

„HUMAN RESOURCE ACCOUNTING”

door Drs. J. Bulte

„Human Resource Accounting” is een systeem van informatievervalschafting over de produktiefaktor arbeid van een onderneming, met als doelstelling het voeren van een effectief beleid inzake verkrijging, vervanging, alsmede aanwending van deze belangrijke produktiefaktor, die tot nu toe in het vakgebied der „accounting” betrekkelijk weinig aandacht kreeg. In dit laatste is verandering waarneembaar en daarom is er aanleiding belangstelling te wekken voor „human resource accounting” waarmee de bedoeling van dit artikel is aangeduid. De research die wordt verricht bevindt zich in een allereerste fase, zodat nog niet op zeer positieve resultaten gewezen kan worden. De research is vnl. verricht door de University of Michigan (Ann Arbor, U.S.A.) in samenwerking met de R.G. Barry Corporation of Columbus (Ohio, U.S.A.).¹⁾ Bij deze onderneming is sedert januari 1968 een - voorlopig beperkt - systeem van „human resource accounting” operationeel geworden en in de gepubliceerde jaarrekening opgenomen.

De tot dusver verrichte research kenmerkt zich door een tweetal doelstellingen, te weten:

- 1 Identificatie van de soort informatie, die nodig is om een effectief beleid t.a.v. de menselijke arbeidskracht te kunnen voeren.
- 2 Het ontwerpen van een daarop gericht systeem van informatievervalschafting.

In dit artikel zullen wij uitgaande van recente literatuur ²⁾ nader ingaan op de behoefte uit een oogpunt van management aan informatie omtrent de „human resource”, op het ontwerp van een informatiesysteem - met name ook de praktische toepassing bij de Barry Corporation - en op de betekenis van enkele sociaal-psychologische factoren - zij het uiterst summier - die een rol spelen bij de evaluatie van de „human resource”.

Management en informatie over de „Human Resource”

Een van de belangrijkste taken van management is het beslissen over verkrijging en aanwending van produktiemiddelen teneinde de doelstellingen van een onderneming zo efficiënt en effectief mogelijk te verwezenlijken. Een belangrijke voorwaarde voor het vervullen van deze taak is het beschikken

¹⁾ Wij vermelden in het bijzonder Rensis Likert en R. Lee Brummet. Likert is Director of the University of Michigan's Institute for Social Research. Brummet is Professor of Accounting aan the Graduate School of Business Administration van de University of Michigan en tevens als Research Associate verbonden aan het Institute for Social Research. Beide zijn belast met de leiding van een uitgebreid human resource accounting researchprogram. In 1966 startte een researchproject in samenwerking met de R.G. Barry Corporation. Deze onderneming heeft ongeveer 1300 werknemers verdeeld over een aantal vestigingen in de V.S. Omzet \$ 20 miljoen in 1968 (5½ miljoen in 1962). Assortiment vnl. „personal comforts” als vrijetijdsartikelen, - kleding, e.d.

²⁾ R. Lee Brummet, Eric G. Flamholtz en William C. Pyle, „Human Resource Accounting in Industry” (in Personnel Administration, July - August 1969) en „Human Resource Accounting: A tool to increase managerial effectiveness” (in Management Accounting, August 1969).

over informatie en dus over een doelmatig functionerend informatiesysteem. Volgens de traditie werd vrijwel uitsluitend informatie verschaft omtrent de „non-human resources”, de (fysieke) produktiemiddelen als vaste - en vlottende kapitaalgoederen; aan de verschaffing van informatie over de „human resource” - de menselijke produktiecapaciteit - werd geen of vrijwel geen aandacht besteed.

In overeenstemming met goedkoopmansgebruik worden investeringen in vaste - en vlottende kapitaalgoederen geactiveerd en - elke groep naar zijn aard - ten laste van de resultatenrekening gebracht.

Amortisatie van vaste kapitaalgoederen vindt plaats op grond van de gedachte, dat de investering daarin over een reeks van jaren zijn vruchten afwerpt. Het is een logische procedure, die algemeen wordt aanvaard. Het informatiesysteem verschaft op deze wijze basisinformatie over verkrijging en aanwending, van deze kapitaalgoederen.

Geheel anders is de procedure, die bij investeringen in de „human assets” wordt gevolgd. Te denken valt hierbij aan bv. uitgaven inzake recrutering en opleiding van personeel; deze worden over het algemeen rechtstreeks ten laste van de resultatenrekening gebracht. Op het feit, dat deze uitgaven een positief effect teweeg kunnen brengen over een reeks van jaren wordt „princiepelijk” niet gelet; men gaat a.h.w. uit van de veronderstelling dat deze uitgaven na de lopende periode voor de onderneming geen waarde meer hebben. Deze imparitaire behandeling van „fysieke” activa enerzijds en het „human” actief anderzijds heeft als konsekwentie, dat de volgtijdelijke resultaten van een onderneming een vertekend beeld kunnen geven. Logisch lijkt daarom de gedachte van „matching costs and revenues” ook hier toe te passen en tot activering en amortisatie over te gaan. Slechts in het uitzonderingsgeval van een ideaalcomplex, waarbij de afschrijvingen in enig jaar steeds gelijk zijn aan de investeringen in dat jaar, heeft de keuze van de te volgen afschrijvingsmethode geen invloed op de hoogte van de berekende winst. Generaliserend kan men stellen, dat een duidelijke noodzaak bestaat tot een betere informatie over de kosten van verkrijging en aanwending van de menselijke arbeidskracht; het probleem van de waardebepaling staat hierbij centraal. Op deze noodzaak is reeds lang gewezen, maar tot effectuering is men nooit gekomen omdat kwantificering vrijwel onmogelijk leek en bovendien - en nu voor een ver verleden - investeringen in personeel nooit die omvang hadden als heden ten dage het geval is. Dat nu van een urgent probleem kan worden gesproken wordt reeds duidelijk door te wijzen op de hoge investeringen die tegenwoordig nodig zijn voor kwaliteitshandhaving en vooral verbetering van met name management - en technisch personeel, waarvan bovendien de relatieve schaarste eerder toe- dan afneemt.

Informatie over de „human resource” heeft als doelstelling het ondersteunen van het beleid inzake acquisitie, opleiding, ontwikkeling en aanwending van de menselijke arbeidskracht.

Acquisitie betreft de werving, de selectie en het in dienst nemen van personeel. Voor planningdoeleinden zal inzicht noodzakelijk zijn in de

hoogte van de in deze te maken kosten. De kosten van *opleiding* en *ontwikkeling* vormen een belangrijk gegeven voor het beantwoorden van de vraag of hoger gekwalificeerd personeel moet worden aangetrokken, dan wel kan worden volstaan met lager gekwalificeerd personeel, dat nog verder (intern) moet worden opgeleid. Voor de *aanwending* van de „human resource” bestaat vnl. behoefte aan informatie over toekomstige netto-kasontvangsten (cash flows) van „de human resource”. In feite betekent dit dat een „economic value” (indirecte opbrengstwaarde) wordt berekend door kapitalisatie van de te verwachten netto-kasontvangsten. Op deze „economic value” komen wij uitvoeriger terug.

Tot de investeringen in de „human resource” worden niet alleen gerekend de investeringen t.b.v. de individuele werknemer, maar ook die gericht op het effectief doen functioneren van een onderneming als een „sociaal systeem”. Voorbeelden van deze zgn. „organizational investments” zijn uitgaven inzake de opbouw van nieuwe organisatorische verhoudingen, een nieuwe organisatiestructuur, alsmede de gedeelde opbrengsten t.g.v. een - door de introductie - lagere produktie dan normaal.

Voorts uitgaven t.b.v. organisatieplanning en moeilijk aan de individuele werknemer toe te rekenen investeringen in personeelsafdeling, gezondheidszorg, bibliotheek, veiligheid e.d.

Ook de waardering naar vervangingswaarde krijgt aandacht. De informatie op basis van de historische uitgaafprijs en die op basis van verwachte netto-kasontvangsten voldoen slechts gedeeltelijk aan de behoefte. Voor planning-doeleinden is aanvullende informatie nodig over de vervangingswaarde van de „human resource”.

Hieronder wordt verstaan die uitgaven, die moeten worden gedaan ter adequate vervanging van de aanwezige „human resource”, hetzij in totaliteit, hetzij per individuele werknemer; tot deze vervangingswaarde behoren ook de „opportunity costs” als gedeelde winst, t.g.v. het feit, dat de prestatie van de „vervanger” voorlopig op lager niveau zal liggen. Zo is, voor zover het investeringen in individuele managers betreft, bij de Barry Corporation - naast de historische uitgaafprijs - ook de vervangingswaarde geïntroduceerd. Bovendien wordt aanvullende informatie verschaft over toekomstige (uitbreidings-) investeringen en informatie over investeringen die niet meer worden herhaald.

In het voorgaande hebben wij een summier overzicht gegeven van de soorten informatie waarover management moet beschikken voor het voeren van een effectief beleid inzake de „human resource”. Wij hebben een drietal waardeconcepties geïntroduceerd; de historische uitgaafprijs, de vervangingswaarde en de „economic value” (earning power).

Ieder van deze concepties heeft een eigen functie en zij zullen naast elkaar nodig zijn in een geïntegreerd „human resource accounting system” („Different information for different purposes”).

Een systeem van „human resource accounting“.

Een systeem van „human resource accounting” is een systeem van informatieverschaffing t.b.v. balans en resultatenrekening (intern en/of extern).

Voor zover het informatie op basis van de historische uitgaafprijsgedachte betreft, en dan voorlopig alleen nog voor investeringen in individuele managers, is het systeem sedert januari 1968 operationeel bij de Barry Corporation, zowel intern als in de gepubliceerde jaarrekening. De introductie van de „economic value” in het systeem - waarvoor als benadering eventueel de vervangingswaarde kan dienen - is een futuristisch element en gelet op de beginfase van de research, nog niet geschikt voor praktische toepassing.

De uitgaven t.b.v. de individuele werknemers worden naar soort op functionele rekeningen geactiveerd zoals bijv. de rekeningen acquisitie, recrutering, opleiding, etc. („individual employee functional accounts”) *alsmede* op individuele rekeningen per werknemer afzonderlijk (individualized accounts). Boeking op deze laatste groep rekeningen zijn bij de Barry Corporation beperkt gebleven tot de categorie managers. Men overweegt niet om deze soort rekeningen ook in te voeren voor fabrieks- en administratief personeel. Al deze geactiveerde uitgaven worden geamortiseerd over een reeks van perioden, gedurende welke de „human resource” diensten zal verrichten t.b.v. de onderneming. Is dit niet meer te verwachten dan worden de nog resterende uitgaven als kosten direkt t.l.v. de resultatenrekening van de lopende periode gebracht. Een vraag blijft uiteraard over welk tijdvak geamortiseerd moet worden. Voor de hand ligt af te schrijven tot het moment dat de werknemer de onderneming verlaat. Een maximaal tijdvak zal zijn de periode tot aan zijn pensionering. Een ervaringsfeit is echter, dat velen eerder het bedrijf zullen verlaten en dat dus een kortere periode in aanmerking dient te worden genomen. Deze „verwachte levensduur” is een waarschijnlijke grootheid, die o.m. afhankelijk is van factoren als leeftijd van de werknemer, hoogte van de positie binnen het bedrijf, werkbevrediging e.d.

Periodiek worden de rekeningen zonodig herzien (herwaardering boekwaarden) op grond van verliezen door ontslag, veroudering van kennis e.d. en achteruitgang van gezondheid van het personeelslid. Ontslag is direkt identificeerbaar en ook het bedrag van de afboeking; bij de laatstgenoemde factoren is dat niet het geval. De mate van veroudering wordt door de direkte chef beoordeeld, terwijl herwaardering door achteruitgang van gezondheid vnl. gebaseerd wordt op actuariële gegevens. In feite gaat het hier om het periodiek beoordelen van kwantiteit en kwaliteit van de nog te leveren prestaties van de werknemers.

Wij hebben in het voorgaande alleen gesproken over een „human resource accounting system” voor zover het betreft de investeringen in individuele werknemers. Enige aandacht willen wij nog besteden aan de zgn. organisatorische investeringen, waarvan wij reeds enkele voorbeelden hebben gegeven. Ook deze uitgaven worden op afzonderlijke functionele rekeningen geactiveerd, zoals planning, ontwikkeling, start-up etc. („organizational functional accounts”) *alsmede* op rekeningen voor organisatorische eenheden, (organi-

zational accounts) als werkgroep, fabriek of gehele onderneming. De problematiek inzake amortisatie is duidelijk gecompliceerder mede omdat veel uitgaven een nuttig effect zullen hebben over een periode, die anders dan bij uitgaven t.b.v. de individuele werknemers - geen verband zal houden met de diensttijd van de individuele werknemers. Dit onderdeel van het totale systeem is bij de Barry Corporation momenteel nog niet operationeel. Wel worden over de introductie van „organizational functional accounts” en de daarmee verbandhoudende problemen studies verricht.

Een fictief cijfervoorbeeld

Een onderneming besluit om met ingang van 1 januari 1970 de financiële gegevens over de „human resource” volledig in de administratie op te nemen. Berekend is, dat op 1 januari 1970 het totaal aan investeringen in de „human resource” f 1,00 miljoen en de „economic value” van de „human resource” f 1,50 miljoen bedraagt. De „economic value” is de gekapitaliseerde waarde van de toekomstige netto-kasontvangsten. De balansen vóór introductie (31.12.1969) resp. ná introductie (1.1.1970) zien er als volgt uit (in milj.):

	31.12.'69	1.1.'70		31.12.'69	1.1.'70
Vaste activa	2,00	2,00	Aandelenkapitaal	2,00	2,00
Vlottende activa	0,80	0,80	Reserves	0,20	0,20
Investeringen in de „human resource”	—	1,00	Reserve - „human resource”	—	1,00
Excedent waarde v.d. „hum. res” boven de investeringen	—	0,50	Herwaardering „hum. resource”	—	0,50
			Schulden	0,60	0,60
	2,80	4,30		2,80	4,30

De rekening „Investeringen in de human resource” omvat het totaal van de reeds vermelde functionele rekeningen. Dit totaal is uiteraard gelijk aan de som van de individuele rekeningen per werknemer en de rekeningen voor organisatorische eenheden. De waardering is geschied op basis van de historische uitgaafprijzen.

De creditering op 1.1.1970 ad. f 1,00 miljoen op de rekening „Reserve - human resource” is in feite een correctie op de in het verleden te laag berekende winsten omdat investeringen in de „human resource” toen direkt t.l.v. de resultatenrekening zijn gebracht. De rekening „Herwaardering human resource” toont de waardetoeename op basis van de waardering naar „economic value”. Deze wijze van waarderen wijkt af van de traditionele accounting principles.

Over 1970 is het volgende bekend (in milj.):

Omzet 3,00

„Human resource” uitgaven:	
waarvan t.l.v. 1970	0,10
waarvan te activeren	0,20
„Human resource” desinvestering	
t.g.v. ontslag, ziekte e.d.	0,06
Afschrijving „human resource”	0,05
Investerings in vaste activa	0,30
Afschrijvingen vaste activa	0,20
Andere kosten (t.l.v. 1970)	1,50

Op 31.12.1970 berekent men wederom de „economic value” van de „human resource”. Deze blijkt nu f 1,60 miljoen te bedragen. En toename dus van f 0,10 miljoen t.o.v. 1.1.1970.

De balans per 31.12.1970 en de resultatenrekening over 1970 luiden als volgt (in milj.):

Balans 31.12.1970

Vaste activa	2,30		Aandelenkapitaal	2,00
- afschrijvingen	0,20	2,10	Reserves (incl. winst)	1,20
Vlottende activa	<u> </u>	1,70	Reserve - „human resource”	1,09
Investerings in de			Herwaardering „human	
„human resource”	1,14		resource”	0,51
- afschrijvingen	0,05	1,09	Schulden	0,60
Excedent waarde v.d.	<u> </u>			
„hum. res.” boven de				
investerings		0,51		<u> </u>
		5,40		5,40

Resultatenrekening 1970

Omzet		3,00
Kosten:		
- „human resource”,		
direkt t.l.v. 1970	0,10	
afboeking	0,06	
afschrijving	0,05	
- afschrijvingen vaste activa	0,20	
- diverse kosten	1,50	1,91
		<u> </u>
Netto winst op basis van historische kosten		1,09
Toename in excedent waarde van de „human resource”		
boven de investeringen (1,60 - 1,09) - 0,50		0,01
		<u> </u>
Netto winst		1,10

De „Economic Value” van de „human resource”.

De „economic value” van de „human resource” kan worden omschreven als de geschatte kapitaalwaarde van de arbeid, m.a.w. de contante waarde van de toekomstige netto-kasontvangsten toe te rekenen aan de menselijke arbeid.

Is het niet eenvoudig een kapitaalwaarde te berekenen voor een investering in bv. een vast actief, de materie is duidelijk gecompliceerder voor de factor arbeid, vnl. omdat deze problematiek naast economische vooral ook door sociaal-psychologische aspecten beheerst wordt.

Er bestaat daarom behoefte aan een interdisciplinaire aanpak vanuit bedrijfseconomische- en sociale wetenschappen. Het zijn met name Rensis Likert en zijn medewerkers van „the Institute for Social Research” van de „University of Michigan” geweest, die zich met deze problemen hebben beziggehouden. Niettemin, aldus Likert, „It wil require from five to ten years and many millions dollars’ worth of work to collect the data and to make the computation required before human asset accounting can become fully operational”. Deze uitspraak laat aan duidelijkheid niets te wensen over.

Wij zullen in onderstaande summier de essentie van de waardebepaling weergeven.³).

Investerings in de „human resource” beogen het behalen van een rentabiliteit. Deze investeringen beïnvloeden in eerste instantie de kwaliteit en het type van zgn. „causal variables” als opleiding, recrutering, managementgedrag. Des te hoger de kwaliteit des te groter zal het effect zijn op „end-result variables”, zoals omzet, kosten, winst e.d. Dat er inderdaad een causale relatie als vermeld bestaat is door sociaal-psychologische studies van het Institute for Social Research van de University of Michigan aangetoond. Voorlopig is als eerste resultaat geconstateerd dat veranderingen in de „managerial behavior” en veranderingen in variabelen als motivatie en loyaliteit na enige tijd het niveau van de produktiekosten beïnvloeden.

Deze beginstudies vormen een basis voor de noodzakelijke kwantificering van zowel de kwaliteit van de causale variabelen als de causale relatie tussen de causale variabelen en de „end-result” variabelen. Mocht de techniek van de meting m.b.v. deze sociaal-psychologische variabelen nader ontwikkeld worden dan opent dit belangrijke perspectieven inzake het voorspellen van trends in omzet, kosten en winst over een reeks van jaren. De berekening van de „economic value” van de „human resource” en de veranderingen daarin geeft de mogelijkheid tot periodieke beoordeling van de „human resource”, hetgeen van essentieel belang is bij het voeren van een effectief personeelsbeleid. Met name kan een duidelijker beeld worden verkregen van de gevolgen van inkrimping van het totale personeelsbestand, hetzij van een bepaalde categorie, hetgeen wellicht op korte termijn voordelig kan zijn, maar op langere termijn funeste gevolgen kan hebben. Zo zal ook in het kader van fusiebesprekingen de waarde van de „human asset” een belangrijk gegeven zijn, alsmede bij de selectie van diverse investeringsalternatieven. Deze opsomming is uiteraard niet limitatief.

³) Voor een uitvoeriger bespreking van de theoretische aspecten, die aan deze benadering ten grondslag liggen, verwijzen wij naar Rensis Likert, „the Human Organization: Its Management and Value”. (McGraw-Hill) en Rensis Likert and Stanley Seashore, „Making cost control work” (Harvard Business Review, 1963, 41 (6), 96-108).

In ons cijfervoorbeeld hebben wij aangenomen, dat de „economic value” van de „human resource” op 31.12.1970 met f 0,10 miljoen is gestegen t.o.v. 1.1.1970 (van f 1,50 miljoen tot f 1,60 miljoen). Een mogelijke berekeningswijze van deze waardeverandering - althans men denkt in deze richting - kan, gelet op het hiervoor besprokene de volgende zijn. Vastgesteld is, dat „causal variables” (o.a. opleiding, managementgedrag, recruterings) invloed uitoefenen op het niveau van de „end-result variables”, (o.a. omzet, kosten of winst). De invloed van het totale complex causale variabelen kan worden gekwantificeerd in een zgn. „causale-reletie index” uit een schaal, die bv. loopt van 0 tot en met 100. Des te hoger deze index, des te groter de invloed van de causale variabelen op het niveau van de „end-result” variabelen. Bij het berekenen van de index, die dus geldt voor het totale complex van de causale variabelen, wordt rekening gehouden enerzijds met het niveau (kwaliteit), anderzijds met de relatieve belangrijkheid van de causale variabelen afzonderlijk. M.a.w. de index is een gewoon gemiddelde van de niveaus van de individuele variabelen, met als weg wegingscoëfficiënt de mate waarin iedere variabele afzonderlijk invloed uitoefent op de „end-result” variabelen. Periodiek wordt deze index berekend. In ons voorbeeld zijn wij uitgegaan van een index van 40 op 1.1.1970 en van 41 op 31. 12. 1970. Bij het berekenen maakten wij de volgende vooronderstellingen. Wij onderkenden twee causale variabelen nl. opleiding en managementgedrag met een verschillend niveau. Op 1.1.1970 is het niveau van de opleiding 50%, het niveau van het managementgedrag maar 25% van wat het maximaal (100%) zou kunnen zijn. Voor 31.12.1970 gelden de percentages 51%, resp. 26%. Een verbetering t.o.v. 1.1.1970; te verklaren o.m. uit een beter beleid m.b.t. de human resource. Voorts veronderstelden wij dat, gegeven opleiding $1\frac{1}{2}$ maal zo groot is als die van het managementgedrag. De berekening van de indices is dan als volgt:

Causale variabelen:	1.1.1970	31.12.1970
- Opleiding	$50 \times 1\frac{1}{2} = 75$	$51 \times 1\frac{1}{2} = 76,5$
- Managementgedrag	$25 \times 1 = 25$	$26 \times 1 = 26$
	100	102,5
Index (Gewogen gemiddelde)	40	41

Op 1.1.1970 is - bij introductie van het systeem - de „economic value” geschat op f 1,50 miljoen; de index bedroeg 40. Op 31.12.1970 wordt opnieuw een index berekend en deze blijkt nu te zijn gestegen tot 41. Tevens wordt op 31.12.1970 een „economic value” van de „human resource” berekend onder de veronderstelling, dat de factor arbeid „optimale prestaties” levert, m.a.w. prestaties, die zouden worden geleverd als het kwaliteitsniveau van de causale variabelen 100 (index) zou bedragen. Stel dat deze „economic value” f 7,50 miljoen is. T.o.v. 1.1.1970 meent men nu, dat er een potentiële verhoging van de waarde is met f 6,00 milj. (7,50 - 1,50), waarvan op 31.12.1970 f 0,10 miljoen is „gerealiseerd” nl.

$\frac{41 - 40}{100 - 40} \times f 6,00 \text{ miljoen.}$ Dit omdat de index is gestegen van 40 tot 41 uit een schaal van 0 - 100.

De „human resource” wordt dus op de eindbalans gewaardeerd tegen $f 1,50 + f 0,10 = f 1,60$ miljoen. Dit betekent een toename van $f 0,01$ miljoen in „excedent waarde van de human resource boven de investeringen” ($0,51 - 0,50$).

In ons fictieve cijfervoorbeeld en ook elders in dit artikel hebben wij getracht een zekere indicatie te geven van de door ons verwachte ontwikkeling. Waarschijnlijk zal binnen niet al te lange termijn over de nadere uitwerking van deze materie vnl. bij de Barry Corporation, met name over de integratie van historische kosten, vervangingswaarde en „economic value” in één informatiesysteem, een publicatie verschijnen. Wellicht zal hierin worden ingegaan op het vraagstuk van de toerekening van winst aan de „human resource”, een interessant en moeilijk probleem waarover thans geen nadere informatie bekend is. Evenzo is onbekend waarom de gedachte van de „economic value”, die duidelijk herinneringen oproept aan de benadering van Palle Hansen’s „economic concept of profit”⁴) partieel wordt toegepast op de „human resource” alleen. Ook bij Hansen kan men lezen, dat het gewenst is de waarde van de menselijke arbeidskracht te activeren; doet men dit niet, dan is de waarde daarvan begrepen in het „invisible capital”. Het wordt meer en meer als een ernstige tekortkoming van de traditionele „accounting principles” beschouwd, dat zij zich uitsluitend met concrete produktiemiddelen bezighouden.

Volledigheidshalve vermelden wij, dat de door ons besproken mogelijke berekeningswijze vooralsnog praktisch niet te realiseren is, vnl. omdat over de causale relatie tussen de sociaal-psychologische factoren enerzijds en de „end-result” variabelen anderzijds en zeker kwantitatief nog te weinig bekend is om definitieve conclusies te kunnen trekken. Samenwerking tussen accountants en beoefenaren der sociale wetenschappen is nodig om de problematiek bevredigend op te lossen. De start van Likert e.a. is veelbelovend, maar een lange weg zal nog moeten worden afgelegd.

Slot

„Human resource accounting” heeft nog een futuristisch karakter; bij de Barry Corporation is een eerste stap gezet in de richting van praktische toepassing. Weinig publicaties stonden ons ter beschikking; aanvullende informatie kregen wij in persoonlijke gesprekken met Prof. Dr. R. Lee BRUMMET van de Graduate School of Business Administration van de University of Michigan.

De research bevindt zich nog in een pril stadium. Wij hebben in het bovenstaande getracht een kort overzicht te geven van de huidige stand van zaken en mogelijke ontwikkelingen. Wij hebben ons vnl. gericht op de informatie te verschaffen via de balans en resultatenrekening. Daarenboven zal aanvullende informatie beschikbaar komen d.m.v. diverse rapporten, die een „human resource accounting systeem” kan opleveren. Daardoor zal het mogelijk wor-

⁴) Palle Hansen, „The accounting concept of profit” 1966.

den, dat diverse aspecten afzonderlijk kunnen worden bestudeerd zoals bv. de financiële consequenties van het personeelsverloop, de factoren die voor het verloop verantwoordelijk zijn: periodieke vergelijking van werkgroepen, fabrieken, etc.; alsmede het beter beoordelen van groeimogelijkheden van de onderneming. Opgemerkt moet worden, dat wij de term „human resource” in enge zin hebben geïnterpreteerd, nl. als de factor „arbeid” binnen de bedrijfshuishouding. In ruime betekenis omvat de „human resource” ook de relaties met cliënten, kredietverschaffers en aanbieders van grondstoffen e.d. van de onderneming. Ook in deze richting zal research worden verricht.

N.o.m. schuilt de betekenis van het in dit artikel behandelde en voor Nederland geheel nieuwe onderwerp in de eerste plaats in de mogelijkheid, dat de vermoedelijk belangrijkste produktieve kracht in onze samenleving, de menselijke arbeid, in de toekomst - indien de research tot positieve resultaten zal leiden - beter beheerd en gebruikt zal worden. In de tweede plaats is het niet van belang ontbloot, wanneer men er in zou slagen een belangrijke winstbron van de onderneming in een actiefpost op de balans gestalte te geven, haar a.h.w. te onttrekken aan het „invisible capital” ten gunste van de intrinsieke waarde der onderneming.