeni v istem računovodskem obdobju, v katerem so nastali. V tem obsegu so stroški povezani s tekočim delovanjem in je tako logično, da so tako stroški (plače) kot koristi v primeru proizvodnje dobrin in storitev prikazani v istem obdobju. Kakorkoli, v obsegu, ko izdatek v prihodnjih obdobjih ustvarja korist (kot na primer izdatek za izobraževanje), so relativne cene otipljivih in neotipljivih naložb izkrivljene, deformirane. To se zgodi zaradi tega, ker se celotni stroški izobraževanja odbijejo od zaslužka, ustvarjenega v obdobju, v katerem so ti stroški nastali, medtem ko se stroški, ki so povezani z naložbami v otipljiva sredstva, amortizirajo skozi njihovo celotno dobo koristnosti.

Razlike med računovodskim obravnavanjem človeškega kapitala in računovodskim obravnavanjem otipljivih sredstev lahko prav tako vplivajo na obnašanje poslovođij. Namreč dejstvo, da stroški izobraževanja v bilanci stanja niso kapitalizirani in opredeljeni kot sredstvo, pomeni, da vodstvo oziroma lastniki podjetja kontroli tega izdatka namenijo drugačno pozornost, kot jo namenijo otipljivemu sredstvu, kar velja še zlasti pri izračunu finančnih kvocientov kot sta Dobičkonosnost sredstev³ in Dobičkonosnost investicij⁴. Prav to tudi oslabi spodbudo za dobro upravljanje sredstev za izobraževanje.

³ ang. Return on Assets – ROA.

⁴ ang. Return on Investments –ROI.

Izkrivljenje pa obstaja tudi v primerih, ko bi človeški kapital lahko bil opredeljen kot sredstvo. Tak je primer dobrega imena, ki je opredeljen kot presežek cene, po kateri kupec kupi podjetje nad njegovo knjigovodsko vrednostjo (Hočevar, Igličar, Zaman, 2000, str. 46). Dobro ime bi na primer vrednost izkušenih, kvalificiranih delavcev prevzetega podjetja lahko odražalo pri samem procesu prevzema. Vendar pa mora biti v nasprotju z drugimi otipljivimi sredstvi razvrednoten do nule, ne glede na to, da podjetje vlaga v izobraževanje z namenom posodobitve sposobnosti, znanja in izkušenj svojih delavcev.

Razlike med računovodskim obravnavanjem človeškega kapitala in računovodskim obravnavanjem drugih sredstev so pripisane prevladujočemu mnenju, da je človeški kapital in naložbe vanj težje vrednotiti, da se ga ne da nadzorovati na enak način kot otipljiva sredstva in da je tudi sicer drugačen od otipljivih sredstev. Ker se finančni trgi bolj zanašajo na računovodske podatke, je človeški kapital (zaloga veščin, zmožnosti in znanja v podjetju) in trud za njegovo obnavljanje, izven vidnega spektra tistih informacij, ki nudijo pomembne podatke in s tem osnovo, na podlagi katere se podjetje odloči o svojih bodočih investicijskih in posojilnih projektih.

Če povzamem, je računovodsko obravnavanje človeškega kapitala res drugačno od računovodskega obravnavanja otipljivih sredstev. Lahko bi sklepali, da te razlike izkrivijo relativno ceno človeškega kapitala in otipljivih sredstev znotraj podjetij. Prav tako jih lahko krivimo za izrazite razlike v zunanji podobi, ki jo ima človeški kapital v primerjavi z otipljivimi sredstvi, saj se podjetja pri svojem odločanju veliko bolj zanašajo na računovodske podatke (Johanson et al., 1998, str. 14).

Tako se je izkazalo, da veljaven računovodski sistem ni sposoben zagotoviti dejanske vrednosti znanja in sposobnosti zaposlenih. To posredno vpliva na prihodnje investicije podjetja, saj stroški, ki jih podjetje nameni za razvoj človeškega kapitala naraščajo vsako leto (Jasrotia, 2007).

Kot že rečeno, tradicionalna računovodska poročila sedaj v primerjavi s preteklostjo bistveno slabše odražajo dejansko premoženje, ki ga ustvarjajo sredstva, saj neopredmetena sredstva, kot na primer imena blagovnih znamk, intelektualni kapital, patenti, avtorske pravice, izdatki za raziskave in razvoj, človeški viri in podobno, ustvarjajo vedno večjo vsoto našega celotnega bogastva. Zgodovinsko so bila sredstva in obveznosti, ki so ustvarjala bogastvo, v računovodskih izkazih prepoznana kot stroški in so bila opredeljena kot »trda« oziroma otipljiva sredstva. Premik v gospodarstvo, ki temelji na znanju, pa je osredotočil pozornost na popolnoma druge kategorije sredstev. Ta tako imenovana mehka sredstva pa kot že rečeno v računovodskih izkazih niso prepoznana. Glavne ovire pri tem se nanašajo predvsem na težave pri njihovem ocenjevanju, na negotovost glede končno določenih vrednosti in na možnost prevare kot logične posledice te negotovosti. Po Wallmanu hitra pospešitev dogodkov, ki bi lahko pomembno vplivali na vrednost podjetja, povzroči vse večjo zastarelost letnih revizij in četrletnih poročil, saj je

težko dobiti dobro sliko trenutnega stanja, ko pa se zaradi pogostih in hitrih sprememb vse spreminja tako hitro (Johanson et al., 1998, str. 14).

3.3. Računovodstvo človeških zmožnosti in zunanje računovodsko poročanje

Zunanje računovodsko poročanje oziroma informacije, ki so razkrite v letnem poročilu podjetja, so prvotno namenjene zunanjim uporabnikom, kot so delničarji, lastniki bank, potencialni investitorji in upniki. V splošnem finančno računovodstvo obravnava človeške vire kot tekoče stroške, ki zmanjšujejo čisti dohodek podjetja, v nasprotju z investicijami, ki bodo podjetju v prihodnosti prinesle koristi in so v bilanci stanja prikazane kot sredstva.

Obravnavanje človeških virov kot sredstev v bilanci stanja povzroča določene probleme. Čeprav so bili razviti različni modeli računovodstva človeških zmožnosti, ki temeljijo na stroških in vrednostih, pa pri merjenju človeških sredstev kljub temu prihaja do subjektivnosti. En razlog je v tem, da podjetje človeških sredstev pravzaprav nima v lasti in tako obstaja tveganje za njihov odhod. Modeli, ki temeljijo na vrednosti, ta problem razrešijo z ocenjevanjem verjetnosti njihovega odhoda skupaj z verjetnostjo napredovanja, umrljivosti in prihodnjih plač.

V nasprotju pa je večina računovodskih poročil objektivnih, saj temeljijo na zgodovinskih in stroškovnih dejstvih. Razlog je v tem, da je računovodstvo v splošnem konservativno glede koristi in izgub. Tako za večino kontov ocenjene tržne vrednosti niso prikazane, razen za trgovske obveznice, za katere se pričakuje, da bodo v bližnji prihodnosti prodane. Eden izmed glavnih razlogov, zakaj splošno sprejeta računovodska načela spodbujajo objektivno, zanesljivo in preverljivo merjenje, je cilj primerljivosti med organizacijami. Seveda je primerjava med podjetji otežena, kadar merila vsebujejo subjektivnost. Vendar pa je investitorjem tradicionalni računovodski konservatizem po drugi strani otežil primerjavo človeškega kapitala v podjetjih. Rezultat zaradi pomanjkanja informacij o kvaliteti upravljanja pa je znatna nepopolnost na trgih kapitala.

Poleg odsotnosti človeških virov iz bilance stanja pa tudi druga pomembna neopredmetena sredstva, kot na primer dobro ime, niso prikazana v bilanci stanja, razen če so bila plačana za v podjetju nakupno transakcijo. Veliki izdatki za razvijanje novih proizvodov in patentov so prej odpisani kot izdatki za raziskave in razvoj kot pa kapitalizirani kot sredstva. Seveda pa obstaja nesporazum med poročevalskimi informacijami, ki so zanesljive oziroma merjene enostavno in objektivno, ter informacijami, ki so smotrne oziroma pomagajo pri odločanju. Čeprav računovodstvo človeških zmožnosti meri »inkorporirano« subjektivnost, pa so informacije, ki jih nudi, zelo smotrne za resnične potrebe investitorjev in tistih, ki sprejemajo odločitve.

Pomembnost neopredmetenih sredstev je vedno bolj priznana. Za namene računovodskega poročanja s strani *Odbora za finančno-računovodske standarde*⁵ in *Komisije Združenih držav za nadzor delovanja borz in trga vrednostnih papirjev*⁶ obstaja povečano zanimanje za računovodstvo neopredmetenih sredstev. Poleg tega pa obstaja tudi mednarodni korporacijski in akademski interes. Odkar so človeški viri podjetja osnovni sestavni del njegovih neopredmetenih sredstev, je pripravljena faza za obnovljeno zanimanje za računovodstvo človeških zmožnosti iz perspektive finančnega računovodstva (Flamholtz, Bullen, Hua, 2002, str. 947–948).

3.4. Prvine poslovnega procesa

Podjetje je običajno ustanovljeno z namenom, da bo trajno opravljalo neko dejavnost oziroma ustvarjalo proizvode ali storitve. Za to podjetje potrebuje naslednje štiri prvine, ki pa se zaradi nastopanja v poslovnem procesu porabljajo:

- delovna sredstva,
- predmete dela,
- storitve,
- zaposlene.

Delovna sredstva se pojavljajo v različnih oblikah, po slovenskih računovodskih standardih pa mednje spadajo:

- osnovna sredstva (zgradbe, zemljišča, osnovna čreda, proizvodjalna oprema, dolgoletni nasadi) in
- del obratnih oziroma gibljivih sredstev (drobni inventar).

Njihove značilnosti so, da v delovnem procesu sodelujejo večkrat, njihova življenjska doba je daljša od dobe trajanja procesa, v procesu ne spreminjajo svoje oblike, temveč stopajo vanj s svojimi lastnostmi. Prav tako delovna sredstva materialno ne prehajajo v proizvod, se pa v procesu obrabljajo, fizično izrabljajo in naravno starajo, vendar se potroškov delovnih sredstev ne da meriti v fizikalnih enotah.

Predmeti dela so stvari, ki jih delavec s pomočjo sredstev predeluje, obdeluje, dodeluje in izdeluje v želeni proizvod ali storitev. Mednje tako spadajo:

- surovine,

⁵ ang. Financial Accounting Standards Board – FASB.

⁶ ang. United States Securities and Exchange Commission – SEC.

- materiali,
- polproizvodi in nedokončana proizvodnja,
- končni izdelki,
- deli in energija.

Za razliko od delovnih sredstev se v celoti potrošijo v enem proizvodnem ciklusu in s tem v celoti prenesejo svojo vrednost v vrednost poslovnih učinkov.

Storitve nimajo lastne materialne oblike. Del storitev običajno opravijo zaposleni sami, del storitev pa za podjetje opravijo druga podjetja ali posamezniki (Gačić, 2003, str. 8). Med storitvami razlikujemo:

- storitve, ki se potrošijo istočasno, kot so opravljene (storitve z enkratnim oziroma takojšnjim delovanjem), in
- storitve z dolgoročnim delovanjem, ki se porabljajo daljše obdobje.

Med storitve, ki se porabijo v trenutku nastanka, spadajo na primer prevozne storitve, storitve v zvezi s plačilnim prometom in podobno; med storitve, ki se porabljajo daljše časovno obdobje, pa patenti, licence, blagovne znamke. Naložbe v ta neopredmetena sredstva se med sredstvi podjetja izkazujejo v primeru pridobitve oziroma nakupa pravic, ki iz njih izvirajo. Ker uporaba teh pravic praviloma prinaša večletne koristi in so zneski za pridobitev razmeroma veliki ter plačani vnaprej za več let, njihovo nabavno vrednost, ki je povečana za morebitne stroške in izdatke v zvezi s pridobitvijo, izkazujemo med sredstvi podjetja ter jo prek amortizacije postopoma prenašamo med odhodke podjetja (Igličar, Hočevar, 1997, str. 85).

3.4.1. Zaposleni

Človekovo delo in njegove sposobnosti (zaposleni, človeške zmožnosti) so najpomembnejši del premoženja vsakega podjetja, vendar pa za razliko od delovnih sredstev, predmetov dela in storitev, ki so ostale prvine poslovnega procesa, le-ta niso izkazana med sredstvi v aktivni klasični bilanci stanja (Milost, 1999, str. 48). Posledica tega je, da tradicionalno računovodstvo obravnava kot strošek tudi trošenje prvine poslovnega procesa, ki z računovodskega vidika nima nikakršne vrednosti (Milost, 1999a, str. 275).

Po Slovenskem računovodskem standardu 15 (2006) med stroške dela spadajo:

- plače, ki pripadajo zaposlencem v kosmatem znesku;
- nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo, v kosmatem znesku, ki bremeni podjetje;

- dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem;
- odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko nehajo delati v podjetju;
- dajatve, ki se dodatno obračunavajo na zgoraj omenjene prejemke zaposlenih in ki bremenijo izplačevalca.

»Naše najpomembnejše sredstvo so naši ljudje!« pogosto izjavljajo direktorji podjetij, ki jih vodi znanje. Vendar se lahko vprašamo, kako resnična sploh je ta pogosta izjava, saj se problem v bistvu začne že pri ocenjevanju resnične vrednosti, ki jo imajo človeška sredstva. Medtem ko večina organizacij lahko posreduje natančne podatke o svojih opredmetenih sredstvih kot so na primer tovarna in stroji, zemlja in stavbe, prevozna in pisarniška oprema, pa investicije v zaposlene niso nikjer formalno zabeležene. Kljub zavedanju, da so zaposleni res pomembni ter v veliki meri zaslužni za uspeh in razvoj podjetja, pa le-ti le redko najdejo mesto v bilanci stanja.

Za razliko od tradicionalnega računovodstva pa računovodstvo človeških zmožnosti zaposlene obravnava kot sredstva podjetja in tako izenačuje delo kot prvino poslovnega procesa s preostalimi tremi prvinami. To je obenem tudi najpomembnejša značilnost računovodstva človeških zmožnosti, ki skuša ugotoviti stroške, ki jih za podjetje predstavljajo zaposleni in vrednost, ki jo le-ti prinašajo podjetju. Ti podatki so namreč zelo pomembni za načrtovanje kadrov in njihovo kasnejše angažiranje (Milost, 1999, str. 48).

Kako je dejansko v praksi, lahko vidimo tudi iz izjave nekega direktorja enega izmed večjih ameriških podjetij: »Ko v podjetju nabaviš sredstvo, kot je na primer stroj, na katerem je dejanska cena in dejanska življenjska doba ter preostala vrednost stroja po tej dobi, lahko to sredstvo amortiziraš skozi celotno življenjsko dobo, te vrednosti pa so tudi razvidne v računovodskih izkazih. Vendar pa tega ni mogoče narediti z ljudmi in verjetno tudi nikoli ne bo.« (Grensing-Pophal, 2003, str. 57).

V nadaljevanju bom predstavila dva primera naložb v podjetju in izkazovanje le-teh v bilanci stanja.

Prvi primer:

Predpostavimo, da podjetje nabavi nov stroj z nabavno vrednostjo 25.000 denarnih enot in dobo koristnosti pet let. Amortizacijo bodo obračunavali po metodi enakomerne časovne amortizacije, preostale vrednosti stroja pa niso določili. Ker bo stroj usposobljen za uporabo 2. marca, bodo stroške amortizacije začeli obračunavati v aprilu. Podjetje seveda plača dobavitelju v dogovorjenem roku, vendar pa samo plačilo (izdatek) ni povezano s stroški. Tak poslovni dogodek je povezan z naslednjimi vknjižbami:

Tabela 1: Amortizacijski načrt

Leto	Am. osnova	Am. stopnja	Število mesecev amortiziranja/12	Stroški amortizacije	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost
1.	25.000	0,2	9/12	3.750	3.750	21.250
2.	25.000	0,2	12/12	5.000	8.750	16.250
3.	25.000	0,2	12/12	5.000	13.750	12.250
4.	25.000	0,2	12/12	5.000	18.750	6.250
5.	25.000	0,2	12/12	5.000	23.750	1.250
6.	25.000	0,2	3/12	1.250	25.000	0
SKUPAJ			5 let	25.000		

Vir: Lastna priprava, 2007.

Pri poslovnem procesu osnovna sredstva ne spreminjajo svoje pojavne oblike oziroma ne prehajajo v nastajajoče proizvode. Vendar pa izgubljajo svojo vrednost, ki jo moramo upoštevati v odhodkih podjetja. Z amortizacijo tako prenašamo nabavno vrednost osnovnih sredstev med odhodke podjetja (Igličar, Hočevnar, 1997, str. 89). Amortizacija se obračunava od vseh osnovnih sredstev, ki so usposobljena za uporabo, ne glede na to ali se dejansko uporabljajo in ali s tem nastopajo kot prvine poslovnega procesa (Hočevnar, Igličar, Zaman, 2000, str. 78).

Povsem drugače pa je v primeru, ko podjetje investira v zaposlene. Najbolj značilen primer naložb v zaposlene je, da podjetje svojega zaposlenega napoti na izobraževanje. Novo-pridobljeno znanje ter izkušnje bodo služile tako zaposlenemu, ki bo z novim znanjem bolj dragocen v podjetju in na trgu delovne sile, kot tudi podjetju. V tem primeru podjetje izkaže stroške že takoj v trenutku, ko prejme račun izobraževalne ustanove. Vendar se pri tem lahko vprašamo, ali ne bi bilo morda ustrežnejše v višini zneska na računu povečati vrednost zaposlenega in to naložbo vanj amortizirati v celotni dobi koristnosti tako pridobljenih znanj. Kajti lahko predpostavimo, da bo zaposleni zaradi pridobljenih znanj bolje opravljal svoje delo (Milost, 2002, str. 78).

Računovodstvo človeških zmognosti si torej prizadeva, da bi naložbe v zaposlene res izkazovali kot naložbe vanje, se pravi podobno kot izkazujemo naložbe v osnovna sredstva. Vrednost zaposlenih, povečano za vrednost naložb vanje, pa bi obenem zmanjševali z obračunano amortizacijo, saj je neizpodbitno dejstvo, da znanje zaposlenih zastareva, s tem pa se zmanjšuje tudi njihova vrednost. Skratka, gre za popolnoma isti princip kot pri osnovnih sredstvih. Seveda pa je najprej potrebno ugotoviti vrednost zaposlenih, kar je obenem tudi najbolj problematičen del pristopa računovodstva človeških zmognosti (Milost, 1999, str. 49).

3.5. Prednosti in slabosti računovodstva človeških zmožnosti

Pri računovodstvu človeških zmožnosti je treba poudariti, da obravnava zaposlene kot premoženje podjetja, in ne kot strošek, kot jih obravnava klasično računovodstvo. Tako je to pristop, ki se bistveno razlikuje od klasičnega računovodskega pristopa, ki zaposlene obravnava le kot strošek. Obravnavati zaposlene kot premoženje podjetja pa pomeni, da so zaposleni sedaj in v prihodnosti sposobni opravljati storitve, ki imajo gospodarsko vrednost za podjetje. Vsi ekonomisti pa se s tem ne strinjajo in imajo spodaj naštete argumente, ki govorijo proti neposrednemu vključevanju vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze (Milost, 2001, str. 14):

- pomembna značilnost sredstev je, da so last nekoga, zaposleni pa ne izpolnjujejo kriterija lastništva;
- značilnost sredstev je tudi, da so prenosljiva, torej mobilna, zaposleni pa 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 bodoče koristi, povezane z njimi;
- priporočene metode za vrednotenje zaposlenih so nesprejemljive tako glede na samo zasnovano računovodstvo človeških zmožnosti, kot tudi glede na splošno sprejeta računovodska načela, pri čemer mu očitajo zlasti neupoštevanje načela previdnosti pri bilanciranju⁷ ;
- informacije o zaposlenih v računovodskih izkazih bi uporabnike teh računovodskih izkazov zmedle, saj uporabniki običajno ne poznajo standardov vrednotenja zaposlenih oziroma z vrednotenjem nimajo izkušenj;
- ne obstaja dovolj razdelan model za praktično uporabo tega koncepta;
- računovodstvo mora najprej poiskati odgovore na druge, bolj pereče in aktualnejše probleme.

Franko Milost (2001, str. 14) pa pravi, da proti neposrednemu vključevanju vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze obstajata zlasti dva pomembna razloga. Prvi je povezan z vprašanjem vrednotenja zaposlenih, drugi pa z dilemo, ali je zaposlene sploh mogoče obravnavati kot sredstva.

⁷ To načelo pravi, da moramo takrat, ko imamo več vrednosti, sredstva vrednotiti po nižji vrednosti, obveznosti do virov sredstev pa po višji vrednosti oziroma lahko prihodke in dobičke priznamo šele takrat, ko so potrjeni na trgu, odhodke in izgube pa že, ko postanejo možni.

Odgovor na vprašanje, ali so zaposleni sredstva ali ne, je seveda odvisen od same opredelitve sredstev. Če na sredstva gledamo z lastniškega vidika, zaposleni ne izpolnjujejo merila lastništva, kajti zaposleni res ni last podjetja in lahko podjetje zapusti v vsakem trenutku, vendar pa so zaposleni kot celota trajno povezani s podjetjem in podjetje zapustijo le, če le-to preneha obstajati. Kljub v strokovni literaturi prevladujočemu mnenju, da zaposlenih ne moremo obravnavati med sredstvi ravno zaradi neizpolnjevanja kriterija lastništva, pa nekateri avtorji menijo drugače, in zato v nadaljevanju navajam argumente, ki govorijo v prid neposrednem vključevanju zaposlenih v računovodske izkaze (Milost, 2001, str. 17):

- v računovodstvu je treba poudariti ekonomsko vsebino pojavov, ki mora imeti prednost pred njihovo pojavno obliko, zato 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 to velja za druga sredstva;
- zaposleni so prenosljivi (mobilni) posredno, to je v obliki proizvedenih poslovnih učinkov kot rezultata vloženih delovnih naporov;
- dokazi o tem, da bi informacije zaposlenih zmedle uporabnike računovodskih izkazov, oziroma, da bi bile te informacije nehumane, ne obstajajo; ravno obratno, nekatere motivacijske teorije zelo priporočajo sporočanje teh podatkov;
- vrednotenje zaposlenih je resda lahko subjektivno, vendar je tudi na ta način določena vrednost boljša od možnosti, da njihova vrednost ni poznana;
- kvaliteta informacij o zaposlenih bi sicer lahko bila vprašljiva, vendar pa bi uspešnost poslovanja podjetja vseskozi potrjevala ali zavračala njihovo realnost;
- praktična uporaba pristopa 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 konzervativnih miselnih pristopov in odklanjanje izkazovanja vrednosti zaposlenih in naložb v zaposlene v bistvu pomeni precenjevanje vrednosti pričakovanih bodočih donosov in kazalnikov uspešnosti poslovanja.

Klasični računovodski pristop preveč upošteva načelo previdnosti pri bilanciranju in tako vodi do velikih skritih rezerv v bilanci stanja, predvsem med sredstvi in manj med obveznostmi do virov sredstev. Da ima podjetje skrite rezerve, namreč pomeni, da sredstva izkazuje po nižji vrednosti, kot jo bodo imela pri preoblikovanju v denarno obliko, obveznosti do virov sredstev pa nasprotno po višji vrednosti od tiste, ki bo potrebna za

njihovo poravnavo. Pojav skritih rezerv je seveda koristen za dolgoročni obstoj in razvoj podjetja in je tako v interesu njegovih lastnikov, saj skrite rezerve pomenijo manjšo poslovno uspešnost v tekočem obračunskem obdobju in s tem tudi manjšo davčno obremenitev podjetja, ter precenjen poslovni izid v naslednjih obračunskih obdobjih.

Prav tako je preveliko upoštevanje načela previdnosti pri bilanciranju v nasprotju z računovodskim načelom resničnosti, ki zahteva, da bilanca prikazuje dejansko, se pravi resnično stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ter dejanske odhodke in prihodke podjetja. Največja slabost po mnenju Milosta (2002, str. 79) je ta, da uporaba klasičnega računovodstva povzroča nerealno izkazovanje podatkov o premoženjskem in finančnem stanju podjetja ter o njegovi poslovni uspešnosti, saj v svoji bilanci stanja ne izkazuje naložb v zaposlene oziroma vrednosti svojih zaposlenih. Kljub vsem pomanjkljivostim klasičnega računovodstva pa izgleda, da argumenti proti vrednotenju zaposlenih še vedno prevladajo in imajo večjo težo in zato vrednosti zaposlenih v bilancah stanja slovenskih podjetij zaenkrat še ni zaznati.

3.6. Računovodstvo človeških zmožnosti kot upravljalno orodje

Čeprav bi bilo računovodstvo človeških zmožnosti v eni izmed oblik lahko uporabljeno za izboljšanje računovodskega poročanja, pa je njegova največja korist v tem, da služi kot orodje za poslovodenje, saj vrednosti, ki jih to računovodstvo posreduje, poslovodstvo lahko uporabi pri odločanju o človeških virih. Če je poslovodstvo izvedlo proces merjenja in so informacije o zaposlenih razpoložljive, je zelo verjetno, da se bo drugače odločalo o pomembnih poslovodskih odločitvah, ki so na primer povezane z odpuščanjem in začasnim odpustom iz službe v primeru mrtve sezone.

Glavne funkcije računovodstva človeških zmožnosti so (Flamholtz, Bullen, Hua, 2002, str. 948):

- posredovanje vrednosti zaposlenih in z njimi povezanih stroškov, kar poslovodstvu omogoča učinkovito in uspešno ravnanje z njimi;
- služi kot analitično orodje z namenom olajšati proces odločanja;
- motivira poslovodstvo, da gledajo tudi iz perspektive zaposlenih.

Kot sem že povedala, informacije o vrednosti zaposlenih omogočajo poslovodstvu, da lahko sprejme ustrezne poslovne odločitve v vseh fazah procesa ravnanja z zaposlenimi. Te faze so: (Milost, 2001, str. 45):

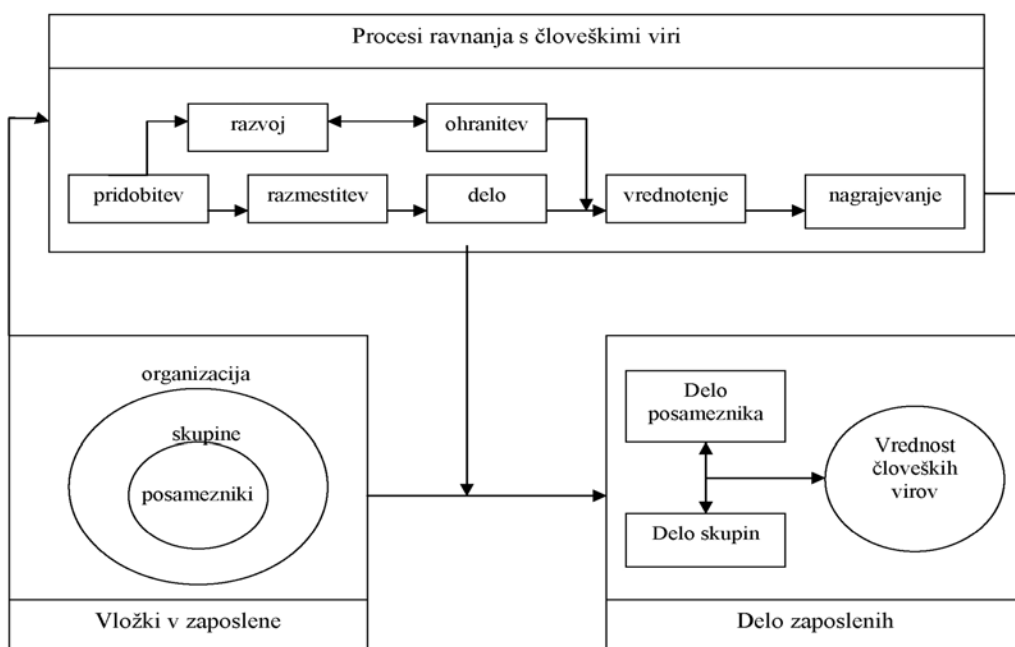
- faza pridobitve;
- faza razvoja;
- faza razmestitve;
- faza ohranitve;

- faza ovrednotenja;
- faza nagrajevanja.

Milost (1999, str. 50) meni, da je ravno poznavanje vrednosti zaposlenih ključnega pomena za poslovanje in se sprašuje ali je sploh mogoče resno razmišljati o poslovanju neke dobrine, katere vrednost ni poznana. Sam namreč meni, da je ravno vrednost neke dobrine najpomembnejše merilo pri poslovanju z njo.

Če celoten proces ravnanja z zaposlenimi ustavimo v skico, pa dobimo model vložka (*input*) in proizvodnje (*output*) v sistemu ravnanja z zaposlenimi.

Slika 2: Model vložka in proizvodnje v sistemu ravnanja z zaposlenimi

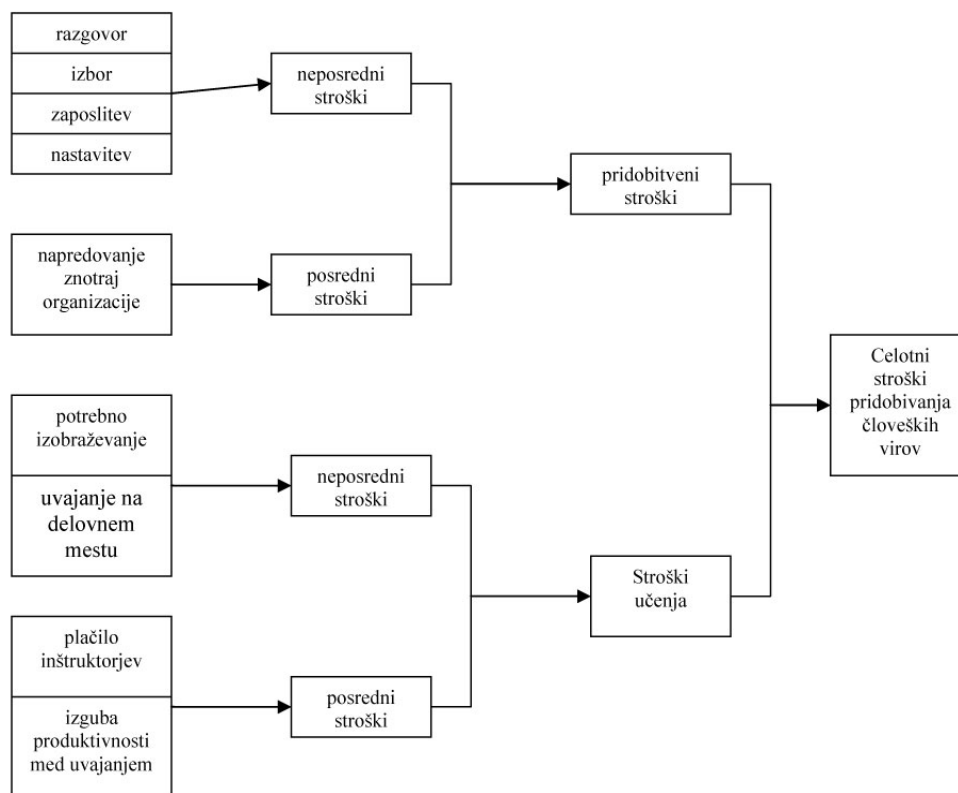


Vir: Flamholtz, 1989, str. 11.

3.7. Stroški zaposlenih

Stroški zaposlenih so stroški, ki nastanejo pri pridobivanju novih ljudi ali pri nadomestitvi že zaposlenih ljudi in so nasploh že zelo poznano področje. Stroške, ki so povezani z ravnanjem človeških virov, delimo na posredne stroške (*indirect costs*) in neposredne stroške (*direct costs*). Oboji stroški se pojavljajo tako pri pridobivanju novih zaposlenih kot tudi pri nadomestitvi zaposlenih ljudi. V nadaljevanju bom prikazala model za merjenje stroškov, ki nastanejo pri pridobivanju zaposlenih, model za merjenje stroškov pri nadomestitvi zaposlenih ljudi pa bom prikazala v poglavju o vrednotenju ljudi.

Slika 3: Model merjenja nastalih stroškov pri pridobivanju novih zaposlenih



Vir: Flamholtz, 1989, str. 63.

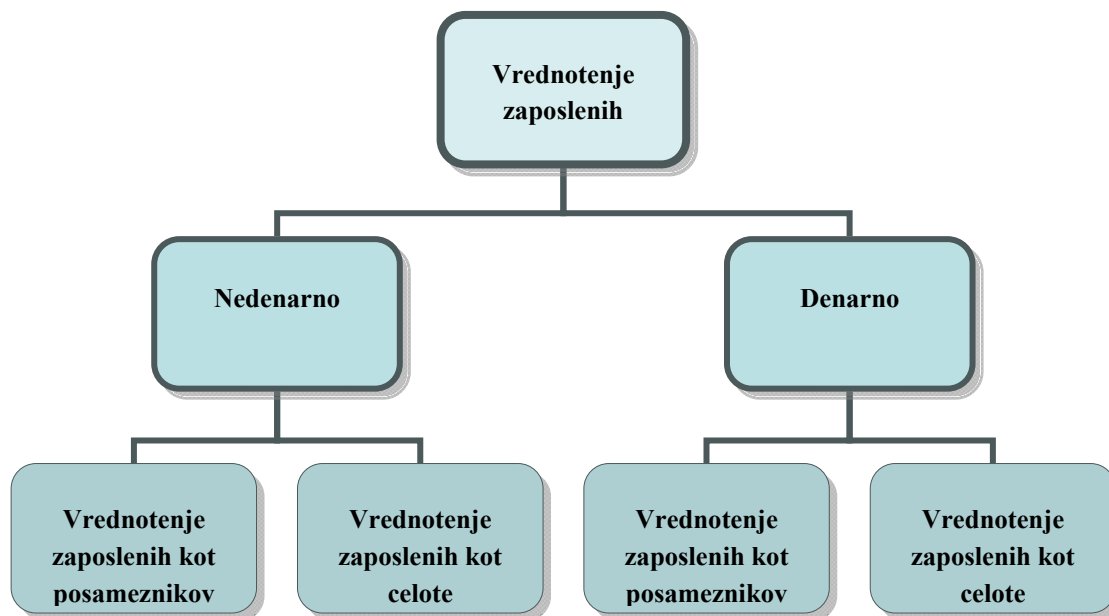
Pridobivanje novih zaposlenih je povezano z rekrutiranjem, izbiranjem in zaposlovanjem ljudi, vse to z namenom, da bi bile zadovoljene sedanje in prihodnje potrebe organizacije po delovni sili. Ko so te potrebe enkrat identificirane oziroma prepoznane, lahko računovodstvo človeških zmožnosti olajša proces načrtovanja delovne sile s preskrbovanjem ocen o stroških rekrutiranja, izbiranja in uvajanja zaposlenih za različna delovna mesta ter z oblikovanjem takšnih stroškovnih standardov, ki jih podjetje v okviru proračuna lahko uporabi za načrtovanje aktivnosti delovne sile (Flamholtz, 1973, str. 9).

3.8. Vrednotenje zaposlenih

Pri vrednotenju neke dobrine je vrednost le-te odvisna od sedanje in bodoče koristnosti, ki jo ta dobrina daje podjetju oziroma organizaciji. Za zaposlene pa 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, str. 89). Vprašanje vrednotenja zaposlenih je namreč ključnega pomena za uveljavitev tega računovodskega pristopa. Pri vrednotenju zaposlenih pa zaposlenega kot posameznika vrednotimo drugače kot vrednotimo zaposlene kot celoto, ter merila, ki jih pri tem uporabljamo, delimo na denarna in nedenarna.

Če gledamo zgodovinsko, ima denar vse od njegove iznajdbe dominanten pomen v družbi in tudi najpomembnejši korak pri vrednotenju v računovodstvu je povezan z odkritjem denarja. S tem so ekonomske kategorije poleg količinskega dobile tudi denarni izraz. Z družbenim razvojem je postalo denarno izkazovanje vrednosti vse pomembnejše in tako v zadnjih stoletjih kar dominantno, saj v računovodstvu lahko izkažemo le vrednosti, ki so denarno izražene. Vendar pa se je v praksi izkazalo, da ima prikazovanje samo denarnega vrednotenja v računovodstvu tudi slabosti, zato *Odbor za sestavo poročil o temeljih računovodske teorije* od leta 1966 priporoča, da se poleg denarnega izkazuje tudi nedenarno vrednotenje.

Slika 4: Merila vrednotenja zaposlenih



Vir: Milost, 2001, str. 89.

Denarno vrednotenje zaposlenih:

- model kapitalizacije zgodovinskih stroškov (ang. Capitalisation of Historical Costs)
- model nadomestitvenih stroškov (ang. Replacement Costs)
- model oportunitetnih stroškov (ang. Opportunity Costs)
- model diskontiranih plač (ang. Discounted Wages and Salaries)
- model »nenabavljenega« dobrega imena
- model korigirane sedanje vrednosti
- Morsejev model
- Auerbachov in Sadanov model
- Jaggijev in Lauov model

Nedenarno vrednotenje zaposlenih:

- Michiganski oziroma Likertov model
- Flamholzov model
- Oganov model

3.8.1. Denarno vrednotenje zaposlenih

Denarno vrednotenje zaposlenih je precej bolj razširjeno kot nedenarno vrednotenje, saj je med ekonomisti vzbudilo precej večjo pozornost. Kajti denar je danes še vedno skupni imenovalac, ki olajšuje medsebojno primerjavo težko primerljivih ekonomskih kategorij.

V nadaljevanju bom opisala le najpomembnejše modele denarnega vrednotenja zaposlenih, v Prilogi 2 pa tudi nekaj novejših modelov merjenja neopredmetenih sredstev.

a) MODEL KAPITALIZACIJE ZGODOVINSKIH STROŠKOV

Ta model je leta 1967 razvil Rensis Likert in temelji na kapitalizaciji (preračunu) vseh stroškov, ki so povezani z usposabljanjem zaposlenega, da le-ta lahko nemoteno in uspešno opravlja svoje delo, kar med drugim vključuje njegovo uvajanje, kasnejše izpopolnjevanje in podobno (Milost, 1999a, str. 277). Kapitalizirani zgodovinski stroški zaposlenega so seštevek stroškov pridobitve zaposlenega in stroškov njegovega usposabljanja.

a. Stroške pridobitve zaposlenega sestavljajo:

- Stroški razpisa delovnega mesta
- Stroški izbire, najetja in namestitve zaposlenega

b. Stroške usposabljanja zaposlenega pa sestavljajo:

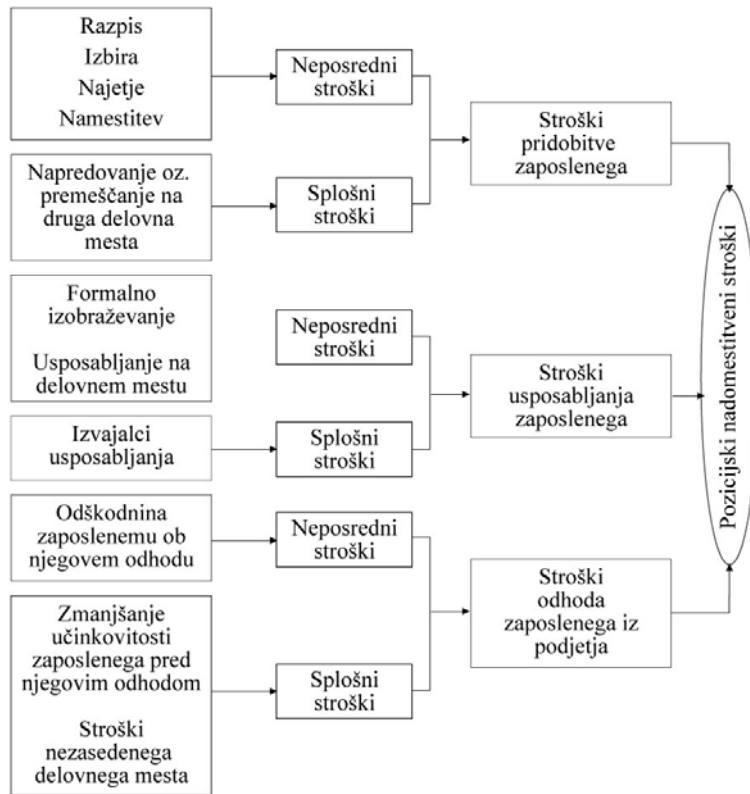
- Stroški formalnega izobraževanja
- Stroški usposabljanja na delovnem mestu
- Plače izvajalcev usposabljanja
- Stroški, ki so povezani z zmanjšanjem učinkovitosti zaposlenega med usposabljanjem

Model je sicer relativno preprost in enostaven za razumevanje, vendar pa so zgodovinski stroški praviloma neprimerna osnova za poslovno odločanje in poleg tega, da je kapitalizacija stroškov v nasprotju z normami tradicionalnega računovodstva, tudi ne odseva vrednosti. Tudi kumulirani stroški, ki nastanejo pri pridobitvi in usposabljanju človeških virov, naj ne bi odsevali njihove prave vrednosti. Zato bi primernejša osnova za

poslovno odločanje lahko bili načrtovani stroški oziroma kombinacija načrtovanih in zgodovinskih stroškov (Gupta, 2007).

b) MODEL NADOMESTITVENIH STROŠKOV

Slika 5: Model nadomestitvenih stroškov



Vir: Milost, 2001, str. 109.

Model nadomestitvenih stroškov (*replacement costs*) je leta 1973 razvil Eric. G. Flamholtz. Pri tem modelu avtor loči dva koncepta nadomestitvenih stroškov, in sicer posamične (*individual*) in pozicijske (*positional*) nadomestitvene stroške.

Posamični nadomestitveni stroški so opredeljeni kot sedanja žrtev, ki je potrebna, da posameznika v nekem podjetju oziroma organizaciji lahko nadomestimo z nekom oziroma nečim (posameznikom ali opremo), ki ima enake delovne sposobnosti. Ti stroški kažejo vrednost zaposlenega za podjetje, ki pa je seveda močno odvisna od položaja, ki ga trenutno zaseda oziroma od položaja, ki ga bo zasedel v prihodnosti (Milost, 2001, str. 108).

Pozicijski nadomestitveni stroški pa so stroški, ki nastanejo pri nadomestitvi določenih opravil vsakega zaposlenega, ki so potrebna na določenem položaju (delovnem mestu) v podjetju (Milost, 2001, str. 108). Kot prikazuje tabela, so osnovni elementi teh stroškov naslednji (Flamholtz, 1973, str. 10):

Stroški pridobitve zaposlenega, ki vključujejo vse neposredne stroške razpisa, izbire, najetja in namestitve zaposlenega kot tudi nekatere posredne stroške.

Stroški usposabljanja zaposlenega so povezani z usposabljanjem zaposlenega za določeno delovno mesto. Ti stroški, ki nastajajo med obdobjem učenja, lahko vključujejo tudi škode, ki nastanejo kot posledica manjše produktivnosti med usposabljanjem.

Stroške odhoda zaposlenega pa predstavljajo odpravnine, stroški, ki so povezani z manjšo učinkovitostjo zaposlenega pred njegovim odhodom iz podjetja in podobno.

Eden glavnih ciljev vpeljave tega modela je bilo oceniti, kakšne so možnosti za doseganje potrebnih podatkov v organizacijah, kar pomeni identificirati praktične probleme, ki so prisotni pri njegovi izvedbi. Naslednji cilj je bilo pridobiti podatke kot take za množico vodstvenih uporab, ki bi bile uporabljene v naslednjem delu. Vendar pa je tudi uporabnost tega modela omejena, saj zahteva primerjavo višine stroškov zaposlenega z nekom (nečem) drugim in oceno verjetnosti, da bo nek drugi zaposleni (oziroma oprema) opravil(a) isto delo. Hkrati pa je tudi ocena nadomestitvenih stroškov vseh zaposlenih dokaj zapleteno opravilo (Milost, 2001, str. 108).

c) MODEL OPORTUNITETNIH STROŠKOV

Model oportunitetnih stroškov sta leta 1967 razvila Hekimian in Jones. Osnova tega modela so oportunitetni stroški zaposlenega, ki predstavljajo vrednost, ki jo ima zaposleni v primeru, da se ga zaposli na nekem drugem delovnem mestu, torej v primeru njegove alternativne uporabe. Oportunitetni stroški so pri tem opredeljeni kot stroški izgubljene koristi, ko zaposleni opravlja neko drugo delo oziroma kot stroški, ki nastanejo pri pridobitvi novega potrebnega zaposlenega. Po tej teoriji ima torej zaposleni neko vrednost le, če je redek vir, kar pomeni, če zaradi njegove premestitve iz oddelka A v oddelk B pride do pomanjkanja delovne sile v oddelku B (Milost, 2007, str. 40).

Slabost tega modela je, da ne upošteva možnosti pridobitve določenih delovnih zmožnosti z zaposlitvijo ljudi izven podjetja.

d) MODEL DISKONTIRANIH PLAČ

V svojem modelu sta Lev in Schwartz upoštevala koncept človeškega kapitala in tako prihodnje zaslužke zaposlenih diskontirala na sedanjo vrednost.

Model sta leta 1971 razvila Lev in Schwartz, ki sta zagovarjala ocenitev prihodnjih zaslužkov med preostalo življenjsko dobo zaposlenega in nato z diskontiranjem ocenjenih zaslužkov prišla nazaj na sedanjo vrednost predvidenih zaslužkov zaposlenih (Gupta, 2007). Vrednost zmogljivosti zaposlenih je po tem modelu opredeljena kot sedanja vrednost predvidenih (bodočih) zaslužkov zaposlenih, ki je popravljena 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 (Milost, 2007, str. 40).

Če 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 tega modela je torej ta, da je vrednost prihodnjega dela zaposlenih mogoče oceniti z višino njihovih plač (Milost, 2007, str. 40).

Po tem modelu na vrednotenje zaposlenih močno vpliva stroškovni dejavnik. Načrtovani stroški pri zaposlenih pa so tudi neprimerno boljše merilo od zgodovinskih stroškov, zato je ta model v praksi podjetij iz razvitega sveta tudi relativno pogosto uporabljen.

3.8.2. Nedenarno vrednotenje zaposlenih

Kot sem že povedala, je priporočljivo, da se poleg denarnega uporablja tudi nedenarno vrednotenje. Prav tako je priporočljivo, da se nedenarno vrednotenje uporablja tudi pri računovodstvu človeških zmožnosti, saj ni razloga, da bi se uporabljalo samo denarno vrednotenje. Če vrednotimo tudi nedenarno, na podlagi tako dobljenih rezultatov lahko sprejemamo tudi poslovne odločitve, za katere niso potrebne denarne informacije (Milost, 2001, str. 90).

Pri nedenarnem vrednotenju zaposlenih se skuša ovrednotiti zlasti (Milost, 2001, str. 90):

- znanje in izkušnje zaposlenih,
- uspešnost zaposlenih pri delu,
- potencialne zaposlenih,
- vedenje zaposlenih,
- subjektivno pričakovano koristnost.

Vrednotenje znanja in izkušenj zaposlenih je eden izmed osnovnih pristopov nedenarnega vrednotenja zaposlenih. Pri tem lahko ovrednotimo njihovo znanje, izobrazbo, izkušnje, delovni potencial in še druge njihove spretnosti.

Za ugotavljanje uspešnosti zaposlenih pri delu se lahko poslužujemo več načinov, med katerimi sta uporabna zlasti ocenjevanje in razvrščanje. Ocenjevanje meri uspešnost glede na postavljena merila s strani organizacije, razvrščanje pa je ocenjevanje glede na neko predpostavljeno kakovost.

Pri ocenjevanju potencialov zaposlenih podjetje ugotavlja, kakšne so sposobnosti razvoja zaposlenih ter kakšne so možnosti za njihovo napredovanje.

Ocenjevanje vedenja zaposlenih je ugotavljanje izražanja njihovih čustev v zvezi z nečim in tako podjetje dobiva informacije o zadovoljstvu oziroma nezadovoljstvu svojih zaposlenih. Pri tem podjetje dobi mnenja zaposlenih glede njihove službe, plač, delovnih pogojev, do podjetja kot celote in podobno.

Subjektivno pričakovano koristnost sestavljata dve sestavini: koristnost in subjektivna verjetnost. Koristnost je vrednost nekega resursa za njegovega uporabnika. Subjektivna verjetnost pa je individualna ocena verjetnosti, da se bo nek dogodek zgodil (Flamholtz, 1989, str. 244–247).

Za nedenarno vrednotenje zaposlenih podjetja lahko uporabljajo različne ekonomske modele, ki so sestavljeni iz vedenjskih in organizacijskih spremenljivk. Modeli za nedenarno vrednotenje so tudi že bili praktično preizkušeni, vendar nekateri ekonomisti na te rezultate še vedno gledajo z zadržki, saj še niso popolnoma razviti. Kljub temu pa so ti modeli dobra podlaga za preverjanje rezultatov dobljenih z denarnim vrednotenjem zaposlenih (Flamholtz, 1989, str. 254).

a) MICHIGANSKI OZIROMA LIKERTOV MODEL

Prve zamisli o nedenarnem vrednotenju zaposlenih zasledimo v delih raziskovalcev Inštituta za družbene raziskave, ki deluje na Michiganski univerzi. Raziskovalci iz tega inštituta so oblikovali model, ki je znan kot Michiganski oziroma Likertov model, in sicer po vodilnem raziskovalci tega inštituta.

Model opredeljuje spremenljivke, ki naj bi vplivale na učinkovitost ljudi v organizaciji in tako na uspešnost njenega delovanja. Te spremenljivke so naslednje (Milost, 2001, str. 93):

vzročne spremenljivke – vplivajo na stanje človeške organizacije, mednje spadata organizacijska struktura in poslovodsko obnašanje;

izvedbene spremenljivke, kamor spadajo organizacijski procesi kot na primer komunikacija, motivacija, kontrola;

posledične spremenljivke – predstavljajo želene izloške organizacije, med katere spadajo visoka produktivnost, finančna uspešnost, zadovoljstvo zaposlenih in podobno.

b) FLAMHOLTZOV MODEL

Ta model je Eric G. Flamholtz oblikoval z vidika posameznika in temelji na dejstvu, da je vrednost posameznika za organizacijo rezultat dveh naslednjih soodvisnih spremenljivk (Milost, 2001, str. 100):

pogojne vrednosti posameznika, ki je opredeljena kot sedanja vrednost bodočih storitev, ki jih bo posameznik lahko opravil v podjetju v času njegove pričakovane delovne dobe;

verjetnosti, da posameznik ne bo zapustil organizacije.

c) OGANOV MODEL

Podobno kot Flamholtz je tudi Ogan oblikoval model, v katerem je opredelil najpomembnejše spremenljivke, ki vplivajo na vrednost posameznika v organizaciji. Model je namenjen vrednotenju zaposlenih, ki delajo predvsem v tistih storitvenih podjetjih, ki nimajo tržno določenih cen, saj cene nekaterih vrst storitev določajo poklicna združenja, kot so na primer odvetniške zbornice, zdravniška združenja in podobno. Vendar pa je ta model kombiniran in ni strogo nedenarni, saj vsebuje tako nedenarna kot denarna merila. Osnovna zamisel tega modela je izmeriti višino dolgoročne koristi, ki jo ima zaposleni od podjetja. Za podjetje pa naj bi bila vrednost zaposlenega enaka dolgoročni koristi, ki mu jo zaposleni prinaša. Ta dolgoročna korist je opredeljena na osnovi naslednjih dveh dejavnikov:

- neposredne koristi zaposlenega od njegove zaposlitve, ki je seštevek vseh pričakovanih koristi od njegove zaposlitve ter od
- gotovosti njegove zaposlitve, ki je stopnja verjetnosti, da bo zaposlitev zaposlenega trajna.

Vrednost zaposlenega za podjetje je zmnožek vrednosti obeh dejavnikov (Milost, 2001, str. 103).

Potrebe po informacijah pa seveda ne morejo biti zadovoljene zgolj z uporabo enega samega modela, zato bi morali uporabljati koncepte, ki v sebi združujejo tako izložne⁸ kot nadomestitvene⁹ stroške ter ekonomsko vrednost človeških virov¹⁰. Vsak izmed teh konceptov ima namreč sam po sebi funkcionalne omejitve in omejitve pri merjenju in zato ne bi smeli biti medsebojno izključujoči, saj skupaj predstavljajo medsebojno povezan in komplementaren niz konceptov (Flamholtz, 1986, str. 77).

3.9. Naložbe v zaposlene

V marsikateri strategiji razvoja je napisano, da so zaposleni največje bogastvo podjetja, vendar pa se večina podjetij glede na delež prihodkov, vloženih vanje, tega v praksi še vedno ne zaveda dovolj. Delež naložb v človeške vire in človeški kapital je namreč tesno povezan z dobičkom in ugledom podjetja, in tako velja, da boljše podjetje posluje ter večji

⁸ Izložni strošek človeških virov je mišljen kot vrednost potrošnje pri investicijah v ljudi.

⁹ Nadomestitveni strošek je merilo tistega, kar danes stane podjetje, da nadomesti svoje obstoječe zaposlene.

¹⁰ Ekonomska vrednost človeških virov je vrednost pričakovanih diskontiranih neto denarnih tokov, ki jih bodo zaposleni zaslužili.

ugled uživa v strokovni in splošni javnosti, bolje upravlja človeški kapital in obratno (Mihalič, 2006, str. 139).

Tako je dejstvo, da je podjetje lahko uspešno le, če se razvija, že povsem znano. To seveda pomeni, da potrebuje sodobna delovna sredstva, kakovostne predmete dela in storitve, ter zaposlene, ki razpolagajo z ustreznimi znanji in delovnimi sposobnostmi. Obstoje podjetja je torej mogoče le ob trajnih naložbah v znanje in delovne sposobnosti zaposlenih. Te naložbe pa povečujejo vrednost zaposlenih.

Pridobitev vseh prvin poslovnega procesa je povezana z naložbami, vendar pa se naložbe v zaposlene razlikujejo od naložb v ostale prvine poslovnega procesa. Prav te naložbe so pomemben dejavnik pri ravnanju s človeškimi viri ter so ključnega pomena za organizacije in njihovo konkurenčnost na trgu.

Vlaganje v zaposlene pomeni naložbo za dolgoročno poslovno uspešnost podjetja in ne kratkoročni strošek. To je še zlasti pomembno v primeru, ko se podjetje znajde v težavah. Vendar se ponavadi prav takrat za zaposlene nameni najmanj sredstev, čeprav bi takrat naložbe v zaposlene morale biti na prednostnem seznamu. Če se podjetje tega dejstva zaveda, si zagotovi inovativne kadre oziroma nameni sredstva za izobraževanje svojih zaposlenih, in z njimi lahko doseže načrtane cilje. Kajti v nasprotnem primeru lahko ostane brez njih, saj na današnjem trgu dela veljajo tržne zakonitosti (Karan, 2007, str. 2).

Za boljše razumevanje naložb v zaposlene je najprej potrebno ugotoviti, kako je taka naložba sestavljena, nato je potrebno naložbo vrednotiti in vseskozi še kontrolirati, da se ne prekorači proračun, ki je namenjen naložbam v zaposlene.

3.9.1. Sestavine naložb v zaposlene

Naložbe v zaposlene sestavljajo (Milost, 2001, str. 119–120):

- naložbe v razpis,
- naložbe v pridobitev,
- naložbe v uvajanje in formalno usposabljanje,
- naložbe v neformalno usposabljanje,
- naložbe v neformalno uvajanje,
- naložbe v pridobivanje izkušenj,
- naložbe v razvoj.

Sestavine naložb v zaposlene so smiselne, saj lahko rečemo, da nekako tako tudi poteka zaposlovanje ljudi v organizacijah ter normalno in uspešno delovanje zaposlenih znotraj nje. Logično je, da mora organizacija v vsakem sestavnem delu zaposlovanja vložiti tako

denarna sredstva, ki jih lahko označimo kot strošek, kot tudi nedenarna sredstva. To je tudi razlog, da sem prej govorila o delitvi vrednotenja zaposlenih na denarno in nedenarno.

3.9.2. Vrednotenje naložb v zaposlene

Po Milostu (2001, str. 120) bi se naložbe v zaposlene izkazovale med neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi, tako v nadaljevanju prikazujem bilanco stanja, ki naložbe v zaposlene vključuje med neopredmetena sredstva.

Za primer sem vzela bilanco stanja podjetja Sava d. d. in jo dopolnila z idejo o računovodstvu človeških zmognosti. Sava d. d. je namreč eden izmed podjetij, v katero sem tudi poslala vprašalnik o vrednosti in pomenu zaposlenih za podjetje ter posledično o njihovi vključenosti v računovodske izkaze, vendar pa analizi le-tega več pozornosti namenjam v enem izmed kasnejših poglavij.

Tabela 2: Bilanca stanja podjetja Sava d. d. na dan 31. 12. 2006

Ekonomska kategorija	Klasični pristop (v tisoč tolarjih)	Računovodstvo človeških zmognosti
SREDSTVA	161.657.683	161.659.558
A. STALNA SREDSTVA	140.463.034	140.464.909
I. Opredmetena osnovna sredstva	58.858.654	58.858.654
II. Neopredmetena dolgoročna sredstva	189.719	191.594
Patenti, licence, koncesije	189.719	189.719
Naložbe v zaposlene *	/	1.875
Nabavna vrednost naložb v zaposlene	2.500	2.500
Popravek vrednosti naložb v zaposlene	-2.500	-625
III. Dolgoročne finančne naložbe	30.818.344	30.818.344
IV. Dolgoročne terjatve	2.086.989	2.086.989
V. Naložbene nepremičnine	6.269.693	6.269.693
VI. Naložbe v pridružena podjetja	42.239.635	42.239.635
B. GIBLJIVA SREDSTVA	21.194.649	21.194.649
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	161.657.683	161.659.558
I. Kapital	103.651.917	103.653.792
II. Finančne in poslovne obveznosti	58.005.766	58.005.766
Kratkoročne	33.632.151	33.632.151
Dolgoročne	24.373.615	24.373.615

* lasten izračun vrednosti »Naložbe v zaposlene«

Vir: Letno poročilo 2006 (2007, str. 135);

V Tabeli 2 prikazujem, kako bi se klasična bilanca stanja razlikovala od bilance stanja, ki upošteva in vključuje računovodstvo človeških zmožnosti. Za primer naložbe v zaposlene sem predpostavila, da Sava d. d. želi dodatno izobraziti 10 zaposlenih v finančno-računovodskem sektorju in jih v ta namen poslati na 1-tedenski seminar računovodskih delavcev. Cena udeležbe na seminarju znaša 250.000 starih slovenskih tolarjev na zaposlenega, kar za vseh 10 zaposlenih skupaj znaša 2.500.000 SIT¹¹ ocenjena doba koristnosti teh naložb pa je štiri leta. Ker nisem posebej prikazovala bilance stanja na dan 1. 1. 2006, moram povedati, da so sredstva na dan 31. 12. 2006 manjša kot na začetku leta (1. 1. 2006), saj se zaradi plačila izobraževanja zaposlenih gibljiva sredstva zmanjšajo za znesek naložbe v zaposlene. Iz bilance stanja je lepo razvidno, kakšna je naložba Save d. d. v zaposlene, ob tem pa se ji poveča tudi kapital.

Naložbe v zaposlene so izkazane med neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi, zato je z uvedbo računovodstva človeških zmožnosti v bilanci stanja potrebno uvesti tudi nekatere nove pojme, ki so naslednji (Milost, 2000, str. 542):

Nabavna vrednost naložb v zaposlene je vrednost naložb v zaposlene v obračunskem obdobju.

Popravek vrednosti naložb v zaposlene je vrednost, ki so jo zaposleni v obračunskem obdobju prenesli na poslovne učinke, kar pomeni, da se vrednost naložb v zaposlene zmanjša z obračunano amortizacijo.

Neodpisana vrednost naložb v zaposlene je pozitivna razlika med njihovo nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti teh naložb.

Kot vidimo iz Tabele 2 na strani 30, različno obravnavanje naložb v zaposlene lahko privede do pomembnih razlik v vrednosti sredstev in kapitala med pristopoma. Kot sem že prej povedala, te naložbe v klasičnem računovodstvu niso obravnavane kot naložbe, ampak njihova vrednost že ob nastanku povečuje stroške obračunskega obdobja.

V klasičnem računovodstvu se je vrednost sredstev in kapitala ob koncu leta 2006 glede na začetek leta 2006 zmanjšala za celotno vrednost naložb v zaposlene in sicer za 2.500.000 SIT. Zaradi take naložbe se zmanjša stanje denarja v organizaciji, saj je potrebno usposabljanja in dodatna izobraževanja plačati dobavitelju teh storitev. Ker pa v klasičnem računovodstvu naložbe v zaposlene niso izkazane med sredstvi, zmanjšanje sredstva (v tem primeru denarja) za posledico ni imelo povečanje kakega drugega sredstva (naložb v zaposlene) oziroma zmanjšanja obveznosti, zato se je kapital zmanjšal v znesku vrednosti

¹¹ V SIT, saj je bila v letu 2006 uradna valuta v Sloveniji slovenski tolar (1EUR = 239,64 SIT).

naložb. Kajti porušeno bilančno ravnotežje zaradi primanjkljaja sredstev je mogoče izravnati le z zmanjšanjem kapitala in ravno zato klasično računovodstvo meni, da naložbe v zaposlene zmanjšajo kapital podjetja.

Vendar pa se tu postavi vprašanje ali naložba v zaposlene res zmanjša kapital, ko pa sem rekla, da zaposleni predstavljajo premoženje organizacije. Res je, da je v organizaciji manj denarja, vendar se z naložbo v zaposlene kapital organizacije zviša v predpostavki, da so zaposleni premoženje podjetja. Zato računovodstvo človeških zmožnosti zagovarja idejo, da se morajo naložbe v zaposlene izkazovati v bilanci stanja in s tem pokazati bolj realno vrednost podjetja.

Za razliko od klasičnega računovodstva pa se je v računovodstvu človeških zmožnosti vrednost sredstev in kapitala ob koncu leta 2006 glede na začetek leta 2006 zmanjšala le za 625.000 SIT, se pravi toliko, kolikor znaša obračunana amortizacija. Sicer je res, da se je v podjetju stanje denarja zaradi naložb v zaposlene zmanjšalo za 2.500.000 SIT, vendar pa se je v istem znesku povečala tudi vrednost naložb v zaposlene, ki se je kasneje zmanjšala za četrtnino njene nabavne vrednosti, to je za 625.000 SIT.

Poleg bilance stanja pa računovodstvo človeških zmožnosti vpliva tudi na izkaz poslovnega izida.

Tabela 3: Izkaz poslovnega izida podjetja Sava d. d. za leto 2006

Ekonomska kategorija	Klasični pristop	Računovodstvo človeških zmožnosti
1. Prihodki iz poslovanja, financiranja, izredni prihodki	82.550.916	82.550.916
2. Odhodki	43.900.676	43.898.801
2.1 Odhodki iz poslovanja, financiranja, izredni prihodki	43.898.176	43.898.176
2.2 Popravek vrednosti naložb v zaposlene	2.500	625
3. Dobiček	38.650.240	38.652.115

Vir: Izkaz poslovnega izida za leto 2006.

Kot vidimo, uporaba različnih računovodskih izkazov bistveno vpliva tudi na premoženjsko in finančno stanje podjetja ter na njegovo poslovno uspešnost. Razlike, do katerih sem prišla zgoraj, so zgolj posledica različnih pristopov v vrednotenju naložb v zaposlene in pri tem ne gre za razlike pri opredelitvi nabavne vrednosti teh naložb, ki

običajno ni sporna. Do razlik namreč pride pri oceni pričakovane dobe koristnosti naložb v zaposlene in s tem do uporabljenih amortizacijskih stopenj ter z njimi povezanih amortizacijskih načrtov teh naložb (Milost, 2000, str. 543).

V klasičnem računovodstvu so amortizacijske stopnje osnovnih sredstev določene glede na predvideno dobo njihove koristnosti in glede na možnost pokrivanja amortizacijskih stroškov s prihodki od prodanih poslovnih učinkov, ki so povezani z njimi. V primeru zaposlenih je amortizacijske stopnje, ki opredeljujejo njihovo trošenje, prav tako možno določiti na podoben način. Jasno je, da znanje zaposlenih v nekaj letih zastara ter da se z leti zmanjšujejo njihove delovne sposobnosti. Tako znanje visokokvalificiranih delavcev zastareva hitreje in so s tem povezane višje amortizacijske stopnje, znanje nizkokvalificiranih oziroma nekvalificiranih delavcev pa zastareva počasneje in tako so tudi amortizacijske stopnje nižje (Milost, 2002, str. 79).

Kot sem že omenila, se z vključitvijo vrednosti zaposlenih v bilanco stanja povečata vrednosti sredstev in kapitala. Po finančnem pojmovanju kapitala podjetje ustvari čisti dobiček le takrat, ko je denarno izraženi znesek čistega premoženja (kapitala) ob koncu obračunskega obdobja večji od tistega v začetku obračunskega obdobja. To pomeni, da neposredno vključevanje vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze lahko vpliva na poslovni izid le, če vpliva na vrednost kapitala podjetja.

Pa pogledjmo, kdaj se to lahko zgodi. Posledica neposrednega vključevanja vrednosti zaposlenih v bilanco stanja je razmejevanje z njimi povezanih stroškov v smislu zmanjševanja njihove vrednosti z amortizacijo, podobno kot to velja za osnovna sredstva. Na drugi strani pa se zaradi dodatnih vlaganj v znanje in sposobnosti zaposlenih njihova vrednost povečuje (kapitalizira). Če je kapitalizacija vrednosti zaposlenih kot posledica vlaganja vanje večja od vrednosti stroškov amortizacije, ki je obračunana v zvezi z njihovim trošenjem, se vrednost zaposlenih in s tem tudi vrednost kapitala povečuje, če pa je kapitalizacija vrednosti zaposlenih manjša od obračunanih stroškov amortizacije v zvezi z njimi, pa se vrednost zaposlenih in kapitala zmanjšuje. Neposredno vključevanje vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze tako v prvem primeru pozitivno vpliva na poslovni izid, v drugem pa negativno.

3.10. Kritika računovodstva človeških zmožnosti

S tem konceptom so zagovorniki računovodstva človeških zmožnosti želeli izračunati ekonomsko vrednost, ki jo imajo ljudje za podjetje, in tako doseči, da bi računovodski izkazi bolje odsevali pomen, ki ga imajo vlaganja v neopredmetena sredstva oziroma vlaganja v ljudi za sodobno podjetje. Kljub njihovim prizadevanjem za usredstvenje nesnovne aktive pa so njihovi predlogi naleteli na odpore poslovodstev, računovodij in finančnikov (Gojković, 2001, str. 142).

Lindell meni, da mora biti pri uporabljanju modelov računovodstva človeških zmožnosti izpolnjenih preveč predpostavk in da je težko predvideti, kako veliko bo podjetje v naslednjem finančnem obdobju, ne da bi pri tem posegali v njegovo poslovanje. Poleg tega promet, dobiček, angažirani kapital in rasti plač niso nič drugega kot zgolj presoje in predpostavke, nekateri modeli računovodstva človeških zmožnosti pa vključujejo tudi predvidevanja, ki so v nasprotju z zdravo pametjo, so izkustveno sporni ali pa so neskladni z drugimi načeli istega modela (Bontis et al., 1999, str. 4).

Modeli računovodstva človeških zmožnosti so polni subjektivnosti in negotovosti ter trpijo pomanjkanje zanesljivosti, tako da za revidiranje njihovih rezultatov ni nobenega jamstva. Druge kritike tega koncepta se nanašajo na vprašanje, ali je obravnavanje ljudi kot sredstev sploh moralno sprejemljivo ter ali niso zaposleni kot sredstvo, zdaj podvrženi cinični manipulaciji.

Če povzamem, se večina kritik nanaša na dejstvo, da je računovodstvo človeških zmožnosti prepolno številnih predpostavk, je subjektivno in nima nobenega jamstva za pravilnost izračunanih vrednosti (Bontis et al., 1999, str. 4).

Čeprav Bontis in drugi avtorji (Bontis et al., 1999, str. 5) potrjujejo, da so problemi računovodstva človeških zmožnosti znani že od nekdaj in se sprašujejo ali je človeško sredstvo sploh lahko ocenjeno na običajen način, predlagajo, da se informacije, ki jih pristop nudi, uporabijo kot:

- del uradnega revidiranega poročila finančnih podatkov iz poslovanja, namenjenega zunanjim uporabnikom (kreditodajalcem, investitorjem, vladi, regulatorski oblasti);
- notranji »feedback« članom podjetja o doseganju strateških ciljev;
- izhodiščna točka za razvoj prihodnjih načrtov in strategij s prepoznavanjem bistvenih sposobnosti vgrajenih v pripadajoč intelektualni kapital podjetja.

Ker so ljudje mobilni, subjektivni in spremenljivi, kar je daleč od računovodskih idealov kapitala, jih v bilance ne »spustijo« drugače kot strošek. Vendar pa zaposleni nesporno dodajajo vrednost in zato sodijo v kategorijo premoženja. Gruban (2007) meni, da celo več, saj so ljudje edino aktivno premoženje podjetja, v nasprotju z denarjem, krediti, tehnologijo in opremo, ki imajo pasivni potencial, ki ne dodaja ničesar, če tega ne sproži človek. Zaposleni posoja svoj, človeški kapital podjetju, ki nato ustvarja vrednost za druge.

4. RAZISKAVA O ODNOSU DO RAČUNOVODSTVA ČLOVEŠKIH ZMOŽNOSTI V SLOVENSKIH PODJETJIH

4.1. Cilj in metodologija raziskave

V teoretičnem delu sem se osredotočila na računovodstvo človeških zmožnosti, ki predstavlja eno izmed vej vrednotenja intelektualnega kapitala in prikazala njegove ideje, zamisli, praktično uporabo ter njegove morebitne slabosti.

V tem delu pa sem želela prikazati, kako je s tem pristopom v praksi ter kakšen je odnos do zaposlenih v slovenskih podjetjih, saj živimo v času, ko zaposleni skupaj s svojim znanjem in sposobnostim postajajo vse bolj pomemben in cenjen vir bogastva. Tako sem opravila raziskavo, s katero sem želela ugotoviti, koliko so v slovenskih podjetjih seznanjeni z računovodstvom človeških zmožnosti ter, predvsem, kako obravnavajo zaposlene. Raziskava je zajela trideset srednjih in velikih podjetij. Izpolnjene vprašalnike je vrnilo dvanajst podjetij, od katerih je devet velikih (več kot 250 zaposlenih) in tri srednja (med 50 in 250 zaposlenih). Med njimi je enajst zasebnih (pet storitvenih, pet proizvodnih in eno trgovsko podjetje) ter eno javno podjetje.

Vsako podjetje je prejelo vprašalnik, ki je bil namenjen računovodji. Z njim sem želela 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. Vsebinsko je bil 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, ki sem jih vzela v vzorec (glej Prilogo 2).

V drugem in tretjem sklopu je bilo navedenih po šest trditev, katere so morali računovodje, ki so bili anketirani, 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. Pri tem tipu odgovorov gre za tako imenovano Likertovo lestvico, ki pokaže stopnjo strinjanja oziroma nestrinjanja vprašanih. Odgovori, ki sem jih dobila pri posameznem vprašanju, so mi nato pokazali, v kakšni meri se anketiranci strinjajo s posameznim razlogom za oziroma proti vključevanju vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze.

4.2. 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.

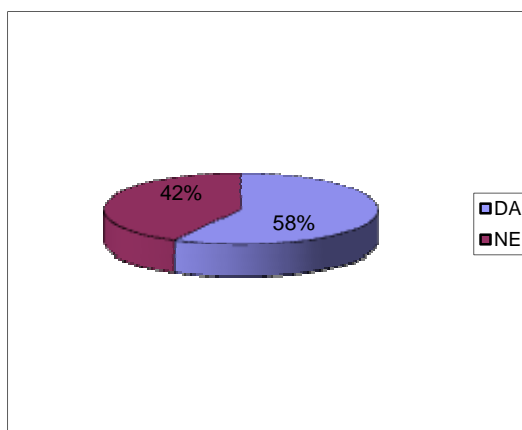
H4: Ocenjevanje vrednosti zaposlenih je strokovno zahtevno in subjektivne narave, poleg tega pa je potrebno v računovodstvu odgovoriti še na druga, bolj pereča in aktualna vprašanja.

4.3. Analiza pridobljenih podatkov

4.3.1. Ocenjevanje poznavanja računovodstva človeških zmožnosti v slovenskih podjetjih

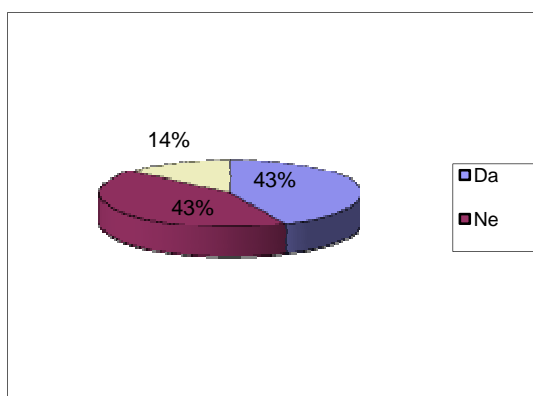
Iz Slike 6 lahko vidimo, da računovodje dokaj dobro poznajo pristop računovodstva človeških zmožnosti, saj jih je kar 58 % že slišalo za ta računovodski pristop, ostalih 42 % pa je odgovorilo, da za pristop še niso slišali. Slika 7 na strani 37 pa nam pokaže, da je med temi sedmimi vprašanji 43 % takih, ki tudi vedo, s čim se pristop ukvarja, 43 % jih vsaj okvirno ve, le 1 anketiranec (14 %) pa je za pristop le slišal, vendar ne ve, s čim se ukvarja.

Slika 6: Delež anketirancev, ki so že slišali za pristop računovodstva človeških zmožnosti



Vir: Lastna raziskava, 2007.

Slika 7: Delež anketirancev, ki vedo, s čim se pristop ukvarja



Vir: Lastna raziskava, 2007.

4.3.2. 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. Pri odgovoru na posamezno trditev sem navedla 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 (glej Tabela 4 na strani 38).

Iz Tabele 4, ki prikazuje odgovore anketiranih, vidimo, da velika večina vprašanih (91,67 %) 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. To misli 83,33 % vprašanih.

Nekoliko drugačni pa so rezultati pri vprašanju o realnosti informacij o zaposlenih, saj se s trditvijo, da bi poslovna uspešnost vseskozi potrjevala realnost informacij o zaposlenih, strinja le polovica 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 83,33 % računovodij meni, da klasično računovodstvo ne nudi ustreznih informacij o zaposlenih. Z drugimi besedami, jim poznavanje stroškov v zvezi z zaposlenimi ne zadošča povsem, še vedno pa jih le dobrih 41 % meni, da bi računovodstvo človeških zmožnosti omogočalo realnejše ugotavljanje premoženjskega in finančnega stanja podjetja ter njegove poslovne uspešnosti.

Tabela 4: Razlogi za uvedbo računovodstva človeških zmožnosti

Razlogi	Delež (v %)	Število anketirancev
Zaposleni so najpomembnejša prvina poslovnega procesa	91,67	11
Informacije o zaposlenih so pomembne za poslovno odločanje	100	12
Naložbe v zaposlene so podobne naložbam v druga sredstva	83,33	10
Poslovna uspešnost podjetja bi vseskozi potrjevala realnost informacij o zaposlenih	50	6
Računovodstvo človeških zmožnosti bi omogočalo realnejše ugotavljanje premoženjskega in finančnega stanja podjetja ter njegove poslovne uspešnosti	41,67	5
Klasično računovodstvo ne nudi ustreznih informacij o zaposlenih	83,33	10

Vir: Lastna raziskava, 2007.

4.3.3. Razlogi proti neposrednemu vključevanju vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze

Poleg razlogov 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, ki so prikazani v Tabeli 5 na strani 39.

Tabela 5 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 potrди v drugem delu postavljeno domnevo o realnosti informacij o zaposlenih, saj se le polovica vprašanih računovodij strinja, da poslovna uspešnost potrjuje realnost informacij o zaposlenih.

Po drugi strani pa jih kar 66,67 % 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.

Velika večina vprašanih (83,33 %) meni, da bi stroški uvedbe računovodstva človeških zmožnosti znatno preseгли s tem povezane koristi.

Kar 75 % 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.

Tabela 5: Razlogi proti uvedbi računovodstva človeških zmožnosti

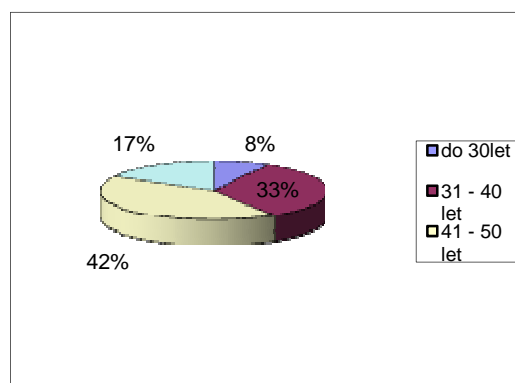
Razlogi	Delež (v %)	Število anketirancev
Zaposleni niso sredstvo, saj ne izpolnjujejo kriterija lastništva	33,33	4
Ugotavljanje vrednosti zaposlenih je strokovno zahtevno opravilo, ocenjene vrednosti pa so lahko zelo subjektivno ocenjene	100	12
Informacije o zaposlenih, neposredno vključene v računovodske izkaze, bi zmedle uporabnike	33,33	4
Vključevanje podatkov o vrednosti zaposlenih v računovodske izkaze bi slabo vplivalo na moralo zaposlenih	33,33	4
Stroški uvedbe računovodstva človeških zmožnosti bi znatno presegli s tem povezane koristi	83,33	10
V računovodstvu je treba prej odgovoriti še na druga, bolj pereča in aktualna vprašanja	75	9

Vir: Lastna raziskava, 2007.

4.3.4. Analiza demografskih značilnosti anketirancev

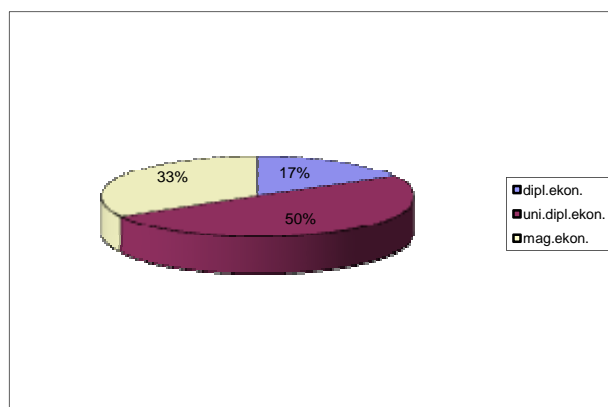
Slika 8 prikazuje, da je glede na starost največ anketirancev v tretjem starostnem razredu, od 41 do 50 let, sledi drugi razred, od 31 do 40 let, nato zadnji nad 50 let, najmanj pa jih spada v prvi starostni razred, do 30 let. 50,0 % anketirancev ima po izobrazbi naziv univerzitetni diplomirani ekonomist, 33,0 % magister ekonomije, ostali pa diplomirani ekonomist (glej Sliko 9).

Slika 8: Starostna struktura anketirancev



Vir: Lastna raziskava, 2007.

Slika 9: Izobrazbena struktura anketirancev



Vir: Lastna raziskava, 2007.

4.4. 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.

Lastna raziskava je pokazala, da so računovodje v večini seznanjeni s tem računovodskim pristopom, saj jih je od vseh anketiranih dobrih 58 % (7 anketirancev) že slišalo za ta računovodski pristop, od teh sedmih pa jih 43 % (3 anketiranci) tudi ve s čim se pristop ukvarja, 43 % jih vsaj okvirno ve (3 anketiranci), 14 % (1 anketiranec) pa je le slišalo za to računovodstvo, vendar ne ve, s čim se ukvarja. Postavljeno hipotezo zato zavrnamo (glej Sliki 6 in 7 na str. 36-37).

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

Glede na odgovore respondentov iz Tabele 4, na str. 38, lahko z gotovostjo trdim, da anketiranci informacije o zaposlenih vidijo kot pomembne in koristne za poslovno odločanje, saj so takega mnenja kar vsi vprašani. Poleg tega jih kar 83,33 % 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 5 na str. 39 prikazuje, da le tretjina anketirancev meni, da zaposleni niso sredstvo, ostali dve tretjini 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 zavrnamo.

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.

Rezultati lastne raziskave so pokazali, da računovodje smatrajo ocenjevanje vrednosti zaposlenih kot strokovno zahtevno in subjektivne narave, saj so tako odgovorili kar vsi anketiranci. V 75 % tudi menijo, da je pred vpeljavo tega računovodskega pristopa potrebno odgovoriti še na bolj aktualna vprašanja, ki zadevajo klasično računovodstvo. Zatorej postavljeno hipotezo potrdimo.

4.5. Povzetek ugotovitev

Na osnovi opravljene raziskave, ali računovodje v slovenskih podjetjih poznajo računovodstvo človeških zmožnosti, sem ugotovila, 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 mnenja, 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.

4.6. Omejitve raziskave

Raziskava pa ima tudi nekatere omejitve. Najpomembnejša med njimi je majhno število udeležencev. Naslednja omejitev pa je povezana s strukturo udeležencev, saj so v raziskavi sodelovali le računovodje, ki so glede na starost in stopnjo izobrazbe precej homogena družbena skupina. V raziskavo bi bilo zanimivo vključiti tudi študente ekonomije in posloводства, ki bi bili glede na starost oziroma mladost morda bolj naklonjeni uvedbi računovodstva človeških zmožnosti od starejših.

5. SKLEP

Človekovo delo je pomembna prvina poslovnega procesa, vendar pa kljub njegovi pomembnosti, za razliko od delovnih sredstev, predmetov dela in storitev, njegova vrednost v klasičnem računovodstvu ni izkazana med sredstvi v bilanci stanja. Tudi

naložbe v izobraževanje zaposlenih ne povečujejo vrednosti te prvine, pač pa so že ob svojem nastanku obravnavane le kot strošek na odhodkovni bilanci stanja, medtem ko koristi od novih znanj podjetja prihodkovno ne vrednotijo, pa tudi v bilanci stanja se nikoli ne pojavljajo.

Računovodstvo človeških zmožnosti je torej računovodski pristop, ki zaposlene obravnava tako kot vsa druga sredstva podjetja in si s tem prizadeva za izenačenje dela kot prvine poslovnega procesa s preostalimi tremi prvinami. Ugotoviti skuša stroške zaposlenih za podjetje ter vrednost, ki jo zaposleni prinašajo podjetju. S tem pristopom so avtorji pričakovali, da bo vrednost človeških zmogljivosti kmalu vključena v računovodske izkaze podjetij. Temeljni zamisli pristopa sicer ne gre oporekati, saj izhaja iz spoznanja, da se zaposleni še vedno obravnavajo kot strošek, vprašljiva pa je ideja o vrednotenju, saj klasična računovodska obravnava poraja številna vprašanja, povezana s tradicionalnim vrednotenjem (Gojković, 2001, str. 18).

Če povzamem, je bistvo zmote tega pristopa v tem, da večina avtorjev skuša razviti tak računovodski sistem, ki bo človeške zmogljivosti ovrednotil denarno, in skuša določiti metode obravnave zaposlenih kot postavk v bilanci stanja. Z drugimi besedami, skuša oblikovati merski sistem, ki je podoben modelu dvostavnega knjigovodstva z denarjem kot skupnim imenovalcem. To pa ne gre, saj če skušamo nekaj novega meriti z orodji starega, potem novega ne bomo (prav) videli.

Zaradi spoznanja, da tradicionalne računovodske metode merjenja uspešnosti v podjetjih ne zadoščajo več, je prišla potreba po novih, sodobnih metodah merjenja intelektualnega kapitala, ki bo vključeval tudi nefinančne kazalnike. Zahteva po ustrezni računovodski obravnavi intelektualnega kapitala računovodski stroki nalaga nalogo, da razvije standarde za celovito spremljanje in poročanje o intelektualnem kapitalu podjetja, da ponudi managerjem orodja za vrednotenje posameznih sestavin intelektualnega kapitala in vrednotenje njihovih učinkov delovanja na strateške cilje organizacije ter svetovanje za boljše ravnanje z njimi.

Slovenska podjetja v primerjavi s tujimi podjetji intelektualnemu kapitalu ne posvečajo toliko pozornosti, medtem ko so nekatera podjetja v tujini za svoje potrebe že razvila ustrezne metode merjenja ter začela njihove rezultate uspešno uporabljati v praksi.

LITERATURA

1. Andriessen Daniel: IC valuation and measurement: classifying the state of the art. *Journal of Intellectual Capital*, Bradford, 5(2004), 2, str. 230–242.
2. Bhartesh K. R., Bandyopadhyay A. K.: Intellectual Capital: Concept and its Measurement. *Finance India*, Delhi, 19(2005), 4, str. 1365–1374.
3. Bontis Nick et al.: The Knowledge Toolbox: A Review of the Tools Available To Measure and Manage Intangible Resources. *European Management Journal*, Amsterdam, 17(1999), 4, str. 391–402.
4. Bontis Nick: Assessing Knowledge Assets: A Review of the Models Used to Measure Intellectual Capital. Ontario : Queen's Management Research Centre for Knowledge-Based Enterprises, 2000. 24 str.
5. Bontis Nick: Znanje je v človekovi naturi. *Manager*, Ljubljana, 2002, 7/8, str. 15.
6. Brummet R. Lee, Flamholtz Eric G., Pyle William C.: Human Resource Accounting: A Tool to Increase Managerial Effectiveness. *Management Accounting*, Montvale, 51(1969), 2, str. 12–15.
7. Chen Hai Ming, Min Ku Jun: The role of human capital cost in accounting. *Journal of Intellectual Capital*, Bradford, 5(2004), 1, str. 116–130.
8. Chen Jin, Zhu Zhaohui, Xie Hong Yuan: Measuring intellectual capital: a new model and empirical study. *Journal of Intellectual Capital*, Bradford, 5(2004), 1, str. 195–212.
9. Drucker Peter Ferdinand: *Managing for the future*. Oxford : Butterworth-Heinemann, 1994. 287 str.
10. Dzinkowski Ramona: *The Measurement and Management of Intellectual Capital: An Introduction*. New York : International Federation of Accountants, 1998. 34 str.
11. Erčulj Dragica: Intelktualni kapital- Za pokušino. *Kontrolerjev glasnik*, Ljubljana, 2002, 3, str. 5–6.
12. Flamholtz Eric G., Bullen Maria L., Hua Wei: Human resource accounting: A historical perspective and future implications. *Management Decision*, London, 40(2002), 10, str. 947–954.
13. Flamholtz Eric G.: *Human Resource Accounting*. Second edition, Revised and Expanded. San Francisco, Oxford : Jossey-Bass Publishers, 1989. 389 str.
14. Flamholtz Eric G.: Human Resources Accounting: Measuring Positional Replacement Costs. *Human Resource Management*, Amsterdam, 12(1973), 1, str. 8–16.
15. Flamholtz Eric. G.: Which HR Accounting System Fits Your Organization?. *Personnel Journal*, Santa Monica, 1986, 65, str. 74–81.
16. Gačić Smiljana: Računovodsko vrednotenje zaposlenih. *Diplomsko delo*. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 42 str.
17. Gojković Boris: Teoretične podlage za diferenciranje računovodskih rešitev. *Povzetek doktorske disertacije*. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 43 str.
18. Grensing-Pophal Lin: Human capital. *Credit Union Management*, Madison, 26(2003), 12, str. 54–57.

19. Gruban Brane: Upravljanje človeškega kapitala podjetij.
[URL: <http://www.dialogos.si/slo/objave/clanki/intelektualni-kapital/index.print.html>],
6. 6. 2002.
20. Gupta Samrat: HR Buzz-Valuing your human assets.
[URL: <http://www.citehr.com/hr-buzz-valuing-your-human-assets-vt1085.html>],
29. 5. 2007.
21. Hočevar Marko, Igličar Sandi, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana :
Ekonomski fakulteta, 2000. 469 str.
22. Horvat Tatjana: Intelektualni kapital: odkrivanje skritega.
[URL: <http://www.finance.si/24991>], 29. 5. 2002
23. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana:
Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
24. Jasrotia Punita: The need for human resource accounting.
[URL: <http://www.expressitpeople.com/20021216/cover.shtml>], 23. 4. 2007.
25. Johanson Ulf et al.: Human Resource Costing and Accounting versus Balanced
Scorecard: A literature survey of experience with concepts. School of Business:
Stockholm University.
[URL: <http://www.fek.su.se/home/bic/meritum/download/NYALITT7.rtf>], 1998.
26. Karan Monika: Dodano vrednost ustvarjajo ljudje z znanjem.
[URL: <http://www.revija.mojedelo.com/znanje/dodano-vrednost-ustvarjajo-ljudje-z-znanjem-317.aspx>], 26. 3. 2007.
27. Litschka Michael, Markom Andreas, Schunder Susanne: Measuring and analysing
intellectual assets: an integrative approach. Journal of Intellectual Capital, Bradford,
7(2006), 2, str. 160–173.
28. Little Stephen E., Quintas Paul, Ray Tim: Managing knowledge: An essential reader.
London: SAGE, 2002. 368 str.
29. Luthy H. David: Intellectual Capital and Its Measurement.
[URL: <http://www.bus.osaka-cu.ac.jp/apira98/archives/pdfs/25.pdf>], 3. 9. 2007.
30. Maček Matjaž: Zgodba o intelektualnem kapitalu.
[URL: <http://www.finance.si/25399>], 4. 6. 2002.
31. Mihalič Renata: Management človeškega kapitala: priročnik za celostno upravljanje
človeškega kapitala in človeških virov v praksi sodobnih organizacij znanja. Škofja
Loka: Mihalič in Partner d. n. o., 2006. 354 str.
32. Milost Franko: Zaposleni so (niso) sredstva podjetja: postavite ljudi v svojo bilanco
stanja. Manager, 1999, 5, str. 48–51.
33. Milost Franko: Denarno vrednotenje zmogljivosti zaposlenih. Slovenska ekonomska
revija, Ljubljana, 50(1999a), 3, str. 275–285.
34. Milost Franko: Naložbe v zaposlene in njihovo vrednotenje. Naše gospodarstvo,
Maribor, 46(2000), 4, str. 539–547.
35. Milost Franko: Računovodstvo človeških zmožnosti. Koper : Visoka šola za
management, 2001. 194 str.

36. Milost Franko: Bilance brez ljudi? Čisti nesmisel!. *Gospodarski vestnik*, Ljubljana, 51(2002), 8, str. 78–79.
37. Milost Franko: Prihodnost je neopredmetena. *Management, kakovost, razvoj: Zbornik 2. strokovnega posveta Visoke šole za management v Kopru z mednarodno udeležbo*. Koper: Fakulteta za management, 2007, str. 33–46.
38. Nemeč Rudež Helena: Intellectual Capital – A Fundamental Change in Economy: A Case Based on Service Industries. *Intellectual Capital and Knowledge Management: Proceedings of the 5th International Conference of the Faculty of Management Koper, University of Primorska*. Koper: Fakulteta za management, 2005, str. 323–335.
39. Penrose Edith Tilton: *The growth of the firm: the legacy of Edith Penrose*. Oxford: Oxford University Press, 2002. 330 str.
40. Pulić Ante: Basic information on VAIC.
[URL: <http://www.vaic-on.net/download/VAIC-calculation.pdf>], 10. 9. 2007.
41. Rodov Irena, Leliaert Philippe: FiMIAM: financial method of intangible assets measurement. *Journal of Intellectual Capital*, 3(2002), 3, str. 323–336.
42. Roos Johan et al.: *Intelektualni kapital: krmarjenje po novem poslovnem svetu*. Ljubljana: Inštitut za intelektualni kapital, 2000. 97 str.
43. Sitar Aleša Saša: Modeli za merjenje intelektualnega kapitala. *Manager*, Ljubljana, 2003, 2, str. 38-41.
44. Skyrme David J.: *Getting to Grips with Intellectual Capital*.
[URL: http://www.skyrme.com/pubs/IC_Croatia.htm], 2002.
45. Stewart A. Thomas: Accounting Gets Radical. The green-eyeshade gang isn't measuring what really matters to investors. Some far-out thinkers plan to change that. *Fortune Magazine*, 16. 4. 2001.
46. Sveiby Karl-Erik: *Methods for Measuring Intangible Assets*.
[URL: <http://www.sveiby.com/Portals/0/articles/IntangibleMethods.html>], 2007.
47. Sveiby Karl-Erik: *The Four Approaches for Measuring Intangibles*.
[URL: <http://www.sveiby.com/Portals/0/articles/IntangibleMethods.html>], 2007.
48. Tan Hong Pew, Plowman David, Hancock Phil: Intellectual capital and financial returns of companies. *Journal of Intellectual Capital*, Bradford, 8(2007), 1, str. 76–95.
49. Toulson Paul K., Dewe Philip: HR accounting as a measurement tool. *Human Resource Management Journal*, London, 14(2004), 2, str. 75–90.
50. Turk Dunja: *Intelektualna sposobnost podjetja*. *Finance*, Ljubljana, 2002, 155, str. 8.
51. Žunec Branko: Izziv za slovenske »intelektualne kapitaliste«.
[URL: <http://www.finance.si/56450>], 11. 9. 2003.

VIRI

1. SRS 15, *Stroški dela in stroški povračil zaposlencem*. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006.
2. Turk Ivan: *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. 1083 str.

3. Letno poročilo 2006. Kranj : Sava d. d., 2007. 218 str.
4. Internetni slovar Answers.com
[URL: <http://www.answers.com/>], 18. 9. 2007

PRILOGE

PRILOGA 1: Novejše metode za vrednotenje intelektualnega kapitala

V zadnjih desetih letih na področju intelektualnega kapitala obstaja množično raziskovanje in tako smo priča izbruhu številnih metod za ocenjevanje in merjenje intelektualnega kapitala, ki je v številnih primerih večji od finančnega premoženja podjetja. Tako razlikujemo metode, ki temeljijo na vrednotenju intelektualnega kapitala v denarnih enotah, te metode temeljijo na tržni vrednosti delnic, druge metode pa intelektualni kapital vrednotijo predvsem opisno in z nedenarnimi kazalniki. Poleg omenjenih načinov pa obstajajo tudi kombinirane metode, torej metode, ki kombinirajo obe vrsti vrednotenja (Tan, Plowman, Hancock, 2007, str. 77).

Metode, ki temeljijo na denarnem vrednotenju, vrednost intelektualnega kapitala merijo neposredno in so pri tem usmerjene v vrednotenje njegove celotne vrednosti ali pa le njegovih posameznih sestavin. Pri tem lahko intelektualni kapital opredeljujejo na podlagi tržne vrednosti, predvidenih bodočih donosov, na podlagi nadomestitvene vrednosti ali celo stroškovne vrednosti. Metode, ki intelektualni kapital vrednotijo nedenarno, pa ga spremljajo in poročajo o njegovem obstoju in delovanju ter njegovih učinkih znotraj organizacije.

Metode za vrednotenje intelektualnega kapitala uporabljajo številne pristope pod različnimi naslovi in gre pri tem za ocenjevanje, finančno ocenjevanje, merjenje ali ugotavljanje. Pri tem je potrebno opozoriti na razlikovanje med ocenjevanjem (*valuation*) in merjenjem (*measurement*) intelektualnega kapitala, saj je med njima jasna razlika, ker pa razlikovanje med tema dvema pojmomoma na tem področju še ni prepoznano, med njima prihaja do nejasnosti. Andriessen (2004, str. 237) tako pravi, da ocenjevanje poskuša sredstvu oziroma obveznosti pripisati neko denarno vrednost in to poimenuje finančno ocenjevanje (*financial valuation*), merjenje pa je širši izraz, ki pripíše število opazovanemu pojavu. Včasih se zgodi, da je merjeni pojav vrednostni, čeprav je merjen v nedenarnih pogojih, spet drugič pa je pojav nevrednostni. Andriessen to označi s pojmomoma vrednostno merjenje in merjenje.

Kot sem že povedala, avtorji identificirajo veliko različnih metod za ocenjevanje intelektualnega kapitala, nekateri tudi več kot 30, zato se je skupnost, ki se ukvarja z intelektualnim kapitalom, odločila za razvrstitev teh metod v skupine. Tako Bontis (v Andriessen, 2004, str. 231) predlaga neko standardno definicijo in razvrstitev metod na podlagi naslednjih treh korakov:

- prečiščenje metod z razvrščanjem obstoječih modelov, motivov in predlaganih metod;

- ločitev zrna od plevela z ocenjevanjem natančnosti in učinkovitosti predlaganih metod;
- standardizacija in nadaljnji razvoj najbolj obetajočih metod.

Predlagane modele merjenja intelektualnega kapitala tako po Luthyu in Williamsu (v Sveiby, 2007, str. 1) razvrstimo glede na način njegovega merjenja v štiri glavne skupine.

Modeli merjenja intelektualnega kapitala po Luthyu in Williamsu

Metode tržne kapitalizacije (Market Capitalization Methods – MCM) temeljijo na dodani vrednosti kapitala na trgu. Vrednost intelektualnega kapitala oziroma neopredmetenih srestev izračunajo kot razliko med tržno vrednostjo podjetja in vrednostjo lastnega kapitala.

Tabela 1: Primeri metod tržne kapitalizacije

Okvirno leto razvoja	Oznaka metode	Glavni zagovornik	Opis metode
1950	Tobinov koeficient q (ang. Tobin's q)	Tobin	»Q« je razmerje med tržno vrednostjo podjetja in stroški nadomestitve njegovih sredstev.
1997	Razlika med tržno in knjigovodsko vrednostjo (ang. Market-to-book value)	Stewart, Luthy	Po tej metodi je intelektualni kapital opredeljen kot razlika med tržno in knjigovodsko vrednostjo podjetja
1998	Metoda tržne vrednosti (ang. Investor Assigned Market Value-IAMV)	Standfield	Po tej metodi je prava vrednost podjetja njegova tržna vrednost deljena z vsoto opredmetenega kapitala, realiziranega IK, obrabljenoostjo IK in obranljive konkurenčne prednosti.

Vir: Sveiby, 2001–2007, str. 4–6.

Neposredne metode merjenja intelektualnega kapitala (Direct Intellectual Capital Methods – DIC) prepoznajo različne komponente intelektualnega kapitala ter nato vsako od njih tudi neposredno ovrednotijo, seštevek vseh komponent pa omogoča tudi izračun celotne vrednosti intelektualnega kapitala.

Tabela 2: Primeri neposrednih metod merjenja intelektualnega kapitala

Okvirno leto razvoja	Oznaka metode	Glavni zagovornik	Opis metode
1996	Tehnološki posrednik (ang. Technology Broker)	Brooking	Vrednost IK je ocenjena na podlagi rezultatov odgovorov na 20 vprašanj, ki pokrivajo 4 glavne komponente IK
1996	Metoda vrednotenja patentov (ang. Citation-Weighted Patents)	Bontis	IK je ovrednoten na podlagi učinkov raziskovalnega oddelka s količniki med številom patentov in celotnimi prihodki ali stroški za pridobitev patentov in celotnimi prihodki.
1998	Metoda ocenjevanja dodane vrednosti (ang. Inclusive Valuation Methodology-IVM)	McPherson	Uporablja ponderirane skupne kazalce in se osredotoča na relativne vrednosti. Skupna dodana vrednost je enaka vsoti dodane vrednosti finančnih in neopredmetenih sredstev.
1998	Računovodstvo prihodnosti (ang. Accounting to the Future – AFTF)	Nash	Gre za sistem diskontiranih denarnih tokov. Razlika med končno in začetno vrednostjo je vrednost, ki je bila dodana v tem obdobju.
2000	Raziskovalec vrednosti (ang. The Value Explorer)	Andriassen, Tiessen	Računovodska metoda za izračunavanje in razporejanje vrednosti na pet vrst neopredmetenih sredstev: sredstva in talenti, skupne vrednote in norme, tehnologija in eksplicitno znanje, osnovni in menedžerski procesi.
2000	Metoda vrednotenja intelektualnih sredstev (ang. Intellectual Asset Valuation)	Sullivan	Metoda za ocenjevanje vrednosti intelektualne lastnine.

Vir: Sveiby, 2001–2007, str. 4–6.

Metode dobičkonosnosti sredstev (Return on Assets Methods – ROA). Pri teh metodah gre za izračun povprečja dobičkov pred obdavčitvijo za obdobje izpred treh do petih let, ki ga delimo s povprečjem opredmetenih sredstev prav tako za isto obdobje. Rezultat je ROA podjetja, ki ga nato primerjamo s povprečjem v panogi. Če je razlika nič ali negativna, to pomeni, da vrednost intelektualnega kapitala v podjetju ne presega povprečja v panogi in takrat ocenimo, da je intelektualni kapital podjetja enak nič.

Tabela 3: Primeri metod dobičkonosnosti sredstev

Okvirno leto razvoja	Oznaka metode	Glavni zagovornik	Opis metode
1997	Ekonomska dodana vrednost (ang. Economic Value Added – EVA)	Stewart	Metoda, ki ustvarjeno vrednost podjetja izračuna skozi njegov dobiček, ki je popravljen za stroške povezane z neopredmetenimi sredstvi. Spremembe kazalca pokažejo ali IK v podjetju ustvarja vrednost ali ne.
1997	Intelektualni količnik dodane vrednosti (ang. Value Added Intellectual Coefficient – VAIC)	Pulić	Metoda, ki kaže koliko in kako učinkovito IK in finančni kapital ustvarjata vrednost.
1999	Metoda dobičkonosnosti kapitala znanja (ang. Knowledge Capital Earnings)	Lev	Metoda, ki dobičkonosnost kapitala znanja izračuna kot delež dobičkov nad pričakovanimi dobički, ki so vezani na knjigovodsko vrednost sredstev.
1997	Izračunana vrednost neopredmetenih sredstev (ang. Calculated Intangible Value – CIV)	Stewart, Luthy	Vrednost IK izračuna tako, da presežek stopnje donosnosti sredstev podjetja nad povprečjem panoge množi z višino sredstev podjetja in rezultat deli s povprečnimi stroški kapitala.

Vir: Sveiby, 2001–2007, str. 4–6.

Metode zbirk kazalnikov (Scorecard Methods – SC) prepoznajo različne kategorije intelektualnega kapitala, katerega uspešnost nato spremljajo prek različnih kazalnikov ter njihove vrednosti in indekse nato prikazujejo v grafih ali v posebnih izkazih. Te metode so podobne neposrednim metodam merjenja intelektualnega kapitala, le da intelektualnega kapitala ne izražajo v denarni vrednosti, temveč povezujejo finančne in nefinančne kazalnike za presojanje uspešnosti.

Tabela 4: Primeri metod zbirk kazalnikov

Okvirno leto razvoja	Oznaka metode	Glavni zagovornik	Opis metode
1994	Skandijin navigator (ang. Skandia Navigator)	Edvinsson, Malone	Metoda, ki IK predstavlja s kazalci, ki odražajo pet vidikov podjetja: finančni, stranke, ljudi, procese ter rast in razvoj
1997	Indeks intelektualnega kapitala (ang. IC-Index)	G. Roos, J. Roos, Dragonetti, Edvinsson	Metoda združuje indekse posameznih kategorij na ravni podjetja.
1994	Monitor neopredmetenih sredstev (ang. Intellectual Assets Monitor)	Sveiby	Metoda, v kateri so kazalniki po treh osnovnih kategorijah IK razvrščeni še v skupine rasti in obnove, učinkovitosti in stabilnosti.
1992	Uravnoteženi sistem kazalnikov (ang. Balanced ScoreCard)	Kaplan, Norton	

Vir: Sveiby, 2001–2007, str. 4–6.

PRILOGA 2: Izbrane metode vrednotenja intelektualnega kapitala

V diplomskem delu sem se osredotočila na računovodstvo človeških zmožnosti kot na eno izmed vej vrednotenja intelektualnega kapitala, ki pa se osredotoča le na človeški kapital. Tako v tem poglavju predstavljam še druge metode vrednotenja intelektualnega kapitala, ki se poleg človeškega kapitala nanašajo še na druge njegove sestavine. Ker bi podrobno predstavljanje metod preseglo obseg diplomskega dela, se le-te nahajajo v pilogi.

1. Razlika med tržno in knjigovodsko vrednostjo (ang. Market-to-book value)

Razlika med tržno in knjigovodsko vrednostjo je preprost in najbolj razširjen kazalnik za izračun vrednosti intelektualnega kapitala. Številni avtorji utemeljujejo in zagovarjajo to metodo, po kateri je vrednost intelektualnega kapitala preprosto izračunana kot razlika med tržno vrednostjo podjetja in knjigovodsko vrednostjo kapitala (Sitar, 2003, str. 40). Tržna vrednost podjetja je zmnožek števila izdanih delnic in njihove tržne cene, knjigovodsko vrednost kapitala pa dobimo, če od bilančne vrednosti podjetja odštejemo njegove dolgove. Tako nam razlika da približno vrednost intelektualnega kapitala, ki je del celotne vrednosti podjetja in se ne pojavlja v bilanci stanja (Luthy, 2007).

Glavna prednost te metode je njena enostavnost in dostopnost podatkov za izračun, saj se zanaša na pravilnost računovodskih podatkov, slabosti pa so naslednje (Sitar, 2003, str. 40; Luthy, 2007):

- tržna cena delnic je pod vplivom številnih zunanjih ekonomskih dejavnikov, ki niso povezani z opredmetenimi oziroma neopredmetenimi sredstvi podjetja, kot so na primer spremembe obrestnih mer, deregulacija, okoliščine ponudbe, splošna občutljivost trga in podobno;
- tako knjigovodska kot tržna vrednost sta običajno podcenjeni, prva predvsem zaradi hitre amortizacije sredstev, pri drugi pa takrat, ko je vrednost delnic na trgu podcenjena, iz česar bi po tej metodi lahko sklepali, da podjetje nima intelektualnega kapitala;
- metoda sicer oceni celotno ali delno vrednost intelektualnega kapitala v denarni enoti, ne da pa nobenega napotka vodstvu za izboljšanje upravljanja.

Boljši kazalnik za primerjave med podobnimi podjetji v isti panogi je količnik med tržno in knjigovodsko vrednostjo. Vrednost, ki jo da, je bolj zanesljiva in uporabna, saj dejavniki, kot so obrestne mere in splošni ekonomski cikli, prizadanejo vsa podjetja bolj ali manj enako in tako ugotavlja odstopanja od nekega povprečja.

2. Tehnološki posrednik (ang. Technology broker)

Metoda sodi v skupino direktnih metod merjenja (DIC), njena avtorica pa je Annie Brooking. Po njenem je intelektualni kapital sestavljen iz štirih komponent, in sicer tržnih sredstev, človeških virov, intelektualne lastnine in infrastrukturnih sredstev. Tržna sredstva so enaka potencialu, ki ga ima podjetje zaradi tržno naravnanih neopredmetenih sredstev, vključno z blagovnimi znamkami, kupci, distribucijskimi kanali, licencami, franšizami. Človeški viri so kolektivno strokovno znanje, zmožnost kreativnosti in reševanja problemov, vodenje, podjetniške in upravljalne spretnosti, ki so utelešene v zaposlenih. Intelektualna lastnina obsega pravne mehanizme za zaščito številnih korporacijskih in infrastrukturnih sredstev, kot so »know-how«, poslovne skrivnosti, avtorske pravice, patenti in različne zaščite načrtov. Infrastrukturna sredstva predstavljajo tiste tehnologije, metodologije in procese, ki omogočajo delovanje podjetja (Roos et al., 2000, str. 24; Bontis, 2000, str. 10).

2.1. Predstavitev metode

S to metodo poskušamo poiskati neopredmetena sredstva, ki so v podjetju skrita in jim nato pripisati denarno vrednost. Postopek merjenja intelektualnega kapitala po tej metodi se začne s tem, da podjetje odgovori na dvajset vprašanj, ki pokrivajo področje štirih glavnih komponent intelektualnega kapitala. Celotna vrednost podjetja je seštevek vrednosti vseh neopredmetenih sredstev in vrednosti intelektualnega kapitala, ki je sestavljen iz zgoraj omenjenih komponent (Rodov, Leliaert, 2002, str. 327). Rezultat tega testa pove, da manj kot je podjetje sposobno pritrtilno odgovoriti na ta vprašanja, bolj se mora osredotočiti na okrepitev svojega intelektualnega kapitala (Bontis, 2000, str. 11).

Vzorec petih vprašanj kazalnika vrednotenja intelektualnega kapitala po metodi Tehnološki posrednik (Bontis, 2000, str. 11):

1. V mojem podjetju vsak zaposleni pozna svoje delo in ve, kako sam prispeva k doseganju zastavljenih ciljev.
2. V mojem podjetju ocenjujemo donosnost naložb ROI v R&R.
3. V mojem podjetju poznamo vrednost naših blagovnih znamk.
4. V mojem podjetju obstaja mehanizem, ki zajema predloge zaposlenih za izboljšanje katerihkoli vidikov poslovanja.
5. V mojem podjetju razumemo inovacijski proces in vse zaposlene spodbujamo k sodelovanju.

Nato se vsaka od komponent intelektualnega kapitala preuči skozi številne vprašalnike, ki so sestavljene iz specifičnih vprašanj o spremenljivkah, ki prispevajo k posamezni kategoriji sredstev intelektualnega kapitala.

Brookingova predlaga naslednja možna pregledna vprašanja po metodi Tehnološki posrednik:

Tabela 5: Možna pregledna vprašanja po metodi Tehnološki posrednik

Vidik tržnih sredstev	Vidik človeško naravnanih sredstev
15 vprašanj o blagovnih znamkah	5 vprašanj o izobrazbi zaposlenih
14 vprašanj o kupcih	5 vprašanj o stroki
7 vprašanj, povezanih z imenom	12 vprašanj, povezanih z znanjem
5 vprašanj, povezanih z zaostanki	8 vprašanj o poklicu
6 vprašanj, povezanih s sodelovanjem	8 vprašanj o sposobnostih
	10 vprašanj o korporacijskem učenju
	3 vprašanja o upravljanju človeških virov
Vidik intelektualne lastnine	Vidik infrastrukturnih sredstev
9 vprašanj o patentih	6 vprašanj o filozofiji upravljanja
6 vprašanj o avtorskih pravicah	4 vprašanja o kulturi podjetja
3 vprašanja, povezana z zaščitnimi načrti	31 vprašanj o sodelovanju kulture podjetja
4 vprašanja, povezana s poslovnimi skrivnostmi	7 vprašanj o sistemu informacijske tehnologije
	6 vprašanj o bazah podatkov
	4 vprašanja managerju informacijske tehnologije

Vir: Bontis, 2000, str. 11.

Tako vidimo, da ima vsaka skupina različno število vprašanj, v celoti pa je pregled intelektualnega kapitala po tej metodi sestavljen iz 178 vprašanj. Primer nekaterih vprašanj:

- Kakšen je letni strošek za zaščito posamezne blagovne znamke?
- Kaj ime vašega podjetja pomeni finančni skupnosti in investitorjem?
- Kakšen je optimalen zaostanek za vaše podjetje?
- Kako vaši zaposleni vedo, kdaj je čas za dodatno izobraževanje?
- Kakšna je povprečna doba, ko je znanje v vašem podjetju še uporabno in koristno?
- Kakšno je razmerje med zaposlenimi in osebnimi računalniki?

2.2. Prednosti in slabosti metode

Tehnološki posrednik je bil razvit z namenom, da podjetjem ponudi orodje za pripis vrednosti intelektualnem kapitalu. Prednost modela je v tem, da sam po sebi predstavlja

neopredmetena sredstva podjetja, podjetjem pa pomaga prepoznati in ovrednotiti intelektualni kapital ter nanj vplivati. Če podjetje na kakšna vprašanja ne zna odgovoriti, se mu s tem samodejno pokažejo možna področja za izboljšave.

Prednost metode je tudi ta, da večino elementov v pregledu intelektualnega kapitala lahko preoblikujemo v Likertovo lestvico¹ ki podjetjem omogoča kvantitativne vrednosti pripisati kvalitativnim vprašanjem. Metoda je primerna za podjetja z visoko izobraženo delovno silo, ki se pri svojem delu bolj kot na ročno delo opirajo na strokovno znanje in tehnologijo. S tem lahko ljudje, ki odgovarjajo na določeno vprašanje, na le-tega odgovorijo s številko od ena do sedem, pri čemer 1 pomeni »sploh se ne strinjam«, 7 pa »popolnoma se strinjam«. Rezultat tega je boljši kvantitativni opis določenega elementa (Bontis, 2000, str. 12).

Glavna slabost metode pa je preskok, ki ga je treba narediti od kvalitativnih rezultatov do dejanskih denarnih vrednosti sredstev in pri tem prihaja do subjektivnosti v ocenjevanju in spreminjanju opisnih odgovorov v denarne enote. Na primer, uporaba nadomestitvenih stroškov navaja, da stroškovni znesek sicer predstavlja vrednost, vendar kljub njihovi edinstveni vrednosti v ustvarjanju konkurenčne prednosti je nadomestitvena vrednost lahko določena le za nekatera neopredmetena sredstva, kot so blagovne znamke in ne za vsa. Pri tržnem pristopu za veliko elementov intelektualnega kapitala primanjkuje učinkovitih tržnih cen, dohodkovni model pa trpi zaradi subjektivnosti pri ocenjevanju in negotovosti, ki so prirojeni modelu denarnega toka (Bontis, 2000, str. 12).

3. Intelektualni količnik dodane vrednosti — VAIC (ang. Value Added Intellectual Capital)

Model dodane vrednosti kapitala je edino orodje za ugotavljanje učinkovitosti intelektualnega kapitala, ki uporablja bilančne podatke. Izhodišče tega modela je, da podjetja spremljajo poslovanje z vidika poslovnega izida in se pri tem preveč osredotočijo na stroške, čeprav v današnji ekonomiji ni več pomembno samo obvladovanje stroškov, ampak tudi ustvarjanje vrednosti, o čemer pa tradicionalni izkazi ne govorijo. Glavno vprašanje modela VAIC je tako, kako to vrednost izračunati s podatki iz računovodskih izkazov. Izhodišče pri izračunu so stroški dela kot finančni ekvivalent človeškemu kapitalu, na katerega moramo gledati kar najširše in upoštevati na primer tudi izobraževanje. Posebnost tega modela je, da so stroški dela obravnavani kot naložba

¹ ang. Likert scale – Tip psihometrične lestvice odgovorov, ki se pogosto uporablja v vprašalnikih in je najbolj pogosto uporabljena lestvica v znanstvenem raziskovanju. Z odgovarjanjem na Likertov vprašalnik ljudje specificirajo stopnjo strinjanja oz. nestrinjanja glede ponujene trditve (Likert, v Answers.com, 2007).

(Maček, 2002). Vodjem podjetij pokaže, kako učinkovito intelektualne vire preoblikujejo v finančno bogastvo in ali se to njihovo preoblikovanje izboljšuje ali slabša (Skyrme, 2007).

Koeficient VAIC je seštevek učinkovitosti človeškega kapitala, učinkovitosti strukturnega kapitala in učinkovitosti finančnega kapitala, do končnega rezultata pa pridemo po naslednjih korakih (Pulić, 2000, str. 3):

Najprej izračunamo dodano vrednost podjetja (VA), ki se izračuna kot razlika med outputom in inputom, pri čemer so output vsi prihodki podjetja, input pa vsi stroški, razen stroškov dela, ki se jih obravnava kot naložbo:

$$VA = OUT - IN$$

Nato izračunamo učinkovitost človeškega kapitala (HCE), ki nam pove, koliko dodane vrednosti ustvari ena denarna enota vložena v zaposlene, pri čemer je HC človeški kapital oziroma stroški dela podjetja:

$$HCE = VA/HC$$

Ugotoviti moramo še, kako strukturni kapital sodeluje pri ustvarjanju vrednosti. Izračuna se ga kot razliko med dodano vrednostjo in človeškim kapitalom in je v obratnem sorazmerju do človeškega kapitala. To pomeni, da večji kot je delež človeškega kapitala (HC) v dodani vrednosti (VA), manjši je delež strukturnega kapitala (SC) in obratno. Kazalec učinkovitosti strukturnega kapitala pa se izračuna kot razmerje med strukturnim kapitalom in dodano vrednostjo:

$$SC = VA - HC$$

$$SCE = SC/VA$$

Če zdaj seštejemo indikator človeškega kapitala in indikator strukturnega kapitala dobimo indikator učinkovitosti intelektualnega kapitala, ki nam pove, kako učinkovito intelektualni kapital sodeluje pri ustvarjanju vrednosti:

$$ICE = HCE + SCE$$

Za končni izračun količnika moramo izračunati še učinkovitost kapitala, saj intelektualni kapital ne more ustvarjati vrednosti sam po sebi. Učinkovitost kapitala izračunamo kot razmerje med dodano vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo sredstev:

$$CEE = VA/CE$$

Ker imamo zdaj vse potrebne sestavine za izračun VAIC, lahko zapišemo končno formulo:

$$VAIC = ICE + CEE = VA/HC + SC/VA + VA/CE$$

Glavna prednost metode VAIC je njena preprostost, saj prikazuje, koliko vrednosti ustvari denarna enota, vložena v posamezen vir. Vse podatke za izračun koeficienta najdemo v standardnih bilancah in poročilih o poslovanju, zato podatkov ni potrebno dodatno zbirati ali jih raziskovati. Ker so parametri metode enostavni, so lahko razumljivi menedžmentu, ki praviloma nima obširnega računovodskega znanja, prav tako pa je tudi lažja primerjava s konkurenčnimi podjetji.

Druga njena pomembna prednost je, da jo lahko uporabimo na vseh ravneh, od posameznega oddelka ali proizvodnega procesa do celotnega gospodarstva (Turk, 2002, str. 8). Njegovo vrednost lahko primerjamo pri enem podjetju skozi več let, v podjetju na ravni poslovnih enot, lahko ga tudi primerjamo z drugimi podjetji iz iste panoge ali pa po panogah (Maček, 2002).

Vendarle pa ima metoda tudi pomanjkljivosti, saj nam ne more dati natančne predstave o tem, kaj in kako je potrebno spremeniti v poslovanju podjetja. Kljub vsemu je metoda VAIC le orodje za skeniranje, kot na primer krvna slika ali rentgenski žarki, in je najboljša, če se jo uporablja v kombinaciji z drugimi orodji za upravljanje in merjenje intelektualnega kapitala (Pulić, 2000, str. 5).

PRILOGA 3: Vprašalnik

Spoštovani!

Sem absolventka Ekonomske fakultete v Ljubljani in za potrebe diplomske naloge z naslovom Računovodstvo človeških zmožnosti potrebujem odziv s strani računovodij.

Vljudno vas vabim, da izpolnite anketni vprašalnik, ki bo pripomogel h kakovosti in izboljšanju moje diplomske naloge.

Hvala za sodelovanje!

Jerneja Jančar

Anketni vprašalnik:

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 naložbam 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 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 preseglji 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: _____

Najlepša hvala za sodelovanje.