

UNIVERSITATEA DIN CRAIOVA
FACULTATEA DE ECONOMIE ȘI ADMINISTRATREA AFACERILOR
ȘCOALA DOCTORALĂ ÎN ȘTIINȚE ECONOMICE
CATEDRA DE CONTABILITATE

REZUMATUL TEZEI DE DOCTORAT

COSTUL FORMĂRII ȘI MENȚINERII CAPITALULUI UMAN

Doctorand: Cristina Liliana Popa

Conducător științific: Prof. univ. dr. Constanța Iacob

Dacă ar fi să ierarhizăm societatea în evoluția ei, în funcție de predominanța factorilor de producție care au folosit drept fundament pentru crearea bogăției, putem spune fără riscul de a greși că, istoria de-a lungul ei, a cunoscut trei mari epoci : era agrară în care terenul a fost principala sursă de avere; era industrială în care sursele primare de avere au fost mașinile și într-o mai mică măsură resursele naturale și era cunoașterii în care capitalul uman este principala sursă de bogăție.

Capitalul uman este întruchiparea capacității de producție formată din oameni, suma de abilități, cunoștințe, atribute și motivații pe care le au. Capitalul uman poate fi administrat sau închiriat, dar numai cu titlu temporar; proprietatea nu este transferabilă.

Sistemele contabile și de raportare care s-au dezvoltat de-a lungul secolelor reflectă această evoluție, deși cu un decalaj. În cele mai multe țări, în care s-au acceptat principiile contabile și conexe cerințelor de raportare, observăm că acestea se bazează pe ipoteza fundamentală că activele fizice (teren, utilaje, clădiri, resurse naturale) generează bogăție și, prin urmare capitalul uman nu apare în bilanț.

Există, desigur, un motiv pentru care această concepție transcende istoria. Spre deosebire de toți ceilalți factori de producție, capitalul uman este singurul

factor care nu poate fi deținut. Cu toate că este așa cum ar trebui să fie, omisiunea capitalului uman din bilanț, sau măcar dintr-o notă explicativă la bilanț, poate juca fuste în alocarea înțeleaptă și gestionarea eficientă a resurselor.

Cheltuielile asociate formării inițiale și menținerii capitalului uman sunt tratate drept costuri chiar dacă în realitate posedă atributul unor investiții. De multe ori, concentrat pe costuri, managementul firmei, în mod neîntemeiat procedeează la reducerea costurilor cu menținerea capitalului uman. Mai mult, deoarece prestațiile resursei umane sunt atât necunoscute cât și incerte, se justifică o atitudine conservatoare din partea managerilor, dar aceasta este o reminiscență a erei industriale deoarece costurile cu menținerea capitalului uman reprezintă numai o parte a costului total.

Pe de altă parte, întrucât capitalul uman nu poate fi deținut, cheltuielile privind dezvoltarea resursei umane nu îndeplinesc conceptul „tradițional” de contabilitate a investițiilor deoarece angajatorii nu pot controla astfel de active, adică investițiile făcute în oameni.

Pe scurt, există argumente legitime ale status-quo-lui capitalului uman cu privire la recunoașterea acestuia în situațiile de raportare financiară. Dar, în același timp, există și argumente puternice de a face o schimbare. Din păcate nu există o formulă magică pentru rezolvarea acestei dileme, există numai opinii care merită să fie supuse cercetării.

Orice discuție despre capitalul uman implică faptul că resursa umană reprezintă mai mult decât cheltuieli văzute în contul de profit și pierdere, ele trebuie văzute și ca activ. Pentru aceasta se ridică problema măsurării, evaluării, capitalului uman, aspect care nu poate fi realizat în afara unor modele de cuantificare.

Criza economică profundă prin care trecem, a accentuat necesitatea ca unul dintre domeniile de cercetare în România să fie cel legat de formarea și menținerea capitalului uman, de costurile acestuia, ca promotor al schimbărilor tehnico-economice și sociale.

Pornind de la considerentul că o lucrare de doctorat reprezintă un studiu științific ce se remarcă prin maniera de abordare, modalitățile de tratare a ideilor și originalitate, ne-am oprit asupra unei teme care cunoaște o rată înaltă de actualitate și o semnificație aparte pentru economia românească. Teza abordează, în capitole și paragrafe distincte, interesul acordat traseului

profesional, încă din perioada preșcolară până la finalizarea studiilor în sistemul obligatoriu, cât și perfecționarea continuă a indivizilor, ceea ce în zile noastre numim *long life learning*. De asemenea sunt reliefate cheltuielile școlare/elev, și analiza informațiilor oferite de aceste situații. Toate acestea se finalizează prin includerea într-un bilanț al capitalului uman.

În literatura de specialitate s-a pus un accent deosebit pe costul formării capitalului uman. Constatăm însă că problematica de fond a contabilității, generoasă din punct de vedere științific, fundamentată teoretic, așezată într-un câmp intelectual și cu o largă deschidere, nu conține o teorie contabilă pe măsură.

Circumstanțele expuse mai sus confirmă *actualitatea temei* investigate și condiționează necesitatea examinării profunde a problemelor privind contabilitatea capitalului uman și a perfecționării acesteia în conformitate cu cerințele internaționale și nivelul actual de dezvoltare economică, pe cele trei categorii de beneficiari: indivizi, societăți și instituții publice.

În partea de **„Introducere”** este argumentată actualitatea temei de cercetare, sunt definite obiectivele și scopul cercetării, precum și noutatea științifică și semnificația teoretică a tezei.

În primul capitol intitulat **„Abordări teoretice și metodologice privind capitalul uman”** sunt tratate problemele legate de aspectele generale cu privire la capitalul uman care se desprind din teoria economică referitoare la definirea, delimitarea și evoluția conceptului, integrarea acestuia în dezvoltarea durabilă, indicatorii capitalului uman. Pornind de la teoria socio-economică a capitalului uman subliniem ideea potrivit căreia, stocul curent de competențe și de cunoaștere al unui individ este o sumă (compunere), nu neapărat aritmetică, a șirurilor de evenimente trecute prin care a trecut acel individ. În încercarea de a estima ponderea acestor investiții în capital uman, propunem conceptul de *„cheltuieli de conexiune inversă”*, pe baza căruia s-a alcătuit un model matematic de principiu. Mergând pe această cale, este dificil în primul rând de inventariat contribuțiile tuturor, apoi de estimat ponderea sau importanța acestor investiții, ele, încă o dată, nefiind simplu sumative.

În această lume în schimbare, caracterizată printr-o acută lipsă a resurselor, s-a impus cu necesitate regândirea problematicii resurselor umane, singura care este, practic, nelimitată și regenerabilă în timp. Lucrarea de față

prezintă, încă din **capitolul I**, legătura capitalului uman cu factorii de producție întâlniți în economie, cu societatea informatizată, cu tehnologia de ultimă generație în care calitatea și eficiența producției de bunuri și servicii a devenit primordială.

În această ecuație, strategia de creștere și dezvoltare economică durabilă nu poate avea succes fără punerea în adevărata valoare a capitalului uman. Este un fapt incontestabil că, de-a lungul evoluției omenirii, capitalul uman care este permanent, s-a diferențiat ca volum, structură și importanță. El diferă de la țară la țară, în funcție de mărimea populației, gradul de pregătire, resursele tehnice și organizatorice de muncă.

S-a demonstrat că educația și pregătirea profesională au fost, sunt și vor deveni tot mai mult cele mai importante investiții în capitalul uman. Studiind literatura de specialitate autohtonă și străină am constatat – lucru subliniat și în lucrare - că industriile care au progresat în mod evident dispun de lucrători care posedă o educație și școlarizare în pas cu schimbările tehnologice, cu productivitate avansată. Iată de ce complexitatea conceptului de „dezvoltare umană” determină necesitatea proiectării și utilizării unui sistem complex de indicatori care trebuie să evidențieze multitudinea problemelor în dezbatere. Astfel, cuantificarea /măsurarea capitalului uman individual se înscrie în cadrul unui ciclu de viață. O funcție de câștig cuprinzând pregătirea inițială și experiența profesională, desemnează o diferențiere netă a ciclului de viață. Aceasta, cu atât mai mult, cu cât există posibilitatea unei legături directe între durata de viață, nivelul de educație și reducerea timpului de lucru.

Pornind de la ideea primordială – deja enunțată – conform căreia dimensiunea umană este fundamentală, neputând fi ignorată sau subestimată pentru că oferă viață și viitor fiecărei întreprinderi, capitolul oferă idei și aplicabilități privind redefinirea capitalului uman, precum și posibilitățile de evaluare a acestuia în condițiile actuale.

În cel de-al doilea capitol **„Practicile contabile actuale de reflectare a costului formării inițiale a capitalului uman”** se detaliază conținutul cheltuielilor generale, pe fiecare element de cost al educației. Ținând seama de complexitatea sistemului general de finanțare a învățământului, de multitudinea actorilor instituționali participanți precum și de diversitatea cerințelor, pentru buna funcționare a unităților de învățământ este conturat în prezent și

funcționează un sistem de fundamentare a necesarului de fonduri bănești destinate învățământului ce cuprinde finanțarea de bază și cea complementară, natura și cuantumul acesteia, destinația lor, etc. Într-un paragraf distinct al acestui capitol s-a insistat asupra costului standard – instrument de fundamentare a necesarului de fonduri pentru finanțarea de bază, cost care se experimentează din anul 2008/2009 în anumite județe pilot, limitele acestui sistem de calcul, posibilitățile de îmbunătățire, etc.

Concluzia la care ajungem este aceea că nu se poate determina un cost al diplomei obținute (desigur la un anumit stadiu de pregătire la care individul se oprește), costul formării inițiale regăsindu-se mai târziu sub forma salariilor plătite de angajatori. Așadar, formarea inițială poate fi considerată o investiție, netă sau brută, în măsura în care absolvenții promoțiilor anuale sunt plasați pe piața muncii.

„Practicile contabile actuale privind costul menținerii capitalului uman”, se regăsesc în capitolul trei, ce cuprinde abordarea, sub aspectul finanțării, aferent următoarelor surse: cost finanțat din fondurile publice prin intermediul agențiilor județene pentru ocuparea forței de muncă, cost finanțat de angajatori, de persoanele individuale și sprijinul european acordat, în special prin Fondul Social European. Indiferent de sursa de finanțare *concluzia ce se degajă din analiza comparativă a acestor surse ne determină să apreciem că formarea profesională este, încă, privită ca un cost ce ar trebui să fie cât mai mic și nu drept o investiție, iar nivelul acestora este mult sub nivelul statelor membre UE.*

Cu tot caracterul său inovator, contabilitatea resurselor umane se limitează, și în prezent, să identifice doar costurile cu caracter de investiție, să sesizeze și să urmărească, prin bugete cheltuielile cu recrutarea, formarea și dezvoltarea personalului. În capitol au fost fundamentate deciziile relative la gestiunea potențialului resurselor umane. Cu toate că ne raportăm la contabilitatea resurselor umane în fapt ne referim la cheltuielile de achiziție, formare sau menținere a unei resurse particulare, în speță a capitalului uman. Aceste dificultăți afectează situațiile financiare prin „neactivarea”, în cadrul posturilor, a acestor active necorporale, considerarea cheltuielilor în contul de profit și pierdere, și nu în bilanț, limitele de prezentare ale bilanțului contabil în raport cu necesitățile utilizatorilor de informații financiar-contabile.

În ceea ce privește formarea continuă în vederea menținerii capitalului uman, costul acesteia este considerat ca o sumă de cheltuieli angajate în vederea realizării de beneficii viitoare. Având în vedere posibilitatea identificării formării profesionale ca un activ necorporal, ce poate, în opinia noastră, să fie controlat de întreprindere și care produce o intrare de beneficii economice viitoare, considerăm oportună posibilitatea de reflectare în contabilitate a cheltuielilor cu formarea profesională sub forma „know-how-lor”.

Problema reflectării contabile este legitimă sub aspectul costurilor deoarece putem vorbi de costuri de recrutare, de formare, de învățare și de organizare a muncii. Aceste cheltuieli produc efecte productive pe mai multe perioade (amortizare) și, aceste efecte, pot genera avantaje economice viitoare, motiv pentru care se poate măsura de o manieră credibilă costul diverselor acțiuni efectuate.

În cel de-al patrulea capitol intitulat **„Obstacole și premise ale evaluării, măsurării, contabilizării și recunoașterii capitalului uman”** ne-am ocupat de evaluarea, mișcarea, contabilizarea și recunoașterea capitalului uman. Am insistat asupra faptului că *nu caracterul intrinsec* necorporal al capitalului uman ci evaluarea este dificil de realizat. Aceasta și pentru că agenții economici și instituțiile publice nu dispun, încă, de active create de o investiție în capitalul uman. Ele însă pot controla în mod regulat beneficiile unei asemenea investiții semnând contracte cu indivizii care au finanțat achiziția cunoștințelor cu ajutorul unor societăți sau puteri publice. Însă, în termeni de contabilitate sau analiză financiară și în funcție de normele de contabilitate, contractele sociale și private încheiate de puterile publice pentru a finanța investiția individuală în capitalul uman (subvențiile pentru formare, politicile active ale pieței muncii, împrumuturile pentru pregătire, ș.a.) nu sunt înregistrate sau acceptate ca dovezi de deținere a unui activ fiind considerate în calitate de cheltuieli ale perioadei curente.

În cadrul capitolului cinci **„Norme contabile actuale și bilanțul capitalului uman”**, este prezentat felul în care unele țări, de pe mai multe continente, au găsit și aplicat modalități proprii privind recunoașterea capitalului uman ca și activ, precum contabilitatea stocurilor și fluxurilor de competențe umane achiziționate. S-a demonstrat faptul că valoarea adăugată a produselor și serviciilor vândute este tot mai dependentă de cauze “nemateriale” în centrul

căroră stă individul (omul) care își pune în valoare forța creatoare, imaginația, inventivitatea, inteligența, logica, puterea de analiză și sinteză, discernământul, toate regăsite în contul de profit și pierdere al companiilor.

În cadrul acestui **ultim capitol** am realizat o analiză comparativă, în timp și spațiu, a unor tipuri de bilanț al resurselor umane în unele țări importante ale Comunității Europene. Se demonstrează faptul că în cadrul economiilor în care se pune accent pe calitatea factorului uman în mod natural a devenit necesar și vizibil interesul pentru cuantificarea lui, a principalilor indicatori de performanță non/financiară. Rezultatele cercetării le-am pus în practică prin conceperea unui Note explicative privind capitalul uman la Situațiile financiare pentru o firmă reprezentativă a județului Mehedinți.

Fără a avea pretenția unei tratări exhaustive a problematicii abordate, în demersul nostru am încercat să conturăm ideea că resursa umană nu reprezintă un simplu factor care se consumă în procesul de producție; în opinia noastră resursa umană generează costuri și în același timp le și suportă motiv pentru care capitalul uman trebuie tratat în termeni de cost.