

# RECEZIJE KNJIGE KRITIČNA PRESOJA SODOBNEGA RAČUNOVODSTVA

V novembru, 2023 je izšla nova knjiga dr. Živka Berganta z naslovom KRITIČNA PRESOJA SODOBNEGA RAČUNOVODSTVA. V nadaljevanju objavljamo mnenja recenzentov knjige.

## 1 PROF. DR. RADO BOHINC

Dr. Živko Bergant v znanstveni monografiji KRITIČNA PRESOJA SODOBNEGA RAČUNOVODSTVA razmišlja bistveno širše, kot bi pričakovali iz naslova; razpravlja o najbolj temeljnih vprašanjih sodobne družbe, vse v okviru sodobnega koncepta družbene odgovornosti. Avtor je sicer med bolj plodovitimi pisci in temeljitimi misleci o družbeni odgovornosti, kot pristopu k razreševanju protislovij sodobnega kapitalizma.

Temeljna značilnost avtorjevega, sicer ne obsežnega pa, vendar zelo podrobno razdelanega razmišljanja so drzne opredelitve, ki bodo marsikaterega konservativnega raziskovalca sodobnega časa presenetile in spodbudile k razmisleku.

Tako npr. avtor navaja, da je model vrednosti za delničarje (*angl.: shareholder model*) že davno preživel svojo uporabnost in se pri tem sklicuje na Davisa, 2018, ki pravi: »Let's abandon the theology of shareholder capitalism«. Navaja, da ga sicer nekateri teoretiki še danes zagovarjajo (npr. Bainbridge, 2023), vendar vsebinsko gledano spadajo že v skupino konservativnih apologetov.

Med pomanjkljivosti današnjega razumevanja družbene odgovornosti šteje različna mnenja o tem, kdo je lastnik podjetja, nejasne in/ali zavajajoče opredelitve poslanstva podjetja, opredelitve deležnikov podjetja ter opredelitve namena (smotra) podjetja. Vendar ne ostaja zgolj pri kritiki tradicionalnih teorij, temveč ponuja tudi svoje poglede, ki so izvorni in v mnogočem odstopajo od doslej znanih.

232

Avtor šteje opredelitev družbenikov oziroma delničarjev kot "lastnikov podjetja" kot populistično in pravno nenatančno. Sprejme razlago, da so družbeniki oziroma delničarji samo lastniki deležev ali delnic in, da so zgolj nosilci pravic, ki jih določa zakon. Povsem jasno za avtorja je, da ne morejo biti lastniki sredstev podjetja, ker je pravno njihov lastnik podjetje, kot od lastnikov ločena pravna oseba.

Lastništvo podjetja avtor obravnava širše. Izhaja iz tega, da podjetje, ki so ga ustanovili, s trenutkom nastanka presega njihove ožje interese, saj je neposredno vpeto v družbena razmerja, zato ustanovitelji nimajo izključne pravice odločati; dodana vrednost, ki jo podjetje ustvari, po avtorju, pripada vsem deležnikom, ki nosijo tveganje v poslovanju podjetja. Avtor se podrobno ukvarja tudi z vprašanjem, kdo so deležniki podjetja in pri tem navaja kriterije za presojo o tem.

Iz tega avtor izvede, da podjetje nima lastnika, ima upravljavce. Vpeto je namreč v družbeno okolje in s tem podjetje prevzame del družbene odgovornosti, ki je povečevanje družbene blaginje preko koristi, ki jih nudi svojim deležnikom (ne samo vlagateljem kapitala). Te koristi jim je dolžno nuditi, tako avtor, ker deležniki (delničarji, zaposlenci, upniki, država, ožje in širše okolje) prevzemajo del tveganja poslovanja podjetja.

Presenetljivo, za splošno sprejeto razumevanje, da so delavci (imenuje jih zaposlenci), pogodbeni (mezdni) izvajalci dela, je njegovo prepričanje, da so delavci prav tako člani podjetja kot družbeniki, ki so vložili kapital. Kakšen je položaj članov in kdo so še člani podjetja, avtor dlje ne razvije, postavlja pa temelje t.i. članski versus kapitalski korporaciji. Takšno razumevanje daje teoretični temelj za povsem novo obliko gospodarske organizacije, ki ni kapitalna družba, temveč partnerstvo kapitala in dela.

Posebej se avtor ukvarja s pravno normo, katere namen je, kot navaja, urejati vedenje posameznikov in skupin ter vzpostaviti red in pravičnost v družbi. Ključne naloge pravnih norm so po njegovem, zlasti vzpostavitev reda, zaščita pravic, urejanje razmerij, zagotavljanje pravičnosti in vzpostavitev družbenega reda. Pravni normi, kot temelju prava torej avtor pripisuje odločilen pomen za uveljavitev želenih družbenih razmerij.

Po predstavitvi temeljnih izhodišč se avtor spopade s teoretičnimi fenomeni družbene odgovornosti, dodane vrednosti, družbene blaginje, trajnostnega

razvoja ter določno opredeli svoja večkrat nekonvencionalna stališča, ki bistrijo prostor za nove razmisleke o postavljenih dogmah. Podrobneje avtor predstavi svoje poglede na načela družbene odgovornosti in o osnovah ekonomike dodane vrednosti. Izvede kritično presojo zakonskih predpisov z vidika potreb računovodstva in pravil skrbnega računovodenja.

Najnovejše delo dr. Živka Breganta ne bo zgolj obogatilo knjižne police premišljevalcev krize sodobnega kapitalizma, temveč bo zagotovo tudi razburilo prepotrebno razpravo o temeljnih izpeljavah družbeno ekonomskega reda, ki globalno prevladuje v sodobnem vse bolj socialno razrvanem svetu.

## 2 DR. DR. NEVEN BORAK

Že celo desetletje skoraj vsakodnevno spremljam razmišljanja in raziskovanja dr. Živka Berganta, ki so pripeljala do pričujoče knjige. Začelo se je z enim od najinih srečanj, na katerega je prinesel list papirja z nekaj alinejami, ki so se nanašale na dodano vrednost. O tem je napisal knjigo. Na enega od številnih srečanj, ki so sledila, je spet prišel s papirjem, na katerem je v alinejah skiciral svoje videnje povezave med dodano vrednostjo in družbeno odgovornostjo. V številnih pogovorih po tem je nenehno dodajal nove povezave in postopoma izgrajeval svoje poglede, med njimi tudi pomembno vprašanje informacijskega sistema, ki bi ustrežal merjenju družbene odgovornosti. Z izjemno zavzetostjo je ves čas oblikoval lastno, zares povsem izvirno razumevanje družbene odgovornosti, od njene definicije do njenega merjenja, v katero je vgrajeval svoje zares izjemno poznavanje ekonomike, poslovne analize, financ in računovodstva. Plemenitil ga je tudi z zbiranjem literature s humanističnih področij. Nenehno je iskal načine za preseganje, prekrajanje in nadgrajevanje ozkih, vase prepričanih in neomajnih stališč prevladujoče in, po njegovi oceni, jalove akademske miselnosti, ki je zasedla pedagoško področje in tudi prakso.

Za kaj takega je imel vse potrebne značilnosti: strokovnost, prakso in izkušnost, ustvarjalnost, vztrajnost in pogled v prihodnost. In kar je nenavadno, vse to je počel v tistem življenjskem obdobju, ko večina ljudi nima več potrebe po nikakršnem, zlasti pa ne po intelektualnem delu. Žal so njegova prizadevanja znana le ozkemu krogu ljudi. Taka je cena življenja in delovanja osamelca, ki ustvarja zunaj etablirane akademske stroke.

### 3 DOC. DR. MOJCA GORNJAK

Dr. Živko Bergant je v svoji doseganji akademski poti vedno kritično presojal in komentiral različne pristope, sisteme, uporabo podatkov in informacij ter mnogokrat vpeljal nove pristope.

Tudi v tokratni monografiji se je poslužil pogleda od zunaj na računovodsko obravnavo dobička, kot vodilne ekonomske kategorije ter predlaga prehod na dodano vrednost, ki jo povezuje z družbeno odgovornostjo.

Kritična presoja sodobnega računovodstva je zapis novega pogleda na družbeno ureditev, ki jo na neki način zahteva tudi Zemlja. V zadnjih letih so naravne katastrofe vedno bolj prisotne v življenju ljudi na Zemlji, zato so se določene družbene skupine organizirale na način, da Zemlji vsak nekoliko pomagajo.

Med vsemi prednjači Evropa, saj je sprejela obvezno uporabo in razkritja glede vplivov podjetij na okolje in vpliva okolja na delovanje in poslovanje podjetij. Pri tem govorimo o dvojni materialnosti. Družbeno odgovorna podjetja bodo vplive zmanjševala oziroma upravljala okolje in ljudi tako, da bodo trajnostno naravna.

Koncept trajnostnosti, ki ga uvaja EU, je tesno povezan z družbeno odgovornostjo, ki jo prikaže dr. Živko Bergant v monografiji Kritična presoja sodobnega računovodstva. Avtor celo naredi korak dlje in predlaga, da postane dodana vrednost glavno gonilo razvoja in napredka tako ljudi kot podjetij.

V temeljnih izhodiščih predstavi Zakon dodane vrednosti, definicijo družbene odgovornosti, lastništvo oziroma deležnike podjetja ter opredeli računovodstvo, kot informacijsko funkcijo, ki zagotavlja podatke in informacije z vidika družbene odgovornosti.

Predlagan novi koncept družbene odgovornosti prenese tudi v predstavljanje informacij v obliki računovodskih izkazov ter nadgradi izračunavanje dodane vrednosti in delitev presežne dodane vrednosti ne samo vlagateljem kapitala v podjetje, temveč tudi drugim deležnikom, ki se vključujejo v poslovanje podjetja in prevzemajo tveganja (kupci, zaposlenci, država in drugi).

Monografijo zaključijo s kritičnim pogledom na sedanje pravne okvire računovodstva, kamor spadajo tako zakoni kot mednarodni in slovenski računovodski standardi.

Dr. Živko Bergant poda bralcu nov pogled na že obstoječo družbeno ureditev ter predlaga novo, pravičnejšo in odgovornejšo ureditev ne smo do lastnikov podjetij, temveč do vseh deležnikov, ki sodelujejo v poslovanju podjetij.

## 4 PROF. DR. MARKO HOČEVAR

V osemdesetih letih prejšnjega stoletja se je na računovodstvo usul plaz kritik. Prve kritike so se nanašale na resničnost in objektivnost računovodskih informacij. Za tradicionalno računovodstvo je značilno to, da so informacije izražene vrednostno oziroma po načelu vrednostnega izražanja. To pomeni, da računovodstvo zajema vse ekonomske kategorije, ki jih je mogoče izraziti v denarni merski enoti. Računovodska stroka si prizadeva preko vse bolj obsežnih in detajlnih računovodskih standardov zagotoviti primerljivost in objektivnost računovodskih informacij. Vendar je narava računovodenja taka, da bo vedno tudi dejavnik subjektivnih presoj in odločanj (spomnimo se samo na obračun amortizacije, časovno razmejevanje kategorij, vrednotenje zalog itd.).

Revizorji, katerih naloga je izdajanje mnenj glede objektivnosti in resničnosti računovodskih informacij, so pogosto nemočni pred manipulativnim in ti. »kreativnim računovodstvom«. V osemdesetih letih je bilo napisano kar nekaj člankov in knjig na to nemoč revizorjev. Predvsem uporabniki računovodskih informacij pa so v tem času izpostavljali to, da v bilanci stanja ne najdemo najpomembnejših kategorij, kot so: znanje in kompetence zaposlenih, vrednost lastnih blagovnih znam, ugled podjetja pri kupcih, javnostih in v lokalni skupnosti itd. Veliko teh kategorij je težko zmeriti z denarnimi enotami ali pa z veliko kreativnostjo (kar pa bi še poslabšalo vero v njihovo verodostojnost).

Tretje vrste kritik pa so zadevale izkaz poslovnega izida z dobičkom kot glavnim ciljem poslovanja. Nagrade in status uprav so predvsem odvisni od doseganja načrtovanega dobička. To je marsikatero upravo vodilo k prikazovanju lažnih prihodkov in zanikanju načela previdnosti pri prikazovanju odhodkov. Še bolj dolgoročne posledice osredotočenja na

dobiček pa je imelo dejstvo, da so podjetja stroške zmanjševale na načine, da so zanemarjale oziroma so opuščali dejavnosti, ki so pomembne za strateški razvoj podjetij: vlaganja v sposobnosti zaposlenih, marketing, razvoj novih proizvodov, raziskave, odnos do lokalne skupnosti in okolja

Knjiga dr. Berganta nam ponuja možne rešitve za odpravo slabosti, s katerimi se sooča računovodska stroka in praksa. Avtor se zaveda omejitve dobička kot temeljnega cilja kapitalističnega gospodarstva. Poslovanje, katerega cilj je samo uresničitev želja lastnikov, spregleda pa potrebe zaposlencev in okolja, nas je pripeljalo pred dilemo: «Ali lahko gre sodobna civilizacija še tako naprej, ali pa bo treba spremeniti naše odločanje in obnašanje?» Avtor meni, da se bo moralo tudi računovodstvo prilagoditi tem novim družbenim spremembam. Zato je v naslovu pojem »sodobno računovodstvo« dovolj jasen odgovor na zastavljeno dilemo.

## 5 PROF. DR. MIRAN MIHELČIČ

So znanstvena dela, katerih naslovi ne usmerijo uporabnika le na kazalo poglavij in točk ter pozorno branje napisanega, ampak ga z besedo ali dvema skoraj prisilijo, da v zgradbi dela odkrije pridih tako zgodovine kot vprašanja sedanjosti in prihodnosti. Tako je tudi z naslovom gradiva »Kritična presoja sodobnega računovodstva«, ki se skozi optiko vloge računovodstva v podjetjih loteva enega temeljnih izzivov prihodnjega razvoja človeških družb nasploh.

Pomen ekonomskih kategorij je namreč določen z družbenoekonomskim sistemom in njegovo razvojno stopnjo; torej nikakor ne velja obratno, da že obstoj kategorij določa sam sistem. Seveda pa ima vsak sistem svoje sidro, ki določa pomen drugih kategorij. V sistemu socialističnega samoupravljanja je bila to družbena lastnina, v sistemu, ki ga imamo, je to kapital. Ta naj bi se uveljavljal predvsem skozi gospodarjenje v podjetjih, ki jim je kapital kot večno načelo in s tem cilj njihovega delovanja namenil povečevanje gmotnega in moralnega premoženja (njihovih lastnikov), kot običajni kratkoročni cilj pa doseganje dobička.

V znanosti velja, da se premiki v naravoslovnih in tehničnih znanostih praviloma opirajo na dosežke predhodnikov, v družboslovnih znanostih, torej tudi ekonomski, pa je za nekatere strateške premike značilen prav neposreden

spopad določenih zamisli z veljavnimi načeli ali teorijami. Gradivo, ki ga imate pred seboj, uvrščam med tovrstne izzive k tehtnemu razmisleku o tem, čemu naj pravzaprav služijo formalne združbe, zlasti podjetja. Sam sem bil v sedemdesetih letih prejšnjega stoletja deležen oznake »dohodkaš«, ker sem ustvarjanje (kategorije) dohodka, danes jo poznamo kot dodano vrednost, v skladu s takratno družbeno lastnino predpostavljajal pridobivanju dobička.

Delo avtorja izhaja iz pravice človeka do obstoja in dela ter uveljavljanja odgovornosti posameznikov in podjetij do družbe, saj le to vodi do zaželene družbene blaginje. Zato je izziv ne le omenjenemu klasičnemu pojmovanju vloge podjetij, ampak tudi veljavnemu kapitalističnemu sistemu ali vsaj njegovi pojavnosti obliki, ki prevladuje v naši državi. Ob tem, ko avtor v ospredje potrebnih prizadevanj podjetij postavlja ustvarjanje dodane vrednosti in ne pridobivanja dobička za njegove »lastnike«, pa je ob tem »prevratu« pomembno še vsaj troje avtorjevih sporočil.

Podjetje naj bi (1) upravičevalo svoj obstoj predvsem s svojo koristnostjo za širšo družbo in ne toliko s »pohlepom« tistih lastnikov, ki v podjetjih vidijo predvsem orodje za pridobivanje dobička. Seveda pa ni nič narobe, če opisani upravičenosti njegovega obstoja v okviru ustvarjene dodane vrednosti sledi tudi dobiček za njegove deležnike. Vsemogočno vlogo lastnine naj bi (2) deloma nadomestila, predvsem pa dopolnila (lahko časovno omejena) sodelovalna upravičenja na izidih poslovanja tistih, ki so prispevali k sedanji ustvarjeni dodani vrednosti v podjetjih in drugih združbah: pravice iz »minulega« dela. S tema dvema spremembama bi (3) podjetje postalo tudi (temeljna) združba vseh tistih deležnikov, ki vidijo, da lahko v taki združbi ali verigi dodane vrednosti – kot v zadrugi Mondragon ali podjetjih ESOP tipa – s svojim delom ali drugimi vložki prispevajo h koristni vlogi podjetja v družbi.

Bralcem zato priporočam, da imajo ta tri sporočila vseskozi v mislih, saj jim bodo koristna usmeritev pri razumevanju napisanega. Avtor dr. Živko Bergant si za njihovo –mestoma sicer nekoliko zahtevno – metodološko razlago, s katero utrjuje predstavitev zakona ustvarjanja in delitve dodane vrednosti, zasluži kolegialno zahvalo.