

سرمایه گذاریها در دارایی های انسانی طبق روشهای پیشنهادی حسابداری منابع انسانی، به عنوان اطلاعات تکمیل به همراه صورتهای مالی سالانه ارایه کنند.

در گزارشهای تصریح خواهد شد که صورتهای مالی مزبور باید از جدا از صورتهای مالی اساسی که طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه و ارایه شده اند مورد بررسی قرار گیرند .

#### ۴) ارائه در پیوست صورتهای مالی اساسی :

آخرین روش گزارش سرمایه گذاریها در دارایی های انسانی، منظور کردن آن در صورتهای مالی اساسی است، در این روش سرمایه گذاری در دارایی های انسانی به عنوان دارایی بلند مدت مطرح و در زمان عمر مفید مورد انتظار آن مستهلک میشود. اگرچه این نحوه عمل در مورد سرمایه گذاری ها در منابع انسانی معمول و متداول نیست اما برخی شرکتها از آن پیروی کرده اند. برخی از موسسه ها و شرکتها نظیر خطوط هوایمایی، صنایع الکترونیک و باشگاههای ورزشی حرفه ای که بخش عمده سرمایه آنها را نیروی انسانی تشکیل میدهد این روش را اعمال می کنند.

#### نحوه گزارش دارایی های انسانی در صورتهای مالی :

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

۱) چه مخارجی باید مخارج سرمایه ای تلقی شود ؟

(۲) این مخارج چگونه باید مستهلک شوند ؟

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

(۴) سرمایه گذاری در منابع انسانی چگونه باید در صورتهای مالی گزارش شوند ؟

پرسش نخست ،اساسی ترین پرسش از این موضوع است .این موضوع در واقع طبقه بندی کردن مخارج منابع انسانی به عنوان هزینه های جاری و مخارج سرمایه ای است ضابطه اصلی برای تعیین آن که چه مخارجی بایدجاری به حساب آید یا دارایی ،که به امکان بالقوه خدمات آینده آن مخارج مربوط میشود . برای مثال مخارج آموزشی کارکنان مشخص .

اگرچه داراییهای نامشهود ،عمر مفید نامحدوددارند ،اما از لحاظ حسابداری باید طی عمر مفید برآوردی مستهلک شوند .داراییهای انسانی نیز به عنوان هزینه ای تخصیص می یابند که استهلاک نامیده میشوند هدف اصلی از استهلاک دارایی های انسانی تطابق استفاده از دارایی با منافع حاصل از آن است .

به طور معمول این امر در حسابداری تطابق هزینه ها با درآمدها نامیده میشود .عمر سرویس دهی (خدمت)برخی از داراییهای انسانی ممکن است معادل دوره انتقال مورد انتظار فرد در سازمان باشد ،عمر سرویس دهی برخی دیگر ممکن است معادل دوره ای تلقی شود که انتظار می رود فرد پست معینی را در یک سازمان اشغال کند .عمر سرویس دهی برخی دیگر ممکن است تابعی از وضعیت مورد انتظار تکنولوژی باشد .برای مثال مخارج جذب و استخدام افراد در سازمان به تناسب دوره ای که انتظار میروود فرد در استخدام سازمان باشد ،ممکن است برای سازمان به صرفه باشد .

اگر چه استهلاک روش اصلی برای تخصیص دارایی انسانی به هزینه هاست ،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 دوره های خدمت ،تعدیل و یا از حسابها حذف شود .مانده مستهلک نشده حساب دارایی انسانی باید به عنوان زیان دوره ای تلقی شود که تغییر رخ داده است .

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

## **مزایای HRA**

- (۱) باعث ایجاد تصمیم گیری موثر مدیریت می شود .
- (۲) باعث افزایش کیفیت مدیریت می شود .
- (۳) از سوء استفاده منابع انسانی جلوگیری می کند .
- (۴) به تخصیص اثر بخش منابع کمک می نماید .
- (۵) بهره وری سرمایه انسانی را افزایش می دهد.
- (۶) روحیه تعاون رضایت شغلی و خلاقیت را بهبود می بخشد .

- (۷) اثر بخشی انسانی را توسعه می دهد .
- (۸) بر رفتارنگرش و تفکر فردی در حوزه تصمیم گیری مورد درخواست تاثیر می گذارد .
- (۹) در تصمیم گیری های سرمایه گذاری طولانی مدت کمک می نماید .
- (۱۰) بخش های عملکرد خوب را تسهیل می نماید . ارزیابی نکات قوت و ضعف یک سازمان را هم آسان می نماید .
- (۱۱) موفقیت یک سازمان بستگی به نیروی کار کیفی در همه سطوح دارد و آن موقعیت تجاری و بازرگانی و کاری را به سرعت افزایش می دهد .
- (۱۲) اصول اساسی مناسب را برای کنترل سرمایه انسانی فراهم می نماید .
- (۱۳) توسعه اصول مدیرین را مورد حمایت قرار می دهد .
- (۱۴) پایش مناسب استفاده های اثر بخش منابع انسانی را تضمین می نماید .

## محدودیت های HRA

- (۱) هیچ خطوط کلی خاص برای سنجش هزینه و ارزش منابع انسانی وجود ندارد .
- (۲) عدم قطعیت منابع انسانی ، یک عدم اطمینان را در ارزش گذاری آن در یک رویکرد واقع گرا به وجود می آورد .
- (۳) در بعضی از مواقع ، عدم ترغیب نگرش منابع انسانی ممکن است به شکست آنها بینجامد و منجر به بهره وری کمتر می شود .
- (۴) در حالی که ارزش گذاری در سرمایه های انسانی انجام می شود ، تقاضا برای پاداش ها و بحران ها نیز در سطح بالا قرار می گیرد .

۵) ماهیت بدهی های ناشی شده، هنوز هم نیازمند آن است که تثبیت شوند.

۶) قوانین مالیات سرمایه های انسانی را به رسمیت نمی شناسد و بدین لحاظ آن فقط

یک بحث نظری می باشد .

۷) روشهای متعدد در ارزش گذاری منابع انسانی وجود دارند اما فقدان مقبولیت همگانی

را در پی دارند .

۸) نیاز به ایجاد و توسعه رشهای مناسب برای ارزش گذاری وجود دارد.

۹) نهادهای استاندارد گذار هیچ خطوط کلی برای بکار گیری و عملیاتی کردن رویکرد

حسابداری منابع انسانی را فراهم ننموده اند .

## نتیجه گیری

ارتقای سرمایه انسانی و تاثیر آن بر جنبه های مختلف عملکرد سازمان و در سطحی گسترده تر بر توسعه اقتصادی و اجتماعی جامعه بر کسی پوشیده نیست. ارتقای این سرمایه شامل مجموعه ای شایستگی ها برای استفاده دانش و مهارت به منظور رسیدن به نتایج برنامه ها است. شایستگی ها در برگیرنده ویژگیهایی همچون خلاقیت ، انعطاف پذیری ، توانایی رهبری ، توانایی حل مساله ، برقراری ارتباط سازنده با دیگران ، کار آفرینی و مهارت پیچیده ای همچون دانش چگونه آموختن است. تلاش برای اندازه گیری فعالیتهای مرتبط با تشکیل سرمایه انسانی نیازمند استفاده از ابزار و لوازم مربوط و قابل اتکا خواهد بود با استفاده از حسابداری منابع انسانی میتوان سرمایه گذاری های پیشنهادی روی منابع انسانی را بر اساس روش هزینه یابی ارزیابی کرد و با استفاده از مدلهای بهای تمام شده تاریخی یا مدل جایگزینی منابع انسانی خود را اندازه گیری و در گزارشات حسابداری و مدیریت و صورتهای مالی اساسی افشاء نمود. بی تردید در دنیای روبه رشد و دانش محور امروز توجه به نیروی انسانی به عنوان محور توسعه و سیستمهای شناسایی و

اندازه گیری این منبع مهم و ارزشمند از ضروریات بوده و نقش مدیران به عنوان تصمیم گیران سازمانی و حسابداران به عنوان تصمیم سازان این عرصه پررنگ تر و حساس تر خواهد بود .

## پیشنهادهات

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 ارتفاع حسابداری منابع انسانی برای کارگزاران بورس –(سرمایه گزاران) برگزار نماید .

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

د) 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 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 .

## منابع

- (۱) Human resource accounting (HRA) ، مرکز علوم مدیریت ایران ، [www.emodiran.com](http://www.emodiran.com)
- (۲) حسابداری منابع انسانی ، اثیر کربلایی
- (۳) گری دسلر ، مبانی مدیریت منابع انسانی ، ترجمه دکتر سید علی پارسایان و دکتر محمد اعرابی ، انتشارات دفتر پژوهشهای فرهنگی ، ۱۳۷۸
- (۴) نسرين جزنى مدیریت منابع انسانی ، نشر نی ، ۱۳۷۵
- (۵) شیمون ال ، دولان و رندال اس ، شولر ، مدیریت امور کارکنان و منابع انسانی ، ترجمه محمد طوسی و محمد صائبی ، انتشارات مرکز آموزش مدیریت ، ۱۳۷۶
- (۶) سعادت ، اسفندیار ، مدیریت منابع انسانی ، انتشارات سمت ، ۱۳۸۲
- (۷) پژوهی ، محمدرضا ۱۳۷۱- حسابداری منابع انسانی مطالعات مدیریت شماره ۸ ص ۹۳-۸۳
- (۸) تالانه ، عبدالرضا و پوریا نسب فامیر ۱۳۷۳- حسابداری منابع انسانی ، فصلنامه بررسی های حسابداری شماره ۸، ص ۷۰-۴۵
- (۹) حسن قربان ، زهرا ۱۳۷۶ روش های اندازه گیری سرمایه گذاری در منابع انسانی ، حسابداری شماره ۱۲۰، ص ۱۷-۱۱