

## Grzegorz Łukasiewicz

# Sprawozdawczość kapitału ludzkiego a kształtowanie zasobów niematerialnych małych i średnich przedsiębiorstw

Funkcjonowanie współczesnych organizacji w coraz większym stopniu uzależnione jest od efektywnego wykorzystywania dostępnych zasobów niematerialnych. W procesie ich kształtowania organizacje mogą używać wielu narzędzi. Jednym z nich jest sprawozdawczość kapitału ludzkiego. Jej implementacja może istotnie przyczynić się do rozwoju nie tylko kapitału ludzkiego, ale również strukturalnego i relacyjnego. Celem tego artykułu jest ukazanie związków pomiędzy sprawozdawczością kapitału ludzkiego a rozwojem zasobów niematerialnych małych i średnich przedsiębiorstw.

**Słowa kluczowe:** sprawozdawczość kapitału ludzkiego (*human capital reporting*), zasoby niematerialne (*intangible resources*), małe i średnie przedsiębiorstwa (*Small and Medium Enterprises*).

## Wstęp

Małe i średnie przedsiębiorstwa stanowią kluczowy element wszystkich gospodarek europejskich, bowiem to ich rozwój przekłada się w bardzo dużym stopniu na zmiany w wartości produktu krajowego brutto czy poprawę sytuacji na rynku pracy (PARP, 2011). Ich bieżące funkcjonowanie, jak i dalszy wzrost uzależnione są w coraz większym stopniu od zarządzania zasobami niematerialnymi będącymi w ich dyspozycji. Zasoby te kształtowane są już w momencie rozpoczęcia działalności gospodarczej poprzez m.in. prowadzenie akcji reklamowej czy obsługę pierwszych klientów. Bardzo ważna, szczególnie dla przetrwania i rozwoju mikroprzedsiębiorstw, staje się więc już na wstępnym etapie ich funkcjonowania identyfikacja kluczowych zasobów niematerialnych oraz, w dalszej kolejności, odpowiednia polityka w zakresie ich kształtowania. Dużą rolę w tych obszarach może odegrać również sprawozdawczość kapitału ludzkiego (SKL), która poprzez oddziaływanie

na podstawowe składniki zasobów niematerialnych przyczynia się do uzyskiwania lepszych wyników ekonomicznych. Celem artykułu jest przedstawienie znaczenia zasobów niematerialnych dla rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw oraz ukazanie roli, jaką może odegrać sprawozdawczość kapitału ludzkiego w ich kształtowaniu.

### **Kapitał intelektualny małych i średnich przedsiębiorstw**

Zasoby niematerialne współczesnych przedsiębiorstw odgrywają bardzo dużą rolę w osiągnięciu przewagi konkurencyjnej. Od kilkunastu lat zasoby te określa się najczęściej mianem kapitału intelektualnego, choć w literaturze funkcjonują również takie określenia, jak aktywa niematerialne, czynniki niematerialne, wiedza, własność intelektualna czy aktywa intelektualne (Skonieczek, Szalkiewicz, 2007).

Analizując literaturę przedmiotu, można przyjąć, że na kapitał intelektualny składają się trzy elementy: kapitał ludzki, kapitał organizacyjny (strukturalny) oraz kapitał relacyjny (klientów) (Dzinkowski, 2000; Edvinsson, Malone, 2001; Petty R. i wsp., 2009). Kapitał ludzki (KL) to doświadczenie zawodowe, umiejętności, zdolności, wiedza, motywacja oraz stan zdrowia zatrudnionego personelu. Kapitał organizacyjny to przede wszystkim bazy danych, oprogramowanie komputerowe, znaki firmowe, struktura organizacji, kultura organizacyjna, filozofia i przyjęte style zarządzania oraz wypracowane na przestrzeni lat regulaminy postępowania w konkretnych sytuacjach. Kapitał relacyjny utożsamiany jest z kolei z elementami istniejącymi poza organizacją. W ich skład wchodzi m.in.: lojalność klientów, rozpoznawalność marki wśród klientów czy relacje i kontrakty z dostawcami. Kapitał ten jest wynikiem zaangażowania kapitału ludzkiego w działalność przedsiębiorstwa wspomaganego przez kapitał organizacyjny, a jego efektem są ostateczne wyniki finansowe.

Znaczenie zasobów niematerialnych dla rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw zostało podkreślone m.in. w projekcie „Intellectual Capital Statement – Made in Europe” (InCaS), znanego w Polsce pod nazwą „Bilans Wartości Niematerialnych”, realizowanym w latach 2006–2008 w ramach 6 Programu Ramowego UE. Celem tego projektu było opracowanie i wdrożenie narzędzia pozwalającego na zarządzanie kapitałem intelektualnym małych i średnich przedsiębiorstw. W szczególności skupiono uwagę na wsparciu procesów ukierunkowanych na identyfikację kluczowych, dla danej organizacji, elementów kapitału intelektualnego, komunikację z interesariuszami zewnętrznymi oraz podejmowanie odpowiednich działań na rzecz jego rozwoju. Wdrożenie proponowanych we wspomnianym projekcie rozwiązań pozwoliłoby małym i średnim przedsiębiorstwom m.in. na identyfikację

kluczowych elementów kapitału ludzkiego, ich pomiar oraz wypracowanie metod wspierających ich efektywne wykorzystanie (European Commission, 2008, s. 8).

Jedną z podstawowych cech zasobów niematerialnych jest trudność w ich pomiarze. Z tego powodu dużo miejsca w cytowanym projekcie poświęcono metodycznej stronie tego procesu. Zaproponowano, aby wdrażanie koncepcji zarządzania kapitałem intelektualnym przebiegało w pięciu fazach, dzięki którym menedżerowie prowadzący małe i średnie przedsiębiorstwa będą mogli zapoznać się z podstawowymi założeniami propagowanego narzędzia oraz przeprowadzić identyfikację i pomiar zasobów niematerialnych, jakimi dysponują. Fazy te przedstawiają się następująco:

- określenie modelu biznesowego – szczegółowa analiza końcowych produktów/usług dostarczanych konsumentom oraz głównych procesów mających największy wpływ na ostateczny kształt tych produktów i/lub usług;

- analiza kapitału intelektualnego – identyfikacja i analiza kluczowych elementów kapitału intelektualnego;

- pomiar kapitału intelektualnego – dobór odpowiednich mierników umożliwiających pomiar poszczególnych elementów kapitału intelektualnego wyróżnionych w poprzednim etapie;

- modyfikacja przyjętej strategii i technik;

- konstruowanie raportu o stanie kapitału intelektualnego.

Zaproponowane działania mogą stanowić doskonały punkt wyjścia w zarządzaniu kapitałem intelektualnym w przedsiębiorstwach klasyfikowanych jako mikro lub małe. Ich właściciele już w momencie rozpoczynania działalności gospodarczej mogą zidentyfikować najważniejsze elementy kapitału intelektualnego dla wybranego modelu biznesowego, zaplanować ich pomiar oraz działania ukierunkowane na ich rozwój; pomocna może okazać się koncepcja sprawozdawczości kapitału ludzkiego, dzięki której małe i średnie przedsiębiorstwa mogą znacząco zdynamizować rozwój posiadanych zasobów niematerialnych.

## **Sprawozdawczość kapitału ludzkiego i jej wpływ na zasoby niematerialne organizacji**

Sprawozdawczość kapitału ludzkiego, podsystem rachunkowości zasobów ludzkich, definiowana jest jako sposób przekazu informacji o kapitale ludzkim organizacji na użytek różnych grup odbiorców<sup>1</sup> (Łukasiewicz, 2009, s. 147). W zależności od

1 W literaturze przedmiotu oprócz terminu „sprawozdawczość kapitału ludzkiego” funkcjonuje również termin „raportowanie kapitału ludzkiego”. Terminy te traktowane są często jako synonimy. Warto jednak zauważyć, że sprawozdawczość kapitału ludzkiego używana jest najczęściej w kontekście obowiązujących sprawozdań finansowych i ma na celu ich uzupełnienie

umiejscowienia odbiorców wyróżnia się sprawozdawczość wewnętrzną (interesariusze wewnętrzni, np. menedżerowie, pracownicy) oraz zewnętrzną (interesariusze zewnętrzni, np. klienci, inwestorzy). Zagadnienie, co, komu i w jaki sposób należy dostarczać, jest od wielu lat analizowane i rozwijane nie tylko na gruncie teoretycznym, ale również praktycznym. Chodzi tu przede wszystkim o zapewnienie, że informacje na temat kapitału ludzkiego przekazywane głównie interesariuszom zewnętrznym powinny charakteryzować się wysoką jakością. Aby to uzyskać, należy już w trakcie doboru i konstrukcji stosownych miar przestrzegać pewnych reguł. Najczęściej w literaturze wskazuje się, aby były one:

- proste i zrozumiałe – odbiorcy informacji nie powinni szukać dodatkowych informacji i wyjaśnień na ich temat;
- precyzyjne sformułowane – każdy odbiorca tej samej informacji powinien ją interpretować w podobny sposób;
- gromadzone w trakcie spójnego procesu pomiaru;
- dobrane przez grupę ekspertów, w przeciwieństwie do opinii wydanej przez jedną osobę;
- spójne z innymi systemami pomiaru funkcjonującymi w organizacji;
- w jak największym stopniu zbliżone do przedmiotu pomiaru;
- dobrane według wymaganego poziomu szczegółowości, który umożliwi podejmowanie decyzji;
- wykorzystywane do obserwowania zachodzących zmian w stanie i strukturze kapitału ludzkiego oraz analiz porównawczych (Uliana, Grant, 2005).

Bardzo ważną kwestią związaną bezpośrednio z wielkością przedsiębiorstwa są poziomy raportowania kapitału ludzkiego – standardowy, średniozaawansowany oraz zaawansowany. Wyznacznikiem poziomu staje się zakres, w jakim organizacje wykorzystują odpowiednie narzędzia do pomiaru kapitału ludzkiego oraz jego sprawozdawczości (tab. 1). Na poziomie standardowym organizacje mogą umieszczać informacje dotyczące KL w odrębnych raportach, udostępnianych na przykład na stronie internetowej firmy. Utożsamiany jest on również z raportami zawierającymi proste mierniki kapitału ludzkiego wraz z dużą ilością danych jakościowych w postaci opisów przyjętej polityki w obszarze zarządzania KL, realizowanych i planowanych inicjatyw ukierunkowanych na jego rozwój czy specyficznych praktyk realizowanych w danej organizacji. Dane ilościowe na omawianym poziomie obejmują przede wszystkim płynność zatrudnienia, wydajność pracy, kluczowe wskaźniki efektywności czy analizy segmentowe. Standardowy, a więc najmniej zaawansowany poziom

informacjami dotyczącymi kapitału ludzkiego. Z kolei raportowanie kapitału ludzkiego odnosi się do wewnętrznych procedur związanych z gromadzeniem i przekazywaniem kierownictwu organizacji informacji o kapitale ludzkim.

raportowania kapitału ludzkiego jest najbardziej odpowiedni dla sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Dostarcza ram teoretycznych, jak i szeregu wskazówek praktycznych dla menedżerów wdrażających tę koncepcję. Pozwala również na dopasowanie do własnych wymogów narzędzi już istniejących, jak również wypracowanie nowych rozwiązań. Z punktu widzenia małych i średnich przedsiębiorstw problematyczna staje się jednak kwestia związana z publikacją dodatkowych sprawozdań, które zalecane są już na standardowym poziomie raportowania. Trudno bowiem wskazać mikro lub małe firmy publikujące takie sprawozdania, gdyż w zdecydowanej większości nie dysponują one odpowiednimi środkami komunikacji, a i zapotrzebowanie interesariuszy zewnętrznych na tego typu informacje jest znikome. Nie oznacza to jednak braku omawianej sprawozdawczości. Właściciele małych przedsiębiorstw w sposób mniej lub bardziej świadomy wykorzystują wewnętrzną sprawozdawczość, gromadząc i analizując informacje na temat KL zatrudnionych pracowników.

Wraz z rozwojem organizacji, przejawiającym się m.in. we wzroście liczby pracowników czy wyodrębnieniem w strukturze organizacyjnej działu personalnego, raportowanie KL może osiągnąć poziom średniozaawansowany lub zaawansowany. Na tych poziomach raporty o stanie kapitału ludzkiego mogą zawierać analizy związków przyczynowo-skutkowych, zdecydowanie większą liczbę mierników czy dodatkowe jakościowe informacje dotyczące takich obszarów, jak zarządzanie kapitałem ludzkim (ZKL) czy przywództwo.

**Tabela 1.** Zawartość raportów w zależności od poziomu raportowania kapitału ludzkiego

Zawartość raportów	Poziomy raportowania kapitału ludzkiego		
	Standardowy	Średniozaawansowany	Zaawansowany
Dodatek do obowiązujących sprawozdań	o	-	-
Osobny raport	o	x	x
Polityka w obszarze ZKL	x	x	x
Inicjatywy w obszarze ZKL	x	x	x
Specyficzne praktyki organizacyjne	x	x	x
Raport kapitału ludzkiego na poziomie operacyjnym	x	x	x
Informacje dotyczące płynności pracowników	x	x	x
Informacje dotyczące wydajności pracy	x	x	x
Kluczowe Wskaźniki Efektywności	x	x	x

Zawartość raportów	Poziomy raportowania kapitału ludzkiego		
	Standardowy	Średniozaawansowany	Zaawansowany
Analizy segmentowe	x	x	x
Rozszerzone analizy związków przyczynowo-skutkowych	o	o	x
Rozszerzone raporty o stanie kapitału ludzkiego	o	o	o
Rating ZKL	-	x	x
Wartość kapitału ludzkiego	-	-	o

x – element obowiązkowy

o – element opcjonalny

- – element niezalecany

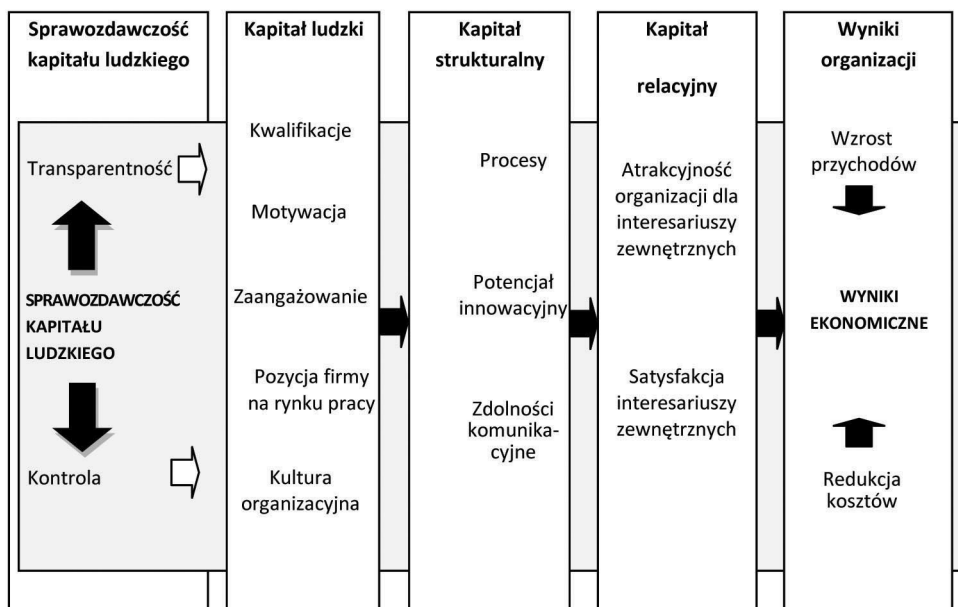
Źródło: na podstawie (VaLUENTIS, 2006)

Zaprezentowane poziomy raportowania są przykładem, w jaki sposób organizacje mogą rozwijać wewnętrzną i zewnętrzną sprawozdawczość kapitału ludzkiego. Na początkowych etapach wdrażania tej koncepcji organizacje mogą tworzyć bardzo uproszczone wersje raportów i zamieszczać w nich podstawowe dane, które pomimo ograniczonej liczby w sposób bardzo rzetelny opisują stan KL. Wraz ze wzrostem świadomości na temat roli, jaką odgrywa kapitał ludzki w prawidłowym funkcjonowaniu organizacji, jak również kształtowaniu jej zasobów niematerialnych, oraz nakładami związanymi z gromadzeniem i analizą dodatkowych danych, publikowane raporty mogą zostać poddane wielu modyfikacjom. Najczęściej na wyższych stopniach zaawansowania zawierają dodatkowe informacje, których zgromadzenie i obróbka wymagają zastosowania odpowiedniej wiedzy i narzędzi statystycznych. Związane jest to z identyfikacją, analizą i raportowaniem związków przyczynowo-skutkowych, ratingów dotyczących poziomu zarządzania kapitałem ludzkim czy wyceny kapitału ludzkiego.

Omówione poziomy raportowania KL są szczególnie ważne dla tych organizacji, które dopiero rozpoczynają ten proces lub chcą zwiększyć zakres upublicznianych już informacji. Jak wskazuje M. Striker (2010), organizacje mogą w prosty i tani sposób wzbogacić przekazywane interesariuszom zewnętrznym informacje o stanie kapitału ludzkiego i tym samym przejść na poziom średniozaawansowany lub zaawansowany. Wiele informacji dotyczących m.in. struktury kosztów, struktury zatrudnienia czy działań podejmowanych w obszarze polityki personalnej jest już gromadzonych i przekazywanych chociażby do Urzędu Statystycznego.

Pozytywne efekty sprawozdawczości kapitału ludzkiego w kontekście kształtowania zasobów niematerialnych organizacji ukazywane są najczęściej przy pomocy modelowych ujęć związków przyczynowo-skutkowych. Przykład takiego podejścia został zaprezentowany na rysunku 1. Głównym założeniem przy konstrukcji modelu było ukazanie wpływu sprawozdawczości kapitału ludzkiego nie tylko na rozwój zasobów niematerialnych organizacji, ale również na wymierne efekty ekonomiczne. W analizowanym modelu sprawozdawczość kapitału ludzkiego wpływa na wyniki ekonomiczne organizacji poprzez związki przyczynowo-skutkowe zachodzące pomiędzy trzema poziomami czynników: czynniki związane z pracownikami (kapitał ludzki), czynniki wewnętrzne (kapitał strukturalny) oraz czynniki zewnętrzne (kapitał relacyjny) (Gamerschlag, Moeller, 2011).

**Rysunek 1.** Model przyczynowo-skutkowy sprawozdawczości kapitału ludzkiego



Źródło: na podstawie: Gamerschlag, Moeller, 2011

Kolejność oddziaływania poszczególnych grup czynników przedstawia się następująco: sprawozdawczość kapitału ludzkiego determinuje czynniki związane z zatrudnionymi pracownikami (kapitał ludzki), ci z kolei poprzez modyfikację czy ulepszenie procesów zachodzących w organizacji (kapitał strukturalny) przyczyniają się



do aktywowania czynników zewnętrznych (kapitał relacyjny), mających bezpośredni wpływ na wyniki ekonomiczne.

Do czynników związanych z pracownikami zaliczono: kwalifikacje, motywację, zaangażowanie, kulturę organizacyjną oraz pozycję firmy na rynku pracy. SKL poprzez przekazywanie informacji o możliwościach wykorzystania kapitału ludzkiego i jego rozwoju wewnątrz organizacji motywuje pracowników do działań ukierunkowanych na poszerzanie swoich kwalifikacji, pozytywnie wpływa na ich motywację do pracy oraz zaangażowanie, jak również kształtuje wizerunek firmy na rynku pracy czy przyczynia się do szybszej dyfuzji kultury organizacyjnej.

Drugą wyróżnioną grupą czynników w analizowanym modelu są czynniki wewnętrzne, które można określić mianem kapitału strukturalnego: procesy, potencjał innowacyjny oraz zdolności komunikacyjne. Elementy te są bezpośrednio determinowane przez omówione wcześniej czynniki związane z zatrudnionymi pracownikami. Dla przykładu, jakość realizowanych procesów czy potencjał innowacyjny uzależniony jest od kwalifikacji pracowników czy poziomu ich zaangażowania w wykonywaną pracę. Ostatnim wewnętrznym czynnikiem w omawianym modelu są zdolności komunikacyjne; ich wysoki poziom przynosi pozytywne efekty w takich obszarach, jak kreowanie wizerunku firmy oraz wspieranie procesów decyzyjnych.

Ostatnią grupę czynników pośrednio kształtowanych przez SKL stanowią czynniki umiejscowione na zewnątrz organizacji, czyli kapitał relacyjny. Zalicza się do nich: atrakcyjność organizacji dla interesariuszy zewnętrznych oraz poziom ich usatysfakcjonowania. Z punktu widzenia wyników ekonomicznych organizacji najważniejszym interesariuszem są klienci. To na nich skupia się największa część działań kształtujących atrakcyjność organizacji, co przekłada się na pozyskiwanie nowych klientów, oraz wzrost satysfakcji z zakupionych produktów. Wysoka atrakcyjność organizacji dla interesariuszy zewnętrznych oraz równie wysoki poziom ich usatysfakcjonowania przekładają się w ostateczności na wyniki ekonomiczne organizacji.

## Podsumowanie

Przedstawiony model związków przyczynowo-skutkowych wskazuje, że sprawozdawczość kapitału ludzkiego może pozytywnie wpływać na rozwój zasobów niematerialnych małych i średnich przedsiębiorstw. Teoretyczna analiza modelu wymaga jednak pogłębionych badań na temat zarysowanych w artykule związków. W szczególności, z punktu widzenia małych i średnich przedsiębiorstw, co najmniej sześć pytań problemowych powinno zostać poddane szczegółowej analizie empirycznej.

1. Jakie bariery utrudniają wdrożenie koncepcji sprawozdawczości kapitału ludzkiego w małych i średnich przedsiębiorstwach?



2. Jakiego rodzaju informacje odnośnie do kapitału ludzkiego powinny gromadzić i upubliczniać małe przedsiębiorstwa?
3. Czy i jak zapotrzebowanie na informacje ze strony interesariuszy zewnętrznych zmienia się wraz z rozwojem przedsiębiorstwa?
4. Jaki udział w kształtowaniu zasobów niematerialnych małych i średnich przedsiębiorstw można przypisać sprawozdawczości kapitału ludzkiego?
5. Jak mierzyć efektywność działań w obszarze sprawozdawczości kapitału ludzkiego?
6. Czy można mówić o progu rentowności, po przekroczeniu którego uzyskiwane korzyści przewyższają nakłady? Istnienie takiego progu wyjaśniałoby po części fakt, że informacje o kapitale ludzkim upubliczniane są obecnie tylko przez duże przedsiębiorstwa.

## Literatura

- Dzinkowski R. (2000), The Measurement and Management of Intellectual Capital: an Introduction, *Management Accounting*, vol. 78, nr 2.
- Edvinsson L., Malone M.S. (2001), *Kapitał intelektualny*, Warszawa, Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Gamerschlag R., Moeller K. (2011), Internal benefits of human capital reporting – a theoretical appraisal, *Corporate Reputation Review*, vol. 14, nr 2.
- VaLUENTIS (2006), Human capital reporting. A summary introduction to draft proposals, *White Paper Series*.
- European Commission (2008), *Intellectual Capital Statement – Made in Europe, European Intellectual Capital Statement Guideline InCaS Consortium* <<http://www.incas-europe.eu>>.
- Łukasiewicz G. (2009), *Kapitał ludzki organizacji. Pomiar i sprawozdawczość*, Warszawa, Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Petty R., Cuganesan S., Finch N., Ford G. (2009), Intellectual capital and valuation: challenges in the voluntary disclosure of value drivers, *Journal of Finance & Accountancy*, vol. 1.
- PARP (2011), *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Warszawa, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości.
- Skonieczek A., Szalkiewicz W. (2007), Kapitał intelektualny przedsiębiorstwa, *Ekonomia i Organizacja Przedsiębiorstwa*, nr 1.
- Striker M. (2010), *Kapitał ludzki w sprawozdawczości. Stan obecny a pożądane kierunki zmian dla polskich organizacji*, w Lewicka D., Zbiegień-Maciąg L., *Wyzwania dla współczesnych organizacji w warunkach konkurencyjnej gospodarki*, Kraków, Wydawnictwa AGH.

Uliana E., Grant P. (2005), Towards reporting human capital, *Meditari Accountancy Research*, vol. 13, no. 2.

### **Human Capital Reporting and the Shaping of Small and Medium Enterprise Intangible Resources**

#### Summary

The functioning of modern organizations is increasingly dependent on the efficient utilization of available intangible resources. Organizations can use a variety of tools in shaping them. One such tool is human capital reporting. Its implementation can have a significant impact on the development of not only human capital, but structural and relational capital as well. The objective of this article is to show the relationship between the concept of human capital reporting and the development of intangible resources in the case of small and medium enterprises.

---

Grzegorz Łukasiewicz – doktor nauk ekonomicznych, adiunkt w Katedrze Zarządzania Kapitałem Ludzkim Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. Jego zainteresowania naukowe dotyczą pomiaru i sprawozdawczości kapitału ludzkiego, rachunkowości zasobów ludzkich, efektywności działań realizowanych w obszarze zarządzania zasobami ludzkimi.