

DIE WENSLIKHEID VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN  
MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE GEPUBLISEERDE FINANSIËLE JAAR-  
STATE VAN ONDERNEMINGS

deur

HENDRIK JOHANNES STEPHANUS VORSTER, M Comm., G.R. (S A)

Proefskrif aangebied ter voldoening aan die vereistes vir die  
graad

DOCTOR COMMERCII

(Rekeningkunde)

in die

Fakulteit van Ekonomiese Wetenskappe

van die

POTCHEFSTROOMSE UNIVERSITEIT

vir

Christelike Hoër Onderwys

Potchefstroom

Suid-Afrika

Onder leiding van Prof. Dr. J.H. Els.  
Potchefstroom.  
Desember 1977.

DANKBETUIGINGS

Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings is 'n betreklik nuwe ontwikkeling in die rekeningkunde wat nog op algemene aanvaarding deur die rekenmeestersprofessie en die sakewêreld wag. Daarom word daar vertrou dat hierdie studie tot 'n groter begrip en aanvaarding van hierdie onderwerp aanleiding sal gee.

Graag wil ek ook van hierdie geleentheid gebruik maak om my dank oor te bring aan my kollegas, vriende en familie wat my aangemoedig het om die studie te voltooi.

In besonder bedank ek egter die volgende:

Prof. J.H. Els vir u belangstelling, aanmoediging en leiding.

My ouers vir julle liefde, aanmoediging en belangstelling. Hoeveel groter sou die vreugde nie gewees het as my moeder daarin kon gedeel het nie.

Marié en Alwyn vir julle liefde, opoffering, aanmoediging en begrip. Aan julle is ek meer as net dank verskuldig.

Aan God alleen die eer.

Aan Marié en Alwyn.

Aan my ouers.

Pretoria,

Desember 1977.

## INHOUDSOPGAW

### HOOFSTUK 1: OMVANG, PROBLEEMSTELLING EN OORSIG VAN STUDIE

	<u>bladsy</u>
1.1 Inleiding .....	3
1.2 Die omvang van die studie .....	5
1.3 Die doel met en probleemstelling van die studie	7
1.4 Oorsig van die studie .....	8

### HOOFSTUK 2: HISTORIESE OORSIG VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE FINANSIELE JAARSTATE VAN ONDERNEMINGS

2.1 Inleiding .....	13
2.2 Die ontwikkeling van die makro-ekonomies beskouing van menslike kapitaal .....	15
2.3 Die ontwikkeling van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne .....	17
2.3.1 Die ontwikkeling in die rekeningkundige literatuur .....	17
2.3.2 Die ontwikkeling in die praktiese toepassing .	21
2.4 Gevolgtrekking .....	27

(vi)

HOOFSTUK 3: DIE BESWARE EN KRITIEK TEEN DIE REKENINGKUN-  
DIGE VERANTWOORDING VAN MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE GEPU-  
BLISEERDE FINANSIËLE JAARSTATE

	<u>bladsy</u>
3.1	Inleiding ..... 31
3.2	Menslike hulpbronne as bate ..... 38
3.2.1	Definisie van 'n bate ..... 38
3.2.2	Toekomstige potensiële ekonomiese nut ..... 42
3.2.3	Eienaarskap of beheer van die bate ..... 45
3.2.4	Meetbaarheid ..... 49
3.2.5	Gevolgtrekking ..... 49
3.3	Ander besware teen die rekeningkundige ver- antwoording van menslike hulpbronne ..... 50
3.3.1	Konserwatisme en winsmanipulasie ..... 50
3.3.2	Die ekonomiese regverdigbaarheid ..... 51
3.3.3	Uitbuitingskonnotasie en kulturele taboes .. 52
3.3.4	Die interdisiplinêre aard van die rekening- kundige verantwoording van menslike hulpbronne 53
3.3.5	Die invloed van belastingwetgewing op die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne ..... 54
3.4	Gevolgtrekking ..... 54

HOOFSTUK 4: VOORDELE VOORTSPRUITEND UIT DIE REKENING-  
KUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE  
IN DIE GEPUBLISEERDE FINANSIËLE JAARSTATE VAN ONDERNE-  
MINGS

4.1	Inleiding ..... 57
-----	--------------------



4.2	Die nut van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne vir die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate van ondernemings .....	62
4.3	Die invloed van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne op die besluitneming van die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate van ondernemings .....	63
4.4	Die rol van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne in die beoordeling deur die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate van die finansiële toestand en resultate van ondernemings .....	66
4.4.1	Verhoudingsanalise .....	68
4.4.2	Vergelykende analise .....	75
4.5	Die invloed van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne op die redelike weergawe van die toestand en resultate van ondernemings in hul finansiële jaarstate .....	77
4.6	Die invloed van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate op die bestuursdoeltreffendheid van ondernemings ....	82
4.6.1	Verkryging van die menslike hulpbronne ....	82
4.6.2	Die ontwikkeling van die menslike hulpbronne .....	83
4.6.3	Die toedeling van die menslike hulpbronne ..	84
4.6.4	Die beskerming en instandhouding van menslike hulpbronne .....	84
4.6.5	Die benutting van die menslike hulpbronne ..	85
4.6.6	Die evaluasie en vergoeding van die menslike hulpbronne .....	85

	<u>bladsy</u>
4.7 Die invloed van die rekeningkundige ver- antwoording van die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate van onderne- mings op die algemene sosiale omstandig- hede .....	86
4.8 Gevolgtrekking .....	86

HOOFSTUK 5: VOORGESTELDE METODES VIR DIE KWANTIFI-  
SERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS  
MET KOSTE AS BASIS

5.1 Inleiding .....	89
5.2 Die koste van menslike hulpbronne .....	94
5.3 Historiese koste as basis van die kwan- tifikasie van die menslike hulpbronne van ondernemings .....	95
5.3.1 Inleiding .....	95
5.3.2 Metode van kwantifikasie .....	96
5.3.3 Argumente ten gunste van die historiese- kostemetode .....	104
5.3.4 Besware teen die historiesekostemetode ..	110
5.4 Vervangingskoste as basis van die kwanti- fikasie van die menslike hulpbronne van ondernemings .....	114
5.4.1 Inleiding .....	114
5.4.2 Metode van kwantifikasie .....	115
5.4.3 Argumente ten gunste van die vervangings- kostemetode .....	118
5.4.4 Besware teen die vervangingskostemetode ..	119
5.5 Geleentheidskoste as basis van die kwan- tifikasie van die menslike hulpbronne van ondernemings .....	122

	<u>bladsy</u>
5.5.1	Inleiding ..... 122
5.5.2	Metode van kwantifisering ..... 123
5.5.3	Argumente ten gunste van die geleentheids- kostemetode ..... 126
5.5.4	Besware teen die geleentheidskostemetode .. 127
5.6	Gevolgtrekking ..... 129

HOOFSTUK 6: VOORGESTELDE METODE VIR DIE KWANTIFISE-  
RING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS MET  
WAARDE AS BASIS

6.1	Inleiding ..... 131
6.2	Die waarde van die menslike hulpbronne .... 135
6.3	Die determinante van die waarde van die in- dividuele werknemer ..... 136
6.4	Die determinante van die waarde van n groep werknemers ..... 146
6.5	Toekomstige inkomste van die onderneming as basis van die kwantifisering van die mensli- ke hulpbronne ..... 151
6.5.1	Inleiding ..... 151
6.5.2	Die individuele werknemer as basis van die berekening van die waarde van die menslike hulpbronne ..... 151
6.5.2.1	Stogastiese proses met vergoeding ..... 152
6.5.3	n Groep werknemers as basis van die bereke- ning van die waarde van die menslike hulp- bronne ..... 161
6.5.3.1	Die metode van onaangekoopte klandisiewaarde 162
6.5.3.2	Die metode van klandisiewaarde of ekonomiese waarde ..... 165



6.5.3.3	Die metode van sosio-sielkundige of menslike-organisasie-dimensie .....	168
6.5.3.4	Diverse voorstelle .....	174
6.6	Toekomstige vergoeding van die werknemer as basis van die kwantifisering van die menslike hulpbronne .....	176
6.6.1	Inleiding .....	176
6.6.2	Die individuele werknemer as basis van die berekening van die waarde van die menslike hulpbronne .....	177
6.6.2.1	Die metode van aangepaste huidige waarde ....	177
6.6.2.2	Die metode van menslike kapitaal .....	178
6.6.2.3	Die metode van menslikebatevermenigvuldiger..	183
6.6.3	n Groep werknemers as basis van die berekening van die waarde van die menslike hulpbronne .....	186
6.6.3.1	Die metode van aangepaste huidige waarde ...	186
6.6.3.2	Die metode van menslike kapitaal .....	190
6.6.3.3	Die metode van menslikebatevermenigvuldiger..	190
6.7	Gevolgtrekking .....	191

HOOFSTUK 7: VOORGESTELDE METODES VIR DIE VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS IN DIE GEPUBLISEERDE FINANSIELE JAARSTATE

7.1	Inleiding .....	195
7.2	Finansiële verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings .....	198
7.2.1	Finansiële verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings bywyse van aanvullende inligting tot die gepubliseerde finansiële jaarstate .....	198



7.2.2	Finansiële verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings bywyse van proforma-finansiële jaarstate .....	201
7.2.3	Finansiële verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings bywyse van ten volle gefintegreerde finansiële jaarstate ....	203
7.3	Nie-finansiële verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings .....	209
7.3.1	Verslag oor die bekwaamhede van die werknemers van 'n onderneming .....	210
7.3.2	Verslag oor die determinante van die waarde van die werknemers van 'n onderneming .....	210
7.4	Gevolgtrekking .....	211

HOOFSTUK 8: SAMEVATTING

8.1	Inleiding .....	215
8.2	Die huidige stand van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings .....	217
8.3	Verdere navorsingsgebiede .....	220
8.3.1	Kwantifisering van die menslike hulpbronne ..	221
8.3.2	Verslagdoening oor die menslike hulpbronne ..	221
8.3.3	Implementering van 'n stelsel vir die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne .....	223
8.3.4	Die invloed van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne .....	224
8.4	Die invloed van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne op ander vakgebiede .....	227
8.4.1	Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne en ouditkunde .....	228

8.4.2	Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne en sosiale verantwoording .....	229
8.4.3	Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne en personeelbestuur ....	231
8.5	Gevolgtrekking .....	232
	AFBEELDING 5.1 .....	234
	AFBEELDING 5.2 .....	235
	AFBEELDING 6.1 .....	236
	AFBEELDING 6.2 .....	237
	AFBEELDING 6.3 .....	238
	AFBEELDING 7.1 .....	239
	AFBEELDING 7.2 .....	240
	AFBEELDING 7.3 .....	243
	AFBEELDING 7.4 .....	247
	AFBEELDING 7.5 .....	249
	AFBEELDING 7.6 .....	251
	AFBEELDING 7.7 .....	252
	AFBEELDING 7.8 .....	254
	AANGEHAALDE EN GERAADPLEEGDE WERKE .....	257

## HOOFSTUK 1

### OMVANG, PROBLEEMSTELLING EN OORSIG VAN STUDIE

1.1 INLEIDING

1.2 DIE OMVANG VAN DIE STUDIE

1.3 DIE DOEL MET EN PROBLEEMSTELLING VAN DIE STUDIE

1.4 OORSIG VAN DIE STUDIE

## HOOFSTUK 1

### OMVANG, PROBLEEMSTELLING EN OORSIG VAN STUDIE

Though your balance-sheet's a model of  
what balance-sheets should be,  
Typed and ruled with great precision  
in a type that all can see;  
Though the grouping of the assets is  
commendable and clear,  
And the details which are given more  
than usually appear;  
Though investments have been valued  
at the sale price of the day,  
And the auditor's certificate shows  
everything O.K. ;  
One asset is omitted - and its worth  
I want to know,  
The asset is the value of the men who  
run the show (Jenkinson, M.W. in  
Flamholtz, 1974a, p. 17)

#### 1.1 INLEIDING

Die basiese funksie van rekeningkunde is om nuttige kwantitatiewe finansiële inligting oor die ekonomiese aktiwiteite van ondernemings aan die gebruikers van dié inligting vir besluitnemingsdoeleindes te voorsien. Die gebruikers van finansiële inligting kan in twee groepe verdeel word, nl.:

- (a) Die interne gebruikers van die finansiële inligting wat hoofsaaklik die bestuur van



die onderneming behels.

- (b) Die eksterne gebruikers van die finansiële inligting wat bestaan uit aandeelhouders, voornemende aandeelhouders, krediteure, banke, die belastingowerheid, vakbonde, finansiële ontleders, die aandeelbeurs en die finansiële pers.

Finansiële inligting word normaalweg aan die eksterne gebruikers oorgedra deur middel van gepubliseerde finansiële jaarstate. Ten einde aanvaarbaar te wees, moet die gepubliseerde finansiële jaarstate voldoen aan die algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels <sup>1)</sup> wat daar in die rekeningkunde bestaan en ook aan enige wetlike voorskrifte wat in die besondere geval van toepassing kan wees. Die oordrag van finansiële inligting aan die interne gebruikers, daarenteen, geskied deur middel van bestuursverslae wat nie aan algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels of wetlike voorskrifte onderworpe is nie.

Die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings verskaf egter inligting oor slegs die fisiese en monetêre hulpbronne terwyl een van die belangrikste hulpbronne in enige onderneming nie in die gepubliseerde finansiële jaarstate geopenbaar word nie. Die Committee on Accounting for Human Resources van die American Accounting Association (1974, p. 16) verklaar: "People are the means by which the other resources are given utility; they provide the ideas, concepts, and constructs to co-ordinate financial and physical resources."

---

1) Vide par. 3.2.1.

Die nie-openbaarmaking van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings dui derhalwe op 'n ernstige tekortkoming in die basiese funksie daarvan. As gevolg van hierdie tekortkoming het daar in die afgelope aantal jare stemme opgegaan wat die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings bepleit. Die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne kan gedefinieer word as "the process of identifying and measuring data about human resources and communicating this information to interested parties." (Committee on Accounting for Human Resources, American Accounting Association, 1973, p. 169). Die doel met die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne is in ooreenstemming met die basiese funksie van die rekeningkunde, nl. die inwinning van finansiële inligting en die verskaffing daarvan aan die gebruikers van dié inligting ten einde hulle in staat te stel om meer doelmatige besluite te neem.

## 1.2 DIE OMVANG VAN DIE STUDIE

Die menslike hulpbronne van ondernemings het, in die wydste betekenis, twee dimensies, t.w.:

- (a) Die eksterne menslike hulpbronne van die onderneming.
- (b) Die interne menslike hulpbronne van die onderneming.

Die eksterne menslike hulpbronne sluit alle persone of groepe persone in wat direk of indirek deur die voortsetting van die sake van die onderneming beïnvloed word of wat 'n invloed het op die voortsetting van die sake van die onderneming, maar wat nie in diens van die onderneming is nie. Die belangrikste menslike hulpbronne in hierdie verband is die onderneming se klante, leweransiers en ook aandeelhouders.

Die interne menslike hulpbronne van 'n onderneming bestaan uit dié persone wat in diens van die onderneming is, d.w.s., diegene wat in 'n werknemershoedanigheid by die voortsetting van die sake van die onderneming betrokke is. Groot bedrae word deur ondernemings aangewend vir die indiensneming, opleiding en ontwikkeling van die interne menslike hulpbronne en ook vir die bevordering van die betrekkinge tussen die onderneming en sy eksterne menslike hulpbronne. Hierdie beleggings in die interne en eksterne menslike hulpbronne word gedoen in die verwagting dat dit vir die onderneming 'n ekonomiese voordeel inhou. Die omvang van hierdie studie sal beperk word tot die rekeningkundige verantwoording van die interne menslike hulpbronne van ondernemings.

Die aanvanklike belangstelling in die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings is afkomstig van die interne verslagdoenings- of bestuursrekeningkundige gebied. Daar is egter gou besef dat die verslagdoening oor die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate ook vir die eksterne gebruikers van finansiële inligting voordele inhou. Hoewel dit geensins die bedoeling is om die bestuursbelangrikheid en sosiale implikasies



van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings te misken nie, handel hierdie studie in die eerste plek oor die wenslikheid van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings en die nut daarvan vir die eksterne gebruiker van finansiële inligting.

### 1.3 DIE DOEL MET EN PROBLEEMSTELLING VAN DIE STUDIE

Die konvensionele rekeningkundige beskouing van n bate het tot dusver verhinder dat die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings rekeningkundig verantwoord word. Die behoefte aan die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne word deur Brummet, Flamholtz & Pyle (1968, p. 217) soos volg beskryf: "A favorite cliché for the president's letter in corporate annual reports is 'Our employees are our most important - our most valuable - asset.' Turning from the president's letter and looking to the remainder of the report, one might ask, 'where is this human asset on these statements which serve as reports on the firm's resources and earnings?' What is the value of this 'most important' or 'most valuable' asset? Is it increasing, decreasing, or remaining unchanged? What return, if any, is the firm earning on its human assets? Is the firm allocating its human assets in the most profitable way? No answers are to be found."

Uit die voorgaande aanhaling is dit duidelik dat die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings waarin daar nie oor die menslike hulpbronne verslag



gedoen word nie, verskeie vrae vir die eksterne gebruiker daarvan onbeantwoord laat. Die doel met hierdie studie is dus om antwoorde op die volgende vrae te vind:

- (a) Kan die menslike hulpbronne van ondernemings rekeningkundig as 'n bate beskou word en watter beswaar word daar geopper teen die verslagdoening van menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings? En is sodanige besware geldig?
- (b) Watter voordele hou die verslagdoening van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate vir die eksterne gebruiker daarvan in?
- (c) Bestaan daar metodes waarvolgens die menslike hulpbronne van ondernemings in 'n geldwaarde gekwantifiseer kan word?
- (d) Watter metodes van verslagdoening bestaan daar vir die verslagdoening oor die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate?

#### 1.4 OORSIG VAN DIE STUDIE

Ten einde voorgenoemde doelstellings ten uitvoer te bring, is die studie soos volg ingedeel:

In hoofstuk 2 word daar 'n historiese oorsig gegee van die ontwikkeling van die rekeningkundige ver-

antwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings. Die oorsprong van dié beskouing in sowel die ekonomiese as rekeningkundige literatuur word kortliks aangedui en daar word ook op enkele praktiese toepassings gewys.

In hoofstuk 3 word die menslike hulpbronne getoets aan die vereistes wat daar in die rekeningkunde aan die bestaan van 'n bate gestel word terwyl daar ook aangedui word dat die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne binne die algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels geakkommodeer kan word. Enkele ander besware teen die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne word ook aangestip.

In hoofstuk 4 word die voordele of gebruike van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings aangedui. Hoewel die klem val op die voordele vir die eksterne gebruiker van die finansiële inligting, word daar ook kortliks gekyk na die voorgele wat dit vir die bestuur van die onderneming inhou.

In hoofstukke 5 en 6 word voorgestelde metodes vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings krities ondersoek. Die metodes wat in hoofstuk 5 bespreek word, poog om die menslike hulpbronne deur middel van die koste daarvan te kwantifiseer. In hoofstuk 6 word daar aandag aan dié metodes wat poog om die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne te bereken, geskenk.

Hoofstuk 7 behandel moontlike metodes van verslagdoening oor die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings.

In hoofstuk 8 word ten slotte 'n samevatting van die studie gegee waarin die huidige stand van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne aangedui word. Daar word aangetoon watter verdere navorsingsgebiede daar in dié verband bestaan en ook watter invloed die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne op aanverwante vakrigtings het.

## HOOFSTUK 2

### HISTORIESE OORSIG VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE FINANSIELE JAARSTATE VAN ONDERNEMINGS

#### 2.1 INLEIDING

#### 2.2 DIE ONTWIKKELING VAN DIE MAKRO-EKONOMIESE BESKOUI- G VAN MENSLIKE KAPITAAL

#### 2.3 DIE ONTWIKKELING VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOOR- DING VAN MENSLIKE HULPBRONNE

##### 2.3.1 DIE ONTWIKKELING IN DIE REKENINGKUNDIGE LITERATUUR

##### 2.3.2 DIE ONTWIKKELING IN DIE PRAKTIESE TOEPASSING

#### 2.4 GEVOLGTREKKING



## HOOFSTUK 2

### HISTORIESE OORSIG VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE FINANSIËLE JAARSTATE VAN ONDERNEMINGS

#### 2.1 INLEIDING

Die belangstelling in die rekeningkunde in die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings gedurende die afgelope aantal jare het sy oorsprong in die ekonomiese teorieë van menslike kapitaal wat reeds baie jare lank die aandag van die skrywers oor die ekonomie geniet.

Die belangstelling van hierdie skrywers is makro-ekonomies van aard en spruit uit die volgende motiewe (Kiker, 1966, p.481):

- (a) Om die krag van 'n volk te toon.
- (b) Om die ekonomiese gevolge van onderwys, gesondheidsbesteding en migrasie vas te stel.
- (c) Om belastingstelsels voor te stel wat, so word gemeen, meer regverdig as die bestaande stelsels sal wees.
- (d) Om die totale koste van oorloë vas te stel.
- (e) Om die publiek se belangstelling in die behoud van lewe en gesondheid van die mens aan te wakker en die belangrikheid van die ekonomiese lewe van die individu vir sy familie en sy land aan te toon.

- (f) Om te help met die vasstelling van 'n redelike vergoeding ingeval van ongevalle of dood.

In teenstelling hiermee is, die belangstelling in die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne mikro-ekonomies van aard aangesien die primêre doel daarmee soos volg saamgevat kan word (Flamholtz, 1974a, p. xv):

- (a) Om te help met die effektiewe en doeltreffende bestuur van die ondernemings personeel.
- (b) Om huidige en voornemende aandeelhouers behulpsaam te wees in die neem van beleggingsbesluite.

Daar is dus 'n basiese verskil in die benadering tussen die ekonomiese beskouing van menslike kapitaal aan die een kant en die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings aan die ander kant.

Die makro-ekonomiese studie van menslike kapitaal berus verder hoofsaaklik op saamgevoegde sensusdata terwyl die mikro-ekonomiese studie van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne van ondernemings sover moontlik op die inligting van een sekere onderneming berus.

## 2.2 DIE ONTWIKKELING VAN DIE MAKRO-EKONOMIESE BESKOUI- VAN MENSLIKE KAPITAAL

Die metodes wat in die ekonomiese literatuur voorgestel word vir die berekening van 'n geldwaarde van die mens kan in twee basiese benaderings onderskei word, nl.:

- (a) Die sogenoemde produksiekostemetode.
- (b) Die sogenoemde metode van gekapitaliseerde verdienste.

Volgens die produksiekostemetode word die koste om 'n menslike bate daar te stel, bereken. Die metode van gekapitaliseerde verdienste berus op 'n beraming van die huidige waarde van 'n individu se inkomstestroom. Hierdie twee benaderings in die ekonomiese literatuur stem grootliks ooreen met die latere benaderings wat in die rekeningkundige literatuur voorgestel word vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings.<sup>1)</sup>

Een van die eerste pogings om 'n geldwaarde vir die mens te bereken, het in omstreeks 1691 van sir William Petty gekom (Kiker, 1966, p. 481). Petty het die totale waarde van 'n land se menslike hulpbronne bereken deur die totale loonbetalings in 'n land in perpetuïteit teen die heersende rentekoers te kapitaliseer. Die totale loonbetalings het hy bepaal deur die inkomste uit eiendom van die totale binnelandse inkomste van 'n land af te trek.

Die eerste werklik wetenskaplike metode waarvolgens die geldwaarde van die mens bereken is, is in 1853 deur William Farr bekend gestel (Kiker, 1966, p. 482).

---

1) Vide hfste. 5 en 6.



Sy metode was om die huidige waarde van die individu se toekomstige verdienste te bereken. Voorsiening vir die afsterwe van die individu is deur middel van lewensverwagtingstabelle gemaak.

Ernst Engel (omstreeks 1883) het aan die produksiekostemetode voorkeur gegee om die geldwaarde van die mens te bereken (Kiker, 1966, pp. 482-483). Ook Adam Smith het in sy bekende boek The wealth of nations wat in 1789 gepubliseer is, aangetoon dat die koste met betrekking tot die onderwys as 'n belegging in menslike kapitaal beskou moet word (Smith, 1789, Book 1, pp. 152-183).

Meer onlangse skrywers wat 'n groot bydrae tot dié onderwerp gelewer het, is Dublin & Lotka (1930) wat vir versekeringsdoeleindes formules voorgestel het vir die berekening van sowel die huidige waarde van toekomstige verdienste as die "produksiekoste" van die mens. Hoewel Alfred Marshall (1959) van mening was dat by die praktiese ekonomiese analise die behandeling van mense as kapitaal nie met die werklikheid ooreenkom nie, kan hy tog as een van die voorstellers van die idee van menslike kapitaal beskou word. Sy teoretiese benadering is geskoei op die metode van gekapitaliseerde verdienste.

Die aanvanklike belangstelling van die ekonome in die beskouing van menslike kapitaal het egter van die begin van hierdie eeu af om die volgende redes aansienlik getaan (Spiceland & Zaunbrecher, 1976, pp. 1, 9).

- (a) Die sienswyse van sommige ekonome dat die beskouing van menslike kapitaal onrealisties is.



- (b) Die blote idee om die belegging in menslike hulpbronne as kapitaal te beskou, het baie mense aanstoot gegee.
- (c) Dit was maar te gerieflik vir ekonome om in marginale produktiwiteitsanalise arbeid as 'n unieke bondel aangebore bekwaamhede wat geheel en al vry van kapitaalvorming is, te beskou.
- (d) Die koste met betrekking tot die menslike hulpbronne is in die ekonomie eerder as "verbruik" as 'n "belegging" gereken.

Aangesien verskeie van die onderliggende beginsels in die rekeningkunde aan die ekonomiese teorieë ontleen is, kan die ignorering van die menslike hulpbronne as kapitaal in die ekonomie sedert die begin van hierdie eeu as een van die belangrikste redes beskou word vir die beskouing in die rekeningkunde dat die koste met betrekking tot die menslike hulpbronne as eerder 'n uitgawe as 'n bate gesien moet word.

## 2.3 DIE ONTWIKKELING VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN MENSLIKE HULPBRONNE

### 2.3.1 DIE ONTWIKKELING IN DIE REKENINGKUNDIGE LITERATUUR

In die hieropvolgende bespreking word daar slegs 'n kort oorsig van die belangrikste bydraes tot die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings gegee. Hierdie bespreking is slegs histories van aard, aangesien 'n kritiese bespreking van die

voorgestelde kwantifiseringsmetodes van die menslike hulpbronne van ondernemings in hoofstukke 5 en 6 gegee sal word.

Die waarde van die menslike hulpbronne vir ondernemings is deur rekenmeesters reeds in 1932 erken toe daar in die Accountant's handbook (Paton, 1932, p.793) voorgestel is dat die oorsprong van die klandisiewaarde van 'n onderneming lê in sekere waardes wat spruit uit die kwaliteit en tegniese bekwaamhede van die eienaars, bestuurders en werknemers. Die vraagstuk van die kwantifisering van die menslike hulpbronne in 'n geldwaarde is egter as deel van die groter vraagstuk van die waardering van die klandisiewaarde van ondernemings beskou. Die opvatting om die menslike hulpbronne rekeningkundig te verantwoord, spruit uit die pogings om die waarde van die menslike hulpbronne te onderskei van die ander bydraende komponente tot die waarde van die klandisiewaarde van ondernemings.

Navorsing op die gebied van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne het hoofsaaklik twee benaderings gevolg, nl.:

- (a) Navorsing wat gerig is op die meting van die koste van die menslike hulpbronne van ondernemings.
- (b) Navorsing wat poog om die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne van ondernemings te bepaal.

Van die vroeë sestigerjare af het die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne uitgebreide aandag in die rekeningkundige en verwante litera -

tuur gekry. n Groot bydrae tot die popularisering van hierdie onderwerp in die rekeningkunde het veral gekom van Rensis Likert. In sy bekende boeke New patterns of management (1961) en The human organization (1967) val hy die aanvaarde rekeningkundige beginsels aan omrede daar versuim word om die menslike bates van ondernemings nie saam met hulle meer tasbare bates in die finansiële jaarstate aan te toon nie. Hy stel ook sy teorie oor die meting van die verandering in die sogenaamde veranderinglikes wat die waarde van die menslike organisasie beïnvloed, voor.<sup>2)</sup>

In 1964 beskryf Roger H. Hermanson die volgende twee metodes vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings:

- (a) "The Unpurchased Goodwill Method" (Hermanson, 1964, p.7) waarvolgens die verdienste van n onderneming wat meer is as die gemiddelde vir die industrie, herlei word tot n "klandisiewaarde" en dan toegedeel word tussen menslike en ander hulpbronne van die onderneming.<sup>3)</sup>
- (b) "The Adjusted Present Value Method" (Hermanson, 1964, p.15) waarvolgens die huidige waarde van verwagte toekomstige loonbetalings van n onderneming vir n beperkte periode teen n sekere opbrengskoers bereken word.<sup>4)</sup>

In 1967 wys Hekimian & Jones (pp. 105 - 106) op die belangrikheid van die behandeling van die menslike hulpbronne as n bate in die rekeningkundige verslag-

---

2) Vide par. 6.4 en 6.5.3.3.

3) Vide par. 6.5.3.1.

4) Vide par. 6.6.3.1.



doeningsproses en skryf: "Examples of the implicit treatment of human resources as business assets are easily found. More and more, large corporations are purchasing small, technically oriented companies - not for their bricks and mortar, but for their skilled engineers and scientists. Business organizations are spending ever-increasing sums of money to retain their managers. And financial analysts stress that the valuation of a company's securities is often based more on the quality of its managers than on any other factor".

Verder stel hulle (Hekimian & Jones, 1967, p. 108) ook die sogenoemde "Competitive Bidding Basis" voor om die waarde van die menslike hulpbronne van ondernemings te bereken. Hulle maak gebruik van die ekonomiese beginsel van geleentheidskoste. Volgens hierdie metode kan 'n onderneming wat twee of meer afdelings, projekte of kontrakte het wat almal die dienste van 'n betrokke werknemer verlang, die kompeterende afdelings om die dienste van die werknemer laat bied. Die waarde van dié werknemer is die bedrag van die hoogste bod. 5)

Lee Brummet, Eric Flamholtz & William Pyle publiseer in 1968 'n artikel in die Accounting review (pp. 217 - 224) waarin hulle wys op die ontoereikendheid van en die behoefte aan die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings. In die artikel stel hulle ook 'n model voor vir 'n rekeningkundige stelsel om die belegging in die menslike hulpbronne van 'n onderneming teen historiese koste te verantwoord. 6)

---

5) Vide par. 5.5.2.

6) Vide par. 5.3.2.



Baruch Lev & Aba Schwartz stel in 1971 (pp. 103-154) die "Economic value basis" voor. Hulle poog om die makro-ekonomiese teorieë van menslike kapitaal ook op die mikro-ekonomiese vlak van die individuele onderneming van toepassing te maak. Hulle metode om die waarde van die menslike hulpbronne van ondernemings te bereken, kom neer op die berekening van die huidige waarde van toekomstige verdienste van werknemers.<sup>7)</sup> Eric Flamholtz (1971a, pp. 253-267) sluit by sy metode van die waardasie van die menslike hulpbronne van 'n onderneming die bydrae-begrip in, d.w.s. die verwagte bydrae van die individu tot die totale inkomste van die onderneming, en bereken dan die huidige waarde van hierdie bydrae.<sup>8)</sup> Hy ondersoek ook verskeie ander surrogate vir die meting van die waarde van die menslike hulpbronne, bv. die verkrygingskoste, vergoeding, vervangingskoste en prestasie-meting.

Soos uit die aangehegte literatuurlys blyk, is genoemde skrywers nie die enigste persone wat bydraes oor die onderwerp gelewer het nie. Hulle kan egter as van die belangrikste skrywers oor die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings beskou word.

### 2.3.2 DIE ONTWIKKELING IN DIE PRAKTIESE TOEPASSING

"Several hundred years before Luca Pacioli fathered double-entry bookkeeping (in omstreeks 1494) there appeared on the ledger of Francesco Dantini an asset labeled 'Martha - our slave' "(Myers & Flowers, 1974, p.56). Hoewel eeue verloop het sedert "Martha -

---

7) Vide par. 6.6.2.2.

8) Vide par. 6.3 en 6.5.2.1.

our slave" as 'n bate beskou is en slawerny byna twee honderd jaar gelede afgeskaf is, het daar in die jongste tyd weer eens belangstelling in die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate van ondernemings ontstaan. Hierdie belangstelling het ontstaan nieteenstaande die feit dat die mens nie meer soos in die tyd van slawerny, gekoop en behalwe vir sy lewensonderhoud geen vergoeding ontvang het nie. Tog is daar 'n les te leer uit die rekeningkundige behandeling van die slawe aangesien hulle op gelyke voet met enige van die ander bates van ondernemings geplaas is en die vasstelling van hulle waarde net soos die waarde van enige ander verhandelbare item deur middel van vraag en aanbod geskied het.

Een van die eerste praktiese toepassings van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne vind ons, heel gepas ook, in die professionele sport in Amerika. Toe die beheer van die professionele sportklub Braves in 1962 van Boston na Milwaukee verskuif, het die nuwe bestuur van die klub besluit om die koste van die kontrakte van die spelers wat hulle van die vorige eienaars oorneem het en ook enige toekomstige ontwikkelingskoste en werwingskoste van nuwe spelers te kapitaliseer. Hierdie bate-item is teen 'n koers van 12,5% per jaar gedepresieer ten opsigte van ontwikkelings- en werwingskoste en 10% per jaar ten opsigte van kontrakkoste. Die bestuur van Milwaukee Braves het hierdie behandeling geregverdig op grond van die kapitalisering van soortgelyke of vergelykbare kostes (bv. navorsings- en ontwikkelingskoste) deur ander industrieë. Braves het hierdie metode van 1962 af tot 1966 gevolg, toe daar teruggekeer is na die

metode om ontwikkelingskoste onmiddellik af te skryf. Die kontrakkoste van spelers is egter steeds gekapitaliseer. Die klub se finansiële jaarstate waarin hierdie saldo's verskyn het, is deur 'n bekende ouditeursfirma in Amerika geouditeer en sonder enige voorbehoud aanvaar (Weiss, 1972b, p.46). Hierdie praktiese toepassing kan, nieteenstaande die feit dat die toepassingsduur daarvan nie lank was nie, tog beskou word as 'n belangrike deurbraak vir die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings. Dit het nie net getoon dat die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne prakties moontlik was nie, maar ook bewys dat dit vir die ouditeursprofessie aanvaarbaar kan wees.

Die praktiese toepassing van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne wat sekerlik die meeste aandag en publisiteit gekry het, was dié in die gepubliseerde finansiële jaarstate van die R.G. Barry Corporation. Die R.G. Barry Corporation is 'n vervaardiger van ontspanningsdrag en is gevestig in Columbus, Ohio in die Verenigde State van Amerika. Aangesien die maatskappy in groot mate 'n arbeidsintensiewe onderneming is, het die bestuur besef dat die konvensionele rekeningkundige stelsel nie voldoende inligting beskikbaar stel vir die doeltreffende bestuur van sy menslike hulpbronne nie. Robert Woodruff, vise-president - menslike hulpbronne van die R.G. Barry Corporation, beskryf hierdie behoefte soos volg: "Conventional accounting does an adequate job of providing information on profit, equity and the changes which occur in the physical and financial resources of the



business. It says nothing about the condition of the internal human resources or the external human resources of the business" (Likert & Pyle, 1971b, p.53).

Hierdie behoefte aan inligting oor die menslike hulpbronne van die R.G. Barry Corporation het daartoe aanleiding gegee dat die maatskappy in 1966 vir dr. Rensis Likert, die toenmalige direkteur van die Institute for Social Research van die Universiteit van Michigan, gekontak het. Deur middel van dr. Likert is die volgende navorsingspan saamgestel met die doel om 'n stelsel vir die rekeningkundige verantwoordings van die menslike hulpbronne van die R.G. Barry Corporation te ontwerp: William C. Pyle - leier (direkteur van Human Resource Accounting by die Institute for Social Research), prof. R. Lee Brummet (toe professor in rekeningkunde aan die Graduate School of Business Administration van die Universiteit van Michigan), Eric G. Flamholtz (toe ook verbonde aan die Institute for Social Research), Gordon Zacks (die president van die R.G. Barry Corporation), Edward Stan (die tesourier van die R.G. Barry Corporation), Richard Burrell (die kontroleur van die R.G. Barry Corporation) en Richard Woodruff (vise-president - menslike hulpbronne van die R.G. Barry Corporation).

Op 1 Januarie 1968 is die stelsel vir die rekeningkundige verantwoordings van die menslike hulpbronne by die R.G. Barry Corporation in werking gestel en in 1969 het die maatskappy saam met sy konvensionele balansstaat 'n pro forma-balansstaat gepubliseer om die invloed van die rekeningkundige verantwoor-



ding van die menslike hulpbronne op die konvensionele balansstaat aan te toon.

Die stelsel van die R.G. Barry Corporation is hoofsaaklik daarop gerig om die historiese koste op  $n$  persoonlike basis ( $n$  rekening vir elke werknemer) en  $n$  funksionele basis ( $n$  rekening vir elke funksie, by. werwing, verkryging, opleiding, ens.) te versamel ten einde die belegging in die menslike hulpbronne te meet. Hierdie koste word oor die periode van die verwagte verbintenis van die werknemer met die R.G. Barry Corporation afgeskryf. Indien die persoon die diens van die R.G. Barry Corporation verlaat, word die totale koste afgeskryf.

Hoewel daar kritiek uitgespreek is teen die gebruik van historiese koste vir die rekeningkundige verantwoording van sy menslike hulpbronne, kan die bydrae deur die R.G. Barry Corporation as dié belangrikste bydrae tot die praktiese toepassing van die onderwerp beskou word. Nieteenstaande die tekortkominge van die historiese kosprysmetode, plaas die gebruik van dié metode die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne binne die bestek van algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels.<sup>9)</sup> Kritiek wat wel op die rekeningkundige verantwoording van sy menslike hulpbronne deur die R.G. Barry Corporation uitgeoefen kan word, is dat hulle verslag doen by wyse van pro forma - finansiële jaarstate in plaas van geouditeerde finansiële jaarstate.

Die volgende praktiese toepassings van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne verdien ook vermelding:

---

9) Vide par. 3.2.

Electronic Data Systems. Die 1970-balansstaat van dié onderneming toon 'n uitgestelde koste ten opsigte van die opleiding van stelsel ingenieurs (Weiss, 1972a, p.738). Midwestern Insurance Company. Flamholtz (1974a, p. 84) beskryf die geval van, wat hy noem, die Midwestern Insurance Company. Gedurende 1968/69 was Flamholtz behulpzaam met navorsing ten einde die vervangingskoste van die werknemers van die maatskappy te bereken. Hierdie navorsing was slegs vir bestuursdoeleindes gedoen en nie vir die verslagdoening van die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate van dié onderneming nie. Touch, Ross & Company. Die Montreal-kantoor van hierdie ouditeursfirma het ongeveer in 1970/71 'n stelsel om die belegging in sy personeel rekeningkundig te verantwoord, ontwikkel. Hierdie stelsel was slegs vir interne verslagdoening en bestuursdoeleindes (Alexander, 1971b, pp.38-45). American Telephone and Telegraph Company. Dié maatskappy het in die begin van die sewentigerjare 'n stelsel van rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne wat gebaseer is op historiese koste, in werking gestel. Die stelsel was slegs vir bestuursbeplanningsdoeleindes (Stone, 1972, pp. 23 - 27). Lester Witte & Company. Volgens Craft & Birnberg (1976, p.8) beskik hierdie ouditeursfirma tot dusver oor die mees gesofistikeerde stelsel vir die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne. Volgens die stelsel probeer Lester Witte om sy werknemers te waardeer deur die huidige waarde van die toekomstige netto kontantvloei wat deur 'n werknemer voortgebring sal word, te bereken (Flamholtz, 1974a, pp. 249-267). Die doel met hierdie stelsel is om die opleiding en ontwikkeling van die firma se personeel te monitor.

#### 2.4 GEVOLGTREKKING

Uit hierdie historiese oorsig is dit duidelik dat daar in 'n relatief kort tydperk aansienlike voorde- ring gemaak is op die gebied van die rekeningkun- dige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings. Verskeie metodes is ontwikkel vir die kwantifisering van die menslike hulpbron- ne van ondernemings en riglyne is aangedui vir die verslagdoening daaroor in die finansiële jaarsta- te. Dit het egter nie net by die formulering van teorieë gebly nie. Verskeie praktiese toepassings van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne het reeds in oorsese lande voorgekom.

Botha (1977, p. 338) het egter na aanleiding van 'n ondersoek na die metodes van verslagdoening van 50 genoteerde maatskappye (met 2 732 filiale) bevind dat die rekeningkundige verantwoording van mensli- ke hulpbronne tot sover geen byval in Suid-Afrika gevind het nie.

## HOOFSTUK 3

### DIE BESWARE EN KRITIEK TEEN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOOR- DING VAN MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE GEPUBLISEERDE FINANSIE- LE JAARSTATE

#### 3.1 INLEIDING

#### 3.2 MENSLIKE HULPBRONNE AS BATE

##### 3.2.1 DEFINISIE VAN 'N BATE

##### 3.2.2 TOEKOMSTIGE POTENSIELE EKONOMIESE NUT

##### 3.2.3 EIENAARSKAP OF BEHEER VAN DIE BATE

##### 3.2.4 MEETBAARHEID

##### 3.2.5 GEVOLGTREKKING

#### 3.3 ANDER BESWARE TEEN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOOR- DING VAN MENSLIKE HULPBRONNE

##### 3.3.1 KONSERWATISME EN WINSMANIPULASIE

##### 3.3.2 DIE EKONOMIESE REGVERDIGBAARHEID

##### 3.3.3 UITBUITINGSKONNOTASIE EN KULTURELE TABOES

##### 3.3.4 DIE INTERDISCIPLINÊRE AARD VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN MENSLIKE HULPBRONNE

##### 3.3.5 DIE INVLOED VAN BELASTINGWETGEWING OP DIE REKENING- KUNDIGE VERANTWOORDING VAN MENSLIKE HULPBRONNE

#### 3.4 GEVOLGTREKKING



## HOOFSTUK 3

### DIE BESWARE EN KRITIEK TEEN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOOR- DING VAN MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE GEPUBLISEERDE FINANSIË- LE JAARSTATE

#### 3.1 INLEIDING

Verskeie faktore het daartoe bygedra dat die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings tot dusver nie algemeen deur die rekenmeestersprofessie en die sakewêreld aanvaar is nie. As gevolg van sekere beleidsfaktore en rekeningkundige beginsels is alle koste met betrekking tot menslike hulpbronne onmiddellik teen inkomste verreken. Hierdie beleidsfaktore en rekeningkundige beginsels wat met die loop van tyd in die rekeningkunde ontstaan het en algemeen aanvaar is, dien as riglyn vir die behandeling van ekonomiese inligting in die rekeningkundige verslageleweringsproses.

Voordat daar oorgegaan word tot 'n bespreking van hierdie algemeen aanvaarde beleidsfaktore en rekeningkundige beginsels, moet daar eers op die volgende basiese kenmerke van finansiële state gelet word:

#### (a) Die aard van gepubliseerde finansiële jaarstate

Die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings bevat inligting wat versamel is met die oog op die bevrediging van die gemeenskaplike behoefte aan rekeningkundige inligting van 'n groot verskeidenheid gebruikers (bv. aandeelhouders, voornemende aandeel-

houers, krediteure en finansiële instellings) van die gepubliseerde finansiële jaarstate van 'n onderneming. Die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings is algemeen van aard en moet onderskei word van die verslae wat deur die ondernemings vir spesiale doeleindes, gewoonlik vir interne gebruik, voorberei word. Om aan genoemde doel te beantwoord, moet die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings derhalwe alle tersaaklike inligting bevat wat die gebruiker daarvan nodig het ten einde geldige gevolgtrekkings daaruit te kan maak.

(b) Die aard van die inligting in die gepubliseerde finansiële jaarstate

Die kompleksiteit, onsekerheid en aaneenlopendheid van die ekonomiese aktiwiteite van ondernemings maak die absolute meting van die ekonomiese aktiwiteit onmoontlik en noodsaak toedelings tussen die onderskeie rekenpligtige tydperke. Hierdie toedelings berus grotendeels op die goed ingeligte oordeel van die persoon of persone wat vir die voorbereiding van hierdie finansiële state verantwoordelik is. Hoewel daar gepoog word om die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings so objektief moontlik aan te bied, bly dit tog in groot mate onderworpe aan subjektiwiteit.

Die inligting in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings is ook onderworpe aan die volgende beleidsfaktore wat alle ondernemings deurgaans toepas:

(a) Die beleid van konserwatisme of omsigtigheid

Hierdie beleidsfaktor bepaal dat inkomste nie vooruit in berekening gebring mag word nie, maar slegs as 'n inkomste beskou wanneer dit in kontant of in die vorm van 'n ander bate waarvan die uiteindelijke realisering in kontant met redelike sekerheid in die vooruitsig gestel kan word, gerealiseer is. Vir alle bekende verpligtinge (uitgawes en verliese) word daar voorsiening gemaak ongeag of die bedrag met sekerheid bepaal is en of dit slegs die beste beraming aan die hand van beskikbare inligting is (Die Nasionale Raad van Geotrooieerde Rekenmeesters (S A), 1974, p.2). Hierdie beleid het dus tot gevolg dat die netto bates en derhalwe ook die netto wins van ondernemings eerder te laag as te hoog in hul finansiële jaarstate aangegee word.

(b) Die beleid van wesenlikheid

Hierdie beleidsfaktor bepaal dat die finansiële jaarstate van ondernemings alle betekenisvolle inligting moet insluit en alle nie-betekenisvolle of nie-wesenlike items moet ignoreer. Die wesenlikheid van ekonomiese inligting word beoordeel aan die hand van die aard en omvang van die onderneming se aktiwiteite, die koste verbonde aan die inwinning van die inligting in verhouding tot die nut daarvan vir die gebruiker en of die inligting belangrik genoeg is om besluitneming of die beoordeling van die finansiële toestand en resultate van die onderneming te beïnvloed.



(c) Die beleid van konsekwentheid

Hierdie beleidsfaktor bepaal dat die rekeningkundige beleid van ondernemings nie sonder goeie rede van een rekenpligtige periode tot die volgende verander moet word nie. Konsekwentheid van rekeningkundige beleid vergemaklik die vergelykbaarheid van die finansiële resultate en die finansiële stand van die ondernemings van een periode tot die volgende. Hierdie vergelyking van finansiële inligting is n uiters belangrike maatstaf by die beoordeling van die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings (Vorster, 1969, pp. 139-184). Indien dit egter nodig sou word om die rekeningkundige beleid van ondernemings te wysig, moet die aard en ook die invloed van die wysiging op die finansiële stand en resultate van die ondernemings in die gepubliseerde finansiële jaarstate geopenbaar word (Die Maatskappywet, Wet 61/1973, soos gewysig, Bylae 4, par. 43).

Vervolgens word daar n kort samevatting gegee van die algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels onderliggend aan verslagdoening oor die ekonomiese aktiwiteite van ondernemings in hul finansiële jaarstate.

(a) Die entiteitsbeginsel

Die finansiële jaarstate moet die entiteit identifiseer waaroor daar verslag gedoen word en moet handel oor slegs die ekono-



diëse aktiwiteite van die spesifieke onderneming. Die private aangeleent- hede van die eenaar(s) en aandeelhou- er(s) moet dus geignoreer word. Ook impliseer die entiteitsbeginsel dat die onderneming 'n aanspraak op die bates en wins het en ook aanspreeklik is vir die laste en verliese wat uit die ekonomiese aktiwiteit van die onderneming voortvloei.

(b) Die lopendeszaakbeginsel

Die finansiële jaarstate van ondernemings word opgestel in die veronderstelling dat die ondernemings sal bly sake doen, behal- we as daar sterk bewys is dat die teendeel waar is. Die bates van ondernemings word dus nie aangeskaf met die doel om dit on- middellik in kontant om te sit nie, maar wel om dit vir die voortsetting van die sake van die ondernemings aan te wend.

(c) Geldmeetbaarheid van die ekonomiese aktiwiteit

Die finansiële jaarstate handel slegs met dië ekonomiese aktiwiteite van die onder- neming wat meetbaar is in terme van geld- waarde. Dië items en die verandering in waarde daarvan wat nie geredelik in geld meetbaar is nie, moet geignoreer word.

(d) Rekenpligtige tydperke

Die finansiële jaarstate van ondernemings wat van tyd tot tyd opgestel word, berus op die veronderstelling dat die aaneenlo-

pende ekonomiese aktiwiteit van ondernemings gesegmenteer kan word in korter periodes. Vir verslagdoeleindes en om die vergelykbaarheid van die finansiële resultate te vergemaklik, word die bestaansduur van ondernemings opgedeel in ewe lang periodes, gewoonlik periodes van een jaar.

(e) Paringsbeginsel

Die opdeling van die bestaansduur van ondernemings in korter verslagperiodes bring mee dat die verdiende inkomste van ondernemings in verband gebring moet word met die koste verbonde aan die voortbring van die inkomste. Die bepaling van die periodieke resultate en finansiële stand van ondernemings berus op die meting van die verandering in die bates en laste op die stadium wat die verandering plaasvind en nie op die stadium wat die koste in kontant betaal of die inkomste in kontant ontvang is nie.

(f) Kostebeginsel

Die kostebeginsel behels die aantekening van die ekonomiese aktiwiteite van ondernemings teen die koste wat aangegaan of die voordeel wat verkry is toe die transaksie plaasgevind het, die sogenoemde historiese koste. Hoewel hierdie beginsel in die afgelope jare baie kritiek verduur het as gevolg van die ontoereikendheid daarvan in tye van wisseling in die geldeenheidswaarde, bly dit egter nog die algemeen aanvaarde beginsel waarvolgens verslagdoe-

ning in die gepubliseerde finansiële jaarstate geskied.

(g) Tweeledigheidsbeginsel

Die verslagdoening oor die ekonomiese aktiwiteit van ondernemings geskied by wyse van onderling afhanklike finansiële state wat handel oor die finansiële stand op 'n sekere tydstip (die balansstaat) en die veranderinge in die finansiële stand van die onderneming gedurende 'n sekere tydperk (die inkomtestaat). Hierdie twee state word op dieselfde onderliggende data gebaseer, met die gevolg dat die wins van die onderneming vir 'n sekere rekenpligtige tydperk bepaal kan word deur of die totale uitgawes van die totale inkomste van die periode af te trek of die toename van die netto bates te bereken.

(h) Realisasiebeginsel

Hierdie beginsel vereis dat slegs gerealiseerde inkomste by die bepaling van die resultate van ondernemings in berekening gebring moet word, m.a.w., inkomste moet in berekening gebring word slegs indien waarde oorgedra word.

Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings moet daarom aan hierdie beleidsfaktore en algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels getoets word. In die hieropvolgende bespreking



(insluitende hoofstuk 4) sal daar telkens terugverwys word na dié faktore en beginsels wat die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne òf verhinder òf vereis.

### 3.2 MENSLIKE HULPBRONNE AS BATE

#### 3.2.1 DEFINISIE VAN 'N BATE

Die algemeenste beswaar teen die aanvaarding van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne is dat die werksmag van ondernemings nie aan die vereistes wat in die definisie van 'n bate gestel word, voldoen nie. Aan die ander kant is dit egter so dat 'n bate in die rekeningkundige literatuur op verskeie maniere gedefinieer is sonder dat daar 'n algemeen aanvaarde definisie van die begrip verkry is.

Voordat die belangrikste vereistes wat daar in die definisie van 'n bate gestel word, vasgestel kan word, moet daar eers gelet word op die definisies van 'n bate wat oor die jare in die rekeningkundige literatuur verskyn het.

Sprague (1913, p.4) verwys na 'n bate as "a storage of services to be received".

Canning (1929, p.22) skryf: "...an asset is any future service in money or any future service convertible into money ... the beneficial interest is legally or equitable secured to some person or set of persons. Such a service is an asset only to the person to whom it runs".



Paton & Littleton (1940, pp. 13-14) skryf: "Accountants have undoubtedly been unduly preoccupied with the view that assets are properly recognizable only in terms of definite units. Accounting is concerned with economic attributes, not with the physical layout as such". Hulle lê ook klem op die dienspotensiaal as die belangrikste vereiste van 'n bate (p. 13).

Vatter (1947, p.17) skryf: "Assets are economic in nature; they are embodiments of future want satisfaction in the form of service potential that may be transformed, exchanged, or stand against future events".

In 1948 het 'n komitee van die American Accounting Association (1948, p.3) verklaar dat "...the assets or economic resources of an enterprise are its rights in property, both tangible and intangible".

Die American Institute of Certified Public Accountants (1953, p.13) definieer 'n bate as "...something represented by a debit balance ...properly carried forward upon a closing of books of account according to the rules or principles of accounting... on the basis that it represents either a property right or value received or an expenditure which has created a property right or is properly applicable to the future".

In 1957 het 'n ander komitee van die American Accounting Association (1957, p.3) 'n bate soos volg gedefinieer: "...economic resources devoted to business purposes within a specific accounting entity; they

are aggregates of service potential available for or beneficial to expected operations".

Sprouse & Moonitz (1962, p.8) skryf: "Assets represent expected future economic benefits, rights to which have been acquired by the enterprise as a result of some current or past transaction". Hulle meld ook (1962, p.19): "To come within the purview of 'assets', the scarce resources must be assignable to specific entities, must be capable of exchange (transfer), either separately or as part of a related group, and must be expressible in terms of money".

Hermanson (1964, p.4) definieer bates soos volg: "Assets are scarce resources ...operating within the entity, capable of being transferred by forces in the economy and expressible in terms of money; which have been acquired as a result of some current or past transaction, and which have the apparent ability to render future economic benefits".

Die Accounting Principles Board van die American Institute of Certified Public Accountants (1970a, pp. 49-50) gee die volgende omskrywing van 'n bate: "Assets - economic resources of an enterprise that are recognized and measured in conformity with generally accepted accounting principles. Assets also include certain deferred charges that are not resources but that are recognized and measured in conformity with generally accepted accounting principles".

Anthony (1970, p.36) skryf: "Assets are valuable resources owned by a business which were acquired at a measurable money cost".

Faul, Pistorius & Van Vuuren (1974, p.30) skryf oor die aard van 'n bate: "Die konsep van 'n bate konno- teer dus iets wat in die toekoms benut of verbruik kan word om waarde voort te bring" en "... 'n enti- teit moet eiendomsreg op 'n bate hê voordat dit reke- ningkundig as deel van die netto vermoë van die enti- teit in berekening gebring kan word" en "...rekening- kunde (handel) slegs met bates of regte op bates wat teen 'n meetbare koste deur die entiteit aangeskaf is".

Uit die voorgaande definisies is dit duidelik dat daar met verloop van tyd veral drie belangrike ver- eistes ten opsigte van die bestaan van 'n bate gekris- talliseer het, nl.:

- (a) Die bate moet 'n toekomstige potensiële ekonomiese nut of voordeel vir die onder- neming inhou wat oor meer as een reken- pligtige periode strek.
- (b) Hierdie toekomstige potensiële ekonomie- se nut moet onderworpe wees aan die eie- naarskap of kontrole van die onderneming. Dit impliseer dat die toekomstige poten- siële ekonomiese nut oordraagbaar en/of verhandelbaar moet wees.
- (c) Die toekomstige potensiële ekonomiese nut moet meetbaar wees in 'n geldwaarde.

Die rekeningkundige verantwoording van menslike hulp- bronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings vereis derhalwe dat daar binne die raam- werk van die algemeen aanvaarde rekeningkundige be-



ginsels bepaal moet word in watter mate menslike hulpbronne aan hierdie vereistes voldoen.

### 3.2.2 TOEKOMSTIGE POTENSIEËLE EKONOMIESE NUT

Die tradisionele beswaar teen die insluiting van die menslike hulpbronne by die finansiële jaarstat: van ondernemings berus op die argument dat aangesien die menslike hulpbronne nie by wyse van 'n kapitaal- som by die aanvanklike indiensneming daarvan vir die toekomstige potensieële nut daaraan verbonde vergoed word nie, dit nie as 'n bate beskou kan word nie. Aansluitend hierby word daar beweer dat die menslike hulpbronne in teenstelling met die fisiese bates op 'n deurlopende grondslag vir hul dienste vergoed word, met die gevolg dat sodanige betalings nie as 'n bate van die onderneming beskou kan word nie. Hierdie beswaar berus op die veronderstelling dat daar as gevolg van die bevolkingsaanwas, altyd voldoende en genoegsame opgeleide menslike hulpbronne beskikbaar sal wees wat deur ondernemings sonder enige verdere aanvanklike koste in diens geneem kan word.

Ondernemings belê egter in hul menslike hulpbronne in die vorm van opleidings- en ontwikkelingskemas, pensioenvoordele, behuisings- en ontspanningsgeriewe en welsynskemas ten einde die lojaliteit en samewerking van hul werknemers te verkry. Indien geen toekomstige potensieële ekonomiese nut uit hierdie beleggings verkry sal word nie, sal ondernemings nie bereid wees om enige koste in dié verband aan te gaan nie. Aangesien hierdie beleggings egter juis gemaak word met die doel om die toekomstige dienste van 'n onderneming se personeel te verseker, te bestendig en te verbeter, kan daar tot die gevolgtrekking gekom word dat sodanige bestedings wel 'n bate skeep.



Deur die normale dienskontrak tussen die onderne-  
 ming en die werknemer verkry die onderneming nie  
 die eksklusiewe reg op die oorblywende toekomstige  
 dienste van die werknemer nie, aangesien die diens-  
 kontrak gewoonlik met kort wedersydse kennisgewing  
 beëindig kan word. Op grond hiervan word dan be-  
 weer dat daar geen toekomstige potensiële ekonomiese  
 nut vir die onderneming is in enige bestedings  
 in die vorm van opleidings- en soortgelyke skemas  
 nie. Hierdie argument verkrag egter die rekening-  
 kundige beginsel dat die finansiële jaarstate opge-  
 stel word in die veronderstelling dat die onderne-  
 ming sal bly sake doen. Weiss (1976, p. 46) merk  
 hieroor op: "Presumably, a firm will train an in-  
 dividual because it expects the individual to re-  
 main for a period long enough to recoup the in-  
 vestment in training, and if this did not prove  
 to be the case in practice, the firm might pay a  
 higher premium salary to go outside and obtain a  
 fully-trained individual from other firms. How-  
 ever, training does take place, and to the extent  
 that it does, this is an investment-type outlay".  
 In die oorgrote meerderheid van gevalle strek die  
 verbintenis van werknemers oor meer as net een re-  
 kenpligtige tydperk en, hoewel die duur van hierdie  
 verbintenis onbekend is, kan dit tog by wyse van  
 statistiese skatting bepaal word.

Die kritiek dat daar geen sekerheid bestaan dat die  
 toekomstige potensiële ekonomiese nut die onderne-  
 ming sal toeval nie, geld egter ook sekere ander  
 bates, bv. die onderneming se masjinerie kan waar-  
 deloos word as gevolg van nuwere ontwikkelings,  
 debiteure kan insolvent raak ens. Solank daar egter  
 'n toekomstige potensiële voordeel bestaan, behoort

so 'n voordeel as 'n bate beskou te word (Jaggi, 1976, p. 41).

Die vereiste dat 'n bate toekomstige potensiële ekonomiese nut moet besit, impliseer dat die toekomstige voordeel groter as die toekomstige uitgawe moet wees. Rhode, Lawler & Sandem (1976, p. 16) beweer dat die toekomstige ekonomiese voordeel op grond hiervan nul blyk te wees. Hulle baseer hul bewering op die volgende redenasie: Volgens die grensproduktiwiteits-teorie word die menslike hulpbronne 'n vergoeding gelyk aan hul grensproduktiwiteit betaal. Indien meer menslike hulpbronne by 'n vaste bedrag fisiese hulpbronne bygevoeg word, daal die marginale en gemiddelde produktiwiteit van die menslike hulpbronne. Daarom is die gemiddelde produk (geldwaarde) van die menslike hulpbronne hoër as die grensproduk (loonbetaling). In hierdie ewewig- en volmaakte marksituasie en indien aangeneem word dat besoldiging van die menslike hulpbronne slegs deur middel van geld geskiet, verteenwoordig die verskil tussen die gemiddelde en grensproduktiwiteit van die menslike hulpbronne die redelike opbrengs op die fisiese bates van die onderneming. Onder hierdie ideale omstandighede is die bruto waarde van die menslike hulpbronne gelyk aan die loon wat die onderneming moet betaal om die menslike hulpbronne te behou. Die gevolg is dat die waarde van die menslike hulpbronne onder die omstandighede gelyk is aan nul.

Sodanige omstandighede word egter selde in die praktyk aangetref, met die gevolg dat daar wel 'n toekomstige potensiële ekonomiese voordeel bestaan waar permanente onvolmaakte marksituasies toelaat dat 'n onderneming sy werknemers minder betaal as die margina-

le produktiwiteit. Hierdie toestand word geskep veral waar aangename werksomstandighede en gunstige nie-monetêre voordele die lojaliteit van die werker wen.

Daar kan dus tot die gevolgtrekking gekom word dat die menslike hulpbronne van ondernemings, gemeet aan die vereiste van toekomstige potensiële ekonomiese voordeel, wel as 'n bate beskou kan word. Die gevolg is dat enige koste aangegaan in verband met menslike hulpbronne, met die verwagting van 'n toekomstige voordeel, gekapitaliseer en as 'n bate beskou moet word. Ten einde te voldoen aan die paringsbeginsel, moet hierdie koste dan toegedeel word aan die toekomstige rekenpligtige tydperke waarin die verwagte toekomstige voordeel die onderneming toeval.

### 3.2.3 EIENAARSKAP OF BEHEER VAN DIE BATE

'n Beswaar wat gereeld geopper word teen die toepassing van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die finansiële state van ondernemings, is dat die menslike hulpbronne van ondernemings nie onderworpe is aan die wetlike eiendomsreg of kontrole van 'n spesifieke onderneming nie en dat dit dus nie in ooreenstemming met die entiteitsbeginsel van rekeningkundige verantwoording in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings geopenbaar kan word nie. Die rekeningkundige stelsels in kapitalistiese lande is na verwant aan die regstelsels van dié lande en, daar word geredeneer, dat mense met die vrystelling van slave, hul eiendomstatus verloor het en dit in werklikheid onwettig en immoreel is om 'n mens te "besit".



Hierdie vooroordeel van fisiese eiendomsreg het tot die redenasie gelei dat aangesien 'n onderneming geen eksklusiewe reg op die toekomstige dienste van die menslike hulpbronne het nie, daar ook nie sprake is van 'n toekomstige potensieële ekonomiese voordeel wat die onderneming mag toekom nie. Die gevolg van hierdie uitgangspunt is dat alle koste met betrekking tot die menslike hulpbronne van 'n onderneming as 'n uitgawe beskou is in die jaar waarin dit aangegaan is. Voortvloeiend uit dié standpunt verskyn bates waarop die onderneming nie eiendomsreg het nie, nie in die balansstaat van die onderneming nie.

Hierdie verknogtheid aan historiese kriteria hou egter nie tred met die werklikheid nie, naamlik dat die menslike hulpbronne in enige onderneming 'n heelwat langer verbintenis met die onderneming het as net een rekenpligtige periode en dit misken verder die rekeningkundige veronderstelling dat die onderneming sal bly sake doen.

Die argument dat die onderneming nie die menslike hulpbronne kan besit nie, is vanselfsprekend waar met betrekking tot die individuele werknemers, maar nie so vanselfsprekend met betrekking tot die arbeidsmag van die onderneming in die geheel nie. 'n Kwasie-eiendomsreg op die arbeidsmag word in werklikheid reeds by implikasie deur die rekenmeestersprofessie en die sakewêreld erken aangesien daar by die waardering van maatskappy aandele en ander sakebelange nie net 'n waarde geplaas word op die fisiese en finansiële bates waarop eiendomsreg bewys kan word nie, maar ook 'n premie op die menslike hulpbronne van die



onderneming' (Die Nasionale Raad van Geoktrooieerde Rekenmeesters (S A), 1970, pp. 4 en 8).

Die vereiste dat die toekomstige potensiele ekonomiese voordeel onderworpe moet wees aan die eienaarskap en kontrole van 'n spesifieke onderneming, impliseer ook dat die toekomstige potensiele ekonomiese voordeel oordraagbaar en/of verhandelbaar moet wees.

Liao (1974, p. 20) stel hierdie vereiste só: "... both the proprietary and entity concepts of accounting insist that a firm have specific rights to future benefits of things (or people) before they can be claimed as assets. Put differently: Assets must be capable of being exchanged". Hy kom dan tot die gevolgtrekking: "Those human resource services which the firm does not have the legal right to dispose of or control are excluded from the currently accepted definition of assets because of the inherently temporary nature of those services".

Hoewel die menslike hulpbronne van 'n onderneming nie soos sy ander bates in die gewone loop van sake verhandelbaar of oordraagbaar is nie, is dit tog onder sekere omstandighede verhandelbaar en oordraagbaar. In die geval van oornames of samesmeltings van ondernemings word nie net die fisiese en finansiële bates verhandel en oorgedra nie, maar in werklikheid ook die hele arbeidsmag van die betrokke ondernemings. Daar word erken dat die menslike hulpbronne nie ten volle aan hierdie vereiste van verhandelbaarheid of oordraagbaarheid voldoen nie, maar aangesien die menslike hulpbronne van die onderneming nie aan die onderneming verbind is met die bedoeling om in die gewone loop van sake verhandel te word nie, word hierdie vereiste ondergeskik geag aan die ander vereistes

wat daar aan die bestaan van 'n bate gestel word. Nie slegs word die bestaan van menslike hulpbronne as 'n bate reeds onder sekere omstandighede in die rekeningkunde erken nie, maar ook word dit in seker gevalle reeds rekeningkundig verantwoord. In die geval van 'n oornome van een onderneming deur 'n ander word die bedrag waarmee die koopsom van die onderneming die waarde van die fisiese en finansiële bates van die oorgeneemde onderneming oorskry, as 'n bate in die finansiële jaarstate van die oornemende onderneming aangetoon. Hoewel hierdie bate vry algemeen as "klandisiewaarde" bekend staan, bevat dit egter ook 'n element van die waarde van die menslike hulpbronne van die oorgeneemde onderneming. Hierdie behandeling skep nie net 'n presedent nie, maar gee in der waarheid ook aanleiding tot 'n teenstrydigheid. Hoekom word die waarde van 'n ander onderneming se menslike hulpbronne rekeningkundig verantwoord in 'n onderneming se finansiële jaarstate, terwyl sy eie menslike hulpbronne geïgnoreer word?

Daar kan tot die gevolgtrekking gekom word dat hoewel die nougesette toepassing van die entiteits- en eiendomsbeginsel die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne van ondernemings in hul gepubliseerde finansiële jaarstate verhinder, daar tog genoegsame rede bestaan vir 'n meer liberale toepassing van hierdie beginsel sodat nie net bates in die wetlike sin van die woord nie, maar ook alle ekonomiese hulpbronne wat deur ondernemings aangewend word, rekeningkundig verantwoord word.

### 3.2.4 MEETBAARHEID

Die definisie van 'n bate en ook die algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels vereis dat die toekomstige potensiële ekonomiese voordeel in 'n geldwaarde meetbaar moet wees. Algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels vereis verder dat die meting teen historiese koste moet geskied.

Verskeie metodes is reeds voorgestel waarvolgens die menslike hulpbronne in 'n geldwaarde gemeet kan word. Hierdie metodes kan in twee groepe verdeel word, nl.:

- (a) Dié metodes met koste as uitgangspunt.
- (b) Dié metodes met waarde as uitgangspunt.

Aangesien daar in hoofstukke 5 & 6 breedvoerig op hierdie kwantifiseringsmetodes ingegaan word, word hier met die volgende opmerking volstaan. Ofskoon daar ander kwantifiseringsmetodes bestaan, is dit slegs die historiese koste metode wat, nieteenstaande al die gebreke daarvan, voldoen aan algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels. Die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate teen historiese koste blyk dus op hierdie stadium die toepaslikste metode te wees.

### 3.2.5 GEVOLGTREKKING

Daar kan dus ten slotte beweer word dat die tradisionele beskouing van 'n bate op 'n sigbaarheidsvooroordeel gebaseer is, met die gevolg dat die rekeningkundige verantwoording van nie-sigbare of nie-tasba-



re bates vermy word. Wat hier bepleit word, is 'n algehele verandering in die gesindheid teenoor nie-sigbare of nie-tasbare bates, nl. indien die insluiting van sulke bates by die gepubliseerde finansiële jaarstate nut het vir die gebruiker daarvan, moet daar afgesien word van hierdie sigbaarheidsvooroordeel, sodat meer betekenisvolle finansiële jaarstate waarin verslag oor al die ekonomiese hulpbronne van die onderneming gedoen word, aangebied kan word.

### 3.3 ANDER BESWARE TEEN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOOR- DING VAN MENSLIKE HULPBRONNE

#### 3.3.1 KONSERWATISME EN WINSMANIPULASIE

Die algemeen aanvaarde rekeningkundige beleid van konserwatisme bepaal dat die bates en winste van ondernemings eerder te laag as te hoog in sy finansiële state aangegee moet word. Persone wat die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne teenstaan, beskou dit dan ook as net nog 'n manier waarmee die wins en die bates van 'n onderneming gemanipuleer kan word. Baker (1974b, p. 25) beweer: "...there appears to be marked scope for profit manipulation. All that is required is adjustment of any future based valuations, or a little optimism or pessimism - as appropriate - regarding what expenditure has enriched employee quality, or proved abortive."

Hoewel daar geen beswaar teen die beleid van konserwatisme as sodanig ingebring kan word nie, behoort dit nie ten koste van ander algemeen aanvaarde

rekeningkundige beginsels oordryf te word nie. Die konvensionele konserwatiewe behandeling van menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate ignoreer die meer fundamentele algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsel van paring van uitgawes met inkomste.

### 3.3.2 DIE EKONOMIESE REGVERDIGBAARHEID

Die volgende vrae kan tereg in dié verband gestel word:

- (a) Bestaan daar 'n behoefte aan die inligting wat deur 'n stelsel van rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne verskaf kan word?
- (b) Is die waarde van dié inligting vir die gebruiker van die finansiële jaarstate groot genoeg om die koste van 'n stelsel van rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne te regverdig?

In hoofstuk 4 word daar breedvoerig op die voordele van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne ingegaan. Die waarde van die voordeel wat uit die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne verkry sal word, sal egter van onderneming tot onderneming en van gebruiker tot gebruiker verskil, afhangende van die tipe onderneming, bv. of dit arbeidsintensief is of nie, en die vertroudheid van die gebruiker van die finansiële jaarstate met die beginsels van die rekeningkunde in die algemeen en die beginsels van die rekeningkundige

verantwoording van menslike hulpbronne in die besonder.

### 3.3.3 UITBUITINGSKONNOTASIE EN KULTURELE TABOES

Die algemene mening in dié verband word goed deur die volgende aanhaling saamgevat: "A resource is usually something that is to be used up and accounting implies using a tool that will make this exploitation process as sufficient as possible" (American Accounting Association, Committee on Accounting for Human Resources, 1974, p.122).

Aangesien een van die konvensionele vereiste van 'n bate die wettige eienaarskap daarvan behels, kan die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne ook impliseer dat die werknemers, in dieselfde konteks as ander bates, deur die onderneming besit word. Die toepassing van die rekeningkundige verantwoording van sy menslike hulpbronne deur 'n onderneming kan dus moontlik lei tot die misverstand deur werknemers dat hulle in dieselfde kategorie as ander bates geplaas word en aan uitbuiting onderworpe is. Dit is egter geensins die geval nie, aangesien een van die primêre doelstellings met die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne juis die doeltreffender en beter bestuur van en verslagdoening oor die onderneming se arbeidsmag is.

Daar word verder beweer dat die openbaarmaking van die waarde van individuele werknemers tot gevolg kan hê dat -

- (a) dit grootskaalse ontevredenheid oor loonkoerse en salarisskale veroorsaak;



- (b) dit die werknemer 'n groter bedingingsmag gee sowel binne as buite die onderneming en wat tot verhoogde arbeidsomset kan lei; en
- (c) dit gebrek aan selfrespek by die werknemer veroorsaak in gevalle waar die waarde van die werknemer daal.

Dit is egter geensins die doel met die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne om die individuele waardes van die werknemers van 'n onderneming openbaar te maak nie. Enige sodanige waardes behoort uiters vertroulik behandel te word en moet slegs aan dié persone wat bewus is van die werklike doel daarmee beskikbaar gestel te word.

### 3.3.4 DIE INTERDISSIPLINÊRE AARD VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN MENSLIKE HULPBRONNE

Die interdissiplinêre aard van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne kan as een van die struikelblokke beskou word wat in die weg van die algemene aanvaarding daarvan lê. Gedurende die afgelope paar dekades het die vinnige ontwikkeling van die tegnologie al hoe meer spesialisasie vereis wat tot gevolg gehad het dat daar sekere versperrings tussen die verskillende dissiplines ontstaan het. Hierdie versperrings het 'n stremmende invloed op die ontwikkeling en algemene aanvaarding van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne gehad aangesien 'n groot aantal dissiplines en belangegroeppe daarby betrokke is.

### 3.3.5 DIE INVLOED VAN BELASTINGWETGEWING OP DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN MENSLIKE HULPBRONNE

Artikel 11 van die Inkomstebelastingwet, Wet 58/1962, soos gewysig, bepaal: "By die vasstelling van die belasbare inkomste deur 'n persoon verkry uit die beoefening van 'n bedryf in die Republiek, word daar as aftrekkings van so 'n persoon se aldus verkreeë inkomste toegelaat -

- (a) onkoste en verliese werklik in die Republiek aangegaan of gely by die voortbrenging van die inkomste, mits sodanige onkoste of verliese nie van 'n kapitale aard is nie;"

Aangesien werwings-, opleidings- en ander soortgelyke koste in verband met die menslike hulpbronne van ondernemings deur die Sekretaris van Binnelandse Inkomste ingevolge hierdie artikel as 'n aftrekking van die belasbare inkomste toegelaat word, is ondernemings nie geneë om sodanige kostes te kapitaliseer nie. Kapitalisering van die kostes met betrekking tot die menslike hulpbronne van ondernemings kan moontlik aanleiding gee tot 'n verandering in die sienswyse van die Sekretaris van Binnelandse Inkomste.

### 3.4 GEVOLGTREKKING

Uit die voorgaande bespreking het dit aan die lig gekom dat die grootste beswaar en kritiek teen die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate op die bewering berus dat dit nie voldoen aan die algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels wat daar in die rekeningkunde bestaan nie. Daar kan egter ook tot die gevolgtrekking gekom word dat die bewerings

in groot mate ongeldig is of oordryf word. In der waarheid word die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate deur sommige van hierdie algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels vereis. In die volgende hoofstuk word daar ingegaan op hierdie aspek en ook ander voordele van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings.



## HOOFSTUK 4

### VOORDELE VOORTSPRUITEND UIT DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOOR- DING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE GEPUBLISEERDE FINAN- SIELE JAARSTATE VAN ONDERNEMINGS

- 4.1 INLEIDING
- 4.2 DIE NUT VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VIR DIE EKSTERNE GEBRUIKER VAN DIE FINANSIELE JAARSTATE VAN ONDERNEMINGS
- 4.3 DIE INVLOED VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN MENSLIKE HULPBRONNE OP DIE BESLUITNEMING VAN DIE EKSTERNE GEBRUIKER VAN DIE FINANSIELE JAARSTATE VAN ONDERNEMINGS
- 4.4 DIE ROL VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE BEOORDELING DEUR DIE EKSTERNE GEBRUIKER VAN DIE FINANSIELE JAARSTATE VAN DIE FINANSIELE TOESTAND EN RESULTATE VAN ONDERNEMINGS.
  - 4.4.1 VERHOUDINGSANALISE
  - 4.4.2 VERGELYKENDE ANALISE
- 4.5 DIE INVLOED VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE OP DIE REDELIKE WEERGAWE VAN DIE TOESTAND EN RESULTATE VAN ONDERNEMINGS IN HUL FINANSIELE JAARSTATE
- 4.6 DIE INVLOED VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE FINANSIELE JAARSTATE OP DIE BESTUURSDOELTREFFENDHEID VAN ONDERNEMINGS
  - 4.6.1 VERKRYGING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

- 4.6.2 DIE ONTWIKKELING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE
  - 4.6.3 DIE TOEDELING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE
  - 4.6.4 DIE BESKERMING EN INSTANDHOUDING VAN MENSLIKE HULPBRONNE
  - 4.6.5 DIE BENUTTING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE
  - 4.6.6 DIE EVALUASIE EN VERGOEDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE
- 
- 4.7 DIE INVLOED VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE FINANSIËLE JAAR-STATE VAN ONDERNEMINGS OP DIE ALGEMENE SOSIALE OM-  
STANDIGHEDE
- 
- 4.8 GEVOLGTREKKING

## HOOFSTUK 4

### VOORDELE VOORTSPRUITEND UIT DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOOR- DING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE GEPUBLISEERDE FI- NANSIELE JAARSTATE VAN ONDERNEMINGS

#### 4.1 INLEIDING

Die basiese doelstelling van finansiële rekeningkunde in die algemeen en van finansiële jaarstate in die besonder is om inligting oor 'n sekere onderneming te voorsien ten einde die gebruikers van die finansiële jaarstate in staat te stel om ekonomiese besluite te neem. Anders gestel, die doelwit van finansiële jaarstate is om betroubare finansiële inligting oor die hulpbronne, verpligtinge, ekonomiese vooruitgang en ander veranderinge in die hulpbronne en verpligtinge van die ondernemings aan die gebruikers van die finansiële jaarstate te voorsien.

Die ekonomiese aktiwiteit en winsgewendheid van 'n onderneming word deur die beskikbaarheid van ekonomiese hulpbronne (fisies en nie-fisies) en die vermoë van die onderneming om hierdie hulpbronne maksimaal te benut, beperk. Derhalwe is dit nodig om inligting oor al die hulpbronne waaroor die onderneming beskik, aan die gebruikers van die finansiële jaarstate te verskaf. Die menslike hulpbronne van ondernemings kan as die enigste "aktiewe" hulpbron beskou word, in die opsig dat al die ander bates van ondernemings "passief" bly sonder die tussenkoms van die menslike hulpbronne. Ook het ons moderne en hoogs gespesialiseerde nywerheids- en sakewese al hoe meer afhanklik geraak van geskoolde



en professionele mannekrag. Nieteenstaande hierdie belangrikheid van die menslike hulpbronne vir die voortbestaan en winsgewendheid van ondernemings bevat die finansiële jaarstate wat in ooreenstemming met die sogenoemde "algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels" opgestel is, inligting oor slegs die fisiese en finansiële hulpbronne van ondernemings.

Hierdie versuim om die menslike hulpbronne van ondernemings rekeningkundig in die finansiële jaarstate te verantwoord, word geïllustreer deur die groot verskil tussen die boekwaardes van maatskappye se aandele en die markwaardes daarvan. Konvensionele rekeningkundige gebruik erken die menslike hulpbronne van ondernemings nie as 'n bate nie,<sup>1)</sup> met die gevolg dat alle koste met betrekking tot die menslike hulpbronne as 'n uitgawe beskou word in die rekenpligtige tydperk waarin die koste aangegaan is. In hoofstuk 3 is daar egter aangetoon dat die menslike hulpbronne van ondernemings wel met geringe aanpassings in die toepassing van die algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels, binne die kriteria van 'n bate geakkommodeer kan word. Die konvensionele rekeningkundige praktyk om 'n nulwaarde aan die menslike hulpbronne toe te ken, word deur die American Accounting Association in A statement of basic accounting theory (1966, p.35) soos volg gekritiseer: "Expenditures and other costs devoted to such activities as ...personnel recruitment and training ...often involve an element of future usefulness ...that would be recognized (as assets) if quantifiable and verifiable."

---

1) Vide par. 3.2.

Present practice recognizes such costs as assets ... only when a physical product or such a legal privilege as a patent result. When practice refuses to recognize the conversion to asset status by assigning a zero value to the asset it assigns all expenditures to the expense category, thus presenting an expense that is equally unverifiable as deserving expense status".

Die nie-verslagdoening van die menslike hulpbronne in die konvensionele finansiële jaarstate plaas dus 'n ernstige vraagteken oor die nut en betroubaarheid van sodanige finansiële jaarstate as 'n basis van besluitneming deur sowel die interne besluitnemers (die bestuur) as die eksterne besluitnemers (aandeelhouders, voornemende aandeelhouders, krediteure, en andere). Moderne bestuurstechnieke vereis nie net besluite ten opsigte van die fisiese en finansiële hulpbronne van ondernemings nie maar ook besluite ten opsigte van die nie-tasbare hulpbronne. Ook skenk die meeste ontleders en eksterne gebruikers van finansiële jaarstate aandag nie net aan die wins of finansiële stand soos weerspieël deur die finansiële jaarstate nie, maar ook aan die doeltreffendheid van die bestuur ten opsigte van al die hulpbronne (insluitend die menslike hulpbronne) wat tot die beskikking van die ondernemings is. McCowen (1968, p.86) beweer tereg: "Financial analysts stress that the share value of a company is often based more on its human assets than on any other factor".

Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings kan 'n oplossing vir hier-

die probleme bied, aangesien die bestuur in staat gestel word om besluite oor die indiensneming, opleiding, ontwikkeling en plasing van personeel te neem wat tot die grootste voordeel van die personeel en die onderneming is. Ook put die aandeelhouer nie net die voordeel van die doeltreffender bestuur van al die hulpbronne van die onderneming en dus hoër winsgewendheid van die onderneming nie, maar word daar ook inligting deur middel van die gepubliseerde finansiële jaarstate aan die aandeelhouer beskikbaar gestel wat hom in staat stel om 'n beter beoordeling van die finansiële toestand en winsgewendheid van die onderneming te doen.

#### 4.2 DIE NUT VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VIR DIE EKSTERNE GEBRUIKER VAN DIE FINANSIËLE JAARSTATE VAN ONDERNEMINGS

Hoewel die ontwikkeling van die teorie aangaande die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne die gevolg was van die behoefte aan inligting deur die bestuur, het dit gou geblyk dat sodanige inligting ook vir die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate van nut kan wees. Die ingeligte eksterne gebruiker van die gepubliseerde jaarstate is tans bewus van die tekortkominge van die konvensionele gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings en versamel daarom bykomende inligting om hierdie tekortkoming die hoof te bied. Hierdie bykomende inligting oor ondernemings kan ingewin word deur onder andere, indien moontlik, onderhoude te voer met die bestuur van die ondernemings of samesprekings te hou met die ondernemings se mededingers, kliënte en krediteure. Deur middel hier-



van kan die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate 'n aanduiding van die waarde van die menslike hulpbronne van 'n onderneming kry. Dit is egter onmoontlik om hierdie mening tot enige kwantitatiewe waarde te herlei. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate kan egter inligting oor die menslike hulpbronne van ondernemings aan die eksterne gebruiker van die finansiële state beskikbaar stel wat op dieselfde wyse benut kan word as inligting oor die ander bates in die konvensionele gepubliseerde jaarstate.

#### 4.3 DIE INVLOED VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN MENSLIKE HULPBRONNE OP DIE BESLUITNEMING VAN DIE EKSTERNE GEBRUIKER VAN DIE FINANSIËLE JAARSTATE VAN ONDERNEMINGS

Soos reeds genoem, is die vernaamste doel met die versameling van finansiële inligting die voorsiening van die nodige inligting aan die interne en eksterne gebruiker van die inligting sodat hy ekonomiese besluite kan neem. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne het eweneens dieselfde doel. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate het egter nie ten doel om 'n totale nuwe basis van besluitneming te lê nie. Die inligting wat deur 'n stelsel van rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne tot die beskikking van die besluitnemer gestel word, voeg net nog 'n dimensie by die ander beskikbare inligting.

Konvensionele gepubliseerde finansiële jaarstate bevat nie al die inligting wat die eksterne gebrui-

kers nodig het vir die neem van ekonomiese besluit nie. Een van die belangrikste weglatings van nuttige inligting in die konvensionele gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings is die menslike hulpbronne waaroor hierdie ondernemings beskik. Inligting oor die menslike hulpbronne van ondernemings stel die eksterne gebruiker van hierdie finansiële jaarstate in staat om 'n beter oordeel oor die waarde van ondernemings, die toekomstige winsgewendheid van ondernemings en die doeltreffendheid van die bestuur uit te spreek.

Ten einde doelmatige besluite te neem, verlang die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate antwoorde op die volgende vrae:

- (a) Het die belegging in die menslike hulpbronne van 'n onderneming gedurende die rekenpligtige tydperk toegeneem, afgeneem of konstant gebly? 'n Groot afname van die belegging in die menslike hulpbronne van 'n onderneming kan te wyte wees byvoorbeeld aan 'n abnormaal hoë mannekragomset wat die huidige en die toekomstige winsgewendheid van die onderneming kan benadeel. 'n Toename van die belegging in die menslike hulpbronne van 'n onderneming, daarenteen, kan 'n aanduiding daarvan wees dat die onderneming besig is met opleidingsprogramme en mannekragontwikkeling waarvan die voordeel in toekomstige winste weerspieël sal word.

- (b) Hoe vergelyk die belegging in die menslike hulpbronne van 'n onderneming met dié van ander ondernemings? Is die onderneming oor- of ondergekapitaliseer ten opsigte van sy menslike hulpbronne? Oorkapitalisering in die menslike hulpbronne sonder dienooreenkomstige hoër winste dui aan dat die onderneming nie die hulpbronne tot sy beskikking, maksimaal benut nie. Aan die ander kant dui 'n lae kapitalisering in die menslike hulpbronne met relatief hoë winste op 'n doeltreffende gebruik van hulpbronne. 'n Onderneming kan egter ook ondergekapitaliseer wees ten opsigte van menslike hulpbronne met 'n gevolglike nadelige uitwerking op die winste van die onderneming.
- (c) Is die opbrengs op die belegging van 'n onderneming redelik in vergelyking met dié van soortgelyke ondernemings? 'n Onderneming kan 'n bevredigende opbrengs op sy belegging soos weerspieël deur sy konvensionele finansiële jaarstate, toon, maar 'n onbevredigende opbrengs op al sy hulpbronne. Indien die opbrengs op die totale belegging van 'n onderneming (insluitend die belegging in die menslike hulpbronne) ongunstig vergelyk met dié van soortgelyke ondernemings, wat 'n ooreenstemmende of kleiner belegging in menslike hulpbronne het, het die onderneming



of sy belegging in sy menslike hulpbronne verkwaam aangewend, of word die menslike hulpbronne op so 'n wyse bestuur dat die volle voordeel nie uit die belegging in die menslike hulpbronne verkry word nie. Wat ook al die rede is, die onderlinge vergelyking tussen ondernemings van die opbrengs op belegging van dié ondernemings voorsien aan die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate 'n belangrike hulpmiddel by die neem van ekonomiese besluite.

- (d) Bestaan daar 'n geheime reserwe in die onderneming se menslike hulpbronne? Konvensionele finansiële jaarstate verberg enige toekomstige ekonomiese voordeel wat daar ten opsigte van die menslike hulpbronne van 'n onderneming kan bestaan. In teenstelling hiermee verskaf die rekeningkundige verantwoordings van die menslike hulpbronne inligting aan die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate wat hom in staat stel om 'n oordeel oor die waarde en winsgewendheid van die onderneming uit te spreek.

#### 4.4 DIE ROL VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE BEOORDELING DEUR DIE EKSTERNE GEBUIKER VAN DIE FINANSIELE JAARSTATE VAN DIE FINANSIELE TOESTAND EN RESULTATE VAN ONDERNEMINGS

Daar is reeds aangetoon dat die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate van ondernemings in-

ligting verlang oor die menslike hulpbronne van ondernemings ten einde die finansiële toestand en resultate van ondernemings te beoordeel. Ekonomiese besluitneming deur die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate vereis sinvolle ontleding en vertolking van die inligting in die finansiële jaarstate. Sinvolle beoordeling van die finansiële toestand en resultate deur middel van die finansiële jaarstate van ondernemings kan egter plaasvind slegs indien die gebruiker van hierdie state inligting het oor al die hulpbronne waaroor ondernemings beskik.

Indien die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk sou word, sou dié inligting op dieselfde wyse deur die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate aangewend word as wat die inligting in die konvensionele finansiële jaarstate tans aangewend word. Die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate maak by die ontleding en beoordeling van konvensionele jaarstate van hoofsaaklik die volgende ontledingsmetodes gebruik:

- (a) Verhoudingsanalise wat handel oor die verhouding van sekere items of groepe items tot ander items of groepe items in die finansiële jaarstate.
- (b) Vergelykende analise wat handel oor die vergelyking van die inligting in of verhoudings bereken ten opsigte van twee of meer stelle finansiële jaarstate. Die finansiële jaarstate kan óf ten opsigte van dieselfde onderneming wees om sodoende 'n neiging in die finansiële toestand of resultate van dié onderneming vas te stel óf ten opsigte van verskillende

ondernemings om sodoende die een of ander norm vas te stel (Vorster, 1969, pp. 143, 176 - 177).

Net soos in die geval van die ontleding en vertolking van konvensionele finansiële jaarstate kan daar by die ontleding en beoordeling van die finansiële jaarstate waarin daar ook oor die menslike hulpbronne verslag gedoen word, van verhoudings- en vergelykende analise gebruik gemaak word.

#### 4.4.1 VERHOUDINGSANALISE

Indien die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate verantwoord sou word, sal die volgende verhoudingsyfers van nut wees vir die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate:

(a) Die verhouding van opbrengs op belegging van die onderneming of die opbrengs op kapitaal

Hierdie verhouding word bereken deur die netto inkomste van die onderneming as 'n persentasie van die bates wat aangewend is om die inkomste te verdien, uit te druk. Hierdie verhouding gee dus 'n aanduiding van die doeltreffendheid waarmee die ondernemings hul bates in die voortbrenging van inkomste gebruik. Die uitwerking van hierdie verhouding op die beleggingsbesluite van die eksterne gebruikers van die finansiële jaarstate is dat dit die beleggers daartoe aanspoor om fondse aan dié ondernemings te voorsien wat die hoogste opbrengs op hulle bates verkry. Die gevolg



hiervan is 'n doeltreffender toedeling van die beskikbare hulpbronne in die ekonomie in die geheel.

Die konvensionele behandeling van die koste van menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate van ondernemings versteur egter hierdie verhouding op twee manier, nl.

- (i) Waar die koste in verband met die menslike hulpbronne van 'n onderneming teen die inkomste van dié onderneming afgeskryf word in die periode waarin die koste aangegaan is, ongeag of daar 'n toekomstige ekonomiese voordeel aan verbonde is of nie, versteur dit die teller in dié verhouding. Gedurende periodes waar groot beleggings in die menslike hulpbronne gedoen word, word die netto inkomste laer aangetoon as wat dit in werklikheid is. In periodes waar daar 'n likwidasië van die menslike hulpbronne van 'n onderneming plaasvind, sal die netto inkomste aan die ander kant hoër in die konvensionele finansiële jaarstate aangetoon word as wat dit in werklikheid is.
- (ii) Waar die belegging in die menslike hulpbronne van 'n onderneming nie as 'n bate in die finansiële jaarstate van die onderneming verantwoord word nie, versteur dit ook die noemer in genoemde verhouding. Indien die menslike hulpbronne nie as 'n bate beskou

word nie, word die bates wat vir die voortbrenging van die inkomste verantwoordelik is, te laag in die konvensionele finansiële jaarstate aangetoon.

Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings in hulle finansiële jaarstate het egter nie net 'n meer betroubare verhouding tot gevolg nie, maar ook 'n meer vergelykbare verhouding. Die verhouding van die menslike hulpbronne tot die totale bates van die onderneming verskil van onderneming tot onderneming. Die gevolg hiervan is dat die opbrengs op die belegging van die verskillende ondernemings feitlik onvergelykbaar is indien die menslike hulpbronne van die ondernemings nie ook by die berekening van dié verhouding in berekening gebring word nie.

Die volgende eenvoudige gevalle dien as voorbeeld:

Geval 1

	<u>Onderneming A</u>	<u>Onderneming B</u>
Fisiese en finansiële bates (aantekening 1)	R100 000	R20 000
Menslike hulpbronne (aantekening 2)	<u>20 000</u>	<u>100 000</u>
Totale bates	<u>120 000</u>	<u>120 000</u>
Netto wins	20 000	20 000

Aantekening 1: Onderneming A kan as kapitaal-intensief in terme van fisiese en finansiële bates in vergelyking met onderneming B beskou word.

Aantekening 2: Onderneming B kan as kapitaal-intensief in terme van menslike hulpbronne in vergelyking met onderneming A beskou word.

Indien die opbrengs op die belegging vir die twee ondernemings volgens die gegewens in hulle konvensionele finansiële jaarstate bereken sou word, sal die volgende persentasies verkry word:

Onderneming A:  $((20\ 000 + 100\ 000) \times 100) = 20\%$

Onderneming B:  $((20\ 000 + 20\ 000) \times 100) = 100\%$

Indien die opbrengs op die belegging vir die twee ondernemings egter volgens die gegewens in die finansiële jaarstate waarin die menslike hulpbronne ook verantwoord word, bereken sou word, sal die volgende persentasies verkry word:

Onderneming A:  $((20\ 000 + 120\ 000) \times 100) = 16,67\%$

Onderneming B:  $((20\ 000 + 120\ 000) \times 100) = 16,67\%$

Volgens die inligting in die konvensionele finansiële jaarstate skyn dit of onderneming A 'n baie hoër opbrengs op sy belegging verdien as onderneming B. In werklikheid is dit egter nie die geval nie. Uit die tweede berekening blyk dit duidelik dat die twee ondernemings dieselfde opbrengs op al hulle bates verdien.



Geval 2

	<u>Onderneming A</u>	<u>Onderneming B</u>
Totale bates (aantekening 1)	R100 000	R100 000
Wins (Konvensio- neel bereken)	10 000	10 000
Wins (aangesuiwer ten opsigte van die belegging in mensli- ke hulpbronne -aan- tekening 2)	12 500	20 000

Aantekening 1: Vir illustrasiedoeleindes word die bedrag van die totale bates van die ondernemings dieselfde gehou. Normaalweg sou dit ook nodig wees om die totale bates volgens die konvensionele finansiële jaarstate met die belegging in die menslike hulpbronne aan te suiwer.

Aantekening 2: Die wins volgens die konvensionele jaarstate is aangesuiwer met die bedrag wat gedurende die jaar in die menslike hulpbronne deur die ondernemings belê is. In die konvensionele finansiële jaarstate is hierdie bedrae teen die inkomste in berekening gebring.

Indien die opbrengs op die belegging vir die twee ondernemings volgens die gegewens in hulle konvensionele finansiële jaarstate bereken sou word, sal die volgende persentasies verkry word:

Onderneming A:  $((10\ 000 + 100\ 000) \times 100) = 10\%$

Onderneming B:  $((10\ 000 + 100\ 000) \times 100) = 10\%$

Indien die opbrengs op die belegging vir die twee ondernemings egter volgens die gegewens in die finansiële jaarstate waarin die menslike hulpbronne ook verantwoord word, bereken sou word, sal die volgende persentasies verkry word:

Onderneming A:  $((12\ 500 + 100\ 000) \times 100) = 12,5\%$

Onderneming B:  $((20\ 000 + 100\ 000) \times 100) = 20\%$

Volgens die inligting in die konvensionele finansiële jaarstate skyn dit of die twee ondernemings dieselfde opbrengs op hulle belegging verdien. In werklikheid kry onderneming B 'n heelwat hoër opbrengs op sy belegging. In onderneming B se geval word die wins volgens die konvensionele finansiële jaarstate in groter mate versteur as dié van onderneming A, aangesien onderneming B 'n heelwat groter belegging gedurende die jaar in sy menslike hulpbronne gedoen het.

(b) Die verhouding van menslike hulpbronne tot die totale bates van die onderneming

Hierdie verhouding word bereken deur die menslike hulpbronne van 'n onderneming as 'n persentasie van sy totale bates te bereken. Dit gee 'n aanduiding van die relatiewe belangrikheid van die menslike hulpbronne vir die onderneming.

Terselfdertyd kan dit dien as 'n maatstaf van die arbeidsintensiwiteit van die onderneming. Die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate kan dus na aanleiding van hierdie verhouding 'n oordeel vorm oor die mate waarin die onderneming van die menslike hulpbronne vir die voortbrenging van inkomste afhanklik is. Dit spreek vanself dat 'n onderneming met 'n relatief lae verhouding van menslike hulpbronne tot totale bates minder afhanklik is van menslike hulpbronne as 'n onderneming met 'n relatief hoë verhouding. 'n Onderneming met 'n relatief lae verhouding sal minder kwesbaar wees vir arbeids- onrus, looneise en stakings as 'n onderneming met 'n relatief hoë verhouding.

Hierdie verhouding kan ook van nut wees indien dit met dié van soortgelyke ondernemings verge- lyk word, aangesien ondernemings in dieselfde bedryfstak geneig is om gewoonlik dieselfde ver- spreiding van fondse oor die verskillende groepe bates toon. 'n Relatief hoë verhouding in ver- gelyking met die gemiddelde vir die bedryfstak, sonder dienooreenkomstige hoër wins in vergelyking met die gemiddelde wins vir die bedryfstak, dui op 'n oorkapitalisering in menslike hulpbronne. 'n Oorkapitalisering kan ontstaan as gevolg van ondoeltreffende werwings-, opleidings- en instand- houdingskemas ten opsigte van die menslike hulp- bronne van die onderneming. 'n Relatief lae ver- houding in vergelyking met die gemiddelde vir die bedryfstak, aan die ander kant, is 'n aanduiding van 'n onderkapitalisering in menslike hulpbronne. 'n Onderkapitalisering in menslike hulpbronne kan die gevolg wees van die onverskilligheid van die



bestuur van die onderneming teenoor werwing, opleiding en instandhouding van die menslike hulpbronne van die onderneming.

Die nut van hierdie verhouding vir die eksterne gebruiker van finansiële jaarstate word deur Brummer, Flamholtz & Pyle (1968, p. 218) soos volg beskryf: "Trends in the ratio of investments in human assets to total assets (the human asset investment ratio) may be a useful predictor of future profit performance. There is some evidence to indicate a degree of meaningful correlation between profitability of organizations and their expenditures on acquisition, training, and retention of human resources. This suggests that a firm with a high human asset ratio will ultimately generate high profits, while firms with a low ratio may experience profit declines."

#### 4.4.2

#### VERGELYKENDE ANALISE

In die voorgaande gedeelte is daar aangetoon dat die vergelyking van die verhoudingsyfers met dié van vorige jare en ook met dié van ander ondernemings van groot nut vir die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate is. Daar sal nie verder op hierdie gebruik van vergelykende analise ingegaan word nie.

n Verdere toepassing van vergelykende analise wat die eksterne gebruiker van finansiële jaarstate by die beoordeling van die finansiële toestand en resultate van die onderneming kan gebruik, is die sogenoemde toe-

name-afnamevergelyking. Volgens hierdie metode kan die bedrae ten opsigte van menslike hulpbronne wat in die balansstaat en die inkomstestaat van 'n onderneming verskyn, oor twee of meer jare met mekaar vergelyk word. Of die toe- of afname in die geldwaarde in vergelyking met dié van die voorafgaande jaar kan bereken word, óf die toe- of afname in die geldwaarde van elke jaar in vergelyking met die bedrag van 'n basisjaar. Verder kan óf die toe- of afname in die geldwaarde in vergelyking met dié van die voorafgaande jaar as 'n persentasie van die bedrag van die voorafgaande jaar uitgedruk word, óf die toe- of afname in die geldwaarde van elke jaar in vergelyking met die bedrag van 'n basisjaar as 'n persentasie van die bedrag van die basisjaar.

Uit hierdie vergelyking kan die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate aflei of die neiging in die belegging in die menslike hulpbronne van die onderneming gunstig of ongunstig is. Dit dui egter nie die oorsake van die neiging aan nie, maar beklemtoon net die aspekte wat verder ondersoek moet word. So kan 'n toename in die belegging in die menslike hulpbronne van 'n onderneming dui op 'n dinamiese personeelbeleid ten opsigte van die opleiding en ontwikkeling van die onderneming se personeel. Op sy beurt oefen so 'n beleid 'n gunstige invloed op die toekomstige winsgewendheid van die onderneming uit. 'n Afname in die belegging in die menslike hulpbronne van 'n onderneming, darenteen, kan 'n aanduiding wees van 'n personeelbeleid wat daarop gerig is om die menslike hulpbronne van die onderneming te likwideer ter wille van korttermynwinsgewendheid. Hierdie likwidasië van die menslike hulpbronne van 'n onderneming kan die gevolg wees van onder andere kos-

tebesparingsmaatreëls soos die vermindering van opleidingskemas, nie-toestaning van verhogings, die terughouding van bevorderings en die ontslag van werknemers. Hierdie optredes kan wel 'n gunstige invloed op die korttermynwingsgewendheid van die onderneming hê, maar gee gewoonlik aanleiding tot verhoogde arbeidsomset wat die langtermynwingsgewendheid van die onderneming kan benadeel.

Puett & Roman (1976, p. 55) beweer: "Comparative financial statements revealing the fluctuating worth of the human assets should enable some indication of the effectiveness of management and a more realistic appraisal of the true financial worth of the organization". Hendricks (1976, p. 292) skryf: "External decision makers must know the changes in human assets in order to evaluate properly assets and income".

#### 4.5

#### DIE INVLOED VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE OP DIE REDELIKE WEERGAWE VAN DIE TOESTAND EN RESULTATE VAN ONDERNEMINGS IN HUL FINANSIELE JAARSTATE

Artikel 286 (3) van die Maatskappywet, Wet 61/1973, soos gewysig, bepaal: "Die finansiële jaarstate van 'n maatskappy moet ooreenkomstig algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk die toestand van die sake van die maatskappy en sy besigheid aan die einde van die betrokke boekjaar en die wins of verlies van die maatskappy vir daardie boekjaar redelik weergee ..."

Artikel 301(1) van die Maatskappywet bepaal onder andere ook: "Wanneer die ouditeur van 'n maatskappy



die vereistes van artikel 300 nagekom het en hom ver-  
gewis het aangaande die aangeleenthede daarin vermeld, ...  
moet hy aan die lede van die maatskappy verslag doen  
met die strekking ... dat dit (die finansiële jaarsta-  
te) na sy mening die finansiële toestand van die maat-  
skappy ... en die resultate van sy bedrywighede ...  
op die wyse deur hierdie Wet vereis redelik weergee".

Artikel 300(i) plaas verder die verpligting op die  
ouditeur "om ... hom daarvan te vergewis dat die fi-  
nansiële jaarstate ... die finansiële toestand van  
die maatskappy ... en die resultate van sy bedrywig-  
hede ... ooreenkomstig algemeen aanvaarde rekeningkun-  
dige praktyk toegepas op 'n grondslag wat verenigbaar  
is met dié van die voorgaande jaar, redelik weergee".

In hoofstuk 3 is daarop gewys dat een van die belang-  
rikste algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels  
die sogenoemde paringsbeginsel is.<sup>2)</sup> Hierdie begin-  
sel vereis kortliks die toedeling van die koste van  
ondernemings na die rekenpligtige periodes waarin die  
inkomste wat spruit uit die aangaan van die koste,  
verdien word. In dieselfde hoofstuk is daar ook aan-  
getoon dat alle koste met betrekking tot die mensli-  
ke hulpbronne van ondernemings nie teen die winste  
verrekenbaar is in die jaar waarin die koste aange-  
gaan is nie. Die rede hiervoor is dat sommige van  
die koste 'n toekomstige ekonomiese voordeel vir die  
ondernemings inhou en, aan sekere beperkings, onder-  
worpe as 'n bate van die ondernemings beskou moet word.<sup>3)</sup>  
Die konvensionele behandeling van die kostes met be-  
trekking tot die menslike hulpbronne van ondernemings,

---

2) Vide par. 3.1.

3) Vide par. 3.2.2.

nl. om sodanige kostes teen inkomste te verreken in die jaar waarin die kostes aangegaan is, kom dus neer op 'n verontagsaming van die paringsbeginsel.

Die konvensionele behandeling van die belegging in die menslike hulpbronne van ondernemings in die gepubliseerde finansiële jaarstate laat egter ook die volgende vrae ontstaan:

- (a) Kan die finansiële jaarstate die toestand van die sake van 'n maatskappy en die resultate van sy bedrywighede redelik weergee, soos vereis deur artikel 286(3) van die Maatskappywet, indien die menslike hulpbronne van die maatskappy nie in die finansiële jaarstate as 'n bate beskou word nie?
- (b) Kan die ouditeur, na aanleiding van die bepalings van artikels 300(i) en 301(1) van die Maatskappywet, sonder voorbehoud verslag doen dat die finansiële jaarstate van die maatskappy die toestand van die sake van die maatskappy en die resultate van sy bedrywighede redelik weergee indien die menslike hulpbronne van die maatskappy nie as 'n bate in die finansiële jaarstate beskou word nie?

Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings vereis egter 'n verandering in die basis van rekeningkunde ten opsigte van die behande-

ling van  $n$  verskeidenheid items in die finansiële jaarstate. In hoofstuk 5 sal hierdie veranderings aangedui word.

Volgens Blaine & Stanbury (1971a, p. 71) is die gevolge van die versuim om batestatus aan die menslike hulpbronne van ondernemings toe te ken, vergelykbaar met dié van die versuim om batestatus aan enige ander langtermynbate toe te ken. Die resultaat hiervan is dat -

- (i) die totale bates te laag in die balansstaat getoon word;
- (ii) die opgehoopte inkomste te laag in die balansstaat aangetoon word, aangesien die belegging in die menslike hulpbronne teen die inkomste afgeskryf is; en
- (iii) versteuring van die periodieke netto inkomste volgens die inkomstestaat plaasvind. Die versteuring van die netto inkomste in die inkomstestaat het verreikende gevolge vir ondernemings aangesien belastingaanspreeklikhede op grond daarvan ontstaan.

Sowel die balansstaat as die inkomstestaat word dus deur die nie-verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings beïnvloed. In die balansstaat word die weergawe van die toestand van die ondernemings se sake versteur deurdat die bates nie die belegging in die menslike hulpbronne insluit nie. In die inkomstestaat word die netto inkomste van die ondernemings versteur deurdat al die uitgaves met betrekking tot die die verkryging en ontwikkeling



van die menslike hulpbronne as 'n uitgawe beskou word in plaas van om dit te kapitaliseer en oor die tydperke af te skryf waarin die verwagte voordeel die ondernemings toeval. Verder kan daar geargumenteer word dat wanneer die toerusting van 'n onderneming breek of verouderd raak, daar 'n verlies ontstaan wat die wins van die onderneming in die betrokke jaar beïnvloed. Net so behoort daar in die geval van die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate van ondernemings voorsiening gemaak word vir enige vermindering in die belegging in die menslike hulpbronne. Pyle (1970c, p. 19) beweer tereg in die verband: "... when human capabilities are being liquidated more rapidly than they are created, conventional accounting practice understates operating expenses and overstates net income."

Dit is duidelik dat die konvensionele finansiële jaarstate van ondernemings in werklikheid nie die toestand van die ondernemings se sake en die resultate van hul bedrywighede redelik weergee nie. Indien die menslike hulpbronne nie korrek in die finansiële jaarstate opgeneem word nie, kan die finansiële jaarstate 'n gunstige weergawe gee terwyl die menslike hulpbronne en dus ook die totale bates in waarde verminder het. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings is daarom noodsaaklik vir meer betroubare verslagdoening oor die toestand van die sake van ondernemings en die resultate van hul bedrywighede. Sodanige finansiële jaarstate sal dus bydra tot meer ekonomiese besluitneming deur sowel die bestuur van ondernemings as die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate.

#### 4.6 DIE INVLOED VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE FINANSIËLE JAARSTATE OP DIE BESTUURSDOELTREFFENDHEID VAN ONDERNEMINGS

Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne kan ook 'n belangrike rol speel in die besluitneming van die bestuur. Aangesien hierdie studie egter in die eerste plek handel oor die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate en dus meer gerig is op die gebruik daarvan deur die eksterne gebruikers van finansiële jaarstate, word 'n diepgaande studie van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings as 'n bestuurshulpmiddel buite die bestek van hierdie studie geag. Nogtans trek die aandeelhouer indirek voordeel uit die gebruikmaking van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne deur die bestuur, in die opsig dat dit tot groter doeltreffendheid in die bestuur en dus tot groter winsgewendheid van ondernemings aanleiding gee. Daarom sal daar kortliks aangetoon word hoe die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne tot beter bestuur en hoër winsgewendheid van ondernemings kan lei (Flamholtz, 1974a, pp. 9-16).

##### 4.6.1 VERKRYGING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

Die doeltreffendheid van die ondernemings se werwing, keuring en indiensneming van werknemers kan 'n belangrike invloed op hul winsgewendheid uitoefen. Die doeltreffendheid waarmee hierdie funksies deur die bestuur van ondernemings verrig word, kan deur die

rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne verhoog word. Die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne stel inligting beskikbaar waarvolgens standarde vir die meet van werwings-, keuring- en indiensnemingskoste neergelê kan word. 'n Standaardkostestelsel kan dus vir die verskillende personeelfunksies ingestel word. Hierdie standarde kan buite en behalwe die kontrolemaatreëls wat dit daarstel, deur onder andere ook personeelafdelings gebruik word om te besluit hoeveel koste aangegaan behoort te word ten einde 'n persoon met sekere bevoegdheids te bekom.

#### 4.6.2 DIE ONTWIKKELING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

Die ontwikkeling van die menslike hulpbronne van ondernemings behels verskillende vorme van opleiding met behulp waarvan die waarde van die menslike hulpbronne van ondernemings en derhalwe winsgewendheid verhoog kan word. Doeltreffende besluite aangaande die opleiding van personeel vereis dat die belegging in die menslike hulpbronne opgeweeg moet word teen die voordele wat uit die opleiding verkry kan word. Een van die funksies van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne is om sodanige inligting aan die bestuur te voorsien. So kan die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne bv. inligting voorsien vir besluite soos of dit beter is om opgeleide personeel te werf en aan te stel as om onopgeleide personeel aan te stel en dan die opleiding self te doen. Die ontwikkelingsfunksie van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne kan dus ook in hierdie verband die winsgewendheid van ondernemings verhoog.



#### 4.6.3 DIE TOEDELING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

Die toedeling van die menslike hulpbronne van 'n onderneming na dié projekte wat die hoogste opbrengs op die onderneming se belegging gee, is nie net vir die bestuur en die aandeelhouders van belang nie maar ook vir die ekonomie in die algemeen, aangesien dit bydra tot die toekenning van die hulpbronne aan dié projekte en ondernemings wat hierdie hulpbronne dié doeltreffendste en winsgewendste aanwend. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings voorsien aan die bestuur die inligting om sodanige toedelingsbesluite te neem. So kan die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne bv. inligting voorsien wat die bestuur in staat stel om te kies tussen alternatiewe projekte. Twee kompeterende projekte kan 'n merkbare verskil in die gebruikmaking van menslike hulpbronne vereis. Ten einde die opbrengs op die belegging van die onderneming op hierdie alternatiewe projekte enigszins op 'n vergelykbare grondslag te kry, vereis dat die belegging in die menslike hulpbronne van die projekte ook by die berekening van die opbrengs op die belegging ingesluit moet word.

#### 4.6.4 DIE BESKERMING EN INSTANDHOUDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings voorsien ook inligting wat die bestuur nodig het om ondernemings se menslike hulpbronne doeltreffend te beskerm en in stand te hou. Enige ontevredenheid of spanning onder die personeel van 'n onderneming beïnvloed ook die winsgewendheid van

dié onderneming. 'n Toename van personeelafwesigheid, stakings en 'n hoë bedankingsyfer kan lei tot 'n afname van die waarde van die menslike hulpbronne. Indien die bestuur van 'n onderneming dus hierdie simptome bespeur, moet daar korrektiewe stappe gedoen word ten einde die winsgewendheid van die onderneming te verseker.

#### 4.6.5 DIE BENUTTING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings kan die bestuur van die ondernemings ook behulpsaam wees in die doeltreffende en optimale benutting van die menslike hulpbronne aangesien dit 'n raamwerk voorsien waarbinne besluite aangaande die benutting van die menslike hulpbronne geneem kan word. Sodra die menslike hulpbronne aan 'n sekere projek toegeken is, is daar ook 'n behoefte daaraan om te bepaal hoe doeltreffend hierdie menslike hulpbronne aangewend word. Die bestuur van 'n onderneming het sonder die inligting wat deur 'n stelsel van rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne nóg al die inligting wat vir die neem van bestuursbesluite benodig word, nóg die inligting om die gevolge van sodanige besluite te bepaal.

#### 4.6.6 DIE EVALUASIE EN VERGOEDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

Die huidige metodes waarvolgens die menslike hulpbronne van ondernemings geëvalueer kan word, is hoofsaaklik nie-monetêr van aard en gevolglik is die nut daarvan beperk. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike

hulpbronne van ondernemings is daarom ook in hierdie verband van besondere belang. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne help met die ontwikkeling van geldige en betroubare metingsmetodes waarvolgens die waarde van die menslike hulpbronne van ondernemings vasgestel kan word. Dit stel dus ook ondernemings in staat om hul menslike hulpbronne ooreenkomstig die waarde daarvan te vergoed.

#### 4.7 DIE INVLOED VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE IN DIE FINANSIELE JAARSTATE VAN ONDERNEMINGS OP DIE ALGEMENE SOSIALE OMSTANDIGHEDE

Soos reeds gemeld, kan die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate van ondernemings aanleiding gee tot meer doeltreffende besluitneming deur sowel die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate as die bestuur. Hierdie besluitneming gee op sy beurt aanleiding tot meer ekonomiese aanwending van die beskikbare hulpbronne binne die ekonomie. Die vermorsing van hulpbronne op ondoeltreffende en nie-winsgewende projekte word dus deur die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne bekamp, met die gevolg dat dit die welvaart van die hele gemeenskap verhoog.

#### 4.8 GEVOLGTREKKING

Na aanleiding van voorafgaande bespreking is dit duidelik dat 'n sterk saak vir die verpligte rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings uit-



gemaak kan word, nieteenstaande daarvan dat dit aanvanklik 'n verandering in die rekeningkundige beleid van die onderneming tot gevolg kan hê. Deur die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate put die aandeelhouer nie net die voordeel van die meer doeltreffende bestuur van die onderneming nie, maar dit stel hom ook in staat om -

- (a) die bekwaamhede van die bestuur van die onderneming in die gebruikmaking van sowel die fisiese as menslike hulpbronne beter te beoordeel; en
- (b) 'n meer akkurate vooruitskatting van die toekomstige winste van die onderneming te doen. Akkurate vooruitskatting van toekomstige winste kan as die hoeksteen van ekonomiese beleggingsbesluite beskou word.

Hoewel die invoering van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate van ondernemings nie sonder probleme is nie, is die voordele wat daaruit verkry kan word, genoegsame aansporing vir die instelling van so 'n stelsel. Caplen (1971, p. 109) merk tereg op: "... it is possible that human asset accounting will represent one of the major innovations in accounting during the next decade".

## HOOFSTUK 5

### VOORGESTELDE METODES VIR DIE KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS MET KOSTE AS BASIS

#### 5.1 INLEIDING

#### 5.2 DIE KOSTE VAN MENSLIKE HULPBRONNE

#### 5.3 HISTORIESE KOSTE AS BASIS VAN DIE KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS

##### 5.3.1 INLEIDING

##### 5.3.2 METODE VAN KWANTIFISERING

##### 5.3.3 ARGUMENTE TEN GUNSTE VAN DIE HISTORIESEKOSTEMETODE

##### 5.3.4 BESWARE TEEN DIE HISTORIESEKOSTEMETODE

#### 5.4 VERVANGINGSKOSTE AS BASIS VAN DIE KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS

##### 5.4.1 INLEIDING

##### 5.4.2 METODE VAN KWANTIFISERING

##### 5.4.3 ARGUMENTE TEN GUNSTE VAN DIE VERVANGINGSKOSTEMETODE

##### 5.4.4 BESWARE TEEN DIE VERVANGINGSKOSTEMETODE

#### 5.5 GELEENTHEIDSKOSTE AS BASIS VAN DIE KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS

##### 5.5.1 INLEIDING

##### 5.5.2 METODE VAN KWANTIFISERING

**5.5.3 ARGUMENTE TEN GUNSTE VAN DIE GELEENTHEIDSKOSTEMETODE**

**5.5.4 BESWARE TEEN DIE GELEENTHEIDSKOSTEMETODE**

**5.6 GEVOLGTREKKING**



VOORGESTELDE METODES VIR DIE KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE  
HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS MET KOSTE AS BASIS

5.1 INLEIDING

In hoofstuk 3 is daar aangedui dat algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels en ook die definisie van *n* bate vereis dat die toekomstige ekonomiese voordeel in *n* geldwaarde meetbaar moet wees ten einde rekeningkundig as *n* bate verantwoord te kan word. Die meting van die menslike hulpbronne van ondernemings in *n* geldwaarde kan egter as die moeilikste aspek van die rekeningkundige verantwoording daarvan in die finansiële jaarstate beskou word. Derhalwe het die metingsprobleem meer as enigiets anders daartoe bygedra dat die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings tot dusver nie algemeen in die rekeningkunde aanvaar is nie.

Dit is veral die volgende faktore wat die kwantifisering van die menslike hulpbronne in *n* geldwaarde bemoeilik:

- (a) Aangesien die menslike hulpbronne van ondernemings nie in die gewone betekenis van die woord verhandel kan word nie, bestaan daar nie *n* waarde wat soos in die geval van die fisiese bates van ondernemings deur vraag en aanbod bepaal word nie.
- (b) Aangesien die menslike hulpbronne van ondernemings nie in die gewone betekenis van die woord deur die onderneming besit word

nie, staan dit die werknemer vry om sy dienste na willekeur te beëindig. Ondernemings, daarenteen, is redelik verseker van die dienste van sy fisiese bates.

- (c) Aangesien die pogings tot die kwantifisering van die menslike hulpbronne en die rekeningkundige verantwoording daarvan in die gepubliseerde finansiële jaarstate maar eers redelik onlangs werklik aandag in die rekeningkunde gekry het, is daar tot op hierdie stadium nog geen aanvaarbare beginsels neergelê met betrekking tot sowel die kwantifisering van die menslike hulpbronne as die metode van rekeningkundige verantwoording in die gepubliseerde finansiële jaarstate nie.
- (d) Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne impliseer dat sekere kostes wat normaalweg vir inkomstebelastingdoeleindes teen inkomste in berekening gebring word, nou gekapitaliseer word. Die hoër korttermynbelastingaanspreeklikheid wat as gevolg hiervan ontstaan maak die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne vir die meeste ondernemings onaanvaarbaar.

Paton het egter reeds in 1922 (p. 487) aangedui dat daar 'n behoefte aan die meting van die nie-fisiese bates van ondernemings en die rekeningkundige verantwoording daarvan in die finansiële jaarstate van

ondernemings bestaan. In hoofstuk 2 is aangedui dat daar in die afgelope twee dekades toenemende aandag aan sowel die teorie as die praktiese toepassing van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne geskenk is.

Dit kan as 'n algemene beginsel gestel word dat die ekonomiese waarde van enige bate op 'n gegewe moment die huidige waarde van die toekomstige ekonomiese nut/voordeel/inkomste van die betrokke bate is. Aangesien die skatting van die toekomstige nut en die bepaling van die huidige waarde daarvan aan onsekerhede onderworpe is, moet daar in die rekeningkundige verantwoordingsproses van plaasvervangende of surrogaatmaatstawwe gebruik gemaak word. Huidige algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels bepaal dat historiese koste as basis van die rekeningkundige verantwoording van die ekonomiese aktiwiteite van ondernemings gebruik moet word.<sup>1)</sup> Daar bestaan egter ook ander surrogate vir die ekonomiese waarde van bates, bv. vervangingskoste en geleentheidskoste.

By die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings in 'n geldwaarde kan daar ook van surrogate vir die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne gebruik gemaak word. Verskeie metodes of modelle is reeds in die literatuur voorgestel vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings in 'n geldwaarde. Hierdie metodes kan in twee groepe ingedeel word, nl.:

- (a) Metodes met koste as basis, soms ook genoem die rekeningkundige benadering.

---

1) Vide par. 3.1.



- (b) Metodes met waarde as basis, soms ook genoem die ekonomiese benadering.

In hierdie hoofstuk word daar aan eersgenoemde metodes aandag geskenk. Die laasgenoemde metodes kom in die volgende hoofstuk in die soeklig.

## 5.2 DIE KOSTE VAN MENSLIKE HULPBRONNE

Voordat daar tot 'n bespreking van die metodes vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings met koste as basis oorgegaan kan word, moet daar eers kortliks aangedui word wat met die begrip "koste" bedoel word. Die koste van menslike hulpbronne kan gedefinieer word as dit wat opgeoffer moet word ten einde die verwagte voordeel of dienste van die menslike hulpbron te verkry, te ontwikkel en te behou. Die koste van 'n onderneming met betrekking tot die menslike hulpbronne bestaan uit twee komponente, nl.:

- (a) 'n Batekomponent.  
 (b) 'n Uitgawekomponent.

'n Bate word gevorm wanneer die koste 'n verwagte toekomstige ekonomiese voordeel vir die onderneming inhou<sup>2)</sup> en 'n uitgawe kom voor wanneer die koste gedurende die lopende rekenpligtige tydperk in die voortbrenging van inkomste verbruik is. Een van die fundamentele probleme by die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings is juis om te onderskei tussen die

---

2) Vide par. 3.2.2.

bate- en die uitgawekomponente van die koste van die menslike hulpbronne.

### 5.3 HISTORIESE KOSTE AS BASIS VAN DIE KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS

#### 5.3.1 INLEIDING

Een van die algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels is die aantekening van die ekonomiese aktiwiteite van ondernemings teen die koste wat aangegaan is toe die transaksie plaasgevind het.<sup>3)</sup> Die konvensionele kwantifisering van ondernemings se bates geskied op 'n basis van historiese koste, daarom is dit voor-die-hand-liggend dat die eerste pogings tot die kwantifisering van die menslike hulpbronne en die rekeningkundige verantwoording daarvan in die finansiële jaarstate van ondernemings, in sowel teorie as praktyk, ook op die historiese koste berus.

Soos reeds genoem, was een van die eerste praktiese toepassings van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne dié van die R.G. Barry Corporation in Amerika.<sup>4)</sup> R.G. Barry Corporation pas die historiesekostemetode vir die kwantifisering van sy menslike hulpbronne toe. In die hieropvolgende bespreking van die historiesekostemetode sal daar in groot mate gesteun word op die stelsel wat deur R.G. Barry Corporation ontwikkel is en die publikasies van dié persone wat gemoeid was met die instelling daarvan, nl. R.L. Brummet, E.G. Flamholtz, W.C. Pyle en R.L. Woodruff.

---

3) Vide par. 3.1.

4) Vide par. 2.3.2.

Die historiesekostebenadering van die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings brei die beginsels en prosedures wat by die rekeningkundige verantwoording van die fisiese bates van ondernemings van toepassing is, uit tot die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings. Die toepassing van die historiesekostemetode van rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne vereis egter sekere aannames en riglyne waarvolgens die bate- en uitgawekomponente van die koste van die menslike hulpbronne van ondernemings geïdentifiseer en gemeet kan word. Hierdie aannames en riglyne word vervolgens aangetoon.

### 5.3.2 METODE VAN KWANTIFISERING

Die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings in 'n geldwaarde volgens die historiesekostemetode vereis die daarstelling van 'n rekeningkundige stelsel waarvolgens die totale koste van die menslike hulpbronne van 'n onderneming onderskei word in -

- (a) die batekomponent van die koste; en
- (b) die uitgawekomponent van die koste.

Die batekomponent verteenwoordig dié deel van die koste van die menslike hulpbronne wat 'n toekomstige ekonomiese nut vir die onderneming inhou en die uitgawekomponent bestaan uit dié koste wat gedurende die huidige rekenpligtige tydperk in die voortbrenging van die inkomste vir dié tydperk aangegaan is. Die batekomponent van die koste van die menslike hulpbronne van 'n onderneming kan onderverdeel word in -



- (a) verkrygingskoste; en
- (b) opleidingskoste.

Verkrygingskoste is dié koste wat aangegaan moet word om 'n persoon vir 'n sekere betrekking te bekom of te werf. Opleidingskoste is dié koste wat aangegaan moet word om dié persoon op die peil wat vir die betrekking vereis word, te bring. Verkrygings- en opleidingskoste kan weer onderverdeel word in -

- (a) direkte koste; en
- (b) indirekte koste.

Die direkte koste van menslike hulpbronne verwys na dié koste wat direk na die menslike hulpbronne toegeedeel kan word, met die gevolg dat die toedeling normaalweg redelik akkuraat gedoen kan word. Die indirekte koste van menslike hulpbronne verwys na dié koste wat nie direk met die menslike hulpbronne in verband gebring kan word nie, maar wat tog ook bydra tot die toekomstige ekonomiese nut van die menslike hulpbronne van die onderneming. Hierdie koste is gewoonlik algemeen van aard in die opsig dat die toekomstige ekonomiese nut daarvan nie aan 'n spesifieke hulpbron gekoppel kan word nie. Derhalwe moet die indirekte koste na die verskillende hulpbronne op grond van sekere aannames aangaande die verhouding tussen die toekomstige ekonomiese voordeel en dié koste toegeedeel word. Die toedeling van indirekte koste na verskillende bates en tussen bates en uitgawes skep probleme by die verslagdoening in die gepubliseerde finansiële jaarstate aangesien dit in groot mate op die subjektiewe oordeel van een of

meer persone berus en dus nie altyd verifieerbaar is nie.

Die direkte verkrygingskoste van menslike hulpbronne sluit die volgende koste in:

(a) Wewingskoste

Wewingskoste omvat al dié koste wat aangegaan is ten einde moontlike nuwe personeel te lokaliseer (Woodruff, 1970, p. 157) of om moontlike voorsieningsbronne vas te stel (Flamholtz, 1974a, p. 37). Die vernaamste bestanddele van dié koste is advertensiekoste, onthaalkoste, reiskoste, gelde van werkverskaffingsburo's en ander soortgelyke kostes.

'n Belangrike saak wat hier ter sprake kom, is die behandeling van die koste ten opsigte van onsuksesvolle kandidate. Die vraag is: Moet hierdie koste gekapitaliseer word teen die suksesvolle kandidate of moet dit as 'n uitgawe vir die betrokke rekenpligtige tydperk beskou word? Voorbeeld: Indien daar in 'n onderneming twee vakatures vir 'n sekere betrekking bestaan en die onderneming sou wewingskoste ten bedrae van R1 000 by wyse van advertensiekoste of andersins aangaan en twintig persone sou op die wewing reageer, moet die volle bedrag van R1 000 teen die twee suksesvolle kandidate gekapitaliseer word (R500 per persoon) of moet slegs R100 (R50 per persoon) na die twee suksesvolle kandidate gekapitali-

seer en R900 as 'n inkomstestaatitem beskou word? Aangesien dit die bedoeling in die eerste plek was om slegs twee persone in diens te neem en nie al die beskikbare aansoekers nie, moet die volle koste teen die twee suksesvolle kandidate gekapitaliseer word.

(b) Keuringskoste

Keuringskoste sluit al dié koste in wat in die keuring van die moontlike kandidate vir 'n pos aangegaan is. Die ver naamste bestanddele van hierdie tipe koste is die koste verbonde aan onderhoude met die kandidate, toetsing- en evaluasiekoste, koste van mediese ondersoeke, koste in verband met die nagaan van referente en enige ander ondersoeke wat nodig kan wees in die keuring van die kandidate. Soos die geval met werwingskoste, moet die totale keuringskoste na die suksesvolle kandidate toegedeel word.

(c) Indiensnemings- en plasingkoste

Nadat 'n persoon suksesvol gekeur is, moet daar nog sekere koste aangegaan word voordat die persoon in die onderneming opgeneem kan word. Hierdie koste sluit onder andere die volgende in: die reis- en verhuisingkoste van die suksesvolle kandidate na die plek waar die onderneming geleë is en administratiewe koste ten einde die persoon as werknemer van die onderneming op te neem en in die spesifieke betrekking te plaas.



Die indirekte verkrygingskoste van die menslike hulpbronne van 'n onderneming bestaan uit koste wat aangegaan is om persone binne die onderneming te bevorder en weer toe te wys en bestaan hoofsaaklik uit evaluasie- en toetsingskoste.

Die direkte opleidingskoste van die menslike hulpbronne van 'n onderneming sluit die volgende in:

(a) Formele oriëntasie- en opleidingskoste

Nadat 'n persoon in diens geneem is, moet hy vertrouwd gemaak word met die onderneming se werksaamhede soos die algemene beleid van die onderneming, die produkte, die fasiliteite en enige ander aspek wat die werknemer in die uitvoering van sy pligte sal teenkom. Hierdie oriëntasie van werknemers kan wissel van eenvoudige mededelings waaraan daar feitlik geen koste verbonde is nie tot duur oriëntasie- en opleidingsprogramme wat oor lang periodes kan strek.

(b) Indiensopleidingskoste

Hierdie kategorie sluit alle koste in wat aangegaan is om 'n persoon binne die onderneming op te lei, bv. die opleiding van vakleerlinge. Persone wat indiensopleiding ontvang, word gedurende die periode van opleiding deur die onderneming besoldig, gevolglik maak salarisse gedurende opleiding die grootste deel van hierdie koste uit.

(c) Ontwikkelingskoste

Nadat 'n persoon voldoende opgelei is om die werk waarvoor hy in diens geneem is te verrig, word daar baiekeer steeds indiensopleiding en/of formele onderrig aan dié persoon verskaf. Hierdie onderrig strek verder as die vereistes wat deur die spesifieke pos vereis word. Sodanige koste kan die volgende insluit: bestuurseminare, opleidingsprogramme en kursusse by universiteite of tegniese kolleges.

Die indirekte opleidingskoste van die menslike hulpbronne van 'n onderneming bestaan uit:

- (a) Die salarisse en ander koste ten opsigte van die persone wat opleiding aan nuwe personeel verskaf. Hierdie kostes moet as opleidingskoste van die nuwe personeel beskou word.
- (b) Gedurende die opleidingsperiode van nuwe personeel kan die produktiwiteit van ander werknemers benadeel word. Hierdie verlies aan produktiwiteit kan ook as opleidingskoste van die nuwe werknemers gereken word.

Indirekte verkrygings- en opleidingskoste moet vir verslagdoeleindes in die gepubliseerde finansiële jaarsate slegs die baterekening van die menslike hulpbronne toegedeel word indien dit op 'n redelik objektiewe basis kan geskied en indien die toedeling verifieerbaar is.

Die versameling van voorgenoemde komponente van die koste van die menslike hulpbronne van 'n onderneming moet by wyse van persoonlike baterekenings geskied. Die persoonlike baterekenings moet dan verder onderskei word in funksionele baterekenings.

Persoonlike baterekenings behels die ontleding van die totale koste van die menslike hulpbronne van die onderneming in 'n rekening vir elke werknemer. Hierdie persoonlike baterekenings is belangrik vir veral die formulering van 'n amortisasiebeleid ten opsigte van die menslike hulpbronne en die bepaling van afskrywings wat as gevolg van dood of diensverlating ontstaan.

Funksionele baterekenings behels die ontleding van sowel die totale koste van die menslike hulpbronne van 'n onderneming as die persoonlike baterekenings in die verskillende funksionele kostekomponente van die verkrygings- en opleidingskoste, bv. werwingskoste, keuringskoste, formele oriëntasiekoste, ens. Hierdie funksionele baterekenings dien veral as 'n kontrole- en begrotingshulpmiddel vir die bestuur.

Die afskrywing van die koste van die menslike hulpbronne van 'n onderneming kan op verskillende wyses geskied, nl.:

- (a) Die geakkumuleerde koste van die menslike hulpbronne kan oor die maksimum verbintenis van die werknemer met die onderneming afgeskryf word. Indien die maksimum verbintenis gebruik word, word daar aangeneem dat die persoon tot met sy aftree-ouderdom in diens van



die onderneming sal wees. Die afskrywing van die menslike hulpbronne op dié basis het die voordeel dat dit objektief en verifieerbaar is. Dit verleen egter nie erkenning aan die feit dat baie werknemers nie in diens van een onderneming bly tot met hulle aftrede nie.

- (b) Die geakkumuleerde koste van die menslike hulpbronne van ondernemings kan ook oor die verwagte verbintenis van die werknemer met die onderneming afgeskryf word. Die verwagte verbintenis strek oor die tydperk ten opsigte waarvan daar redelikerwys verwag kan word dat 'n sekere persoon in diens van die onderneming sal bly. Hierdie verwagte verbintenis van 'n werknemer met 'n onderneming moet bepaal word met inagneming van die volgende: ouderdom, diensjare, senioriteit in die onderneming, huwelikstatus, werksbevreëdiging en houding teenoor die onderneming. Hoewel hierdie metode poog om een van die metingsprobleme, nl. dié dat 'n werknemer sy dienste te eniger tyd kan beëindig, te oorbrug, word objektiwiteit en verifieerbaarheid egter ingeboet. Derhalwe is dit minder aanvaarbaar vir verslagdoening in die gepubliseerde finansiële jaarstate as eersgenoemde metode.
- (c) Die geakkumuleerde koste van die menslike hulpbronne van ondernemings kan laastens aangesuiwer word na gelang van die veranderinge in die gesindheid van die werknemer

teenoor die onderneming of na gelang van die produktiwiteit of potensiaal van die werknemer. Hierdie veranderinge kan deur middel van sosio-sielkundige maatstawwe vasgestel word.<sup>5)</sup> Hoewel die metode poog om die historiese koste verteenwoordigend van die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne te maak, is die metode aan subjektiwiteit onderworpe en derhalwe moeilik verifieerbaar. Om hierdie rede is dit te betwyfel of dié metode vir verslagdoening in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings aanvaarbaar sal wees.

- (d) Dit spreek vanself dat die geakkumuleerde koste van die menslike hulpbronne van ondernemings in totaal afgeskryf moet word indien 'n werknemer die diens van die onderneming verlaat.

Opsommenderwys word daar in afbeelding 5.1 'n skematiese voorstelling van 'n model vir die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van 'n onderneming volgens die historiesekostemetode gegee.

### 5.3.3 ARGUMENTE TEN GUNSTE VAN DIE HISTORIESEKOSTEMETODE

Heelwat aandag is in die literatuur geskenk aan die probleem om die beste maatstaf vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings te vind.

---

5) Vide par. 6.3, 6.4 en 6.5.3.3.

Die uitgangspunt van die meeste skrywers in dié verband is dat 'n enkele maatstaf wat vir alle doeleindes geskik is, gevind moet word. Die korrektheid van hierdie benadering kan egter bevraagteken word. Die doel met interne verslagdoening verskil wesenlik van dié met eksterne verslagdoening. Die verskil in benadering tussen interne verslagdoening en eksterne verslagdoening word deur Tsay (1977, p. 33) soos volg saamgevat: "The former emphasizes decision-making, while the latter stresses performance management. Decisions are made based on data generated from expectations of future operations. On the other hand, performance measurement focuses attention on what has been accomplished, rather than what is planned or expected in the future. Thus, data on past performance are more appropriate than data based on expectations for this purpose".

Die rekeningkundige verantwoording van die ekonomiese aktiwiteite van ondernemings is ook vir die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate van belang by die neem van doelmatige besluite as gevolg van die feit dat die inligting in die gepubliseerde finansiële jaarstate nie soseer in die besonder daarop gerig is maar eerder as om die eksterne gebruiker daartoe in staat te stel om sy eie mening aangaande die toekomstige resultate van ondernemings te vorm nie. Tsay (1977, p. 33 - 34) merk ook in dié verband tereg op: "For external reporting, the accountant's responsibility is limited only to the accounting for what has happened, not for what is expected to happen. It is the statement users who must extrapolate the future operations based on the reported financial position and results of operations of the company".



Ten einde die tradisionele tekortkominge van die historiesekostemetode die hoof te bied,<sup>6)</sup> is verskeie alternatiewe oorweeg as basis waarop verslagdoening deur middel van die gepubliseerde finansiële jaarstate kan geskied. Die alternatiewe metode van rekeningkundige verantwoording wat tot dusver as die geskikste plaasvervanger van die historiesekostemetode geag is, is die sogenoemde huidigewaardemetode. Die huidige stand met betrekking tot inflasierekeningkunde kom na vore in die volgende gevolgtrekkings in die verslag van die Inflation Accounting Committee onder voorsitterskap van sir Francis Sandilands (1975, p. 3):

- (a) "... it is essential that accounts should allow for changes in costs and prices".
- (b) "... existing accounting conventions do not do so adequately, and tend to present the affairs of companies in a misleading way. Historical cost accounting has served companies well for centuries, and retains many useful features during a period of rising costs and prices. However, its overall usefulness is sharply reduced during such a period as a direct result of some conventions on which it is based".
- (c) "... the most fruitful line of development in inflation accounting is a system based on the principles of value accounting, which shows the specific effect of inflation on individual companies. We recommend that a system to be known as Current Cost Accounting should be developed".

---

6) Vide par. 5.3.4.

Indien daar van die veronderstelling uitgegaan word dat die huidigewaardemethode van rekeningkundige verslagdoening in die toekoms as basis van verslagdoening in die gepubliseerde finansiële jaarstate aanvaar sal word, sal dit ook moontlik wees om die menslike hulpbronne van ondernemings volgens hierdie metode te verantwoord.<sup>7)</sup> Die huidigewaardemethode van rekeningkundige verantwoording van die ekonomiese aktiwiteite van ondernemings is egter nog op verre na nie algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk nie. In 'n onlangse artikel in die International accounting news (Anon, 1977c, p. 2) word die toestand treffend soos volg saamgevat: "... sufficient research into each of the inflation accounting systems has now been done to justify one clear conclusion: any system which might in theory be able to cope comprehensively with all businesses, with all circumstances and in all environments would be so complex as to be impracticable and wholly incapable of general understanding and acceptance at the present time".

Daar kan derhalwe tot die gevolgtrekking gekom word dat, tot tyd en wyl 'n algemeen aanvaarde oplossing vir hierdie probleem gevind word, die historiesekostemethode van verslagdoening in die gepubliseerde finansiële jaarstate algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk sal bly.

Die volgende argumente kan ten gunste van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings volgens die historiesekostemethode aangevoer word:

---

7) Vide par. 5.4.

(a) Algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels

Die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings volgens die historiesekostemete metode is in ooreenstemming met algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels.<sup>8)</sup> Die kostebeginsel vereis dat die ekonomiese aktiwiteite van ondernemings aangeteken moet word teen die koste wat aangegaan is of die voordeel wat verkry is toe die transaksie plaasgevind het. Die kwantifisering van die menslike hulpbronne volgens die historiesekostemete metode is daarom in ooreenstemming met die rekeningkundige behandeling van ander bates. Die kapitalisering van dié koste wat 'n toekomstige ekonomiese nut vir ondernemings inhou en die afskrywing daarvan teen toekomstige inkomste is ook in ooreenstemming met die paringsbeginsel wat vereis dat die inkomste van ondernemings in verband gebring moet word met die koste wat aangegaan is om die inkomste voort te bring.

(b) Bestaande rekeningkundige tegnieke

Aangesien die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings volgens die historiesekostemete metode in groot mate in ooreenstemming met algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels geskied, het dit tot gevolg dat bestaande rekeningkundige prosedures en tegnieke gebruik kan word by die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne. Die toepassing van die historiesekostemete metode sal daarom die minimum verandering in die be-

---

8) Vide par. 3.1.



staande rekeningkundige stelsel van ondernemings vereis.

(c) Objektiwiteit

Met die rekeningkundige verantwoording van die ekonomiese aktiwiteit van ondernemings in die gepubliseerde finansiële jaarstate word daar na die grootste graad van objektiwiteit gestreef. Persoonlike oordeel sal egter altyd in die rekeningkundige verslagdoening 'n rol speel (Vorster, 1969, p. 79). Hoewel die toedeling van die koste van die menslike hulpbronne van ondernemings in die bate- en uitgawekomponente en die formulering van 'n afskrywingsbeleid onderworpe is aan die persoonlike oordeel van 'n sekere persoon, kan hierdie metode as meer objektief beskou word as enige van die ander metodes wat later bespreek word.

(d) Verdwyning van uitbuitingskonnotasie

Aangesien hierdie metode uitsluitlik op die koste van die menslike hulpbronne berus en nie op die opbrengs of inkomste wat deur die menslike hulpbronne voortgebring word nie, kleef daar in mindere mate 'n uitbuitingskonnotasie aan hierdie metode. Die werknemers sal met die toepassing van die metode minder bedreig voel as met die metodes wat poog om 'n ekonomiese waarde op die werknemers te plaas.

(e) Vermeerdering van eienaarsrykdom

Volgens Van Horne (1977, pp. 6 - 7) is die

doel van finansiële bestuur tans die maksimering van die waarde van 'n onderneming. Hierdie maksimering van die waarde van die onderneming kom in die markwaarde van ondernemings se aandele tot uiting. Die markwaarde van 'n onderneming se aandele is in groot mate afhanklik van die verdienste per aandeel wat die onderneming behaal. Die verdienste per aandeel is die totale winste van die onderneming gedeel deur die aantal uitgereikte aandele van die onderneming. Die doel van finansiële bestuur is daarom ook versoenbaar met die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings. Indien die deel van die historiese koste wat 'n toekomstige ekonomiese voordeel vir die onderneming inhou, gekapitaliseer en as 'n bate beskou word, sal die winste van die onderneming hoër wees as in die geval waar die totale koste van die menslike hulpbronne onmiddellik teen die betrokke jaar se inkomste verreken word.

#### 5.3.4 BESWARE TEEN DIE HISTORIESEKOSTEMETODE

In hoofstuk 3 is die algemene besware teen die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings in hul finansiële jaarstate aangedui. Daarom word slegs die besware teen die gebruik van die historiesekostemetode vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings vervolgens bespreek.

- (a) Die primêre beswaar teen die gebruik van historiese koste as 'n surrogaat vir ekonomiese waarde is dat die historiese koste, behalwe op die datum waarop die koste aangegaan is, geen verband hou met die ekonomiese waarde van die bate nie. Hierdie verskil tussen die ekonomiese waarde en die historiese koste word meestal deur die wisseling in die waarde van die geldeenheid waarin die bate uitgedruk word, veroorsaak. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings volgens die historiesekostemetode is ook aan hierdie beswaar onderworpe. In die geval van die menslike hulpbronne van 'n onderneming word dié beswaar egter vererger deur die feit dat die vasstelling van oormatige of oortollige belegging in die menslike hulpbronne bemoeilik word as gevolg van die gebrek aan 'n markwaarde vir die menslike hulpbronne.
- (b) Die tweede beswaar teen die historiesekostemetode as basis van kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings is dat die koste van die menslike hulpbronne nie 'n determinant van die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne is nie. Die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne is nie soseer van die koste van die menslike hulpbronne as van die volgende faktore afhanklik nie: die duur van die verbintenis tussen die werknemer en die onderneming en



die kwaliteit van die dienste van die werknemer tydens hierdie verbintenis (Pyle, 1970c, p. 30).<sup>9)</sup> Amortisasieafskrywings gegrond op die historiese koste van die menslike hulpbronne, is ook nie 'n weerspieëling van die verandering in die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne nie. Die ekonomiese waarde van menslike hulpbronne kan anders as die meeste fisiese bates, met verloop van tyd in waarde toeneem as gevolg van die kostelose byvoeging van ondervinding en kennis. 'n Persoon kan sy kennis en ondervinding onafhanklik van die onderneming vermeerder. Dit is ook so dat dieselfde opleiding nie sonder meer dieselfde vermeerdering in die waarde van die verskillende menslike hulpbronne van die onderneming tot gevolg het nie. Dieselfde probleem kom voor by die afskrywing van die historiese koste van die menslike hulpbronne van 'n onderneming aangesien verskillende werknemers verskillend reageer in dieselfde werksituasie - sommige vermeerder in waarde terwyl ander in dieselfde omstandighede in waarde verminder.

Hierdie beswaar teen die historiesekostemetode, nl. dat die historiese koste nie noodwendig die ekonomiese waarde van die bates weerspieël nie, is egter nie eksklusief op menslike hulpbronne van toepassing nie. Al sou die waarde van die geldeenheid waarin die bates van ondernemings uitgedruk word, konstant bly, kom daar nogtans wisselings

---

9) Vide par. 6.3 & 6.4.

in die ekonomiese waarde van dié bates voor as gevolg van veranderinge in die vraag en aanbod van die bates.

- (c) n Derde beswaar wat soms teen die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings en die rekeningkundige verantwoording daarvan in die gepubliseerde finansiële jaarstate volgens die historiesekostemetode ingebring word, is dié van verifieerbaarheid. Die verdeling van die koste van die menslike hulpbronne in die onderskeie bate- en uitgawekomponente en ook die afskrywing van die batekomponent berus in groot mate op die persoonlike oordeel van een of meer persone. Die probleem volgens Friedman & Lev (1974, p. 244) is "... there is an assumption that expenditures made on the behalf of employees do, in fact, create future benefits to the firm. But do we know this for sure? And if they do, what is the time period over which those benefits will accrue to the firm?" Hierdie vrae kan egter met die volgende teenvraag beantwoord word: Word dieselfde probleme nie ook by die tradisionele bates van ondernemings aangetrof nie?

Ondanks hierdie besware is die historiesekostemetode van kwantifisering van die menslike hulpbronne en die rekeningkundige verantwoording daarvan in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings die aan-

vaarbaarste van al die voorgestelde metodes van kwantifisering. Die historiesekostemetode van kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings is nie net in ooreenstemming met die metode wat ten opsigte van ander bates van die onderneming toegepas word nie, maar is ook die objektiefste en verifieerbaarste metode.

Ten slotte die volgende aanhaling uit die International accounting news (Anon, 1977c, p. 2): "For all its deficiencies, his historical cost has served businessmen and investors well for five centuries, and in the process has permeated the legal and taxation system of every country. Historical cost-based accounting is a versatile, flexible system that has demonstrated its ability in the past to adapt to new economic and business circumstances".

#### 5.4 VERVANGINGSKOSTE AS BASIS VAN DIE KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS

##### 5.4.1 INLEIDING

Die inherente swakheid van die historiesekostemetode, nl. die miskennig van die wisseling in die waarde van die geldeenheid waarin die balansstaatitems verantwoord word, het aanleiding gegee tot die ontwikkeling van die vervangingskostemetode. Die vervangingskostemetode het ook sy toepassing op die kwantifisering en rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings gevind. Die vervangingskoste van die menslike hulpbronne van 'n onderneming kan gedefinieer word as dit wat nou daarvoor opgeoffer moet word om die bestaande menslike hulpbronne van 'n onderneming te vervang.



#### 5.4.2 METODE VAN KWANTIFISERING

Die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings volgens die vervangingskostemetode kan op twee maniere benader word, nl:

- (a) Kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings met die individu as basis.
- (b) Kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings met die totale arbeidsmag as basis.

Likert (1967, p. 103) wat laasgenoemde benadering volg, probeer deur middel van die volgende vraag wat aan die bestuurders van 'n onderneming gestel word, 'n subjektiewe vervangingskoste vir die totale menslike hulpbronne van die onderneming kry: "Assume that tomorrow morning every position in the firm is vacant, that all the present jobs are there, all of the present plants, offices, equipment, patents, and all financial resources but no people, how long would it take and how much would it cost to hire personnel to fill all of the present jobs, to train them to their present level of competence, and to build them into the well-knit organization which now exists?"

Likert (1967, p. 103) noem die geval van een onderneming waarvan die bestuurders van mening was dat dit etlike jare sou neem om die menslike hulpbronne van dié onderneming weer op te bou teen 'n koste dubbel die bedrag van die jaarlikse salaris- en loonkoste.

Die geldigheid van hierdie metode vir die vasstelling van die vervangingskoste van die totale menslike hulpbronne van 'n onderneming kan op grond van die subjektiewe aard daarvan betwis word. Die subjektiwiteit van dié metode van kwantifisering van die menslike hulpbronne maak dit ongeskik vir die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings.

Die kwantifisering van die menslike hulpbronne van 'n onderneming met die individu as basis kan volgens Flamholtz (1974a, p. 41) verder onderskei word in die volgende benaderings:

- (a) Die vasstelling van die posisionele vervangingskoste.
- (b) Die vasstelling van die persoonlike vervangingskoste.

Posisionele vervangingskoste kan beskryf word as dit wat nou daarvoor opgeoffer moet word om 'n persoon wat 'n spesifieke pos beklee, te vervang deur iemand wat ekwivalente dienste in die gegewe posisie kan lewer (Flamholtz, 1974a, p. 41).

Persoonlike vervangingskoste kan beskryf word as dit wat nou daarvoor opgeoffer moet word om 'n persoon te vervang deur iemand wat dieselfde dienste kan lewer as die een wat vervang moet word (Flamholtz, 1974a, p. 41, 43). Hierdie metode verskil van die posisionele vervangingskostemetode in die opsig dat dit vereis dat die persoon deur iemand vervang moet word wat 'n gelykwaardige diens kan lewer terwyl die posisionele

vervangingskostemetode vereis dat die persoon deur die mees geskikte van die beskikbare substitute vervang moet word. Aangesien dit met die vervanging van menslike hulpbronne selde die bedoeling is om 'n persoon wat die diens van 'n onderneming verlaat het, deur 'n bykans identiese persoon te vervang, lyk dit of die posisionele vervangingskostemetode die mees praktiese metode van die twee benaderings is.

Albei genoemde benaderings van kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings vereis die vasstelling van die huidige koste van -

- (a) die verkrygingskoste van die menslike hulpbronne; en
- (b) die opleidingskoste van die menslike hulpbronne.

By die vasstelling van die huidige koste van die verkrygings- en opleidingskoste van die menslike hulpbronne kan daar van dieselfde koste-indelings as by die bepaling van die historiese koste gebruik gemaak word.<sup>10)</sup>

Volgens Flamholtz (1974a, p. 41) moet daar egter nog 'n kategorie by die verkrygings- en opleidingskoste gevoeg word, nl. die afskeidingskoste. Die afskeidingskoste is die koste wat aangegaan moet word indien 'n persoon die diens van die onderneming verlaat. Ewenas verkrygings- en opleidingskoste kan die afskeidingskoste in direkte en indirekte koste verdeel word. Direkte afskeidingskoste is enige betalings wat aan

---

10) Vide par. 5.3.2.



die persoon wat die diens van die onderneming verlaat, gedoen moet word. Indirekte afscheidingskoste verteenwoordig bv. verlies aan produktiwiteit net voor diensverlating, die verlies van inkomste as gevolg van die vakante pos en die invloed van die vakante pos op die produktiwiteit van ander werkers. Die insluiting van hierdie indirekte afscheidingskoste van die menslike hulpbronne word egter nie aanbeveel nie aangesien die vasstelling daarvan in eerste instansie subjektief is en in tweede instansie in werklikheid nie as 'n koste gereken kan word nie.

In afbeelding 5.2 word daar 'n skematiese uiteensetting van 'n model vir die kwantifisering van menslike hulpbronne volgens die vervangingskoste gegee. Hierdie model het die individu as basis van die vasstelling van die vervangingskoste.

#### 5.4.3 ARGUMENTE TEN GUNSTE VAN DIE VERVANGINGSKOSTEMETODE

Die volgende argumente kan ten gunste van die kwantifisering en die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings volgens die vervangingskostemetode aangevoer word:

- (a) Die tradisionele beswaar teen die historiesekostemetode van rekeningkundige verantwoording, nl. dat dit nie tred hou met die wisseling in die waarde van die geldeenheid waarin die balansstaatitems uitgedruk word nie, word deur die vervangingskoste oorbrug. Die vervangingskostemetode gee die huidige koste van die verkryging, opleiding en afskeiding van die menslike hulpbronne van ondernemings.

- (b) Die vervangingskostemetode bied nie net 'n aanpassing van die historiese koste ten opsigte van die wisseling in die waarde van die geldeenheid nie, maar ook 'n vervanging van die historiese koste deur 'n vervangingskoste waarin daar voorsiening gemaak is vir veranderinge in die mark-situasie van die menslike hulpbronne en veranderde opleidingsvereistes.
- (c) Kennis van die vervangingskoste van die menslike hulpbronne van 'n onderneming is vir die bestuur van die onderneming van groter nut as kennis van die historiese koste van die menslike hulpbronne. Die vervangingskoste van die menslike hulpbronne speel 'n belangrike rol in besluitneming deur die bestuur van die onderneming oor opleiding, vergoeding, instandhouding en vervanging van die menslike hulpbronne aangesien dit die direkte verlies weerspieël wat gely sal moet word indien die dienste van 'n sekere persoon verloor word of anders die huidige koste aandui wat aangegaan moet word om 'n sekere betrekking te vul. Die vervangingskoste van die menslike hulpbronne bied ook vir die eksterne gebruiker van die finansiële jaarstate 'n beter beeld van wat die menslike hulpbronne van die onderneming "werd" is.

#### 5.4.4 BESWARE TEEN DIE VERVANGINGSKOSTEMETODE

Die volgende besware kan ingebring word teen die kwan-

tifisering en die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings volgens die vervangingskostemetode:

- (a) Een van die bestaande algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels is die rekeningkundige verslagdoening oor die ekonomiese aktiwiteite van die onderneming teen dié koste wat aangegaan is op die moment waarop die transaksie plaasgevind het. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van 'n onderneming teen die vervangingskoste van die menslike hulpbronne sal daarom tans nie vir verslagdoening deur middel van die gepubliseerde finansiële jaarstate aanvaarbaar wees nie. Indien net die menslike hulpbronne van 'n onderneming teen die vervangingskoste daarvan in die finansiële jaarstate opgeneem word, sal dit onvergelykbaar met die ander bates van die onderneming wees, aangesien die tradisionele basis van rekeningkundige verslagdoening die historiesekostemetode is.
- (b) Die beswaar dat die historiese koste nie noodwendig met die ekonomiese waarde van 'n bate verband hou nie,<sup>11)</sup> is ook op die vervangingskostemetode van toepassing.
- (c) Ten einde 'n goeie surrogaat vir die ekonomiese waarde van 'n bate te wees, vereis dat die vervangingskoste eerder op die markwaarde gebaseer moet wees as op die onderneming se eie koste en kostetoedelings.

---

11) Vide par. 5.3.4.



Die berekening van die vervangingskoste van die menslike hulpbronne deur middel van eie koste is aan subjektiewe oordeel onderworpe wat by rekeningkundige verslagdoening sover moontlik vermy moet word. Die vasstelling van die vervangingskoste van die ander bates van 'n onderneming is onderworpe aan die toetsing van dié waarde in die ope mark, bv. die vervangingskoste van 'n sekere masjien wat die onderneming gebruik, kan op die ope mark geverifieer word.

- (d) Die probleem van die verifieerbaarheid van die finansiële gegewens in die finansiële jaarstate wat reeds onder die historiesekostemetode bespreek is,<sup>12)</sup> is nog meer akuut by die vervangingskostemetode. Die vasstelling van die vervangingskoste van die menslike hulpbronne van 'n onderneming is veel meer aan subjektiwiteit blootgestel as die historiese koste van die menslike hulpbronne.
- (e) Hekimian & Jones (1967, p. 108) noem ook die volgende algemene besware teen die vervangingskostemetode: "Though current replacement cost comes to being an ideal method of asset valuation, it suffers from two deficiencies:
1. Management may have some particular asset which it is unwilling to replace at current cost, but which it wants to

---

12) Vide par. 5.3.4.

keep using because the asset has a value greater than its scrap value. There must be some method of valuing such an asset.

2. There may be no similar replacement for a certain existing asset. This situation is caused either by a changing technology where an asset has to be replaced by a 'new model' or by the simple fact that the asset is custom made".

Eersgenoemde beswaar is selde op die menslike hulpbronne van ondernemings van toepassing. Laasgenoemde beswaar geld egter dikwels ook vir die menslike hulpbronne van ondernemings.

## 5.5 GELEENTHEIDSKOSTE AS BASIS VAN DIE KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS

### 5.5.1 INLEIDING

Hoewel die geleentheidskostemetode in hierdie hoofstuk as 'n kostemaatstaf behandel word, kan dit egter net so goed as 'n waardemaatstaf beskou word aangesien die kwantifisering van die menslike hulpbronne volgens die geleentheidskostemetode in werklikheid nie op koste volgens die gewone betekenis van die woord berus nie.

Dié metode word aan die ekonomiese begrip "geleentheidskoste" ontleen. Die geleentheidskoste van 'n bate word in die ekonomie gedefinieer as "... the most profitable

alternative use ... that is foregone by putting it to its present use" (Dean, 1954, p. 17). Flamholtz (1974a, p. 176) definieer geleentheidskoste met betrekking tot die menslike hulpbronne van 'n onderneming soos volg: "Opportunity cost is the value of an asset in an alternative use. It is measured by the amount of net cash inflows that must be sacrificed in order to direct a resource from one use to another. Thus it is the value of an opportunity foregone. In the case of an individual, the opportunity cost is the value foregone by allocating the person to one job rather than to another".

#### 5.5.2 METODE VAN KWANTIFISERING

Die geleentheidskostemetode vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings is deur Hekimian & Jones (1967, pp. 105 - 113) voorgestel. Aangesien die geleentheidskostemetode vereis dat die waarde van die verskillende alternatiewe gebruike in 'n marksituasie bepaal moet word, is die toepassing van die begrip op die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings nie sonder meer moontlik nie. Om hierdie probleem die hoof te bied, stel Hekimian & Jones (1967, p. 108) die sogenoemde "competitive bidding"-metode voor waarvolgens die geleentheidskoste van die menslike hulpbronne van 'n onderneming bepaal kan word. Hulle metode berus op die teorie dat enige onderneming minstens twee afdelings, projekte of kontrakte het wat onderling kompeteer na die skaars menslike hulpbronne van die onderneming. Deur 'n stelsel in te voer waarvolgens die bestuurders van die afdelings/projekte/kontrakte vir hierdie skaars



menslike hulpbronne bie, skeep die onderneming in werklikheid vir sy menslike hulpbronne n mark in die klein waarop die geleentheidskoste van die menslike hulpbronne bepaal kan word. Die bestuurder wat suksesvol bie, moet die bedrag van sy bod by die bedrag van sy totale belegging in ander bates insluit. In ruil vir die hoër bedrag waarop die opbrengs op sy belegging bereken word, kry die bestuurder die voordeel dat hy hoër winste kan verdien met die dienste van die skaars menslike hulpbronne. Menslike hulpbronne wat nie skaars is nie en maklik van buite die onderneming getrek kan word, besit geen waarde nie aangesien dit nie vir die kompetende afdelings/projekte/kontrakte nodig is om vir hulle dienste te bie nie.

Die volgende dien ter illustrasie van hierdie metode (Hekimian & Jones, 1967, p. 109): In n onderneming met twee afdelings (afdelings 1 en 2) verlang albei afdelings die dienste van agt ingenieurs. Die ingenieurs wat tans indiens van afdeling 1 is, is vanweë hulle gespesialiseerde opleiding en ondervinding nie vryelik van buite die organisasie beskikbaar nie. Die fisiese bates van die twee afdelings beloop onderskeidelik R1 000 000 en R2 000 000 en die huidige wins onderskeidelik R300 000 en R160 000. Die direksie verwag van die twee afdelings n opbrengs op belegging van onderskeidelik 15% en 10%. Daar word ook verwag dat afdeling 1 se wins met R100 000 tot R200 000 sal daal indien die dienste van die ingenieurs verloor word en dat afdeling 2 se wins met R140 000 tot R300 000 sal styg indien die dienste van die ingenieurs bekom kan word.

Die maksimum bod wat deur die twee afdelings vir die agt ingenieurs gemaak kan word, kan soos volg bereken word:

	<u>Afdeling 1</u>	<u>Afdeling 2</u>
Waarde van fisiese bates	R1 000 000	R2 000 000
Huidige wins	R300 000	R160 000
Opbrengs op belegging		
- werklik	30%	8%
- doelwit	15%	10%
Verwagte wins		
- met agt ingenieurs		R300 000
- sonder agt ingenieurs	R200 000	
Maksimum bod ten einde doelwit-opbrengs op to- tale belegging te bereik	R1 000 000	R1 000 000
Maksimum bod ten einde doelwit-opbrengs op mar- ginale belegging te be- reik	R667 000	R1 400 000

Hoewel die maksimum bod ten einde die doelwit-opbrengs op totale bates te bereik, vir albei afdelings R1 000 000 beloop, kan die bestuurder van afdeling 2 tot R1 750 000 vir die ingenieurs binne sonder om die huidige opbrengs vir die afdeling te verlaag ( $(300\ 000 + (2\ 000\ 000 + 1\ 750\ 000)) \times 100 = 8\%$ ). Die bestuurder sal egter so laag moontlik wil binne aangesien hy die bodprys as 'n belegging moet beskou waarop hy die doelwit-opbrengs moet bereik. Indien die toename van die wins as gevolg van die agt ingenieurs minder as 10% van die bod is, beteken dit dat die bestuurder hierdie tekort later elders

sal moet opmaak ten einde nog die 10%-doelwit te bereik. Op hierdie basis is die maksimum bod wat afdeling 2 vir die ingenieurs kan maak, R1 400 000  $((140\ 000 \times 100) + 10)$ . Op dieselfde basis sal die bod van afdeling 1, ten einde die doelwit van 15% te bereik, nie hoër as R667 000  $((100\ 000 \times 100) + 15)$  moet wees nie. Die bestuurder van afdeling 1 kan egter tot R1 000 000 bide en nog sy doelwit opbrengs van 15% bereik. Daar kan dus verwag word dat afdeling 2 se bod suksesvol sal wees met 'n bedrag van tussen R1 000 000 en R1 400 000. Hierdie bedrag moet deur afdeling 2 by sy totale belegging in bates gevoeg word synde die waarde van die skaars menslike hulpbronne wat dié afdeling in diens het.

### 5.5.3 ARGUMENTE TEN GUNSTE VAN DIE GELEENTHEIDSKOSTEMETODE

Die volgende argumente kan ten gunste van die kwantifisering en die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings volgens die geleentheidskostemetode aangevoer word:

- (a) Hekimian & Jones (1967, p. 108) voer aan dat die kompeterebodemmetode waarvolgens die geleentheidskoste van die menslike hulpbronne van ondernemings bepaal word tot die optimale benutting van die menslike hulpbronne van 'n onderneming aanleiding sal gee. Hierdie metode verseker dat die skaars menslike hulpbronne van 'n onderneming aan die afdelings/projekte/kontrakte toegeken sal word waar hul dienste tot die grootste wins of voordeel sal lei.
- (b) Die geleentheidskostemetode van kwantifisering



van die menslike hulpbronne van ondernemings kan as 'n beter surrogaat vir die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne beskou word as enige van die vorige metodes. Die metode is nie op die koste van die menslike hulpbronne van die onderneming gebaseer nie, maar poog om die "markwaarde" van die skaars menslike hulpbronne van die onderneming binne die onderneming vas te stel.

#### 5.5.4 BESWARE TEEN DIE GELEENTHEIDSKOSTEMETODE

Die volgende besware kan teen die kwantifisering en die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings volgens die geleentheidskostemetode ingebring word:

- (a) Aangesien algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels tans slegs historiese koste as basis van rekeningkundige verantwoording in die gepubliseerde finansiële jaarstate aanvaar, is die verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings volgens die geleentheidskostemetode onaanvaarbaar. Die nut van hierdie metode lê eerder by die interne gebruikers van die finansiële inligting as by die eksterne gebruikers van die gepubliseerde finansiële jaarstate.
- (b) Die metode plaas geen waarde op die nie-skaars menslike hulpbronne van 'n onderneming nie. In hoofstuk 3 is daar egter aangetoon dat die menslike hulpbronne van 'n

onderneming in die algemeen (of dit skaars is of nie) as 'n bate van die onderneming beskou kan word. Die metode verleen daarom geen erkenning aan die toekomstige ekonomiese nut van nie-skaars menslike hulpbronne van ondernemings nie.

- (c) Die gebrek aan 'n ope mark vir die menslike hulpbronne skeep probleme vir die toepassing van die geleentheidskostebegrip op die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings. Die metode voorgestel deur Hekimian & Jones (1967, pp. 105 - 113) waarvolgens daar binne die onderneming 'n mark vir die onderneming se skaars menslike hulpbronne geskep word, is egter kunsmatig en nie in die meeste ondernemings toepasbaar nie.
- (d) 'n Verdere probleem bestaan by die vasstelling van die bedrag waarteen daar gebie moet word. Die bestuurder wat die bod maak, moet by die vasstelling van die bedrag 'n skatting maak van die huidige waarde van die toekomstige inkomste (ekonomiese nut) wat deur die menslike hulpbronne tot die totale inkomste van die onderneming bygedra word. Hierdie metode kom dus voor dieselfde probleme te staan as die metodes wat poog om die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne vas te stel.<sup>13)</sup>
- (e) Die kwantifisering van die menslike hulp-

---

13) Vide hfst.6.

bronne volgens die geleentheidskostemete is grootliks afhanklik van die subjektiewe oordeel van die bestuurders van die afdelings/projekte/kontrakte wat na die skaars menslike hulpbronne van die onderneming meeding. Daar bestaan geen kontrole oor die redelikheid van die bedrag waarteen gebie word nie aangesien  $\pi$  ope mark ontbreek en die suksesvolle bestuurder nie die bedrag van sy bod aan iemand moet vergoed nie.

Die resultate van hierdie metode is daarom onverifieerbaar en onaanvaarbaar vir die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings.

## 5.6 GEVOLGTREKING

Die gebrek aan akkurate maatstawwe vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van  $\pi$  onderneming in  $\pi$  geldwaarde moet nie ondernemings daarvan weerhou om hulle menslike hulpbronne in hulle gepubliseerde finansiële jaarstate te verantwoord nie. Die probleme van toepassing op die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings, is in baie gevalle ook van toepassing op die ander bates van die ondernemings en tog vind die rekeningkundige verantwoording van hierdie bates plaas. Die formulering van  $\pi$  depresiasiebeleid vir die paring van die koste van vaste bates met toekomstige inkomste wat deur hierdie bates voortgebring word, skeep bv. dieselfde probleme as die afskrywing van die koste van die menslike hulpbronne. Wingfield (1971, p. 11) merk



tereg op: "In many areas of accounting, approximate values have prove useful to users of financial statements". Rhode & Lawler in Dunette (1973, p. 161) skryf ook in hierdie verband: "It is important to note, however, that there are many similar measurement problems in evaluating physical assets, but evaluation still takes place, even if sometime unsatisfactorily. It may be unfair to ask human resource accounting to solve problems that have not yet been solved by traditional accounting practice".

Huidige algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels vereis die verslagdoening van die ekonomiese aktiwiteite van ondernemings teen historiese koste in die gepubliseerde finansiële jaarstate. In hierdie hoofstuk is daar aangedui dat die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van 'n onderneming op die historiesekostebasis moontlik is. Die historiesekostemetode is egter onderworpe aan inherente tekortkominge wat ook op die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings teen historiese koste van toepassing is. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings teen historiese koste moet egter as eerste stap beskou word in 'n poging om die menslike hulpbronne op gelyke basis met die tradisionele bates van die onderneming te bring. Na gelang daar in die rekeningkunde oplossings vir die tekortkominge van die historiesekostemetode in die algemeen gevind word, kan hierdie probleme ook vir die menslike hulpbronne in die besonder opgelos word.

## HOOFSTUK 6

### VOORGESTELDE METODES VIR DIE KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS MET WAARDE AS BASIS

- 6.1 INLEIDING
- 6.2 DIE WAARDE VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE
- 6.3 DIE DETERMINANTE VAN DIE WAARDE VAN DIE INDIVIDUELE WERKNEMER
- 6.4 DIE DETERMINANTE VAN DIE WAARDE VAN 'N GROEP WERKNEMERS
- 6.5 TOEKOMSTIGE INKOMSTE VAN DIE ONDERNEMING AS BASIS VAN DIE KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE
  - 6.5.1 INLEIDING
  - 6.5.2 DIE INDIVIDUELE WERKNEMER AS BASIS VAN DIE BEREKENING VAN DIE WAARDE VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE
    - 6.5.2.1 STOGASTIESE PROSES MET VERGOEDING
    - 6.5.3 'N GROEP WERKNEMERS AS BASIS VAN DIE BEREKENING VAN DIE WAARDE VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE
      - 6.5.3.1 DIE METODE VAN ONAANGEKOOPT KLANDISIEWAARDE
      - 6.5.3.2 DIE METODE VAN KLANDISIEWAARDE OF EKONOMIESE WAARDE
      - 6.5.3.3 DIE METODE VAN SOSIO-SIELKUNDIGE OF MENSLIKE-ORGANISASIE-DIMENSIE
      - 6.5.3.4 DIVERSE VOORSTELLE
- 6.6 TOEKOMSTIGE VERGOEDING VAN DIE WERKNEMER AS BASIS VAN DIE KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE
  - 6.6.1 INLEIDING

- 6.6.2 DIE INDIVIDUELE WERKNEMER AS BASIS VAN DIE BEREKENING VAN DIE WAARDE VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE
  - 6.6.2.1 DIE METODE VAN AANGEPASTE HUIDIGE WAARDE
  - 6.6.2.2 DIE METODE VAN MENSLIKE KAPITAAL
  - 6.6.2.3 DIE METODE VAN MENSLIKEBATEVERMENIGVULDIGER
- 6.6.3 'N GROEP WERKNEMERS AS BASIS VAN DIE BEREKENING VAN DIE WAARDE VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE
  - 6.6.3.1 DIE METODE VAN AANGEPASTE HUIDIGE WAARDE
  - 6.6.3.2 DIE METODE VAN MENSLIKE KAPITAAL
  - 6.6.3.3 DIE METODE VAN MENSLIKEBATEVERMENIGVULDIGER
- 6.7 GEVOLGTREKKING



## HOOFSTUK 6

### VOORGESTELDE METODES VIR DIE KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS MET WAARDE AS BASIS

#### 6.1 INLEIDING

In hoofstuk 5 is daar aangedui dat die voorgestelde metodes in die literatuur vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings in die volgende groepe ingedeel kan word:

- (a) Metodes met koste as basis.
- (b) Metodes met waarde as basis.

In hierdie hoofstuk word daar aandag geskenk aan dié voorgestelde metodes wat poog om die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne van ondernemings te bepaal. Die voorgestelde metodes vir die bepaling van die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne van ondernemings berus op die volgende basiese uitgangspunte:

- (a) Metodes wat poog om die menslike hulpbronne van ondernemings te kwantifiseer deur die verdiskontering van die toekomstige inkomste wat die onderneming sal toeval as gevolg van die indiensneming van die menslike hulpbronné.
- (b) Metodes wat poog om die menslike hulpbronne van ondernemings te kwantifiseer deur die verdiskontering van die toekomstige vergoeding wat aan die menslike hulpbronne van die onderneming betaal moet word.

Volgens eersgenoemde benadering word daar van die veronderstelling uitgegaan dat die waarde van enige bate die huidige waarde van die toekomstige voordeel/nut/inkomste is wat van dié bate verkry kan word. Laasgenoemde benadering gaan van die veronderstelling uit dat die vergoeding wat vir die dienste van die menslike hulpbronne betaal word, 'n goeie weerspieëling van die waarde van die menslike hulpbronne is.

Die waarde van die menslike hulpbronne word volgens hierdie metode gebaseer op die huidige waarde van die toekomstige vergoeding van die menslike hulpbronne. Albei hierdie metodes kan egter verder onderverdeel word in -

- (a) metodes wat poog om die waarde van die individuele werknemer van 'n onderneming te bereken; en
- (b) metodes wat poog om die waarde van 'n groep werknemers of die totale werknemers van die onderneming te bereken.

Die belangrikheid van die berekening van die waarde van die individuele werknemer word deur Craft (1975, p. 23) soos volg gestel: "It has been argued that the individual is the focus of much organizational decision-making and that the value determined for individuals can be aggregated in order to place value on larger groups of people". Anders as in wiskunde, is die totale waarde van die menslike hulpbronne van 'n onderneming egter nie sonder meer gelyk aan die som van die waardes van die individuele

werknemers nie. Om hierdie rede is sommige skrywers van mening dat daar eerder gepoog moet word om 'n waarde op 'n groepsbasis of op 'n totale basis te bereken.

## 6.2 DIE WAARDE VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

Voordat die metodes vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne met waarde as basis bespreek kan word, moet daar eers kortliks aangedui word wat met die begrip "waarde" bedoel word.

Die ekonomiese waarde-teorie gaan van die veronderstelling uit dat 'n item waarde het slegs in die mate waarin dit in staat is om toekomstige voordele/nut/inkomste te kan lewer. So skryf Fisher (1927, p. 189) bv.: "No one will dispute that the buyer of any article of capital will value it for the expected services to him, and that 'at the margin' of his purchases, the price he will pay is the equivalent to him of these expected services, or, in other words, is their 'present worth,' their 'discounted value,' or 'capitalized value'".

Die rekeningkundige literatuur verleen ook erkenning aan hierdie beskouing van die ekonomiese waarde van 'n bate. 'n Komitee van die American Accounting Association (1957, p. 4) definieer ekonomiese waarde as "... the money-equivalent of service potentials". Hierdie geldekwivalent kan algemeen beskou word as "... the discounted present value of expected revenue by an asset" (Cooper & Parker, 1973, p. 24).

Dit kan daarom as algemene reël gestel word dat die waarde van enige item die huidige waarde van die ver-



wagte toekomstige voordele/nut/inkomste van die item is. Die waarde van die menslike hulpbronne van 'n onderneming berus op dieselfde beginsel. Die waarde van die individuele werknemer van 'n onderneming kan daarom gedefinieer word as die huidige waarde van die toekomstige dienste of inkomste wat verwag word wat die individu sal lewer gedurende die verwagte periode wat hy in diens van die onderneming sal bly (Flamholtz, 1974a, p. 114). Die waarde van 'n groep of die totale menslike hulpbronne kan op dieselfde grondslag gedefinieer word as die huidige waarde van die verwagte toekomstige voordele/nut/inkomste wat die groep aan die onderneming sal lewer.

Die toekomstige voordele/nut/inkomste wat die individuele werknemer of groep werknemers vir 'n onderneming inhou, is egter afhanklik van, onderworpe aan en word beïnvloed deur 'n verskeidenheid faktore. Vervolgens word eers die determinante van die waarde van 'n individu vir 'n onderneming soos geformuleer deur Flamholtz (1972c, pp. 666 - 678; 1974a, pp. 114 - 127) bespreek en dan die determinante van die waarde van 'n groep of totale menslike organisasie van 'n onderneming soos hoofsaaklik geformuleer deur Likert (1967).

### 6.3 DIE DETERMINANTE VAN DIE WAARDE VAN DIE INDIVIDUELE WERKNEMER

Flamholtz (1972c, pp. 666 - 678 ; 1974a, pp. 114 - 127) is by uitstek verantwoordelik vir die formulering van die determinante van die waarde van die individuele werknemer vir die onderneming binne die verband van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van 'n onderneming. Die hieropvolgende be-

spreking van die determinante van die waarde van die individuele werknemer vir die onderneming is dus hoofsaaklik op die teorie van Flamholtz geskoei.

Aangesien dit die individuele werknemer van 'n onderneming in groot mate vry staan om die onderneming sy dienste na willekeur aan te bied of nie, beteken dit dat die waarde van die individuele werknemer vir die onderneming 'n tweeledige voorkoms het, nl.:

- (a) Die verwagte voorwaardelike waarde (expected conditional value).
- (b) Die verwagte realiseerbare waarde (expected realizable value).

Flamholtz (1974a, p. 115) definieer die verwagte voorwaardelike waarde van 'n individuele werknemer as die bedrag wat die onderneming potensieel van die dienste van die individuele werknemer kan realiseer indien hy sy verbintenis met die onderneming vir die res van sy produktiewe lewe behou. Flamholtz (1974a, p. 115) omskryf die verwagte realiseerbare waarde as die bedrag wat werklik verwag kan word om van die dienste van die individuele werknemer te realiseer, met inagneming van die moontlikheid van diensverlating. Die verwagte realiseerbare waarde van 'n individuele werknemer is daarom die uiteindelijke waarde van die individu aangesien dit ooreenstem met die algemene opvatting van die waarde van 'n bate, nl. die huidige waarde van die verwagte toekomstige voordeel/nut/inkomste van die bate.

Die verwagte realiseerbare waarde van die individuele

werknemer is volgens Flamholtz (1974a, p. 115) afhanklik van twee wisselwerkende veranderlikes, nl.:

- (a) Die individuele werknemer se voorwaardelike waarde.
- (b) Die waarskynlikheid dat die individuele werknemer sy verbintenis met die onderneming sal behou.

Die waarskynlikheid dat die individuele werknemer sy verbintenis met die onderneming sal behou, bepaal die mate waarin die onderneming die individuele werknemer se potensiële toekomstige dienste (sy voorwaardelike waarde) sal realiseer. Dit is die komplement van die waarskynlikheid dat die individuele werknemer sy dienste by die onderneming sal beëindig. Die produk van hierdie twee veranderlikes is die verwagte realiseerbare waarde van die individuele werknemer vir die onderneming.

Flamholtz (1974a, pp. 115 - 116) beweer dat die voorwaardelike waarde van  $n$  individuele werknemer van  $n$  onderneming uit die volgende elemente bestaan:

- (a) Produktiwiteit (productivity).
- (b) Verplaasbaarheid (transferability).
- (c) Bevorderbaarheid (promotability).

Produktiwiteit is die verwagte hoeveelheid dienste wat  $n$  individuele werknemer kan lewer terwyl hy sy huidige pos beklee. Verplaasbaarheid is die verwagte hoeveelheid dienste wat die individuele werknemer kan lewer in ander poste van gelyke vlak maar in  $n$  ander bevorderingsrigting. Bevorderbaarheid is



die verwagte hoeveelheid dienste wat 'n individuele werknemer kan lewer indien hy hoër poste in sowel sy huidige as alternatiewe bevorderingsrigtings beklee. Flamholtz (1974a, p. 118) veronderstel 'n sekere mate van verwantskap tussen hierdie drie elemente en beskou produktiwiteit as die sentrale en oorsaaklike veranderlike aangesien dit die individuele werknemer se bevorderbaarheid én sy verplaasbaarheid bepaal of beïnvloed. Bevordering van die individuele werknemer binne die onderneming geskied ten minste gedeeltelik op grond van 'n beoordeling van sy vorige, huidige en verwagte toekomstige produktiwiteit. Net so speel produktiwiteit 'n rol in die oorweging van die verplasing van die individuele werknemer.

Die produktiwiteit, verplaasbaarheid en bevorderbaarheid van 'n individuele werknemer is die produk van die volgende:

- (a) Die kenmerke of eienskappe van die individuele werknemer.
- (b) Sekere kenmerke of eienskappe van die onderneming.

Die belangrikste individuele kenmerke of eienskappe wat die voorwaardelike waarde van 'n individuele werknemer beïnvloed, is (Flamholtz, 1974a, pp. 117 - 118):

- (a) Die individuele werknemer se bekwaamheid (skill).
- (b) Die individuele werknemer se aktiveringspeil (activation level).

Die belangrikste kenmerke of eienskappe van die onderneming wat die voorwaardelike waarde van 'n individuele werknemer kan beïnvloed, is (Flamholtz, 1974a, pp. 118 - 121):

- (a) Die rol van die individuele werknemer in die onderneming (role).
- (b) Die aard van die vergoeding van die individuele werknemer (rewards).

Die individuele werknemer se bekwaamhede verteenwoordig sy huidige ontwikkelde potensiaal om dienste aan die onderneming te lewer. Die bekwaamhede van 'n individuele werknemer is relatief stabiel en blywend maar kan tog deur middel van opleiding verander word.

Die individuele werknemer se aktiveringspeil is die neuro-psigologiese ewebeeld van motivering en wissel as gevolg van veranderings in die fisiologiese en psigologiese toestand van die individu.

Daar word veronderstel dat die individuele werknemer se bekwaamhede en aktiveringspeil 'n wisselwerkende invloed op mekaar het ten einde die werknemer se potensiaal om dienste aan die onderneming te lewer, te bepaal. Flamholtz (1974a, p. 118) is van mening dat, nieteenstaande die feit dat 'n werknemer se bekwaamhede 'n grens vorm vir die dienste wat hy aan die onderneming kan lewer, 'n werknemer tog in 'n mate vir die gebrek aan spesifieke bekwaamhede kan vergoed deur sy aktiveringspeil te verhoog. Daarteenoor kan 'n werknemer met besondere bekwaamhede minder dienste aan 'n onder-

neming lever as wat sy potensiaal regverdig as gevolg van 'n relatief lae aktiveringspeil.

Hierdie individuele determinante van die voorwaardelike waarde van 'n individuele werknemer het ook 'n wisselwerking met sekere van die organisatoriese determinante. 'n Individuele werknemer kan oor die bekwaamhede en aktivering beskik om sekere dienste aan die onderneming te lever, maar hierdie potensiele dienslewering van die individuele werknemer kan egter beïnvloed word deur die rol wat hy in die onderneming beklee. Voorbeeld: 'n Persoon met besondere wiskundige bekwaamheid kan die rol van verkoopsman vul, met die gevolg dat sy voorwaardelike waarde vir die onderneming deels deur 'n wisselwerking tussen sy bekwaamheid en organisatoriese rol bepaal word.

Flamholtz (1974a, pp. 119 - 120) wys daarop dat die verhouding tussen 'n persoon en die rol wat hy in 'n onderneming speel, nie net 'n saak van pas of paring is nie maar ook 'n wisselwerking op mekaar het. Elke rol in 'n onderneming het sy formele of voorgeskrewe vereistes waaraan al die werknemers wat die rol beklee, moet voldoen. Die bekwaamhede wat 'n individuele werknemer besit, oefen egter ook 'n invloed uit op die rol wat hy in die onderneming vervul. Die rol van 'n individuele werknemer in 'n onderneming het ook 'n uitwerking op sy aktiveringspeil. Faktore soos die uitdaging, sinvolheid, onsekerheid, ingewikkeldheid en ander soortgelyke faktore wat met 'n sekere rol gepaard gaan, beïnvloed die aktiveringspeil van die individuele werknemer wat die rol beklee.



Nog 'n organisatoriese determinant van die individuele werknemer se voorwaardelike waarde is die vergoeding wat hy vir sy dienste aan die onderneming ontvang. Flamholtz (1974a, p. 121) onderskei tussen die volgende tipes vergoeding:

- (a) Instrumentele individuele vergoeding  
(instrumental individual rewards).
- (b) Instrumentele stelselvergoeding  
(instrumental system rewards).

Instrumentele individuele vergoeding is dié vergoeding wat toegeken word in verhouding tot individuele inspanning en prestasie en is daarop gerig om die individuele werknemer tot optimale rolvervulling aan te moedig. Instrumentele stelselvergoeding is dié vergoeding wat toegeken word vanweë die individuele werknemer se verbintenis met die stelsel (onderneming) en is daarop gerig eerder om die dienste van die individuele werknemer vir die onderneming te verseker as om die individuele werknemer tot hoër produktiwiteit aan te spoor. Daar word veronderstel dat die instrumentele individuele vergoeding die voorwaardelike waarde van die individuele werknemer beïnvloed, aangesien dit op sy aktiveringspeil inwerk.

Aangesien die werknemers van 'n onderneming die diens van die onderneming te eniger tyd kan verlaat, moet daar ook met die determinante van die waarskynlikheid dat die individuele werknemer sy verbintenis met die onderneming sal behou, rekening gehou word. Die persoonlike bevrediging wat 'n individuele werknemer uit sy rol in die onderneming put, hou nou verband met sy voortgesette verbintenis met die onderne-

ming. Daar kan veronderstel word dat die werksbevrediging van die individuele werknemer die produk is van 'n wisselwerking tussen die individuele en organisatoriese determinante van 'n individuele werknemer se waarde vir die onderneming. Anders gestel, die werksbevrediging van die individuele werknemer word deur dieselfde faktore beïnvloed as dié wat sy waarde bepaal. Hierdie invloed is die produk van 'n wisselwerking tussen die individuele werknemer se persoonlike bekwaamheid, sy aktiveringspeil en sy rol in die onderneming en ook die vergoedingstruktuur van die onderneming. Flamholtz (1974a, p. 123) is ook van mening dat daar 'n moontlike verband tussen werksbevrediging en produktiwiteit kan bestaan.

'n Skematiese voorstelling van Flamholtz se waardeteorie van die individuele werknemer van 'n onderneming word in afbeelding 6.1 gegee.

Na aanleiding van 'n empiriese studie wat Flamholtz (1972a, pp. 241 - 261) onderneem het, het hy tot die gevolgtrekking gekom dat daar veronderstel kan word, dat benewens die individuele werknemer se bekwaamheid en aktiveringspeil, daar 'n derde determinant van die voorwaardelike waarde van die individuele werknemer bestaan, nl. die gesindheid van die individuele werknemer jeens die onderneming. Die gesindheid van die individuele werknemer jeens die onderneming oefen weer 'n invloed uit op die aktiveringspeil van die individuele werknemer.

In dieselfde studie het Flamholtz (1972a, pp. 241 - 261)

tot die gevolgtrekking gekom dat die individuele determinante van die voorwaardelike waarde van die individuele werknemer nl. sy bekwaamheid, aktiveringspeil en gesindheid, op hulle beurt die produk is van die volgende individuele eienskappe:

- (a) Die kenvermoë van die individuele werknemer (cognitive abilities).
- (b) Die karaktereieskappe van die individuele werknemer (personality traits).

As gevolg van 'n wisselwerking tussen hierdie twee faktore en die inwerking daarvan op die individuele determinante (bekwaamheid, aktiveringspeil en gesindheid) oefen dit uiteindelik ook 'n invloed uit op die voorwaardelike waarde van die individuele werknemer.

Flamholtz (1972a, pp. 241 - 261) is verder van mening dat die organisatoriese determinante van 'n individuele werknemer se voorwaardelike waarde (die rol wat die individuele werknemer in die onderneming beklee en die vergoeding wat hy vir sy dienste ontvang) beïnvloed word deur -

- (a) die organisatoriese struktuur (organizational structure); en
- (b) die tipe bestuur van die onderneming (management style).



Die invloed van hierdie organisatoriese eienskappe geskied by wyse van onderlinge wisselwerking. 'n Skematiese voorstelling van hierdie gewysigde model van die determinante van die waarde van die individuele werknemer vir die onderneming verskyn in afbeelding 6.2.

Hoewel hierdie model as die eerste stap in die formulering van 'n waardeteorie vir die individuele werknemer van 'n onderneming beskou kan word, bevat dit die volgende tekortkominge:

- (a) Dit behandel die individuele werknemer as onafhanklike wese en neem nie die invloed van ander individue op die waarde van die individuele werknemer in ag nie.
- (b) Daar kan nog verdere veranderlikes bestaan wat die waarde van die individuele werknemer vir die onderneming beïnvloed.
- (c) Die veronderstelde verhoudings en wisselwerkings tussen die verskillende veranderlikes kan of kan moontlik nie bestaan nie.

Hierdie teorie oor die determinante van die waarde van die individuele werknemer is nogtans van belang vir sowel die kwantifisering van die menslike hulpbronne van 'n onderneming in 'n geldwaarde as die nie-monetêre meting van die menslike hulpbronne. Die belangrikste bydrae met betrekking tot die meting van die menslike hulpbronne van 'n onderneming is die gevolgtrekking

dat die waarde van die individuele werknemer die produk is van -

- (a) die kenmerke van die individuele werknemer; en
- (b) die kenmerke of eienskappe van die onderneming.

Die belangrikste bydrae tot die nie-monetêre meting van die menslike hulpbronne van 'n onderneming is dat dié model verskeie veranderlikes vir meting identifiseer.

#### 6.4 DIE DETERMINANTE VAN DIE WAARDE VAN 'N GROEP WERKNEMERS

In teenstelling met Flamholtz se formulering van die determinante van die waarde van 'n individuele werknemer vir 'n onderneming poog Likert en sy medeskrywers om die determinante van die waarde van 'n groep werknemers van die onderneming en van die totale menslike organisasie van die onderneming te identifiseer. Hierdie teorie van Likert en andere oor die determinante van die waarde van die totale menslike hulpbronne van die onderneming dien dan ook as basis van die voorgestelde kwantifiseringsmetode wat later in hierdie hoofstuk beskryf word.<sup>1)</sup>

Die voorgestelde model word aan die hand van die volgende veranderlikes geformuleer:

- (a) Oorsaaklike veranderlikes (causal variables).

---

1) Vide par. 6.5.3.4.

- (b) Tussenkomende veranderlikes (intervening variables).
- (c) Eindresultaatveranderlikes (end-result variables).

Hierdie veranderlikes word deur Likert & Bowers (1973, p. 17) soos volg gedefinieer:

Oorsaaklike veranderlikes: Oorsaaklike veranderlikes is onafhanklike veranderlikes wat die gang van ontwikkelinge in die onderneming en die resultate wat deur die onderneming behaal word, bepaal. Hierdie veranderlikes sluit net dié in wat deur die onderneming en sy bestuur beheer kan word. Algemene ondernemings-toestande, hoewel  $n$  onafhanklike veranderlike, word nie as  $n$  oorsaaklike veranderlike beskou nie, aangesien dit nie deur die bestuur van  $n$  spesifieke onderneming beheer kan word nie. Die model berus op die veronderstelling dat die volgende twee soorte oorsaaklike veranderlikes geïdentifiseer kan word (Likert & Bowers, 1973, p. 19):

- (a) Bestuursgedrag of bestuurleierskap (managerial behavior or managerial leadership).
- (b) Organisatoriese struktuur (organization structure).

Die bestuursleierskap bestaan uit die volgende komponente (Likert & Bowers, 1973, p. 17):

- (a) Ondersteuning: Dit is bestuursgedrag wat daarop gemik is om  $n$  werknemer se gevoel van persoonlike waarde en belangrikheid te verhoog.



- (b) Spanbou: Dit is bestuursgedrag wat lede van 'n groep aanspoor om 'n noue onderling bevredigende verwantskap te ontwikkel.
- (c) Doelbeklemtoning: Dit is bestuursgedrag wat die entoesiasme om die groep se doelstellings of uitstekende prestasies te bereik, stimuleer.
- (d) Werksvergemakliking: Dit is bestuursgedrag wat help met die bereiking van doelwitte en behels aktiwiteite soos skedule-ring, koördinering, beplanning en die voor-siening van gereedskap, materiaal en teg-niese kennis.

Die organisatoriese struktuur verwys na die verwantskap tussen organisatoriese rolle soos wie doen aan wie verslag, die aard van die hiërargiese verwantskappe en die inskakeling tussen die formele en informele organisasie.

Tussenkomende veranderlikes: Tussenkomende veranderlikes word beïnvloed deur die oorsaaklike veranderlikes en bestaan uit die volgende (Likert en Bowers, 1973, pp. 17 - 18):

- (a) Groepswerkverrigting (group process): Hierdie veranderlike het te make met die interpersoonlike prosesse binne 'n groep werknemers, bv. beplanning, koördinering van inspanning, besluitneming, probleemoplossing, die gemeenskaplike gebruik van inligting en die gemeenskaplike behoefte aan doelwitbereiking.

- (b) Gelyke leierskap (peer leadership): Hierdie veranderlike het met die ondersteuning, interaksie en doelbeklemtoring te make. Dit bevat basies dieselfde komponente as bestuursleierskap (ondersteuning, spanbou, doelbeklemtoring en werksvergemakliking), maar handel oor die gedrag eerder tussen ondergeskikte en ondergeskikte as tussen die bestuur en ondergeskikte. Dit is daarom horisontaal van aard terwyl bestuursleierskap vertikaal van aard is.
- (c) Organisatoriese klimaat (organizational climate): Hierdie veranderlike handel oor die sosiale en sielkundige klimaat wat in 'n onderneming waargeneem kan word. Dit omvat verskeie sosiaal-sielkundige dimensies van die onderneming, bv. kommunikasie, besluitneming, beheer en motivering.
- (d) Teverdenheid (satisfaction): Hierdie veranderlike handel oor die teverdenheid van ondergeskiktes met die verskillende dimensies van hulle verbintenis met die onderneming, bv. teverdenheid met besoldiging, bevorderingsmoontlikhede, die werk, die onderneming, hulle hooftede en gelykes in hulle groep.

Likert & Bowers (1973, pp. 18 - 20) veronderstel die volgende verwantskap tussen hierdie veranderlikes en die oorsaaklike veranderlikes: Bestuursleierskap en organisatoriese struktuur bepaal die organisatoriese klimaat. Tesame beïnvloed die oorsaaklike veranderlikes, die organisatoriese klimaat en die gelyke leierskap

die groepswerkverrigting. Die oorsaaklike veranderlikes, organisatoriese klimaat, gelyke leierskap en groepswerkverrigting beïnvloed ten slotte die werks-tevredenheid van die ondergeskikte werknemers.

Eindresultaatveranderlikes: Die eindresultaatveranderlikes bestaan uit die uiteindelijke resultate van die onderneming, bv. die verkope, koste of netto inkomste van die onderneming. Die model veronderstel dat oorsaaklike en tussenkomende veranderlikes die resultaat van totale produktiewe doeltreffendheid bepaal. Likert & Bowers (1973, p. 18) wys daarop dat daar ook 'n terugvoeringsverwantskap bestaan aangesien die eindresultaatveranderlikes die oorsaaklike en tussenkomende veranderlikes beïnvloed.

'n Skematiese voorstelling van die verwantskap tussen die dimensies van die menslike hulpbronne van 'n onderneming verskyn in afbeelding 6.3. Die nut van hierdie teorie is ook in die volgende geleë:

- (a) Die veranderlikes identifiseer dit wat die waarde van 'n groep werknemers vir 'n onderneming bepaal en beïnvloed. Die metode kan daarom aangewend word by die kwantifisering van die menslike hulpbronne van 'n onderneming.
- (b) Dit kan as basis dien van die nie-monetêre meting van die menslike hulpbronne van 'n onderneming aangesien dit die determinante van die waarde van 'n groep werknemers identifiseer.



## 6.5 TOEKOMSTIGE INKOMSTE VAN DIE ONDERNEMING AS BASIS VAN DIE KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN 'N ONDERNEMING

### 6.5.1 INLEIDING

Daar is reeds vroeër in hierdie hoofstuk aangetoon dat die ekonomiese waarde van enige bate die huidige waarde van toekomstige voordele/nut/inkomste is wat die bate kan lewer. Daar is ook gemeld dat die metodes wat poog om 'n waarde op die menslike hulpbronne van 'n onderneming te plaas deur die huidige waarde van die toekomstige inkomste wat die menslike hulpbronne sal lewer, te bereken, in die volgende benaderings onderskei kan word:

- (a) Metodes wat die individuele werknemer as uitgangspunt gebruik by die berekening van die waarde van die menslike hulpbronne van 'n onderneming.
- (b) Metodes wat 'n groepsuitgangspunt gebruik by die berekening van die waarde van die menslike hulpbronne van 'n onderneming.

### 6.5.2 DIE INDIVIDUELE WERKNEMER AS BASIS VAN DIE BEREKENING VAN DIE WAARDE VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

Die kwantifisering van die menslike hulpbronne van 'n onderneming met die individuele werknemer as basis is van besondere belang aangesien, eerstens, die individuele werknemer die sentrale punt is vir baie besluite wat in die onderneming geneem moet word en tweedens dit in beginsel moontlik blyk te wees om die to-

tale waarde van die menslike hulpbronne van  $n$  onderneming te bereken deur  $n$  sommering van die individuele waardes.

#### 6.5.2.1 STOGASTIESE PROSES MET VERGOEDING

(Stochastic rewards valuation model)

Ten einde die huidige waarde van die voordeel/nut/inkomste wat  $n$  onderneming toeval as gevolg van die indiensneming van  $n$  individuele werknemer te bereken, het Flamholtz (1971a, pp. 253 - 267; 1974a, pp. 168 - 173) sy sogenoemde "Stochastic rewards valuation model" ontwerp. Hierdie model is gebaseer op Flamholtz se teorie oor die determinante van die waarde van die individuele werknemer vir die onderneming<sup>2)</sup> en poog om die verwagte voorwaardelike waarde en verwagte realiseerbare waarde van die individuele werknemer direk te bereken. Hierdie model gaan van die standpunt uit dat die individuele werknemer waarde vir  $n$  onderneming het aangesien hy dienste van ekonomiese belang in die toekoms aan die onderneming kan lever en inkomste vir die onderneming voortbring in die proses waar hy sekere rolle in die onderneming beklee en van die een rol na  $n$  ander beweeg.

Flamholtz (1974a, p. 168) definieer  $n$  stogastiese proses soos volg: "The process of movement (transition) of people among organizational roles is a stochastic process; that is, the movement of people from one role to another over a specified time period is a probabilistic process depending upon prior

---

2) Vide par. 6.3.

states of the system. Thus the role a person will occupy in the future is uncertain and depends on roles previously occupied".

n Model van die stogastiese proses toon daarom die waarskynlikheid daarvan dat n persoon gedurende n spesifieke tydperk van die een rol in die onderneming na n ander sal beweeg. Die rolle of statusse (states) van n stogastiese model kan só gedefinieer word dat dit nie slegs die organisatoriese rolle insluit nie, maar ook die status van uitgang, m.a.w., die status wanneer die individuele werknemer die diens van die onderneming verlaat.

n Stogastiese proses met inkomste word deur Flamholtz (1974a, p. 168) soos volg beskryf: "In certain stochastic processes, 'rewards' accrue as the system's elements make transitions from one state to another during a specified time period. The rewards are in other words, the benefits derived by the system. Such systems are called stochastic processes with rewards."

Die beweging van n individuele werknemer van die een rol in n onderneming na n ander rol is daarom n stogastiese proses met inkomste. Wanneer die individuele werknemer n rol in n onderneming beklee, lewer hy dienste (inkomste) aan die onderneming.

Ten einde die verwagte voorwaardelike waarde van n individuele werknemer vir n onderneming volgens hierdie model te bereken, moet die volgende stappe gevolg word:

- (a) Identifiseer die verskillende rolle of diensstatusse wat die individuele werknemer in die



in die onderneming kan beklee, insluitende die status van diensverlating.

- (b) Skat of bepaal die waarde of inkomste wat die onderneming verkry wanneer die individuele werknemer elk van hierdie diensstatusse vir  $n$  spesifieke periode beklee (diensstatuswaarde - service state value).
- (c) Skat of voorspel die duur van die periode wat die individuele werknemer in diens van die onderneming sal bly.
- (d) Bepaal die waarskynlikheid daarvan dat die individuele werknemer elk van die moontlike rolle of diensstatusse op spesifieke toekomstige tye sal beklee.
- (e) Bereken die huidige waarde van die inkomste wat die onderneming sal toeval as gevolg van die feit dat die individuele werknemer  $n$  sekere rol beklee.

Die verwagte voorwaardelike waarde van  $n$  individuele werknemer is daarom die huidige waarde van die verwagte toekomstige inkomste wat die onderneming sal toeval uit die verwagte rolle wat die individuele werknemer in die toekoms sal beklee indien die waarskynlikheid van diensverlating buite rekening gelaat word. Indien daar wel met die waarskynlikheid van diensverlating rekening gehou word, word die verwagte realiseerbare waarde van die individuele werknemer

verkry. Die verwagte realiseerbare waarde is die produk van die verwagte voorwaardelike waarde en die waarskynlikheid dat die individuele werknemer sy verbintenis met die onderneming sal behou.

Flamholtz (1974a, p. 170) stel die volgende wiskundige vergelykings voor vir die berekening van die verwagte voorwaardelike waarde en die verwagte realiseerbare waarde:

(a) Verwagte voorwaardelike waarde

$$E(CV) = \sum_{t=1}^n \left\{ \frac{\sum_{i=1}^{m-1} R_i \cdot P(R_i)}{(1+r)^t} \right\}$$

(b) Verwagte realiseerbare waarde

$$E(RV) = \sum_{t=1}^n \left\{ \frac{\sum_{i=1}^m R_i \cdot P(R_i)}{(1+r)^t} \right\}$$

Waar:  $E(CV)$  = die verwagte voorwaardelike waarde.

$E(RV)$  = die verwagte realiseerbare waarde.

$t$  = die periode van indiensneming (periodes 1 tot  $n$ ).

$n$  = die laaste periode.

$i$  = die moontlike rolle of diensstatusse (statusse 1 tot  $m$ ).

$m$  = die uitdienstredingstatus.

$R_i$  = die inkomste vir die onderneming uit elk van die diensstatusse  $i$  ( $R_1 + R_2 + \dots + R_m$ ).

$P(R_i)$  = die waarskynlikheid daarvan dat die  
inkomste  $R$  van elke dienststatus  $i$   
die onderneming sal toeval

$r$  = die rentekoers

Die volgende voorbeeld dien ter illustrasie van hierdie metode (Flamholtz, 1974a, p. 171): 'n Persoon, werksaam by 'n versekeringsonderneming, met 'n verwagte dienstyd van een jaar kan die volgende rolle of diensstatusse in die onderneming beklee - kantoor-aanslaer, eise-inspekteur en senior inspekteur. Die verwagte netto inkomste vir die onderneming indien die persoon elk van die diensstatusse beklee, is onderskeidelik R7 800, R9 700 en R15 100. Indien die waarskynlikheid van diensverlating buite rekening gelaat word, is die waarskynlikheid daarvan dat die persoon elk van hierdie diensstatusse gedurende dié jaar sal beklee, onderskeidelik 0,11, 0,56 en 0,33. Indien die waarskynlikheid van diensverlating egter op 0,10 gestel word, is die waarskynlikheid dat hy elk van hierdie diensstatusse gedurende die jaar sal beklee, onderskeidelik 0,10, 0,50 en 0,30.

VERWAGTE VOORWAARDELIKE WAARDE

(1)	(2)	(3)	(4)
Diensstatusse	Verwagte diensstatuswaardes	Voorwaardelike waarskynlikheid daarvan dat el-diensstatus beklee sal word	Produk (2) x (3)
_____	_____	_____	_____



Kantooranslaer	R7 800	0,11	R860
Eise-inspekteur	9 700	0,56	5 430
Senior inspekteur	15 100	0,33	<u>4 980</u>
			<u>R11 270</u>

$$\begin{aligned} \text{Huidige waarde van R11 270 teen 10\% p.j.} &= \frac{11\ 270}{(1 + r)^t} \\ &= \frac{11\ 270}{(1,1)^1} \\ \text{Verwagte voorwaardelike waarde} &= R10\ 245 \end{aligned}$$

VERWAGTE REALISEERBARE WAARDE

Diensstatus	Verwagte diensstatus waardes	Realiseerbare waarskynlikheid daarvan dat elke diensstatus bekleed sal word	Produk (2) x (3)
Kantooranslaer	R7 800	0,10	R780
Eise-inspekteur	9 700	0,50	4 850
Senior inspekteur	15 100	0,30	4 530
Diensverlating	0	0,10	<u>0</u>
			<u>R10 160</u>

$$\begin{aligned} \text{Huidige waarde van R10 160 teen 10\% p.j.} &= \frac{10\ 160}{(1 + r)^t} \\ &= \frac{10\ 160}{(1,1)^1} \\ \text{Verwagte realiseerbare waarde} &= R9\ 236 \end{aligned}$$

n Individuele werknemer se verwagte voorwaardelike waarde en verwagte realiseerbare waarde is dieselfde slegs indien dit seker is dat dié werknemer vir sy totale verwagte diensjare by die onderneming sal bly. Indien daar n moontlikheid van diensverlating bestaan, sal die verwagte realiseerbare waarde altyd laer as die verwagte voorwaardelike waarde wees.

Hierdie metode slaag die beste daarin om ooreenkomstig die definisie van ekonomiese waarde,<sup>3)</sup> n waarde aan die menslike hulpbronne toe te ken. Die volgende besware of tekortkominge is egter eie aan hierdie metode:

- (a) Die waarde van die totale menslike hulpbronne van n onderneming kan nie sonder meer gelykgestel word met die sommering van die individuele waardes nie. Hierdie verskil ontstaan as gevolg van die feit dat daar by die bepaling van die waarde van die totale menslike hulpbronne determinante in ag geneem moet word wat nie by die bepaling van die waarde van die individuele werknemer aanwesig is nie.<sup>4)</sup>
- (b) n Verdere probleem is om geldige, betroubare en objektiewe inligting ten opsigte van die volgende te bekom:
- (1) Die netto toekomstige inkomste wat die onderneming ten opsigte van elke diensstatus wat die individuele werknemer kan beklee, sal toeval.

---

3) Vide par. 6.2.

4) Vide par. 6.3 en 6.4.

- (2) Die duur van die individuele werknemer se verwagte verbintenis met die onderneming.
- (3) Die waarskynlikheid daarvan dat die individuele werknemer 'n spesifieke diensstatus gedurende 'n spesifieke periode sal beklee.
- (4) Die rentekoers wat gebruik word om die huidige waarde van die toekomstige inkomste te bereken.

Die bepaling van die toekomstige inkomste wat 'n onderneming ten opsigte van elke diensstatus sal toeval, is gewoonlik nie baie moeilik by ondernemings wat hulle inkomste uit hoofsaaklik die dienste van menslike hulpbronne verkry nie. In die geval van ondernemings wat van 'n verskeidenheid bates gebruik maak, kan dit so moeilik word om die inkomste te bepaal wat 'n besondere werknemer tot die totale verwagte toekomstige inkomste van die onderneming toevoeg, dat dit die toepassing van dié metode onmoontlik maak.

Die bepaling of vooruitskatting van die verwagte verbintenis van die individuele werknemer met die onderneming skep ook besondere probleme. Die dienstyd van 'n individuele werknemer by 'n onderneming is onderworpe aan en afhanklik van 'n verskeidenheid faktore soos lewensverwagting, gesondheid, geaardheid en die onderneming se beleid



ten opsigte van aftrede. Hierdie faktore bring mee dat die verwagte dienstyd van  $n$  individuele werknemer nie met sekerheid vasgestel kan word nie en dat dit probablisties bepaal moet word. Die verwagte dienstyd van  $n$  individuele werknemer kan bepaal word deur historiese data vir aktuariële voorspellings te gebruik en ook deur subjektiewe voorspellings te doen. Die waarskynlikheid daarvan dat  $n$  individuele werknemer gedurende  $n$  spesifieke periode  $n$  sekere diensstatus sal beklee, kan op soortgelyke wyse bepaal word.

Die rentekoers wat gebruik word om die huidige waarde van die toekomstige inkomste te bereken, is ook aan subjektiewe oordeel onderworpe.

- (c) Die metode impliseer dat die individuele werknemer te alle tye gedurende sy toekomstige verbintenis met die onderneming inkomste aan die onderneming sal laat toeval. Dit is egter nie noodwendig altyd die geval nie. As gevolg van interne toestande in die onderneming, bv. swak bestuur van die onderneming en sy menslike hulpbronne, of as gevolg van eksterne oorsake soos konjunktuurwisselinge, kan die werknemer van  $n$  onderneming vir korter of langer tye ledig wees. In plaas daarvan om  $n$  bydrae tot die inkomste van die onderneming te

lewer, kan die menslike hulpbronne in so 'n geval slegs teen 'n verlies behou word. Ofskoon die menslike hulpbronne in dié geval geen inkomste lewer nie, word hulle nogtans in diens gehou en vergoed.

### 6.5.3 'N GROEP WERKNEMERS AS BASIS VAN DIE BEREKENING VAN DIE WAARDE VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

Aangesien die som van die individuele waardes van die menslike hulpbronne van ondernemings nie sonder meer gelyk is aan die waarde van die totale menslike hulpbronne van ondernemings nie, het sommige skrywers (Hermanson, 1964; Brunmet, Flamholtz & Pyle, 1968; Likert & Bowers, 1973) gepoog om die waarde van die totale menslike hulpbronne van 'n onderneming vas te stel deur die huidige waarde van die toekomstige inkomste wat deur die menslike hulpbronne voortgebring word, te bereken. Ten einde die waarde van die totale menslike hulpbronne van die onderneming te bereken, gebruik hierdie skrywers 'n groep werknemers as basis van hulle berekenings. 'n Groep is enige versameling van meer as een werknemer wat hulself as 'n groep beskou. So kan 'n groep bestaan uit werknemers in dieselfde afdeling of departement. Die totale menslike hulpbronne van die onderneming kan daarom ook onder hierdie definisie van 'n groep werknemers geakkommodeer word.

### 6.5.3.1 DIE METODE VAN ONAANGEKOOPT E KLANDISIEWAARDE

(Unpurchased goodwill method)

Een van die vroegste metodes wat vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van 'n onderneming voorgestel is, is die sogenoemde "Unpurchased goodwill method" van Hermanson (1964, pp. 7 - 15). Hermanson voer aan dat die beste bewys vir die bestaan van 'n waarde van hulpbronne wat nie deur die onderneming in die normale betekenis van die woord besit word nie, die feit is dat sommige ondernemings 'n hoër opbrengs as ander behaal. Hierdie hulpbronne wat nie deur die onderneming besit word nie, sluit onder andere ook die menslike hulpbronne van die onderneming in.

Hermanson se metode is daarop gemik om op die menslike hulpbronne van 'n onderneming 'n waarde te plaas wat aanvaarbaar is vir verslagdoening in die gepubliseerde finansiële jaarstate. Ten einde hierdie doel te bereik, maak Hermanson sover moontlik van objektiewe en verifieerbare inligting gebruik en skat hy in werklikheid nie toekomstige winste nie, maar gebruik hy slegs die lopende jaar se inkomste in sy berekening.

Hierdie metode kan die beste aan die hand van die volgende praktiese voorbeeld (Hermanson, 1964, pp. 9 - 10) verduidelik word:



BATES, INKOMSTE EN OPBRENGSKOERS VAN HIPOTETIESE ONDER-  
NEMINGS

	<u>Onderneming</u>				<u>Totaal</u>
	<u>W</u>	<u>X</u>	<u>Y</u>	<u>Z</u>	
Gemiddelde bates	100 000	50 000	200 000	150 000	500 000
Netto inkomste ná belasting	15 000	5 000	25 000	5 000	50 000
Opbrengskoers: Netto inkomste/Gemiddelde bates	15%	10%	12,5%	3,3%	10%

Hermanson (1964, p.9) argumenteer dat die verskil tussen die opbrengskoerse van hierdie ondernemings toegeskryf kan word aan die inspanning van wat hy die "operational assets" noem. Hierdie operasionele bates bestaan volgens Hermanson hoofsaaklik uit die menslike hulpbronne van die onderneming. Hy gaan dan soos volg te werk om die waarde van die operasionele bates (menslike hulpbronne) van die ondernemings te bereken:

BEREKENING VAN DIE WAARDE VAN DIE BATES WAT NIE DEUR DIE ONDERNEMING BESIT WORD NIE VIR DIE VIER HIPOTETIESE ONDER-  
NEMINGS

	<u>Onderneming</u>			
	<u>W</u>	<u>X</u>	<u>Y</u>	<u>Z</u>
Gemiddelde bates	100 000	50 000	200 000	150 000
Normale netto inkomste teen 10%	10 000	5 000	20 000	15 000

	<u>W</u>	<u>X</u>	<u>Y</u>	<u>Z</u>
Werklike netto inkomste	15 000	5 000	25 000	5 000
Afwyking van normale	5 000	0	5 000	(10 000)
Operasionele bates gekapitaliseer teen 10%	50 000	0	50 000	
Operasionele bates negatief gekapitaliseer teen 10%				100 000

Die volgende kritiek kan egter op hierdie metode uitgeoefen word:

- (a) Aangesien die netto inkomste van die mees onlangse rekenpligtige periode in die metode gebruik word, word daar in werklikheid aangeneem dat die toekomstige wins op dieselfde peil sal bly. Dit kan egter nie sonder meer aanvaar word nie. Faktore soos ekonomiese toestande van hoog of laag konjunktuur, politieke omstandighede, wisseling in modes en vraag na die onderneming se produkte kan die winsgewendheid van ondernemings ingrypend beïnvloed.
- (b) Hermanson (1964, p. 14) erken dat die operasionele bates nie net uit die menslike hulpbronne van die onderneming bestaan nie, maar ook ander nie-tasbare bates insluit. Wat Hermanson in werklikheid doen,

is om wat gewoonlik "klandisiewaarde" genoem word, te bereken. Klandisiewaarde plaas egter ook 'n waarde op faktore soos voordelige geografiese ligging, verbruikersvoorkeur, patente en ander soortgelyke faktore.

- (c) Hermanson gebruik die gemiddelde opbrengskoers van die ondernemings om die normale inkomste te kapitaliseer. Die vraag kan gestel word of dit die mees geskikte koers is om gebruik te word of moet die onderneming se eie opbrengskoers nie eerder gebruik word nie?
- (d) Verskillende ondernemings kan nie sonder meer met mekaar vergelyk word nie. Die kapitaal- en organisasiestruktuur verskil van onderneming tot onderneming en van bedryfstak tot bedryfstak. Ook wissel die lokaliteit van ondernemings in die ekonomiese stelsel. Al hierdie faktore het 'n invloed op die mate van winsgewendheid van die verskillende ondernemings.

#### 6.5.3.2 DIE METODE VAN DIE KLANDISIEWAARDE OF EKONOMIESE WAARDE

Hierdie metode is 'n uitbreiding en verfyning van die metode wat deur Hermanson voorgestel is. Dit berus op die beginsel dat die waarde van 'n groep werknemers, net soos dié van enige ander bate, gelyk is



aan die huidige waarde van die verwagte toekomstige voordele/nut/inkomste wat deur die groep werknemers gelever kan word.

Geskoei op hierdie beginsel, het Brummet, Flamholtz & Pyle (1968, pp. 222 - 223) voorgestel dat die waarde van die menslike hulpbronne van 'n onderneming soos volg bereken word:

- (a) Voorspel die toekomstige inkomste van die onderneming.
- (b) Verdiskonteer die toekomstige inkomste van die onderneming teen die huidige waarde daarvan.
- (c) Deel die huidige waarde van die toekomstige inkomste die onderskeie bates toe op grond van hulle relatiewe bydrae tot die toekomstige winste.

Die volgende voorbeeld illustreer die toepassing van hierdie metode (Flamholtz, 1974a, p. 180):

1. Verhouding van menslike hulpbronne tot totale bates

= Menslike hulpbronne

Totale bates

= 5 000 000

15 000 000

=  $\frac{1}{3}$

2. Huidige waarde van verwagte toekomstige inkomste  
= 24 000 000
3. Gedeelte van onderneming se totale waarde die menslike hulpbronne van die onderneming toegedeel  
= 24 000 000  
3  
= 8 000 000

As basis van die toedeling van die totale waarde van die onderneming na die verskillende bates/hulpbronne stel Brummet, Flamholtz & Pyle die bedrag wat in die onderskeie bates/hulpbronne belê is (die historiese koste)<sup>5)</sup> voor.

Hoewel hierdie metode teoreties aanvaarbaar is, skep die praktiese toepassing daarvan die volgende probleme:

- (a) Die vooruitskatting van die toekomstige inkomste van die onderneming is in groot mate subjektief. Ten einde 'n meer objektiewe skatting van die toekomstige inkomste van die onderneming te doen, stel Brummet, Flamholtz & Pyle (1969, p. 223) voor dat daar van Likert se teorie gebruik gemaak word.<sup>6)</sup> Hierdie teorie behels kortliks die meting van die oorsaaklike en tussenkomende veranderlikes en die bepaling van die invloed daarvan op die eindresultaatveranderlikes.

---

5) Vide par. 5.3.

6) Vide par. 6.4 en 6.5.3.3.

Die vooruitskatting van toekomstige inkomste bly egter nogtans 'n probleem, aangesien onbekende faktore soos hoog of laag konjunktuur, politieke omstandighede, wisseling in modes en die vraag na die onderneming se produkte die winsgewendheid van 'n onderneming kan beïnvloed.

- (b) Die voorgestelde basis van die toedeling van die totale ekonomiese waarde van die onderneming na die onderskeie bates/hulpbronne kan onbetroubaar wees. Die historiese koste van die onderskeie bates kan geen verband hou met die ekonomiese waarde van die bates nie.
- (c) Die rentekoers wat gebruik word vir die berekening van die huidige waarde van die toekomstige inkomste van die onderneming, is aan subjektiewe oordeel onderworpe.

### 6.5.3.3 DIE METODE VAN SOSIO-SIELKUNDIGE OF MENSLIKE-ORGANISASIEDIMENSIE (Human organizational dimensions method)

Hierdie metode berus ook op die veronderstelling dat die waarde van die menslike hulpbronne van 'n onderneming gelyk is aan die huidige waarde van die verwagte toekomstige bydrae van die menslike hulpbronne tot die totale toekomstige inkomste van die onderneming.



Die skatting van die toekomstige inkomste word egter op die meting van die determinante van die waarde van  $n$  groep werknemers van  $n$  onderneming gebaseer.<sup>7)</sup> Kortliks bepaal hierdie teorie dat die oorsaaklike veranderlikes in  $n$  onderneming, bv. bestuursleierskap en organisasiestruktuur, met  $n$  sekere mate van tydsverloop inwerk op die tussenkomende veranderlikes soos motivering, kommunikasie, besluitneming, koördinasie en kontrole. Hierdie tussenkomende veranderlikes werk weer met  $n$  sekere mate van tydsverloop in op die eindresultaatveranderlikes soos produktiwiteit, inkomste en koste.

Met hierdie teorie as basis stel Likert & Bowers (1973, p. 21) die volgende metode voor vir die meting van die verandering in die waarde van die menslike hulpbronne van  $n$  onderneming:

- (a) Die dimensies van die menslike organisasie (die totale menslike hulpbronne) van  $n$  onderneming word met gereelde tussenposes deur middel van nie-monetêre maatstawwe gemeet. Hierdie meting geskied by wyse van  $n$  vraelys wat volgens die sogenoemde "Likert-skaal" ingevul word.  $n$  Tipiese Likert-skaal toon die graad van verskil of instemming van die werknemer wat die vraelys voltooi, met die standpunt wat in die betrokke vraag gestel word. Die volgende alternatiewe word normaalweg ten opsigte van elke vraag gestel:

In baie groot mate

In groot mate

---

7) Vide par. 6.4.

In sekere mate

In mindere mate

In baie klein mate

Tipiese vrae wat in so 'n vraelys verskyn, is die volgende (Taylor & Bowers, 1972, p. 174):

- "10. To what extent does this organization have clear-cut, reasonable goals and objectives?
11. To what extent are work activities sensibly organized in this organization?
12. How adequate for your needs is the amount of information you get about what is going on in other departments and shifts?
13. How receptive are those above you to your ideas and suggestions?"

(b) Antwoorde op hierdie vrae word dan deur middel van statistiese metodes gestandaardiseer deur die veranderlikheid (standaardafwyking) wat by die beantwoording van die vrae voorgekom het, in ag te neem.

(c) Die verskil tussen twee gestandaardiseerde vraelyste vir twee tydperke word dan bereken. Hierdie verskil, bekend as "delta", is gevolglik die verandering in die indeks van die dimensies van die menslike hulp-

bronne of menslike organisasie van die onderneming.

- (d) Die delta word dan met die korrelasiekoëffisiënt tussen die oorsaaklike veranderlikes en die eindresultaatveranderlikes vermenigvuldig ten einde die moontlike invloed van die oorsaaklike veranderlikes op die eindresultaatveranderlikes te skat.
- (e) Laastens moet die invloed van die oorsaaklike veranderlikes op die eindresultaatveranderlikes in meetbare eenhede van die eindresultaatveranderlike oorgesit word, bv. die waarde in rand van die netto inkomste.

Die volgende voorbeeld dien ter illustrasie van hierdie metode (Flamholtz, 1974a, pp. 182 - 185):

Vraag: Hoe ontvanklik is u meerderes vir u idees en voorstelle?

Antwoorde:

Reaksiekategorie	Reaksieskaal	% reaksie vir periode	
		<u>Een</u>	<u>Twee</u>
In baie groot mate	5	0,20	0,25
In groot mate	4	0,50	0,55
In sekere mate	3	0,30	0,20
In mindere mate	2	0	0
In baie klein mate	1	0	0
		<u>1,00</u>	<u>1,00</u>
Geweegde gemiddelde reaksie *		3,90	4,05



\*Bereken  $X_i \cdot P(X_i)$

Waar:  $X_i$  = reaksieskaal vir  $i$  kategorieë

$P(X_i)$  = % reaksie in elke kategorie

Die geweegde gemiddelde reaksie:

$$\begin{aligned} \text{Periode een} &= (5 \times ,20) + (4 \times ,50) + (3 \times ,30) + (2 \times 0) + \\ &\quad (1 \times 0) \\ &= 3,90 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Periode twee} &= (5 \times ,25) + (4 \times ,55) + (3 \times ,20) + \\ &\quad (2 \times 0) + (1 \times 0) \\ &= 4,05 \end{aligned}$$

Die delta of verandering in die resultaat van hierdie vraag is daarom  $= 4,05 - 3,90 = 0,15$

Die geskatte verandering in die waarde van die menslike hulpbronne van die onderneming kan nou bereken word deur die delta met die korrelasiekoëffisiënt tussen hierdie vraag en die eind-resultaatveranderlike te vermenigvuldig. Indien die korrelasiekoëffisiënt 0,6 is, is die verwagte verandering in die eind-resultaatveranderlike as gevolg van die verandering in dié dimensie van die menslike hulpbronne  $= 0,15 \times 0,6 = 0,09$ . Indien die eindresultaatveranderlike "netto inkomste" is, kan daar verwag word dat die netto inkomste in verhouding tot die 0,09 verandering in dié dimensie van die menslike hulpbronne van die onderneming sal toeneem. As die netto inkomste met R10 000 vir elke 0,1-verandering in dié dimensie van die menslike hulpbronne toeneem, kan daar verwag word dat die totale netto inkomste van die on-

derneming in hierdie geval met R9 000 ((10 000 x 0,09) + 0,1) sal toeneem.

Die verwagte verandering in die eindresultaatveranderlike as gevolg van elke dimensie (elke vraag) word gesommeer ten einde die totale verandering in die eindresultaatveranderlike te kry. Die huidige waarde van die verwagte totale netto verandering in die eindresultaatveranderlike (netto inkomste) verteenwoordig die verandering in die waarde van die menslike hulpbronne van die onderneming.

Verskeie probleme kan met die praktiese toepassing van hierdie metode ondervind word:

- (a) Eerstens is die betroubaarheid van hierdie metode afhanklik van die betroubaarheid van die antwoorde op die vrae in die vraelys. Die antwoorde kan dikwels onbetroubaar wees as gevolg van die hiperkritiese gesindheid van die werknemers wat die vraelyste voltooi. Die toepassing van hierdie metode vereis daarom die opvoeding van die werknemers en die kweek van die regte gesindheid jeens die invul van sodanige vraelyste.
- (b) Tweedens bepaal hierdie metode slegs die verandering in die waarde van die menslike hulpbronne. Dit bied egter interessante moontlikhede aangesien die waardes van ander metodes, bv. die historiese koste van die menslike hulpbronne van 'n onderneming,<sup>8)</sup> deur middel van hierdie metode aangepas kan word. Dit kan ook gebruik word om

---

8) Vide par. 5.3.

vooruitskattings van toekomstige inkomste te doen by die toepassing van die klandisie waardemetode.<sup>9)</sup>

- (c) Derdens word daar van  $n$  korrelasiekoëffisiënt tussen die dimensies van die menslike hulpbronne en die eindresultaatveranderlikes gebruik gemaak om die invloed van die verandering in die dimensies op die eindresultaatveranderlike te bepaal. Hierdie korrelasiekoëffisiënt is egter in groot mate subjektief en sal van die een onderneming na  $n$  volgende wissel. Die vasstelling van  $n$  betroubare en objektiewe korrelasiekoëffisiënt lê  $n$  ernstige struikelblok in die weg van die praktiese toepassing van die metode.
- (d) Ten einde die verandering in die dimensies van die menslike hulpbronne van  $n$  onderneming tot  $n$  finansiële totaal te herlei, moet daar tussen die veranderinge in hierdie dimensies en dié in die finansiële maatstawwe  $n$  verwantskap bepaal word. Die bepaling van die omvang van hierdie verwantskap is subjektief en bevraagteken die betroubaarheid van hierdie metode.

#### 6.5.3.4 DIVERSE VOORSTELLE

Ten einde sommige van die besware wat teen voorge-noemde metodes ingebring is, die hoof te bied, het

---

9) Vide par. 5.3.



verskeie skrywers (Morse, 1973; Jaggi & Lau, 1974; Ogan, 1976a) met verloop van tyd sekerre voorstelle gemaak om die voorgestelde modelle te verbeter of uit te brei.

Morse (1973, pp. 589 - 593) grond sy voorstelle op dié van sowel Flamholtz<sup>10)</sup> as Lev & Schwartz.<sup>11)</sup> Morse beskou die waarde van die menslike hulpbronne van 'n onderneming as die som van die huidige waardes van die bruto inkomste wat die onderneming van elke individuele werknemer se dienste ontvang plus die huidige waarde van die inkomste wat die individuele werknemers as groep bo hul individuele bydraes voortbring minus die som van die huidige waardes van alle direkte en indirekte besodiging van die werknemers. Die metode brei Flamholtz se model uit deur 'n groeps-waarde by die som van die individuele waardes by te voeg. Die probleem bly egter die bekoming van betroubare en objektiewe inligting. Dit is reeds moeilik om die individuele werknemer se individuele bydrae tot die inkomste van die onderneming te bereken, hoeveel te meer gaan die vasstelling van die verskil tussen die individuele bydrae en die bydrae in groepsverband nie probleme op lewer nie.

Jaggi & Lau (1974, pp. 321 - 329) gebruik ook Flamholtz se model<sup>12)</sup> as uitgangspunt en probeer om Flamholtz se voorstelle vir die bepaling van die waarde van 'n individuele werknemer op 'n homogene groep werknemers van toepassing te maak. Volgens

---

10) Vide par. 6.5.2.1.

11) Vide par. 6.6.2.2.

12) Vide par. 6.5.2.1.

hulle is 'n homogene groep enige versameling werknemers wat nie noodwendig in dieselfde departement of afdeling werksaam hoef te wees nie, maar wat aktuarieel as 'n homogene groep beskou kan word. Hulle stel voor dat die inligting wat nodig is vir die waardering van die homogene groep deur middel van aktuariële metodes en aktuariële inligting verkry moet word. Die grootste voordeel van hierdie voorstel is daarin geleë dat 'n meer objektiewe resultaat verkry word. Die nadeel is egter dat sodra daar van aktuariële gegewens gebruik gemaak word, die individualiteit van 'n spesifieke onderneming se menslike hulpbronne verlore gaan.

Ogan (1976a, pp. 306 - 320) se voorstelle behels in groot mate dieselfde beginsels as die model van Flamholtz.<sup>13)</sup> Ogan sommeer egter die waardes van die individuele werknemers ten einde die waarde van die totale menslike hulpbronne van die onderneming te kry. Soos reeds aangedui, is die som van die individuele waardes egter nie sonder meer gelyk aan die totale waarde van die menslike hulpbronne nie.

## 6.6 TOEKOMSTIGE VERGOEDING VAN DIE WERKNEMER AS BASIS VAN DIE KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

### 6.6.1 INLEIDING

Aangesien die berekening van die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne van 'n onderneming aan-

---

13) Vide par. 6.5.2.1.

sienlik probleme lewer, het verskeie skrywers gepoog om surrogaatmaatstawwe vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van 'n onderneming voor te stel. Dié surrogaatmaatstawwe met koste as uitgangspunt is reeds in hoofstuk 5 bespreek. Daar is egter ook voorgestel dat die vergoeding van die menslike hulpbronne van 'n onderneming as 'n surrogaat vir die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne kan dien.

Oppervlakkig beskou, skyn dit of die vergoeding wat aan die menslike hulpbronne deur 'n onderneming betaal word, 'n aanvaarbare maatstaf van die ekonomiese waarde daarvan is. Daar kan geredeneer word dat die vergoeding wat 'n onderneming aan sy werknemers betaal, 'n goeie weerspieëling is van die waarde wat hy aan hul dienste heg. Al die metodes vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van 'n onderneming wat vervolgens bespreek word, het die onderliggende aanname dat daar tussen die vergoeding van die menslike hulpbronne en die ekonomiese waarde daarvan 'n verband bestaan.

## 6.6.2. DIE INDIVIDUELE WERKNEMER AS BASIS VAN DIE BEREKENING VAN DIE WAARDE VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

### 6.6.2.1 DIE METODE VAN AANGEPASTE HUIDIGE WAARDE

(Adjusted present value method)

Hierdie metode is deur Hermanson (1964, pp. 15 - 17) saam met sy "Unpurchased goodwill method" beskryf, en hoewel dit vir die waardering van sowel die indi-



viduele werknemer as  $n$  groep aangewend kan word, is die metode meer daarop gerig om die waarde van  $n$  groep te bereken. Om hierdie rede word dit volledig behandel wanneer die waardering van  $n$  groep werknemers met vergoeding as basis bespreek word.<sup>14)</sup>

#### 6.6.2.2 DIE METODE VAN MENSLIKE KAPITAAL (Human capital method)

Lev & Schwartz (1971, pp. 103 - 112) poog om die waarde van die menslike hulpbronne van  $n$  onderneming in die definisie van kapitaal in die ekonomie te akommodeer. Hulle (Lev & Schwartz, 1971, p. 104) definieer kapitaal "... as a source of income stream and its worth is the present value of income discounted by a rate specific to the owner of the source ...". Uitgaande van hierdie standpunt stel Lev & Schwartz voor dat die waarde van  $n$  individuele werknemer vir die onderneming verkry kan word deur die huidige waarde van sy oorblywende vergoeding wat hy van die onderneming sal ontvang, te bereken. Aangesien die toekomstige vergoeding van  $n$  individuele werknemer onbekend is, stel hulle voor dat sensusinligting en historiese gegewens uit die onderneming se eie rekords as basis moet dien van die vooruitskating van die toekomstige vergoeding van dié werknemer. Lev & Schwartz (1971, p. 106) stel die volgende wiskundige vergelyking voor vir die berekening van die geskatte waarde van die menslike kapitaal van  $n$  onderneming:

---

14) Vide par. 6.6.3.1.

$$V_{\tau}^k = \sum_{t=\tau}^T \frac{I^k(t)}{(1+r)^{t-\tau}}$$

Waar:  $V_{\tau}^k$  = die geskatte waarde van die menslike kapitaal van 'n persoon  $\tau$  jaar oud.

$I^k(t)$  = die geskatte jaarlikse vergoeding van 'n persoon tot en met sy aftrede.

$r$  = die rentekoers van toepassing.

$T$  = die aftree-ouderdom van die persoon

Die volgende voorbeeld dien ter illustrasie van hierdie metode (Lev & Schwartz, 1971, p. 111):

Veronderstel dat die waarde van 'n ongeskoolde werknemer van 25 jaar bereken wil word. Die verwagte toekomstige vergoeding vir so 'n persoon is:

<u>Ouderdom</u>	<u>Vergoeding</u>
25 - 34	R5 000
35 - 44	5 500
45 - 54	6 000
55 - 64	5 500

Die waarde van dié werknemer kan dan soos volg bereken word:

<u>Ouderdom</u>	<u>Verdienste</u>	<u>Rentefaktor</u> (Rl p.j. @ 10%p.j.)	<u>Waarde</u>
25 - 34	R5 000	6,144567	R30 723
35 - 44	5 500	8,513564 - 6,144567 = 2,369003	13 030
45 - 54	6 000	9,426914 - 8,513564 = 0,91335	5 480
55 - 64	5 500	9,779051 - 9,426914 = 0,352137	<u>1 937</u>
Huidige waarde van 25-jarige ongeskoolde werker			<u>R51 170</u>

Die voorgaande berekening maak egter nie voorsiening vir die moontlikheid van die afsterwe van die individuele werknemer nie. Ten einde hiervoor voorsiening te maak, beveel Lev & Schwartz (1971, p. 106) die volgende gewysigde wiskundige vergelyking aan:

$$E(V_T^K) = \sum_{t=T} P_T(t+1) \sum_{t=1}^t \frac{I_i^K}{(1+r)^{t-1}}$$

Waar:  $E(V_T^K)$  = die verwagte waarde van die menslike kapitaal.

$P_T(t)$  = die waarskynlikheid van afsterwe van  $n$  persoon met  $n$  ouderdom  $t$ .

Die waarskynlikheid van afsterwe van  $n$  persoon met  $n$  sekere ouderdom kan uit aktuariële tabelle wat gewoonlik vrylik beskikbaar is, verkry word.

Die kwantifisering van die menslike hulpbronne van  $n$  onderneming volgens hierdie metode is egter aan  $n$  verskeidenheid beperkinge onderworpe.



- (a) Die salaris van  $n$  persoon kan nie sonder meer as  $n$  maatstaf van sy ekonomiese waarde beskou word nie, aangesien ander faktore ook  $n$  rol in die vasstelling van  $n$  individuele werknemer se vergoeding speel. Faktore wat die salaris van  $n$  individuele werknemer van  $n$  onderneming kan beïnvloed, sluit onder meer die volgende in: die algemene loonbeleid van die onderneming; die loonstruktuur binne die onderneming; die bestaan al dan nie van vakbonde en die bedingingsvermoë van die individu.
- (b) Die model van Lev & Schwartz ignoreer die moontlikheid daarvan dat die individuele werknemer die onderneming om ander redes as dood en aftrede kan verlaat. Die gevolg hiervan is dat die waarde van die menslike hulpbronne te hoog gewaardeer kan word. Die waarskynlikheid daarvan dat die werknemer die onderneming kan verlaat, moet by die berekening van die waarde van die menslike hulpbronne van  $n$  onderneming in ag geneem word. Betroubare inligting in hierdie verband is egter nie altyd bekombaar nie.
- (c) Die model ignoreer ook die waarskynlikheid daarvan dat  $n$  individuele werknemer gedurende sy verbintenis met die onderneming van die een groep bv. ongeskoold, na  $n$  ander, geskoold, kan verskuif. Afhangende van faktore soos ouderdom, opleiding, aanleg en

die toestande in die onderneming, kan 'n persoon gedurende sy verbintenis met die onderneming verskeie poste beklee. Met hierdie aspek moet daar by die berekening van die waarde van die menslike hulpbronne van 'n onderneming rekening gehou word ten einde 'n betroubare resultaat te kry.

- (d) Lev & Schwartz poog deur die gebruikmaking van sensus en aktuariële inligting om 'n redelike mate van objektiwiteit te bereik. Deur die objektiwiteit te verhoog, veralgemeen hulle egter die waarde van die menslike hulpbronne en verleen hulle nie erkenning aan die determinante van die waarde van die menslike hulpbronne van sowel die individuele werknemer as 'n groep wat moontlik op die spesifieke onderneming van toepassing kan wees nie.
- (e) Die ekonomiese waarde van 'n werknemer word ook beïnvloed deur die optrede van ander persone in die onderneming. 'n Swak bestuurder kan die oorsaak wees van lae produktiwiteit van ondergeskiktes. In sulke gevalle is die salaris van dié persone nie 'n goeie maatstaf van hulle waarde nie.

### 6.6.2.3 DIE METODE VAN MENSlikeBATEVERMENIGVULDIGER

(Human asset multiplier method)

Na aanleiding van 'n studie wat in Brittanje deur 'n gesamentlike komitee van die Institute of Cost and Management Accountants en die Institute of Personnel Management onderneem is, het Giles & Robinson (1972) 'n publikasie Human asset Accounting die lig laat sien. In hierdie publikasie stel hulle die sogenoemde "Human asset multiplier method" (Metode van menslikebatevermenigvuldiger) voor vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van 'n onderneming.

Die metode van menslikebatevermenigvuldiger spruit uit die bekende verdienste-opbrengsmetode wat algemeen by die waardering van aandele en ander sakebelange gevolg word. Die verdiensteopbrengsmetode kom kortliks daarop neer dat die geskatte toekomstige winste van 'n onderneming teen die verdiensteopbrengskoers gekapitaliseer word ten einde die waarde van die onderneming te bepaal (Nasionale Raad van Geoktrooieerde Rekenmeesters (S A), 1970, p. 8). In plaas van die verdienste-opbrengskoers kan daar egter ook van die prys-verdienste-verhouding gebruik gemaak word, aangesien dit bloot honderd keer die omgekeerde van die verdienste-opbrengskoers is (Nasionale Raad van Geoktrooieerde Rekenmeesters (S A), 1970, p. 8). Die prys-verdienste-verhouding verteenwoordig die aantal kere wat die jaarlikse verwagte totale wins of verdienste gedek word deur die huidige markprys van die aandele. Indien die prys-verdienste-verhouding byvoorbeeld 10 is, beteken dit dat die koper van die aandele of van die onderneming sy belegging binne tien jaar



uit die winste van die onderneming sal verhaal.

Giles & Robinson (1972, p. 17) beveel dieselfde beginsel vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van  $n$  onderneming aan. Die stappe vir die toepassing van dié metode behels kortliks die volgende:

- (a) Die vasstelling van die menslikebatervermenigvuldiger. Die menslikebatervermenigvuldiger moet bepaal word in ooreenstemming met die bydrae wat  $n$  persoon tot die sukses van die onderneming doen. Dié bydrae word bepaal deur faktore soos kwalifikasies en bedrewenheid, ondervinding van werksvereistes, persoonlike eienskappe en gesindhede, bevorderbaarheid, skaarsheid, lojaliteit en verwagte toekomstige dienste.
- (b) Ten einde die waarde van die individuele werknemer te bepaal, word die totale besoldiging van die individuele werknemer met die menslikebatervermenigvuldiger vermenigvuldig. Die menslikebatervermenigvuldiger is daarom die aantal kere waarteen die jaarlikse besoldiging van die individuele werknemer gekapitaliseer word.

Die volgende voorbeeld dien ter illustrasie van hierdie metode (Giles & Robinson, 1972, p. 30): Veronderstel  $n$  onderneming het vier kategorieë of groepe werknemers met die volgende identiese individuele inkomste en identiese individuele menslikebatervermenigvuldiger. Die waarde van  $n$  individuele werknemer

in elk van die groepe kan dan soos volg bereken word:

(1) <u>Kategorie</u>	(2) <u>Vergoeding p.j.</u>	(3) <u>Vermenigvuldiger</u>	(4) <u>Waarde</u> (2)x(3)
Senior bestuurs- vlak	R11 500	4,6	R52 900
Middelbestuurs- vlak	8 000	3,0	24 000
Toesighoudend	5 000	2,0	10 000
Klerklik	3 000	0,25	750

Die volgende kritiek kan op die toepassing van hierdie metode uitgeoefen word:

- (a) Daar is reeds vroeër aangetoon dat die salaris van  $n$  individuele werknemer nie sonder meer as  $n$  maatstaf van sy ekonomiese waarde beskou kan word nie.<sup>15)</sup>
- (b) Die vasstelling van die menslikebatevermenigvuldiger is aan subjektiwiteit onderworpe. Hoewel Giles & Robinson die betroubaarheid daarvan probeer bewys deur die totaal van die individuele waardes te toets aan die bedrag waarmee die gekapitaliseerde inkomste (inkomste x prys-verdiensieverhouding) die netto bates van  $n$  onderneming oorskry, is dit egter geen bewys daarvan dat die waarde van die individuele werknemers betroubaar is nie. Die oorskot gekapitaliseer-

---

15) Vide par. 6.6.2.2.

de inkomste bo die netto bates van 'n onderneming is in elk geval nie aan slegs die menslike hulpbronne van die onderneming toeskryfbaar nie.

**6.6.3 'N GROEP WERKNEMERS AS BASIS VAN DIE BEREKENING VAN DIE WAARDE VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE**

**6.6.3.1 DIE METODE VAN AANGEPASTE HUIDIGE WAARDE**

(Adjusted present value method)

Saam met sy "Unpurchased goodwill"-metode het Hermanson (1964, pp. 15 - 17) ook sy sogenoemde "Adjusted present value method" voorgestel. Hierdie metode is op 'n verdiskontering van die toekomstige loonbetalings gebaseer. Die verdiskonteerde waarde word dan verder aangepas met wat Hermanson 'n "efficiency factor" (doeltreffendheidsfaktor) noem. Hierdie doeltreffendheidsfaktor is ontwerp om die relatiewe doeltreffendheid van die menslike hulpbronne van 'n spesifieke onderneming te meet. In beginsel is dit gebaseer op die opbrengs wat een onderneming in verhouding tot ander ondernemings in die ekonomie gedurende 'n gegewe periode op sy belegging verkry.

Die berekening van die menslike hulpbronne van 'n onderneming volgens hierdie metode vereis die volgende:

- (a) Die berekening van die huidige waarde van loonbetalings vir die volgende vyf jaar. As rentekoers neem Hermanson die gemiddelde opbrengskoers van die huidige jaar vir



alle ondernemings in die ekonomie.

- (b) Die berekening van die doeltreffendheidsfaktor. Om die doeltreffendheidsfaktor te bereken, stel Hermanson die gebruik van  $n$  geweegde gemiddelde van dié onderneming se opbrengskoers in verhoudig tot dié van ander onderneming in die ekonomie oor die afgelope vyf jaar voor. Aan die mees onlangse periode word daar  $n$  gewig van 5 toegeken. Die doeltreffendheidsfaktor kan deur middel van die volgende wiskundige vergelyking bereken word (Hermanson, 1964, p. 16):

$$\text{Doeltreffendheidsfaktor} = \frac{5 \left\{ \frac{RF_0}{RE_0} \right\} + 4 \left\{ \frac{RF_1}{RE_1} \right\} + 3 \left\{ \frac{RF_2}{RE_2} \right\} + 2 \left\{ \frac{RF_3}{RE_3} \right\} + \left\{ \frac{RF_4}{RE_4} \right\}}{15}$$

15

Waar:  $RF_0$  = die opbrengskoers van die huidige jaar, bereken volgens dié bates wat deur die onderneming besit word (owned assets).

$RE_0$  = die gemiddelde opbrengskoers van die huidige jaar vir alle ondernemings in die ekonomie bereken volgens die bates wat deur die ondernemings besit word.

$RF_4$  = die opbrengskoers van vier jaar gelede, bereken volgens dié bates wat deur die onderneming besit word.

$RE_4$  = die gemiddelde opbrengskoers van vier jaar gelede vir alle ondernemings in die ekonomie bereken volgens dié bates wat deur die onderneming besit word.

- (c) Die aanpassing van die huidige waarde van toekomstige loonbetalings deur middel van die doeltreffendheidsfaktor.

Die volgende voorbeeld dien ter illustrasie van hierdie metodes:

BEREKENING VAN DIE HUIDIGE WAARDE VAN TOEKOMSTIGE LOONBETALINGS

Jaar	Totale lone	Huidige waarde van R1 teen 6% aan einde van jaar	Huidige waarde van toekomstige loonbetalings
1	R100 000	0,943	R94 300
2	120 000	0,890	106 800
3	135 000	0,840	113 400
4	140 000	0,792	110 880
5	<u>150 000</u>	0,747	<u>112 050</u>
	<u>R645 000</u>		<u>R537 430</u>

Indien die doeltreffendheidsfaktor vir dié onderneming 1,4 is, is die waarde van die menslike hulpbronne van dié onderneming =  $1,4 \times 537\ 430 = 752\ 402$ .

• Doeltreffendheidsfaktor gelyk aan 1, beteken dat die onderneming • opbrengskoers gelyk aan die gemiddelde van al die ondernemings in die ekonomie het. • Doeltreffendheidsfaktor groter as 1, beteken dat die onderneming

$n$  beter opbrengskoers as die gemiddelde van al die ondernemings in die ekonomie het.  $n$  Doeltreffendheidsfaktor kleiner as 1, beteken dat die onderneming  $n$  swakker opbrengskoers as die gemiddelde van al die ondernemings in die ekonomie het.

Hermanson gebruik hierdie metode om aan te toon slegs hoe die vergoeding van werknemers gebruik kan word by die bepaling van die waarde van die menslike hulpbronne van  $n$  onderneming. Daar bestaan die volgende basiese besware teen hierdie metode:

- (a) Daar is reeds voorheen aangedui dat die vergoeding wat aan die menslike hulpbronne van  $n$  onderneming betaal word, nie sonder meer  $n$  betroubare maatstaf van die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne is nie.
- (b) Die periode waarvoor die huidige waarde van toekomstige loonbetalings bereken word, is arbitrêr.
- (c) Die berekening van die doeltreffendheidsfaktor skep ook probleme, aangesien die inligting om dit te bereken, in die praktyk moeilik bekombaar is. Daarbenewens is daar geen teoretiese of empiriese regverdiging vir die gebruik van  $n$  stelsel van geweegde gemiddeldes nie.
- (d) Die ekonomiese waarde van die menslike hulpbronne van  $n$  onderneming word beïnvloed deur  $n$  verskeidenheid faktore soos



organisatoriese struktuur en die tipe bestuur van die onderneming. Die vergoeding van die werknemers neem nie hierdie faktore in ag nie.

- (e) Die rentekoers wat deur Hermanson gebruik word om die huidige waarde van die toekomstige loonbetalings te bereken, is die gemiddelde opbrengskoers van die ekonomie. Moet die onderneming se eie opbrengskoers nie eerder gebruik word nie?

#### 6.6.3.2 DIE METODE VAN MENSLIKE KAPITAAL

(Human capital method)

Lev & Schwartz (1971, pp. 106 - 107) maak daarop aanspraak dat die metode wat hulle vir die kwantifisering van die waarde van die individuele werknemer voorgestel het,<sup>16)</sup> ook op die totale waarde van die menslike hulpbronne van 'n onderneming van toepassing gemaak kan word. Die waarde van die totale menslike hulpbronne van 'n onderneming is volgens hulle slegs die som van die individuele waardes van die werknemers. Daar is egter reeds daarop gewys dat die totale waarde van die menslike hulpbronne van 'n onderneming nie sonder meer gelyk is aan die som van die individuele waardes nie.

#### 6.6.3.3 DIE METODE VAN MENSLIKEBATEVERMENIGVULDIGER

(Human asset multiplier method)

Giles & Robinson (1972, pp. 18 & 30) bereken ook die

---

16) Vide par. 6.6.2.2.

die totale waarde van die menslike hulpbronne van 'n onderneming deur die sommering van die individuele waardes van die werknemers. Hulle poog dan om die betroubaarheid van hierdie bedrag soos volg te kontroleer: Indien daar aangeneem word dat die som van die individuele waardes gelyk is aan R135 000, die wins van die onderneming gelyk is aan R30 000 en die netto bates gelyk is aan R72 000, dan is die waarde van die onderneming gelyk aan  $30\ 000 \times 7$  (die toepaslike prysverdiensverhouding) = R210 000. Die verskil tussen die totale waarde van die onderneming en die netto bates van die onderneming is dan R138 000, wat gunstig vergelyk met die totale waarde van die menslike hulpbronne van die onderneming.

Giles & Robinson (1972, p. 19) erken dat dié metode nie altyd 'n maatstaf is waarmee die totale waarde van die menslike hulpbronne van 'n onderneming gekontroleer kan word nie. Die basiese swakpunt van hierdie redenasie is dat daar aangeneem word dat die totale oorskot van die waarde van die onderneming bo die netto bates van die onderneming aan die menslike hulpbronne van die onderneming toegeskryf kan word. 'n Deel van hierdie oorskot kan egter ook ontstaan as gevolg van faktore soos voordelige ligging van die onderneming, verbruikersvoorkeure, patente, konjunktuurwisseling, mode, heersende styl en ander soortgelyke faktore.

## 6.7

### GEVOLGTREKKING

Algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels verëls

die verslagdoening oor die ekonomiese aktiwiteite van die onderneming teen historiese koste in die gepubliseerde finansiële jaarstate.<sup>17)</sup> Verder word dit as een van die postulate van die ouditkonde aanvaar dat die inligting in die finansiële jaarstate van 'n onderneming verifieerbaar is (Mautz & Sharaf, 1961, p. 42). Gemeet aan hierdie kriteria, is die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne teen die ekonomiese waarde daarvan in die gepubliseerde finansiële jaarstate onaanvaarbaar.

Die subjektiewe aard van hierdie metodes maak die verifiëring van die resultate feitlik onmoontlik, met die gevolg dat dit eerder as bestuurshulpmiddel as vir eksterne verslagdoening in die gepubliseerde finansiële jaarstate geskik is. Nogtans hou dit egter belofte in vir verslagdoening aan die eksterne gebruikers anders as by wyse van verslagdoening in die finansiële jaarstate.<sup>18)</sup> Hierdie metode verleen erkenning aan die waarde van die werknemer; die produksiefaktor waarsonder die onderneming nie kan voortbestaan nie.

---

17) Vide par. 3.1.

18) Vide hfst. 7.



## HOOFSTUK 7

### VOORGESTELDE METODES VIR DIE VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS IN DIE GEPUBLISEERDE FINANSIËLE JAARSTATE

#### 7.1 INLEIDING

#### 7.2 FINANSIËLE VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULPBRON- NE VAN ONDERNEMINGS

##### 7.2.1 FINANSIËLE VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS BYWYSE VAN AANVULLENDE INLIGTING TOT DIE GEPUBLISEERDE FINANSIËLE JAARSTATE

##### 7.2.2 FINANSIËLE VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS BYWYSE VAN PRO FORMA- FINANSIËLE JAARSTATE

##### 7.2.3 FINANSIËLE VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS BYWYSE VAN TEN VOLLE GEÏNTEGREERDE FINANSIËLE JAARSTATE

#### 7.3 NIE-FINANSIËLE VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULP- BRONNE VAN ONDERNEMINGS

##### 7.3.1 VERSLAG OOR DIE BEKWAAMHEDE VAN DIE WERKNEMERS VAN 'N ONDERNEMING

##### 7.3.2 VERSLAG OOR DIE DETERMINANTE VAN DIE WAARDE VAN DIE WERKNEMERS VAN 'N ONDERNEMING

#### 7.4 GEVOLGTREKKING

## HOOFSTUK 7

### VOORGESTELDE METODES VIR DIE VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS IN DIE GEPUBLISEERDE FINANSIËLE JAARSTATE

#### 7.1 INLEIDING

’n Nougesette toepassing van die vereistes wat aan die rekeningkundige erkenning vir die bestaan van ’n bate gestel word en ook die voorskrifte van algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels het tot dusver die verslagdoening oor die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate van ondernemings verhinder. In hoofstuk 3 is die menslike hulpbronne van ondernemings aan die vereistes vir die bestaan van ’n bate en aan algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels getoets. Daar is tot die gevolgtrekking gekom dat met ’n meer liberale toepassing van hierdie vereistes en beginsels die menslike hulpbronne van ’n onderneming inderdaad as ’n bate van dié onderneming beskou kan word.

Ten einde doelmatige besluite te neem, verlang die eksterne gebruikers van die gepubliseerde finansiële jaarstate meer inligting as net dié oor die fisiese en finansiële bates van ondernemings. Die primêre doelstelling van rekeningkunde is immers om aan die gebruikers van die finansiële jaarstate nuttige inligting oor die ekonomiese aktiwiteite van die onderneming te voorsien. Ten einde nuttig te wees, moet die inligting die gebruiker daarvan in staat stel om meer doelmatige besluite te neem as wanneer

hy nie oor die betrokke inligting beskik nie. In hoofstuk 4 is daar aangetoon van watter nut inligting oor die menslike hulpbronne van ondernemings kan wees.

Een van die belangrikste struikelblokke in die weg van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne is 'n algemeen aanvaarde maatstaf waarvolgens die menslike hulpbronne van 'n onderneming in 'n geldwaarde uitgedruk kan word. Verskeie kwantifiseringsmetodes is in hoofstukke 5 en 6 ondersoek. Daar is tot die gevolgtrekking gekom dat die historiesekostemetode tans die aanvaarbaarste metode is waarvolgens die menslike hulpbronne van ondernemings in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings verantwoord kan word. Die historiesekostemetode plaas die menslike hulpbronne van 'n onderneming op 'n gelyke basis met die ander inligting wat tans deur die finansiële jaarstate van ondernemings verskaf word. Hierdie metode voldoen ook sowel aan die algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsel dat die aantekening van die ekonomiese aktiwiteite van 'n onderneming moet geskied teen die koste wat aangegaan of die voordeel wat verkry is toe die transaksie plaasgevind het, as aan die ouditkundige postulaat dat die inligting in die finansiële jaarstate van 'n onderneming verifieerbaar is.

Tot op hede het die verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings in gepubliseerde finansiële jaarstate weinig meer behels as 'n terloopse



dankbetuiging aan "ons waardevolste bate - ons werknemers". Selfs die vergoeding wat aan hierdie "waardevolste bate" betaal word, word nie afsonderlik in die inkomstestaat van ondernemings aangetref nie.

In hierdie hoofstuk sal daar gepoog word om na aanleiding van die behoefte aan inligting oor die menslike hulpbronne van ondernemings, aan te dui volgens watter metodes inligting in dié verband aan die gebruikers van die finansiële jaarstate beskikbaar gestel kan word. Die metodes van verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings kan in twee hoofgroepe verdeel word, nl.:

- (a) Finansiële verslagdoening.
- (b) Nie-finansiële verslagdoening.

Finansiële verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings behels die kwantifisering van die menslike hulpbronne in 'n geldwaarde en die insluiting van sodanige waardes by die gepubliseerde finansiële jaarstate.

Nie-finansiële verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings behels die verslagdoening oor die menslike hulpbronne op enige ander wyse as by wyse van 'n geldwaarde.

## 7.2 FINANSIËLE VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS

Daar kan aanvaar word dat die finansiële verslagdoening oor die ekonomiese aktiwiteite van ondernemings oor die algemeen heelwat groter trefkrag het as nie-finansiële verslagdoening. Daarom is dit ook met betrekking tot die menslike hulpbronne van ondernemings verkiesliker dat die verslagdoening eerder by wyse van geldwaardes moet geskied as by wyse van nie-finansiële inligting.

Die finansiële verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings kan op 'n verskeidenheid wyses geskied waarvan die volgende die belangrikste is:

- (a) Deur middel van aanvullende inligting tot die gepubliseerde finansiële jaarstate.
- (b) Deur middel van pro forma- finansiële state parallel aan die konvensionele gepubliseerde finansiële jaarstate.
- (c) Deur middel van geïntegreerde gepubliseerde finansiële jaarstate.

### 7.2.1 FINANSIËLE VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS BY WYSE VAN AANVULLENDE INLIGTING TOT DIE GEPUBLISEERDE FINANSIËLE JAARSTATE

Hierdie metode van finansiële verslagdoening oor die

menslike hulpbronne van ondernemings impliseer dat die konvensionele rekeningkundige behandeling van menslike hulpbronne behou word. Die konvensionele rekeningkundige behandeling van die menslike hulpbronne verleen aan die menslike hulpbronne geen batestatus nie en beskou die koste met betrekking tot die menslike hulpbronne as 'n uitgawe wat teen die inkomste van die rekenpligtige tydperk waarin die koste aangegaan is, afgeskryf moet word.

Die finansiële verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings by wyse van aanvullende inligting tot die gepubliseerde finansiële jaarstate vereis daarom dat die inligting, ten einde die menslike hulpbronne in 'n geldwaarde te kwantifiseer, buite die bestaande rekeningkundige stelsel versamel moet word. Hierdie inligting kan op verskeie maniere in die gepubliseerde finansiële jaarstate opgeneem word solank dit nie deel vorm van die konvensionele finansiële jaarstate nie. Tradisioneel bestaan die konvensionele finansiële jaarstate uit 'n balansstaat, 'n inkomstestaat, 'n direkteursverslag, 'n ouditeursverslag (Maatskappywet, Wet 61/1973, soos gewysig, art. 286) en 'n staat van bron en aanwending van fondse wat by die balansstaat aangeheg moet word (Maatskappywet, Wet 61/1973, soos gewysig, bylae 4, par. 44). Inligting met betrekking tot die menslike hulpbronne kan daarom óf in die voorsitter se verslag óf in afsonderlike bylaes of skedules tot die konvensionele finansiële jaarstate, of selfs by wyse van 'n afsonderlike verslag oor die menslike hulpbronne van die onderneming geskied.



Die gesofistikeerdheid van die inligting wat op hierdie wyse aan die gebruikers van die gepubliseerde finansiële jaarstate beskikbaar gestel word, kan egter aansienlik wissel. Die totale belegging wat in die betrokke rekeningkundige tydperk in menslike hulpbronne gedoen is, behoort egter as die absolute minimum inligting beskou te word. Indien beskikbaar, behoort daar ook aan die gebruikers van die gepubliseerde finansiële jaarstate inligting oor die werknemeromset en die finansiële verlies daaraan verbonde beskikbaar gestel word.

Die voorbeeld wat in afbeelding 7.1 gegee word, kan egter as 'n riglyn beskou word vir verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings volgens hierdie metode. Benewens hierdie finansiële inligting kan die verslag oor die menslike hulpbronne ook sekere nie-finansiële inligting oor die menslike hulpbronne bevat. 'n Bespreking van hierdie nie-finansiële inligting wat aan die gebruikers van gepubliseerde finansiële jaarstate verskaf kan word, verskyn later in hierdie hoofstuk.<sup>1)</sup>

Hierdie inligting sal die eksterne gebruiker van die gepubliseerde finansiële jaarstate in staat stel om 'n oordeel te vorm in watter mate die bestuur van die onderneming aandag skenk aan die menslike hulpbronne as een van die primêre produksiefaktore. Die probleme inherent aan die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings word met behulp van hierdie metode omseil.

---

1) Vide par. 7.3.

Die grootste nadeel van hierdie metode is dat sowel die balansstaat as die inkomstestaat van die onderneming nog versteur word deur die feit dat in die geval van die balansstaat nie al die bates van die onderneming getoon word nie, en in die geval van die inkomstestaat sekere koste wat 'n toekomstige ekonomiese voordeel vir die onderneming inhou, teen die lopende inkomste in berekening gebring word. 'n Verdere nadeel verbonde aan hierdie metode van verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings spruit uit die feit dat aangesien die verslag oor die menslike hulpbronne nie 'n inherente deel van die konvensionele geouditeerde finansiële state uitmaak nie, dit nie dieselfde mate van geloofwaardigheid besit as wanneer die menslike hulpbronne in die geouditeerde finansiële state as sodanig verantwoord word nie.

### 7.2.2 FINANSIËLE VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS BY WYSE VAN PRO FORMA-FINANSIËLE JAARSTATE

Volgens hierdie metode word inligting oor die menslike hulpbronne van ondernemings aan die gebruikers van die finansiële jaarstate verskaf deur middel van ongeouditeerde, pro forma-finansiële jaarstate. Dié metode van verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings impliseer dat daar benewens die konvensionele rekeningkundige stelsel, 'n stelsel bestaan waarvolgens die menslike hulpbronne rekeningkundige verantwoord word.

Die pro forma- finansiële jaarstate behoort op 'n sodanige wyse opgestel te word dat algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels ook ten opsigte van hierdie state geld. Daar moet egter uitdruklik aangedui word dat die state ongeouditeer is en in watter mate dit van die konvensionele finansiële jaarstate verskil. Verduidelikende aantekeninge oor of verklarings van hierdie pro forma- finansiële jaarstate kan óf afsonderlik óf in die voorsitter se verslag verstrek word. In die geheel moet die pro forma- finansiële jaarstate en die verduidelikende verklarings egter nie minder inligting bevat as dié wat in afbeelding 7.1 verskaf word nie.

Die bekendste praktiese voorbeeld van hierdie metode van verslagdoening oor die menslike hulpbronne is dié van die R.G. Barry Corporation in Amerika. In afbeelding 7.2 verskyn daar 'n voorbeeld van die finansiële jaarstate van hierdie onderneming. Hoewel R.G. Barry Corporation se stelsel van rekeningkundige verantwoordings van sy menslike hulpbronne daarop gemik is om in die eerste plek inligting vir interne besluitneming beskikbaar te stel, dien hierdie pro forma- finansiële state tog as 'n goeie voorbeeld van dié metode van verslagdoening in die gepubliseerde finansiële jaarstate. Nog 'n voorbeeld van hierdie metode van verslagdoening is die sogenoemde sosiale balansstaat en inkomstestaat van Abt Associates Incorporated in Amerika. Hierdie balansstaat en inkomstestaat verskyn in afbeelding 7.3 en gee meer as net die belegging van dié onderneming in sy menslike hulpbronne.



Ofskoon dit poog om aan te toon in watter mate dié onderneming sy sosiale verantwoordelikhede nakom, dien dit tog as 'n goeie voorbeeld van die eksterne verslagdoening oor die menslike hulpbronne.

Tot tyd en wyl algemeen aanvaarde beginsels en voorskrifte met betrekking tot die rekeningkundige behandeling van die menslike hulpbronne van ondernemings neergelê is, blyk hierdie metode die bevredigendste en die voor-die-hand-liggendste metode te wees waarvolgens inligting oor die menslike hulpbronne van ondernemings aan die gebruikers van die gepubliseerde finansiële jaarstate oorgedra kan word. Aangesien dit egter die instandhouding van 'n tweeledige rekeningkundige stelsel vereis, kan die koste daaraan verbonde baie ondernemings weerhou om inligting oor hulle menslike hulpbronne op dié wyse te versamel en beskikbaar te stel. Dié pro forma- finansiële jaarstate het dieselfde voordele as die ten volle geïntegreerde finansiële jaarstate.<sup>2)</sup> Die geloofwaardigheid van laasgenoemde finansiële jaarstate is egter groter aangesien 'n ouditeursverslag ter ondersteuning van die waar en redelikheid daarvan, hierdie state vergesel.

### 7.2.3 FINANSIËLE VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS BY WYSE VAN TEN VOLLE GEÏNTEGREERDE FINANSIËLE JAARSTATE

Die uiteindelijke ideaal is die verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings by wyse van ten

---

2) Vide par. 7.2.3.

volle geïntegreerde finansiële jaarstate. Hierdie metode impliseer dat die inligting met betrekking tot die menslike hulpbronne van ondernemings net soos al die ander inligting in die finansiële jaarstate, aan algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels en ouditprosedures onderworpe is.

Ten volle geïntegreerde finansiële jaarstate vereis die neerlegging van algemeen aanvaarde riglyne aangaande die kapitalisering van dié kostes met betrekking tot die menslike hulpbronne wat 'n toekomstige voordeel vir die onderneming inhou en ook riglyne met betrekking tot die amortisering en die openbaarmaking van die inligting oor die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate. In hoofstuk 5 is die riglyne aangaande die kapitalisering en amortisering van die menslike hulpbronne reeds breedvoerig aangedui. Hoewel miskien meer akuit, word dieselfde probleme met die kapitalisering en amortisering van die koste van die menslike hulpbronne ondervind as met die sogenoemde vaste bates. Daar bestaan in die eerste plek geen absolute sekerheid oor die toekomstige ekonomiese nut van enige bate van die onderneming nie. Al sou 'n bate 'n toekomstige ekonomiese voordeel vir die onderneming inhou, skep die paring van die gekapitaliseerde kostes met toekomstige inkomste besondere probleme. Net soos in die geval van die vaste bates van die onderneming, moet daar by die formulering van die rekeningkundige beleid in dié verband van sekere veronderstellings uitgegaan word. Daar moet veronderstel word dat die betrokke bate wel 'n toekomstige ekonomiese nut vir die onderneming inhou

en ook dat hierdie nut oor 'n bepaalde tydsverloop aan die onderneming sal toeval. Die gekapitaliseerde koste met betrekking tot die menslike hulpbronne moet soortgelyk aan vaste bates oor die verwagte dienstyd daarvan afgeskryf word. Hierdie dienstyd van die menslike hulpbronne kan vasgestel word òf deur gebruik te maak van statistiese gegewens òf by wyse van subjektiewe skatting. Dit is egter ook nodig om die gekapitaliseerde koste periodiek aan te suiwer vir verliese gelyk as gevolg van bedankings, afdankings, dood, tegniese veroudering van werknemers en enige verandering in die verwagte toekomstige dienstyd van die werknemer.

Indien die menslike hulpbronne rekeningkundig as 'n bate van die onderneming behandel word, sal dit in vergelyking met die tradisionele behandeling van die koste met betrekking tot die menslike hulpbronne, die finansiële jaarstate soos volg beïnvloed.

- (a) Die bates van die onderneming sal vermeerder met dié deel van die koste van die menslike hulpbronne ten opsigte waarvan daar 'n verwagte toekomstige voordeel bestaan.
- (b) 'n Dienooreenkomstige verhoging in die eienaarsbelang sal voorkom as gevolg van die hoër wins wat ontstaan. Dié koste met 'n verwagte toekomstige voordeel word nie teen die lopende jaar se inkomste in berekening gebring nie.



Daar kan na aanleiding van die voorskrifte van riglyn 4.001 van die Nasionale Raad van Geoktrooieerde Rekenmeesters (S A) (1977, p. 10) geargumenteer word dat die menslike hulpbronne op dieselfde wyse as uitgestelde uitgawes in die finansiële jaarstate behandel moet word. Volgens hierdie voorskrifte moet die uitgestelde uitgawes van 'n onderneming as die laaste item ten opsigte van die aanwending van kapitaal in die balansstaat verskyn. Die menslike hulpbronne van ondernemings val egter nie in dieselfde kategorie as uitgestelde uitgawes nie. Uitgestelde uitgawes word slegs ooreenkomstig die paringsbeginsel teen latere rekenpligtige tydperke se inkomstes verreken. Daarteenoor is die menslike hulpbronne van ondernemings een van die primêre produksiefaktore. Die arbeidsmag of totale menslike hulpbronne van ondernemings kan daarom as net so 'n permanente bate as die vaste bates van die ondernemings beskou word. Indien die voorbeeld van die balansstaat in riglyn 4.001 (Nasionale Raad van Geoktrooieerde Rekenmeesters (S A), 1977, p. 2) as basis geneem word, moet die menslike hulpbronne van ondernemings tussen die vaste bates en beleggings in filiale verskyn. Dieselfde minimum openbaarmakingsvereistes wat gestel word met betrekking tot die vaste bates van ondernemings, kan in groot mate ook die menslike hulpbronne van ondernemings geld.

In die balansstaat as sodanig kan slegs die netto bedrag van die belegging in die menslike hulpbronne getoon word. Ingevolge die reël wat op vaste bates in die algemeen van toepassing is, moet die metode van waardering van die menslike hulpbronne in

die balansstaat vermeld word (Maatskappywet, Wet 61/1973, bylae 4, par. 15). Die uitsondering met betrekking tot die aantoning van die kosprys (of bedrag van waardering) en die totale bedrae afgeskryf, behoort egter ook op die menslike hulpbronne van ondernemings van toepassing te wees (Maatskappywet, Wet 61/1973, bylae 4, par. 16 (2)).

In die inkomstestaat moet die bedrag ten opsigte van die afskrywing van die belegging in die menslike hulpbronne by wyse van voorsiening vir amortisasie afsonderlik getoon word (Maatskappywet, Wet 61/1973, soos gewysig, bylae 4, par. 36(f)). Enige ander afskrywings van die belegging in die menslike hulpbronne moet ook afsonderlik in die inkomstestaat getoon word met voldoende besonderhede om die aard daarvan vas te stel (Maatskappywet, Wet 61/1973, soos gewysig, bylae 4, par. 36(e)). Die rekeningkundige beleid met betrekking tot die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne moet verder volledig by wyse van 'n aantekening tot die finansiële jaarstate gestel word.

Genoemde openbaarmakingsvereistes moet egter as die minimum inligting ten opsigte van die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate beskou word. Aanvullend tot hierdie minimum inligting kan daar by wyse van aantekeninge tot die finansiële jaarstate verdere inligting aan die gebruikers van die finansiële jaarstate verskaf word. Hierdie inligting kan die vorm aanneem van die inligting wat in afbeelding 7.1, 7.7 en 7.8 gegee word. Indien die onderneming enige ander waarde as die historiese koste van die menslike

hulpbronne bereken, kan die inligting ook in die vorm van 'n aantekening tot die finansiële jaarstate verskyn.

Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne het ook 'n invloed op die belastingaanspreeklikheid van ondernemings. Die huidige praktyk is dat die Sekretaris van Binnelandse Inkomste koste met betrekking tot die menslike hulpbronne van ondernemings beskou as koste wat in die voortbrenging van inkomste voorgekom het. Ingevolge artikel 11 van die Inkomstebelastingwet (Wet 58/1962) kan sodanige koste ten volle teen die betrokke belastingperiode se inkomste in berekening gebring word. Indien die koste ten opsigte van die menslike hulpbronne as 'n bate beskou sou word, ontstaan daar 'n verskil tussen die belasbare inkomste en die netto inkomste voor belasting van ondernemings. Hierdie verskil ontstaan omdat die Sekretaris van Binnelandse Inkomste toelaat dat vir belastingdoeleindes hierdie koste teen inkomste afgespeel word, terwyl dié koste in die finansiële jaarstate nie so behandel word nie. Ooreenkomstig standpunt 1.002 van die Nasionale Raad van Geoktrooieerde Rekenmeesters (S A) (1975) moet die inkomstebelastingdebiet in die inkomstestaat aangesuiwer word vir sodanige tydberekeningsverskille. Die belastingvoordeel moet by wyse van 'n krediet op die uitgestelde belastingrekening na opvolgende jare oorgedra en oor die verwagte verbintenis van die menslike hulpbronne met die onderneming versprei word.



Voorbeelde van  $n$  ten volle geïntegreerde verslagdoening oor die menslike hulpbronne word aangetref in die finansiële jaarstate van onder andere Atlanta Braves, Incorporated en The Flying Tiger Line Incorporated in Amerika. In afbeeldings 7.4 en 7.5 word hierdie finansiële jaarstate ter illustrasie van hierdie metode van verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings gegee. Die ongekwalifiseerde ouditeursverslag oor die finansiële jaarstate van The Flying Tiger Line Incorporated word interessantheidshalwe in afbeelding 7.6 gegee.

### 7.3 NIE-FINANSIËLE VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS

Die verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings in die gepubliseerde finansiële jaarstate kan ook deur middel van nie-finansiële verslagdoening geskied. Hierdie metode van verslagdoening kan òf as aanvullend tot die finansiële verslagdoening òf as primêre metode van verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings gebruik word.

Inligting wat op hierdie wyse aan die gebruikers van die finansiële jaarstate beskikbaar gestel word, sal normaalweg by wyse van afsonderlike verslae of bylaes tot die finansiële jaarstate verskyn. Die nie-finansiële verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings kan hoofsaaklik geskied deur middel van -

- (a)  $n$  verslag oor die bekwaamhede van die werknemers van  $n$  onderneming; en

- (b) 'n verslag oor die prestasies, potensiaal en gesindhede van die werknemers van 'n onderneming.

**7.3.1 VERSLAG OOR DIE BEKWAAMHEDE VAN DIE WERKNEMERS VAN 'N ONDERNEMING**

Die verslag oor die bekwaamhede van die werknemers van 'n onderneming handel oor die akademiese, professionele en tegniese kwalifikasies en ook oor die ondervinding waarvoor onderskeie werknemers van 'n onderneming beskik. 'n Voorbeeld van hierdie metode van verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings verskyn in afbeelding 7.7. en afbeelding 7.8. Hierdie tipe inligting behoort ten minste in alle gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings te verskyn.

**7.3.2 VERSLAG OOR DIE DETERMINANTE VAN DIE WAARDE VAN DIE WERKNEMERS VAN 'N ONDERNEMING**

In hoofstuk 6 is die verskillende determinante van die waarde van sowel die waarde van die individuele werknemer as dié van 'n groep werknemers aangedui. In plaas daarvan om veranderinge in hierdie determinante tot 'n geldwaarde te herlei, kan die resultate van sodanige ondersoeke wat jaarliks in die verband gedoen word, deur middel van afsonderlike verslae of bylaes tot die finansiële jaarstate aan die gebruikers van die finansiële jaarstate beskikbaar gestel word.

#### 7.4 GEVOLGTREKKING

Nieteenstaande die tekortkominge van die historiese-kostemetode van finansiële verslagdoening geskied die rekeningkundige verantwoording van die ekonomiese aktiwiteite van ondernemings nog steeds volgens hierdie metode. Daarom kan daar aangeneem word dat die eerste pogings tot die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings ook volgens die historiesekostemetode sal geskied. In hoofstuk 5 is daar aangedui hoe die menslike hulpbronne van  $n$  onderneming volgens die historiesekostemetode gekwantifiseer kan word. Die inligting wat normaalweg ten opsigte van ander bates in die finansiële jaarstate van ondernemings verskyn, kan daarom ook ten opsigte van die menslike hulpbronne van ondernemings beskikbaar gestel word.

As eerste stap tot die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings kan daar begin word om meer nie-finansiële inligting oor die menslike hulpbronne van ondernemings in hulle gepubliseerde finansiële jaarstate bekend te maak. Die finansiële verslagdoening oor die menslike hulpbronne op  $n$  ten volle geïntegreerde basis moet egter as die uiteindelijke ideaal gestel word.

Deur middel van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van  $n$  onderneming word sowel die inkomstestaat as die balansstaat aangesuiwer ten einde  $n$  redeliker weergawe van die finansiële resultate en die finansiële toestand van die onderneming



te gee. Ook lê dit klem op enige veranderinge wat in die menslike hulpbronne van 'n onderneming plaasgevind het. Hoewel die redes vir die veranderinge nie altyd voor-die-hand-liggend is nie, stel dit die eksterne gebruikers van die finansiële jaarstate in staat om hierdie veranderinge op te merk en dan die nodige navrae en ondersoeke in dié verband te doen.

## HOOFSTUK 8

### SAMEVATTING

- 8.1 INLEIDING
- 8.2 DIE HUIDIGE STAND VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS
- 8.3 VERDERE NAVORSINGSGEBIEDE
  - 8.3.1 KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE
  - 8.3.2 VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULPBRONNE
  - 8.3.3 IMPLEMENTERING VAN 'N STELSEL VIR DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE
  - 8.3.4 DIE INVLOED VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE
- 8.4 DIE INVLOED VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE OP ANDER VAKGEBIEDE
  - 8.4.1 DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE EN OUDITKUNDE
  - 8.4.2 DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE EN SOSIALE VERANTWOORDING
  - 8.4.3 DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE EN PERSONEELBESTUUR
- 8.5 GEVOLGTREKKING

## HOOFSTUK 8

### SAMEVATTING

#### 8.1 INLEIDING

Die bewering dat die menslike hulpbronne die belangrikste bate van enige onderneming is, kan nie as 'n oordrywing beskou word nie. Die Committee on Accounting for Human Resources van die American Accounting Association (1974, p. 116) beskryf die belangrikheid van die menslike hulpbronne van ondernemings soos volg: "There are reasons to argue that human resources are fundamentally different from other resources. People are the means by which other resources are given utility; they provide the ideas, concepts, and constructs to coordinate financial and physical resources. People are both the means by which these other resources become products and the consumers of the products themselves. Even machines rely on people for scheduling, operation, maintenance, and distribution for products. Services are provided by people for other people. Human resources provide the capacity of people to satisfy human needs".

Hierdie belangrikheid van die menslike hulpbronne as 'n produksiefaktor word egter in groot mate deur die rekenmeestersprofessie misken in die opsig dat geen verslag daaroor in die gepubliseerde finansiële jaarsate van ondernemings gedoen word nie. Hierdie onverskilligheid van die rekenmeestersprofessie teenoor die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings word geïllustreer deur die bevindinge van Shenkir, Sperry en Straveser soos



gerapporteer deur die Committee on Accounting for Human Resources van die American Accounting Association (1974, p. 118). Na aanleiding van 'n ondersoek wat hulle in 1972 by die belangrikste rekenmeestersfirmas en twee honderd van die grootste industriële ondernemings in die Verenigde State van Amerika onderneem het, het hulle weinig steun vir die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings gevind. Baie het dit as "onprakties" of "van weinig nut" beskou.

Die traagheid van die rekenmeestersprofessie om die menslike hulpbronne rekeningkundig as 'n bate van ondernemings te erken, kan hoofsaaklik aan die volgende faktore gewyt word:

- (a) Die tradisionele rekeningkundige beskouing van 'n bate berus op 'n sigbaarheidsvooroordeel (Vorster, 1977, p. 326).
- (b) As gevolg van hierdie beskouing is die rekenmeestersprofessie en die sakewêreld traag om nie-tasbare bates in die finansiële jaarstate van ondernemings te verantwoord (Craft & Birnberg, 1976, p. 10).
- (c) Daarbenewens beskou die rekenmeestersprofessie die verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings as net nog 'n bruikbare metode waarvolgens die verslagdoening oor die finansiële toestand en resultate van ondernemings deur die bestuur gemanipuleer kan word.

In die afgelope twee dekades het daar egter verskeie stemme vanuit die rekenmeestersprofessie self en van ander belanghebbendes uitgegaan wat die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings bepleit. Daar word beweer dat hierdie pogings om die menslike hulpbronne van ondernemings as 'n bate deur die rekenmeestersprofessie erken te kry, egter op 'n ongeleë tyd plaasvind aangesien daar nog baie ander onopgeloste vraagstukke in die rekeningkunde is wat eerder die aandag verdien. Vraagstukke soos rekeningkundige verslagdoening gedurende tye van inflasie, die waardering van voorrade en die waardering van vaste bates, word in dié verband genoem. Hierdie benadering word tereg deur Brummet (1970, p. 554) gekritiseer: "A colleague of mine has suggested to me the folly of my ways of becoming interested in the possibility of putting human resources on balance sheets when we have not yet been able to agree on how to deal with assessments on inventories and fixed assets. It is depressing sometimes to consider our lack of accomplishment, but this kind of thinking reflects a 'sequential progress syndrome' which only adds 'blindness' to our profession at a time when we can ill afford them. Progress should not be constrained by viewing it as a single dimensional sequential process. Modest accomplishments in a area of great potential may far exceed big successes on less important matters".

## 8.2 DIE HUIDIGE STAND VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOOR- DING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN ONDERNEMINGS

Daar is in hierdie studie gepoog om aan te toon dat

die formulering van teorieë en die neerlegging van riglyne aangaande die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate van ondernemings nou die stadium bereik het waar die praktiese toepassing daarvan moontlik is.

Die menslike hulpbronne van ondernemings is getoets aan sowel die vereistes wat daar aan die bestaan van 'n bate gestel word as die algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels. Met 'n geringe verandering in die gesindheid waarmee hierdie vereistes en beginsels toegepas word, kan die menslike hulpbronne wel binne hierdie vereistes en beginsels geakkommodeer word.<sup>1)</sup>

Daar is aangedui dat die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings inligting aan die gebruikers van hierdie state vir die neem van meer doelmatige besluite verskaf. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne is op een lyn met die algemene oogmerk van finansiële rekeningkunde, nl. die verskaffing van nuttige inligting aan die gebruikers van die finansiële jaarstate ten einde hulle in staat te stel om ekonomiese besluite te neem (American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board, 1970, p. 9).<sup>2)</sup>

Die verskillende maatstawwe vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings is krities ondersoek. In terme van algemeen aanvaarde

---

1) Vide hfst. 3.

2) Vide hfst. 4.



rekeningkundige beginsels geskied die verslagdoening oor die ekonomiese aktiwiteite van ondernemings volgens die sogenoemde historiesekostemetode. Die historiesekostemetode het egter inherente tekortkominge. Veral in tye van onsekere monetêre toestande weerspieël die sogenoemde boekwaarde van die onderreming se bates nie noodwendig die ekonomiese waardes daarvan nie. Nieteenstaande baie navorsing en vele voorstelle op hierdie gebied bly die probleem in groot mate onópgelos. Geen alternatiewe metode is tot dusver algemeen deur die rekenmeestersprofessie en die sakewêreld as plaasvervanger vir die historiesekostemetode aanvaar nie. Die probleem om te besluit volgens watter metode die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne moet geskied, is daarom nie 'n eksklusiewe probleem van die rekeningkundige verantwoording van menslike hulpbronne nie. Tot tyd en wyl 'n ander basis van rekeningkundige verantwoording as die historiesekostebasis aanvaar is, sal die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings ook op dié wyse moet geskied. Sou daar egter in die toekoms 'n alternatiewe basis van rekeningkundige verslagdoening aanvaar word ten einde die waarde in die finansiële jaarstate meer in ooreenstemming met die ekonomiese waarde te bring, sal dit ook moontlik wees om die menslike hulpbronne sodanig te verantwoord.<sup>3)</sup>

Daar is gepoog om riglyne neer te lê en metodes aan te dui waarvolgens die inligting oor die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate aan die gebruikers van die finansiële jaarstate oorgedra kan word.

---

3) Vide hfste. 5 en 6.

Hoewel die uiteindelijke ideaal is dat die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne op dieselfde wyse moet geskied as al die ander bates van ondernemings, moet ondernemings egter in die tussentyd aangespoor word om, al is dit slegs by wyse van nie-finansiële verslagdoening, meer inligting oor die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate te verskaf.<sup>4)</sup>

Dit sou egter verregaande wees om te beweer dat alle probleme of vraagstukke aangaande die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings reeds opgelos is. Verskeie vraagstukke bly nog onopgelos en vereis verdere navorsing. Hierdie probleemareas of navorsingsgebiede sal vervolgens aangedui word.

### 8.3 VERDERE NAVORSINGSGBIEDE

n Besondere probleem ontstaan met betrekking tot verdere navorsing op die gebied van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings. Sommige van die navorsingsgebiede vereis empiriese ondersoek. Empiriese ondersoek is egter moontlik slegs indien die nodige empiriese gegewens beskikbaar is. Empiriese gegewens met betrekking tot die menslike hulpbronne van ondernemings sal egter beskikbaar kom slegs indien die rekeningkundige stelsels van ondernemings voorsiening maak vir die versameling van sodanige inligting. Aan die een kant

---

4) Vide hfst. 6.

is die ingebruikneming van rekeningkundige stelsels waarvolgens die menslike hulpbronne rekeningkundig verantwoord word, afhanklik van verdere navorsing. Aan die ander kant is verdere navorsing weer afhanklik van die bestaan van sodanige rekeningkundige stelsels.

### 8.3.1 KWANTIFISERING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

In hoofstukke 5 en 6 is verskeie metodes vir die kwantifisering van die menslike hulpbronne van ondernemings bespreek. Verdere navorsing is egter nodig om die geldigheid en betroubaarheid van hierdie metode empiries vas te stel. Die historiesekostemete wat op die oomblik die erkende metode vir verslagdoening in die gepubliseerde finansiële jaarstate is, het verskeie inherente swakpunte. As gevolg van hierdie swakpunte word verskeie alternatiewe metodes van rekeningkundige verantwoording tans oorweeg. Daarom is dit ook noodsaaklik dat daar ten opsigte van die menslike hulpbronne van ondernemings alternatiewe metodes van rekeningkundige verantwoording gesoek moet word. Empiriese bewys van die geldigheid en betroubaarheid van hierdie metodes is 'n voorvereiste vir die algemene aanvaarding en ingebruikneming daarvan.

### 8.3.2 VERSLAGDOENING OOR DIE MENSLIKE HULPBRONNE

In hoofstuk 7 is daar verskeie riglyne aangedui waarvolgens die verslagdoening oor die menslike hulpbronne



van ondernemings in die gepubliseerde finansiële jaarstate gedoen kan word. Die algemene aanvaarding en toepassing van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate vereis die standardisering van die metodes van verslagdoening. Voordat standaarde in dié verband neergelê kan word, moet antwoorde op die volgende vrae gevind word:

- (a) Is die tradisionele vorm van rekeningkundige verslagdoening voldoende vir verslagdoening oor die menslike hulpbronne van ondernemings?
- (b) Moet die inligting oor die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate ondersteun word deur inligting oor aangeleenthede soos arbesidomset, afwesigheid van werknemers, resultate van opleidingskemas en ander relevante inligting oor die menslike hulpbronne van die onderneming?
- (c) Is dit nie te veel gevra van die rekenmeestersprofessie om die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate te verantwoord nie?
- (d) Is dit nie sinvoller om eerder van ondernemings te verlang om verslag te doen oor aangeleenthede soos die moraal, aktiveringspeil, tevredenheid van werknemers, die organisatoriese klimaat en groepswerkverrigting nie? Rhode, Lawler & Sundem (1976, p. 23)

noem selfs die moontlikheid dat hierdie verslag as waar en redelik deur gedragswetenskaplikes wat spesialiseer in die ouditering van menslike hulpbronne, gesertifiseer kan word.

### 8.3.3 IMPLEMENTERING VAN 'N STELSEL VIR DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

Navorsing oor die implementering van rekeningkundige stelsels vir die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings is nodig ten einde verskillende stelsels vir die verskillende bedryfstakke te ontwikkel en ten einde te bepaal in watter mate hierdie stelsels veralgemeen kan word. 'n Voorvereiste vir die implementering van 'n stelsel van rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne is dat die behoefte aan inligting in dié verband vir die verskillende bedryfstakke en verskillende ondernemings geïdentifiseer moet word. Ten einde hierdie behoefte aan inligting te identifiseer en te begryp, moet daar antwoorde op die volgende vrae gevind word (Flamholtz, 1974a, pp. 332 - 333):

- (a) Hoe belangrik is die historiese koste van die menslike hulpbronne?
- (b) Wat is die belangrikste komponente van die historiese koste van die menslike hulpbronne?
- (c) Wat is die verwantskap tussen die historiese koste van die menslike hulpbronne en die produktiwiteit van die onderneming?

- (d) Wat is die verwantskap tussen die historiese koste van die menslike hulpbronne en die vergoeding wat aan die menslike hulpbronne by wyse van salarisse betaal word?
- (e) Wat moet die verhouding wees tussen die belegging in die menslike hulpbronne van 'n onderneming en die belegging in ander bates van die onderneming?

#### 8.3.4 DIE INVLOED VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

In hoofstuk 4 is daar sekere voordele wat die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne vir die gebruikers van dié inligting inhou, vooronderstel. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne oefen 'n invloed uit op veral die optrede en besluite van die volgende groepe persone:

- (a) Die bestuur van ondernemings.
- (b) Die aandeelhouders en voornemende aandeelhouders van ondernemings.
- (c) Die menslike hulpbronne van ondernemings self.

Verdere navorsing is nodig ten einde die volle omvang van die invloed wat die rekeningkundige verantwoording



van die menslike hulpbronne op hierdie groepe persone kan uitoefen, vas te stel. Antwoorde sal daarom op die volgende vrae gevind moet word:

- (a) In watter mate word die bestuur bewus gemaak van die belangrikheid van die menslike hulpbronne deur die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne?
- (b) In watter mate word die bevordering van werknemers beïnvloed deur die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne?
- (c) Watter tipe ondernemings vind die meeste baat by die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne?
- (d) Watter gevare is daar verbonde aan die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne?
- (e) Watter weerstand kan daar van die werknemers ondervind word by die instelling van 'n stelsel vir die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne?
- (f) Watter invloed sal die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings hê op die verhouding tussen die ondernemings en vakbonde?

In twee afsonderlike empiriese ondersoekes het Elias (1972a, pp. 215 - 233) en Hendricks (1976, pp. 292 - 305) eksperimenteel probeer vasstel in watter mate inligting oor die historiese koste van die menslike hulpbronne van ondernemings besluitneming insake die maak van beleggings beïnvloed. Elias maak in sy eksperiment gebruik van groepe persone wat uit die aard van hulle beroepe oor verskillende vlakke van kennis van die rekeningkunde beskik. Elias bevind dat sekere van dié groepe ten opsigte van die insluiting van inligting oor die historiese koste van die menslike hulpbronne in die finansiële jaarstate wel 'n verskil maak in hulle beleggingsbesluite. Elias bevind geen verwantskap tussen die kennisvlak van rekeningkunde en die besluite van die verskillende groepe nie. Elias kon daarom aandui dat rekeningkundige inligting oor die menslike hulpbronne beleggingsbesluitneming beïnvloed maar kon nie die oorsaak verklaar nie.

Hendricks maak in sy eksperiment gebruik van 'n groep gevorderde rekeningkundestudente. Die doel met sy navorsing was kortliks om antwoorde op die volgende vrae te vind:

- (a) Beïnvloed rekeningkundige inligting oor die menslike hulpbronne van ondernemings die beleggingsbesluite van mense?
- (b) Indien die antwoord bevestigend is, waarom beïnvloed rekeningkundige inligting oor die menslike hulpbronne van ondernemings die beleggingsbesluite?

Hendricks bevind ook dat beleggingsbesluite inderdaad deur inligting oor die menslike hulpbronne beïnvloed word. Sy bevindinge ten opsigte van die tweede vraag is in groot mate in ooreenstemming met dié van Elias. Hy bevind naamlik dat afgesien van die aantal jare praktiese ervaring in die sakewêreld waaroor studente beskik, daar geen verdere oorsake of redes bestaan waarom beleggingsbesluite beïnvloed word nie.

Die bevindinge van albei navorsers dui daarop dat verdere navorsing op die gebied nodig is.

## 8.4

DIE INVLOED VAN DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING  
VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE OP ANDER VAKGEBIEDE

Die basiese uitgangspunt van hierdie studie was om die moontlikheid van die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings te ondersoek en ook om die wenslikheid van die openbaarmaking van sodanige inligting in die gepubliseerde finansiële jaarstate aan te dui. Daar is aangedui dat die besluitneming van sowel die aandeelhouders en voornemende aandeelhouders as die bestuur van ondernemings beïnvloed kan word deur die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne het egter ook 'n invloed op ander vakgebiede.



#### 8.4.1 DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE EN OUDITKUNDE

Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate impliseer dat die eksterne ouditeur ook 'n mening sal moet uitspreek oor die waarheid en redelikheid van hierdie inligting. Inligting aangaande die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate is daarom ook onderworpe aan die ouditkundige postulaat wat veronderstel dat alle inligting in die finansiële jaarstate verifieerbaar is. Hierdie vereiste het tot gevolg dat kwantifiseringsmetodes wat aan subjektiewe oordeel onderworpe is, onaanvaarbaar vir die ouditkunde en daarom ook onaanvaarbaar vir verslagdoening in die gepubliseerde finansiële jaarstate is.

Indien die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings op dieselfde basis as die rekeningkundige verantwoording van die ander bates van die onderneming geskied, impliseer dit verder dat soortgelyke ouditprosedures as dié wat van toepassing is op die ander bates van die onderneming, ook op die menslike hulpbronne toegepas moet word. Die aard en omvang van die ouditprosedures wat in elke geval toegepas sal word, word beïnvloed deur die stelsel van interne kontrole wat daar in die onderneming bestaan. Die veronderstelling dat die bestaan van 'n bevredigende stelsel van interne kontrole die waarskynlikheid van foute en

bedrog verminder, word ook as 'n postulaat van die ouditkunde aanvaar (Mautz & Sharaf, 1961, p. 42). Arens & Loebbecke (1976, p. 20) skryf in dié verband: "One of the most widely accepted concepts in the theory and practice of auditing is the importance of the client's accounting system (system of internal control) in generating reliable financial information".

Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne impliseer daarom dat die ouditeur by die evaluering van die stelsel van interne kontrole ook moet bepaal in watter mate die rekeningkundige stelsel aangaande die menslike hulpbronne voldoen aan die volgende basiese oogmerke van interne kontrole:

- (a) Die beskerming van die bates en inkomste van die onderneming.
- (b) Die versekering van die akkuraatheid en betroubaarheid van die rekeningkundige data.

#### 8.4.2 DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE EN SOSIALE VERANTWOORDING

Die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings voorsien tradisioneel inligting oor slegs die finansiële resultate en die finansiële toestand van die ondernemings. In die jongste aantal jare het daar benewens die primêre doelwit van winsmaksimering ook die stand-

punt navore gekom dat die onderneming sy sake só moet bedryf dat dit tot voordeel van die hele gemeenskap strek. Hierdie aanspreeklikheid van die onderneming is tweeledig, nl:

- (a) n Interne verantwoordelikheid: Die onderneming moet die belange van sy werknemers so goed moontlik behartig. Die onderneming moet sorg vir aangename en gunstige werksomstandighede, die werknemers moet n redelike loon betaal word en moet gelyke bevorderingsgeleenthede hê en die onderneming moet pensioen-, mediese en behuisingskemas tot voordeel van sy werknemers instel.
- (b) n Eksterne verantwoordelikheid: Die onderneming moet ook só bedryf word dat dit die belange van die gemeenskap in die algemeen nie skaad nie, maar eerder bevorder. Die onderneming moet waak teen besoedeling van die omgewing, aandag skenk aan hernuwing van ou stadgebiede en navorsings- en opvoedkundige inrigtings en welsynsorganisasies ondersteun.

Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne kan veral met betrekking tot die interne sosiale verantwoordelikheid van die onderneming meehelp tot die bereiking van die sosiale doelwitte van die onderneming. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne verleen dieselfde status



aan die menslike hulpbronne as aan al die ander bates van die onderneming, met die gevolg dat die menslike hulpbronne ook as 'n waardevolle bate van die onderneming behandel sal word. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate sal die gebruikers van die finansiële jaarstate in staat stel om te bepaal in watter mate die onderneming sy menslike hulpbronne gedurende die jaar opgebou of gelikwideer het.

#### 8.4.3 DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE EN PERSONEELBESTUUR

In hoofstuk 3 is daarop gewys dat die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne van ondernemings tot die misverstand aanleiding kan gee dat die menslike hulpbronne in dieselfde verband as ander bates van die onderneming as die eiendom van die onderneming beskou word. Hierdie misverstand het tot gevolg dat daar veronderstel word dat die menslike hulpbronne, soos in die tyd van slawerny, aan uitbuiting blootgestel sal wees. Dié siening is egter foutief, aangesien die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne eerder tot die volgende aanleiding sal gee:

- (a) Beter besluitneming oor die werwing, indiensneming, ontwikkeling, toedeling, evaluering en besoldiging van die menslike hulpbronne aangesien inligting in dié verband aan die bestuur van die onderneming voorsien word.

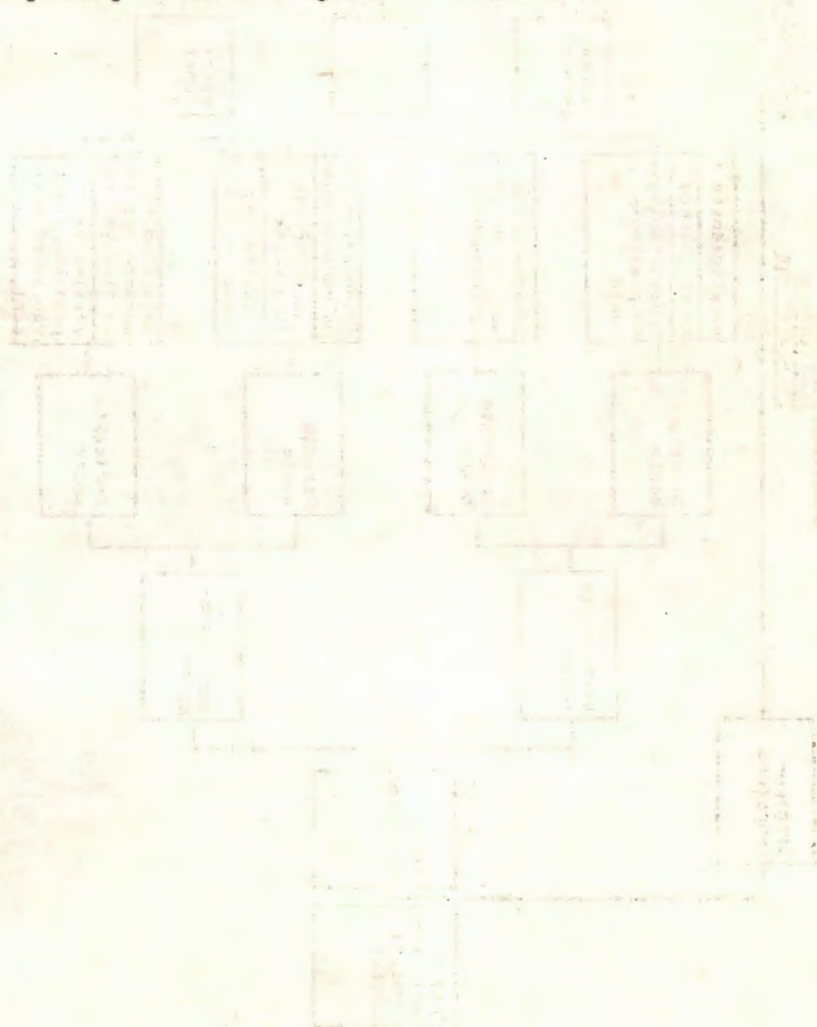
- (b) Groter waardering vir die rol wat die menslike hulpbronne in die sake van die onderneming speel. Aangesien die konvensionele rekeningkundige behandeling alle koste met betrekking tot die menslike hulpbronne as 'n uitgawe beskou, word die begroting van die menslike hulpbronne in tye van besuiniging maklik besnoei. Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne, daarenteen, boekstaaf die bydrae van die menslike hulpbronne tot die vermeerdering in die waarde van die onderneming.

#### 8.5 GEVOLGTREKKING

Die rekeningkundige verantwoording van die menslike hulpbronne in die gepubliseerde finansiële jaarstate van ondernemings kan as een van die modernste ontwikkelings in die rekeningkunde beskou word. Hoewel die aanvanklike belangstelling in dié verband gespruit het hoofsaaklik uit die behoefte van die bestuur aan meer en vollediger inligting, is daar gou besef dat die eksterne gebruiker van die gepubliseerde finansiële jaarstate ook voordeel uit hierdie inligting kan put.

Nieteenstaande die feit dat daar in die afgelope aantal jare besondere aandag aan die teorie van die onderwerp geskenk is, bly die aanvaarding en praktiese

toepassing daarvan deur die rekenmeestersprofessie en sakewêreld beperk tot 'n paar eksperimentele gevalle. Die ontwikkeling van die teorie en die neerlegging van beginsels oor die rekeningkundige verantwoordings van die menslike hulpbronne het egter nou die stadium bereik dat 'n algemene praktiese toepassing en aanvaarding daarvan moontlik is.

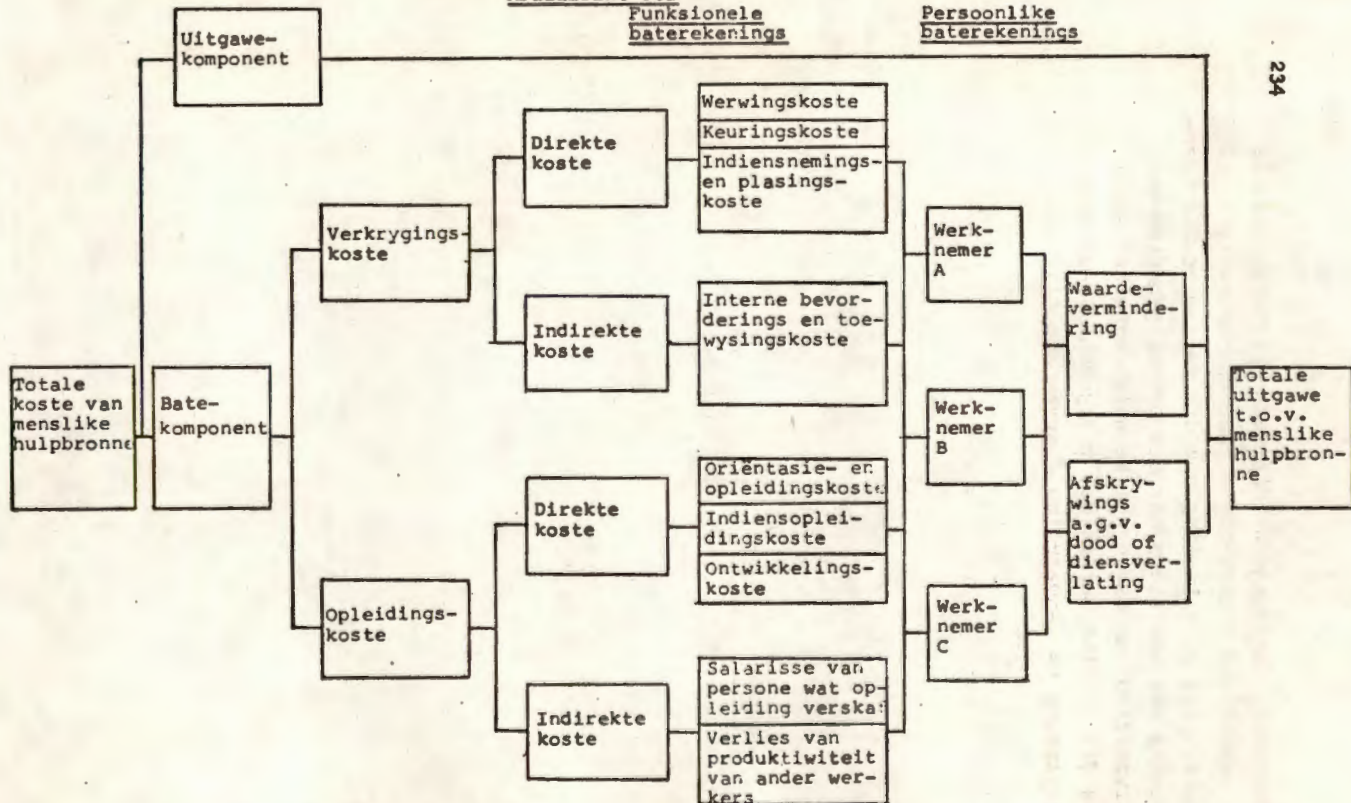




AFBEELDING 5.1

Funksionele  
baterekenings

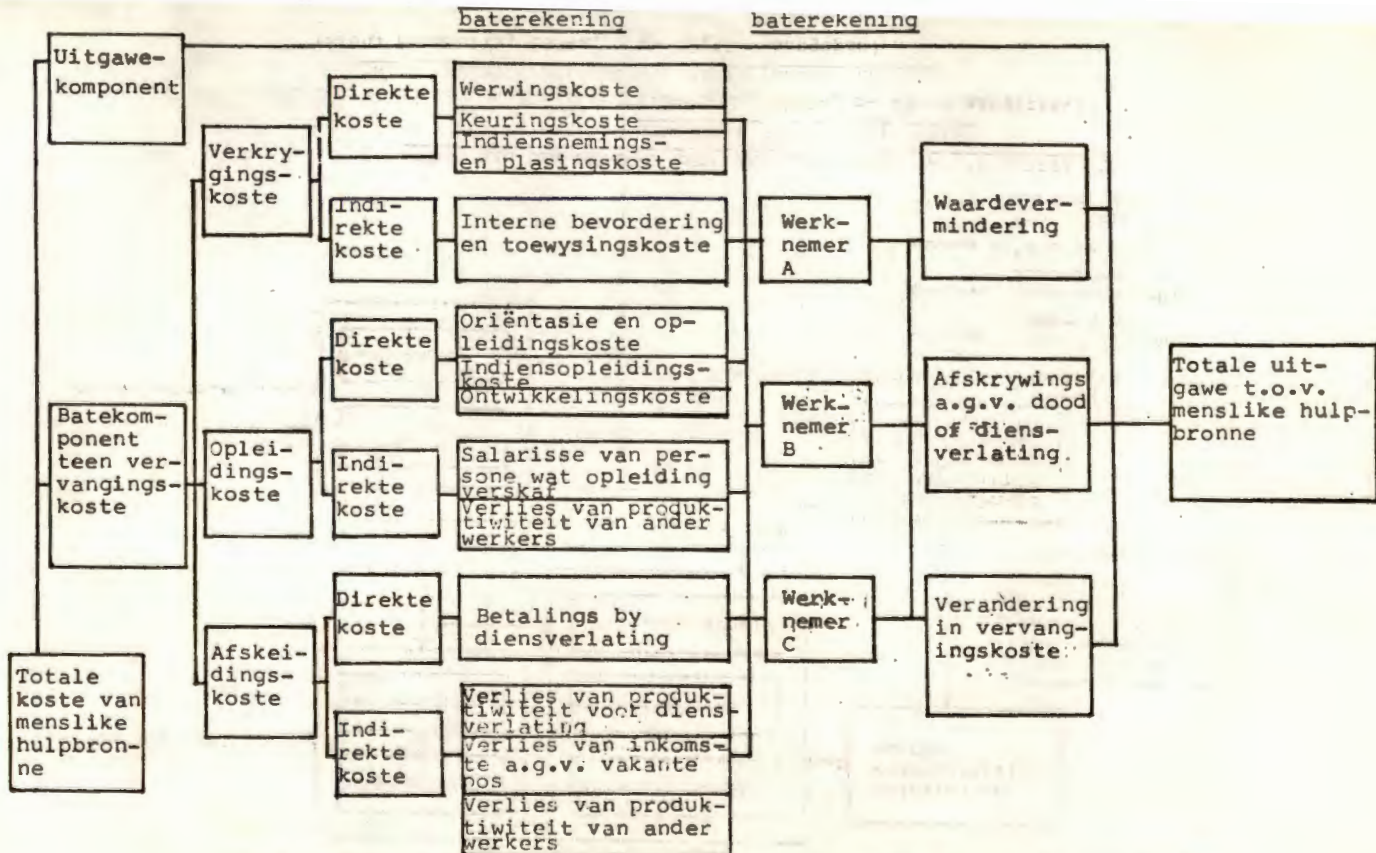
Persoonlike  
baterekenings



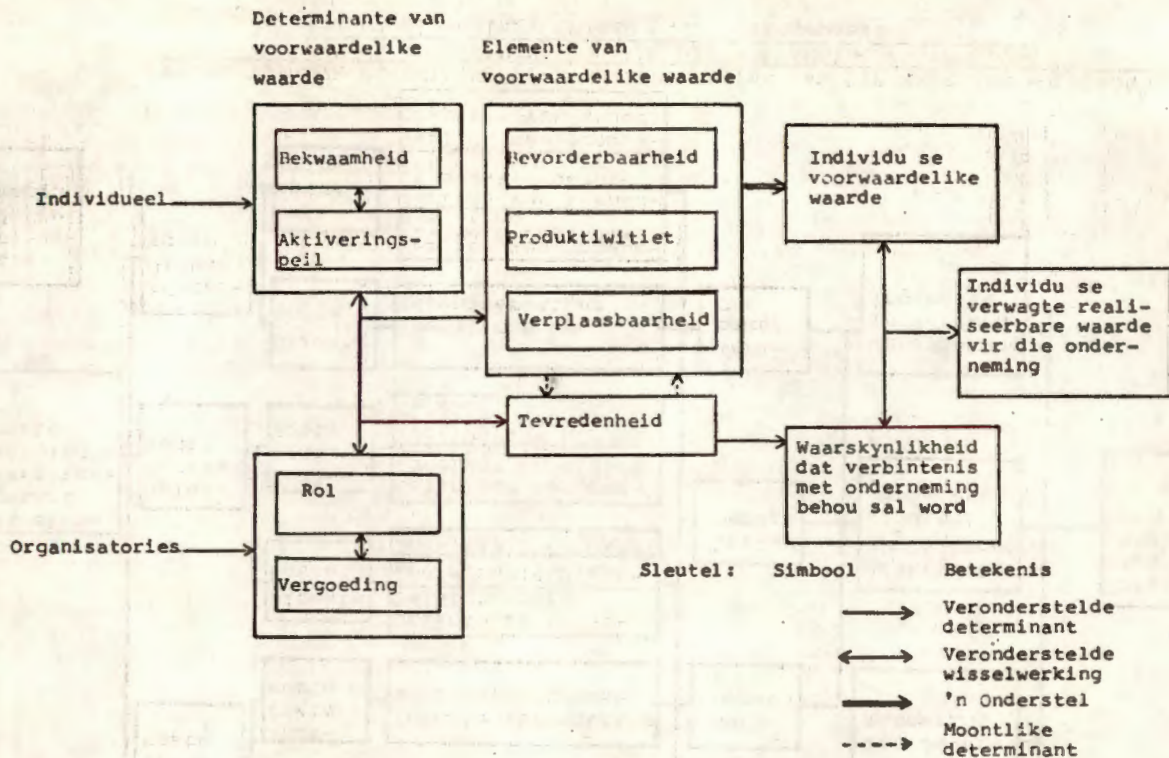
MODEL VIR DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE VAN

'N ONDERNEMING VOLGENS DIE HISTORIESEKOSTEMETODE

(Bron: Flamholtz, 1974a, p. 37,42 - aangepas)



MODEL VIR DIE REKENINGKUNDIGE VERANTWOORDING VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE  
VAN 'N ONDERNEMING VOLGENS DIE VERVANGINGSKOSTEMETODE  
 (Bron: Flamholtz, 1974a, p.42 - aangepas.)



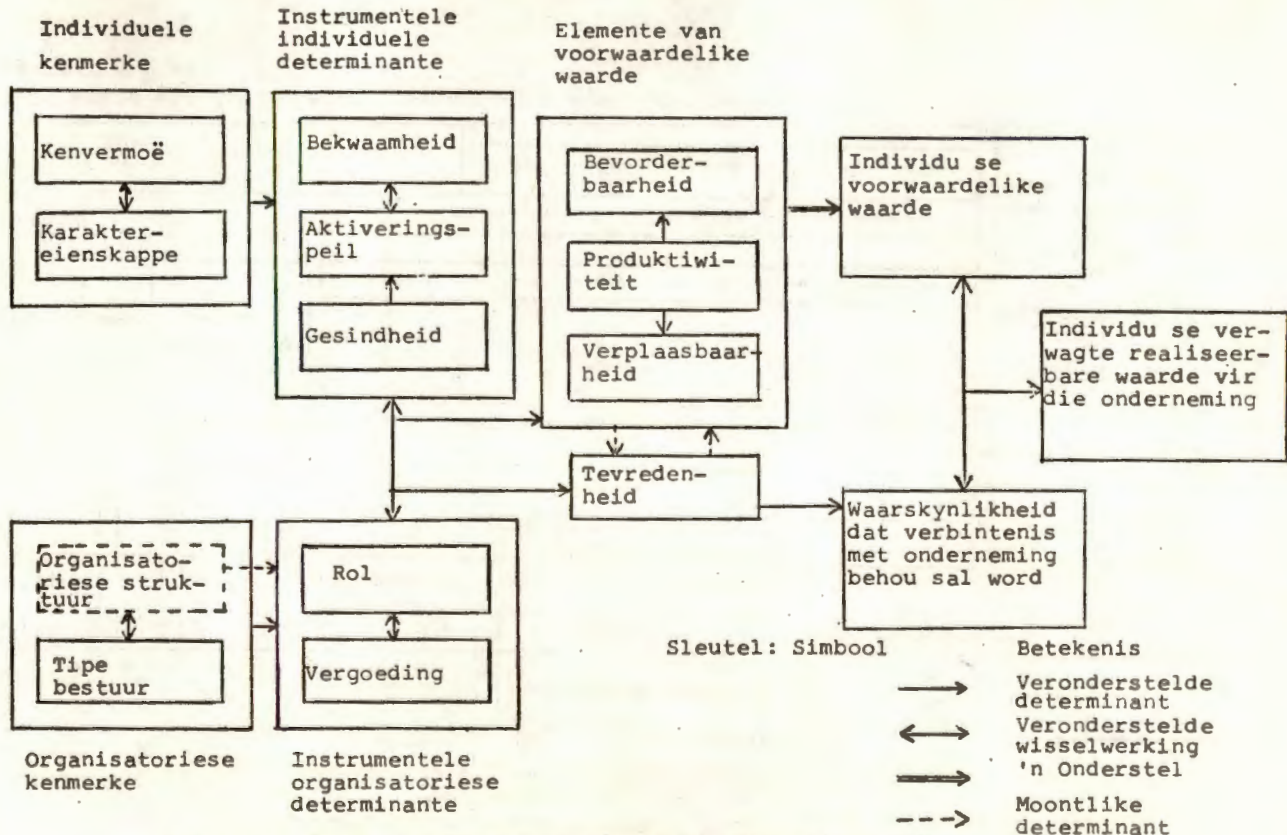
MODEL VAN DIE DETERMINANTE VAN DIE WAARDE VAN 'N INDIVIDUELE

WERKNEMER VIR 'N ONDERNEMING

(Flamholtz, 1972a, p. 668 - aangepas.)



AFBEELDING 6.2

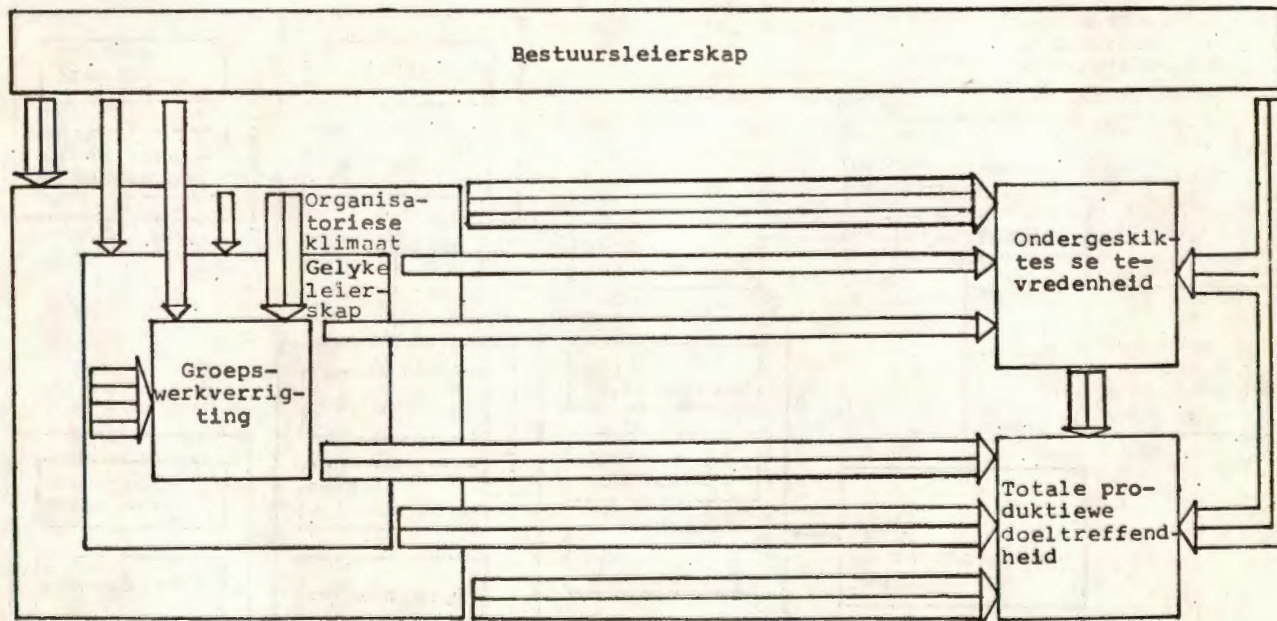


GEWYSIGDE MODEL VAN DIE DETERMINANTE VAN DIE WAARDE VAN 'N INDIVIDUELE WERKNEMER VIR 'N ONDERNEMING

AFBEELDING 6.3

VERWANTSKAP TUSSEN DIE DIMENSIES VAN DIE MENSLIKE HULPBRONNE

VAN 'N ONDERNEMING



(Die wydte van die pyle is 'n aanduiding van die omvang van die verwantskap)  
(Likert & Bowers, 1973, p. 19.)

AFBEELDING 7.1.X ONDERNEMINGVERSLAG OOR DIE MENSLIKE HULPBRONNE VIR DIE JAAR GEEINDIG31 DESEMBER 19.1

	<u>Aantal werknemers</u>	<u>Bedrag</u>
Totale belegging in menslike hulpbronne	1 000	R500 000
- 1 Januarie 19.1		
Plus: Belegging in menslike hulpbronne gedurende die jaar		
- Nuwe aanstellings	100	50 000
- Werwingskoste		5 000
- Keuringskoste		2 000
- Indiensnemingskoste		3 000
- Opleidingskoste		40 000
- Bestaande menslike hulpbronne		150 000
- Opleidingskoste		80 000
- Indiensopleidingskoste		50 000
- Ontwikkelingskoste		20 000
	1 100	700 000
Min: Afskrywing van belegging in menslike hulpbronne gedurende die jaar		90 000
- Normale amortisasie		50 000
- Diensbeëindiging	20	40 000
- Afsterwes	2	20 000
- Bedankings	18	20 000
Totale belegging in menslike hulpbronne	1 080	R610 000
- 31 Desember 19.1		



AFBEELDING 7.2

"THE TOTAL CONCEPT"

R.G. Barry Corporation and Subsidiaries  
Pro-Forma  
(Financial and Human Resource Accounting)

BALANCE SHEET	1969	1969
	<u>Financial and Human Resource</u>	<u>Financial Only</u>
<b>Assets</b>		
Total Current Assets	\$10,003,628	\$10,003,628
Net Property, Plant and Equipment .....	1,770,717	1,770,717
Excess of Purchase Price of Subsidiaries over Net Assets		
Acquired .....	1,188,704	1,188,704
Net investments in Human Resources ..	986,094	-
Other Assets .....	<u>106,783</u>	<u>106,783</u>
	<u>\$14,055,926</u>	<u>\$13,069,832</u>

"THE TOTAL CONCEPT"

R.G. Barry Corporation and Subsidiaries  
Pro-Forma  
(Conventional and Human Resource Accounting)

BALANCE SHEET	1970	1970
	<u>Conventional and Human Resource</u>	<u>Conventional Only</u>
<b>Assets</b>		
Total Current Assets	\$10,944,693	\$10,944,693
Net Property, Plant and Equipment .....	1,682,357	1,682,357
Excess of Purchase Price of Subsidiaries over Net Assets		
Acquired .....	1,188,704	1,188,704
Net Investments in Human Resources ..	942,194	-
Other Assets .....	<u>166,417</u>	<u>166,417</u>
	<u>\$14,924,365</u>	<u>\$13,982,171</u>

AFBEELDING 7.2 (vervolg)

Liabilities and Stockholders' Equity			Liabilities and Stockholders' Equity		
Total Current Liabilities	\$ 5,715,708	\$ 5,715,708	Total Current Liabilities	\$ 3,651,573	\$ 3,651,573
Long Term Debt, Excluding Current Installments ...	1,935,500	1,935,500	Long Term Debt, Excluding Current Installments ...	2,179,000	2,179,000
Deferred Compensation ...	62,380	62,380	Deferred Compensation ...	77,491	77,491
Deferred Federal Income Taxes as a Result of Appropriation for Human Resources .....	493,047	-	Deferred Federal Income Taxes Based Upon Full Tax Deduction for Human Resource Costs .....	471,097	-
Stockholders' Equity:			Stockholders' Equity:		
Capital Stock .....	879,116	879,116	Capital Stock .....	1,087,211	1,087,211
Additional Capital in Excess of Par Value ..	1,736,253	1,736,253	Additional Capital in Excess of Par Value ..	3,951,843	3,951,843
Retained Earnings:			Retained Earnings:		
Financial .....	2,740,875	2,740,875	Financial .....	3,035,053	3,035,053
Appropriation for Human Resources .....	493,047	-	Human Resources .....	471,097	-
Total Stockholders' Equity .....	5,849,291	5,856,244	Total Stockholders' Equity .....	8,545,204	8,074,107
	<u>\$14,055,926</u>	<u>\$13,069,832</u>		<u>\$14,924,365</u>	<u>\$13,982,171</u>

AFBEELDING 7.2 (vervolg)

## STATEMENT OF INCOME

Net Sales .....	\$25,310,588	\$25,310,588
Cost of sales .....	<u>16,275,876</u>	<u>16,275,876</u>
Gross profit .....	9,034,712	9,034,712
Selling, General and administrative expenses	<u>6,737,313</u>	<u>6,737,313</u>
Operating income .	2,297,399	2,297,399
Other deductions, net .	<u>953,177</u>	<u>953,177</u>
Income before Federal income taxes .....	1,344,222	1,344,222
Human Resource expenses applicable to future periods .....	<u>173,569</u>	<u>-</u>
Adjusted income before Federal income taxes .	1,517,791	1,344,222
Federal income taxes	<u>730,785</u>	<u>644,000</u>
Net income .....	<u><u>\$ 787,006</u></u>	<u><u>\$ 700,222</u></u>

## STATEMENT OF INCOME

Net Sales .....	\$28,164,181	\$28,164,181
Cost of Sales .....	<u>18,252,181</u>	<u>18,252,181</u>
Gross Profit ....	9,912,000	9,912,000
Selling, General and Administrative Expenses	<u>7,546,118</u>	<u>7,546,118</u>
Operating Income	2,365,882	2,365,882
Other Deductions, Net .	<u>250,412</u>	<u>250,412</u>
Income Before Federal Income Taxes .....	2,115,470	2,115,470
Net Increase (Decrease) in Human Resource Investment.....	<u>(43,900)</u>	<u>-</u>
Adjusted Income Before Federal Income Taxes .	2,071,570	2,115,470
Federal Income Taxes ..	<u>1,008,050</u>	<u>1,030,000</u>
Net Income .....	<u><u>\$ 1,063,520</u></u>	<u><u>\$ 1,085,470</u></u>

(Elias, 1971, p. 43.)



AFBEELDING 7.3

ABT ASSOCIATES INC. SOCIAL BALANCE SHEET

Year ended December 31, 1971 with comparative figures for 1970

Social Assets Available	1971	1970
<b>Staff</b>		
Available within one year (note I) .....	\$ 2,594,390	\$ 2,312,000
Available after one year (note J) .....	6,363,511	5,821,608
Training investment (note K) .....	507,405	305,889
	<u>9,470,306</u>	<u>8,439,497</u>
Less accumulated training obsolescence (note K) .....	136,995	60,523
Total staff assets .....	<u>9,333,311</u>	<u>8,378,974</u>
<b>Organization</b>		
Social capital investment (note L) .....	1,398,230	1,272,201
Retained earnings .....	219,136	-
Land .....	285,376	293,358
Buildings at cost .....	334,321	350,188
Equipment at cost .....	43,018	17,102
Total organization assets .....	<u>2,280,081</u>	<u>1,932,849</u>
<b>Research</b>		
Proposals (note M) .....	26,878	15,090
Child care research .....	6,629	-
Social audit .....	12,979	-
Total research .....	<u>46,486</u>	<u>15,090</u>
Public services consumed net of tax payments (note E) ..	152,847	243,399
<b>Total social assets available .....</b>	<u><u>\$11,812,725</u></u>	<u><u>\$10,570,312</u></u>

## AFBEELDING 7.3 (vervolg)

Social Commitments, Obligations, and Equity	1971	1970
<b>Staff</b>		
Committed to contracts within one year (note N) ..	S 43,263	S 81,296
Committed to contracts after one year (note O) ...	114,660	215,459
Committed to administration within one year (note N)	62,598	56,915
Committed to administration after one year (note O)	165,903	150,842
Total staff commitments .....	<u>386,424</u>	<u>504,512</u>
<b>Organization</b>		
Working capital requirements (note P) .....	60,000	58,500
Financial deficit .....	-	26,814
Facilities and equipment committed to contracts and administration (note N) .....	37,734	36,729
Total organization commitments .....	<u>97,734</u>	<u>122,043</u>
<b>Environmental</b>		
Government outlays for public services consumed, net of tax payment (note E) .....	152,847	243,399
Pollution from paper production (note O) .....	1,770	770
Pollution from electric power production (note R)	2,200	1,080
Pollution from automobile commuting (note S) .....	10,493	4,333
Total environmental obligations .....	<u>167,310</u>	<u>249,582</u>
Total commitments and obligations .....	<u>651,468</u>	<u>876,137</u>
<b>Society's Equity</b>		
Contributed by staff (note T) .....	8,946,887	7,874,462
Contributed by stockholders (note U) .....	2,182,347	1,810,806
Generated by operations (note V) .....	32,023	8,907
Total equity .....	<u>11,161,257</u>	<u>9,694,175</u>
Total commitments, obligations and equity .....	<u>\$11,812,725</u>	<u>\$10,570,312</u>

SOURCE: Abt Associates Inc. 1971 Annual Report + Social Audit, p. 28.

AFBEELDING 7.3 (vervolg)

ABT ASSOCIATES INC. SOCIAL INCOME STATEMENT

Year ended December 31, 1971 with comparative figures for 1970

Social Benefits and Costs to Staff:	1971	1970
Social benefits to staff:		
Health insurance, life insurance, sick leave .....	S 93,492	S 67,271
Career advancement (note A) .....	345,886	173,988
Company school and tuition reimbursement .....	6,896	-
Vacation, holidays, recreation .....	207,565	163,994
Food service, child care & parking .....	57,722	41,292
Quality of life (space and space quality) .....	61,002	70,551
Total benefits to staff .....	<u>772,563</u>	<u>517,096</u>
Social costs to staff:		
Layoffs and other involuntary terminations (note B)	9,560	7,560
Overtime worked but not paid (note C) .....	654,000	474,000
Inequality of opportunity (note D) .....	-	3,600
Total costs to staff .....	<u>663,560</u>	<u>485,160</u>
Net Social Income to Staff: .....	<u>S 109,003</u>	<u>S 31,936</u>
Social Benefits and Costs to Community:		
Social benefits to community:		
Local taxes paid (note E) .....	S 38,952	S 31,091
Environmental improvements .....	10,100	8,367
Local tax worth of net. jobs created .....	20,480	15,750
Total benefits to community .....	<u>69,532</u>	<u>55,208</u>
Social costs to community:		
Local taxes consumed in service (note E) .....	55,700	S 34,400
Net Social Income (Loss) to community: .....	<u>S 13,832</u>	<u>S 20,808</u>



AFBEELDING 7.3 (vervolg)

Social Benefits and Costs to General Public:	1971	1970
Social benefits to general public:		
Federal taxes paid (notes E & F) .....	\$ 165,800	\$ -
State taxes paid (notes E & F) .....	55,500	9,830
Contributions to knowledge (publications, presentations, etc.) .....	14,100	8,300
Federal & state tax worth of additional jobs created .....	69,800	34,800
Total benefits to public .....	<u>305,200</u>	<u>52,930</u>
Social costs to general public:		
Federal services consumed (notes E & F) .....	83,000	77,000
State services consumed (notes E & F) .....	31,100	23,500
Total costs to general public .....	<u>114,100</u>	<u>100,500</u>
Net Social Income (Loss) to General Public .....	<u>\$ 191,100</u>	<u>\$ (47,570)</u>
Social Benefits and Costs to Clients:		
Social benefits to clients:		
Value of contracts to clients (note G) .....	\$ 4,565,000	\$ 3,254,541
Social costs to clients:		
Contract revenue as opportunity cost (note H) ...	4,565,000	3,254,541
Net Social Income to Clients: .....	<u>\$ -</u>	<u>-</u>
Net Social Income to Staff, Community, Public and Clients .....	<u>\$ 313,935</u>	<u>\$ 5,174</u>

SOURCE: Abt Associates Inc. 1971 Annual Report + Social Audit, p. 29 (Flamholtz, 1974a, pp. 338-339.)

AFBEELDING 7.4

ATLANTA BRAVES, INC. AND SUBSIDIARIES

Consolidated Statements of Income  
for the Years Ended October 31, 1966 and 1965

	<u>1966</u>	<u>1965</u>
Income:		
Admissions, broadcast, concessions, special events and other	<u>\$ 7,809,699</u>	<u>\$ 2,147,188</u>
Operating Expenses:		(Note 1)
Team, park and broadcasting	\$ 3,799,190	\$ 1,546,974
Team development and scouting (note 1)	1,902,170	1,758,300
Special stadium events	276,473	-
General and administrative	675,044	328,330
Interest	164,937	175,699
	<u>\$ 6,817,814</u>	<u>\$ 3,809,303</u>
Operating income (loss)	<u>\$ 991,885</u>	<u>\$ (1,662,115)</u>
Special Items:		
Income from special Atlanta exhibition games, net	-	242,984
Franchise relocation, costs, net	-	(97,930)
Income (loss) before provision for income taxes	<u>\$ 991,885</u>	<u>\$ (1,517,061)</u>
Provision for Federal and State Income Taxes	500,000	-
Net Income (Loss) Before Special Credit	<u>\$ 491,885</u>	<u>\$ (1,517,061)</u>
Special Credit, income tax reduction from prior years' operating losses (note 6)	500,000	-
Net Income (loss) including Special Credit	<u>\$ 991,885</u>	<u>\$ (1,517,061)</u>

---

 Consolidated Balance Sheet—October 31, 1966

## Assets:

Current (including \$189,146 in cash)-(notes 3 and 5)	\$ 1,116,437
Player contracts, less accumulated amortization (note 1)	3,310,794
Leasehold improvements and equipment, less \$322,513 accumulated depreciation	782,368
Contribution receivable from stadium authority (note 3)	772,256
Deferred stadium rental, less \$92,924 current (note 3)	475,556
League membership, at cost	50,000
	<u>\$ 6,507,411</u>

## Liabilities and Capital:

Current (including \$72,500 current maturities of long-term obligations)		\$ 1,912,183
Long-term obligations (note 4)		3,427,778
Commitment and contingent matters (notes 2 and 3)		
Stockholders' investment (note 4)-		
Common stock, \$1 par value, 500,000 shares authorized, 316,000 shares outstanding	\$ 316,000	
Capital in excess of par value of common stock (no change during year)	2,903,593	
Retained earnings (deficit)	<u>(2,052,143)</u>	1,167,450
		<u>\$ 6,507,411</u>

The accompanying notes are an integral part of these statements.



AFBEELDING 7.5

THE FLYING TIGER LINE INC.  
Balance Sheets December 31, 1967 and 1966

Assets	1967	1966
Current Assets (including prepaid engine overhaul cost):		
Cash including \$11,500,000 and \$10,800,000 of certificates of deposit at December 31, 1967 and 1966, respectively	\$ 12,683,091	\$ 15,416,088
Receivables, less reserves-		
Freight customers	4,433,736	5,102,779
Charters, service sales, etc.-		
United States Government	6,535,955	6,245,501
Other	4,071,079	2,920,173
Materials and supplies, at average cost	4,668,237	3,317,007
Aircraft acquired for sale	-	1,102,984
Prepaid insurance, rents, etc.	2,574,796	1,951,117
Prepaid engine overhaul cost	2,237,855	2,195,233
Total current assets	<u>\$ 37,204,749</u>	<u>\$ 38,250,882</u>
Temporary Cash Investments, Restricted to Disbursement for Equipment Acquisition	<u>\$ 46,630,000</u>	<u>\$ -</u>
Property and Equipment, at cost (notes 1 and 2):		
Aircraft, engines and other flight equipment	\$ 89,501,268	\$ 88,995,273
Other equipment	3,316,144	2,670,599
Land and buildings	6,387,706	6,146,697
	<u>\$ 99,205,118</u>	<u>\$ 97,812,569</u>
Less-reserves for depreciation	47,042,091	40,272,054
	<u>\$ 52,163,027</u>	<u>\$ 57,540,515</u>
Deposits on aircraft, engines; etc.	22,401,821	10,035,142
	<u>\$ 74,564,848</u>	<u>\$ 67,575,657</u>

AFBEELDING 7.5 (vervolg)

Assets	1967	1966
Other Assets and Deferred Charges:		
Unamortized debt expense	\$ 1,166,961	\$ 110,852
Long-term lease deposits, receivables, etc.	1,218,026	1,028,797
Training costs applicable to aircraft, being amortized	<u>3,003,475</u>	<u>3,423,759</u>
	\$ 5,388,462	\$ 4,563,408
	<u>\$163,788,059</u>	<u>\$110,389,947</u>

SOURCE: The Flying Tiger Line Inc. 1967 Annual Report.  
 (Flamholtz, 1974a, p.301.)

AFBEELDING 7.6

Arthur Andersen & Co.

1320 West Third Street  
Los Angeles, California 90017

TO THE STOCKHOLDERS  
THE FLYING TIGER LINE INC.

We have examined the balance sheets of THE FLYING TIGER LINE INC. (a Delaware corporation) as of December 31, 1967 and 1966, and the related statements of income, stockholders' equity, and funds for the years then ended. Our examinations were made in accordance with generally accepted auditing standards, and accordingly included such tests of the accounting records and such other auditing procedures as we considered necessary in the circumstances.

In our opinion, the financial statements referred to above present fairly the financial position of The Flying Tiger Line Inc. as of December 31, 1967 and 1966, and the results of its operations and the source and application of funds for the years then ended, in conformity with generally accepted accounting principles applied on a consistent basis during the periods.

Arthur Andersen & Co.

Los Angeles, California  
February 9, 1968

SOURCE: The Flying Tiger Line Inc. 1967 Annual Report.  
(Flamholtz, 1974a, p.302.)



## AFBEELDING 7.7.

## 1971 ABT ASSOCIATES INC. STAFF CAPABILITIES

252

Education and Experience Area	Education			Years Experience				
	BS/BA	MS/MA	Ph.D.	0-2	3-5	6-10	11-15	16-25
<b>Social Sciences</b>								
Economics	21	5	3		9	1	1	
Education	7	8	2	11	17	8	2	3
Law			6(J.D.)		3	1		
Political science	26	8	3	2	1	4	2	
Psychology	4	3	3	2	1	1	1	
Sociology	13	8	2	6	15	5	1	2
Urban studies	2	1			3	1		
Subtotal	<u>73</u>	<u>33</u>	<u>19</u>	<u>21</u>	<u>49</u>	<u>21</u>	<u>7</u>	<u>5</u>
<b>Management Sciences</b>								
Business administration		22		2	5	4	4	
Marketing	1			2	5	2	1	1
Planning				1	5	3	1	
Public relations				2	3	4		
Subtotal	<u>1</u>	<u>22</u>		<u>7</u>	<u>18</u>	<u>13</u>	<u>6</u>	<u>1</u>

AFBEELDING 7.7. (vervolg)

Education and Experience Area	Education			Years Experience				
	BS/BA	MS/MA	Ph.D.	0-2	3-5	6-10	11-15	16-25
<b>Physical Sciences</b>								
Computer science	4	3	1	2	5	1	1	1
Engineering	7	4	1		6	5	1	1
Mathematics	3							
Physics	9	2	2		2	1		
Subtotal	23	9	4	2	13	7	2	2
<b>Humanities</b>								
Classics	1							
English	5	1		1	1			
French	2							
Spanish	1							
Fine arts	1				1	2		
History	16	3			2			
Journalism	1	3						
Philosophy	4							
Liberal arts	5	1	0					
Subtotal	35	9	0	1	4	2	-	-
<b>Totals</b>	<b>132</b>	<b>73</b>	<b>23</b>	<b>31</b>	<b>84</b>	<b>43</b>	<b>15</b>	<b>8</b>

24 staff members have training in at least two different disciplines, giving individuals interdisciplinary capabilities.

SOURCE: Abt Associates, Inc. 1971 Annual Report, p. 9.

(Flamholtz, 1974a, p. 153.)

AFBEELDING 7.8

Liverpool Football Club

Name	Age	League games with Liver- pool	Total league games	Total league goals	Inter- national caps	Seasons with Liver- pool	Status
P. Boersma	25	52	55	11	-	8	1
D. Brownbill	19	1	1	-	-	4	R
I. Callaghan	31	498	498	44	2	16	S
R. Clemence	26	180	228	-	2	5	S
P. Cormack	27	70	326	107	8	2	S
R. Evans	23	9	9	-	-	7	R
D. Fairclough	18	-	-	-	-	3	R
B. Hall	27	93	93	8	-	5	S
S. Heighway	27	142	142	19	N/A	5	S
J. Higham	19	-	-	-	-	4	R
E. Hughes	26	294	321	31	29	7	S
K. Keegan	24	118	238	52	2	3	S
C. Lawler	30	496	496	41	4	15	S
J. James	19	-	-	-	-	4	R
B. Kettle	19	-	-	-	-	4	R
J. Kewley	19	-	-	-	-	4	R
F. Lane	24	1	77	-	-	3	1
A. Lindsay	28	136	262	23	-	5	S
G. Lloyd	21	-	-	-	-	5	S
L. Lloyd	26	150	193	5	3	5	S
H. McAuley	20	-	13	1	-	5	R
D. McClatchey	19	-	-	-	-	4	R
J. McLaughlin	22	38	38	2	-	6	1
I. McDonald	23	-	72	6	-	1	1
D. Rylands	20	-	-	-	-	5	R
T. Smith	28	369	369	33	1	13	S



AFBEELDING 7.8 (vervolg)

Name	Age	League games with Liver- pool	Total league games	Total league goals	Inter- national caps	Seasons with Liver- pool	Status*
P. Spiring	24	-	57	16	-	2	1
T. Storton	25	5	117	8	-	3	1
M. Thompson	19	1	1	-	-	4	R
P. Thompson	20	47	47	2	-	5	1
J. Toshack	26	90	249	110	19	3	S
T. Tynan	19	-	-	-	-	4	R
A. Waddle	21	11	44	5	-	1	1
Apprentices							
		2801	3946	524	70	170	

\*S = Senior player; 1 = 1st team squad; R = Reserve team.

Apprentices: J. Ainsworth, P. Branch, J. Fitzsimmons, T. Jones, J. Laisby, R. Madine, C. Tanzey.  
(Trussell & Dobbins, 1976, p. 71.)

AANGEHAALDE EN GERAADPLEEGDE WERKEBoeke

- ANTHONY, R.N. 1970. Management accounting. 4th edition. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin.
- ARENS, A.A. & Loebbecke, J.K. 1976. Auditing: an integrated approach. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.
- CANNING, J.B. 1929. The economics of accountancy. New York: Ronald Press.
- CAPLAN, E.H. 1971. Management accounting and behavioral science. Reading, Massachusetts: Addison-Wesley.
- CAPLAN, E.H. & Landekich, S. 1974. Human resource accounting: past, present and future. New York: National Association of Accountants.
- DEAN, J. 1954. Managerial economics. New York: Prentice-Hall.
- DUBLIN, L. & Lotka, A.J. 1930. The money value of man. New York: Ronald Press.
- FAUL, M.A. Pistorius, C.W.I. & Van Vuuren, L.M. 1974. Rekeningkunde: 'n inleiding. Durban: Butterworths.
- FISHER, I. 1927. The nature of capital and income. London: Macmillan.
- FLAMHOLTZ, E. 1974a. Human resource accounting. Encino, California: Dickenson Publishing Company.
- GILES, W.J. & Robinson, D.F. 1972. Human asset accounting. London: Institute of Personnel Management & Institute of Cost and Management Accountants.
- GLAUTIER, M.W.E. & Underdown, B. 1974. Accounting in a changing environment. Bath: Pitman.
- HAREISON, F.H. 1973. Human resources as the wealth of nations. New York: Oxford University Press.
- HERMANSON, R.H. 1964. Accounting for human assets: occasional paper 14. East Lansing, Michigan: Bureau of Mines and Economic Resources, Graduate School of Business, Michigan State University.

- IJIRI, Y. 1972. A defense for historical cost accounting, in Burns, T.J. & Hendrickson, H.S. The accounting sampler. 2nd edition. New York: McGraw-Hill, hfst. 32, 127-137.
- LIKERT, R. 1961. New patterns of management. New York: McGraw-Hill.
- LIKERT, R. 1967. The human organization, its management and value. New York: McGraw-Hill.
- MARSHALL, A. 1959. Principles of economics. New York: Macmillan.
- MAUTZ, R.K. & Sharaff, H.A. 1961. The philosophy of Auditing. American Accounting Association.
- PATON, W.A. 1922. Accounting theory. Chicago: Accounting Studies Press.
- PATON, W.A. (red.) 1932. The accountant's handbook. New York: Ronald Press.
- PATON, W.A. & Littleton, A.C. 1940. An introduction to corporate accounting standards. Columbus, Ohio: American Accounting Association.
- RHODE, J.G. & Lawler, E.E. 1973. Auditing change: human resource accounting, in Dunette, M.D. (red.) Work and nonwork in the year 2001. Monterey, California: Brooks & Cole.
- SINGLETON, W.T. & Spurgeon, P. (red.) 1975. Measurement of human resources. London: Taylor & Francis.
- SMITH, A. 1789. An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations. 10th edition. London: T. Cadell Jun. & W. Davies.
- SPRAGUE, C.E. 1913. The philosophy of accounts. New York: the Ronald Press.
- SPROUSE, R.T. & Moonitz, M. 1962. A tentative set of broad accounting principles for business enterprises - accounting research study No. 3. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- TAYLOR, J.C. & Bowers, D.G. 1972. Survey of organizations: a machine-scored standardized questionnaire instrument. Michigan: University of Michigan.
- VAN HORNE, J.C. 1977. Financial management and policy. 4th edition. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.



★ VATTER, W.J. The fund theory of accounting. Chicago:  
University of Chicago Press.

Tydskrifte

- ACLAND, D. 1976. The effects of behavioral indicators on investor decisions: an exploratory study. Accounting, organizations and society, vol. 1, No 2-3, 133 - 142.
- ALEXANDER, M.O. 1971a. An accountant's view of the human resource. The personnel administrator, vol. 16, November - December, 9 - 12.
- ALEXANDER, M.O. 1971b. Investments in people. Canadian chartered accountant, vol 99, No 1, 38 - 45.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. Committee on Accounting for Human Resources. 1973. Report of the Committee on Accounting for Human Resources. The accounting review, supplement to vol. 48, 168 - 185.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. Committee on Accounting for Human Resources. 1974. Report of the Committee on Accounting for Human Resources. The accounting review, supplement to vol. 49, 114 - 124.
- ANON. 1971. Decisions on lay-offs aided by 'human resource' data. The journal of accountancy, vol. 131, No 3, 20.
- ANON. 1972. A new twist to 'people accounting'. Business week, October 21, 67 - 68.
- ANON. 1977a Accounting for people. Certified accountant, vol. 69, No 1, 3.
- ANON, 1977b. Companies to make 'social report'. World accounting report (financial Times), April, 5.
- ANON, 1977c. Inflation accounting: an international viewpoint. International accounting news, No 4, February, 1 & 2.
- ARNOLD, J.D. 1970 Consider the 'aquired' executive: Financial executive, vol. 38, No 1, 18 - 23.
- BAKER, G.M.N. 1974a. The feasibility and utility of human resource accounting. California management review, vol. 16, No 4, 17 - 23.
- BAKER, G.M.N. 1974b. Human resource accounting. Accounting Ireland, vol. 4, October, 22 - 25.
- BANNER, D. & Baker, G. 1973. Human resource accounting: a critical view. MSU business topics, vol. 21, No 4, 45 - 52.

- F BECKER, G.S. 1962. Investment in human capital: a theoretical analysis. The journal of political economy, supplement to vol. 70, No 5, part 2, 9 - 49.
- BEN-PORATH, Y. 1967. The production of human capital and the life cycle of earnings. The journal of political economy, vol. 75, No 4, part 1, 352 - 365.
- f BLAINE, E. & Stanbury, W.T. 1971a. Accounting for human capital. Canadian chartered accountant, vol. 98, No 1, 68 - 72.
- f BLAINE, E. & Stanbury, W.T. 1971b. Accounting for human capital. Accountant's journal, vol. 50, November, 127 - 131.
- BOWMAN, M.J. 1966. The human investment revolution in economic thought. Sociology of education, vol. 39, No 2, 111 - 137.
- f BRAND, A.M., Van der Merwe, R. & Boshoff, A.B. 1974. The measurement of investment in human resources. Personnel review, vol. 3, No 2, 26 - 35.
- BRIGHTLY, D.S. & Huppelsberg, R.R. 1973. Human resource accounting - new working tool for association executives. Association management, vol. 25, January, 38 - 44.
- Y BRUMMET, R.L. 1970a. Accounting for human resources. The New York certified public accountant, vol. 40, July, 547 - 555.
- x BRUMMET, R.L. 1970b. Accounting for human resources. The Journal of accountancy, vol. 130, No 12, 62 - 66.
- BRUMMET, R.L., Flamholtz, E.G. & Pyle, W.C. 1968. Human resource measurement - a challenge for accountants. The accounting review, vol. 43, No 2, 217 - 224.
- BRUMMET, R.L., Flamholtz, E.G. & Pyle, W.C. 1969. Human resource accounting: a tool to increase managerial effectiveness. Management accounting, vol. 51, No 2, 12 - 15.
- BRUMMET, R.L., Pyle, W.C. & Flamholtz, E.G. 1968a. Accounting for human resources. Canadian chartered accountant, vol. 92, No 6, 424 - 427.
- BRUMMET, R.L., Pyle, W.C. & Flamholtz, E.G. 1968b. Accounting for human resources. Michigan business review, vol. 20, March, 20 - 25.
- BRUMMET, R.L., Pyle, W.C. & Flamholtz, E.G. 1969. Human resource accounting in industry. Personnel administration, vol. 32, No 4, 34 - 46.



- BUTCHER, J.V.C. 1970. Employee evaluation. The accountant, vol. 163, No 4990, 174 - 176.
- CANNON, J.A. 1974a. Human resource accounting - a critical comment. Personnel review, vol. 3, 14 - 20
- CANNON, J.A. 1974b. A further comment on human resource accounting. Personnel review, vol. 3, No 4, 38 - 42.
- CANNON, J.A. 1976. Applying the human resource account framework in an international airline. Accounting, organizations and society, vol. 1, No 2 - 3, 253 - 263.
- CARPER, W.M.B. & Posey, J.M. 1976. The validity of selected surrogate measures of human resource value: a field study. Accounting, organizations and society, vol. 1, No 2 - 3, 143 - 151.
- CASTELLANO, J.A., Juenke, R.A. & Roehm, H.A. 1977. The role of internal auditing in human-resource accounting. The internal auditor, vol. 34, No 1, 51 - 56.
- CAUTHORN, L.T. 1977. Whatever happened to social accountants? Management accounting, vol. 58, No 10, 55 - 60.
- COOPER, A.A. & Parker, J.E. 1973. Human resource accounting: an examination. Cost and management, vol. 47, No 2, 21 - 26.
- CRAFT, J.A. 1975. Human resource accounting and manpower management: a review and assessment of current applicability. Journal of economics and business, vol. 28, No 1, 23 - 30.
- CRAFT, J.A. & Birnberg, J.G. 1976. Human resource accounting: perspective and prospects. Industrial relations, vol. 15, No 1, 2 - 12.
- CRUMBLEY, D.L. & Savich, R.S. 1975. Use of human resource accounting in taxation. The accounting review, vol. 50, No 1, 112 - 117.
- CULLATHER, L. 1967. The missing asset: human capital. Mississippi Valley journal of economics and business, vol. 2, Spring, 70 - 73.
- DALABA, O.G. 1972. The dual responsibilities of managing human resources. Business horizons, vol. 15, No 6, 37 - 48
- DEBIASI, R.M. 1972. The 'people' factor in profitability. Management adviser, vol. 9, No 6, 49 - 53.
- DERMER, J. & Siegel, J.P. 1974. The role of behavioral measures in accounting for human resources. The accounting review, vol. 49, No 1, 88 - 97.

- DITTMAN, D.A. Juris, H.A. & Revsine, L. 1976. On the existence of unrecorded human assets: an economic perspective. Journal of accounting research, vol. 14, No 1, 49 - 65.
- ECKEL, L.G. 1976. Arbitrary and incorrigible allocations. The accounting review, vol. 51, No 4, 764 - 777.
- EGGERS, H.C. 1971. Evaluation of human assets. Management accounting, vol. 53, No 5, 28 - 30.
- EITEMAN, D.S. 1971. Critical problems in accounting for goodwill. The journal of accountancy, vol. 131, No 3, 46 - 50.
- ELIAS, N. 1971. Some aspects of human resource accounting. Cost and management, vol. 45, No 6, 38 - 43.
- ELIAS, N. 1972a. The effect of human asset statements on the investment decision: an experiment. Emperical research in accounting: selected studies (a supplement to The journal of accounting research, vol. 10), 215 - 233.
- ELIAS, N. 1972b. Summary of discussion by William C. Pyle of 'The effect of human asset statements on the investment decision' and a reply. Emperical research in accounting: selected studies (a supplement to The journal of accounting research, vol. 10), 234 - 240.
- ELIAS, N. 1976. Behavioral impact of human resource accounting. Management accounting, vol. 57, No 8, 43 - 45 & 48.
- ELOVITZ, D.M. 1967. From the thoughtful businessman: letter. Harvard business review, vol. 45, No 3, 56 & 59.
- FARMER, R. 1975. Progress in human resource accounting - a review. Certified accountant, vol. 67, No 10, 549 - 554.
- FLAMHOLTZ, E. 1971a. A model for human resource valuation: a stochastic process with service rewards. The accounting review, vol. 46, No 2, 253 - 267.
- FLAMHOLTZ, E. 1971b. Should your organization attempt to value its human resources? California management review, vol. 14, No 2, 40 - 45.
- FLAMHOLTZ, E. 1972a. Assessing the validity of a theory of human resource value: a field study. Emperical research in accounting: selected studies (a supplement to The journal of accounting research, vol. 10), 241 - 266.

- FLAMHOLTZ, E. 1972b. On the use of the economic concept of human capital in financial statements: a comment. The accounting review, vol. 47, No 1, 148 - 152.
- FLAMHOLTZ, E. 1972c. Toward a theory of human resource value in formal organizations. The accounting review, vol. 47, No 3, 666 - 678.
- FLAMHOLTZ, E.G. 1974b. Human resource accounting: a review of theory and research. The journal of management studies, vol. 11, No 1, 44 - 61.
- FLAMHOLTZ, E. 1975. Assessing the validity of selected surrogate measures of human resource value - a field study. Personnel review, vol. 4, No 3, 37 - 50.
- FLAMHOLTZ, E. 1976. The impact of human resource valuation on management decisions: a laboratory experiment. Accounting, organizations and society, vol 1, No 2 - 3, 153 - 165.
- FLAMHOLTZ, E. & Holmes, S. 1972. Sherlock Holmes' last case: a reply to Ronen. Emperical research in accounting: selected studies (a supplement to The journal of accounting research, vol 10), 277 - 282.
- 4 FLOWERS, V.S. & Coda, B.A. 1974. Human resource planning: foundation for a model. Personnel, vol. 5, No 1, 20 - 32, 41 & 42.
- FOLEY, K. 1977. Accounting for human resources. Management accounting, vol. 55, No 8, 344 - 346.
- FRANTZREB, R.B., Landau, L.L.T. & Lundberg, D.P. 1974. The valuation of human resources. Business horizons, vol. 17, No 3, 73 - 80.
- FRIEDMAN, A. & Lev, B. 1974. A surrogate measure for the firm's investment in human resources. Journal of accounting research, vol. 12, No 3, 235 - 250.
- \* GAMBLING, T.E. 1974. A system dynamics approach to human resource accounting. The accounting review, vol. 49, No 3, 538 - 546.
- \* GAMBLING, T. 1976. System dynamics and human resource accounting. Accounting, organizations and society, vol. 1, No 2 - 3, 167 - 174.
- GAUDET, F.J. 1958. Calculating the cost of labor turnover. Personnel, vol. 35, No 2, 31 - 37.
- GILBERT, M.H. 1970. The asset value of the human organization. Management accounting, vol. 52, No 1, 25 - 28.



GLAUTIER, M.W.E. & Underdown, B. 1973. Problems and prospects of accounting for human assets. Management accounting, vol. 51, No 3, 98 - 102.

GYNTHNER, R.S. 1969, Some 'Conceptualizing' on goodwill. The accounting review, vol. 44, No 2, 247 - 255.

HAYWOOD, J.J. 1972. Man-management myopia: accounting for human resources. The accountant, vol. 167, No 5102, 384 - 387.

HEKIMIAN, J.S. 1967. From the thoughtful businessman: letter. Harvard business review, vol. 45, No 3, 59, 188 & 190.

HEKIMIAN, J.S. & Jones, C.H. 1967. Put people on your balance sheet. Harvard business review, vol. 45, No 1, 105 - 113.

HENDRICKS, J.A. 1976. The impact of human resource accounting information on stock investment decisions: an empirical study. The accounting review, vol. 51, No 2, 292 - 305.

HOPWOOD, A.G. 1976. Human resource accounting. Accounting, organizations and society, vol. 1, No 2 - 3, 131 - 132.

JAGGI, B. 1976. Human resources are assets. Management accounting, vol. 57, No 8, 41 - 42.

JAGGI, B. & Lau, H.S. 1974. Toward a model for human resource valuation. The accounting review, vol. 49, No 2, 321 - 329.

JAUCH, R. & Skigen, M. 1974. Human resource accounting: a critical evaluation. Management accounting, vol. 55, No 11, 33 - 36.

JONES, L.H. 1971. What is profit? Human resources and environmental control. The accountant, vol. 165, No 5039, 120 - 121.

KEHOE, P.T. & Brennan, C. 1973. Human resource accounting. Accountancy Ireland, vol. 5, February, 27 - 30.

KELLEY, R.T. 1967. Accounting in personnel administration. Personnel administration, vol. 30, No 3, 24 - 28.

KIKER, B.F. 1966. Historical roots of the concept of human capital. The journal of political economy, vol. 74, No 5, 481 - 499.

KREIN, T.J. 1969. People - assets that talk back. The internal auditor, vol. 26, No 4, 33 - 42.

- LAWRENCE, S. 1971. Putting people on the balance sheet. Personnel management, vol. 3, No 1, 30 - 33.
- LEE, J.F., Barron, F.H. & Rosenbloom, J.S. 1972. Evaluating and protecting human resources. Financial executive, vol. 40, No 3, 56 - 68.
- LEE, J.F. & Rosenbloom, J.S. 1972. Employees values in business: measurement and protection. CLU journal, vol. 26, No 3, 40 - 46.
- LESSEM, R. 1974. Accounting for an enterprise's wellbeing. Omega, vol. 2, No 1, 77 - 95.
- LEV, B. & Schwartz, A. 1971. On the use of the economic concept of human capital in financial statements. The accounting review, vol. 46, No 1, 103 - 112.
- LEV, B. & Schwartz, A. 1972. On the use of the economic, concept of human capital in financial statements: a reply. The accounting review, vol. 47, No 1, 153 - 154.
- LIAO, S.S. 1974. Human assets, human resources and management decisions. Management accounting, vol. 56, No 5, 19 - 22.
- LIKERT, R. 1958. Measuring organizational performance Harvard business review, vol. 36, No 2, 41 - 50.
- LIKERT, R. 1973. Human resource accounting: Building and assessing productive organization. Personnel, vol. 50, No 3, 8 - 24.
- LIKERT, R. & Bowers, D.G. 1969. Organizational theory and human resource accounting. American psychologist, vol. 24, No 6, 585 - 592.
- LIKERT, R. & Bowers, D.G. 1973. Improving the accuracy of P/L reports, by estimating the change in dollar value of the human organization. Michigan business review, vol. 25, March, 15 - 24.
- LIKERT, R., Bowers, D.G. & Norman, R.M. 1969. How to increase a firm's lead time in recognizing and dealing with problem of managing its human organization. Michigan business review, vol. 21, No 1, 12 - 17.
- LIKERT, R. & Pyle, W.C. 1971a. Human resource accounting: a human organizational measurement approach. Financial analysts journal, vol. 27, No 1, 75 - 84.
- LIKERT, R. & Pyle, W.C. 1971b. People are capital investment at R.G. Barry Corp. Management accounting, vol. 53, No 5, 53 - 55 & 63.

- LIKERT, R. & Seashore, S.E. 1963. Making cost control work. Harvard business review, vol. 41, No 6, 96 - 108.
- MARQUES, E. 1976. Human resource accounting: some questions and reflections. Accounting, organizations and society, vol. 1, No. 2 - 3, 175 - 178.
- MARQUES, E., Flamholtz, E.G., Mirvis, P.H., Savich, R.S. & Van Den Bergh, R.J.H. 1976. Towards a human resource accounting bibliography. Accounting, organizations and society, vol. 1, No 2 - 3, 271 - 279.
- MCCOWAN, P. 1968. Human asset accounting. Management decision, vol. 2, No 2, 86 - 89.
- MCRAE, T.W. 1974. Human resource accounting as a management tool. Journal of accountancy, vol. 138, No 2, 32 - 38.
- MEGGINSON, L.C. & Sanford, A. 1969. A reevaluation of the human resource philosophy. Personnel journal, vol. 48, No 1, 52 - 57.
- MEYER, P.E. 1973. Human asset accounting in the professional sports industry. CPA journal, vol. 43, May, 417 - 419.
- MIRSKY, M.H. 1976a. Accounting for investment in human resources: part I. The chartered secretary, vol. 23, No 1, 3, 4 & 6.
- MIRSKY, M.H. 1976b. Accounting for investment in human resources: part II. The chartered secretary, vol. 23, No 2, 13, 14 & 16.
- MIRSKY, M.H. 1976c. Accounting for investment in human resources: part III. The chartered secretary, vol. 23, No 3, 14 - 16.
- MIRVIS, P.H. & Lawler, E.E. 1977. Measuring the financial impact of employee attitudes. Journal of applied psychology, vol. 62, No 1, 1 - 8.
- MIRVIS, P.H. & Macy, B.A. 1976a. Accounting for the costs and benefits of human resource development programs: an interdisciplinary approach. Accounting, organizations and society, vol. 1, No 2 - 3, 179 - 193.
- MIRVIS, P.H. & Macy, B.A. 1976b. Human resource accounting: a measurement perspective. Academy of management review, vol. 1, No 2, 74 - 83.
- MOORE, W.H. 1972. Updating the human principle. Financial executive, vol. 40, No 4, 22 - 25.



- MORSE, W.J. 1973. A note on the relationship between human assets and human capital. The accounting review, vol. 48, No 3, 589 - 593.
- MYERS, M.S. & Flowers, V.S. 1974. A framework for measuring human assets. California management review, vol. 16, No 4, 5 - 16.
- NEWELL, G.E. 1972. Should humans be reported as assets? Management accounting, vol. 54, No 6, 13 - 16.
- OGAN, P. 1976a. A human resource value model for professional service organizations. The accounting review, vol. 51, No 2, 306 - 320.
- OGAN, P. 1976b. Application of a human resource value model: a field study. Accounting, organizations and society, vol. 1, No 2 - 3, 195 - 217.
- PAINE, F.T. 1970. Human resource accounting - the current state of the question. The federal accountant, vol. 19, June, 57 - 67.
- PETERSON, S.E. 1972. Accounting for human resources. Management accounting, vol. 53, No 12, 19 - 22.
- POWELL, R.M. & Wilkins, P.L. 1973. Design and implementation of a human resource information system. MSU business topics, vol. 21, No 1, 21 - 28.
- PRATHER, D.C. 1971. Managing human resources. Journal of systems management, vol. 22, December, 22 - 25.
- PUETT, J.F. & Roman, D.D. 1976. The human resource asset. Management international review, vol. 16, No 2, 47 - 60.
- PYLE, W.C. 1970a. Accounting for your people. Innovation, No 10, 46 - 54.
- PYLE, W.C. 1970b. Human resource accounting. Financial analysts journal, vol. 26, No 5, 69 - 78.
- PYLE, W.C. 1970c. Monitoring human resources - 'on line'. Michigan business review, vol. 22, No 4, 19 - 32.
- QUERESHI, M.A. & LaVan, H. 1975. Much more research is needed into human asset accounting. Management accounting, vol. 53, No 5, 161 - 163.
- RHODE, J.G., Lawler, E.E. & Sundem, G.L. 1976. Human resource accounting: a critical assessment. Industrial relations, vol. 15, No 1, 13 - 25.
- ROBINSON, B.A. 1974. An approach to human resource accounting. Cost and management, vol. 48, No 3, 26 - 32.

- ROBINSON, D. 1973. Progress in human asset accounting. Personnel management, vol. 5, No 3, 31 - 33.
- ROBINSON, D.F. 1974. Human asset accounting. Long range planning, vol. 7, No 1, 58 - 60.
- RONEN, J. 1972. Discussion of assessing the validity of a theory of human resource value: a field study. Emperical research in accounting: selected studies (a supplement to The journal of accounting research, vol. 10), 267 - 276.
- ROSS, J.W. 1968. Human assets on the balance sheet. Cost and management, vol. 42, No 5, 33.
- SADAN, S. & Auerbach, L.B. 1974. A stochastic model for human resource valuation. California management review, vol. 16, No 4, 24 - 31.
- SCHOONMAKER, A.N. 1969. Why mergers don't jell: the critical human elements. Personnel, vol. 46, No 5, 39 - 48.
- SCHULTZ, T.W. 1961. Investment in human capital. The American economic review, vol. 51, No 1, 1 - 17.
- SCHULTZ, T.W. 1962. Reflection on investments in man. The journal of political economy, vol. 70, No 5, part 2, 1 - 8.
- SCHWAN, E.S. 1976. The effects of human resource accounting data on financial decisions: an emperical test. Accounting, organizations and society, vol. 1, No 2 - 3, 219 - 237.
- SIEGEL, J. 1977. Human resource accounting. Certified accountant, vol. 69, No 4, 229 - 231.
- SIMPSON, R.R. 1971. Measurement of human resources: Letter. The journal of accountancy, vol. 132, No 3, 42.
- SPICELAND, J.D. & Zaunbrecher, H.C. 1976. Human resource accounting: an historical perspective. The accounting historian, vol. 3, No 4, 1 & 9.
- STONE, F. 1972. Investment in human resources at AT & T. Management review, October, 23 - 27.
- TOMASSINI, L.A. 1976. Behavioral research on human resource accounting: a contingency framework. Accounting, organizations and society, vol. 1, No 2 - 3, 239 - 250.

- TRUSSELL, P. & Dobbins, R. 1976. Human resource accounting. Managerial finance, vol. 2, No 1, 60 - 72.
- TSAY, J.J. 1977. Human resource accounting: a need for relevance. Management accounting, vol. 58, No 9, 33 - 36.
- VAN DEN BERGH, R.J.A. & Fisher, J. 1976. Human resource accounting - some problems in implementation. Accounting, organizations and society, vol. 1, No 2 - 3, 265 - 268.
- VORSTER, H.J.S. 1977. Kan die belegging in die menslike hulpbronne van 'n onderneming rekeningkundig as 'n bate van die onderneming beskou word? Die Suid-Afrikaanse geoktrooieerde rekenmeester, vol. 13, No 9, 323, 324 & 326.
- WATERS, J. Human resource accounting. Personnel administration, vol. 35, No 3, 41 - 46 & 70.
- WEISBROD, B.A. 1961. The valuation of human capital. The journal of political economy, vol. 69, No 5, 425 - 436.
- WEISS, M. 1972a. Human resource accounting - a neglected area. CPA journal, vol. 42, September, 735 - 743.
- WEISS, M. 1972b. Where 'human resource accounting' stands today. Administrative management, vol. 33, No 11, 43 - 48.
- WEISS, M. 1973. Capital budgeting and the personnel function. Personnel journal, vol. 52, No 2, 133 - 135.
- WEISS, M. 1975. Human capital: asset or liability? Financial executive, vol. 43, No 9, 30 - 31.
- WEISS, M. 1976. Human resource accounting. Management accounting, vol. 57, No 9, 45 - 46.
- WHITTINGTON, R. Social accounting and the tragedy of the commons. Management accounting, vol. 58, No 10, 32 - 34.
- WINGFIELD, M.W. 1971. Another look at human-resource accounting. The Virginia accountant, vol. 23, September, 7 - 13.
- WINPISINGER, W. 1971. Human resources. Managerial planning, vol. 20, September - October, 24 - 28.



- WOODRUFF, R.L. 1969. What price people? Personnel administrator, vol. 14, No 1, 17 - 20.
- WOODRUFF, R.L. 1970. Human resource accounting. Canadian chartered accountant, vol. 97, No 3, 156 - 161.
- WOODRUFF, R.L. 1973. Measuring staff turnover. Canadian chartered accountant, vol. 102, No 2, 37 - 40.
- WRIGHT, R. 1970. Managing man as a capital asset. Personnel journal, vol. 49, No 4, 290 - 298.
- YUCHTMAN, E. & Seashore, S.E. 1971. Accounting for human resources. The accountant, vol. 164, No 5022, 346 - 347.

Publikasies van vak- en professionele verenigings

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. 1948. Accounting concepts and standards underlying corporate financial statements. American Accounting Association.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. 1957. Accounting and reporting standards for corporate financial statements and preceding statements and supplements. Columbus, Ohio: American Accounting Association.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. 1966. A statement of basic accounting. Evanston, Illinois: American Accounting Association.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. 1953. Accounting terminology bulletin No 1. New York: American Institute of Certified Public Accountants.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. 1970a. Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises No 4. New York: American Institute of Certified Public Accountants.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. 1970b. Opinion No 17: intangible assets. New York: American Institute of Certified Public Accountants.

NASIONALE RAAD VAN GEOKTROOIEERDE REKENMEESTERS (SA). 1970. Die waardering van maatskappy aandele en ander sakebelange. Johannesburg: Nasionale Raad van Geoktrooieerde Rekenmeesters (SA).

NASIONALE RAAD VAN GEOKTROOIEERDE REKENMEESTERS (SA). 1974. Standpunt 1.001: die openbaarmaking van rekeningkundige beleid. Johannesburg: Nasionale Raad van Geoktrooieerde Rekenmeesters (SA).

NASIONALE RAAD VAN GEOKTROOIEERDE REKENMEESTERS (SA). 1975. Standpunt 1.002: belasting in die finansiële state van maatskappye. Johannesburg: Nasionale Raad van Geoktrooieerde Rekenmeesters (SA).

NASIONALE RAAD VAN GEOKTROOIEERDE REKENMEESTERS (SA). 1977. Riglyn 4.001: riglyne vir finansiële jaarstate. Johannesburg: Nasionale Raad van Geoktrooieerde Rekenmeesters (SA).

Owerheidspublikasies

INKOMSTEBELASTINGWET. 1962. Wet 58/1962, soos gewysig.  
Pretoria: Staatsdrukker.

MAATSKAPPYWET. 1973. Wet 61/1973, soos gewysig. Pretoria:  
Staatsdrukker.

INFLATION ACCOUNTING COMMITTEE - CHAIRMAN SANDILANDS,  
F E P. 1975. Inflation accounting. London: Her  
Majesty's Stationery Office.



Ongepubliseerde werke.

BOTHA, B.P. 1977. 'n Ondersoek na die metodes van verslagdoening in finansiële jaarstate. Ongepubliseerde proefskrif, Universiteit van Pretoria.

VORSTER, H.J.S. 1969. Rekeningkundige finansiële state as grondslag vir die beoordeling van beleggings. Ongepubliseerde verhandeling, Potchefstroomse Universiteit vir C.H.O.