

Lidia Zbiegień-Maciąg, Anna Lipowiecka

Monitorowanie aktywów niematerialnych, czyli rachunkowość zasobów ludzkich

Do niedawna głównym zmartwieniem zarządów przedsiębiorstw było czuwanie nad tym, czy wyposażenie produkcyjne i budynki dobrze funkcjonują i są właściwie utrzymane. Uwaga koncentrowała się na aktywach trwałych, a pracownicy postrzegani byli jako dodatek, wbrew sloganowi: „kadry decydują o wszystkim”. Rozwój technologii był wolniejszy a umiejętności dostosowawcze oraz innowacyjność przedsiębiorstwa były czynnikiem mniej istotnym. Dziś sytuacja jawi się nieco inaczej. Obserwuje się przesunięcie uwagi z aktywów trwałych na aktywa niematerialne, w tym na pracowników. To pracownicy, a nie przestarzałe budynki i sprzęt, są tymi, którzy poprowadzą przedsiębiorstwo ku przyszłości.

Wciąż wzrastające inwestycje przedsiębiorstw w aktywa niematerialne, w tym m.in. ludzkie wyrażające się w nakładach na pozyskiwanie i szkolenie pracowników, nie są w większości odzwierciedlane w wartości księgowej organizacji. Prowadzi to do wzrastającej rozbieżności pomiędzy rzeczywistą wartością rynkową tych przedsiębiorstw a tą prezentowaną w bilansie. Określa się, że pracownicy są najcenniejszym zasobem firmy, ale tak naprawdę to wcale nie są oni traktowani nawet na równi z innymi zasobami, bo nie znajdują obok nich miejsca w elementach majątku organizacji.

Próbie poradzenia sobie z tą niekonsekwencją systemu ewidencji księgowej podjęła rachunkowość zasobów ludzkich (*Human Resource Accounting*), dziedzina wykorzystująca elementy rachunkowości. O rachunkowości zasobów ludzkich wspomina się od lat 60. i chociaż w latach 80. mniej się nią interesowano, to odradza się dzisiaj ze zdwojoną siłą, proponując metody monitorowania i raportowania aktywów ludzkich przedsiębiorstwa. Związana jest z takimi pojęciami, jak kapitał intelektualny (*intellectual capital*) i zarządzanie wiedzą (*knowledge management*).

Podstawą tezą rachunkowości zasobów ludzkich jest **uznanie ludzi za istotny element aktywów organizacji**, a pojęcie „aktywa” nie ma tutaj znaczenia jedynie symbolicznego, lecz niemalże dosłowne, zaczerpnięte z rachunkowości. Jeśli uznamy, iż zasoby ludzkie przedsiębiorstwa są elementem majątku mogącym przynosić zysk, to poja-

wia się zapotrzebowanie na miary ekonomiczne i finansowe pozwalające na pomiar wartości, efektywności i zmian zachodzących w tym aktywie. Te właśnie elementy obejmuje rachunkowość zasobów ludzkich.

Początki zainteresowania rachunkowością zasobów ludzkich wiążą się niewątpliwie z twierdzeniem badacza Hermansona, który w 1964 roku uznał, iż „*bilans nie daje pełnego obrazu przedsiębiorstwa, gdyż kapitał ludzki nie jest w nim ujęty*”¹⁾. Co więcej, uznano wtedy, że wydatki ponoszone na pozyskiwanie i rozwój personelu należy uznać za inwestycje, a nie koszty okresu rozrachunkowego, w którym miały miejsce, zważywszy, że nakłady te mają w zamierzeniu przynosić korzyści jeszcze długo po zakończeniu tego okresu. A skoro tak, to inwestycje w zasoby ludzkie powinny znaleźć swe miejsce w bilansie obok innych, tradycyjnie już uznanych pozycji inwestycyjnych. I tak też się stało. W roku 1968 Brummet, Flamholtz i Pyle wdrożyli pierwszy system rachunkowości zasobów ludzkich w przedsiębiorstwie amerykańskim R.G. Barry²⁾. Karkołomny pomysł „wkładania ludzi do bilansu” nie zyskał sobie wówczas większej aprobaty, po pierwsze – ze względu na trudności techniczne tego zabiegu, np. jak obliczyć wartość pieniężną pracowników (zaproponowano mnóstwo metod w latach 60. i 70., ale żadna z nich nie okazała się wystarczająco dobra), jak ustalić okres amortyzacji dla inwestycji w ludzi? Po drugie – do głosu doszły wątpliwości etyczne: czy przykładanie miar pieniężnych do jednostki ludzkiej jest dopuszczalne moralnie? Nie znaleziono jednoznacznych odpowiedzi na te pytania, dlatego w latach 80. dość rzadko wspomniano o rachunkowości zasobów ludzkich. Dopiero w ostatnich latach znów odnotowujemy wzrost zainteresowania, co ciekawe, ze zdwojoną siłą. Wzrastająca rola aktywów niematerialnych, które mają obecnie większy przyczynek w kreowaniu dobrobytu globalnego aniżeli aktywa materialne, uwiadczenia problemy, których rozwiązania upatruje się w rachunkowości zasobów ludzkich, ale na nowo pojętej. Koncepcja ta, która święci obecnie swe triumfy w krajach skandynawskich, przestała dotyczyć tylko zmodyfikowanego bilansu³⁾. Uznano za mało celowe szukanie kolejnych, zawodnych zresz-

tą, metod wyceniania wartości pieniężnej pracowników. Stwierdzono, iż bardziej celowe będzie analizowanie, **jaki jest stan aktywów ludzkich organizacji, jak one się zmieniają oraz na ile efektywnie są one wykorzystywane**. Rachunkowość zasobów ludzkich postawiła sobie za cel znalezienie miar pozwalających badać te czynniki.

Istotnym faktem, nadającym dodatkowego znaczenia temu zagadnieniu, są prognozy, iż **przedsiębiorstwo przyszłości będzie musiało przedstawiać trzy rodzaje raportów**: finansowy, środowiskowy i społeczny, co stwierdza Sustain Ability – organizacja pozarządowa – w swym raporcie z 1997 roku⁴. Rachunkowość zasobów ludzkich oferuje już dziś modele sprawozdawczości o stanie aktywów ludzkich dające bazę do tworzenia raportu społecznego, czyli dotyczącego kwestii etycznych i społecznych przedsiębiorstwa.

Co więc proponuje rachunkowość zasobów ludzkich dzisiaj, w trakcie swego „drugiego” życia? Otóż proponuje dwa podejścia do pomiarów i raportowania w zakresie aktywów ludzkich. Pierwszy z nich zakłada, iż pracownicy stanowią co prawda aktywa organizacji, ale ponieważ nie są jej własnością, to ich wartość nie może być ujęta w oficjalnym bilansie. Proponuje się w związku z tym tworzenie specjalnego, dodatkowego sprawozdania, tzw. **sprawozdania personalnego** (sprawozdania o zasobach ludzkich – *Human Resource Statement*). Sprawozdanie personalne wywodzi się ze szwedzkiego modelu rachunkowości zasobów ludzkich popularyzowanego tam przez Grojera i Johanssona⁵. Sprawozdanie personalne jest, jak na razie, dosyć teoretycznym projektem i publikacje na jego temat nie dostarczają obszernej wiedzy na temat praktycznych wdrożeń w przedsiębiorstwach. Założenia Grojera i Johanssona są następujące:

■ Wydatki na pozyskiwanie i rozwój personelu są inwestycją.

■ Klasyczny, oficjalny bilans nie powinien ujmować wartości tych inwestycji, gdyż pracownicy nie stanowią własności przedsiębiorstwa.

■ Alternatywnym, właściwym miejscem do traktowania zasobów ludzkich jako aktywów jest specjalny bilans, bilans zasobów ludzkich, jednak nie tylko na nim koncentruje się sprawozdanie personalne.

■ Należy gromadzić i analizować także inne informacje liczbowe (niefinansowe) odnośnie do zasobów ludzkich, co pozwoli na ciągły monitoring w zakresie struktury społeczno-demograficznej personelu (czy jest ona taka, jak się oczekuje), statystyk absencji (czy nie są one zbyt duże, a jeśli tak, to jakie są tego przyczyny?), stanu zdrowia pracowników (czy jest on dobry, co robimy, żeby go poprawić?), ilości szkoleń (ile godzin szkoleń przypada na 1 pracownika, czy oferujemy wystarczającą liczbę szkoleń?), poziomu edukacji (jaka jest struktura wyedukowania naszego personelu, jaka jest średnia wykształcenia, jaka jest docelowa jej wielkość dla nas?), itp.

W skład sprawozdania personalnego wchodzi następujące elementy:

■ **Bilans zasobów ludzkich** ujmujący wśród aktywów przedsiębiorstwa wartość inwestycji w aktywa ludzkie.

■ **Rachunek zysków i strat zasobów ludzkich** przedstawiający w szczegółowy sposób koszty personalne nie będące inwestycjami.

■ **Raport zasobów ludzkich** prezentujący dodatkowe informacje liczbowe dotyczące pracowników, lecz niefinansowe na ogół (wskaźniki struktury demograficzno-społecznej personelu, wskaźniki fluktuacji, absencji, gospodarowanie czasem, itp.) oraz informacje opisowe (jakość środowiska i atmosfery pracy)⁶.

W klasycznym, finansowym rachunku zysków i strat koszty personalne stanowią jedną, co najwyżej dwie pozycje. W rachunku zysków i strat zasobów ludzkich sytuacja jest zupełnie inna: koszty personalne podzielone są dosyć szczegółowo na wiele grup i pozycji, natomiast wszystkie inne koszty przedsiębiorstwa ujęte są jedynie jedną liczbą w pozycji „Koszty pozostałe” (tab. 1).

Tab. 1. Rachunek zysków i strat zasobów ludzkich przedsiębiorstwa Telia

	w mln koron szwedzkich	rok 1995
Przychód		41 060
• Płace		8 695
• Odpisy amortyzacyjne inwestycji w nabór i szkolenie pracowników		581
• Koszty fluktuacji pracowników (bez kosztów naboru)		1 752
• Koszty związane z zachorowaniami pracowników		361
• Koszty socjalne		328
Razem koszty personalne		11 717
Inne koszty przedsiębiorstwa		24 700
Zysk operacyjny		4 643
Zysk operacyjny / 1 pracownika		141

Źródło: A. ERONEN, *Yrityksen Henkisen Paaoman Arviointi – malleja ja tunnuslukuja*, ETLA, Helsinki 1998, s. 9, [za:] Telia, Statement of Human Resources (1995).

Pojawia się też pozycja „Odpisy amortyzacyjne inwestycji w nabór i szkolenie pracowników”, co sugeruje, iż wydatki na nabór i szkolenie pracowników traktowane są jako inwestycja i ujmowane są w bilansie zasobów ludzkich, natomiast w rachunku zysków i strat zasobów ludzkich znajdziemy jedynie wartość odpisów amortyzacyjnych przypadających na dany okres rozrachunkowy.

W rachunku zysków i strat zasobów ludzkich wprowadzono też pozycję „Koszty fluktuacji pracowników (bez kosztów naboru)”. Są to wydatki poniesione z tytułu rozwiązania umów o pracę. Wydatki na zatrudnianie nowych osób (rekrutacja, selekcja, itd.), które stanowią przecież element kosztów fluktuacji pracowników, potraktowane są jako inwestycja i znalazły miejsce w bilansie zasobów ludzkich (tab. 2).

powodzeniem. Siedem spośród tych organizacji co-rocennie od tej pory sporządza takie sprawozdania. Wyraźne zainteresowanie dziedziną rachunkowości zasobów ludzkich w fińskich przedsiębiorstwach prywatnych zauważalne jest dopiero od roku 1997. Początkowo systemy rachunkowości personalnej nie są emitowane na zewnątrz, jednak spodziewane jest wystąpienie takich praktyk w ciągu najbliższych kilku lat.

Istotną zaletą sprawozdania personalnego jest przybliżanie nas do określenia rzeczywistej wartości przedsiębiorstwa, która ma swe źródło nie tylko w aktywach o charakterze materialnym i finansowym, ale i w aktywach ludzkich. Na szczególną uwagę zasługuje fakt, iż jest to pierwsza propozycja, która nakłady na pozyskanie i rozwój personelu traktuje dosłownie jako

Tab. 2. Bilans zasobów ludzkich przedsiębiorstwa Telia

	<i>w mln koron szwedzkich</i>	rok 1995
AKTYWA		58 693
• Majątek obrotowy		13 164
• Aktywa rekrutacyjne		666
• Aktywa edukacji i rozwoju		653
• Majątek trwały		44 210
PASYWA		58 693
• Kapitał obcy krótkoterminowy		16 079
• Kapitał obcy długoterminowy		20 113
• Rezerwy nieopodatkowane		13
• Kapitał zapasowy		17 403
• Kapitał rekrutacyjny		666
• Kapitał edukacji i rozwoju		653
• Zysk z okresu poprzedniego		3 766

Źródło: A. ERONEN, *Yrityksen Henkisen Paaoman Arviointi – malleja ja tunnustukuja*, ETLA, Helsinki 1998, s. 11, [za:] *Telia*, Statement of Human Resources (1995).

Na uwagę zasługuje fakt, iż rachunek zysków i strat zasobów ludzkich nie daje zysku operacyjnego identycznego z tym w klasycznym sprawozdaniu. W oficjalnym sprawozdaniu firmy wszelkie wydatki na nabór i szkolenie pracowników uznawane są za koszty okresu, w którym miały miejsce i w całości ujmowane są w rachunku wyniku finansowego. Z tego też powodu w okresach sprawozdawczych, w których zaistniały koszty naboru i szkoleń personelu, zysk operacyjny będzie w klasycznym sprawozdaniu zaniżony.

Jedno z pierwszych sprawozdań personalnych zostało zaprezentowane w 1995 roku przez szwedzkie przedsiębiorstwo telekomunikacyjne Telia. Telia przyjęła okres amortyzacji trzech lat dla inwestycji w zasoby ludzkie oraz metodę amortyzacji liniowej.

Mniej więcej w tym samym czasie zaczęto interesować się ideą sprawozdania personalnego w Finlandii. W latach 1994–95 przeprowadzono pilotażowy projekt wdrożenia takich systemów w ośmiu organizacjach publicznych i zakończył się on dużym

inwestycje, a nie jedynie symbolicznie. Być może da to asumpt do zmiany spojrzenia na wydatki działów personalnych i do dostrzeżenia w nich inwestycji w najcenniejszy zasób, czyli w ludzi.

Należy zauważyć, iż sprawozdanie personalne grupuje w jednym dokumencie rozrzucone dotychczas informacje dotyczące personelu. Są to informacje obszerne i, co bardzo istotne, obiektywne (bo liczbowe). Istnienie sprawozdania personalnego może ułatwić przedsiębiorstwu kontrolę kosztów związanych z zasobami ludzkimi, gdyż prezentuje się je szczegółowo na tle całości kosztów. Może też stanowić doskonałą bazę do kreowania planów strategicznych i operacyjnych, szczególnie dotyczących polityki personalnej.

Drugim trendem we współczesnej rachunkowości zasobów ludzkich jest podejście tzw. niefinansowe uznające, iż system finansowy nie jest właściwym narzędziem w odniesieniu do aktywów niematerialnych, do jakich niewątpliwie należą zasoby ludzkie. Za lepsze uznaje się tutaj bardziej miękkie od finansowych wskaźniki ekonomiczne, stosowane

Tab. 3. Monitoring aktywów niematerialnych, firma Celemi 1994–1995

NASI KLIENCI (struktura zewnętrzna)		NASZA ORGANIZACJA (struktura wewnętrzna)		NASI PRACOWNICY (kompetencje)	
Wzrost/Rozwój		Wzrost/Rozwój		Wzrost/Rozwój	
Wzrost dochodów	44%	Inwestycje na IT w % wartości dodanej	11%	Średnia dośw. zawodowe (lata i zmiana %)	7,8 -25%
Klienci wzmagający wizerunek ¹⁾	40%	Klienci wzmagający organizację ¹⁾	44%	Klienci wzmagający kompetencje ¹⁾	43%
		R&D jako % wartości dodanej	18%	Suma kompetencji (lata i zmiana %)	298 43%
		Całkowite inwestycje w organizację jako % wartości dodanej	33%	Średni stopień edukacji ²⁾	2,3 0%
Wydajność		Wydajność		Wydajność	
Zmiana sprzedaży na 1 klienta	4%	Zmiana udziału kadry admin.	4%	Wartość dodana na 1 eksperta (w koronach szwedzkich i zmiana %)	867 -13%
		Wzrost sprzedaży w przeliczeniu na kadrę adm.	-20%	Wartość dodana na 1 pracownika (w koronach szwedzkich i zmiana %)	665 -13%
Stabilność		Stabilność		Stabilność	
Zamówienia powtarzalne	66%	Fluktuacja kadry adm. ⁴⁾	30%	Fluktuacja ekspertów ⁴⁾	10%
Udział 5 kluczowych klientów	41%	Staż kadry adm. (lata)	3	Staż ekspertów (lata i zmiana %)	2,3 79%
		Wskaźnik „Rookie” ³⁾	64%	Mediana wieku wszystkich pracowników (lata i zmian %)	34 -12%

Źródło: K.E. SVEIBY, *The New Organizational Wealth*, Berrett-Koehler Publishers, Inc., San Francisco 1997, s. 195 [za:] raport roczny, *Celemi* 1995.

¹⁾ Klienci są podzieleni na 3 kategorie:

klienci wzmagający wizerunek, którzy przyczyniają się do poprawy wizerunku firmy, a współpraca z nimi owocuje cennymi referencjami dla przedsiębiorstwa.

klienci wzmagający organizację, których zamówienia łączą się z ambitnymi, kształcącymi projektami przyczyniającymi się do rozwoju struktury wewnętrznej; kompleksowość tych projektów wymaga pracy zespołowej, co owocuje rozprzestrzenianiem się wiedzy wśród pracowników.

klienci wzmagający kompetencje, których zamówienia stanowią ambitne projekty dla pojedynczych pracowników, którzy zdobywają przy tej okazji nowe kompetencje.

Wskaźnik ten jest udziałem procentowym w przychodach.

²⁾ Stopień edukacji: szkoła podstawowa (Grundskola) = 1, średnia (Gymnasium) = 2, wyższa (Universitet) = 3.

³⁾ Wskaźnik „Rookie”: udział pracowników ze stażem mniejszym niż 2 lata.

⁴⁾ Fluktuacja: jako miary użyto wskaźnika zwolnień, tzn. ilorazu liczby rozwiązanych umów o pracę i liczby pracowników na początku roku.

głównie jako mierniki zmian w określonych obszarach aktywów niematerialnych.

Prekursorem tej orientacji jest Karl Erik Sveiby. Jego badania obejmowały poszukiwanie metod ilościowych, lecz niefinansowych raportowania o wszystkich aktywach niematerialnych przedsiębiorstwa, a nie tylko o aktywach ludzkich. Sveiby uważa, iż znalezienie właściwych sposobów monitorowania i zarządzania dobrami niematerialnymi ma szczególnie istotne znaczenie dzisiaj, kiedy sektor usługowy, którego głównym majątkiem są właśnie aktywa niematerialne, zatrudnia od 65% do 75% siły roboczej w krajach rozwiniętych, a sektor tzw. organizacji wiedzy (*knowledge organizations*) wyprzedza sektor produkcyjny w wielu krajach. To co zainspirowało go do prowadzenia badań, to próba odpowiedzi na pytanie: co powoduje, iż niektóre organizacje uzyskują wartość rynkową wielokrotnie przekraczającą ich wartość księgową? Idąc tym tropem, podzielił aktywa niematerialne organizacji na trzy grupy:

● **struktura wewnętrzna** (kapitał strukturalny wewnętrzny) to patenty, koncepcje, modele, systemy komputerowe i administracyjne. Struktura

wewnętrzna tworzona jest przez pracowników i jest w posiadaniu organizacji. Kultura organizacyjna również jest zaliczana do struktury wewnętrznej, ● **struktura zewnętrzna** (kapitał strukturalny zewnętrzny), tzn. relacje z klientami i dostawcami, marki handlowe, reputacja i wizerunek przedsiębiorstwa,

● **kapitał ludzki** to szeroko pojęte kompetencje pracowników, ich wiedza oraz doświadczenie⁷⁾.

Sveiby stał się pionierem na polu pomiaru i monitorowania aktywów niematerialnych i jako pierwszy zaproponował powyższą taksonomię⁸⁾. Trzy powyższe składniki łącznie tworzą tzw. kapitał intelektualny (*intellectual capital*) przedsiębiorstwa, jak nazwał to Leif Edvinsson, pierwszy w świecie dyrektor ds. kapitału intelektualnego⁹⁾.

Ludzie wraz ze strukturą wewnętrzną tworzą organizację. Kapitał intelektualny, mimo iż jest niewidoczny „gołym okiem” ani też nie widnieje w sprawozdaniach przedsiębiorstwa, jest tym, który coraz częściej ma decydujący wpływ na całkowitą (rynkową) wartość organizacji.

Tak więc Sveiby integruje aktywa ludzkie (kapitał ludzki) z innymi zasobami niematerialnymi



przedsiębiorstwa i stwarza metodę analizowania zmian oraz efektywności zarządzania kapitałem intelektualnym – tzw. monitoring aktywów niematerialnych (*Intangible Asset Monitor*).

Monitoring aktywów niematerialnych został po raz pierwszy wdrożony w przedsiębiorstwie szwedzkim Celemi, które dołącza specjalny dokument do swego raportu rocznego począwszy od roku 1995. Celemi jest przedsiębiorstwem rozwijającym i sprzedającym narzędzia szkoleniowe. Monitoring aktywów niematerialnych jest tablicą podzieloną na trzy obszary, zgodnie ze strukturą kapitału intelektualnego: nasi klienci (struktura zewnętrzna), nasza organizacja (struktura wewnętrzna), nasi pracownicy (kompetencje/kapitał ludzki). Każdy z tych obszarów jest następnie analizowany pod kątem wzrostu/rozwoju, wydajności oraz stabilności za pomocą wielu wskaźników (tab. 3.).

Monitoring aktywów niematerialnych koncentruje się na wskaźnikach odzwierciedlających zmiany w aktywach niematerialnych (a więc m.in. ludzkich) w przeciwieństwie do sprawozdania personalnego, które prezentowało raczej dane pieniężne typu koszty i zyski oraz dane statystyczne. Akcent przesuwają tutaj z analizy stanu aktywów ludzkich na analizę ich wydajności dzisiaj, ich wydajności jutro (na którą wpływają wskaźniki wzrostu/rozwoju pracowników) oraz ich stabilności (warunkuje ona opłacalność inwestycji w aktywa ludzkie) – tab. 3., kolumna trzecia.

Zaprezentowany monitoring może być wykorzystywany jako narzędzie wewnętrzne organizacji i zintegrowany z systemem informacji zarządczej. Daje informacje, które są doskonałą podstawą nie tylko w zarządzaniu aktywami niematerialnymi przedsiębiorstwa, lecz także i innymi jego obszarami. Monitoring aktywów niematerialnych może być szczególnie użyteczny w organizacjach opartych na wiedzy, jako narzędzie zarządzania wiedzą (*knowledge management*), w branży konsultingu, szkoleń, nowoczesnych technologii itp. Autor metody, Karl Erik Sveiby, sugeruje, iż monitor nie powinien przekraczać ilościowo jednej strony, gdyż nadmiar informacji może wprowadzić brak jasności i trudność dostrzeżenia najważniejszych danych. Dobrze jest też opatrzyć dane liczbowe komentarzami, co uczyni je bardziej czytelne.

Monitor jest też świetnym narzędziem przekazywania informacji o aktywach niematerialnych przedsiębiorstwa stronom zainteresowanym na zewnątrz organizacji. Adresatami mogą być właściciele akcji, którzy z pewnością chętnie przyjrzą się wskaźnikom tego typu; da im to pełniejszy obraz przedsiębiorstwa zwiększając tym samym jego wiarygodność.

Bardzo istotną cechą monitoringu aktywów niematerialnych jest jego prosta forma, ułatwia to jego praktyczne wykorzystanie. Na uwagę zasługuje również duża elastyczność tej metody; wytycza ona jedynie pewne ramy w postaci trzech głównych

elementów kapitału intelektualnego oraz obszarów, pod kątem których kapitał intelektualny ma być analizowany, natomiast całe wnętrze tablicy, dobór konkretnych wskaźników – to wszystko uzależnione jest od osoby wdrażającej metodę. Warto też zauważyć, iż swoboda doboru analizowanych danych pozostawia pole do manipulacji nimi. Może to mieć istotne znaczenie, kiedy dokument taki jest emitowany na zewnątrz: przedsiębiorstwo może dobrać wskaźniki, które przedstawia je w możliwie najlepszym świetle, a niekoniecznie tym najbardziej prawdziwym. Z tego też powodu, jeśli monitoring aktywów niematerialnych miałby stać się kiedyś standardowym sposobem raportowania o zasobach niematerialnych i zamieszczany w raportach rocznych przedsiębiorstw, to należałoby zastanowić się nad wytyczeniem pewnych minimalnych przynajmniej standardów i wymagań co do jego treści.

Na bazie założeń Sveiby'ego powstały też inne modele pomiaru i monitorowania aktywów niematerialnych, najbardziej znany to „Navigator Skandii” i idea zrównoważonej karty wyników wdrożone w szwedzkim przedsiębiorstwie Skandia; o przypadku Skandii wspomniano już na łamach „Przeglądu Organizacji”¹⁰.

Systemy rachunkowości zasobów ludzkich mogą być wprowadzane zarówno do wewnętrznego, jak i zewnętrznego użytku przedsiębiorstwa. Poza wspomnianymi już korzyściami, nie mniej istotne zauważa Jens Frederiksen twierdząc, iż wdrażanie takich systemów pomaga zatrzymać wykwalifikowaną siłę roboczą. Obecnie przedsiębiorstwa muszą inwestować olbrzymie kwoty w szkolenia, ażeby sprostać wymaganiom rynku. Rachunkowość zasobów ludzkich pomaga uczynić te inwestycje efektywniejszymi z punktu widzenia strategicznego, jak i z punktu widzenia relacji kosztu do zysku, dostarczając niezbędne informacje liczbowe. Ułatwia też przyciągnięcie przyszłych pracowników. W dzisiejszych czasach wielu młodych ludzi ma coraz wyższe oczekiwania od potencjalnego pracodawcy. Ten nowy trend stanowi nacisk na przedsiębiorstwa, które chcą przyciągnąć młode osoby. Pracodawcy muszą skoncentrować się na pracownikach bardziej niż to miało miejsce w przeszłości, a to wymaga wdrażania systemów rachunkowości zasobów ludzkich [4].

Systemy te są również pomocne w rozdysponowywaniu społecznej odpowiedzialności pomiędzy sektor publiczny a prywatny. W ostatnich latach zauważalna jest w Unii Europejskiej tendencja przedsiębiorstw do przejmowania coraz większej części odpowiedzialności społecznej od sektora publicznego. Lokalne i międzynarodowe sieci przemysłowe, liderzy związków, itp., twierdzą, że przedsiębiorstwa powinny być postrzegane jako integralna część społeczności i w związku z tym akceptować udział w odpowiedzialności społecznej. Działacze związkowi zdają sobie sprawę, że przyszedł czas, aby wymagać nie tylko wyższych płac, ale i lepszych warunków pracy, życia, itp. Wszystkie te inicjatywy

obligują sektor prywatny, ażeby mierzyć, monitorować i raportować zasoby ludzkie. Prezentacja systemu rachunkowości zasobów ludzkich na zewnątrz pomaga kreować i poprawiać wizerunek przedsiębiorstwa. Zarządy będą się koncentrowały na zwiększaniu wartości rynkowej przedsiębiorstw, nawet jeśli wartość księgowa jej nie odzwierciedla. Uwidacznia to, jak ważne jest raportowanie aktywów niematerialnych, ujmując wśród nich aktywa ludzkie [4].

Twierdzimy, że kwestią najważniejszą, którą ma szansę wdrożyć rachunkowość zasobów ludzkich do praktyk przedsiębiorstw, jest zmiana stereotypów myślowych dotyczących roli człowieka w organizacji: nadszedł już czas, ażeby dostrzegać w nim źródło zysków, a nie jedynie źródło kosztów.

Lidia Zbiegień-Maciąg, Anna Lipowiecka

PRZYPISY

- ¹⁾ R. ROSLENDER, J.R. DYSON, *Accounting for the worth of employees: A new look at an old problem*, „British Accounting Review” 24/1992, s. 315, za R. HERMANSON, *Accounting for Human Assets*, „Occasional Paper” No. 14, MIT, USA 1964.
- ²⁾ E. FLAMHOLTZ, *Human Resource Accounting*, Dickenson Publishing Company, Inc., Encino 1974, ss. 23–25.
- ³⁾ H. ROUHESMAA, *Human Resource Accounting in Finnish Enterprises – A National Report for OECD*, Ministry of Labour, Tampere 1996, s. 9.
- ⁴⁾ J. FREDERIKSEN, *Human Resource Accounting: interests and conflicts*, Panorama, Kopenhaga 1998, s. 6–15.
- ⁵⁾ A. ERONEN, *Yrityksen Henkisen Paaoman Arviointi – malleja ja tunnustukuja*, ETLA, Helsinki 1998, s. 6 [za:] GROJER J., JOHANSON U., *Human Resource Costing and Accounting*, Second Edition, The Joint Industrial Safety Council, Sweden 1996.
- ⁶⁾ A. ERONEN, *Yrityksen Henkisen Paaoman Arviointi – malleja ja tunnustukuja*, ETLA, Helsinki 1998, ss. 8–9.

- ⁷⁾ K.E. SVEIBY, *The New Organizational Wealth: managing & measuring knowledge-based assets*, Berret-Koehler Publishers, Inc., San Francisco 1997, ss. 10–12.
- ⁸⁾ Choć często przypisuje się tutaj pierwszeństwo Leifowi Edvinssonowi, to jednak Sveiby był pierwszym, który dokonał takiego podziału aktywów niematerialnych, w roku 1988 (K.E. SVEIBY i in., *The New Annual Report*, 1988), natomiast Edvinsson był prawdopodobnie pierwszym, który użył określenia „kapitał intelektualny”.
- ⁹⁾ M. ĆWIKLICKI, *Wiedza zarządzana kluczem do sukcesu*, „Manager” nr 4 lipiec/sierpień 1999.
- ¹⁰⁾ G. OSBERT-POCIECHA, M. KARAS, *Wykorzystanie koncepcji zarządzania zintegrowaną wiedzą pracowników (kapitałem intelektualnym) w reengineeringu przedsiębiorstwa*, „Przegląd Organizacji” 3/99.

LITERATURA

- [1] ĆWIKLICKI M., *Wiedza zarządzana kluczem do sukcesu*, „Manager” nr 4 lipiec/sierpień 1999.
- [2] ERONEN A., *Yrityksen Henkisen Paaoman Arviointi – malleja ja tunnustukuja*, ETLA, Helsinki 1998.
- [3] FLAMHOLTZ E., *Human Resource Accounting*, Dickenson Publishing Company, Inc., Encino 1974.
- [4] FREDERIKSEN J., *Human Resource Accounting: interests and conflicts*, Panorama, Kopenhaga 1998.
- [5] OSBERT-POCIECHA G., KARAS M., *Wykorzystanie koncepcji zarządzania zintegrowaną wiedzą pracowników (kapitałem intelektualnym) w reengineeringu przedsiębiorstwa*, „Przegląd Organizacji” 3/99.
- [6] ROSLENDER R., J.R. DYSON, *Accounting for the worth of employees: A new look at an old problem*, „British Accounting Review” 24/1992.
- [7] ROUHESMAA H., *Human Resource Accounting in Finnish Enterprises – A National Report for OECD*, Ministry of Labour, Tampere 1996.
- [8] SVEIBY K.E., *The New Organizational Wealth: managing & measuring knowledge-based assets*, Berret-Koehler Publishers, Inc., San Francisco 1997.

Dr hab. Lidia Zbiegień-Maciąg jest profesorem AGH, kierownikiem Zakładu Zarządzania Kadrami na Wydziale Zarządzania. Mgr inż. Anna Lipowiecka jest absolwentką Wydziału Zarządzania AGH.

Wacław Kasprzak, Karol Pelc

Wyzwania technologiczne – prognozy i strategie

Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 1999

Działalność gospodarcza w warunkach globalnej konkurencji stawia bardzo ostro problem stałej troski o konkurencyjność wyrobów i usług. W tych warunkach dużym zainteresowaniem w kołach akademickich oraz wśród praktyków cieszą się problemy uprawiania strategii rozwojowych zapewniających bezpieczny byt przedsiębiorstwa na rynku.

Książka w zamierzeniu jej autorów ma zapoznać Czytelnika ze strategiami technicznymi uprawianymi na szczeblu przedsiębiorstwa lub korporacji oraz z aktualnymi prognozami rozwoju technologii, publikowanymi i dostępnymi w krajach rozwiniętych przemysłowo, przede wszystkim w Stanach Zjednoczonych i Japonii.