

CONSIDERAȚII PRIVIND DEFINIREA FACTORULUI UMAN AL ENTITĂȚII ECONOMICE

Svetlana ȚURCANU

Catedra Contabilitate și Informatică Economică

In any organization the most important input is the human element. The success or failure of a company very much depends on the persons who man the organization. In this paper the author refers to some aspects looking the definition of human factor of the firm. In this purpose are presented certain definitions of the human factor. Thus, the human factor represents the important factor of production which generates the economic advantages or profits. The contribution of this category is incontestable. But the immaterial character of the human factor generates the insufficient study of this important intangible asset.

Factorul uman constituie un element determinant în procesul de creare a avuției. Prin urmare, mutațiile tehnologice și din societate au condiționat redefinirea rolului factorului uman în cadrul entității economice care activează pe baza principiului dirijării eficiente a resurselor umane.

Omul este unicul element care deține capacitatea de a produce valoare. Toate celelalte variabile cum sunt banii, materia primă, uzinele, utilajul, clădirile, după natura lor, nu generează capacități noi până ce omul nu folosește acest potențial și îl face să lucreze.

Factorul uman poate fi tratat în calitate de factor de producție, care, alături de mijloacele muncii și obiectele muncii, poate genera avantaje economice. Contribuția acestuia la dezvoltarea economică este incontestabilă. Caracterul intangibil al acestei resurse generează neglijarea sau trecerea pe plan secundar în programul de investiții al firmelor, guvernelor sau chiar al indivizilor.

În abordarea patrimoniului unei întreprinderi regăsim ca factori de producție următoarele elemente componente: munca și capitalul. Factorul munca este integrat în structura patrimoniului doar odată cu ocazionarea cheltuielilor generate fără a se lua în considerație caracterul permanent al utilizării și valoarea totală, aflată la dispoziția întreprinderii. Noile descoperiri privind activitatea economică i-au determinat pe mulți autori să afirme că suntem în plin proces de trecere de la „era industrială” la „era informațională”.

De remarcat că în ultimele decenii o atenție majoră este acordată problemelor aferente ținerii evidenței complete a activelor firmei, inclusiv a elementelor patrimoniale, care participă la formarea componentelor efectului de antreprenor.

Încă din anii '50 ai secolului XX diferiți cercetători au propus examinarea contabilizării activelor umane ale firmei, adică studierea unor astfel de elemente cum sunt cunoștințele, calificarea, experiența și calitățile creative ale personalului, deoarece devine evident faptul că randamentul investițiilor în active materiale s-a redus la nivel minim. Astfel, venitul principal este format în rezultatul sporirii gradului intelectual al personalului.

Modificările intervenite în economia mondială au condiționat redefinirea esenței resurselor umane primate drept categorie contabilă. În anul 2002, la al XVI-lea Congres Mondial al contabililor, care și-a desfășurat lucrările la Hong-Kong, Gubert San-Onge, directorul general al Converge Digital Solutions Corporation (Canada), a propus reflectarea resurselor umane în calitate de un nou tip de activ nematerial. În opinia lui, în viitorul apropiat cota activelor nemateriale ale firmei va constitui 70%, în timp ce cota activelor materiale va fi de 30%.

Cele expuse ne permit să afirmăm că resursele umane se transformă, în prezent, în principalele active economice ale entităților economice. Oamenii sunt depozitarii competențelor, creativității, calificărilor, cunoașterii și know-how-ului. Inovațiile sunt și ele rodul activității mintale a angajaților și a calității comunicării dintre ei. Prin urmare, observăm că resursele umane sunt realmente un activ pentru că generează avantaje economice viitoare pentru firmă.

Mulți autori au încercat să definească cât mai precis termenul de factor uman, însă acest lucru nu este deloc facil, datorită complexității termenului analizat, dar și fazei de dezvoltare a domeniului propus spre discuție în acest articol. Acest fapt demonstrează actualitatea temei abordate în materialul de față.

Prezentul articol își propune să realizeze o cercetare aprofundată a unor aspecte problematice care țin de definirea factorului uman al întreprinderii.

În rezultatul investigațiilor noastre s-a stabilit că noțiunea de factor uman a fost folosită pentru prima dată în teoria și practica contabilă din SUA, în anii 60-70 ai secolului XX. Studiul aprofundat al surselor bibliografice permite să remarcăm faptul că opiniile referitoare la definirea factorului uman sunt expuse în lucrările cercetătorilor Armstrong M. [1], Bănaciu S. [2], Bulîga R. și Cohn P. [3], Cebotariov N. [4], Diatlov S.A. [5], Grigori L. [6], Oprean V. [7], Coșeleva N. [8], Esipov V.E. [9], Isaenko A.N. [10], Kozîrev A.N. și Makarov V.L. [11], Lîscov A.F. și Mahovikova G.A. [12], Verenichin A.O. [13] și alții.

În vederea unei analize comparative a viziunilor aferente definirii factorului uman am elaborat următorul Tabel.

Tabelul 1

Examinarea opiniilor autorilor asupra definirii factorului uman

| Nr. crt. | Autorul | Viziunea autorului |
|----------|--|--|
| 1. | Armstrong M. [5, p.67] | Capitalul uman constă din active nemateriale puse la dispoziție de către lucrătorii firmei în cauză. În centrul teoriei capitalului uman este plasată valoarea adăugată creată de lucrători. Conform acestei teorii, lucrătorii prezintă active, iar investirea mijloacelor în ei va genera venitul firmei. Reieșind din aceasta, în anul 1980 a fost elaborată teoria, care privea lucrătorii drept venituri și nu cheltuieli. Aceasta, însă, este limitată și dubioasă din următoarele motive: lucrătorii nu pot fi priviți drept active neînsuflețite, ce pot fi cumpărate, vândute sau schimbate la dorința proprietarilor; ideea precum că compania dispune de active umane de rând cu mașinile nu este corectă și inaplicabilă în practică, ea nu prețuiește oamenii, plasându-i într-o categorie ce ține de imobil și utilaj; nici un sistem de contabilitate a resurselor umane nu va permite elaborarea metodelor certe de evaluare a resurselor umane în unități monetare, ceea ce va reduce costul valorilor materiale aduse de lucrătorii firmei. |
| 2. | Bănaciu S. [1, p.65] | Capitalul uman , denumit forță de muncă calificată, reprezintă un activ necorporal foarte valoros care aduce o contribuție majoră la desfășurarea activității întreprinderii. |
| 3. | Bulîga P., Cohn P. [6, p.52] | Lucrătorul privit ca o personalitate, o persoană fizică, nu este proprietate a firmei. Firma procură drepturile de utilizare în activitatea sa a anumitor cunoștințe și abilități umane . Astfel, oamenii nu se vând și nici nu se cumpără. Se transmite doar dreptul de control asupra activității profesionale a lucrătorului în baza contractului de muncă. |
| 4. | Cebotarev N. [13, p.38] | Capitalul (activele) uman este acel care contribuie la obținerea avantajelor concurențiale, a produselor sau a serviciilor. |
| 5. | Coșeleva N. [2, p.291] | Capitalul uman se consideră a fi un activ imperceptibil al firmei; proprietatea individului, care pentru firmă poate fi doar un angajat pe contract. |
| 6. | Esipov V.E., Mahovikova G.A. [9, p.209] | Potențialul uman , după natura sa, esență și conținut, se include în componența activelor nemateriale. Însă, în dependență de situația creată, acesta poate avea o valoare negativă și se va reflecta în componența pasivelor întreprinderii. Acesta nu poate fi inclus în componența proprietății intelectuale, deoarece se caracterizează printr-o natură variabilă, nu dispune de protecție juridică și nu poate fi separabil în vederea utilizării sau realizării separate de persoane concrete. Afară de aceasta, există situații când lucrătorul nu dispune de documente corespunzătoare care confirmă unele sau alte componente ale potențialului uman (gradul de calificare, studiile), însă în urma utilizării efective a experienței sale profesionale, acesta aduce firmei profit real; în același timp, un alt lucrător, care formal dispune de un nivel înalt de calificare, nu-l utilizează pe deplin și, prin urmare, nu aduce venitul posibil firmei. |
| 7. | Grigori L. [4, p.204] | Cunoștințele și abilitățile sunt resurse nemateriale invizibile sau capitalul intelectual, care nu se înregistrează în bilanțul contabil. |
| 8. | Iakubova D.N. și Redichina I.A. [14, p.33] | În componența activelor nemateriale nu se includ elemente, pe care economiștii le tratează drept active umane (calitățile intelectuale ale personalului, cunoștințe, experiență), deoarece sunt inseparabile de purtătorul său și nu pot fi folosite separat. |
| 9. | Isaenko A.N. [10, p.123] | Resursele umane corespund noțiunii de capital, scopul căruia constă în generarea venitului. Valoarea individului pentru firmă reprezintă în momentul de timp drept valoarea pachetului de servicii ale perioadelor ulterioare ce pot fi prestate de lucrători în perioada în care acesta rămâne în cadrul firmei. |

| | | |
|-----|--|---|
| 10. | Kozîrev A.N. și Makarov V.L. [11, p.202] | Capitalul uman reprezintă nu doar forța de muncă acumulată și calificată, dar și managementul eficient, contractele încheiate cu diferiți specialiști din sfera respectivă. Acesta include și know-how-urile inseparabile de persoana fizică concretă. Utilizarea acestui element necesită nu doar posedarea de cunoștințe teoretice dar și a celor practice. La ei capitalul uman nu se reflectă în componența activelor firmei, deoarece nu aparține firmei. Din punct de vedere juridic, afirmă ei, contractele încheiate cu cei mai valoroși specialiști pot fi reflectate în componența activelor nemateriale. O metodă mai simplă de atragere a personalului de firmă se consideră a fi includerea lucrătorilor în componența acționarilor sau coproprietarilor firmei. Însă, nici această metodă nu este universală. În cazul dat apare problema drepturilor de proprietate a lucrătorilor concediați. Specialiștii nominalizați includ în componența factorului uman goodwill-ul personal (legat de personalitatea conducătorului firmei), forța de muncă calificată, contracte de muncă favorabile. Aceste active sunt inseparabile. Factorul uman nu face parte din patrimoniul firmei, ceea ce îl deosebește de drepturile patrimoniale care reies din obligațiunile funcționarilor. Concomitent, acesta joacă un rol important în formarea costului companiei. |
| 11. | Oprean V. [3, p.59] | Resursa umană este o resursă economică controlată de întreprindere pe termen lung, ca urmare a unui contract de muncă anterior constituit cu intenția generării beneficiilor economice viitoare și având valoare certă. El remarcă nu apropierea de accepțiunea generală privind un element de activ, ci identificarea cu definiția standardelor internaționale de contabilitate. Mai mult, având în vedere totalul remunerațiilor periodice plătite salariaților și perioada pentru care se intenționează o colaborare, el susține că acestea sunt caracteristici de elemente imobilizate în activitatea întreprinderii. |
| 12. | Verenichin A.O. [7, p.89] | Capitalului uman presupune persoana privită drept purtător al capitalului de producție și poate fi calificată proprietar al activului de lungă durată pe lângă proprietarul altor resurse funcționale în ciclurile de producție. Astfel, factorul uman permite de a maximiza valoarea discontată a veniturilor diminuată cu suma cheltuielilor. |

Sursa: Elaborat de autor.

Reieșind din datele prezentate în Tabelul 1, putem constata că factorul uman este tratat în mod diferit de specialiști, și anume în calitate de:

- *capital uman* (Kozîrev A.N. și Makarov V.L., Bănacul S., Armstrong M., Coșeleva N., Verenichin A.O., Isaenko A.N., Cebotarev N.);
- *potențial uman* (Esipov V.E., Mahovikova G.A.);
- *resursă umană* (Oprean V., Isaenko A.N.);
- *active umane* (Iakubova D.N. și Redichina I.A., Cebotarev N.);
- *drepturile de utilizare a cunoștințelor și abilităților umane* (Bulîga P., Cohnno P.).

În urma investigațiilor efectuate asupra aspectelor aferente definirii factorului uman, autorul a efectuat, de asemenea, o analiză comparativă a adepților includerii factorului uman în componența activelor nemateriale și a contradepților acestei idei prin elaborarea Tabelului 2 prezentat mai jos.

Tabelul 2

Viziunea autorilor privind includerea factorului uman în componența activelor nemateriale

| Autorul | Sursa informațională | Adepții includerii | Contradepții includerii |
|----------------------------------|----------------------|--------------------|-------------------------|
| 1. Armstrong M. | [5, p.66] | + | |
| 2. Banacu S. | [1, p.65] | + | |
| 3. Esipov V.E., Mahovikova G.A. | [9, p.209] | + | |
| 4. Kozîrev A.N., Makarov V.L. | [11, p.202] | | + |
| 5. Iakubova D.N., Redichina I.A. | [14, p.33] | | + |
| 6. Cebotarev N. | [13, p.38] | | + |

Sursa: Elaborat de autor.

Cercetările întreprinse de către autor asupra prevederilor standardelor internaționale de contabilitate au demonstrat, de asemenea, că, în conformitate cu IAS 38 „Imobilizările necorporale”, firma poate dispune de o comandă calificată și să fie capabilă să identifice deprinderile suplimentare ale personalului care vor genera avantaje economice viitoare. Cu toate acestea, personalul firmei nu poate fi definit drept activ nematerial, deoarece nu corespunde criteriilor necesare de recunoaștere. Pe plan național, ținem să remarcăm că în SNC 13 „Contabilitatea activelor nemateriale” constatăm că în general lipsește menționarea despre cunoștințele, abilitățile personalului.

În literatura de specialitate persistă ideea că factorul uman este similar factorului fizic: este productiv, reproductiv, solicită cheltuieli pentru întreținere și restaurare, poate îmbătrâni chiar înainte de a se produce degradarea lui fizică. Totodată, între factorul uman și cel fizic există diferențe esențiale.

Diatlov S.A. [5] susține că majoritatea trăsăturilor comune mijloacelor fixe și factorului uman sunt argumentate, și anume:

- ✓ factorul uman capătă forma activelor cu caracter variabil și interacționează cu mijloacele fixe în componența mijloacelor totale de producție; ambele participă în activitatea economică a firmei și contribuie la formarea rezultatelor financiare;
- ✓ ambele trebuie să fie într-o legătură reciprocă; un utilaj perfecționat trebuie să fie condus de cadre calificate;
- ✓ investițiile în factorul uman și fizic generează acumulări;
- ✓ ambele au o valoare bănească;
- ✓ ambele se supun uzurii fizice și morale.

Astfel, factorul uman, fiind o categorie economică, după mai multe calități coincide cu partea activă a mijloacelor fixe – acesta se supune amortizării morale și fizice, necesită reparație curentă și capitală, modernizare și înlocuire, transmite o parte din valoarea sa asupra producției fabricate.

În urma examinării aprofundate a definițiilor date pentru factorul uman, putem conchide că în literatura de specialitate nu există o unanimitate de opinii asupra problemei privind definirea acestei categorii contabile. În sursele bibliografice de specialitate se propun diferite abordări aferente potențialului uman al firmei. Problema nominalizată este discutată cel mai mult în literatura americană, mai restrâns în literatura de specialitate rusă și română, iar în cea autohtonă, în general, lipsește examinarea acesteia. Unii specialiști consideră că factorul uman trebuie recunoscut în componența activelor. Alții contrazic această concepție, bazându-se pe definiția juridică a dreptului de proprietate asupra activelor. Ei susțin că contabilii nu sunt în stare să elaboreze sistemul de evaluare a resurselor umane.

Generalizând cele expuse, putem concluziona că așa cum mijloacele economice de valoare mare și aflate la dispoziția întreprinderii pe termen lung sunt considerate active imobilizate, la fel și resursele umane transformate prin contractul de muncă în resurse economice ar trebui imobilizate în activul rapoartelor financiare. Factorul uman al entității economice este format din resurse intangibile pe care angajații le oferă angajatorilor. Prin prisma celor spuse mai sus, este evident că resursele umane decid dacă, când, și în ce măsură vor folosi capitalul uman pe care îl posedă.

Astfel, **resursele umane** puse la dispoziția întreprinderii trebuie considerate o *formă de împrumut similară concesiunii acordată de posesorul forței de muncă întreprinderii, amortizabilă prin cheltuielile remuneratorii, recuperabilă din beneficiile viitoare și relativ constantă în timp (până la apariția unor modificări structural-organizatorice privind procesul productiv)*.

În aceste condiții, considerăm că forța de muncă constituie o resursă economică evaluabilă la finele fiecărei perioade de gestiune la valoare justă cea mai apropiată sau chiar suprapusă peste valoarea reală. Prin urmare, considerăm oportună reflectarea valorii factorului uman în rapoartele financiare ale entităților economice.

În final, dorim să remarcăm că cele prezentate în lucrarea de față constituie doar câteva dintre problemele de esență cu care se confruntă practicienii contabili și cărora ei trebuie să facă față în vederea ameliorării situației. Prin urmare, dezbaterile teoretice și practice aferente definirii factorului uman pot fi considerate deschise și prezintă un viu interes pentru cercetători preocupați de elaborarea sistemului unic de definiții aferente categoriei contabile studiate în acest material.

Referințe:

1. Армстронг М. Практика управления человеческими ресурсами. 8-е издание / Пер. с англ., под ред. С.К. Мордовина. - СПб.: Питер, 2004.
2. Bănașu Cr.S. Evaluarea capitalului uman // Tribuna economică. (București). - 2006. - Nr.5. - P.65-66.
3. Булыга Р., Кохно П. Природа и экономическая сущность интеллектуального капитала // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность (Москва). - 2006. - №11. - С.49-55.
4. Чеботарев Н. Оценка человеческого капитала предприятия // Человек и труд (Москва). - 2006. - №12. - С.36-43.
5. Дятлов С.А. Основы теории человеческого капитала. - СПб.: Изд-во Санкт-Петербургского университета экономики и финансов, 1994.
6. Grigoroî L. Probleme teoretice și practice ale economiei proprietății intelectuale // Comunicări prezentate la prima ediție a Conferinței naționale științifico-practice (28-29 noiembrie 2002) / AGEPI, Institutul de proprietate intelectuală. - Chișinău: AGEPI, 2003.
7. Oprean V.B. Considerații asupra contabilității resurselor umane // RFPC (București). - 2003. - Nr.5. - P.57-60.
8. Coșeleva N. Evoluția concepției de capital uman // Analele ASEM (Chișinău). - 2006. - Vol.4. - P.287-292.
9. Есипов В.Е., Маховикова Г.А., Терехова В.В. Оценка бизнеса. 2-е изд. - СПб.: Питер, 2006.
10. Исаенко А.Н. Человеческий капитал в современной экономике // США. Канада. Экономика. Политика. Культура (Москва). - 2002. - №2. - С.110-127.
11. Козырев А.Н., Макаров В.Л. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности. - Москва: РИЦ, ГШ ВС РФ, 2003.
12. Лысков А.Ф. Человеческий капитал: понятие и взаимосвязь с другими категориями // Менеджмент в России и за рубежом (Москва). - 2004. - №6. - С.3-11.
13. Вереникин А.О. Человеческий капитал: концептуальные основания и особенности проявления // США. Канада. Экономика. Политика. Культура (Москва). - 2005. - №3. - С.85-100.
14. Якубова Д.Н., Редькина Т.А. Интеллектуальный капитал: его сущность, структура // Биржа интеллектуальной собственности (Москва). - 2005. - № 5. - С.29-35.

Prezentat la 11.11.2009