



روشهای گزارشگری سرمایه‌گذاری در منابع انسانی

زهرا (زهرة) حسن قربان

طرفداران حسابداری منابع انسانی عقیده دارند که کارایی مدیریت منابع انسانی با تسهیل بر آورد خط مشی‌های اداری، از قبیل مراحل استنتاجی برنامه‌های آموزشی و غیره، روندی روبه رشد دارد. نارسایی در ارائه اطلاعات کافی و بموقع به مدیران، منجر به گرفتن تصمیم‌های نامناسب می‌شود و در نتیجه هزینه‌های مربوط به کار

شامل صورتهای مالی به منظور آگاهی سرمایه‌گذاران، کارکنان و وامدهندگان.
۲- تعیین مشارکت سرمایه و کار در عملکرد کلی سازمان.
۳- ارائه مبنایی بر اساس انگیزه‌های اقتصادی بیشتر برای اداره سازمان، تهیه اطلاعات گسترده برای انجام وظایف کارمندی.

حسابداری منابع انسانی، چشم‌اندازی از اطلاعات بالقوه سودمند برای مدیران و سرمایه‌گذاران به طور یکسان فراهم می‌کند. سه دلیل اساسی برای ارزیابی داراییهای منابع انسانی و گزارشگری سرمایه‌گذاری در داراییهای انسانی وجود دارد.
۱- تهیه اطلاعات مربوط به وضعیت مالی

برخی از سازمانها با کارکنان خود قراردادهای استخدامی دارند که جابه جایی آنها را محدود می کند، اما بدیهی است که انسانها در مالکیت سازمانها قرار ندارند.

روشهای گزارشگری

چهار روش برای انعکاس سرمایه گذاریها در منابع انسانی در گزارشهای مالی سالانه شرکتها وجود دارد. اطلاعات مربوط به سرمایه گذاریها در منابع انسانی را می توان در گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام، گزارش داراییهای نامشهود، صورتهای مالی حسابرسی نشده، یا به شکل پیوست صورتهای مالی اساسی ارایه کرد.

گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سرمایه 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 هیئت مدیره ممکن است مخارجی را به عنوان سرمایه گذاری در داراییهای انسانی گزارش کند. برای مثال، یک شرکت ممکن است مخارج انجام شده برای آموزش کارکنان خود را جداگانه گزارش کند. این گونه اطلاعات به سرمایه گذاران و تحلیلگران مالی کمک می کند تا میزان توجه مدیریت

و برنامه ریزی مورد نیاز منابع انسانی مورد توجه قرار نمی گیرد. تحلیلگران اقتصادی عقیده دارند، سرمایه گذاری در منابع انسانی منجر به کارایی می شود؛ بنابراین، در اختیار داشتن اطلاعات مربوط به سرمایه گذاری در داراییهای انسانی در راستای حفظ کارایی از نظر سرمایه گذاران ضروری تلقی می گردد. این امر از راههای مختلف می تواند برای سرمایه گذاران مفید واقع شود. سرمایه گذاران می توانند تعیین کنند که آیا از منابع انسانی به نحو مطلوب محافظت می شود و یا این که آیا منابع در حال توسعه و یا کاهش هستند؟ کاهش سرمایه گذاری در منابع انسانی ممکن است باعث افزایش سود در کوتاهمدت شود اما تهدیدی برای سودآوری سازمان در بلندمدت نیز می باشد. حداقل مزیت استفاده از حسابداری منابع انسانی در دسترس قرار دادن چنین اطلاعاتی برای سرمایه گذاران است.

در آمریکا برخی معتقدند که حسابداری منابع انسانی می تواند در مورد چگونگی وضع و پرداخت مالیات آثار بااهمیتی داشته باشد. این گروه عقیده دارند که افزایش حرکت تدریجی اقتصاد غرب از بخش صنعتی (تولیدی) به سوی صنایع خدماتی، موجب افزایش سرمایه گذاری در زمینه دانش، مهارتها و تجربه های کارکنان در این نوع سازمانها می شود. گسترش نیاز به کارکنان واجد شرایط در این صنایع و نیاز به توسعه منابع انسانی موجب کاهش در پرداختهای مالیاتی می شود و میزان آن بیش از حد نصاب متداولی است که به وسیله قوانین مالیاتی مجاز گردیده است. به همین ترتیب، تشخیص مخارج منابع انسانی در موسساتی نظیر موسسات حسابرسی و خدمات مدیریت، امکان برخورداری از مزایای مالیاتی، از طریق استهلاك قابل قبول مخارج مربوط در این زمینه را به آنان می دهد.

به توسعه منابع انسانی بعنوان عامل حیاتی برای تضمین سوددهی شرکت در بلندمدت را ارزیابی کنند. بعلاوه، گزارش هیئت مدیره باید شامل اطلاعاتی در مورد ترک خدمت کارمندان از لحاظ روند و هزینه آن نیز باشد. احتمالاً شرکت باید در مورد ترک خدمت مدیران کلیدی و متخصصان فنی خود که ممکن است به رقابت تجاری شرکت ملحق شوند یا رقیب جدیدی را به وجود آورند، نیز گزارش کند. این موضوع در صنایعی که با تکنولوژی پیش می روند و تحقیق و توسعه دانش فنی در آنها نقش بسیار مهمی دارد، غیرعادی نیست. گزارشها نشان می دهد که در برخی موارد استعفای مدیر اجرایی یک شرکت و پیوستن وی به شرکت رقیب موجب شده است که برخی از کارگزاران و متخصصان همکار مدیر مزبور نیز استعفا دهند و به شرکت جدید ملحق شوند و در نتیجه، شرکت قبلی متحمل خسارت قابل ملاحظه ای شده است. بنابراین، زیان قابل ملاحظه ناشی از داراییهای انسانی باید در گزارش هیئت مدیره افشا شود.

دومین روش آن است که اطلاعات در مورد سرمایه گذاریها در داراییهای انسانی در گزارش داراییهای نامشهود ارایه شود. این روش توسط موسسه حسابرسی آرتور اندرسن پیشنهاد شده است.

این موسسه پیشنهاد می کند که مبالغ عمده ای که صرف داراییهای نامشهود از جمله منابع انسانی، می شود در صورتهای مالی به طور جداگانه گزارش شود. بعلاوه شرکتی که مخارج هنگفتی را در رابطه با داراییهای نامشهود متحمل می شوند، بویژه شرکتی با وابستگی شدید به تکنولوژی و شرکتهای خدماتی که سرمایه گذاریهای کلانی برای کارکنان خود می نمایند و همچنین شرکتی که از طریق ادغام و خرید سهام و پرداخت مبلغ هنگفت برای

سرفقلى فعاليتهاى تجارى موجود رشد مى‌کنند، بايد صورتى از دارايبهاى نامشهود خود را ارايه کنند. اين گزارش بايد بيانگر مخارج انجام شده براى انواع دارايبهاى نامشهود در دوره جارى و همچنين در دوره‌هاى گذشته باشد. يادداشتهاى لازم به منظور افشاى اطلاعاتى در مورد ماهيت مخارج انجام شده، و ساير اطلاعات مربوط بايد به پيوست گزارش دارايبهاى نامشهود ارايه شود.

اين روش گزارشگرى جالب است زيرا اطلاعاتى در مورد سرمايه‌گذارها در منابع انساني در اختيار سرمايه‌گذاران قرار مى‌دهد و لى مشکلات مربوط به استهلاك اين گونه دارايبها همچنان وجود دارد.

محدوديت مهم اين روش پيشنهادهى آن است که ترازنامه گمراه‌کننده است زيرا ارزش دارايبهاى شرکت کمتر از واقعيت ارايه مى‌شوند. اندازه‌گيرى سود و زيان نيز تحريف شده است زيرا کليه مخارج مربوط به دارايبهاى انساني در دوره‌هاى که واقع شده‌اند، هزينه جارى تلقى مى‌شوند. به همين ترتيب، اندازه‌گيرى بازده سرمايه‌گذارى نيز تحريف شده خواهد بود. سومين روش ارايه اطلاعات در مورد سرمايه‌گذارها در منابع انساني، انعکاس آنها در صورتهائى مالي حسابرسى نشده است. شرکتهائى مى‌توانند مجموعه‌هاى از صورتهائى مالي که دربرگيرنده سرمايه‌گذارها در دارايبهاى انساني طبق روشهاى پيشنهادهى حسابدارى منابع انساني است را به عنوان اطلاعات تکميلي به همراه صورتهائى مالي سالانه ارايه کنند. در گزارشها تصريح خواهد شد که صورتهائى مزبور بايد جدا از صورتهائى مالي اساسى که طبق اصول پذيرفته شده حسابدارى تهيه و ارايه شده‌اند، مورد بررسى قرار گيرند. همچنين، بايد يادآور شد که صورتهائى مکمل طبق اصول پذيرفته شده حسابدارى

سازمانهاى ورزشى حرفه‌اى از جمله سازمانهاى هستند که حق خريد، فروش و معامله قراردادهاى بازيکنان خود را دارند.

تهيه نگرديده‌اند و حسابرسى نيز نشده‌اند و فقط اهم دلايل مديريت را در مورد نحوه عملهاى مختلف حسابدارى نشان مى‌دهد. آخرين روش گزارش سرمايه‌گذارها در دارايبهاى انساني، منظور کردن آن در صورتهائى مالي اساسى است. در اين روش سرمايه‌گذارى در دارايبهاى انساني به عنوان دارايبى بلندمدت مطرح و طى عمر مفيد مورد انتظار آن مستهلك مى‌شود. اگرچه اين نحوه عمل در مورد سرمايه‌گذارها در نيروى انساني معمول و متداول نيست، اما برخى از شرکتهائى از آن پيروي کرده‌اند. برخى از موسسه‌ها و شرکتهائى نظير خطوط هواپيمايى، صنايع الکترونيک و باشگاههاى ورزشى حرفه‌اى که بخش عمده سرمايه آنها را نيروى انساني تشکيل مى‌دهند، با سرمايه‌گذارى در نيروى انساني چنين برخورد کرده‌اند.

مشکلات گزارش دارايبهاى انساني

چنانچه تصميم گرفته شود دارايبهاى انساني در صورتهائى مالي گزارش شود، به پنج پرسش اساسى حسابدارى بايد پاسخ داده شود.

اين پرسشها عبارتند از:

- ۱ - چه مخارجى بايد مخارج سرمايه‌اى تلقى شود؟
- ۲ - اين مخارج چگونه بايد مستهلك شوند؟
- ۳ - اين دارايبها تحت چه شرايطى بايد از

حسابها حذف شوند؟

۴ - سرمايه‌گذارى در دارايبهاى انساني چگونه بايد در صورتهائى مالي گزارش شوند؟

۵ - چگونه مى‌توان از احتمال اين که حسابدارى دارايبهاى انساني به عنوان وسيله‌اى براى دست‌کاري (تحريف) سود و زيان استفاده شود، جلوگيرى کرد؟

پرسش نخست، اساسيترين پرسش از «حسابدارى دارايبهاى انساني» است. اين موضوع در واقع مسئله طبقه‌بندي کردن مخارج منابع انساني به عنوان هزينه‌هاى جارى و مخارج سرمايه‌اى است. ضابطه اصلى براى تعيين آن که مخارجى بايد هزينه جارى به حساب آيد يا دارايبى، به امکان بالقوه خدمات آينده آن مخارج مربوط مى‌شود. مخارج بايد در دوره‌هاى که منافع آنها حاصل مى‌شود به عنوان هزينه محسوب شود. چنانچه منافع مورد انتظار مخارج، به دوره زمانى آينده مربوط شود، اين گونه مخارج، بايد به عنوان دارايبى تلقى و ثبت شود. براى مثال، مخارج آموزش کارکنان متخصص را مى‌توان نام برد.

پس از آن که دارايبهاى انساني به عنوان سرمايه‌گذارى محسوب شدند مسئله بعدى در حسابدارى، تعيين آن بخش از مخارج است که متناسب با عمر مفيد سپرى شده بايد در هر دوره حسابدارى به عنوان هزينه شناسايى گردد. اين فرايند براى دارايبهاى فزيكى مانند ماشين‌آلات، استهلاك ناميده مى‌شود. اگرچه دارايبهاى نامشهود عمر مفيد نامحدود دارند اما، از لحاظ حسابدارى بايد طى عمر مفيد برآوردى مستهلك شوند. دارايبهاى انساني نيز به عنوان دارايبى نامشهود طى عمر مفيد برآوردى آنها به عنوان هزينه تخصيص مى‌يابند که استهلاك ناميده مى‌شود. هدف اصلى از استهلاك دارايبهاى انساني، تطابق استفاده از دارايبى با منافع حاصل از آن است. به‌طور معمول اين

امر در حسابداری تطابق هزینه‌ها با درآمدها نامیده می‌شود. داراییهای انسانی باید طی عمر مفید (عمر سرویسدهی) مورد انتظار که باید برآورد شود، مستهلک گردد.

در حالی که عمر سرویسدهی (خدمت) برخی از داراییهای انسانی ممکن است معادل دوره اشتغال مورد انتظار فرد در سازمان باشد، عمر سرویسدهی (خدمت) برخی دیگر از داراییهای انسانی ممکن است معادل دوره‌ای تلقی شود که انتظار می‌رود فرد پست معینی را در یک سازمان اشغال نماید. عمر سرویسدهی برخی دیگر از داراییهای انسانی ممکن است تابعی از وضعیت مورد انتظار تکنولوژی باشد. برای مثال، مخارج جذب و استخدام افراد در سازمان، به تناسب دوره‌ای که انتظار می‌رود فرد در استخدام سازمان باشد، ممکن است برای سازمان به صرفه باشد. در مقابل، سرمایه‌گذاری در آموزش مهندسان کنترل کیفیت، چنانچه برخی از افراد آن به قسمت فروش منتقل شوند، ممکن است ضرورتاً مفید نباشد. بعلاوه، سرمایه‌گذاری در آموزش برنامه‌نویسان کامپیوتر برای یک زبان برنامه‌نویسی خاص، عمر مفیدی معادل با عمر مورد انتظار آن زبان خواهد داشت.

باید توجه داشت که استهلاک داراییها به صورت گروهی ممکن است مناسبتر از استهلاک جداگانه و یک یک داراییها باشد. بنابراین، سازمان می‌تواند از شیوه استهلاک گروهی یا فردی استفاده کند. به دیگر سخن، استهلاک گروهی نسبت به کارگران و کارکنان دفتری و استهلاک فردی نسبت به مدیران اعمال گردد.

اگرچه استهلاک روش اصلی برای تخصیص تدریجی دارایی انسانی به هزینه‌هاست، اما در برخی شرایط و وضعیتها 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 یا از حسابها حذف گردد. ترک خدمت ممکن است داوطلبانه، تعلیق و یا برکنار شدن از خدمت باشد. در هر صورت، مانده مستهلک نشده حساب دارایی انسانی باید به عنوان زیان دوره‌ای تلقی شود که تغییر رخ داده است. دوره خدمت (عمر سرویسدهی) مورد انتظار یک شخص ممکن است بنا به دلایل بسیاری تغییر کند. بیماری، اجرای طرحهای بازنشستگی زودرس و از کارافتادگی همگی می‌توانند موجب کوتاه شدن عمر خدمت (سرویسدهی) آینده یک دارایی انسانی گردند. وقتی که تغییر با اهمیتی در عمر سرویسدهی مورد انتظار فرد رخ دهد، دارایی باید تعدیل شود. تعدیل و کاهش بهای تمام شده داراییهای انسانی در این مرحله، مشابه نحوه عمل در مورد دارایی مشهود است.

یک جنبه داراییهای انسانی که مشکلات گزارشگری خارجی را به وجود می‌آورد، احتمال ترک خدمت کارکنان است. اگرچه برخی از سازمانها با کارکنان خود قراردادهای استخدامی دارند که جابه‌جایی آنها را محدود می‌کند، اما بدیهی است که انسانها در مالکیت سازمانها قرار ندارند. سازمانهای ورزشی حرفه‌ای از جمله سازمانهایی هستند که با بازیکنان خود چنین قراردادهایی دارند. در واقع، چنین سازمانهایی در حال حاضر حق خرید، فروش و معامله قراردادهای بازیکنان خود را دارند. به هر حال، در بیشتر موارد افراد نسبتاً آزاد هستند که سازمان را ترک کنند. بنابراین، تا اندازه‌ای نسبت به تحقق پیشبینی طول عمر بالقوه خدمات (دوره خدمت) یک فرد عدم اطمینان وجود دارد. پرسش اصلی حسابداری این است که چگونه می‌توان درجه عدم اطمینان نسبت

به تحقق پیشبینی خدمت انسانی را، به منظور ارایه سرمایه‌گذاریها در منابع انسانی در صورتهای مالی، در حسابها منظور کرد. این مسئله را می‌توان با در نظر گرفتن ذخیره‌ای برای هزینه‌های مورد انتظار ترک خدمت حل کرد.

خداشه‌دار کردن سود و زیان، آخرین موضوع در گزارشگری داراییهای انسانی در صورتهای مالی، در رابطه با احتمال دستکاری کردن سود و زیان، می‌باشد. برخی حسابداران عقیده دارند که داراییهای نامشهود نظیر داراییهای انسانی، اگرچه انتظار می‌رود منافعی در آینده داشته باشند، به دلیل عدم اطمینان فراوانی که در مورد منافع مربوط به دارایی تلقی کردن چنین مخارجی وجود دارد، باید در سالی که واقع می‌شوند، به عنوان هزینه، شناسایی و گزارش گردند. در این نظر نکته‌ای مثبت وجود دارد، اما تعمیم دادن آن تندرروی است. تصمیمگیری در مورد سرمایه‌ای تلقی کردن سرمایه‌گذاری در داراییهای انسانی تا حد زیادی به درجه عدم اطمینان از یک وضعیت خاص بستگی دارد. در برخی شرایط خاص ممکن است دارایی تلقی کردن سرمایه‌گذاری در داراییهای انسانی مفید نباشد، زیرا منافع آینده مورد انتظار آن بسیار کم ارزش است. به هر حال، چنین وضعیتهایی باید به عنوان استثنا و نه یک قاعده کلی تلقی شود. دستکاری در درآمدها یک مشکل ابتدایی و بی‌اهمیت نیست و هنوز جا دارد که درباره آن تحقیق و مطالعه شود. حتی در آن صورت نیز این مشکل نمی‌تواند لزوم انعکاس داراییهای انسانی در گزارشهای مالی غیرداخلی موسسه را تحت الشعاع قرار دهد.

منبع:

Flam Holtz, E.Co. Human Resource Accounting, 1984.