

حسابداری منابع انسانی

چکیده

امروزه در بسیاری از کشورها، نیروی انسانی به عنوان یک منبع سرمایه‌ای مورد توجه مدیران تمامی واحدهای اقتصادی و نهادهای اجتماعی در جهت ارتقای سطح عملکرد و افزایش بازدهی آنان قرار گرفته است. در این تحقیق سعی شده پس از نگاهی اجمالی به تاریخچه مراحل توسعه و تکوین حسابداری منابع انسانی مواردی چون حسابداری منابع انسانی و اخلاق، مفهوم و مقصود حسابداری منابع انسانی، منابع انسانی = دارایی یا هزینه، احتساب بهای تمام شده یا ارزش منابع انسانی، کاربرد حسابداری منابع انسانی، سنجش

غیر پولی منابع انسانی، الگوی حسابداری منابع انسانی، مدل های سنجش منابع انسانی، روش های گزارشگری منابع انسانی و مشکلات حسابداری دارایی های انسانی مورد بحث و بررسی قرار گیرد

۸۴ مقدمه

حسابداری یک حقیقت علمی است، محصولی است از اختراع بشر، طراحی شده به وسیله بشر و برای اهداف بشری. تنوع این اهداف بسیار است، از جمله: برنامه ریزی، کنترل، سرمایه گذاری، تصمیمات استخدامی، تشویق و ترغیب، استدلال منطقی، هماهنگی و تبلیغ. ضوابط طراحی و اجرای سیستم های حسابداری برای مقاصد مذکور اغلب به توجه و تمرکز خاص بر روشهای ثبت و گزارشگری می پردازد.

در عصری که زندگی می کنیم به عصر اطلاعات و ارتباطات معروف است که در آنها رابطه میان منابع انسانی و بهره وری از پیچیدگی خاصی برخوردار است که از آن به «سازمانهای دانایی محور» تعبیر می کنیم به این مفهوم که بهره وری را دیگر نباید صرفاً در ابزار و آلات و مواد جستجو کرد بلکه بهره وری به گونه فزاینده ای پی آمد آگاهی، مهارت و توانایی مغز پرورش یافته بشر است؛ و انسان دارای ظرفیتی نامحدود برای رشد، بالندگی و توسعه است که تا بحال نسبت به اندازه گیری و گزارشگری آن چندان بهاء داده نشده است (بیگ زاده و غلامی ۱۳۸۷).

منابع انسانی ماهر و متخصص برای یک سازمان همانند دارایی های فیزیکی و سرمایه گذاریهای آن سازمان دارای اهمیت اساسی بوده و مدیران سازمان ها به منظور افزایش کارایی سازمان تحت سرپرستی خود همواره مبالغ هنگفتی را صرف آموزش و پرورش کارگران و کارمندان می نمایند، علی رغم آنکه بیشتر آنان اطلاعات وسیعی در ارتباط با منابع مادی و مالی سازمان های خود در اختیار دارند، ولی در مورد منابع انسانی و ارزش اقتصادی و میزان آموزش و تخصص و کارایی آنها اطلاعات جامعی ندارند. نداشتن اطلاعات، درباره اینکه ارزش اقتصادی چنین دارایی های کمیاب چقدر است و یا چه میزان از مخارج انجام شده برای پرورش و آموزش افراد متخصص و مورد نیاز، ارزش به حساب دارایی بردن دارد و چه میزان از هزینه از دست رفته تلقی می گردد، از نکات ضعف سیستم های فعلی حسابداری به شمار می آید

۸۵ تعاریف :



حسابداری منابع انسانی عبارت است از:

شناسایی و ارزیابی منابع انسانی موسسه و گزارشگری به اشخاص ذینفع در این تعریف سه بخش اساسی پیرامون منابع انسانی وجود دارد:

شناسایی: تشخیص کمیت و کیفیت آن و تهیه آمار مناسب.

ارزیابی: اندازه گیری ارزش اقتصادی و تعیین میزان مالی آن.

گزارشگری: تنظیم و ارائه گزارش های مالی مناسب در مورد آن.

حسابداری در صدد گزارش وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی است، زمانی که پارامتر انسان در گزارش وضعیت مالی و نتیجه عملیات مد نظر قرار نگیرد، ارزشهای انسانی نیز جایی در حسابداری ندارد. به نظر میرسد به منظور حصول اهداف ذیل باید حسابداری منابع انسانی جنبه های کمی و عملی پیدا کند:

۱ (ثبت ارزش اقتصادی انسان در گزارشهای مالی

۲ (احتساب سرمایه گذاری یک سازمان در منابع انسانی خود

۳ (افزایش کارآیی مدیریت منابع انسانی و ایجاد امکاناتی برای ارزشیابی خطمشیهای پرسنلی نظیر برنامه های آموزشی و توجیهی

۴ (ارزیابی منابع انسانی یک سازمان از نظر حفظ شدن، تحلیل رفتن و یا توسعه یافتن .

۵ (شناسایی سود غیر عملیاتی و بهره‌وری ایجاد شده ناشی از سرمایه‌گذاری در منابع انسانی .

۶ (محاسبه میزان ارزشی که منابع انسانی در سایر منابع مالی و فیزیکی یک سازمان ایجاد میکند .

با توجه به نیاز مدیریت به اطلاعات برای تصمیمگیری، حسابداری منابع انسانی (HUMAN RESOURCE ACCOUNTING) اطلاعاتی فراهم می‌آورد که مدیران هر چه بهتر و مفیدتر بتوانند از منابع انسانی تحت اختیارشان استفاده کنند .

یکی از هدفهای عمده حسابداری منابع انسانی، گسترش کاربرد روشهای معتبر و درخور اطمینان برای اندازه‌گیری ارزش منابع انسانی (کارکنان) در سازمان است. برای تعمیم روشهای اندازه‌گیری ارزش منابع انسانی باید ارزش خدمات کارکنان و عواملی را که روی این ارزش اثر می‌گذارند، مشخص کنیم . ارزش در علم اقتصاد دارای دو معنی متفاوت به شرح زیر است:

الف) قابل استفاده بودن یک منبع

ب) قدرت خرید آن منبع

تمام نظریه‌های ارزش در اقتصاد مبتنی بر این فرضیه است که منبع بتواند در آینده مطلوب باشد و خدمات ایجاد کند. لادویک وان اقتصاددان معروف در این مورد گفته است «کسی که میخواهد یک نظریه مقدماتی ارزش و قیمت را بنا کند باید در درجه اول به مطلوب بودن آن فکر کند.» به طور مشابه ایروینگ فیشر

چنین میگوید :

«ثروت فعلی، ارزش تنزیل شدهی ارزش سرمایههای درآمدهای آینده است، اگر چیزی در آینده بازدهی مورد انتظار را نداشته باشد، ارزشی نخواهد داشت» .
بنابراین ارزش یک دارایی، ارزش بازدهی مورد انتظار آن در آینده است .

۸ تاریخچه حسابداری منابع انسانی :

حسابداری منابع انسانی مولود نیازهای عصر خود، رشد و گسترش دانش بشری و نیز نیازهای اطلاعاتی استفادهکنندگان اطلاعات حسابداری است. تحقیقات در این زمینه از سال ۱۹۶۰ آغاز شده و همگام با مکتب «مدیریت انسانی» گسترش یافته است، این مکتب انسان را به عنوان یکی از منابع با ارزش هر سازمان مورد توجه خاص قرار میدهد و معتقد به رفتاری شایسته و در خور این ارزشهاست .
تعیین نقطه شروع حسابداری منابع انسانی به عنوان یک موضوع تحقیقی یا مطالعاتی مشکل است. در سال ۱۹۷۶ مجله حسابداری، فهرست سازمانها و جوامع مربوط به این مبحث را که یازده مورد از آنها مربوط به پایان نامههای منتشر نشده دوره دکتری بود و نیز اولین مرجع را که اساس کار دابلیو و لاتکا در سال ۱۹۳۰ بود، منتشر کرد .

سالهای ۱۹۷۱ تا ۱۹۷۶ را میتوان دورهی توجه هر چه بیشتر به حسابداری منابع انسانی دانست. اما از ۱۹۷۶ تا ۱۹۸۰ توجه به حسابداری منابع انسانی از طرف محافل علمی و تجاری کاهش یافت. در سال ۱۹۷۰ بسیاری از نویسندگان علاقه‌مند بودند تا به عنوان پیشکسوتان حسابداری منابع انسانی و ارایهکنندگان اندیشههای جدید مطرح شوند. این اندیشهها به طور متداول به حسابداری داراییهای انسانی اشاره میکرد اما بیانیههای کوتاه آن دربارهی کارکنان در بلندمدت موجب تعمیم اهمیت منابع انسانی شد .

واژهی حسابداری داراییهای انسانی را میتوان در ادبیات دههی ۱۹۶۰ تحت عنوان مدیریت کارکنان در پوشش جدید خود یا مدیریت منابع انسانی بازیافت که برای تحکیم ادعای اهمیت محوری در مدیریت کوشش میکند. شاید یک علاقه‌مندی واقعی در برخی از مدیران اجرایی برای سنجش ارزش منابع انسانی برحسب واحد پول، موجب پدیداری دوبارهی حسابداری منابع انسانی در عصر حاضر شده باشد، تا مدیران ارشد را آماده نمایند که کارکنان را به عنوان ارزشمندترین داراییها، مورد توجه قرار دهند .
فلم هولتز پنج مرحله را در توسعهی حسابداری منابع انسانی ذکر میکند :

■ مرحله اول سالهای ۱۹۶۶-۱۹۶۰: در این دوره مفهوم حسابداری منابع انسانی استنتاجی از نظریهی اقتصادی «سرمایه انسانی» و متأثر از مکتب «منابع انسانی نوین» و روانشناسی سازمانهای متمرکز و تاثیر

نقش رهبری در سازمان بود .

■مرحله‌ی دوم سالهای ۱۹۷۱-۱۹۶۶: تحقیقات فنی و عملی در این دوره به الگوهایی برای اندازه‌گیری دقیق و تعیین هویت استفاده‌کنندگان بالقوه این روش و استفاده تجربی حسابداری منابع انسانی در سازمانهای واقعی معطوف گشت .

■مرحله‌ی سوم سالهای ۱۹۷۶-۱۹۷۱: این دوره را میتوان دورهی توجه پژوهشگران و سازمانها به حسابداری منابع انسانی دانست. سازمانهای کوچک تلاش بیشتری برای به کار بردن حسابداری منابع انسانی داشتند. برآوردها و نتیجه‌گیریهای به عمل آمده بر اساس تاثیرات بالقوه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر مدیریت اجرایی و تصمیمات سرمایه‌گذاران بود .

■مرحله چهارم سالهای ۱۹۸۰ ۱۹۷۶ :این دوره، دورهی توجه نکردن محققان حسابداری و موسسههای بازرگانی به حسابداری منابع انسانی بوده است .

■مرحله پنجم از سال ۱۹۸۰ تا کنون: که دوره توجه دوباره به حسابداری منابع انسانی است. این مساله به کمک مطالعات جدید، به صورت کوشش بعضی از سازمانهای بزرگ برای استفاده از حسابداری منابع انسانی نشان داده شده است .

در سال ۱۹۸۰ تفکر نوینی در زمینه منابع انسانی در علم مدیریت بوجود آمد و پس از شناور شدن نرخ ارز و از میان رفتن ارتباط سنتی طلا و دلار، موضوع نیروی انسانی به عنوان پشتوانه تولید و پول کشورها مانند یک اصل بدیهی مطرح شد .

در مباحث جدید مدیریتی در موضوع منابع انسانی و راهکارهای ارزیابی این منابع در دهه اخیر جایگاه و اهمیت ویژه‌ای یافته است که از یک طرف جزو منابع نامحدود تلقی میشوند و از طرف دیگر کم توجهی به آن، کلیه منابع دیگر را تحت تاثیر قرار خواهد داد و در حسابداری نوین نیز مباحث خاصی را مطرح کرده است، امروز تردیدی نیست که منابع نیروی انسانی نیز باید قیمتگذاری و به‌عنوان بخشی از داراییهای شرکتها در ترازنامه منعکس شوند و استهلاك این منابع نیز به شیوهی خاص محاسبه و منظور شود. همچنان که در بسیاری از کشورها استهلاك منابع انسانی نیز در مجموعه هزینههای قابل قبول مالیاتی قرار داده میشود که این موضوع به نوبه خود سود را افزایش میدهد .

درباره مفاهیم مدیریت و وظایف مدیران، در ادبیات مدیریت بسیار بحث شده است. در سالهای اخیر تحولات بسیاری در فنون مدیریت رخ داده و رویکردهایی نوین در مدیریت سازمانها مطرح شده و نقش مدیر از نقشهای فرماندهی و کنترل به نقش مربیگری تغییر یافته و دو مقوله کارایی و اثربخشی محور توجه مدیران قرار گرفته است. روند تحولات در اقتصاد دانش محور موجب رشد فزاینده پدیده‌های جهانی شدن و جامعه اطلاعاتی شده است و در راستای این تحولات، الگوی مدیریت تغییر یافته و توجه به رویکرد

مشتری‌مداری، توان‌افزایی کارکنان و تغییر در سبک‌های رهبری، الزام‌آور شده است.

تاثیر این تحولات در سازمانها به صورت انهدام سازمانهای سنتی و تشکیلات استخدامی مشاهده می‌شود. روند کلی حرکت از سازمانهای کارمندی و مبتنی بر استخدام انبوه، به سمت سازمانهای شبکه‌ای، نیاز به بازنگری در شیوه‌های مدیریتی را دیکته می‌کند.

سرمایه‌های انسانی در سازمانهای دانش‌محور^۱، نقش و اهمیت ویژه‌ای یافته و مدیریت سرمایه‌های انسانی و دانشگران^۲ در سازمانهای امروزی، به رمز موفقیت تبدیل شده است.

قدرت واقعی رئیس رو به زوال رفته است. متمرکز شدن قدرت در بالا، در دست کسی که دانایی و منابع لازم را برای کنترل و هدایت کل سازمان دارد، می‌تواند شیوه مناسبی برای اداره سازمانهای بی‌تحرك و بوروکراتیک و یا اداره امور جاری و تکراری باشد؛ اما بدون شک این شیوه مدیریت در زمانه تغییرات پرشتاب، آشوب‌گونه و پیش‌بینی‌ناپذیر جوابگو نیست. اداره سازمانهای امروز، کارکنان مسئولیت‌پذیر را می‌طلبد که قادر به تصمیم‌گیری هستند تا رضایت مشتری را بدون وقفه فراهم آورند.

در این راستا در سازمانهای امروز سود تعریف جدیدی دارد. سود عبارت است از مورد تقدیر و تمجید قرار گرفتن مدیر از سوی مشتریانی که خدمات خوبی از سوی کارکنان توانمند و مسئولیت‌پذیر دریافت می‌کنند. در این سازمانها مدیران در نقش مربی یا مرشد به توان‌افزایی کارکنان خود می‌پردازند. این کارکنان توانمند هستند که با دلسوزیها و ارائه خدمات بیش از انتظار به مشتریان، آنان را به طرفداران پروپاقرص سازمان تبدیل می‌کنند.

از این‌روست که تعریف کیفیت نیز در قالبی جدید ارائه می‌شود. کیفیت یعنی رضایت مشتری. سازمانی با کیفیت‌تر است که مشتریان راضی‌تری داشته باشد. کارکنان هر سازمان مشتریان داخلی آن تلقی می‌شوند. رضایت مشتریان خارجی در گرو مشتریان داخلی است. بنابراین برخلاف قرن گذشته که ارزشمندترین داراییهای یک سازمان ابزار تولید بود، امروزه کارکنان کارآمد و دانشگران، سرمایه‌های سازمان تلقی می‌شوند. البته این سرمایه‌ها شمشیر دولبه هستند. چنانچه بدرستی مدیریت نشوند، به قول مایکل دل، می‌توانند به بزرگترین تهدید برای سازمان بدل شوند.

براساس دیدگاه مبتنی بر هوشمندی^۳ در مدیریت سرمایه‌های انسانی، کار اصلی مدیران در هر سطحی از مدیریت که باشند «توسعه هوشمندی کارکنان» است. در این رابطه مدیر باید پیوسته درصدد شناسایی هوشمندیها در کارکنانش باشد و تلاش کند تا آنان را برکارهایی بگمارد که در مسیر هوشمندیهایشان باشد، تا این هوشمندیها به توانمندی تبدیل شود؛ «هرکسی را بهرکاری ساختند!» بنابراین کار مدیر صرف‌نظر از بزرگی یا کوچکی حیطة مدیریتش، این است که هوشمندی و استعداد همکارانش را تشخیص دهد و فرد مناسب را برای کار مناسب انتخاب کند و با تشکیل تیمهای کاری متشکل از هوشمندیهای

مکمل بهره‌وری، سازمان یا بخش تحت مدیریتش را بهبود دهد. در این مسیر مدیر باید بداند که انسانها دارای چهار بعد جسم، قلب، مغز و روح هستند و توجه به همه این ابعاد است که انگیزه کار را در کارکنان تقویت می‌کند تا همه توان و هوشمندی خود را در سازمان به کار گیرند.

روند تحولات حسابداری، چهار مرحله «حسابداری سیاه‌نویسی»، «حسابداری مالی»، «حسابداری مدیریت» و «حسابداری اجتماعی - اقتصادی» را دربرمی‌گیرد که حسابداری کمابیش سه مرحله اول را طی کرده است و چالش آینده حسابداران، پیاده‌سازی مرحله چهارم حسابداری است که «حسابداری منابع انسانی» از این مقوله است. «حسابداری منابع انسانی» آن‌طور که انجمن حسابداری امریکا تعریف کرده است عبارت است از: "فرایند تشخیص و اندازه‌گیری اطلاعات درباره منابع انسانی و گزارش این اطلاعات به افراد علاقمند و ذینفع."

از زمان مطرح شدن «حسابداری منابع انسانی» در ادبیات حسابداری که به دهه شصت برمی‌گردد، همواره انتقادات بسیاری بر آن وارد بوده است. از جمله این که انسان دارایی یا ملک نیست و به مالکیت در نمی‌آید، انسان قابل اندازه‌گیری نیست و مدل اندازه‌گیری مناسبی ارائه نشده است و یا اینکه هزینه حسابداری منابع انسانی بسیار سنگین است. در این رابطه صاحب‌نظران بزرگی پاسخگو بوده‌اند، از جمله‌گری بکر، برنده جایزه نوبل اقتصاد که در مقاله «سرمایه‌های اقتصادی در عصر اقتصاد دیجیتال» چنین می‌نویسد:

"همان‌طور که کارخانه‌ها، خانه‌ها، ماشینآلات و دیگر سرمایه‌های مادی، بخشی از ثروت ملل شمرده می‌شوند، سرمایه‌های انسانی نیز بخشی از این ثروت هستند." و یا پاسخی که انجمن حسابداری امریکا می‌دهد که "حسابدار باید گوش به‌زنگ باشد تا روشهای جدید اندازه‌گیری را که می‌تواند اطلاعات اضافه‌تر و مفیدتری برای استفاده‌کنندگان ایجاد کند، به کار گیرد. این اطلاعات ممکن است در مورد روحیه کارکنان، رضایت مشتریان، کیفیت محصول و یا شهرت و اعتبار یک سازمان باشد یا چیزی اضافه بر اینها؛ به هر حال حل این مشکل برعهده حسابداری است."

به هر حال آنچه در حسابداری پیش‌بینی می‌شود، حرکت از ایجاد ارزش بر مبنای معامله با شخص سوم ۵ به عوامل خلق ارزش ۶ است و به دنبال آن حرکت از حسابداری مالی و گزارشگری سنتی به ارائه سیستم موازی حسابداری و گزارشگری خلق ارزش است. آنچه اخیراً توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) مطرح شده است که: "دارایی نامشهود تحصیل شده باید به ارزش بازار در گزارشهای مالی افشا شود"، دلیلی بر این مدعاست.

✎ حسابداری منابع انسانی چیست ؟

حسابداری منابع انسانی عبارت است از معیارها و استانداردهای اندازه‌گیری نیروی انسانی در یک سازمان صنعتی، بازرگانی یا خدماتی با توجه به تجزیه و تحلیل کمی و کیفی اینگونه سرمایه‌گذاریها. به عبارت ساده‌تر یک موسسه صنعتی یا بازرگانی باید از ارزش سرمایه‌گذاری در نیروی خود آگاه باشد. همچنین بتواند نرخ بازگشت این سرمایه را نیز محاسبه کند و بداند که آیا بازده سرمایه گذاری رضایت بخش است یا خیر؟

حسابداری منابع انسانی در واقع کاربرد مفاهیم و روشهای حسابداری در محدوده‌ی مدیریت نیروی انسانی است. این حسابداری معیارسنجی و گزینش هزینه و ارزشگذاری نیروی انسانی به عنوان منابع اصلی هر موسسه است، این هزینهها، نظیر سایر هزینهها، از بخشهای جاری و سرمایه‌های _ یا به تعبیر دیگر هزینههای مستقیم و غیر مستقیم _ تشکیل میشود .

■ هزینههای منابع انسانی از دو بخش هزینه‌ی اولیه و هزینه‌ی جایگزینی تشکیل میشود :

۱) هزینههای اولیه: هزینههای اولیه منابع انسانی کلیه وجوهی هستند که برای تامین و پرورش نیروی انسانی مصرف میشود و شامل هزینههای گزینش نیرو، استخدام،

استقرار، جتهدهی و آموزش حین خدمت، بازآموزی و آموزشهای کاربردی و تخصصی برای کسب مهارتهای لازم میشود. این تعریف در مورد سایر منابع نیز کاربرد مشابهی دارد، چرا که هزینههای اولیه کارخانجات و تجهیزات همان مبالغی هستند که برای تحصیل این منافع صرف می شود .

۲) هزینه های جایگزینی: هزینههایی هستند که باید برای جایگزینی کارکنانی که در حال حاضر در

موسسه یا واحد مشغول به کار هستند، متحمل شد. این هزینهها به دو بخش تقسیم میشود :

الف- هزینههای جایگزینی پستی یا شغلی

ب - هزینههای پرسنلی

■ هزینههای جایگزینی پستی :

هزینههایی هستند که باید برای جایگزین کردن فردی در یک پست سازمانی با شخصی که بتواند خدمات مشابهی را در این پست سازمانی ارائه دهد، پرداخت شود و این گونه هزینهها خود از سه بخش (تأمین، پرورشی یا آموزشی و کناره‌گیری) تشکیل میشوند .

■ هزینه های کناره گیری :

مبالغی هستند که برای کناره‌گیری هر یک یا تعدادی از شاغلان پستهای سازمانی صرف میشوند. این هزینهها عبارتاند از هزینه‌ی پاداش یا اجرت کناره‌گیری، هزینه‌ی مابهالتفاوت پیش از کناره‌گیری، هزینه‌ی خالی ماندن پست سازمانی. نباید فراموش کرد که هزینه پاداش یا اجرت کناره‌گیری در واقع همان هزینه‌ی بازخرید سنوات خدمت (مزایای پایان خدمت) است و هزینههای مابهالتفاوت پیش از کناره‌گیری

ناشی از کاهش بهره‌وری فرد قبل از کنارگیری است. هزینه‌های خالی ماندن پست سازمانی، هزینه‌های است غیر مستقیم که از کاهش کارایی پست‌هایی که از خالی ماندن پست مورد نظر تاثیر می‌پذیرند . ارزش اقتصادی منابع انسانی: ارزش اقتصادی منابع انسانی مانند ارزش اقتصادی همه منابع به ظرفیت کارفرما برای استفاده از توان نهفته این نیروها بستگی دارد. به طور مشخص ارزش اقتصادی نیروی انسانی همان ارزش فعلی خدماتی است که در آینده از آنها انتظار می‌رود .

↔ اندازه‌گیری‌های غیر پولی منابع انسانی :

برخی از صاحب‌نظران حسابداری منابع انسانی به اهمیت بالقوه معیارهای غیرپولی در امر تصمیم‌گیری تاکید داشتند. یکی از این معیارها می‌تواند تهیه لیستی از افراد مهم سازمان و مهارت‌های آنها به عنوان دارایی باشد. میزان دانش، مهارت، سلامت، قابلیت بهره‌برداری از آنها و عملکرد شغلی کارکنان می‌تواند به عنوان سایر دارایی‌های انسانی تلقی شوند .

■ مهم‌ترین گروه معیارهای رفتاری غیر پولی توسط زیسنی لیکرت به وجود آمده است. مدل او شامل :

- ۱- متغیرهای سببی (متغیرهای مستقلی که توسط مدیریت قابل تغییر است)
- ۲- متغیرهای واسطه‌ای (دارای بازتاب بر سلامت داخل سازمان مانند وفاداری، رفتار، حرکات، عملکرد و هدفها و درک اعضای سازمان است)
- ۳- متغیرهای نهایی (مانند قدرت تولید، هزینه‌ها، رشد، سهم بازار و درآمد)

■ برخی روش‌های اندازه‌گیری ارزش منابع انسانی به شرح زیر است که تعدادی از آنها را بررسی میکنیم :

۱- ارزش اقتصادی (فعلی)

۲- ارزش جایگزینی

۳- ضریب ارزشی

۴- الگو ارزش‌گذاری پاداش‌های تصادفی

۵- الگوهای کل سازمان

۶- نظریه مزایده

۷- بهای تمام شده تاریخی

نظریه ارزش اقتصادی (ارزش فعلی) ۴: این نظریه مبتنی بر تیوری ارزش سرمایه است طبق نظر ایرونیگ فیشر «سرمایه به مفهوم ارزش سرمایه‌های، ارزش تنزیل شده درآمدهای آینده است». برخی از محققان بر اساس این نظریه معتقدند که قیمت‌های بازار داراییها عبارت است از ارزش تنزیل شده منافی که در آینده از این داراییها حاصل می‌شود، اما باید توجه داشت که تحلیلهای مسایل اقتصاد کلان به طور کامل در

سطح اقتصاد خرد تعمیم نمییابد. قیمت بازار داراییها، قیمت پرداختی برای تمام منافع و خدمات بالقوه این داراییهاست. این مساله در مورد حقوق و دستمزد کارکنان مصداق ندارد. زیرا حقوق و دستمزد پرداختی بهای استفاده از خدمات کارکنان برای یک زمان مشخص و یا برای مقدار کارمعینی است. بنابراین قیمت بازار کار به مفهوم دقیق قابل مقایسه با قیمت داراییها نیست.

به علاوه، میتوان استدلال کرد که بازار کار به شدت تحت تاثیر قانون کار، مقررات منفی و قراردادهای دستجمعی کار است. در نتیجه مقایسه بازار کار با سایر بازارها چندان عملی نیست. به هر حال بر اساس این نظریه، برخی معتقدند که درآمدهای آینده حاصل از خدمات منابع انسانی را میتوان تنزیل کرد و به عنوان ارزش منابع انسانی به حساب آورد.

نارساییهای روش ارزش اقتصادی :

۱- در این مدل احتمال ترک خدمت فرد از سازمان به دلایل غیر بازنشستگی یا فوت در نظر گرفته نشده است.

۲- احتمال تغییر موقعیت و پست فرد در زمانی که در سازمانی مشغول خدمت است نیز در این مدل در نظر گرفته نشده است.

۳- برآورد درآمد کارکنان مشکل است.

۴- به کارگیری این روش در حسابداری منابع انسانی با اصول پذیرفته شده حسابداری سازگاری ندارد. نظریه ارزش جایگزینی: ارزش جایگزینی منابع انسانی، همان مخارج جایگزین کردن منابع انسانی موجود در یک سازمان است. ارزش جایگزینی در این روش شامل اقلامی به شرح زیر است :

الف- هزینههای استخدام افراد جدید برای مشاغل موجود

ب- هزینههای آموزش افراد جدید

ج- هزینه انتقال یا اخراج فرد شاغل

الف- هزینههای استخدام: این هزینه شامل هزینهی مستقیم و غیر مستقیم است.

- هزینهی مستقیم شامل :

۱- هزینه کارمند یابی، شامل هزینهی جست و جوی اولیه برای منابع انسانی مورد نیاز در داخل و خارج سازمان.

۲- هزینهی انتخاب، شامل هزینههای انتخاب کارکنان از بین افراد واجد شرایط.

۳- هزینهی استخدام، شامل هزینهی ورود افراد جدید به داخل سازمان و قرار گرفتن در شغل مناسب.

هزینههای غیر مستقیم شامل هزینهی ارتقای خود و قرار گرفتن در مشاغل جدید در داخل سازمان است.

ب- هزینه آموزشی: این هزینه شامل دو بخش مستقیم و غیرمستقیم است .

- هزینه‌های مستقیم عبارتاند از :

۱- آموزش حین خدمت: شامل هزینه آموزشی کارکنان در حین خدمت .

۲- آموزش رسمی: شامل هزینه برنامه‌های آموزشی و آشنایی فرد با سازمان .

- هزینه‌های غیر مستقیم عبارتاند از :

۱- زمان آموزش دهنده، شامل هزینه سرپرستان در طول دوره‌ی آموزش .

۲- از دست رفتن بهره‌وری در هنگام آموزش، شامل هزینه‌ی ساعاتی که کارکنان (به جز کارآموزان) در

طول دوره آموزشی، مشغول انجام خدمات محول شده نیستند .

ج- هزینه انتقال یا اخراج: شامل هزینه‌ی تحمیل شده به سازمان هنگام ترک خدمت فرد از سازمان. این

هزینه شامل دو بخش مستقیم و غیر مستقیم است .

- هزینه مستقیم آن شامل هزینه اخراج یا ترک خدمت فرد از سازمان است و هزینه غیر مستقیم آن

شامل کاهش کارایی فرد قبل از انتقال یا اخراج و هزینه ناشی از خالی بودن شغل مورد بحث تا زمان

استخدام کارمند جدید است .

نظریه ارزش جایگزینی نه فقط موقعیت فرد را در داخل سازمان، بلکه هزینه‌های انتقال یا اخراج

فرد و همچنین هزینه کاهش کارایی را نیز در نظر دارد .

نارسایی‌های روش ارزش جایگزینی :

۱- منافع آینده‌ی دارایی‌های انسانی در نظر گرفته نمی‌شود .

۲- روش ارزش جایگزینی، یک روش ذهنی است .

۳- تعیین ارزش منابع انسانی بر اساس ارزش جایگزینی دشوار است .

■ نظریه ضریب ارزش

بر اساس نظریه ضریب ارزش، ارزش منابع انسانی برابر است با تفاضل ارزش کل شرکت و ارزش ثبت

شده در دفاتر شرکت. در این محاسبه، دارایی‌های نامشهود همچون سرقفلی، حق امتیاز، میزان وابستگی

مشتریان و ارزش قراردادهای بلندمدت تعدیل میشوند. در این روش، ضرایب ارزش که اساس محاسبه

هستند، با توجه به هر یک از عوامل زیر تعیین میشود :

- تحصیلات و تجارب فنی

- تجربه‌ی مورد نیاز برای شغل مورد نظر

- خصوصیات فردی

- قابلیت ترفیع

- عرضه و تقاضا

- میزان وابستگی افراد به شرکت و انتظار بهره‌وری شرکت از خدمات آنان .

در این روش یک ضریب اختیاری از صفر تا ۲/۵ تعیین شده است، به‌علاوه کارکنان به چهار طبقه‌ی

عمده‌ی مدیریت سطح عالی، مدیریت، سرپرستان و کارمندان تقسیم می‌شوند .

با توجه به تقسیم بالا، بهای تمام شده‌ی تاریخی سالانه کارکنان بین چهار طبقه تقسیم می‌شود و سهم

هر یک در ضرایب تعیین شده ضرب می‌شود. بدین ترتیب، ارزش کل تقریبی منابع انسانی به دست می‌آید،

در صورتی که ارزش منابع انسانی بیش از داراییهای نامشهود باشد (تفاوت ارزش بازار شرکت و خالص

ارزش دفتری) ضرایب به‌گونه‌ای تعدیل می‌شود تا این تفاضل معادل اقلام داراییهای نامشهود شود. هزینه‌ی

ایجاد شده برای کارکنان به منظور استخدام، آموزش و پرورش منابع انسانی در یک دوره در ضرایب

محسوب می‌شوند و نتیجه‌ی تغییرات ایجاد شده در ارزش منابع انسانی در طول دوره نشان داده

می‌شود. بدین طریق، میتوان صورت سود و زیان و ترازنامه منابع انسانی را تهیه و ارایه کرد .

■ نارساییهای نظریه‌ی ضریب ارزشی :

۱- ارزش منابع انسانی به‌طور مستقیم اندازه‌گیری نمی‌شود بلکه از طریق مقایسه با عوامل دیگر به‌دست

می‌آید. با توجه به آن که داراییهای نامشهود به‌طور معمول بر حسب حدس و گمان ارزشیابی می‌شوند، در

نتیجه رقم به دست آمده از دقت کافی برخوردار نیست .

۲- نحوه‌ی تعیین ضرایب پایه‌ی علمی ندارد .

۳- تعیین خالص ارزشهای جاری شرکت به‌طور دقیق میسر نیست .

■ نظریه‌ی مزایده :

بر اساس این نظریه شرکت به مراکز سرمایه‌گذاری تقسیم می‌شود و خدمات نیروی انسانی متخصص، بر

اساس اشتغال در این مراکز سرمایه‌گذاری به مزایده‌گذارده می‌شود. بدین ترتیب مدیری که بالاترین قیمت

را برای خدمات نیروی انسانی مورد مزایده پیشنهاد کند، نیروی انسانی را در اختیار خواهد گرفت. قیمت

توافق شده به عنوان سرمایه‌ی مرکز سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود. از نظر مفهومی این روش بر

ارزیابی عملکرد مدیران بخشهای مختلف واحد اقتصادی مبتنی است که مراکز سرمایه‌گذاری مذکور را در

برمیگیرد. هر یک از این الگوها نه تنها یک نگرش متفاوت ارایه میکند بلکه، مکانیزم متفاوتی را نیز برای

محاسبه ارزش کارکنان در سازمان ایجاد میکند و هر یک از الگوهای گوناگون با توجه به نظامها و

زمینه‌های مختلف و همچنین ساختارهای متفاوت نظری توسط محققان پیشنهاد می‌شود .

الگوی مزایده متفاوتتر از سایر الگوهاست. بر اساس این الگو، ارزشگذاری کارکنان توسط مدیران سازمان

برای رقابت در مورد منابع انسانی محدود که در سازمان موجود هستند، صورت میگیرد. مدیران برای دستیابی به منابع انسانی کمیاب با بالاترین قیمت در مزایده در برابر یکدیگر شرکت میکنند .

■نارسایی های نظریهی مزایده :

- ۱- نرخ بازده سرمایه نسبت قابل پذیرشی برای ارزیابی عملکرد مدیران نیست .
 - ۲- برای تعیین کمیابی یا فراوانی افراد متخصص ضابطهای تعیین نشده است .
 - ۳- کاربرد نظریهی مزایده در سازمانهای غیرانتفاعی و تولید مرحلهای که قابل تقسیم به مراکز سرمایهگذاری نیستند با اشکال روبروست .
 - ۴- این نظریه ممکن است بر روحیه کارکنانی که خدمات آنها به بهای ناچیز محک زده شده است و یا مطلقاً در مزایده شرکت نداشتهاوند، تاثیر منفی داشته باشد .
- نظریهی بهای تمام شدهی تاریخی :
- این نظریه مبتنی بر اصول متداول حسابداری است، طبق این نظریه، هزینههای صرف شده برای کارکنان، به طور مستقیم موجب افزایش ارزش خدمات آنها میشود. لذا موجب افزایش ارزش منابع انسانی از طریق محاسبهی بهای تمام شدهی تاریخی آن شده و محاسبه میشود .
- بهای تمام شدهی منابع انسانی شامل هزینههای استخدام و آموزش کارکنان است .
- که در یک فرد شامل دو بخش مستقیم و غیر مستقیم است .
- مزایای این نظریه :

- ۱- این روش با نحوه عمل جاری حسابداری مبتنی بر اصول پذیرفته شده به عنوان مقیاس اندازهگیری داراییها هماهنگی دارد .
 - ۲- روش بهای تمام شدهی تاریخی، یک روش عینی است .
 - ۳- این روش به دلیل مستند بودن، احتمالاً بیشتر از سایر روشها از سوی ادارهی مالیاتها پذیرفته میشود .
- نارساییهای این نظریه :

- ۱- تعیین وجه تمایز بین اقلام منابع انسانی و سایر منابع و همچنین تفکیک هزینههای منابع انسانی به هزینههای جاری و سرمایههای بسیار دشوار است .
- ۲- منابع حاصل از روش بهای تمام شدهی تاریخی نمیتواند جوابگوی تمامی نیازهای مدیریت برای تصمیمگیری اقتصادی باشد، زیرا آنچه از نظر مدیریت در تصمیمگیریهای اقتصادی یک سازمان اهمیت دارد، نتایج آیندهی تصمیمات است به آنچه در گذشته اتفاق افتاده است .
- ۳- تعیین ارتباط بین بازده منابع انسانی و هزینههای انجام شده برای این منابع بر اساس نرخهای استهلاک از پیش تعیین شده، ناممکن است.

سه دلیل اساسی برای ارزیابی داراییهای منابع انسانی و گزارشگری سرمایه‌گذاری در داراییهای انسانی وجود دارد :

۱- تهیه اطلاعات مربوط به وضعیت مالی شامل صورتهای مالی به منظور آگاهی سرمایه‌گذاران، کارکنان و وامدهندگان

۲- تعیین مشارکت سرمایه و کار در عملکرد کلی سازمان

۳- ارایه مبنایی بر اساس انگیره‌های اقتصادی بیشتر برای اداری سازمان و تهیه اطلاعات گسترده برای انجام وظایف کارمندی .

طرفداران حسابداری منابع انسانی عقیده دارند که کارآیی مدیریت منابع انسانی با تسهیل برآورد خط‌مشی‌های اداری از قبیل مراحل استنتاجی برنامه‌های آموزشی و غیره، روندی رو به رشد دارد. نارسایی در ارایه‌ی اطلاعات کافی و به موقع به مدیران، منجر به گرفتن تصمیمات نامناسب میشود و در نتیجه هزینه‌های مربوط به کار و برنامه‌ریزی مورد نیاز منابع انسانی مورد توجه قرار نمی‌گیرد . تحلیلگران اقتصادی عقیده دارند سرمایه‌گذاری در منابع انسانی منجر به کارآیی میشود؛ بنابراین در اختیار داشتن اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری در داراییهای انسانی در راستای حفظ کارآیی از نظر سرمایه‌گذاران ضروری تلقی میشود. این امر از راه‌های مختلف میتواند برای سرمایه‌گذاران مفید واقع شود. سرمایه‌گذاران میتوانند تعیین کنند که آیا از منابع انسانی به نحوی مطلوب محافظت میشود و یا این که آیا منابع در حال توسعه و یا کاهش هستند؟

کاهش سرمایه‌گذاری در منابع انسانی ممکن است باعث افزایش سود کوتاه مدت شود، اما تهدیدی برای سودآوری سازمان در بلند مدت است. حداقل مزیت استفاده از حسابداری منابع انسانی در دسترس قرار دادن چنین اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران است .

در آمریکا برخی معتقدند که حسابداری منابع انسانی میتواند در مورد چگونگی وضع و پرداخت مالیات آثار با اهمیتی داشته باشد. این گروه عقیده دارند که افزایش حرکت تدریجی اقتصاد غرب از بخش صنعتی (تولیدی) به سوی صنایع خدماتی، موجب افزایش سرمایه‌گذاری در زمینه دانش، مهارتها و تجربه‌های کارکنان در این نوع سازمانها میشود. گسترش نیاز به کارکنان واجد شرایط در این صنایع و نیاز به توسعه‌ی منابع انسانی موجب کاهش در پرداختهای مالیاتی میشود و میزان آن بیش از حد نصاب متداولی است که به وسیله قوانین مالیاتی مجاز شده است. به همین ترتیب تشخیص مخارج منابع انسانی در موسسه‌هایی مانند موسسه‌های حسابرسی و خدمات مدیریت بر خورداری از مزایای مالیاتی، از طریق استهلاک قابل قبول مخارج منابع انسانی مربوط در این زمینه را سبب میشود .

چهار روش برای انعکاس سرمایه‌گذارها در منابع انسانی در گزارشهای مالی سالانه شرکتها وجود دارد، اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذارها در منابع انسانی را میتوان در گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام، گزارش داراییهای نامشهود، صورتهای مالی حسابرسی نشده، یا به شکل پیوست صورتهای مالی اساسی ارایه کرد. گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام اغلب شامل اطلاعاتی درباره مخارج مربوط به منابع انسانی است که ممکن است چشمگیر یا حتی به نسبت مهمتر از مخارجی باشد که برای داراییهای عینی (مشهود) انجام شده است. به عنوان یک اقدام اولیه در مورد نحوه عمل حسابداری داراییهای انسانی، گزارش هیأت مدیره ممکن است مخارجی را به عنوان سرمایه‌گذاری در داراییهای انسانی گزارش دهد. برای نمونه یک شرکت ممکن است مخارج انجام شده برای آموزش کارکنان خود را جداگانه گزارش دهد.

این گونه اطلاعات به سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی کمک میکند تا میزان توجه مدیریت به توسعه منابع انسانی را به عنوان عامل حیاتی برای تضمین سوددهی شرکت در بلند مدت ارزیابی کنند. به علاوه گزارش هیأت مدیره باید شامل اطلاعاتی در مورد ترک خدمت کارکنان از لحاظ روند و هزینهی آن نیز باشد. شرکت باید در مورد ترک خدمت مدیران کلیدی و متخصصان فنی خود نیز که ممکن است به رقبای تجاری شرکت ملحق شوند یا رقیب جدیدی را به وجود آورند، گزارش دهد. این موضوع در صنایعی که با تکنولوژی پیش میروند و تحقیق و توسعهی دانش فنی در آنها نقش بسیار مهمی دارد، غیر عادی نیست.

دومین روش آن است که اطلاعات در مورد سرمایه‌گذارها در داراییهای انسانی در گزارش داراییهای نامشهود ارایه شود.

این روش توسط موسسه حسابرسی آرتور اندرسن پیشنهاد شده است. این موسسه پیشنهاد میکند که مبالغ عمدهای که صرف داراییهای نامشهود از جمله منابع انسانی، میشود در صورتهای مالی به طور جداگانه گزارش شود. به علاوه شرکتهایی که مخارج هنگفتی را در رابطه با داراییهای نامشهود متحمل میشوند. به ویژه شرکتهایی با وابستگی شدید به تکنولوژی، شرکتهای خدماتی که برای کارکنان خود سرمایه‌گذارهای کلان میکنند و همچنین شرکتهایی که از طریق ادغام و خرید سهام و پرداخت مبلغ هنگفت برای سرفلی فعالیتهای تجاری موجود، رشد میکنند، باید صورتی از داراییهای نامشهود خود را ارایه کنند. این گزارش باید بیانگر مخارج انجام شده برای انواع داراییهای نامشهود در دورهی جاری و همچنین در دورههای گذشته باشد.

یادداشت‌های لازم به منظور افشای اطلاعاتی در مورد ماهیت مخارج انجام شده و سایر اطلاعات مربوط باید پیوست گزارش دارایی‌های نامشهود ارائه شود. محدودیت مهم این روش آن است که ترازنامه گمراه کننده است. زیرا ارزش دارایی‌های شرکت، کمتر از واقعیت ارائه میشوند. اندازگیری سود یا زیان نیز تعریف شده است، زیرا کلیه مخارج مربوط به دارایی‌های انسانی در دوره‌ای که واقع شده‌اند، هزینه‌ی جاری تلقی میشوند به همین ترتیب اندازگیری بازده سرمایه‌گذاری نیز تعریف شده خواهد بود.

سومین روش ارایه‌ی اطلاعات در مورد سرمایه‌گذاری‌ها در منابع انسانی، انعکاس آنها در صورتهای مالی حسابرسی نشده است و شرکتها میتوانند مجموعهای از صورتهای مالی را که در برگیرنده سرمایه‌گذاری‌ها در دارایی‌های انسانی طبق روشهای پیشنهادی حسابداری منابع انسانی است، به عنوان اطلاعات تکمیل به همراه صورتهای مالی سالانه ارائه کنند.

در گزارشها تصریح خواهد شد که صورتهای مالی مزبور باید جدا از صورتهای مالی اساسی که طبق اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری تهیه و ارائه شده‌اند مورد بررسی قرار گیرند.

آخرین روش گزارش سرمایه‌گذاری‌ها در دارایی‌های انسانی، منظور کردن آن در صورتهای مالی اساسی است، در این روش سرمایه‌گذاری در دارایی‌های انسانی به عنوان دارایی بلند مدت مطرح و در زمان عمر مفید مورد انتظار آن مستهلک میشود. اگر چه این نحوه‌ی عمل در مورد سرمایه‌گذاری‌ها در منابع انسانی معمول و متداول نیست اما برخی شرکتها از آن پیروی کرده‌اند. برخی از موسسه‌ها و شرکتها نظیر خطوط هوایی، صنایع الکترونیک و باشگاههای ورزشی حرفهای که بخش عمده سرمایه آنها را نیروی انسانی تشکیل میدهد این روش را اعمال میکنند.

■ نحوه‌ی گزارش دارایی‌های انسانی: چنانچه تصمیم گرفته شود دارایی‌های انسانی در صورتهای مالی گزارش شود، به چند پرسش اساسی باید پاسخ داده شود.

۱- چه مخارجی باید مخارج سرمایه‌های تلقی شود؟

۲- این مخارج چگونه باید مستهلک شوند؟

۳- این داراییها تحت چه شرایطی باید از حسابها حذف شوند؟

۴- سرمایه‌گذاری در منابع انسانی چگونه باید در صورتهای مالی گزارش شوند؟

پرسش نخست، اساسیت‌ترین پرسش از این موضوع است. این موضوع در واقع طبقه‌بندی کردن مخارج منابع انسانی به عنوان هزینه‌های جاری و مخارج سرمایه‌های اصلی برای تعیین آن که چه مخارجی باید جاری به حساب آید یا دارایی، که به امکان بالقوه خدمات آینده‌ی آن مخارج مربوط میشود. برای مثال مخارج آموزشی کارکنان مشخص.

اگر چه دارایی‌های نامشهود، عمر مفید نامحدود دارند، اما از لحاظ حسابداری باید طی عمر مفید برآوردی

مستهلك شوند. داراییهای انسانی نیز به عنوان هزینه‌های تخصیص مییابند که استهلاک نامیده میشوند. هدف اصلی از استهلاک داراییهای انسانی تطابق استفاده از دارایی با منافع حاصل از آن است. به طور معمول این امر در حسابداری تطابق هزینهها با درآمدها نامیده میشود. عمر سرویسدهی (خدمت) برخی از داراییهای انسانی ممکن است معادل دوره‌ی انتقال مورد انتظار فرد در سازمان باشد، عمر سرویسدهی برخی دیگر ممکن است معادل دوره‌های تلقی شود که انتظار می‌رود فرد پست معینی را در یک سازمان اشغال کند. عمر سرویسدهی برخی دیگر ممکن است تابعی از وضعیت مورد انتظار تکنولوژی باشد. برای مثال مخارج جذب و استخدام افراد در سازمان به تناسب دوره‌های که انتظار می‌رود فرد در استخدام سازمان باشد، ممکن است برای سازمان به صرفه باشد.

اگر چه استهلاک روش اصلی برای تخصیص تدریجی دارایی انسانی به هزینههاست، در برخی شرایط و وضعیتهای لازم است که حساب داراییهای انسانی تعدیل شوند، برای مثال دارایی انسانی ممکن است به دلیل ترک خدمت کارکنان یا تغییر در برآوردهای دوره‌های خدمت، تعدیل و یا از حسابها حذف شود. مانده‌ی مستهلك نشده‌ی حساب دارایی انسانی باید به عنوان زیان دوره‌های تلقی شود که تغییر رخ داده است.

یک جنبه داراییهای انسانی که مشکلات گزارشگری خارجی را به وجود می‌آورد احتمال ترک خدمت کارکنان است. برخی از سازمانها با کارکنان خود قراردادهای استخدامی دارند که جا به جایی آنها را محدود میکند اما بدیهی است که انسانها در مالکیت سازمانها قرار ندارند. پرسش اصلی حسابداری این است که چگونه میتوان این مساله را با در نظر گرفتن ذخیره‌های برای هزینه‌های مورد انتظار ترک خدمت حل کرد.

ع مشکلات و انتظارات:

انتقادات و مشکلات در مورد حسابداری منابع انسانی بر سه محور اساسی متمرکز است. اولین موضوع رفتارهای مدیریت سازمان است. تغییرهای نظریه‌پردازانه و اهمیت دادن بیش از حد به فعالیتهای اجرایی، مدیران را محتاط و مجبور به مقاومت در مقابل حسابداری منابع انسانی میکند. دومین موضوع، پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری است، انتظار مدیران، واقعی بودن، ممکن بودن و مؤثر بودن هزینه‌هاست.

سومین نکته، نگرانی مدیران در مورد واکنش کارکنان نسبت به موضوع است. یک سیستم حسابداری منابع انسانی ممکن است موجب مقاومتی در کارکنان سازمان شود زیرا آنان این مساله را به عنوان عرصه‌های برای اندازه‌گیری فعالیتهای خود تلقی میکنند.

چهار روش برای انعکاس سرمایه گذاری ها در منابع انسانی در گزارش های مالی سالانه شرکت ها وجود دارد ، اطلاعات مربوط به سرمایه گذاری ها در منابع انسانی را می توان در گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام، گزارش دارایی های نامشهود، صورت های مالی حسابرسی نشده، یا به شکل پیوست صورت های مالی اساسی ارائه کرد. گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام اغلب شامل اطلاعاتی درباره مخارج مربوط به منابع انسانی است که ممکن است چشم گیر یا حتی به نسبت مهم تر از مخارجی باشد، که برای دارایی های عینی (مشهود) انجام شده است. به عنوان یک اقدام اولیه در مورد نحوه عمل حسابداری دارایی های انسانی، گزارش هیات مدیره ممکن است مخارجی را به عنوان سرمایه گذاری در دارایی های انسانی گزارش دهد. برای نمونه یک شرکت ممکن است مخارج انجام شده برای آموزش کارکنان خود را جداگانه گزارش دهد. این گونه اطلاعات به سرمایه گذاران و تحلیل گران مالی کمک می کند تا میزان توجه مدیریت به توسعه ی منابع انسانی را به عنوان عامل حیاتی برای تضمین سود دهی شرکت در بلند مدت ارزیابی کنند. به علاوه گزارش هیات مدیره باید شامل اطلاعاتی در مورد ترک خدمت کارکنان از لحاظ روند و هزینه ی آن نیز باشد. شرکت باید در مورد ترک خدمت مدیران کلیدی و متخصصان فنی خود نیز که ممکن است به رقبای تجاری شرکت ملحق شوند یا رقیب جدیدی را به وجود آورند، گزارش دهد. این موضوع در صناعی که با تکنولوژی پیش می روند و تحقیق و توسعه ی دانش فنی در آنها نقش بسیار مهمی دارد، غیر عادی نیست. دومین روش آن است که اطلاعات در مورد سرمایه گذاری ها در دارایی های انسانی در گزارش دارایی های نامشهود ارایه شود.

این روش توسط موسسه حسابرسی آراتور اندرسن پیشنهاد شده است. این موسسه پیشنهاد می کند که مبالغ عمده ای که صرف دارایی های نامشهود از جمله منابع انسانی، می شود در صورت های مالی به طور جداگانه گزارش شود. به علاوه شرکت هایی که مخارج هنگفتی را در رابطه با دارایی های نامشهود متحمل می شوند. به ویژه شرکت هایی با وابستگی شدید به تکنولوژی، شرکت های خدماتی که برای کارکنان خود سرمایه گذاری های کلان می کنند و همچنین شرکت هایی که از طریق ادغام و خرید سهام و پرداخت مبلغ هنگفت برای سرقفلی فعالیت های تجاری موجود، رشد می کنند، باید صورتی از دارایی های نامشهود خود را ارائه کنند. این گزارش باید بیان گر مخارج انجام شده برای انواع دارایی های نامشهود در دوره ی جاری و همچنین در دوره های گذشته باشد(رحمانی ، ۱۳۸۳).

اگر تصمیم گرفته شود دارایی های انسانی در صورتهای مالی گزارش گردد، باید پنج پرسش عمده حسابداری را پاسخگو بود. این پرسشها عبارتند از:

۱- چه مخارجی باید به عنوان دارایی مخارج سرمایه ایی تلقی شود؟

۲- این مخارج چگونه باید مستهلک شوند؟

۳- این داراییها تحت چه شرایطی باید از حسابها حذف شوند؟

۴- سرمایه گذاری ها در دارایی های انسانی چگونه باید در صورت های مالی گزارش شوند؟

۵- چگونه می توان از احتمال اینکه حسابداری دارایی های انسانی به عنوان وسیله ای برای دستکاری سود و زیان استفاده شود، اجتناب کرد؟

اساسی ترین پرسش در حسابداری دارایی های انسانی صورت های مالی آن است که چه مخارجی باید سرمایه گذاری محسوب شوند؟ پس از آنکه دارایی های انسانی سرمایه گذاری محسوب گردیدند، مسأله بعدی در حسابداری، تعیین آن قسمت از مخارج است که متناسب با عمر مفید سرمایه شده باید در هر دوره به عنوان هزینه شناسائی گردد و این فرآیند برای دارایی های فیزیکی مانند ماشین آلات استهلاک نامیده می شود. اگر چه استهلاک، روش اصلی برای تخصیص تدریجی دارایی انسانی به هزینه ها است اما در برخی شرایط لازم است که حسابهای دارایی انسانی تعدیل شوند. یک جنبه دارایی های انسانی که مشکلات گزارشگری خاصی را به وجود می آورد، احتمال ترک خدمت کارکنان است. اگر چه برخی از سازمانها با کارکنان خود قراردادهای استخدامی می بندند، که جابجایی آنها را محدود می کند، ولی در بیشتر موارد افراد نسبتاً آزاد هستند که سازمان را ترک کنند. بنابراین، تا اندازه ای نسبت به تحقق پیش بینی طول عمر بالقوه خدماتی یک فرد عدم اطمینان وجود دارد. پرسش اصلی حسابداری این است که چگونه می توان درجه عدم اطمینان نسبت به عدم تحقق پیش بینی خدمات انسانی را به منظور ارائه سرمایه گذاریها در منابع انسانی، در صورت های مالی، در حسابها منظور نمود. این مسأله را می توان با در نظر گرفتن ذخیره ای برای هزینه های مورد انتظار ترک خدمت حل کرد. خدشه دار کردن سود و زیان آخرین موضوع در گزارشگری دارایی های انسانی در صورتهای مالی، در رابطه با احتمال سود و زیان

می باشد. برخی از حسابداران عقیده دارند که داراییهای نامشهود نظیر دارایی های انسانی اگر چه انتظار می رود، منافع آتی داشته باشند، به دلیل عدم اطمینان فراوانی که مربوط به دارایی تلقی کردن چنین مخارج وجود دارد، باید در سالی که واقع می شوند به عنوان هزینه گزارش شوند. در این نظر نکته های مثبت وجود دارد. اما تصمیم دادن آن تدریجی است. دستکاری درآمدها یک مشکل ابتدایی و بی اهمیت نیست و هنوز جا

دارد که درباره آن مطالعه شود. حتی در آن صورت نیز این مشکل نمی تواند لزوم منعکس کردن داراییهای انسانی در گزارشهای مالی غیرداخلی مؤسسه را تحت الشعاع قرار دهد (بیگ زاده و غلامی ۱۳۸۷).

➤ پیشنهادات:

برای غلبه بر مشکلات حسابداری منابع انسانی پیشنهادات زیر ارائه می گردد:

الف- پیشنهاد می شود که مرکز مطالعات مدیریت و بهره وری دوره ای در ارتباط با رشد و ارتقای حسابداری منابع انسانی برای مدیران شرکتهای پذیرفته شده در بورس برگزار نماید.

ب- پیشنهاد می شود که سازمان بورس اوراق بهادار دوره ای در ارتباط با رشد و ارتقای حسابداری منابع انسانی برای کارگزاران بورس (سرمایه گزاران) برگزار نماید.

ج- پیشنهاد می شود که سازمان حسابرسی استاندارد حسابداری منابع انسانی تدوین و اجرای آن را برای حسابداران ابلاغ نماید.

د- پیشنهاد می شود که بانک مرکزی و شورای اقتصاد برای واحدهایی که قصد اجرای سیستم حسابداری منابع انسانی دارند تسهیلات اعطا نمایند.

ه- پیشنهاد می شود که دانشکده های حسابداری و مدیریت درسی را با عنوان حسابداری منابع انسانی در مقطع کارشناسی رشته حسابداری و مدیریت در نظر گرفته و برگزار نمایند.

و در نهایت پیشنهاد می شود :

با توجه به نقش عمده نیروی انسانی در بخشهای مختلف اقتصاد کشورها و همچنین سودمندی گزارشگری حسابداری منابع انسانی و با توجه به بیانیه شماره ۵ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) که افشاء صورتهای مالی مکمل را در ارائه اطلاعات جدید، مفید و سودمند می داند، بنظر می رسد . که وجود سیستم حسابداری منابع انسانی در کنار سیستم های فعلی حسابداری در کشور ما هم بسیار ضروری به نظر می رسد.

⊕ نتیجه گیری

علی رغم نقش محوری نیروی انسانی در فرایند توسعه بخصوص بحث توسعه پایدار بعنوان چالش اساسی پیشروی دولت ها ، حسابداری منابع انسانی بعنوان فن جمع آوری و تلخیص و گزارشگری معیارهای جذب ، توسعه ، پیشرفت ، تخصص ، حفظ ، نگهداری ، بهره برداری ، ارزشیابی و پاداش منابع انسانی است تا بدین وسیله مدیران را در اتخاذ تصمیمات صحیح مربوط به

نیروی انسانی سازمان یاری کند با این حال مدیران با نقش حسابداری منابع انسانی آشنایی ندارند حامیان حسابداری منابع انسانی

بر این باورند که مدیران در هر سطحی که هستند باید از توانایی های خلاقیت مهارت کارکنانی که تحت هدایت آنها انجام وظیفه می کنند آگاه باشند بنابراین حسابداری منابع انسانی می تواند هزینه های از دست رفته گردش بی مورد شغلی را مورد سنجش

قرار داده و حسابدار سنجش مسئولیت را تقویت می کند با این همه مدیران کشورها وجود حسابداری منابع انسانی را در این مورد

بی ارتباط می دانند . یکی از مزایای حسابداری منابع انسانی این است که می توان از آن در تصمیم گیری های ساخت در مقابل خرید استفاده کرد اما مدیران از این کاربرد حسابداری منابع انسانی آگاهی ندارند.

نرخ برگشت سرمایه گذاری متغیر مهم در تصمیم گیری سرمایه گذاران است که در نتیجه در صورت اجرای سیستم حسابداری منابع انسانی این نرخ به دلیل تغییر در اجرای آن دست خوش تغییر خواهد شد در حالی که سرمایه گذاران از این تغییر بی اطلاع هستند. سرمایه گذاران از نقش اطلاعات گزارشگری حسابداری منابع انسانی که می تواند اطلاعات مفید تری را جهت تصمیم گیری های مربوط به تحصیل، نگهداری، فروش و واگذاری سهام در اختیار آنها قرار دهد بی اطلاع هستند.

در نتیجه نحوه عمل حسابداری و گزارشگری فعلی به گونه ای است که سرمایه گذاران از منابع سرمایه گذاری واقعی شرکت در داراییهای انسانی آگاه نمی شوند حسابداری منابع انسانی قادر است این محدودیت را بر طرف نماید و اطلاعات کاملتری را به آنان ارائه نماید اما سرمایه گذاران از این نقش حسابداری منابع انسانی آگاهی کامل ندارند .

سیستمهای فعلی حسابداری درگیر ساختار اقتصاد مبتنی بر سرمایه های مالی و فیزیکی سازمانها هستند و نمی توانند اطلاعات مورد نیاز را درباره هزینه ها و ارزش منابع انسانی ارائه نمایند با این همه دانشکده ها و مراکز آموزشی حسابداری در جهت هماهنگ ساختن سیستم های حسابداری با ساختار اقتصاد مبتنی بر نیروی انسانی اقدامی نکرده اند مجامع حرفه ای حسابداری تا کنون نتوانستند نقش فعالی در جهت معرفی و اشاعه سیستم حسابداری منابع انسانی و اهداف آن ایفا نمایند. امید است با بکار گیری پیشنهادات ارائه شده گامی موثر در این راستا برداشته شود.

