

# حسابداری

## منابع انسانی

از: دکتر زهرا (زهرا) حسن قربان



حسابداری منابع انسانی در حسابداری متداول، مخارج مربوط به منابع انسانی همیشه هزینه تلقی می‌شود و به همین ترتیب، در صورتهای مالی سالانه به عنوان هزینه دوره محسوب می‌شود. بسیاری از مباحث نظری که در حمایت از این وضعیت ارائه گردیده‌اند، در عمل ممکن نیست مورد قبول واقع شوند. در سال ۱۹۶۴ هرمانسون مقاله‌ای با عنوان «حسابداری برای داراییهای انسانی» به رشته تحریر درآورد که، منمکس‌کننده تفکر پرورش یافته افرادی بود که مدعی بودند، کارکنان سازمان به‌طور شایسته در ترازنامه نشان داده نمی‌شوند و در نتیجه، از انعکاس ارزش واقعی آنان یا ارزیابی موقعیت موسسه جلوگیری می‌شود. بسیاری از سازمانها مدعی‌اند که، کارکنان آنان با اهمیت‌ترین دارایی هستند اما، متأسفانه آنها این با اهمیت‌ترین دارایی را در ترازنامه نشان نمی‌دهند. هرمانسون در تحقیق خود برای رویارویی با این مسئله چندین الگو را توسعه بخشید. متأسفانه، اندیشیدن درباره افراد به‌عنوان دارایی با برخی از ارزشهای قابل محاسبه برای افرادی که الگوهای تقریباً ۲۵ سال گذشته را کنار گذاشته‌اند، بسیار بیگانه و نامناسب است.

حسابداری منابع انسانی بیشترین علاقه و توجه محافل علمی را به خود جلب کرد اما، متأسفانه تعداد معدودی از سازمانها در به‌کارگیری روشهای ابداع شده حسابداری منابع انسانی کوشش می‌کردند. حسابداری منابع انسانی نشان‌دهنده هر دو نمونه و مجموعه معیارهای اندازه‌گیری برای کمی کردن تأثیرات استراتژیهای مدیریت منابع انسانی بر بهای تمام شده و ارزش افراد به عنوان منابع سازمانی است. در وهله اول، حسابداری منابع انسانی نگرشی است برای تحلیل تأثیرات تصمیم‌گیری مدیریت بر سازمان انسانی و ارائه‌کننده نتایج ناشی از این تصمیمات برای مدیریت. بنابراین، متخصصان منابع انسانی می‌توانند که مدیریت برای درک نتایج بلندمدت و مخارج پنهان تصمیم‌گیریهای اساسی سازمان کمک کنند. برای مثال، اگر مدیریت به دلیل کاهش در تولید تصمیم به تعلیق کارکنان بگیرد، هزینه جاری کارگران کاهش خواهد یافت اگرچه، در طول مدت تعلیق برخی از آنان احتمالاً در سازمان دیگری مشغول به کار خواهند شد و به محل خدمت سابق خود باز نخواهند گشت. در نتیجه، هنگامی که مدیران

هزینه بر برنامه‌های آموزشی، توسعه و گسترش یافته‌اند. ارزش منابع انسانی به ارزش فعلی خدمات بالقوه‌ای که فرد می‌تواند در طول عمر خدمتی موردانتظار خود به موسسه ارائه کند، اشاره می‌کند. مسئولیت سهامداران با در نظر گرفتن گزارش سرمایه‌گذارها دو منابع انسانی در صورتهای مالی اساسی با صراحت استانداردهای انجمن حسابداران خیره کانادا (CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS-CICA) و به حساب دارایی بودن این سرمایه‌گذارها و استهلاك آنها موردبررسی قرار می‌گیرد.

### تقدمه

حسابداری منابع انسانی ارائه‌کننده نمونه و مجموعه‌ای از معیارهای اندازه‌گیری برای کمی کردن تأثیرات استراتژیهای مدیریت منابع انسانی بر بهای تمام شده و ارزش کارکنان به‌عنوان منابع انسانی است. یک الگوی شبیه‌سازی می‌تواند برای کمی کردن منابع ناشی از برنامه‌های منابع انسانی به مدیران کمک کند. این الگو فرایند منبع بودن کارکنان را به منظور توسعه یک سیستم حسابداری منابع انسانی شبیه‌سازی می‌کند. سایر الگوها برای کمک به مدیران منابع انسانی به منظور شناسایی موثرترین

مربیان می‌توانند نشان دهند که دوره در جهت تغییر بازدهی هدایت می‌شود و از نقطه نظر شرکت، آرمانی است. اما، تمام فعالیت‌های منابع انسانی مبنایی برای اندازه‌گیری بازدهی پیشین و پسین دوره آموزشی نیستند.

مدیران در حوزه‌های مختلف تخصصی و در واحدهای مختلف تولیدی یا گروه‌های خدماتی به منظور دستیابی به اهداف مختلف میانجی (واسطه) که به هم وابسته هستند و قرار است برای منابع کلی سازمان نتیجه‌بخش باشند، برای منابع کمباین سازمان رقابت می‌کنند. یکی از وظایف حسابدار، تهیه ابزاری برای مقایسه تقاضاهای مدیران رقیب و باعلاقه است. به‌طورکلی، این مسئله با کاهش طرح‌های غیرمتجانس، با بیان راه‌حلهای مختلف و در قالب واحد پول به منظور نشان دادن هزینه‌ها و منابع هر پیشنهاد انجام می‌شود.

برای حمایت از این وضیعت، یک الگوی شبیه‌سازی برای کمی کردن منابع ناشی از برنامه‌های منابع انسانی به منظور کمک به مدیران، توسعه یافته‌اند. این الگو، فرایند منبع بودن فرد را برای توسعه سیستم حسابداری منابع انسانی شبیه‌سازی می‌کند. داده‌های اطلاعاتی شامل: ویژگیهای تغییرات پرسنلی کارکنانی که برای الگو استفاده می‌شوند، فعالیت‌های جذب که مربوط به منبع بودن این نوع کارکنان است، و ناتوانی برای دستیابی به تعداد دقیق این نوع کارکنان در داخل سازمان برای هر دوره زمانی است. همچنین، سایر الگوها برای کمک به مدیریت منابع انسانی به منظور شناسایی موثرترین هزینه برنامه‌های آموزشی، توسعه و گسترش یافته‌اند.

قبل از آنکه به چگونگی نحوه محاسبه رزس منابع انسانی بپردازیم، ابتدا باید به این پرسش اساسی، که آیا افراد دارایی هستند، پاسخ داده شود.

### منابع انسانی به‌عنوان دارایی

منابع انسانی به‌عنوان دارایی موضوعی است که از شروع نظریه حسابداری منابع انسانی مورد بحث قرار گرفته است. در واقع اکثر سازمانها باید تشخیص دهند که کارکنان آنها در مفهوم غیرحسابداری دارایی هستند. احتمالاً، سازمانها بدون وجود کارکنان امکان موجودیت نخواهند داشت. اما به هر ترتیب، هرگاه که قرار است این دارایی ارزشگذاری شود، بسیاری از متخصصان

دستیابی به منابع کمباین در حال رقابت هستند، ایجاد نمی‌کند زیرا، معمولاً سایر مدیران قادرند منافع ناشی از پیشنهادشان را کمی کنند. مدیریت ارشد می‌خواهد بداند هزینه‌های ناشی از هر یک برنامه‌های آموزشی خاص چقدر است و مدیر منابع انسانی باید بتواند نشان دهد که هزینه‌های انجام شده با تغییر بازدهی و متعاقب آن افزایش درآمد، قابل جبران است. یک مثال در این مورد، دوره‌های کلیدی آموزش است با آگاهی از اینکه، مهارت‌های تعیین شده کلیدی قبل و بعد از دوره قابل اندازه‌گیری هستند. بنابراین،



### سازمانها با محاسبه سرمایه‌گذاریها در منابع انسانی قادرند به اهمیت آن پی ببرند.



### شناخت انواع هزینه‌ها در حسابداری منابع انسانی حائز اهمیت است.



### حسابداری منابع انسانی با ارزش افراد به‌عنوان کارکنان در سازمان سروکار دارد.



تصمیم به استخدام کارگران جدید بگیرند، می‌باید کارگران تازه‌وارد را آموزش دهند. این مخارج به‌طور قابل ملاحظه‌ای بیش از مخارج استخدام دوباره کارکنان تعلیم‌یافته است. این مواردی است که، حسابداری متداول قادر به ارائه شفاف و روشن آن نیست.

یک زمینه تجری در این مورد نشان‌دهنده آن است که، اطلاعات حسابداری منابع انسانی تصمیم‌گیرهای مربوط به تعلیم کارکنان را تحت تاثیر قرار می‌دهد و موجب افزایش اطمینان مدیران در مورد چنین تصمیم‌گیریهایی می‌شود.

مسئله دیگری که، در مورد حسابداری منابع انسانی مطرح می‌شود، این است که، حسابداری منابع انسانی به‌اندازه کافی کاربردی نشده است تا بتواند پیشنهادی به‌عنوان «بیانیه متداول» (CONVENTIONAL DEFINITION) ارائه کند.

با چنین نظری می‌توان گفت که، حسابداری منابع انسانی به طریقی با ارزش افراد به‌عنوان کارکنان در سازمان مربوط می‌شود و این ارزش در واژه مالی بیان می‌شود. این دیدگاه که حسابداری منابع انسانی خیلی کاربردی نشده است، از حمایت‌هایی برخوردار است، اما از طرف دیگر، به اندازه کافی تحقیق و بحث وجود داشته است که، منجر به هدایت یک بیانیه محکم نظیر بیانیه کلی و پیشرفته در یک فلیم هولتز گردیده است.

### کاربردهای حسابداری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی دارای سه کاربرد اساسی است:

۱ - حسابداری منابع انسانی چارچوبی است برای تسهیل در تصمیم‌گیری در مورد منابع انسانی؛

۲ - حسابداری منابع انسانی اطلاعات عددی مربوط به هزینه و ارزش افراد را به‌عنوان منابع سازمانی ارائه می‌کند؛

۳ - حسابداری منابع انسانی می‌تواند مدیران صف را برای پذیرش دیدگاه منابع انسانی در تصمیم‌گیری مربوط به کارکنان برانگیزد.

اغلب، مدیران منابع انسانی به‌منظور کمی کردن منافع ناشی از برنامه‌های خود برای مدیریت ارشد با مشکل مواجه هستند. برای مثال، اگر یک برنامه جدید آموزشی پیشنهاد شود، نه تهیه این برنامه بلکه محاسبه منافع حاصل از این برنامه بسیار مشکل است. این مسئله امتیازی برای مدیران منابع انسانی که برای

به بحث و مجادله می‌پردازند، یا نسبت به اینکه، کارکنان داراییهای نامشهود هستند و یا از اجزای سرفقلی اما، بدون ارزش قابل محاسبه‌اند، موافق نیستند.

فلیم هولتز به این موضوع با این دیدگاه که پرسشی منطقی است اما، چارچوبی ضعیف دارد، اشاره می‌کند. مسئله اصلی این نیست که افراد چگونه به‌عنوان دارایی در صورتهای مالی گزارش شوند زیرا افراد دارایی نیستند بلکه، خدماتی که انتظار می‌رود افراد به سازمان ارائه کنند، دارایی محسوب می‌شود. پس مسئله اساسی این است که، آیا سرمایه‌گذارهای انجام شده نسبت به افراد دارایی محسوب می‌شود یا خیر؟

سه معیار اصلی برای تلقی دارایی عبارتند از:

- داشتن خدمات بالقوه آینده؛
- قابل اندازه‌گیری برحسب واحد پول؛
- قابل تصاحب یا کنترل توسط شخصیت حسابداری.

اگر سرمایه‌گذاری در منابع انسانی با ضوابط و معیارهای یادشده برای دارایی مطابقت داشته باشد، باید این‌گونه سرمایه‌گذارها دارایی محسوب شود. یعنی، اگر سرمایه‌گذارها در داراییهای انسانی دارای منافع بالقوه آتی هستند اگر، برحسب واحد پول قابل اندازه‌گیری و توسط سازمان قابل کنترل می‌باشند (حداقل براساس احتمالات) بنابراین، دارایی محسوب می‌شوند. برخی از کارشناسان معتقدند که داراییهای نامشهود یا نامشهود هستند که، از ویژگیهای خاص واقعی برخوردارند، نظیر ارزش و مطلوبیت، و آنان نتیجه‌گیری می‌کنند، از آنجا که افراد ارزش و مطلوبیت به سازمان اضافه می‌کنند، باید دارایی تلقی گردند. به هر ترتیب می‌توان اشاره کرد که، ارزشگذاری افراد برای مقاصد گزارشگری مالی مشکل است زیرا، این اقدام براساس تعاریف منداول واژه دارایی نیست.

این مباحث بسیار پیچیده و روشن کردن بحث بسیار مشکل است. موضوع از جنبه کنترلی آن در سازمانهای جدید و جامعه مطرح است که، آیا سازمانها کنترلی بر کارکنان خود دارند. درحقیقت، اغلب به‌نظر می‌رسد که عکس این قضیه درست باشد یعنی، این که کارکنان می‌توانند با کیفیت پایین کار کمتر یا با اندکی بیم از تلافی کارفرما به شکل واقعی (روانی یا فیزیکی) از طریق اعتصاب کارشکنی کنند. البته، استثناهایی وجود دارد، نظیر سازمانهای حرفه‌ای

ورزشی جایی که، کنترل موثر بر کارکنان وجود دارد. به هر ترتیب، سازمانها سرمایه‌گذارهای سنگینی نسبت به منابع انسانی انجام می‌دهند و این سرمایه‌گذارها باید بتوانند خدمات بالقوه آتی ایجاد کنند. همان‌طور که، این‌گونه سرمایه‌گذارها در برخی موارد به‌عنوان داراییهای شناسایی می‌شوند.

### مفاهیم مخارج و هزینه

اصطلاح مفاهیم و هزینه در حسابداری، به روشهای متفاوت مورداستفاده قرار می‌گیرد. اصطلاحاتی نظیر بهای تمام شده تاریخی، بهای تمام شده تحصیل، هزینه نهایی، بهای تمام شده جایگزینی، هزینه ریخته (اقدام از دست رفته)، هزینه‌های ثابت و متغیر و هزینه‌های فرصت از دست رفته نمونه‌هایی از به‌کارگیری اصطلاح مخارج و هزینه در حسابداری هستند.

تعریف هزینه: هزینه عبارت است از بهای دستیابی و تحصیل منافع یا خدمات. هزینه ممکن است درقبال دریافت کالا، منافع، اقدام مشهود یا نامشهود واقع شود. از لحاظ مفهومی و نظری مخارج می‌توانند به هزینه یا دارایی تبدیل شود. هزینه آن بخش از مخارج است که در دوره

### حسابداری منابع انسانی نظریه‌ای است که زمان اجرای آن در سازمانها فرا رسیده است.

جاری حسابداری به مصرف رسیده است. دارایی، مخارجی است که انتظار می‌رود در دوره‌های مالی آتی منافع داشته باشد. البته، مسئله اصلی در حسابداری تشخیص، تعیین و اندازه‌گیری این دو جزء مخارج (هزینه و دارایی) است.

بهای تمام شده اولیه و هزینه جایگزینی: برخی مفاهیم حسابداری درخصوص بهای تمام شده، هزینه و مخارج از لحاظ حسابداری منابع انسانی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. بهای تمام شده اولیه و هزینه‌های جایگزینی ازجمله این مفاهیم هستند. بهای تمام شده اولیه، به خرج و گذشتی اشاره دارد که به منظور به دست آوردن یک منبع واقع شده است. این مفهوم اساساً به عنوان بهای تمام شده تاریخی مصطلح است. هزینه‌های جایگزینی به مخارجی اشاره دارد که برای جایگزین کردن یا تعویض منابعی که درحال حاضر در مالکیت یا مورداستفاده واحد تجاری است، باید صرف شود.

### هزینه‌های منابع انسانی

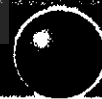
اندیشه «هزینه منابع انسانی» نشأت گرفته از مفهوم کلی هزینه است. مخارج منابع انسانی از مخارجی هستند که به‌منظور استخدام یا جایگزینی منابع انسانی با ماهیت «تحت کنترل» واحد تجاری واقع می‌شوند. نظیر سایر مخارج، مخارج منابع انسانی از دو جزء هزینه و دارایی تشکیل شده است و ممکن است ترکیبی از هزینه‌های نقدی (اولیه) و هزینه‌های فرصت از دست رفته باشد، و یا ممکن است شامل هر دو هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم باشد. هزینه‌های اولیه منابع انسانی نوعاً شامل هزینه‌های جذب، انتخاب، استخدام، مکان‌یابی، آشناسازی و هزینه آموزش حین خدمت است. هزینه‌های جایگزینی منابع انسانی به هزینه‌هایی اشاره می‌شود که، به‌منظور جایگزین کردن منابع انسانی فعلی با افرادی که جدیداً استخدام گردیده‌اند، توسط سازمان متحمل می‌شود. هزینه جایگزینی نوعاً شامل هزینه‌های مربوط به ترک خدمت، استعفا و اخراج کارکنان فعلی و همچنین هزینه‌های جذب و آموزش و پرورش کارکنان جدید است. در حالی که، هزینه‌های اولیه فقط شامل هزینه‌های جذب و آموزش است، الگوی اندازه‌گیری هزینه‌های جابه‌جایی منابع انسانی در هزینه‌های جایگزینی خلاصه می‌شود.



# فرا پیام

## فرا تر از هر نام

طراحی و توسعه سیستم های جامع اطلاعات مالی و مدیریت



خیابان ونک ، خیابان آفتاب ، خیابان ماهتاب ، ساختمان ۱۶ ، طبقه سوم ، واحد ۱۰

تلفن : ۸۰۵۱۵۳۵ - ۸۰۳۸۸۸۳

شرکت فرا پیام

(با مسئولیت محدود)



# لطفاً حرکت نکنید...



## ... و فقط در چند ثانیه

### امکانات سیستم صدور کارت شناسایی کامپیوتری:

- صدور کارت‌های رنگی ایمن منطبق با استانداردهای بین‌المللی ISO 9000
- نگهداری تصاویر و اطلاعات در یک بانک اطلاعاتی کامپیوتری ایمن
- صدور کارت شناسایی عکس‌دار بدون حضور فیزیکی و با استفاده از عکس
- به کارگیری آخرین تکنولوژی گرافیکی با بیشترین امکانات برای طراحی کارت
- کارت‌های PVC و ABS انواع اطلاعات و ویژگی‌های ایمنی را می‌پذیرد از قبیل:
  - چاپ‌های ایمنی ● هولوگرام ● توار امضاء ایمنی
  - نوارهای مغناطیسی ● بارکد ● MICROCHIP ● سلول‌های حافظه
- قابل استفاده در سیستم‌های ایمنی ACCESS CONTROL و قفل‌های کارت‌های MICRO LOCK
- قابلیت اضافه نمودن تصویر و اطلاعات به کارت‌های آماده با سلول حافظه (SMART CARD)
- قابلیت انعطاف برای یک کارت فوری و یا به صورت انباشته
- قابلیت اجرای متعدد بر روی یک نمونه
- امکانات متعدد و فراوان دیگری بر حسب نیاز در سیستم قابل اعمال خواهد بود

شرکت کامپیوتری پایگاه داده ها: تهران: خیابان سلیمان خاطر (امیر اتابک)، شماره ۳۷، طبقه سوم، شماره ۱  
تلفن: ۸۸۳۶۶۸۰ - ۸۸۴۷۰۳۱ - فاکس: ۸۸۲۳۲۸۷

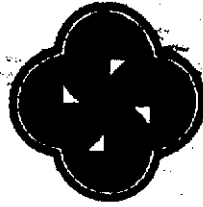


YEKAN COMPUTER CO.

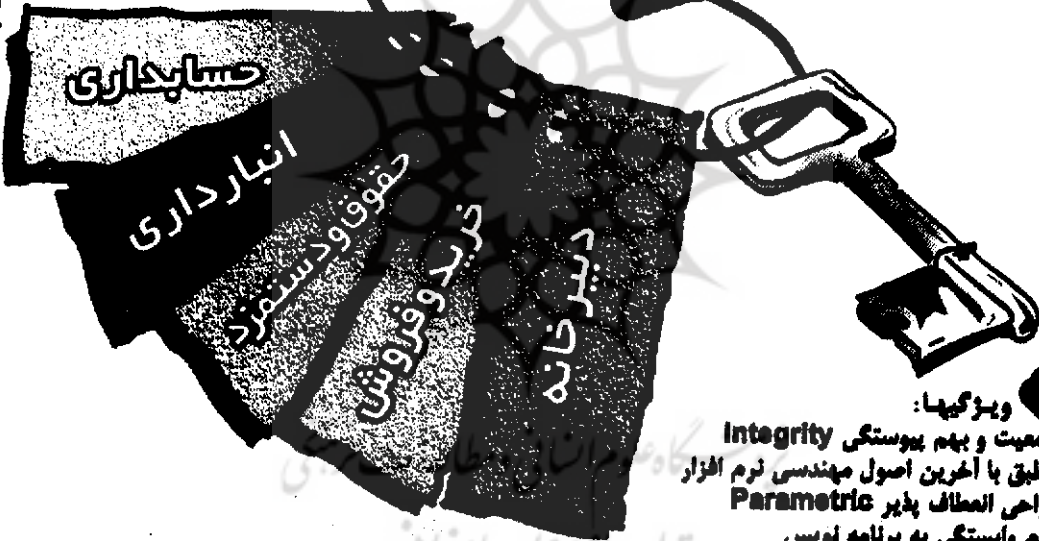
مهندسی کامپیوتر



مشاورین انفورماتیک



سیستم جامع یگان شامل:  
اتوماسیون اداری (دبیرخانه و بایگانی)  
مسابرداری  
انبارداری  
مقوق و دستمزد  
کارگزینی  
اموال



ویژگیها:

جامعیت و بهم پیوستگی Integrity  
منطبق با آخرین اصول مهندسی نرم افزار  
طراحی انعطاف پذیر Parametric  
عدم وابستگی به برنامه نویس  
تنوع گزارشهای خروجی  
پشتیبانی مستمر و قابلیت اجرا در شبکه  
سهولت کاربر User Friendly  
پایه شده در بیش از ۲۵۰ سازمان در سراسر کشور

اعتبار نامهها:

اعتراف صلاحیت شورای عالی انفورماتیک کشور  
عضویت در انجمن شرکتهای انفورماتیک ایران  
عضویت در انجمن برنامه و بهیوه کیفیت صنایع ایران  
برنده خدمات مهندسی نرم افزار از وزارت صنایع  
و معادن کشور در زمینه انفورماتیک



جهت کسب اطلاعات بیشتر، دریافت نمونه سیستمها و رویت نرم افزارها با ما تماس حاصل فرمائید.

تلفن: ۰۲۱-۸۸۸۸۸۸۸۸

## کاربرد هزینه‌یابی منابع انسانی

اکثر هزینه‌های منابع انسانی به‌راحتی از طریق هزینه‌های استاندارد تعیین می‌شوند و سپس می‌توانند در بیشتر تصمیم‌گیریهای منابع انسانی به‌کار روند. در برخی از مطالعات، اشاره شده است که، حسابداری منابع انسانی باید یک مسیر طولانی را طی کند و تأکید شده است که، هیچ‌گونه ملاحظات بدمی نسبت به کاربدهای بیرونی اطلاعات حسابداری منابع انسانی وجود ندارد. کاملاً روشن است که، این‌گونه اطلاعات برای تصمیم‌گیریهای مناسب بسیار حیاتی است و بنابراین، باید به‌منظور استفاده‌های داخلی کاملاً در دسترس باشند. همچنین بحث شده است که، سازمانها باید به مخارج منابع انسانی به عنوان سرمایه‌گذاری توجه کنند و سپس این سرمایه‌گذاریهای موثر را نظیر سایر دارائیه‌ها اداره کنند. به‌عبارت دیگر، سازمانها به‌منظور دستیابی به بالاترین بازده ممکن باید از سرمایه‌گذاریها در تمام منابع استفاده کنند. ظاهراً، چندین روش ممکن برای اندازه‌گیری بازده سرمایه‌گذاری منابع انسانی وجود دارد. همچنین، چهار اصل سرمایه‌گذاری که برای تصمیم‌گیریهای مدیریت بسیار مهم است، وجود دارد:

- ۱ - زمانی که بازده موردانتظار خوب است، فقط نسبت به سرمایه‌گذاری در منابع انسانی اقدام کنید؛
- ۲ - همواره انواع جان‌نشین‌های منابع انسانی که بالاترین بازده را دارند موردتوجه قرار دهید، نظیر مشاوران در طرحهای کوتاه‌مدت؛
- ۳ - در منابعی سرمایه‌گذاری کنید که، بازده آن هم در منابع سرمایه‌ای و هم در منابع انسانی بهبود یابد؛
- ۴ - بهره‌گیری و عملکرد منابع انسانی استخدام شده را بهبود بخشید.

کاملاً روشن است که، اگر اطلاعات حسابداری منابع انسانی برای مدیریت منابع انسانی موثر باشد، مدیریت بدان نیازمند است. مباحث خوبی برای ادامه دستورالعمل‌های هنجاری و بازکردن اطلاعات در هر یک از گزارشهای سالانه یا صورت‌های مالی سازمانها وجود دارد. سازمانها مدعی‌اند که نسبت به کارکنان خود سرمایه‌گذاری کلانی می‌کنند اما، به‌سادگی این سرمایه‌گذاریها را به‌عنوان هزینه دوره در هر سال محسوب می‌کنند و از نشان دادن بازده مستمر این‌گونه سرمایه‌گذاریها تصور

می‌ورزند و همزمان، در یک فرصت مشخص نسبت به سرفعلی ناشی از این منبع مهم تقدماً سرمایه‌گذاری می‌کنند. درحالی‌که، مخارجی که منافع مستمر دارند باید مخارج سرمایه‌ای تلقی گردند.

به هر ترتیب، هنگامی که سازمان تصمیم بگیرد برخی از مخارج منابع انسانی خود را به دلیل بازده بالقوه آتی به‌عنوان مخارج سرمایه‌ای تلقی کند، مشکلات حسابداری آغاز می‌شود. در مرحله شروع لازم است، تعیین شود کدام مخارج باید به‌عنوان دارایی محسوب شوند. حسابداری، مشکلات مربوط به این که کدام مخارج اولیه تعمیر و نگهداری باید مخارج سرمایه‌ای تلقی شود را دارد و راه‌حلهای مهم همچنان ادامه دارند. برای مثال، انتظار می‌رود که مخارج آموزش و یا پرورش، منافع آتی برای کارکنان داشته باشد و سازمان باید به‌عنوان مخارج سرمایه‌ای تلقی کند درحالی‌که، هزینه‌های جذب و استخدام کارکنان باید به‌عنوان هزینه دوره تلقی شوند.

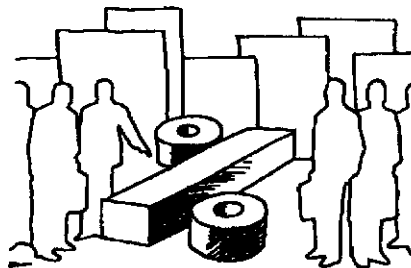
زمانی که تصمیم گرفته می‌شود برخی از این مخارج سرمایه‌گذاری شود، تصمیم‌گیری بدمی در نظر گرفتن چگونگی استهلاک این‌گونه مخارج

### فرض کردن منابع انسانی به‌عنوان دارایی از شروع نظریه حسابداری منابع انسانی مورد بحث بوده است.

سرمایه‌ای است و اینکه، تحت چه شرایطی می‌باید از حسابها حذف شوند. این موضوع به برآورد دوره زمانی که، منافع ناشی از سرمایه‌گذاری حاصل می‌شود و استهلاک مخارج به همان دوره زمانی مربوط می‌شود. از نظر مفهومی این یک موضوع پیچیده نیست اما، می‌تواند مشکلات کاربردی بسیاری داشته باشد. برای مثال، اگر سازمان مخارج آموزشی را به‌عنوان مخارج سرمایه‌ای تلقی کند و بخواهد طی مدت چهار سال آن را مستهلاک کند، در صورتی که نیمی از این کارکنان آموزش‌دیده پس از دو سال سازمان را ترک کنند، در این صورت سازمان چه باید بکند؟ احتمالاً منافع ناشی از آموزش کارکنان برای سازمان کاهش می‌یابد و بنابراین، پس از دو سال مخارج سرمایه‌ای بیشتری باید از حسابها حذف شوند. همان‌طور که قبلاً اشاره شد، سازمانها در اغلب شرایط کارکنان خود را کنترل نمی‌کنند و بنابراین، عوامل بسیار ناشناخته‌ای می‌باید در استهلاک مخارج سرمایه‌ای مربوط به منابع انسانی موردتوجه قرار گیرد.

با بسط و توسعه این تحلیل لازم است، اصول حسابداری، چگونگی سرمایه‌گذاریها در دارائیه‌های انسانی را که باید در صورت‌های مالی ارائه شوند، تعیین کند. فلیم هولتز چهار روش ممکن گزارشگری را پیشنهاد می‌کند. ارائه اطلاعات مربوط به دارائیه‌های انسانی: ۱ - از طریق گزارش هیات مدیره به مجمع. ۲ - گزارش دارائیه‌های نامشهود ۳ - در صورت‌های مالی تکمیلی حسابرسی نشده ۴ - ترکیب در صورت‌های مالی اساسی. اگرچه، نحوه عمل آخرین روش گزارشگری در مورد سرمایه‌گذاریهای نیروی انسانی معمول و متداول نیست اما، برخی از شرکتها نظیر باشگاههای ورزشی حرفه‌ای که بخش عمده سرمایه آنها را نیروی انسانی تشکیل می‌دهد، این‌گونه برخورد می‌کنند. البته، قبل از هرگونه استفاده از این روش باید درباره جزئیات آن کاملاً بحث و بررسی شود.

لزوماً سایر روشها نیازمند رعایت استانداردهای حرفه حسابداری نیستند و در هر زمان قابل اجرا هستند. اولین روش گزارشگری دارائیه‌های انسانی یعنی گزارش هیات مدیره به مجمع، ارائه‌کننده اطلاعاتی درباره سرمایه‌گذاریهای منابع انسانی برای سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه به‌منظور دستیابی به





## ارزش منابع انسانی

مفهوم ارزش منابع انسانی مبتنی بر نظریه ارزش در اقتصاد عمومی است. انسان مانند سایر منابع دارای ارزش است زیرا قادر به ایجاد منابع بالقوه آتی است. در اصل، می توان ارزش انسان را نیز مانند سایر منابع به عنوان ارزش فعلی خدمات آتی مورد انتظار تعریف کرد. بنابراین،

ارزش یک فرد برای سازمان، عبارت است از ارزش فعلی مجموعه ای از خدمات که انتظار می رود فرد در طول دوره خدمت اش در سازمان ایجاد کند. ظاهراً، تعیین ارزش افراد آسان به نظر می رسد اما، دو عمل همراه با ابهاماتی است. متغیرها و فرضیات بسیاری برای تعیین ارزش بازیافتنی مورد انتظار فرد در یک سازمان وجود دارد. در ضمن می دانیم که، یک چنین ارزشی چندبعدی است و از دو متغیر متعامل (اندکشن) ترکیب شده است: ارزش شرطی فرد (THE INDIVIDUAL CONDITIONAL VALUE) و احتمال اینکه فرد به عنوان عضو در سازمان باقی بماند. ارزش شرطی فرد، ارزش فعلی خدمات بالقوه فرد است که، می تواند به سازمان ارائه شود اگر که فرد در طول عمر مفید خدمتی خود

ارزش کل سازمان است. درحالی که، این اطلاعات ممکن است از دیدگاه سهامداران عینی تر باشد، فرایند توزیع اطلاعات غیر معمول نیست و اغلب از طریق افشا در گزارشهای سالانه ارائه می شود اگرچه، در صورت های مالی اساسی نشان داده نمی شود. دومین روش گزارشگری دارائیهای انسانی یعنی، گزارش در دارائیهای نامشهود که توسط موسسه حسابرسی آرتور دایرسن پیشنهاد شده است، به این واقعیت اشاره می کند که، چون نمی توان انسانها را مبادله کرد، پس نمی باید به عنوان دارایی در نظر گرفت. این موسسه پیشنهاد می کند که، مبالغ عمده ای که صرف دارائیهای نامشهود از جمله منابع انسانی می شود باید در صورت سود و زیان به طور جداگانه نشان داده شود. گزارش دارائیهای نامشهود باید بیانگر مخارج انجام شده برای انواع دارائیهای نامشهود در دوره جاری و همچنین دوره های گذشته باشد. یادداشت های لازم به منظور افشای اطلاعاتی در مورد ماهیت مخارج انجام شده، وضعیت پروژه ها و سایر اطلاعات مربوط باید ضمیمه صورت دارائیهای نامشهود ارائه شود. سومین روش گزارشگری دارائیهای انسانی، ارائه اطلاعات در مورد سرمایه گذاریهای منابع انسانی در صورت های مالی حسابرسی نشده است. در این گزارشها تصریح خواهد شد که، صورت های مزبور باید جدا از صورت های مالی اساسی که طبق اصول پذیرفته شده حسابرسی ارائه گردیده اند، مورد بررسی قرار گیرند.

شرکت آر. جی. بری از ۲۰ سال قبل برای سالهای متعددی دست به انتشار صورت های مالی در برگزیده دارائیهای انسانی زده است.

## ساختار صورتهای مالی

خداشه وارد کردن سود و زیان آخرین موضوع در گزارشگری دارائیهای انسانی در صورتهای مالی، در رابطه با احتمال دست کاری کردن سود و زیان توسط مدیران است. در حال حاضر، مقدار زیاد برآوردها و همچنین ساختارهای ناشناخته صورتهای مالی، موجب کمتر دقیق بودن آنها می شود، حسابرسان سعی دارند به استفاده کنندگان اطمینان دهند که، صورتهای مالی تماماً جعلی نیستند و بر اساس تصورات و آرزوهای مدیریت تهیه نشده اند اما، حقیقت این است که هر قدر برآوردها و تخمینها بیشتر شوند، صورتهای مالی از دقت کمتری برخوردار خواهند بود و در نتیجه، مفید بودن آن برای اتخاذ تصمیم مورد پرسش قرار می گیرد.

به عنوان عضو در سازمان باقی بماند. با این تعریف، مشکلات ذاتی این الگو روشن می شود زیرا، این الگو به آینده مربوط می شود. لازم است، ارزش خدمات بالقوه فرد، نرخ مناسب تنزیل برای ارزش فعلی، و احتمال اینکه فرد در سازمان باقی بماند، محاسبه شود.

برخی از سازمانها با تناسبی از موارد استفاده قابل پیش بینی و ثبات برای منابع انسانی ممکن است قادر به برآورد ارزشهای مورد نیاز باشند. برای مثال، مسیر شغلی یک فرد در یک موسسه حسابرسی قابل پیش بینی است. همچنین، ارزش فرد از طریق درآمدی که انتظار می رود فرد برای سازمان ایجاد کند، قابل محاسبه است. موسسات حسابرسی آمار متوسط دوره تصدی در هر پست، تعداد افرادی که پست معینی را ترک می کنند و احتمال اینکه فرد هر موقعیت ممکن را در زمانهای آینده اشغال کند، دارا می باشند. این آمار می تواند برای ایجاد متغیرهای مورد نیاز به منظور محاسبه ارزش بازیافتنی مورد انتظار فرد در الگوی هزینه جایگزینی منابع انسانی مورد استفاده قرار گیرد اما، حتی اگر این آمار بتواند جوابگو باشد، مسئله مهم این است که، چه ارزشی پاسخگوست.

## کاربرد ارزش

نظیم هوئلز یک الگوی اصلی و توسعه یافته با کاربرد بسیار پیچیده را به نام الگوی ارزش گذاری پادشاهی تصادفی (THE STOCHASTIC REWARDS VALUATION MODEL) ارائه کرده است. برای به کارگیری این الگو باید مراحل زیر طی شوند:

- تعریف مجموعه موقعیتهای منحصر به فردی که ممکن است فرد در سیستم (سازمان) اشغال کند؛
  - تعریف ارزش هر موقعیت برای سازمان؛
  - برآورد عمر خدمتی مورد انتظار فرد در سازمان؛
  - تعیین احتمال اینکه فرد هر موقعیت ممکن را در زمانهای معینی در آینده اشغال کند؛
  - تنزیل و جوجه نقد آتی مورد انتظار برای تعیین ارزش فعلی.
- محققان بسیاری، مثالهایی از چگونگی کاربرد این الگو در عمل در قالب رابطه ریاضی و محاسبات ارزش بازیافتنی مورد انتظار فرد ارائه کرده اند. از دیدگاه داسان (DAWSON)، اولین مرحله از ۵ مرحله اشاره شده مشکل سازترین

متخصصان منابع انسانی می توانند به مدیریت برای درک نتایج بلندمدت و مخارج پنهان تصمیم گیریهای اساسی سازمان کمک کنند.



تحقیق جدید موجب توسعه استانداردهایی می‌شود که مبنایی برای به حساب دارایی بردن و استهلاک سرمایه‌گذاریها در منابع انسانی باشد. اطلاعات درباره سرمایه‌گذاریها در منابع انسانی برای مقاصد مدیریت انتقادی و حساس است و همان‌طور که در بخش کاربرد هزینه‌یابی منابع انسانی بحث شد، پرسش بسیار مهم این است که اطلاعات حسابداری منابع انسانی در کجا باید متوقف شود. از طرفی، سهامداران حق دارند اطلاعاتی درباره سرمایه‌گذاریهای که مدیریت از طرف آنان انجام می‌دهد، داشته باشند تا آنکه بتوانند به موقع و با عینیت تناسب و بازده این‌گونه سرمایه‌گذاریها را ارزیابی کنند و به آنچه که مناسب است عمل کنند. برای مجاب کردن سهامداران گفته می‌شود «به مدیریت برای اتخاذ تصمیمات درست درباره سرمایه‌گذاریها اعتماد کئیده اما، امروزه تعداد کمی از سهامداران بدون اطلاعات حسابداری به مدیریت اعتماد می‌کنند. بنابراین لازم است، تحقیق شود که چگونه سرمایه‌گذاریها در منابع انسانی باید در صورتهای مالی موسسه نشان داده شوند و این تحقیق با گردآوری استانداردها کامل می‌شود.

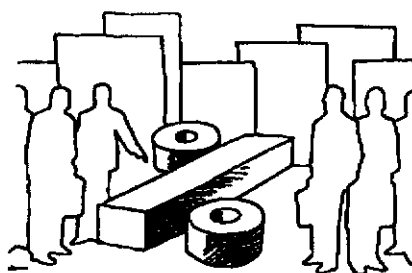
در مورد حسابداری منابع انسانی، رعایت اصول جاری بسیار کوتاه و مختصر است. اساساً تمام سازمانها مخارج مربوط به سرمایه‌گذاری در منابع انسانی را هر ساله هزینه دوره تلقی می‌کنند، هیچ یک از مخارج مربوط به منابع انسانی دارایی تلقی نمی‌گردد و مستهلاک نمی‌شود. بنابراین، مرحله بعد، نیازمند توسعه استانداردها به منظور دارایی تلقی کردن مخارج منابع انسانی و استهلاک این دارایی است که، نیازمند تحقیق وسیع است. سرمایه‌گذاریها در دارایی به‌طور معمول در صورتهای مالی نشان داده می‌شوند بنابراین، مخارج منابع انسانی زمانی می‌توانند در صورتهای مالی به‌عنوان دارایی نشان داده شوند که، براساس ضوابط متداول و موجود باشند. با این نگرش ممکن است چندین مشکل وجود داشته باشد. به هر ترتیب، دارائیهای سرمایه‌ای به‌طور معمول عمر مفید بیش از یک سال دارند که یک ضابطه مهم برای به حساب دارایی بردن آنها است، اما، این ضابطه برای سرمایه‌گذاریها در منابع انسانی که اغلب عمر مفید برآوردی قابل تعیین ندارند، ساده است. همچنین، سرمایه‌گذاریها در منابع انسانی می‌تواند به‌عنوان دارائیهای نامشهود مورد توجه قرار گیرد و در حال حاضر، استانداردهایی برای دارائیهای نامشهود

ارزش فعلی فرد در قالب خدمات آتی و احتمال اینکه، فرد در سازمان باقی بماند، می‌کند. موارد اشاره شده انتقاد نیست بلکه، حسابداری منابع انسانی کارآ نیازمند این منازعه است.

### دستورالعملها و تحقیق آتی

حسابداری منابع انسانی نظریه‌ای است که، زمان آن فرارسیده است. با مرور دوباره آن به شکلی کاملتر، پیشنهاد می‌شود که نیاز به حسابداری منابع انسانی در برخی از سازمانها وجود دارد. افزایش اهمیت و مخارج کارکنان قابل اجتناب نیست و نمی‌توان بیش از این به سادگی با آن برخورد کرد. لازم است، میزان سرمایه‌گذاری در منابع انسانی و بازده این نوع سرمایه‌گذاری در منابع انسانی محاسبه شود. سازمانها فقط با محاسبه سرمایه‌گذاریها در منابع انسانی قادرند از اهمیت سرمایه‌گذاریها نسبت به منابع انسانی به اندازه سایر سرمایه‌گذاریها آگاه شوند. همچنین، اطلاعات مربوط به این نوع سرمایه‌گذاریها باید در صورتهای مالی منعکس گردند تا سهامداران تصویر کاملتری از سازمان و منابع آن داشته باشند و بتوانند توانایی مدیریت را به کارگیری این منابع ارزیابی کنند. نیروی یک

### حسابداری منابع انسانی مجموعه‌ای از معیارهای اندازه‌گیری برای کمی کردن تأثیرات استراتژیهای مدیریت منابع انسانی بر بهای تمام شده و ارزش کارکنان است.



مرحله است و ارائه‌کننده بخش ضعیف این الگوست. این مرحله تعیین‌کننده ارزش هر موقعیت خدمتی یا شغل است اما، بدون وجود این مرحله، الگو نمی‌تواند برای تناسب‌پذیری یا تنجاس‌پذیری مورد آزمایش قرارگیرد.

الگوی ارزشگذاری منابع انسانی، حداقل با دو مشکل جدی روبرو است. دو الگوی پیشرفته در نظریه حسابداری منابع انسانی برای محاسبه سودهای تنزیل شده آتی عبارتند از روش قیمت کمیت یا روش درآمد. روش قیمت - کمیت تعیین‌کننده قیمت هر واحد از خدمات انسان و میزان خدمات انسان است. روش درآمد پیش‌بینی‌کننده سودهای آتی یک موسسه و تخصیص آن بین افراد خاص است. برخی ملاحظات باید در به کارگیری روش درآمد مورد توجه قرارگیرد. در تلاش برای تعیین ارزش، حداقل دو مشکل جدی وجود دارد. اول، ما نیازمند یک برآورد قابل اتکا از سود خالص آتی موسسه هستیم که دستیابی به این برآورد در دنیای نامطمئن مشکل است. دوم، ما نیازمند مبنایی برای تخصیص مجموع ارزش فعلی موسسه در میان داده‌های مختلف نظیر کار و سرمایه و غیره هستیم. ضابطه برای چنین تخصیصی در مورد داده‌ها به روشنی باید بازدهی نهایی باشد (محصول نهایی نیز یکی ضربدر قیمت محصول). با توجه به اینکه، تعامل میان داده‌ها به‌طور مشترک در فرایند تولید درگیر هستند بنابراین، تعیین بازده نهایی فرد را مشکل می‌سازند اگر که، غیرممکن نسازند. برای مثال، در اکثر فرایندهای تولید، بازده نهایی کارگر بستگی به سایر عوامل نظیر کمیت و کیفیت تجهیزات و ماشین‌آلات دارد.

### اعتماد به مدیریت

در اصل، مفاهیم برای بررسی ارزش منابع انسانی روشن هستند اما در حال حاضر، کاربرد آن نظری و مشکل‌ساز است. همچنین، هیچ محققى دقیقاً اشاره نکرده است که منابع ناشی از آن چیست حتی اگر، بتوان تمام محاسبات پیچیده آن را آسان کرد. به‌نظر می‌رسد یکی از منابع آن مربوط به پرورش حرفه باشد البته، در سازمانهایی که علاقه‌مند هستند ارزش فرد را برای سازمان با هزینه‌های پرورش حرفه مقایسه کنند. مهمترین سهمی که، نظریه ارزش منابع انسانی می‌تواند برای مدیران منابع انسانی ایجاد کند این است که، مدیران را قادر به بررسی مفهوم

- DECISION. VOL. 26 NO 5, 1988, PP. 31-6.
- 7 - SHEPPECK, M.A. AND COHEN, S.L. "PUT A DOLLAR VALUE ON YOUR TRAINING PROGRAMS", TRAINING AND DEVELOPMENT JOURNAL, VOL.39 NO.11, 1985, PP.59-62.
- 8 - ROGOW, R.B. AND EDMONDS, C.P. "TALLYING YOUR EMPLOYEES AS ASSETS", PERSONNEL ADMINISTRATOR, VOL.33 NO.6, 1988, PP.168-70.
- 9 - FLAMHOLTZ, E.G. "HUMAN RESOURCE ACCOUNTING: MEASURING POSITIONAL REPLACEMENT COSTS", HUMAN RESOURCE MANAGEMENT, SPRING 1973, P.11.
- 10 - MEYERS, B.G. AND SHANE, H.M. "HUMAN RESOURCE ACCOUNTING FOR MANAGERIAL DECISIONS: A CAPITAL BUDGETING APPROACH", PERSONNEL ADMINISTRATOR, VOL.29 NO.1, 1984, PP.29-35.
- 11 - DAHL, H.L. "MEASURING THE HUMAN RETURN ON INVESTMENT", MANAGEMENT REVIEW, VOL.68 NO.1, PP.44-50.
- 12 - FRIEDMAN, A. AND LEV, B. "A SURROGATE MEASURE OF THE FIRM'S INVESTMENT IN HUMAN RESOURCES", JOURNAL OF ACCOUNTING RESEARCH, AUTUMN 1974, PP.235-50.
- 13 - AHMED, S.A. AND ZEGHAL, D. "SOCIAL RESPONSIBILITY AND INFORMATION DISCLOSURE", CGA MAGAZINE, NOVEMBER 1988, PP. 25-31.
- 14 - STEVEN HAPPELBAUM "HUMAN RESOURCE ACCOUNTING, HUMAN RESOURCE MANAGEMENT" CANADA 1993.
- دکتر زهرا (زهرا) حسن‌نریان: دکترای مدیریت بازرگانی با گرایش مدیریت مالی و حسابداری و مدرس واحد علوم و تحقیقات.

هنگام ترک سازمان از دفاتر حذف شود اما، این مسئله نیازمند بحث و ارائه دستورالعمل به موسسه است.

به‌طور خلاصه، مباحث اشاره شده غیرقابل حل نیستند. حسابداران برای سالها مخارج را دارای تلقی کرده‌اند و مطالب بسیاری در مورد اینکه مخارج چه موقع دارای تلقی شود و چگونه مستهلک گردد، تدوین شده است. این نوشته‌ها برای آمیختن با یک مجموعه ضوابط و معیار به منظور سرمایه‌گذاریها در منابع انسانی نیازمند بازنگری است تا قبل از آنکه بخشی از استانداردهای حسابداری گردد، توسط متخصصان و سایر حسابداران بررسی شود. □

#### منابع

- 1 - HERMANSON, R. "ACCOUNTING FOR HUMAN ASSETS" OCCASIONAL PAGER NO.14, BUREAU OF BUSINESS AND ECONOMIC RESEARCH, STATE UNIVERSITY, EAST LANSING, MICHIGAN, 1964,
- 2 - FLAMHOLTZ, E.G. HUMAN RESOURCE ACCOUNTING, JOSSEY-BASS, SAN FRANCISCO, 1985, PP.8-10, 35-7, 61-2, 173-4, 197, 201.
- 3 - OGAN, P. "ASSESSING THE IMPACT OF HUMAN RESOURCE ACCOUNTING INFORMATION ON MANAGERIAL DECISIONS: A FIELD EXPERIMENT", PERSONNEL REVIEW, (UK), VOL.17 NO.3, 1988, 29-35.
- 4 - DAWSON, C. "THE MOVING FRONTIERS OF PERSONNEL MANAGEMENT: HUMAN RESOURCE MANAGEMENT OR HUMAN RESOURCE ACCOUNTING", PERSONNEL REVIEW, VOL.18 NO.3, 1989, PP.3-12.
- 5 - GALL, A.L. "WHAT SHOULD HUMAN RESOURCE ACCOUNTING SYSTEM COUNT?" TRAINING AND DEVELOPMENT JOURNAL, VOL.42 NO.7, 1988, PP. 20-5.
- 6 - DAWSON, C. "THE ACCOUNTING APPROACH TO EMPLOYEE RESOURCING", MANAGEMENT

وجود دارد. البته، این استانداردها کاملاً سخت و محکم هستند و معمولاً به‌راحتی نمی‌توان تمام سرمایه‌گذاریهای نامشهود را دارای تلقی کرد. آخرین مسئله با در نظر گرفتن مخارج منابع انسانی به‌عنوان دارایی این است که، کدام مخارج باید مخارج سرمایه‌ای تلقی شود.

در قاعده کلی، مخارج از دو جزء هزینه و دارایی تشکیل شده است: هزینه آن قسمت از مخارج است که طی دوره جاری حسابداری به مصرف می‌رسد اما، دارایی آن بخش از مخارج است که انتظار می‌رود در دوره‌های آینده حسابداری منافع حاصل کند. شناخت انواع هزینه‌ها در حسابداری منابع انسانی از اهمیت خاصی برخوردار است. ابتدا، باید دو هزینه تعریف شوند، هزینه‌های اولیه و هزینه‌های جایگزینی. هزینه‌های اولیه بخشی از هزینه‌ها است که به‌منظور به دست آوردن یک منبع به مصرف می‌رسد که به این نوع هزینه، هزینه تاریخی نیز گفته می‌شود. هزینه‌های جایگزینی، هزینه‌هایی هستند که برای جایگزین کردن و تعویض منابعی که در حال حاضر در مالکیت یا استخدام سازمان هستند، باید صرف شوند. هزینه‌های تاریخی عینی‌تر هستند اما، هزینه‌های جایگزینی رخدادهای اقتصادی نظیر تورم را نیز دربردارند و در حسابداری منابع انسانی مورد توجه می‌باشند.

یک ضابطه برای سرمایه‌ای تلقی کردن مخارج ایجاد شده است، در مرحله بعد باید سیاست استهلاک تعیین شود. یکی از اصول اساسی حسابداری، اصل تطابق هزینه با درآمد است که به شرح زیر تعریف می‌شود: «هنگامی که یک رویداد معین بر درآمد و هزینه توأم اثر می‌گذارد، اثر آن بر هر یک باید در همان دوره مالی شناسایی گردد. برای مثال، بهای تمام شده یک ساختمان که انتظار می‌رود ۲۰ سال عمر مفید داشته باشد، طی ۲۰ سال مستهلک می‌شود. هدف اصلی از استهلاک این دارایی تطابق استفاده از دارایی با منافع حاصل از آن است. در مورد سرمایه‌گذاریها در منابع انسانی، تحقیق نیاز به توسعه ضوابط و معیارهایی برای استهلاک داراییهای انسانی طبق اصل تطابق هزینه با درآمد دارد. همچنین، نیازمند ضوابط و معیاری برای تعیین زمان حذف یا تعدیل سرمایه‌گذاریها دارد. برای مثال، اگر کارمندی موسسه را ترک کند، باقی مانده دارایی انسانی مربوط به او به دلیل نداشتن منافع آتی باید در