

مرور تاریخچه‌ی حسابداری منابع انسانی و دستیابی به نتایج حاصل از پژوهش‌های انجام‌شده، نشان می‌دهد که برخی از پژوهش‌ها بر اثبات ارتباط میان اندازه‌ی منابع انسانی و عملکرد سازمان، بعضی بر ارزیابی منابع انسانی و برخی نیز بر موضوعات گزارشگری، استانداردها و قواعد تاکید دارند. بررسی نتایج مبین آن است که رویکرد دارایی، برای گزارشگری منابع انسانی شکست‌خورده است و در مقابل رویکرد بدهی برای آن پیشنهاد می‌شود. به طور کلی، سه نوع بدهی با مفهوم حسابداری منابع انسانی منطبق است:

۱- بدهی‌های ناشی از سپرده‌های دیداری، این نوع سپرده‌ها همانند سرمایه‌های انسانی، دارایی‌های افراد هستند که به بانک‌ها و یا شرکت‌ها قرض می‌دهند.

۲- بدهی‌های ناشی از اجاره‌ی سرمایه‌ای، روشی است که به موجب آن شخص حق استفاده از دارایی شخص دیگر را به دست می‌آورد.

۳- بدهی‌های احتمالی، بدهی است که تحقق آن به رویدادهای آتی وابسته باشد. پژوهش انجام شده حاکی از آن است که به‌کارگیری روش بدهی احتمالی در شناسایی و گزارش منابع انسانی منطقی بوده و با استانداردهای حسابداری نیز سازگار می‌باشد.

رویکردی نو در حسابداری منابع انسانی

## از دارایی

## به سوی

## بدهی

دکتر محمد حسین سنایش

استادیار حسابداری دانشگاه شیراز

اصغر قربانی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه شیراز

گزارشگری برون‌سازمانی ارزش منابع انسانی مطرح شد. دلایل گوناگونی برای تشریح اهمیت گزارشگری ارزش منابع انسانی ارائه شده است که مهم‌ترین آنها چنین است: (۱) تلاش برای شفافیت اطلاعاتی، به منظور آگاه کردن افراد برون‌سازمانی نسبت به اطلاعات درون‌سازمانی، (۲) تلاش برای اجتناب از کم‌تر گزارش کردن دارایی‌ها و (۳) بهبود رویه‌ی کارفرمایان و ارتقای

در سازمان‌ها، دارایی‌های قابل ارزیابی هستند و اهمیت آنها کم‌تر از دارایی‌های فیزیکی و نامشهود سازمان نیست. اما هیچ‌گونه الزامی مثل استانداردهای مرتبط با سایر دارایی‌ها، برای ارزیابی و افشا آنها وجود ندارد. این در حالی است که به اعتقاد کان الگوها تغییر می‌کنند، حتی اگر این تغییر به‌سختی انجام شود (کان، ۱۹۹۶). از اواخر دهه‌ی ۱۹۶۰ میلادی موضوع

### ۱- مقدمه

به اعتقاد کان<sup>۱</sup> (۱۹۹۶)، زمانی که یک گروه بر مدل‌های خاصی باور داشته باشند، الگویی تدوین می‌کنند و با استفاده از مثال‌های مختلف سعی در تعمیم آن خواهند داشت. بر این اساس، گروه پژوهشگران و فعالان حرفه‌ای که از حسابداری منابع انسانی به‌عنوان دارایی حمایت می‌کنند نیز الگویی ایجاد کرده‌اند و اغلب بر این باورند که افراد

جایگاه مدیران منابع انسانی در برخورد با کارکنان سازمان‌ها (تیکی، ۲۰۰۵). به اعتقاد برخی از پژوهشگران و فعالان حرفه‌ای، مدل‌های ارزیابی دارایی‌های انسانی سازمان‌ها، به علت عدم انطباق با تعریف دارایی با شکست مواجه شده است (میو، ۲۰۰۴). نظریه‌هایی که پژوهشگران ارائه می‌کنند، برای اثربخشی بیشتر، باید نشان‌دهنده‌ی چگونگی کاربرد آنها بوده، با سایر نظریه‌های پذیرفته شده منطبق باشد. همچنین چگونگی اندازه‌گیری مفاهیم منعکس در تئوری را نیز باید تشریح کرد. این در حالی است که فرایندهای حسابداری پیشنهادی برای منابع انسانی بسیار متفاوت از سایر تکنیک‌های ارزش‌یابی است و انطباق با دو شرط دارایی را دشوار می‌کند. از دید حسابداران، یک دارایی منافع آتی دارد و تحت مالکیت و کنترل واحد گزارشگر است. لیکن درآمد آتی حاصل از منابع انسانی قابل اتکا نیست و همچنین منابعی قابل تملک و فروش نیستند. بنابراین منابع انسانی، دارایی‌ها با ویژگی‌های خاص است که از سایر دارایی‌های شناسایی شده‌ی سازمانی، متفاوت به نظر می‌رسد (کیسو و همکاران، ۲۰۰۳).

## ۲- شکست الگوی شناسایی دارایی

تا چند دهه‌ی اخیر نیروی انسانی سازمان‌ها به عنوان یکی از منابع بهره‌وری از جانب حرفه‌ی حسابداری شناسایی نشده بود. همواره این ایراد بر حسابداری وارد بود که این حرفه تنها به شناسایی و ارایه سرمایه‌ی غیرانسانی می‌پردازد و دارایی‌های انسانی سازمان‌ها را در نظر نمی‌گیرد. تاریخچه‌ی حسابداری و رویکرد نوین اندازه‌گیری منابع انسانی به پژوهش هرمانسون<sup>۵</sup> در سال ۱۹۶۴ میلادی در دانشگاه ایالتی میشیگان بر می‌گردد (هرمانسون، ۱۹۶۴). اساس کار وی مبتنی بر نظریه‌های لیکرت<sup>۶</sup> بود که در آن زمان راهنمایی دو دانشجوی دکتری اریک فلیم هولتس و پایل<sup>۷</sup> را بر

عهده داشت. در اواخر دهه‌ی ۱۹۶۰ و اوایل دهه‌ی ۱۹۷۰، رساله‌ی دکترای این دو در زمینه‌ی روش‌های کاربردی یک سیستم حسابداری برای منابع انسانی شرکت سهامی آرچی باری<sup>۸</sup> به پایان رسید. از آن زمان به بعد فعالیت‌هایی در زمینه‌ی اندازه‌گیری و چگونگی شناسایی منابع انسانی سازمان آغاز شد و محققان و فعالان حرفه‌ای تلاش خود را در شناسایی یک قلم دارایی در ترازنامه متمرکز ساختند (تیکی، ۲۰۰۵: ۴۲).

در ابتدا با توجه به اصل بهای تمام‌شده‌ی تاریخی، مدل‌هایی برای بهایابی و شناسایی منابع انسانی ارایه شد. به گونه‌ای که فلیم هولتس (۱۹۹۸) بهای منابع انسانی را به دو دسته: بهای اولیه<sup>۹</sup> و بهای جایگزینی<sup>۱۰</sup> تقسیم کرد. طبق تعریف، بهای اولیه شامل مخارجی است که به منظور دستیابی، آموزش و بهسازی نیروی انسانی تحمل می‌شوند. بهای جایگزینی نیز مخارجی است که به منظور جایگزین کردن منابع انسانی فعلی با افراد جدید صورت می‌گیرد و شامل بهای دستیابی، آموزش و بهسازی و انفضال است. این مخارج به حساب دارایی انسانی منظور شده و طی عمر مفید برآوردی مستهلک می‌شوند (فلیم هولتس، ۱۹۹۸: ۵۶).

بنابراین حسابداری منابع انسانی نیز مشمول تمامی انتقاداتی شد که بر بهای تمام‌شده‌ی تاریخی وارد بود. از جمله آنکه به‌کارگیری مدل‌های بهایابی، قابلیت مقایسه اطلاعات منابع انسانی ارایه شده توسط شرکت‌ها را تحت تاثیر قرار داده، با مشکل مواجه می‌کرد. زیرا دو سازمان با تعداد پرسنل برابر و شرایط استخدام و آموزش یکسان که دارای کارکنان متمایزی هستند، بهای یکسانی را از طریق به‌کارگیری مدل‌های بهایابی شناسایی می‌کنند. این در حالی است که وجود کارکنان متفاوت، پیامدهای متفاوتی داشته و ارزش آنها برای سازمان متفاوت است (تیکی، ۲۰۰۵).

تمامی این عوامل منجر به این امر شد که اندازه‌گیری منابع انسانی مثل سایر مفاهیم دیگر با تعدیل‌هایی نسبت به اصل بهای تمام‌شده‌ی تاریخی مواجه شود. بنابراین حسابداری منابع انسانی بیشتر از بهایابی نیازمند ارزش‌یابی شد. مفهوم ارزش منابع انسانی بر اساس نظریه‌ی ارزش در اقتصاد قرار دارد. انسان مانند سایر منابع دارای ارزش است، زیرا قادر به ایجاد منافع بالقوه‌ی آتی است. بنابراین ارزش یک فرد برابر ارزش فعلی مجموعه‌ای از خدمات است که انتظار می‌رود در طول دوره‌ی خدمت خود در سازمان ایجاد کند. روش‌های زیادی برای اندازه‌گیری ارزش منابع انسانی در دهه‌ی ۱۹۷۰ میلادی تدوین شد. برخی از روش‌های مطرح عبارتند از: روش ارزش اقتصادی (فعلی)<sup>۱۱</sup>، مدل ضریب ارزش<sup>۱۲</sup>، مدل فلیم هولتس، مدل مورس، مدل مارکو، مدل اگان و مدل مزایده (تالانه و پوریناسب، ۱۳۷۳). وجود نارسایی‌های عمده در تعریف مفاهیم موجود و مشکلات اجرایی پیاده‌سازی آنها باعث شد که میان تعریف سرمایه‌ی انسانی به عنوان یک دارایی و تعریف عمومی از دارایی در حرفه‌ی حسابداری تفاوت عمده‌ای به وجود آید. لِسُو<sup>۱۳</sup> و شوآنز<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۱) نیز در کتاب معروف خود با عنوان «نامشهودها»<sup>۱۵</sup> این موضوع را مطرح می‌سازد که ارزیابی منابع انسانی در مقایسه با سایر دارایی‌های نامشهود دشوارتر است. دارایی‌های نامشهود، تاثیرات بازخوردی مثبتی را به همراه دارند. یعنی به‌کارگیری آنها در یک زمینه، بازدهی را در جای دیگر بهبود می‌بخشد. این امر به مزایای شبکه‌ای<sup>۱۶</sup> اشاره دارد. برای مثال، آموزش کارکنان، آموزش سایر افراد از طریق آنها را به همراه خواهد داشت ولیکن، ارزش‌یابی آنها بسیار مشکل است. زیرا منابع انسانی خرید و فروش نمی‌شوند و نسبت به منافع آتی آنها کنترلی وجود ندارد، به گونه‌ای که کارکنان آموزش دیده می‌توانند به



مورد بررسی قرار دادم.» نتایج مطالعات وی منجر به طرح سه روش بدهی: (۱) روش سپرده‌ی دیداری،<sup>۱۷</sup> (۲) روش اجاره‌ی سرمایه‌ای<sup>۱۸</sup> و (۳) روش بدهی احتمالی<sup>۱۹</sup> شد، به گونه‌ای که اساس هر یک بر درک مفهوم بدهی مبتنی است.

#### ۴- بدهی‌ها

بدهی مثل دارایی، اصطلاحی است که ما از آن استفاده کرده و فکر می‌کنیم مفهوم آن را می‌دانیم. اغلب ما فکر می‌کنیم که بدهی معنی بدی دارد، اما این درست نیست. بهتر است که بدهی را در قالب یک تعهد تصور کنیم. ایجاد و ایفای تعهدات اساس تجارت است. ما به مشتریان و اعتباردهندگان خود وعده‌هایی<sup>۲۰</sup> می‌دهیم. همچنین وعده‌هایی نیز از عرضه‌کنندگان کالا و خدمات دریافت می‌کنیم و انتظار ایفای آن را داریم. اینها تعهدهایی است که بر اساس اصل احترام الزامی است. هنگام معامله با افراد ناآشنا یا در زمانی که معامله توأم با عدم اطمینان است، این تعامل اغلب به صورت قراردادی تدوین می‌شود تا تعهدات، الزامی قانونی به خود بگیرند. بنابراین برای فعالان تجاری، بدهی انجام تعهدات خوب یا بد نیست، بلکه واقعیت و ضرورتی برای ادامه‌ی حیات تجاری است (تیکلی، ۲۰۰۵: ۵۱). درک مفهوم بدهی بسیار حیاتی

تجهیز کرد، به گونه‌ای که این امر بتواند در فرایند تصمیم‌گیری مالی مفید باشد؟». به عبارت دیگر، منطق پیشین که «حسابداران توجیه شوند، منابع انسانی مانند سایر مفاهیمی است که آنها ارایه می‌کنند» خوب است، اما باید به دنبال استدلال بهتری بود تا بتواند با سایر مفاهیم حسابداری (بیشتر از مفهوم دارایی) منطبق باشد. بنابراین بایستی به جست‌وجوی مفاهیمی پرداخت که گزارش شده و بر تصمیم‌های مالی تاثیر می‌گذارند، پس از آن امکان استخراج مدل از آنها مورد بررسی قرار گیرد (تیکلی، ۲۰۰۵: ۵۰).

#### ۳- الگوی شناسایی بدهی

نخستین بار تیکلی در سال ۲۰۰۵ میلادی، استفاده از الگوی بدهی را پیشنهاد کرد. وی در مقاله‌ی خود بیان کرده است: «روزی که به این مسئله فکر می‌کردم، ارتباط ساده‌ای به ذهنم رسید. به گونه‌ای که حق خروج کارمند از سازمان را بسیار شبیه به حق بستن یک حساب دیداری دیدم. کنجکاو شدم که از منظر حسابداری بانک، چگونه با این موضوع برخورد می‌شود. فهمیدم که از منظر بانک، حساب‌های دیداری مثل بدهی است. سپس، به کارگیری نحوه‌ی عملی مشابه برای سرمایه‌ی انسانی که کارکنان به شرکت‌ها قرض می‌دهند را

سرعت از شرکت جدا شده در شرکت دیگری (حتی شرکت رقیب) کار کنند. در این حالت ارزش ایجاد شده ناشی از آموزش کارکنان، به تمامی عاید شرکت سرمایه‌گذاری کننده نمی‌شود. این عوامل باعث شد تا مدیران مالی و حسابداران، طرح‌های پیشنهادی برای ارزیابی منابع انسانی را نپذیرند. زیرا هنوز بر انطباق فرایندهای حسابداری منابع انسانی و سیستم‌های مرسوم حسابداری معتقد نبودند و تفاوت فاحشی میان تکنیک‌های ارزیابی منابع انسانی در مقایسه با سایر دارایی‌ها مشاهده می‌کنند. بنابراین ضرورت تدوین مدل‌هایی منطبق با سیستم‌های مرسوم حسابداری احساس می‌شود (تیکلی، ۲۰۰۸: ۲۵).

همانطور که آلسون برای حل مسایل پیشنهاد می‌کند، گاهی یک مسئله می‌تواند از طریق طرح مجدد آن حل شود. برای مثال، به جای «چه‌گونه می‌توان حسابداران را برای گزارش منابع انسانی در قالب یک دارایی تجهیز کرد؟» می‌توان سوال را به این شکل طرح کرد: «چه‌گونه می‌توان حسابداران را برای گزارش ارزش منابع انسانی

است و مقدمه‌ای برای قرارداد کارکنان در ترازنامه است. در جوامعی که انسان‌ها به تملک در نمی‌آیند، سازمان‌ها از طریق تقبیل بدهی‌ها، منابع انسانی و سرمایه‌ی انسانی را به خدمت می‌گیرند و حفظ می‌کنند. چنانچه سازمان به منابع انسانی بدهی نداشته باشد و تحمل بدهی آتی نیز انتظار نرود، به احتمال زیاد قادر به جذب منابع انسانی نخواهد بود (تیکلی، ۲۰۰۵: ۵۱). در حسابداری، بدهی به عنوان خروج منافع اقتصادی ناشی از تعهدات فعلی واحد تجاری معین به انتقال دارایی‌ها یا ارایه‌ی خدمات در آینده است که از معاملات و رویدادهای گذشته منتج شده است. بنابراین، بدهی‌ها در قالب تعهداتی برای انتقال دارایی در آینده هستند. تعهداتی که منجر به بدهی‌های بلندمدت می‌شود، سه نوع است: (۱) تعهداتی که ناشی از چگونگی تامین مالی است، مانند اسناد پرداختنی بلندمدت، اوراق قرضه یا تعهدات اجاره‌ای، (۲) تعهداتی که ناشی از عملیات بوده و شامل تعهدات بازنشستگی و مالیات بر درآمد است و (۳) بدهی‌های احتمالی که به وقوع رویدادهای آتی وابسته هستند، به گونه‌ای که خدمات پس از فروش و دعاوی حقوقی نمونه‌هایی از این نوع بدهی است (کیسو و همکاران، ۲۰۰۳: ۳۷).

برای تشریح روش بدهی مورد استفاده برای حسابداری منابع انسانی، سه نوع خاص از بدهی‌ها وجود دارند که ضرورت طرح آنها احساس می‌شود. الف - بدهی‌های ناشی از سپرده‌های دیداری، ب - بدهی‌های ناشی از اجاره‌ها و ج - بدهی‌های احتمالی.

۴-۱ - بدهی‌های ناشی از سپرده‌های دیداری<sup>۱</sup>  
سپرده‌های دیداری روشی است که

سازمان‌ها به منظور تامین مالی از آن استفاده می‌کنند. البته این روش غالباً در صنعت بانکداری به چشم می‌خورد. حساب پس انداز و جاری مثال‌هایی از سپرده‌های دیداری هستند که اغلب افراد با آن آشنایی دارند. علت طرح سپرده‌های دیداری مشابه بودن آن با سرمایه‌های انسانی است. سپرده‌های



مابه‌ازای دریافتی خود آگاه است. شاید این انتقاد وارد شود که بانک‌ها قادر به کنترل سپرده‌های دیداری دریافت‌شده هستند، ولی باید خاطر نشان کرد که واحدهای تجاری از طریق روابط کارکنان می‌توانند سرمایه‌های انسانی خود را کنترل کنند. علاوه بر این، مالکان سپرده‌های دیداری می‌توانند در هر زمان از حساب خود برداشت نمایند، این امر باعث می‌شود تا کارکنان بانک به مالکیت آن‌ها فکر نکرده، تنها در فرایندهای مختلف و به منظور کسب سود از آن استفاده کنند. آشنایی با حسابداری سپرده‌های دیداری در بانک، به حسابداری سرمایه‌ی انسانی که به شرکت‌ها واگذار شده است کمک می‌کند. مالکان پول با آن مثل یک دارایی رفتار می‌کنند، ولی وقتی یک موسسه‌ی مالی سپرده‌ی دیداری دریافت می‌کند، یک حساب بدهی ایجاد و ممکن است عنوان آن را «سپرده‌ی دیداری» بگذارد. حساب بدهی به میزان وجوه دریافتی افزایش می‌یابد و در مقابل نیز حساب دارایی «وجوه نقد» بدهکار می‌شود. وجوه دریافتی می‌تواند در فرایندهای گوناگون تحصیل درآمد از قبیل اعطای وام‌های متنوع، به کار گرفته شود. زمانی که چنین وجوهی مصرف می‌شوند، حساب وجوه نقد بستانکار و حساب دارایی مربوطه بدهکار می‌شود. در زمان وصول بهره‌ی وام‌ها، مبالغ مزبور به حساب درآمد ثبت می‌شوند و زمانی که دارنده‌ی حساب دیداری سود تحقق‌یافته‌ی خود را از بانک دریافت می‌کند، حساب هزینه‌ی بهره‌ی پرداختی بدهکار و وجوه نقد بستانکار خواهد شد. هزینه‌ی بهره‌ی پرداختی و درآمد بهره برای محاسبه‌ی سود (زیان) بانک به

دیداری و سرمایه‌های انسانی، دارایی‌های افراد است که آنها را قرض می‌دهند. افراد می‌توانند از طریق قرارداد با یک شخص، حق استفاده از سرمایه‌ی انسانی یا وجه نقد خود را واگذار کنند. فسخ وام می‌تواند به موجب قرارداد و با اعلام قبلی باشد یا این که مالک در هر زمان می‌تواند سرمایه‌ی انسانی و وجوه سپرده‌ی خود را از واحد تجاری خارج کند. در هر دو حالت، مالک نسبت به

کار گرفته می‌شوند. در این مطالعه تاکید بر سپرده‌های دیداری به علت وجود تشابه با سرمایه‌ی انسانی اعطایی است. اعتقاد کلی بر این است که کارکنان، مالک سرمایه‌ی انسانی هستند که به شرکت قرض داده می‌شود. شرکت‌ها نیز سرمایه‌ی انسانی را قرض می‌گیرند تا تقاضای موجود برای کالاها و خدمات خود را پوشش دهند. تملک شرکت‌ها بر سرمایه‌ی انسانی کم‌تر از تملک بانکها بر وجوه سپرده‌های دیداری است، ولی کنترل بانک‌ها بر سپرده‌های دیداری خود کمتر از کنترل سرمایه‌ی انسانی توسط شرکت‌ها است. زمانیکه بانک‌ها و شرکت‌ها به ترتیب سپرده‌های دیداری و سرمایه‌های انسانی را دریافت می‌کنند، متعهد می‌شوند در زمانیکه مالک آن را مطالبه کرد، آنها را مسترد کنند. بنابراین بانکها و کارفرمایان در زمان دریافت سپرده و سرمایه‌ی انسانی متحمل بدهی می‌شوند. چنانچه بتوانیم میزان بدهی را که شرکت به خاطر تحصیل سرمایه‌ی انسانی پرسنل خود متحمل می‌شود محاسبه کنیم، این میزان تحت عنوان «سرمایه‌ی انسانی استقراضی»<sup>۲۲</sup> در دفاتر شناسایی می‌شود. به منظور شناسایی بدهی «سرمایه‌ی انسانی استقراضی» در دفاتر، نیازمند شناسایی دارایی تحت عنوان «دارایی انسانی تخصیص نیافته»<sup>۲۳</sup> هستیم تا معادله‌ی اساسی حسابداری (دارایی = بدهی + سرمایه) برقرار شود. زمانیکه کارکنان به دواير مختلف تقسیم می‌شوند، حساب «دارایی انسانی تخصیص نیافته» بستانکار و حساب دارایی جدید دیگری تحت عنوان «سرمایه‌ی انسانی به کار رفته»<sup>۲۴</sup> بدهکار می‌شود. زمانی که فرایند تولید منحل شود و یا کارکنان آن تقلیل یابد، حساب «سرمایه‌ی انسانی به کار رفته» بستانکار و حساب «دارایی انسانی تخصیص نیافته» بدهکار می‌شود. ارزش سرمایه‌ی انسانی تخصیص نیافته در حساب مربوطه باقی می‌ماند تا زمانی که کارمند از سازمان جدا شود. در این حالت حساب «دارایی

انسانی تخصیص نیافته» بستانکار شده و حساب «سرمایه‌ی انسانی استقراضی» بدهکار می‌شود. این امکان نیز وجود دارد که کارمند مزبور به دواير دیگر نیز انتقال یابد. با وجود برخی شباهت‌های مفهومی، تفاوت عمده‌های میان سرمایه‌ی انسانی استقراضی و سپرده‌ی دیداری استقراضی وجود دارد. سهولت تعیین ارزش پولی بدهی مالی و دشواری تعیین ارزش پولی بدهی سرمایه‌ی انسانی تفاوت مهمی است. تفاوت دیگر زمانی است که سپرده‌ی دیداری عودت می‌شود، ارزش اولیه‌ی سپرده بازپرداخت خواهد شد. این در حالی است که مبلغ پرداختی ممکن است بیش‌تر یا کم‌تر از مبلغ اولیه‌ی شناسایی شده به عنوان بدهی باشد. این امر استقراض سرمایه‌ی انسانی را بیش‌تر شبیه نوع دیگری از قرارداد استقراض می‌کند که آن قرارداد را اجاره می‌نامند.

#### ۴-۲- بدهی‌های ناشی از اجاره‌ها

آگاهی مدیران منابع انسانی دهه‌ی ۱۹۷۰ در مقایسه با مدیران کنونی نسبت به مباحث اجاره بسیار اندک بوده است. امروزه آشنایی بیش‌تری نسبت به موضوع اجاره وجود دارد، زیرا افراد قراردادهای بسیاری به منظور تحصیل دارایی‌های مختلف منعقد می‌کنند. قرارداد اجاره، روشی است که به موجب آن شخص حق استفاده از دارایی شخص دیگر را به‌دست می‌آورد. این قرارداد، فرد مقروض را متعهد به بدهی در شکل پرداخت‌های ادواری و بازگرداندن مورد اجاره در شرایط خاص در پایان دوره می‌کند. توافق درباره‌ی شرایط دارایی برگشت شده برای مالک (موجر) بسیار حیاتی است، زیرا آنها را قادر می‌سازد تا مبالغ دریافتی خود را به‌گونه‌ای تعیین کنند که از معامله‌ی مذکور سود تحصیل نمایند. ارزش مورد اجاره در پایان مدت اجاره، ارزش باقی‌مانده<sup>۲۵</sup> نامیده می‌شود. چنانچه ارزش باقی‌مانده برابر صفر

باشد، بهتر است که مالک دریافتی‌های خود را به‌گونه‌ای تعیین کند که بتواند دارایی جدیدی را خریداری کند. اگر ارزش باقی‌مانده‌ای وجود داشته باشد، مبالغ دریافتی تنها بایستی مبلغ کاهش یافته را جبران کند. در طول مدت اجاره، ممکن است مستاجر در مورد اجاره بهسازی‌هایی را انجام دهد، که بهسازی‌های موجر نامیده می‌شوند. به میزان بهسازی انجام‌شده در مورد اجاره، حساب دارایی مربوطه افزایش می‌یابد و این میزان در پایان مدت اجاره به مالک برگشت داده می‌شود. بهای تمام‌شده‌ی بهسازی را مستاجر پرداخت خواهد کرد و چنانچه این بها تا پایان مدت اجاره پوشش داده نشده، مستاجر به میزان مبلغ پوشش داده نشده متحمل زیان می‌شود. اگر در قرارداد اجاره این الزام وجود داشته باشد که مستاجر دارایی را مشابه با شرایط اول قرارداد تحویل دهد، بهبود ایجادشده در دارایی به عنوان بدهی موجر شناسایی خواهد شد.

از دیدگاه نظری، اجاره در موارد پرداخت‌های اصل مبلغ قرارداد، پرداخت‌های بهره نسبت به مانده‌ی حساب‌ها در دوره‌های مربوطه و بازگشت میزان باقی‌مانده از اصل مبلغ قرارداد در پایان دوره، مشابه با وام است. همچنین، از آن‌جا که در اجاره، آنچه در ابتدا دریافت شده است در پایان واگذار می‌شود (به استثنای کاهش‌های انجام‌شده در طی دوره‌ی اجاره) می‌توان آن را با سپرده‌های دیداری مشابه دانست. دلایل مختلفی برای تمایل شرکت‌ها به استفاده از اجاره مطرح شده است. یک دلیل اصلی آن است که اجاره راهی است که از طریق آن شرکت‌ها می‌توانند یک عامل تولید را بدون پرداخت کامل ارزش نقدی آن، افزایش در ارزش دارایی‌های خود معادل با ارزش نقدی آن و افشای بدهی به‌وجود آمده ناشی از استقراض دارایی به‌کار گیرند. اگر ارزش باقی‌مانده‌ی مورد اجاره برابر صفر باشد، قرارداد



اجاره به وام یا فروشی که از خود مالک تامین مالی شده است، تبدیل می‌شود. زیرا مالک در پایان مدت قرارداد چیزی دریافت نمی‌کند.

در این نوع قرارداد، شرکت‌ها از نظر قانونی متعهد به پرداخت مبالغی در دوره‌های آتی هستند، این در حالی است که آنها خواستار اعلام عدم مالکیت و کنترل خود بر دارایی مورد اجاره هستند. در مقابل، حسابداران این موضوع را مطرح می‌کنند که به علت با اهمیت بودن مبالغ پرداخت‌های آتی، این اجاره بایستی به گونه‌ای شناسایی شود که نشان‌دهنده محتوای واقعی آن باشد. کم‌نمایی تعهدات مربوط به پرداخت‌های آتی بدین معنی است که قراردادهای اجاره، بدهی‌ها را کم‌تر نشان خواهند داد و منجر به به ارائه‌ی نادرست نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام و نرخ بازده دارایی‌ها می‌شود. دلیل اولیه‌ی سرمایه‌ای کردن اجاره‌ها آن است که حسابداران خواستار ارایه‌ی جزئیات منابع (بدهی‌های) آتی ناشی از قرارداد اجاره هستند. این جزئیات شامل: (۱) شرایط استفاده، (۲) میزان و چگونگی پرداخت‌های ادواری و (۳) شرایط بازگشت و ارزش باقی‌مانده‌ی مورد اجاره است.

حسابداران معتقدند که سهام‌داران و سرمایه‌گذاران بالقوه بایستی از ارزش فعلی پرداخت‌های آتی اجاره آگاه باشند و به همین خاطر با استفاده از نرخ بهره‌ی تعیین شده یا نرخ بهره‌ی تخمین زده شده مبلغ مزبور را محاسبه می‌کنند. زمانیکه تعداد دفعات پرداخت، نرخ بهره‌ی سرمایه‌ای شدن، مبالغ پرداخت و برنامه‌ی زمانبندی آن مشخص باشد، ارزش این بدهی قابل برآورد و گزارش می‌شود.

می‌توان از این روش برای ارزیابی سرمایه‌ی انسانی که کارکنان به شرکت اجاره (قرض) می‌دهند استفاده کرد. ممکن است خوانندگان یا منتقدان مطرح کنند که قراردادهای اختیاری<sup>۳۱</sup> بدین معنی است که کارفرمایان تنها بدهی

کوتاه‌مدت یا جاری داشته و می‌توانند آن را در هر زمان خاتمه بخشند. در پاسخ باید گفت که در قرارداد وام (اجاره) سرمایه‌ی انسانی، توافق اساسی در زمینه‌ی ارزش باقی‌مانده انجام می‌شود. این قرارداد با توجه به ارزش باقی‌مانده‌ی کارمند یک بدهی واقعی (هر چند احتمالی) است. از طرفی، عوامل دیگری برای بدهی احتمالی نیز وجود دارند که ناشی از استفاده‌ی نابه‌جا، سوءاستفاده، رفتار نادرست با دارایی (سرمایه‌ی انسانی) است و به موجب قوانین مربوطه، بایستی مبالغی از جانب شرکت پرداخت شود و این امر طرح سومین نوع از بدهی مرتبط با منابع انسانی را نیز الزامی می‌کند.

#### ۳-۴- بدهی‌های احتمالی

بدهی است که تحقق آن به رویدادهای آتی وابسته است، به گونه‌ای که از این طریق، مقادیر پرداختی، شخصی که ملزم به پرداخت است، زمان انجام پرداخت و آنچه که در یک پرداخت بایستی لحاظ شود، تعیین می‌شود. بدهی احتمالی به علت رویدادهای محتمل آتی به وجود آمده و چنانچه این رویدادها تحقق یابند، موجب محدود شدن دارایی‌ها و تحقق پرداخت‌ها می‌شود. محکوم شدن در یک دعوی حقوقی و جرایم تحمیلی از جانب دولت، نمونه‌هایی از بدهی‌های احتمالی است. حسابداران از رهنمودهای موجود در استانداردهای حسابداری به منظور طبقه‌بندی احتمال پرداخت‌ها استفاده می‌کنند. این استانداردها، رویدادهای احتمالی را به سه دسته‌ی محتمل، ممکن و بعید تقسیم می‌کند و هر یک را به شکل عملیاتی تعریف کرده‌اند. استانداردهای حسابداری بیان می‌کند که چنانچه دو شرط زیر برقرار باشد، یک بدهی ثبت و هزینه‌ی مربوطه نیز شناسایی می‌شود:

(۱) اطلاعات موجود مبین متحمل بودن تحقق بدهی باشد؛ و

(۲) برآورد میزان زیان تحقق یافته به شکل معقولی امکان‌پذیر باشد. برای مثال اگر شرکتی متهم به مرگ یکی از کارکنان خود بوده و سیاست‌ها و فعالیت‌های آن به‌سختی قادر به رد اتهام باشند. شما به عنوان حسابدار باید ارزش کارمند را برآورد کنید. این ارزش شامل درآمدهای بالقوه و ارزش روابط اخلاقی از دست رفته بوده که بایستی در قالب یک بدهی شناسایی شود. حال اگر شما متهم به فسخ نادرست قرارداد کارمندی شوید و از طرفی قادر به توجیه دلایل عمل خود باشید، وقوع بدهی بعید است و نیازی به گزارش بدهی احتمالی نیست.

بنابراین مدیریت مناسب منابع انسانی سازمانی، احتمال وقوع بدهی‌های مربوط به کارکنان را از محتمل به بعید تقلیل خواهد داد. فعالان حرفه‌ی حسابداری می‌توانند روش تعیین میزان سرمایه‌ی انسانی که به شرکت قرض داده شده است و روش محاسبه‌ی حساب بدهی سرمایه‌ی انسانی را تدوین کنند. غالباً مبالغ تخصیص داده شده به سرمایه‌ی انسانی که کارگر به کارفرمای خود قرض می‌دهد، می‌تواند برای محاسبه‌ی مبلغ بدهی احتمالی به کار گرفته شود. مدیریت منابع انسانی بهتر، وقوع بدهی‌های احتمالی مربوطه را بعید و یا در حد صفر قرار می‌دهد. این در حالی است که به علت عدم مدیریت منابع انسانی صحیح در زمینه‌ی استخدام، گزینش، آموزش، بهداشت و درمان، جبران خسارت، راهنمایی‌ها و غیره طبقه‌بندی احتمالات از بعید به محتمل سوق داده شده است.

#### ۵- روش‌های گزارشگری

اغلب افرادی که در زمینه‌ی حسابداری مطالعاتی دارند با مفاهیم دارایی، بدهی و حقوق صاحبان سهام آشنایی داشته و انتظار دارند که این اقلام را در ترازنامه مشاهده کنند. نویسندگان دیگر مفاهیم دیگری را برای ارایه در

ترازنامه مطرح کردند که می‌توان برخی از آنها را برای ورود افراد سازمانی به ترازنامه به‌کار برد. این مفاهیم اطلاعات اضافی ترازنامه نامیده شده و پنج نوع است:

(۱) احتمالات:<sup>۲۷</sup> رویدادهای بااهمیتی که پیامدهای نامشخص آتی دارند.

(۲) خط مشی‌های حسابداری:<sup>۲۸</sup> توصیفی از روش‌های ارزش‌یابی به کار رفته و مفروضات اساسی موجود در ارزش‌یابی موجودی، روش‌های استهلاک، سرمایه‌گذاری در واحدهای فرعی و غیره.

(۳) شرایط قراردادی:<sup>۲۹</sup> توصیفی از محدودیت‌ها و تعهدات مرتبط با دارایی خاص یا بدهی مشخص.

(۴) افشاهای مربوط به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه:<sup>۳۰</sup> افشای رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و پیش از انتشار عمومی آن.

(۵) ارزش منصفانه:<sup>۳۱</sup> افشای ارزش‌های منصفانه، به‌ویژه برای ابزارهای مالی (کیسو و همکاران، ۲۰۰۳: ۱۳۸).

سه مفهوم (۱)، (۳) و (۵) برای

روش بدهی منابع انسانی با اهمیت است. (کیسو و همکاران، ۲۰۰۳: ۱۴۰).

با بررسی سه روش پیشنهادی مطرح شده در مطالب پیشین، می‌توان اینگونه استنباط کرد که روش بدهی احتمالی پذیرفتنی‌تر است. به منظور به‌کارگیری روش سپرده‌ی دیداری یا روش اجاره، حسابداران منابع انسانی نخست نیازمند متقاعد ساختن حرفه‌های حسابداری و مدیریت مالی از بابت قابلیت اعتماد ارزش‌های انتسابی به منابع انسانی است. زیرا این دو روش نیازمند ایجاد دارایی معادل با بدهی سپرده‌ی دیداری یا اجاره‌ی شناسایی شده در ترازنامه است. در حالی که در روش بدهی احتمالی، تنها زمانی که کم‌نمایی وضعیت مالی محتمل باشد، هزینه و بدهی مربوطه شناسایی می‌شود. چنانچه احتمال وقوع زیان از حد معینی کم‌تر باشد، مبلغ احتمالی می‌تواند در یادداشت‌ها و بدون تحمل هزینه و ایجاد بدهی شناسایی شود. به عبارت دیگر، اگر بدهی‌های احتمالی در قالب یادداشت‌های اضافی ارائه شوند، تعدیل ترازنامه و صورت سود و زیان ضرورتی نخواهد داشت (تیکی، ۲۰۰۵: ۵۷).

حال این یادداشت شامل چه چیزی باید باشد؟ بدهی احتمالی شامل برآوردی از مبلغ و احتمال وقوع زیان مربوطه است. این دو نوع اطلاعات، محاسبه‌ی

رویدادهای بااهمیتی هستند که پیش از این نیز تشریح شد. رویدادهای بااهمیتی هستند که آینده‌ی نامشخص داشته، به وقوع یا عدم وقوع رویدادهای آتی بستگی دارند. چون حسابداران معتقد به افشای تعهدات قراردادی هستند، گزارشگری قراردادهای اجاره، تعهدات بازنشستگی و برنامه‌های اختیار سهام الزامی است. این اقلام را باید به صورتی شفاف در یادداشت‌ها مطرح کرد. الزامات مرتبط با تعهدات مربوط به حفظ سرمایه در گردش و محدودیت در تقسیم سود نیز در صورت با اهمیت بودن بایستی افشا شوند (تیکی، ۲۰۰۵: ۵۶).

همان‌گونه که استنباط می‌شود، در مفاهیم فوق قضاوت نقش اساسی دارد، ولی طبق پیشنهاد کیسو و همکاران (۲۰۰۳)، «زمانی که بدهی افشا می‌شود، بهتر است میزان افشا بیش از میزانی باشد که کافی به نظر می‌رسد». تعهدات قراردادی پرداخت، یک بدهی و نوعی ابزار مالی است که باید به ارزش منصفانه گزارش شود. این نویسندگان مطرح کردند که توضیحات داخل پرانتز، یادداشت‌ها، عطف‌های متقابل<sup>۳۲</sup> و اقلام متقابل<sup>۳۳</sup> تکنیک‌هایی هستند که استفاده از آنها برای افشای اقلام احتمالی گوناگون امکان‌پذیر است



زیان مورد انتظار را امکانپذیر می‌کند. برای حسابداری منابع انسانی، مبلغ زیان برابر با بهای جایگزینی نیروی کار با افرادی دیگر است که کیفیتی برابر دارند و احتمال مواجهه با چنین زیانی بستگی به نحوه‌ی جبران خدمات، برنامه‌های انگیزشی، رضایت شغلی کارکنان و برنامه‌های تعدیل پرسنل دارد. سلامتی و بهداشت پرسنل و برنامه‌های اخراج نیروی کار نیز نقش اساسی در میزان احتمال مربوطه خواهد داشت. چگونگی محاسبه میزان زیان و اثرات فعالیت‌های سازمان بر آن، باید به صورت مناسبی در یادداشت‌های مربوطه نشان داده شود. به گونه‌ای که مبالغ بدهی بیش‌تر، نشان‌دهنده‌ی ارزش بیش‌تر منابع انسانی سازمان و احتمال کم‌تر، نشان‌دهنده‌ی مالکیت و کنترل بیش‌تر بر منابع انسانی است (تیکی، ۲۰۰۵: ۵۷).

#### ۶- نتیجه‌گیری

این پژوهش در آغاز، تاریخچه‌ی حسابداری منابع انسانی تحت الگوی

شناسایی دارایی را ارائه کرد و در پایان این نتیجه حاصل شد که الگوی شناسایی منابع انسانی به عنوان دارایی در حرفه‌ی حسابداری شکست خورده است. الگوی پیشنهادی، متمرکز بر بدهی‌هایی است که در زمان به‌کارگیری افراد در سازمان متحمل می‌شوند و این امر بر مدیریت افشا این‌گونه بدهی‌ها متمرکز است. به طور کلی سه نوع بدهی با مفهوم حسابداری منابع انسانی ارائه گردید و در ابتدا سعی شد با استفاده از روش شناسایی بدهی مرتبط با سپرده‌ی دیداری و با در نظر داشتن معادله‌ی اساسی حسابداری به شناسایی بدهی مربوطه و دارایی معادل با آن پرداخته شود. از آن‌جا که ممکن است مبلغ ریالی ارزش منابع انسانی دریافت شده در آغاز قرارداد با مبلغ پرداختی مغایر باشد، چنین به نظر رسید که استفاده از روش قرارداد اجاره می‌تواند مفیدتر باشد. احتمال فسخ قرارداد پیش از موعد و یا بدهی‌های ناشی از دعوی حقوقی و جرایم تحمیلی از جانب دولت منجر به آن شد که رویه‌ی حسابداری مرسوم برای بدهی‌های احتمالی نیز مطرح شود، به گونه‌ای که افشای بدهی‌های احتمالی در ترازنامه مفید و با روش‌های متداول حسابداری نیز منطبق است. در این روش دیگر دارایی و بدهی منابع انسانی در ترازنامه شناسایی نمی‌شود، بلکه با افشای دو نوع اطلاعات در یادداشت‌های همراه در زمینه‌ی میزان بدهی و احتمال تحمل آن، می‌توان به افشای ارزش منابع انسانی و میزان تملک و کنترل شرکت بر آنها پرداخت، به گونه‌ای که میزان بدهی معادل بهای جایگزینی نیروی کار با افراد دیگری و با کیفیت برابر است و احتمال مربوطه نیز با توجه به نحوه‌ی جبران خدمات، برنامه‌های انگیزشی، رضایت شغلی کارکنان و برنامه‌های تعدیل پرسنل تعیین می‌شود. با توجه به مطالب پیش‌گفته چنین به نظر می‌رسد که به‌کارگیری روش بدهی‌های احتمالی در شناسایی و گزارش منابع انسانی مناسب‌تر بوده و با استانداردهای حسابداری نیز منطبق‌تر است.

#### پی‌نوشت‌ها

##### (Endnotes)

- 1- Kuhn
- 2- Theeke
- 3- Mayo
- 4- Kieso et al.
- 5- Hermanson
- 6- Likert
- 7- Payle
- 8- R. G. Barry
- 9- Original Cost
- 10- Replacement Cost
- 11- Economic (present) Value

##### 12-Multiplier

- 13-Lev
- 14-Schwartz
- 15-Intangibles
- 16- Network benefits
- 17-Demand Deposits
- 18-Leases
- 19-Contingent Liability
- 20-Promise

21- بیشتر مباحث سرفصل بدهیها از صفحات ۵۶-۵۲، مقاله‌ی تیکی (۲۰۰۵) اخذ شده است.

- 22- Borrowed Human Capital
- 23-Unassigned Human Assets
- 24-Employed Human Capital
- 25-Residual Value
- 26-At Will Agreements
- 27-Contingencies
- 28- Accounting Policies
- 29- Contractual Situations
- 30- Post-balance-sheet Disclosures
- 31- Fair Values
- 32- cross-reference
- 33-contra items

#### منابع:

- تالانه، عبدالرضا و امیر پوریا نسب (۱۳۷۳). «حسابداری منابع انسانی». فصلنامه بررسی‌های حسابداری، سال دوم، شماره ۸، صص ۴۵-۷۰.
- Flamholtz, E. (1998). "Human Resource Accounting.", San Francisco, Jossey Bass, Wei Hau, Maria Bullen
- Herman A. Theeke. (2005). "A human resource accounting transmission : shifting from failure to a future." Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol. 9 No.1, pp. 40-59.
- Herman A.Theeke and John B.Mitchell. (2008). "Financial implications of accounting for human resources using a liability model.". Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol. 12 No.2, pp. 124-137.
- Hermanson, R.H. (1964). "Accounting for human assets.", Occasional Paper, No. 14, Graduate School of Business Administration, East Lansing, MI.
- Kuhn, T. (1996). The Structure of Scientific Revolutions, 3rd ed., University of Chicago Press, Chicago, IL.
- Kieso, D.E., Weygandt, J.J. and Warfield, T.D. (2003), Fundamentals of Intermediate Accounting, Wiley, Hoboken, NJ.
- Lev, B. and Schwartz, A. (2001), Intangibles: Management, Measurement, and Reporting, The Brookings Institution, Washington, DC.
- Mayo, A. (2004), "Measuring human capital", Worldwide Link, Vol. 14 No. 2, p. 3.