

**خلاصه :** مقدمه : عصر صنعت و تفکر خالص صنعتی سپری شده و اکنون دوره اقتصاد مبتنی بر دانش است و سرمایه های انسانی در سازمانهای دانش محور نقش و اهمیت ویژه ای پیدا نموده و مدیریت بر سرمایه های انسانی و دانشگران در سازمانهای امروزی به رمز موفقیت آنان تبدیل شده است. لذا سرمایه انسانی تنها نهاده ای است که میتواند ضمن تغییر خود، سایر نهاده های تولید را تغییر داده یا تعدیل کند و مبنایی برای نوآوری فراهم سازد که در سطح وسیع به رشد اقتصادی بینجامد. در رویکردهای نوین مدیریت، نقش مدیر از نقشهای فرماندهی و کنترل به نقش مربیگری تغییر یافته و دو مقوله کارایی و اثر بخشی، محور توجه مدیران است. و باید توجه داشت در اقتصاد امروز داراییهای مجازی و ناملموس همراه با داراییهای ملموس ارزش سازمان را مشخص میکنند.

**شماره : 62**

**تاریخ : 1393/10/20**

**موضوع : مالی**

**متن :** مقدمه : عصر صنعت و تفکر خالص صنعتی سپری شده و اکنون دوره اقتصاد مبتنی بر دانش است و سرمایه های انسانی در سازمانهای دانش محور نقش و اهمیت ویژه ای پیدا نموده و مدیریت بر سرمایه های انسانی و دانشگران در سازمانهای امروزی به رمز موفقیت آنان تبدیل شده است. لذا سرمایه انسانی تنها نهاده ای است که میتواند ضمن تغییر خود، سایر نهاده های تولید را تغییر داده یا تعدیل کند و مبنایی برای نوآوری فراهم سازد که در سطح وسیع به رشد اقتصادی بینجامد. در رویکردهای نوین مدیریت، نقش مدیر از نقشهای فرماندهی و کنترل به نقش مربیگری تغییر یافته و دو مقوله کارایی و اثر بخشی، محور توجه مدیران است. و باید توجه داشت در اقتصاد امروز داراییهای مجازی و ناملموس همراه با داراییهای ملموس ارزش سازمان را مشخص میکنند. روند تحولات حسابداری : حسابداران از بدو تولد حسابداری نوین سه مرحله شامل 1- حسابداری سیاهه نویسی - 2- حسابداری مالی 3 - حسابداری مدیریت را طی کرده اند و چالش آینده حسابداری، مرحله چهارم حسابداری یا "حسابداری اجتماعی- اقتصادی" است که حسابداری منابع انسانی یکی از مقولات آن است. تعریف حسابداری منابع انسانی : طبق تعریف انجمن حسابداری آمریکا عبارتست از فرایند تشخیص و اندازه گیری اطلاعات درباره منابع انسانی و گزارش این اطلاعات به افراد علاقمند و ذینفع می باشد. در واقع حسابداری منابع انسانی تبدیل مفهوم کیفی و ذهنی ارزش منابع انسانی در قالب کمی و عینی با استفاده از دانش حسابداری است و با سه بخش مهم و اساسی پیرامون منابع انسانی شامل ؛ شناسایی کمیت و کیفیت آن، ارزیابی و اندازه گیری ارزش اقتصادی و گزارشگری مالی مناسب آن سروکار دارد. ضرورت و اهداف حسابداری منابع انسانی : 1. ارائه اطلاعات ارزش اقتصادی منابع انسانی به عنوان عمده ترین دارایی سازمان در انقلاب اطلاعاتی عصر امروز اکثر سازمانها میتوانند اطلاعات دقیقی درباره داراییهای ملموس خود مانند زمین، ساختمان، ماشین آلات و تجهیزات ارائه دهند ولی معمولاً هیچ گاه سابقه رسمی از داراییهای ناملموس خود نظیر علائم تجاری، مزاج تحقیق و توسعه و منابع انسانی که ارزش روز افزونی برای سازمان ایجاد میکنند ندارند. از همین رونداشتن اطلاعات درباره ارزش اقتصادی دارایی انسانی سازمان ویا مخارج انجام شده برای پرورش و آموزش افراد متخصص و میزبان هزینه از دسته رفته، از نقاط ضعف سیستم حسابداری فعلی است. 2. محاسبه میزان سرمایه گذاری سازمان در منابع انسانی بسیاری از سازمانها مبالغ عمده ای را صرف برنامه های آموزشی کارکنان نموده بدون آنکه بازده سرمایه گذاریهای مزبور را ارزیابی و نتایج حاصله را بطور دقیق مورد ارزیابی قرار دهند. وحتی در صورت عدم توانایی تامین هزینه برنامه آموزشی را متوقف می نمایند. لذا با توجه به ضرورت تفکیک هزینه های واقع شده در ارتباط با نیروی انسانی از سایر هزینه های واحد تجاری، بایستی بین هزینه های جاری و سرمایه ای نیروی انسانی تمایز قائل گردید. زیرا این اطلاعات مدیریت را قادر میسازد تا بر مبنای هزینه های سود و سرمایه ای تصمیم لازم را اتخاذ نماید. 3. افزایش کارایی مدیریت منابع انسانی حسابداری منابع انسانی تلفیقی از دو حوزه حسابداری و مدیریت منابع انسانی است. کاربرد روشها و مفاهیم حسابداری و استفاده از فن و الگوی اندازه گیری میتواند تأثیرات عمیقی را بر نحوه اداره افراد سازمان داشته باشد و کارکنان را قادر به مشارکت موفق در پیشرفت اهداف سازمان سازد. 4. ارزیابی منابع انسانی یک سازمان از این نظر که حفظ شده، تحلیل رفته یا توسعه یافته است. 5. شناسایی سود غیرعملیاتی و بهره وری ناشی از سرمایه گذاری در منابع انسانی. 6. محاسبه میزان ارزشی که منابع انسانی در سایر منابع مالی و فیزیکی سازمان ایجاد میکند. روشهای اندازه گیری ارزش منابع انسانی : حسابداری منابع انسانی را میتوان از دو روش زیر مورد بررسی قرار داد. 1 - هزینه یابی منابع انسانی یک سیستم حسابداری منابع انسانی در وهله اول به شناسایی هزینه های واقع شده در ارتباط با نیروی انسانی که بایستی از سایر هزینه های واحد تجاری تفکیک گردد نیاز دارد. روشها و شیوه های مورد استفاده باید بین بخش سرمایه ای و جاری هزینه ها تمایز قائل شود. هزینه یابی منابع انسانی از دو بخش ذیل تشکیل میشود : 1-1- هزینه های اولیه : کلیه وجوهی است که برای تامین و پرورش نیروی انسانی شامل گزینش نیرو و استخدام، استقرار و آموزش ضمن خدمت، بازآموزی و آموزشهای کاربردی و تخصصی برای کسب مهارت مصرف میشود. 1-2- هزینه های جایگزینی: هزینه های جایگزینی کارکنانی که در حال حاضر در سازمان مشغول هستند و شامل: (الف) هزینه های جایگزینی پستی یا شغلی ؛ هزینه هایی است که برای جایگزینی فردی در یک سازمان با شخصی که بتواند خدمات مشابهی را ارائه دهد میباشد که شامل هزینه های تامین، پرورشی یا آموزشی وکناره گیری است. هزینه کناره گیری شامل کلیه هزینه های پاداش کناره گیری، خالی ماندن پست، و مابه التفاوت پیش از کناره گیری است. (ب) سایر هزینه های پرسنلی شامل پاداشها(نقدی و غیر نقدی)، تسهیلات(ابزارها، اسباب و اثاثیه و تجهیزات ضروری برای کارکنان )، سلامت و بهداشت، هزینه های مربوط به مشاوره و گفتگو، حقوق و دستمزد پرداختی و سایر پرداختها مانند بیمه 2- ارزشگذاری منابع انسانی : حسابداری منابع انسانی بیشتر از هزینه یابی نیازمند ارزشگذاری است. مفهوم ارزش منابع انسانی مبتنی بر نظریه ارزش در اقتصاد عمومی است. با توجه به اینکه انسان قادر به ایجاد منافع بالقوه اتی است، میتوان ارزش انسان را مانند سایر منابع به عنوان ارزش فعلی خدمات اتی مورد انتظار تعریف کرد. بنابراین ارزش فرد عبارتست از ارزش فعلی مجموعه ای از خدمات که انتظار میرود فرد در طول دوره خدمت خود در سازمان ایجاد کند. گروهی این نظریه را رد کرده و معتقدند انسان فراتر از ارزیابی و در حقیقت غیر قابل ارزیابی است. با توجه به نظریه محققان برای اندازه گیری منابع انسانی دو مرحله اساسی وجود دارد.

بدین معنی که ابتدا بایستی مفهوم منابع انسانی را به بیان غیر پولی یا کیفی مشخص کنیم تا سپس بتوانیم آن را به بیان پولی جهت نشان دادن در ترازنامه سازمان ارائه نماییم. معیارهای اندازه گیری سرمایه انسانی: • معیار های مالی مانند فروش و عملکرد مالی • معیارهای بازده کالا و خدمات تولید شده، خدمات ارائه شده به مشتری، تعداد خطاها، رضایت مشتری، کیفیت خدمات • معیارهای تأخیر زمانی، غیبت طبق تحقیقی که در سال 2004 در زمینه ارزشگذاری منابع انسانی در انگلستان انجام شد معیارهای ذیل به عنوان معیارهایی شناخته شد که در بیش از 50 درصد سازمانها برای ارزشگذاری نیروی انسانی مورد استفاده قرار میگیرد: فعالیتهای سرمایه انسانی اندازه گیریهای ممکن به کار گیری نیروی جدید هزینه، زمان، کمیت، کیفیت، انطباق با معیارهای راهبردی اخراج دلایل ترک شغل، نرخ ترک خدمت پاداش / جبران خدمت سطح پرداختها، تفاوتها، ارزیابی عدالت، رضایت مشتری، رضایت کارکنان شایستگی ها / آموزش اندازه گیری سطح شایستگیها، مهارتها، فاصله شایستگیها و سرمایه گذاری در آموزش نمودار نیروی انسانی سن، نرخ ارتقا، مشارکت در فعالیتهای مدیریت دانش، تنوع، رهبری، تعهد سازمانی معیارهای بهره وری درآمد سرانه هر نفر، هزینه عملیاتی هر نفر، ارزش افزوده واقعی هر نفر چالشهای ارزشگذاری منابع انسانی: طرفداران مدیریت مدرن، ثروت ملت را در چهارمقوله انسان، مواد، ماشین آلات، و پول طبقه بندی کرده اند و اصطلاحات کارگر و انسان را منابع انسانی نامگذاری نموده اند. ولی باید اذعان داشت که منابع انسانی تنها تعداد افراد مشغول در سازمان نیست، بلکه چیزی فراتر از شمارش افراد است. منابع انسانی به مجموعه دانش، مهارتها؛ تواناییهای خلاقانه، استعدادها و نگرشهای نیروی کار یک سازمان اطلاق میشود که در واقع مجموع تواناییهای ذاتی، دانش کسب شده و مهارتهای کارمندان میباشد. هزینه منابع انسانی به راحتی در صورت سود و زیان انعکاس می یابد. اما ارزش منابع انسانی هیچ جایگاهی در ترازنامه نداشته و مشکل اصلی دقیقاً نداشتن یک فرمول ساده برای اجرای آن است. گرد آوری اطلاعات سرمایه انسانی و عدم درک مناسب از این اطلاعات، گزارشگری سرمایه انسانی و کیفیت اطلاعات آن را به چالش کشانده است. سرمایه فکری: سرمایه فکری یک شرکت شامل دانش، تکنولوژی سازمانی، تجربه، روابط مشتری و مهارتهای حرفه ای است که آن را در بازار در موضع رقابتی قرار میدهد و سه دسته زیر تقسیم می شود: 1. سرمایه انسانی: توانمندی گروهی شرکت در اتخاذ بهترین راه حلها و انتخاب بهترین افراد. 2. سرمایه ساختاری: توانمندیهای سازمانی شرکت در برآورده کردن نیازهای بازار 3. سرمایه های مشتری: رابطه سازمان با شبکه شرکتهای تابعه و میزان رضایت آنها به شرکت و وفاداری به آن عمده ارزش برخی کالاها نیز در جهات امروز برگرفته از سرمایه فکری بوده و بخش اعظم بهای کالاها را این هزینه تشکیل میدهد. بهای تمام شده مواد یک گوشی موبایل بدون در نظر گرفتن تکنولوژی تولید آن بسیار ناچیز است اما سهم تکنولوژی فکری بکار رفته تعیین کننده سهم عمده ارزش آن میباشد. لذا اندازه گیری سرمایه فکری میتواند در دو صورت و در قالب دو معیار صورت گیرد: 1. معیارهای مستقیم: این روش برای اندازه گیری سرمایه فکری بر اساس مفهوم سود بر داراییها (ROA) مطابق با نسبت سود بر مالیات شرکت برای دوره سه تا پنج سال است. سپس این میانگین تقسیم بر میانگین داراییهای مشهود شرکت در طی همان مدت میشود. سود بر داراییها حاصل با میانگین صنعت شرکت مقایسه شده تا تفاوت محاسبه گردد. سپس این ROA اضافی ضریب دارایی های مشهود شرکت شده تا میانگین اضافی سالانه بدست آید. این مقدار تقسیم بر هزینه های سرمایه شرکت بیانگر ارزش سرمایه فکری خواهد بود. (هزینه سرمایه شرکت/ میانگین داراییهای شرکت) \* (ROA صنعت - ROA شرکت) = سرمایه فکری (IC) همانطور که روشن است مقدار بدست آمده متناسب با میزان داراییهای شرکت است و این همان سرمایه فکری مورد انتظار است، ارزش مازادی که شرکت علاوه بر ارزش دارایی خود بدست می آورد. 2. معیارهای غیر مستقیم: این خریدار است که ارزش را تعیین و تعریف میکند نه فروشنده. بنابراین آنچه که بازار درباره شرکت میگوید ارزشمند است. در ساده ترین حالت میتوان گفت که سرمایه فکری مساوی است با تفاوت ارزش بازار شرکت و ارزش دفتری آن و این ارزش، ارزش افزوده بازار شرکت نامیده میشود. بعنوان مثال ارزش بازار شرکت میکروسافت مبلغ 412 میلیارد دلار و جمع ارزش داراییهای فیزیکی نظیر ساختمان، تجهیزات و اثاثیه معادل 24 میلیارد دلار می باشد. مبلغ 388 میلیارد دلار مابه التفاوت از کجا آمده است و این مبلغ بیانگر چیست؟ به جرات میتوان گفت این اضافه، ارزش سرمایه فکری است که در لایه های درونی شرکت در قالب روابط سازمانی و بویژه نیروی انسانی آن نهفته است. برخی روشهای ارزشگذاری منابع انسانی: 1- ارزش اقتصادی (ارزش فعلی) 4- الگوی ارزشگذاری پاداشهای تصادفی 2- ارزش جایگزینی 5- نظریه مزایده 3- ضریب ارزشی 6- بهای تمام شده تاریخی گزارشگری منابع انسانی: دلیل اساسی برای ارزیابی داراییهای منابع انسانی و گزارشگری سرمایه گذاری در داراییهای منابع انسانی وجود دارد: 1. تهیه اطلاعات مربوط به وضعیت مالی شامل صورتهای مالی به منظور آگاهی سرمایه گذاران، کارکنان و وام دهندگان. 2. تعیین مشارکت سرمایه و کار در عملکرد سازمان 3. ارائه مبنایی بر اساس انگیزه های اقتصادی بیشتر برای اداره سازمان و تهیه اطلاعات گسترده برای انجام وظایف کارمندی کاهش سرمایه گذاری در منابع انسانی ممکن است باعث افزایش سود کوتاه مدت شود، اما تهدیدی برای سود آوری سازمان در بلند مدت است. حداقل مزیت استفاده از حسابداری منابع انسانی در دسترس قرار گرفتن چنین اطلاعاتی برای سرمایه گذاران است. و به چهار روش زیر می توان گزارشگری نمود: 3-1 - در گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام: گزارش هیات 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 انجام شده است. به عنوان یک اقدام اولیه در مورد نحوه عمل حسابداری داراییهای انسانی، گزارش هیات مدیره ممکن است مخارج انجام شده برای آموزش کارکنان خود را جداگانه گزارش دهد. این گونه اطلاعات به سرمایه گذاران و تحلیل گران مالی کمک میکند تا میزان توجه مدیریت به توسعه 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 آن نیز باشد. شرکت باید در مورد ترک خدمت مدیران کلیدی و متخصصان فنی خود نیز که ممکن است به رفیای تجاری شرکت ملحق شوند یا رفیق جدیدی را بوجود آورد گزارش دهد. این موضوع در صنایعی که با تکنولوژی پیش میروند و تحقیق و توسعه و دانش فنی در آنها نقش اساسی و مهمی دارد غیر عادی نخواهد بود و امکان اتفاق آن وجود دارد. 3-2- گزارش داراییهای نامشهود: این روش توسط موسسه حسابرسی آرتور اندرسن پیشنهاد شده است. این موسسه پیشنهاد میکند که مبالغ عمده ای که صرف داراییهای نامشهود از جمله منابع انسانی میگردد در صورتهای مالی به صورت جداگانه گزارش شود. یعنی شرکتهایی که مخارج هنگفتی را در رابطه با داراییهای نامشهود متحمل میشوند به ویژه شرکتهایی که با وابستگی شدید به تکنولوژی برای کارکنان خود سرمایه گذاری کرده و یا از طریق ادغام و خرید سهام و پرداخت مبالغ گزاف برای سرقفلی فعالیت های تجاری موجود، رشد میکنند، باید صورتی از داراییهای نامشهود خود را که بیانگر مخارج انجام شده برای انواع داراییهای نامشهود در دوره جاری

و همچنین در دوره های گذشته است را ارائه نمایند. از جمله محدودیت مهم این روش آن است که ترازنامه گمراه کننده است. زیرا ارزش داراییهای شرکت کمتر از واقعیت ارائه میشوند. اندازه گیری سود یا زیان نیز تعریف شده است، زیرا کلیه مخارج مربوط به داراییهای انسانی در دوره ای که واقع شده اند هزینه جاری تلقی شده و به همین ترتیب اندازه گیری بازده سرمایه گذاری نیز تعریف شده خواهد بود. 3-3 - صورتهای مالی حسابرسی نشده؛ شرکتهای میتوانند مجموعه ای از صورتهای مالی را که در برگزیده سرمایه گذاری در داراییهای انسانی طبق روش های پیشنهادی حسابداری منابع انسانی است به عنوان تکمیل اطلاعات به همراه صورتهای مالی سالانه ارائه و تصریح نمایند که صورتهای مالی مزبور باید جدا از صورتهای مالی اساسی که طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه و ارائه شده اند مورد بررسی قرار گیرند 3-4- ارائه در صورتهای مالی اساسی: این روش سرمایه گذاری در داراییهای انسانی به عنوان دارایی بلند مدت مطرح و در زمان عمر مفید مورد انتظار آن مستهلک میشود. اگر چه این عمل در مورد سرمایه گذاریها در منابع انسانی معمول و متداول نیست اما برخی از موسسه ها و شرکتهای نظیر خطوط هوایی، صنایع الکترونیک و باشگاههای ورزشی و حرفه ای که بخش عمده سرمایه آنان را نیروی انسانی تشکیل میدهد این روش را اعمال میکنند. چه مخارجی باید سرمایه ای تلقی شوند: این موضوع در واقع طبقه بندی کردن مخارج انسانی به عنوان هزینه های جاری و مخارج سرمایه ای است. ضابطه اصلی برای تعیین اینکه چه مخارجی باید جاری به حساب آید وجه مخارجی سرمایه ای یا دارایی، به امکان بالقوه خدمات آینده بستگی دارد. اگر چه داراییهای نامشهود عمر مفید نامحدود دارند، اما از لحاظ حسابداری باید طی عمر مفید برآوردی، مستهلک شوند. هدف اصلی از استهلاک داراییهای 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 میرود فرد پست معینی را در یک سازمان اشغال نماید. 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 میرود فرد در استخدام سازمان خواهد بود، تعیین گردد. اگر چه استهلاک روش اصلی برای تخصیص دارایی انسان به هزینه هاست، در برخی شرایط و وضعیت ها 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 در آن 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 جا به جایی آنها را محدود میکند اما بدیهی است که انسانها در مالکیت سازمانها قرار ندارند و پرسش اصلی حسابداری نیز از همین جا نشأت میگیرد که چگونه میتوان این مساله را با در نظر گرفتن ذخیره ای برای هزینه های مورد انتظار ترک خدمت حل کرد. 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 از شایستگیها برای استفاده دانش و مهارت به منظور رسیدن به نتایج برنامه هاست. شایستگیها دربرگیرنده ویژگیهای 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 گذاریهای 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 رو به 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. برگرفته از مطالب ارائه شده در سمینار تخصصی حسابداری منابع انسانی

نویسندگان: محمد رامندی