

بررسی حسابداری منابع انسانی بعنوان ابزار قدرتمند و با ارزش یک سازمان

ملیکا کریم نژاد^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۱۶ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۰۱/۱۶

چکیده

هر سازمانی، بزرگ یا کوچک، از هرگونه سرمایه‌ای برای عملیاتی کردن تجارت استفاده می‌کند. سرمایه شامل پول نقد، اشیا با ارزش و همچنین افرادی است که به منظور کسب درآمد برای یک تجارت و پیشبرد اهداف آن استفاده می‌شود. منابع انسانی برای توصیف افرادی که در یک شرکت یا سازمان کار می‌کنند و همچنین توصیف بخشی که مسئول مدیریت کلیه امور مربوط به کارمندان است استفاده می‌شود. با توجه به گسترش رقابت بین شرکتها و پی بردن موسسات به اهمیت منبع انسانی به عنوان عامل استراتژیک سازمانها و نیاز مدیریت به اطلاعات برای تصمیم گیری، تعیین ارزش این منبع سالهاست که مورد توجه قرار گرفته است. در این تحقیق که به روش کتابخانه ای و با مرور پایگاه های الکترونیکی صورت گرفته، به بررسی حسابداری منابع انسانی بعنوان ابزار قدرتمند و با ارزش یک سازمان پرداخته شده است. در پژوهش صورت گرفته مشخص گردید که حسابداری منابع انسانی به عنوان ارزشمندترین دارایی سازمان می باشد. لذا توجه اساسی به حسابداری منابع انسانی با توجه به نقشی که در سنجش هزینه، ارزش گذاری منابع انسانی و یاری مدیران در تصمیم گیری صحیح سازمان دار، امری ضروری می باشد.

واژگان کلیدی

حسابداری منابع انسانی، ارزش گذاری منابع انسانی، چالش های منابع انسانی

۱- پژوهشگر، کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه علوم و تحقیقات واحد زنجان، ایران.

(MELIKA_KARIMNEZHAD@YAHOO.COM)

مقدمه

حسابداری منابع انسانی رویکردی بحث برانگیز در حسابداری است و میتوان آن را تلفیقی از دو حوزه حسابداری و مدیریت منابع انسانی دانست که البته ریشه در نظریه های اقتصادی و روانشناسی دارد. حسابداری منابع انسانی در واقع کاربرد مفاهیم سیستم اطلاعات حسابداری در محدوده مدیریت نیروی انسانی است. این حسابداری معیار سنجش و گزینش هزینه و ارزش گذاری نیروی انسانی به عنوان منابع اصلی هر موسسه است (نمازی و جامعی، ۱۳۸۹). سازمان های امروزی، از هر نوع، باید به تجدید ساختار و فرآیند، تنظیم روابط و استفاده بهینه از منابع انسانی خود (که بهتر است آن را سرمایه های انسانی بنامیم)، پردازند (همت و طبرسا، ۱۳۸۷). به عبارتی، با توسعه جوامع پیشرفت تکنولوژی، بدست آوردن دستگاه های پیشرفته و مواد اولیه مرغوب چندان مشکل نیست، اما آنچه تمایز بین شرکت ها را ایجاد می نماید، مدیریت و قدرت فکری سازمان است. در اقتصاد مبتنی بر دانش، موفق ترین سازمان ها آنهایی هستند که از این دارایی نامشهود به نحو بهتر و سریع تری استفاده می کنند. ایجاد دانش یا تفکر همواره باعث نوآوری مستمر می گردد و این نوآوری خود باعث توسعه و سودآوری می گردد، زیرا رشد نوین اقتصادی از دانش و اطلاعات سرچشمه می گیرد و اقتصاد دانش بنیان به عنوان بخشی جدایی ناپذیر از فرایند ایجاد ارزش در شرکت ها تلقی می شود. اکثر سازمان ها می توانند اطلاعات دقیقی درباره دارایی های ملموس خود مانند زمین، ساختمان، ماشین آلات و تجهیزات ارائه دهند، اما معمولاً هیچ سابقه رسمی از دارایی های ناملموس خود نظیر علایم تجاری، سرمایه انسانی، حق انحصاری، مخارج تحقیق و توسعه و منابع انسانی در دست ندارند که ارزش روزافزونی را برای سازمان ایجاد می کند (رئسی، ابراهیم، ۱۳۸۰). نداشتن اطلاعات درباره ارزش اقتصادی دارایی انسانی سازمان و میزان مخارج انجام شده برای پرورش و آموزش افراد متخصص و میزان هزینه از دست رفته، از نقاط ضعف سیستم های سنتی حسابداری به شماره می رود (کرمی و همکاران، ۱۳۸۵)؛ اما در مباحث جدید مدیریت، موضوع منابع انسانی و راهکارهای ارزیابی آن جایگاه و اهمیت ویژه ای یافته است که از یک طرف جزء منابع لایزال تلقی می شوند و از طرف دیگر کم توجهی به آن کلیه منابع دیگر را تحت تاثیر قرار خواهد داد. ماحصل این بحث باعث شده است که در واقع امروز تردیدی نسبت به ارزش گذاری منابع انسانی سازمان ها وجود نداشته باشد، به گونه ای که ارزش آن به عنوان دارایی های شرکت در ترازنامه انعکاس یابد و انعکاس این منابع نیز به شیوه ای خاص محاسبه و در نظر گرفته شود (فلامهولتز، ۱۹۹۸)^۱. با اندازه گیری توانایی های کارکنان در بخشهای مختلف، می توان از دانش آنها، ایجاد ارزش نمود. به طور کلی، زمانی طولانی است که در مجامع علمی مباحث گسترده ای درباره اهمیت و نقش منابع انسانی مطرح شده و اساتید و متفکرین توانمندی نیز تحقیقات، کتب و مقالات متعددی به رشته تحریر در آورده اند (اوکک، ۲۰۱۶)^۲. به طور خلاصه، حسابداری منابع انسانی بیان می دارد که باید با منابع انسانی در سازمان ها دقیقاً مشابه داراییهای فیزیکی برخورد کرده و ارزش خدمات انسانی نیز مانند دارایی های مشهود در ترازنامه نشان داد (طبرسا و پاکدل، ۱۳۸۶).

مبانی نظری پژوهش

تعریف حسابداری منابع انسانی

طبق تعریف انجمن حسابداری آمریکا، حسابداری منابع انسانی عبارت است از "فرآیند تشخیص و اندازه گیری اطلاعات درباره منابع انسانی و گزارش این اطلاعات به افراد علاقه مند و ذی نفع". 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 سرو کار دارد. منابع "تمامی انسان ها، کالاها یا مواد، عناصر واقعی و پولی هستند که می توانند در تولید کالاهای اقتصادی برای برآورده کردن نیازهای اجتماعی ایجاد و استفاده شوند (دوبروتا، ۱۹۹۹).^۱

در حقیقت حسابداری منابع انسانی یک سیستم اطلاعاتی است که به مدیریت می گوید چه تغییراتی در طول زمان در منابع انسانی سازمان رخ داده است. علاوه بر آن به تصمیم گیری سهامداران، مدیریت و کنترل داخلی کمک می کند و نیز به سرمای گذاری نیروی انسانی، هزینه های جایگزین و ارزش اقتصادی انسانها در یک سازمان می پردازد (جاسروتیا، ۲۰۰۰).^۲

به عبارت دیگر، حسابداری منابع انسانی، فن اندازه گیری است که می تواند اثرات عمیقی برچگونگی اداره افراد در سازمان داشته باشد. حسابداری منابع انسانی را می توان تشخیص، کمی سازی و گزارش دهی، دانش، مهارت ها و توانایی های کارکنان سازمان دانست (فلامهولتز، ۱۹۹۸).

سیر تحولات حسابداری منابع انسانی

توسعه منابع انسانی را می توان در ۶ دوره به شرح زیر تشریح نمود (فلامهولتز، ۱۹۹۸ و ۱۹۷۲):

دوره اول: اشتقاق مفاهیم بنیادین حسابداری از پیکره نظریه های مربوط (۱۹۶۰ تا ۱۹۶۷): این دوره را آغاز علاقه آکادمیک به حسابداری منابع انسانی می نامند. برخی روانشناسان سازمانی نظیر لیکرت، صاحب نظراتی پیرامون رهبری موثر با پیش فرض تلقی کارکنان به عنوان منابع انسانی بودند. از مدل های مربوط به این دوره می توان مدل "ارزش جاری تعدیل شده حقوق کارمندان هرمانسون" را نام برد.

دوره دوم: تحقیقات بنیادین دانشگاهی برای توسعه مدل های اندازه گیری (۱۹۶۷ تا ۱۹۷۱): این دوره را می توان دوره توجه پژوهشگران و سازمان ها به حسابداری منابع انسانی دانست. سازمان های کوچک تلاش بیشتری برای به کار بردن حسابداری منابع انسانی داشتند. برآوردها و نتیجه گیری های به عمل آمده بر اساس تاثیرات بالقوه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر مدیریت اجرایی و تصمیمات سرمایه گذاران بود.

دوره سوم: رشد سریع و گرایش به حسابداری منابع انسانی در جامعه دانشگاهی (۱۹۷۱ تا ۱۹۷۶): این دوره، دوره توجه نکردن محققان حسابداری و موسسات بازرگانی به حسابداری منابع انسانی بوده است.

دوره چهارم: رکود تمایل جامعه دانشگاهی به حسابداری منابع انسانی (۱۹۷۶ تا ۱۹۸۰): این مرحله همراه با کاهش علاقه به حسابداری منابع انسانی بود. گرچه علاقه کاهش یافته بود اما هنوز در جهان علاقه هایی به حسابداری منابع انسانی نشان داده می شد. یکی از دلایل که کاهش علاقه، این بود که اغلب انجام تحقیقات ابتدایی آسان بود اما ادامه تحقیقات

1. Dobrota, 1999

2. Jasrotia, 2000

نیازمند توسعه حسابداری منابع انسانی بود که این پیچیده بود و فقط می توانست توسط برخی محققین و کارورزان انجام گیرد، همچنین به همکاری سازمانها نیاز داشت و هزینه این تحقیقات موضوع قابل توجه دیگری بود در حالی که مزایایی که برای شرکت تامین کننده هزینه خواهد داشت نامعلوم بود.

دوره پنجم: احیای تمایل جهانی به حسابداری منابع انسانی در نظریه و عمل (۱۹۸۰ تا ۱۹۹۵): این دوره را می توان دوره توجه دوباره به حسابداری منابع انسانی نام برد. این مسئله به کمک مطالعات جدید، به صورت کوشش بعضی از سازمانهای بزرگ برای استفاده از حسابداری منابع انسانی نشان داده شده است.

دوره ششم: پیدایش سرمایه فکری (۱۹۹۵ تاکنون): این دوره ناشی از ظهور عصر اینترنت و فناوری اطلاعات و وداع با عصر صنعتی که بر تولید انبوه تکیه داشت می باشد. در این دوره عامل موفقیت در تجارت دانش بشر بوده که از این دارایی نامشهود به عنوان سرمایه فکری یاد می شود.

منابع انسانی بعنوان عنصر ضروری در سازمان

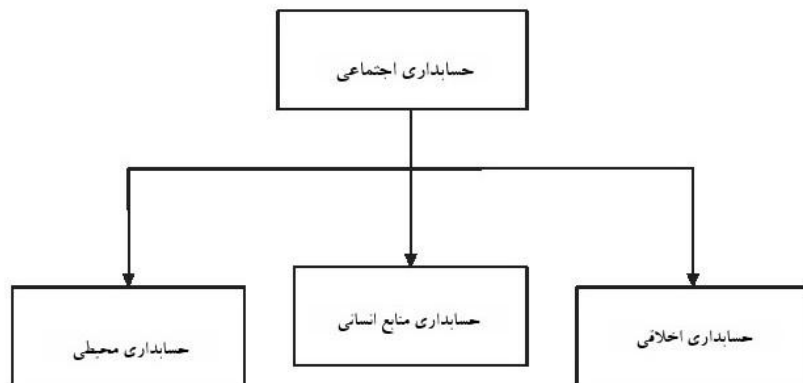
منابع انسانی از داراییهای مهم هر سازمانی به شمار میرود. با توجه به اینکه منابع انسانی به قابلیتهای تولیدی اشخاص اشاره دارد، بنابراین موضوعی درون سازمانی تلقی شده و امروزه توسط بسیاری از سازمانها به عنوان یکی از منابع اصلی مزیت رقابتی شناسایی شده است. دستیابی به این مزیت رقابتی به صورت پایدار که از آن به عنوان مدیریت منابع انسانی پایدار یاد میشود، مستلزم اندازه گیری سرمایه انسانی بواسطه تلفیق دو حوزه حسابداری و مدیریت منابع انسانی است (همت و طبرسا، ۱۳۸۶). به عبارت دیگر، حسابداری منابع انسانی، فن اندازه گیری است که میتواند اثرات عمیقی بر چگونگی اداره افراد در سازمان داشته باشد. حسابداری منابع انسانی، تبدیل مفهوم کیفی ارزش منابع انسانی در قالب کمی با استفاده از دانش حسابداری است و با سه بخش مهم پیرامون منابع انسانی یعنی شناسایی کمیت و کیفیت، اندازه گیری ارزش اقتصادی و گزارشگری مالی مناسب سروکار دارد (اوکک، ۲۰۱۶). در مجموع حسابداری منابع انسانی، کارکنان را قادر به مشارکت موفق در پیشبرد اهداف سازمان میسازد؛ بنابراین، بسیاری از سازمانها، حسابداری منابع انسانی را به عنوان عنصر ضروری مدنظر قرار داده و به صورت مستمر برای توسعه و بکارگیری عملیاتی آن به ویژه در حوزه تدوین اهداف و راهبردهای سازمان، مورد استفاده قرار میدهند.

ضرورت استفاده از حسابداری منابع انسانی را می توان در شش عامل ذیل خلاصه نمود (قنبری و همکاران، ۲۰۱۷).

- ۱- ارائه اطلاعات ارزش اقتصادی منابع انسانی به عنوان عمده ترین دارایی سازمان.
- ۲- محاسبه میزان سرمایه گذاری سازمان در منابع انسانی
- ۳- افزایش کارایی و اثر بخشی مدیریت منابع انسانی
- ۴- ارزیابی منابع انسانی یک سازمان از این نظر که حفظ شده، تحلیل رفته یا توسعه یافته است.
- ۵- شناسایی سود غیر عملیاتی و بهره وری ناشی از سرمایه گذاری در منابع انسانی
- ۶- محاسبه میزان ارزشی که منابع انسانی در سایر منابع مالی و فیزیکی سازمان ایجاد می کند.

اجزای حسابداری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی بخشی مستقیم از حسابداری اجتماعی با حسابداری زیست محیطی و اخلاقی را تشکیل می دهد (گیجو و جرج سپریان، ۲۰۰۷).^۱



شکل ۱. اجزای حسابداری منابع انسانی

ویژگی های حسابداری منابع انسانی

- سیستمی از حسابداری در شناسایی منابع انسانی موجود است.
- سرمایه گذارای ایجاد شده در منابع انسانی باید ثبت شود.
- اندازه گیری هزینه ها و ارزش ها انجام شود.
- تغییرات رخ داده در منابع انسانی در طول یک دوره زمانی نیز ثبت می شوند.
- اطلاعات مرتبط از طریق صورت های مالی به اشخاص علاقه مند ارائه می شود.

اهداف حسابداری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی در سازمان ها اهداف مهمی را دنبال می کند. بر اساس گفته های فلامهولتر حسابداری منابع انسانی دارای دو هدف واحد است:

- ۱- نشان دادن راه درست تفکر و تصمیم گیری به مدیران سازمان تا بدانند که افراد و کارکنان سازمان، از منابع مهم و با ارزش هستند و تصمیم گیری های مهم می بایست با در نظر گرفتن ارزش نیروی انسانی اتخاذ شود.
 - ۲- آماده کردن اطلاعات لازم به منظور اداره کارآمد نیروهای انسانی توسط مدیران سازمان. حسابداری منابع انسانی اطلاعات لازم را در مورد ارزش افزوده و بهای تمام شده و همچنین سایر اطلاعات مهم دیگر را برای سازمان آماده می کند و نقش مهمی در مدیریت و سازمان دهی نیروی های انسانی ایفا می کند.
- همچنین در بسیاری از سازمان ها از حسابداری منابع انسانی به منظور دستیابی به اهداف زیر استفاده می شود:

- ثبت ارزش اقتصادی انسان در گزارشات مالی
- احتساب سرمایه گذارای یک سازمان در منابع انسانی خود
- افزایش کارایی مدیریت منابع انسانی و ایجاد امکاناتی برای خط مشی های پرسنلی نظیر برنامه های آموزشی و

توجیهی

- ارزیابی منابع انسانی یک سازمان از این نظر که حفظ شده، تحلیل رفته و یا توسعه یافته است.
- شناسایی سود غیر عملیاتی و بهره وری ایجاد شده ناشی از سرمایه گذاری در منابع انسانی
- محاسبه میزان ارزشی که منابع انسانی در سایر منابع مالی و فیزیکی یک سازمان ایجاد می کند.

مزایای حسابداری منابع انسانی

- از جمله مزایای حسابداری منابع انسانی را می توان به شرح ذیل برشمرد (موتمنی و همکاران، ۱۳۹۱)
- حسابداری منابع انسانی مدیران را قادر به استفاده بهتر از منابع کمیاب انسانی می سازد.
 - حسابداری منابع انسانی باید در ارزیابی استراتژی های مختلف شرکت به مدیران کمک کند.
 - حسابداری منابع انسانی می تواند سیستم بودجه بندی سرمایه ای را توسعه داده و نیز کیفیت رقم بازده سرمایه گذاری را اصلاح نماید.
 - حسابداری منابع انسانی تاثیر منابع انسانی را بر روی عملکرد شرکت نشان می دهد.
 - حسابداری منابع انسانی مبنایی برای برنامه ریزی دارایی های فیزیکی در برابر منابع انسانی فراهم می کند.
 - نسبت به سرمایه انسانی به سرمایه غیر انسانی طبق مفهوم حسابداری منابع انسانی محاسبه شده و مبنایی بسیاری از محاسبات مالی قرار می گیرد.

اهمیت حسابداری منابع انسانی

محققان حسابداری منابع انسانی، معتقدند که اگر نیروی انسانی را به عنوان یکی از شکل های ثروت بپذیریم، دلیلی وجود ندارد که حسابداران به ارزیابی، ثبت و تجزیه و تحلیل تغییرات این ثروت نپردازند. در اقتصاد، هر منبع درآمد یک سرمایه تلقی می شود، ولی در حسابداری، سرمایه به دو دسته تقسیم می شود: **سرمایه انسانی و سرمایه غیر انسانی**.

سرمایه غیر انسانی به عنوان دارایی شناخته شده و بنابراین در حساب ها و دفاتر و در صورت های مالی گزارش می شود، در حالی که سرمایه انسانی به طور کلی برای حسابداری ناشناخته است و هیچ جایگاهی در دفاتر و گزارش های آنها ندارد.

با توجه به اهمیت روز افزون عامل انسانی در سازمان ها و شرکت ها به ویژه در زمینه ارائه خدمات تخصصی همچون مشاوره و برنامه ریزی، علاوه بر انجام وظایف عمومی بیش از هر زمان، لزوم وجود سیستم و ابزاری احساس می شود که زمینه لازم را جهت تعیین ارزش واقعی خدمات ارائه شده توسط عامل نیروی انسانی فراهم کند. مهم ترین ابزار در دسترس سازمان در جهت رسیدن به این هدف و نیز تعیین دقیق ارزش خدمات ارائه شده در سازمان توسط نیروی انسانی و **سیستم حسابداری منابع انسانی** است.

برای شرکت های فعال در بخش های مختلف از جمله تولید، دارایی های اصلی ماشین آلات و دارایی های ثابت است اما برای یک شرکت فعال در بخش خدمات، دارایی های اصلی منابع انسانی آن است که به عنوان دارایی های نامشهود نیز شناخته می شود. برای شرکت های بزرگ از جمله شرکت های خدماتی، منابع انسانی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار می باشد زیرا منابع انسانی با سودآوری ارتباط مستقیم دارد. مفهوم حسابداری منابع انسانی در درجه اول برای بخش خدمات تعمیم داده شد و اکنون به قدری مورد توجه قرار گرفته است که در تمام بخش ها از حسابداری منابع انسانی استفاده می کنند و هنگام انجام هر گونه تحلیل از شرکت، اهمیت زیادی به گزارش های حاصل از حسابداری منابع انسانی داده می شود (وادی زاده، ۱۳۸۷).

مدیریت اطلاعات در حسابداری منابع انسانی

ابتدا باید دانست که منابع انسانی، برای سازمان دارایی هستند یا هزینه؟ کمیته حسابداری منابع انسانی آمریکا توضیح می دهد که منابع انسانی تفاوتی اساسی با سایر منابع دارد؛ زیرا منابع انسانی استفاده و مصرف از منابع طبیعی و مالی دیگر را آسان می سازد. مشابه بسیاری از کارهای حسابداری، حسابداری منابع انسانی خیلی وابسته به تهیه اطلاعات دقیق و مربوط می باشد. حسابداری منابع انسانی یک وسیله است که گرفتن تصمیمات بهتر را آسان می کند. نوع داده هایی که برای مدیریت سیستماتیک مورد نیاز است بستگی به هدف استفاده از حسابداری منابع انسانی در سازمان دارد. برای مثال، اگر هدف کنترل هزینه پرسنل باشد. یک سیستم استاندارد هزینه برای کارکنان مورد نیاز می باشد. جوابگویی در فرایند مدیریت، زمانی که اطلاعات شامل ارزیابی اثر بخشی مدیریت است، افزایش می یابد. بالاخره، اطلاعات غیر ملموس، مانند سرمایه فکری، ضروری است که به درستی ارزش آن برای سازمان ارزیابی می شود (فلامهولتر، ۱۹۹۹).

برای پاسخ به این سوال که چرا باید سرمایه انسانی را ارزیابی کرد سه دلیل به شرح زیر ارائه شده است:

الف) تهیه اطلاعات مربوط به شرایط مالی شامل صورت وضعیت های مالی به منظور آگاهی سرمایه گذاران، کارمندان و وام دهندگان.

ب) تعیین مشارکت سرمایه و کار در عملکرد کلی سازمان.

ج) ارائه مبنایی بر اساس انگیزه های اقتصادی بیش تر برای اداره سازمان، تدارک اطلاعات گسترده برای انجام وظایف کارمندی (پارکر و همکاران، ۱۳۷۴).

انواع سیستم های حسابداری منابع انسانی

سازمان های مختلف بر اساس نوع نیازها و امکانات به درجات متفاوتی از سیستم منابع انسانی نیاز دارد. در جدول زیر ۵ سیستم حسابداری ارائه شده است.

جدول ۱. انواع سیستم های حسابداری منابع انسانی

سیستم ۱	دارای سیستم پرسنلی ابتدایی هدفمند و فاقد قابلیت های پیشرفته
سیستم ۲	برآورد هزینه های گزینش و آموزش بودجه بندی هزینه های پرسنلی به صورت مجزا خط مشی پرسنلی مبتنی بر تحلیل هزینه منفعت
سیستم ۳	قابلیت متوسط در زمینه حسابداری منابع انسانی برآورد و بودجه بندی هزینه های اولیه و هزینه های جایگزینی
سیستم ۴	دارای سیستم پیشرفته در زمینه حسابداری منابع انسانی برنامه ریزی بر مبنای هزینه های استاندارد پرسنلی استفاده از الگوهای تصادفی و مدل سازی برای پیش بینی جابجایی منابع انسانی و نیازهای آتی نگهداری منابع انسانی بر اساس هزینه های جایگزینی و تاریخی و هزینه فرصت تعیین ارزش اقتصادی گروه های کاری
سیستم ۵	دارای بالاترین قابلیت ها در زمینه حسابداری منابع انسانی برنامه ریزی منابع انسانی مبتنی بر مدل های ارزیابی احتمالی مقایسه بازده سرمایه گذاری با مخارج سرمایه ای در منابع انسانی تصمیمات پرسنلی کاملاً مبتنی بر تحلیل هزینه فرصت تعیین ارزش اقتصادی افراد و همچنین واحدها و مجموعه های کاری

روش های اندازه گیری حسابداری منابع انسانی

اطلاعات حسابداری منابع انسانی را می توان به وسیله روش ها و رویکردهای زیر مورد بررسی قرار داد:

الف: رویکرد ارزش گذاری منابع انسانی

مفهوم ارزش منابع انسانی مبتنی بر یکی از نظریه های مهم به نام نظریه ارزش در اقتصاد است. طبق این نظریه انسان مانند سایر منابع دارای ارزش است. در اصل می توان ارزش انسان را نیز مانند ارزش دیگر منابع تعریف کرد؛ بنابراین ارزش فرد عبارت است از ارزش فعلی مجموعه ای از خدمات است که انتظار می رود فرد در طول دوره ای که در سازمان کار

می‌کند ایجاد کند. رویکرد ارزش گذاری منابع انسانی قابلیت تعیین اطلاعات حسابداری منابع انسانی را به صورت جداگانه برای هر سازمان دارد؛ به عبارت دیگر از آنجایی که باید ارزش منابع انسانی را در همه بخش‌های سازمانی و موقعیت‌های شغلی تعیین کرد، به همین منظور این رویکرد برای تعیین ارزش منابع انسانی در بعضی از سازمان‌ها کاربرد دارد.

ب: رویکرد هزینه یابی منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی، یک روش مناسب برای رویارویی با هر نوع مخارج منابع انسانی را به مدیران سازمان نشان می‌دهد. سرمایه گذاری در منابع انسانی به عنوان دارایی انسانی در نظر گرفته می‌شود. رویکرد هزینه یابی منابع انسانی، قابلیت بررسی و تعیین اطلاعات حسابداری منابع انسانی را به صورت یک مجموعه واحد دارد.

به عبارت دیگر می‌توان میزان بهای تمام شده منابع انسانی را در هر سازمان تعیین کرد. این بهای تمام شده به معنی دست یابی به منافع یا خدمات است. این رویکرد توسط ویلیام سی پایل توسعه یافته است که مبتنی بر این مفهوم است که هزینه‌های مشخصی از نظر سازمان برای منابع انسانی انجام می‌شود. این هزینه‌ها بیشتر جنبه کمک مالی یا تشویق دارد که برای به دست آوردن برخی از مزایا یا خدمات پیش‌بینی شده انجام می‌شود. در این روش هزینه واقعی انجام شده برای استخدام، انتخاب، آموزش و توسعه منابع انسانی سازمان حفظ می‌شود و بخشی از آن به منظور افزایش بهره و تشویق کارکنان اختصاص می‌یابد. رویکرد هزینه منابع انسانی بسیار شبیه به ارزش دفتری دارایی‌های فیزیکی دیگر است. فهم این روش ساده و کار با آن آسان است. در واقع این رویکرد بر اساس مفهوم حسابداری سنتی است که به مطابقت هزینه با درآمد اشاره می‌کند.

ج: رویکرد هزینه استاندارد

این روش مبتنی بر عملکرد کارکنان و رابطه آن‌ها با سازمان می‌باشد. کارمندان یک سازمان طبقه‌بندی شده و به گروه‌های مختلف با سلسله مراتبی متفاوت تقسیم می‌شوند. هزینه‌های استاندارد برای هر گروه از کارمندان ثابت است و ممکن است بر اساس نقش آنها نیز محاسبه شود. با توجه به موقعیت‌های ثابت برخی از کارکنان هیچ تفاوتی میان آنها از نظر هزینه‌های استاندارد وجود ندارد.

الگوی حسابداری منابع انسانی

الگوی حسابداری منابع انسانی یک مفهوم کلی است که در آن سعی می‌شود تا فرایند شناسایی، اندازه گیری و گزارشگری ارزش منابع انسانی برای دوره مالی معینی مورد توجه قرار گیرد و شامل دو مرحله مهم:

نحوه شناسایی و بررسی ارزش منابع انسانی و روش‌های شناسایی و بررسی ارزش منابع انسانی

۱- نحوه شناسایی و بررسی ارزش منابع انسانی

حسابداری یک ماهیت تاریخی دارد و به شناسایی، بررسی و محاسبه رویدادها و معاملاتی که اتفاق افتاده‌اند، می‌پردازد. الگوی حسابداری منابع انسانی، به ماهیت تاریخی حسابداری توجه می‌کند و اطلاعات مالی مربوط منابع انسانی را شناسایی و مورد بررسی قرار می‌دهد و نتایج حاصل را در صورت‌های مالی و گزارش‌های کاربردی به مدیران سازمان ارائه می‌دهد. در فرایند شناسایی رویدادها و معاملات مالی مربوط به منابع انسانی در یک سازمان از سه نوع حساب استفاده می‌شود. این حساب‌ها عبارت‌اند از: حساب ارزش شغل، حساب ارزش شاغل، حساب ارزش شغل - شاغل

حساب ارزش شغل: ارزش شغل برای هر سازمان قابل شناسایی و محاسبه است و درواقع می‌توان گفت که میزان ارزش افزوده هر شغل در واحد تجاری برای دوره مالی مشخصی را بدون لحاظ ارزش‌های ناشی از ویژگی‌های مربوط به شاغل را مورد شناسایی و بررسی قرار می‌دهد. در محاسبه ارزش شغل؛ متغیرهایی چون تجربه، تحصیلات و سایر ویژگی‌های شخصی و شخصیتی شاغل لحاظ نمی‌شود. درواقع ارزش شغل همان ارزش افزوده‌ای است که شغل در فرایند کسب و کار واحد تجاری ایجاد می‌کند.

حساب ارزش شاغل: در اندازه‌گیری ارزش شاغل، ویژگی‌های شخصی او بیشتر مورد توجه قرار می‌گیرد. در واقع هر شخصی در سازمان دارای ویژگی‌هایی از قبیل تحصیلات، تجربه، مهارت، دانش و ... می‌باشد که قابلیت ارزش آفرینی برای سازمان را ایجاد می‌کند.

حساب ارزش شغل - شاغل: ارزش شغل - شاغل به بررسی تطبیق شاغل مشخصی در شغل معینی می‌پردازد و بهره‌وری کارکنان و ارزش افزوده‌ای که می‌توانند برای سازمان در آن شغل ایجاد کنند را مورد محاسبه قرار می‌دهد.

۲- روش‌های شناسایی و بررسی ارزش منابع انسانی

شناسایی و بررسی معاملات و رویدادهای مرتبط با منابع انسانی، از مهم‌ترین بخش‌ها در حسابداری منابع انسانی محسوب می‌شود. درواقع استخدام، جایگزینی، برکناری، سرمایه‌گذاری و آموزش کارمندان می‌تواند نمونه‌هایی از رویدادهای مرتبط با منابع انسانی باشد. این رویدادهایی می‌توانند دارای اثرات مالی و غیر مالی برای سازمان باشند. به عبارتی می‌توان گفت که یک رویداد مالی، رویدادی است که منجر به افزایش یا کاهش ارزش منابع انسانی می‌شود. برای شناسایی و اندازه‌گیری ارزش منابع انسانی از روش‌های زیر می‌توان استفاده کرد.

- شناسایی رویدادهای مرتبط با منابع انسانی از جمله رویدادهای مالی و غیر مالی
- شناسایی و بررسی اثرات پولی رویدادهای مالی بر منابع انسانی
- شناسایی اثرات پولی در قالب حساب‌های مختلف مانند حساب ارزش شغل، حساب ارزش شاغل و یا حساب ارزش شغل - شاغل

روش‌های گزارشگری حسابداری منابع انسانی

چهار روش برای انعکاس سرمایه‌گذاریها در منابع انسانی در گزارشگهای مالی سالانه شرکت‌ها وجود دارد که شامل موارد زیر می‌باشد (حسن قربان، ۱۳۷۶):

- ۱- گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام
- ۲- گزارش در دارایی‌های نامشهود
- ۳- گزارش در صورت‌های مالی حسابرسی نشده
- ۴- گزارش در صورت‌های مالی اساسی

مدل‌ها و روش‌های حسابداری منابع انسانی

بسیاری از مدل‌ها برای ارزش نهادن به سرمایه انسانی ایجاد شده‌اند برخی از آنها بر اساس بهای تمام شده تاریخی هستند، در حالی که برخی بر اساس منافع آینده هستند؛ اما هر یک دارای محدودیت‌هایی هستند. در زیر شرحی کوتاه از برخی مدل‌های حسابداری منابع انسانی ارائه می‌گردد (فیل سرائی و همکاران، ۱۳۹۶).

- روش بهای تمام شده تاریخی: بهای واقعی صرف شده برای استخدام، به کارگیری، آموزش و توسعه منابع انسانی سازمان که در طول عمر و زندگی مفید مورد انتظار منابع انسانی، سرمایه ای و مستهلک می شوند.
- روش بهای جایگزینی: این مورد اندازه گیری بهای جانشینی منابع انسانی موجود شرکت است. این روش دارای مزیت تطبیق قیمتی ارزش انسانی با اقتصاد است.
- روش هزینه فرصت: در این روش، منبع انسانی یک سازمان باید بر اساس مفهوم اقتصاددانان از هزینه های فرصت که ارزش منافع زایل شده است، با قرار دادن کاربرد فعلی آن ارزش گذاری شود.
- روش ارزش فعلی منافع آینده: این روش یک ارزش اقتصادی مورد انتظار فرد را برای شرکت در طی دوره خدمت رسانی اش به رسمیت می شناسد. یک برآورد درباره منافع آینده انجام می شود و این منافع مربوط به دوره ای است که تا تاریخ بازنشتگی کارکنان به طول می انجامد. چنین منافعی در یک دامنه مناسب برای به دست آوردن ارزش فعلی تنزیل می شوند.
- نظریه ضریب ارزشی: بر اساس این نظریه، ارزش منابع انسانی برابر است با ارزش بازار کل شرکت و ارزش دفتری شرکت که از بابت دارایی های نامشهود از جمله حق امتیاز، میزان وابستگی مشتریان و ارزش قراردادهای بلندمدت تعدیلاتی صورت می گیرد

چالش های پیش روی حسابداری منابع انسانی

آدام اسمیت در اثر کلاسیک خود به عنوان ثروت ملت عوامل تولید را به سه قسمت زمین، کارگر و سرمایه تقسیم می کند. طرفداران مدیریت مدرت آن را مجدداً در چهار مقوله (انسان، مواد، ماشین آلات و پول) طبقه بندی کرده اند. اصطلاحات کارگر و انسان، منابع انسانی نامگذاری شده اند. منابع انسانی تنها تعداد افراد مشغول در سازما نیست، لکه چیزی فراتر از شمارش افراد است. منابع انسانی به مجموعه دانش، مهارتها، توانایی های خلاقانه، استعداد ها و نگرش های نیروی کار یک سازمان اطلاق می شود که در واقع مجموع توانایی های ذاتی، دانش کسب شده و مهارت های کارمندان می باشد. هزینه منابع انسانی به راحتی در صورت سود و زیان انعکاس می یابد اما معضل حسابداری از اینجا شروع می شود که ارزش منابع انسانی هیچ جایگاهی در ترازنامه نداشته، هر چند در برخی موارد مانند تیم های باشگاهی بازیکنان دارایی های واقعی یا تنها گروه عمل کننده اند که تنها دارایی های هم آنها محسوب می شوند. مشکل اصلی دقیقاً در جستجوی یک فرمول ساده برای افراد و اجرای آن است. وقتی هیچ فرمول تعریف شده ای وجود ندارد حسابداری در ارزشیابی منابع انسانی دچار گرفتاری می شود. نبود بانک های اطلاعاتی لازم و اطلاعات حسابرسی شده برای ارئه اطلاعات مربوط به سرمایه گذاری در زمینه نیروی انسانی و مشکلات عملی گردآوری اطلاعات سرمایه انسانی برای گزارشگری و درک مناسب از این اطلاعات، گزارشگری سرمایه انسانی و اطلاعات کیفیت آن را به چالش کشانده است. هیچ اصول پذیرفته شده ای برای ارزش گذاری منابع انسانی وجود نداشته و در ایران نیز سازمان حسابرسی که متولی استانداردگذاری حسابداری به شمار می آید همانند سایر موسسات تدوین استاندارد ملی و بین المللی در سر تا سر دنیا استاندارد خاصی در این زمینه طراحی و الزام نموده و به راهکارهای عملی نیز اشاره ننموده است، هر چند که بعضی شرکت ها در سطح جهانی تلاش عمده ای برای ارزش گذاری کارکنان خود نموده اند (وادی زاده، ۱۳۸۷).

برخی از چالش های حسابداری منابع انسانی به شرح ذیل می باشد:

- ۱- پیچیدگی الگوهای اندازه گیری حسابداری منابع انسانی
- ۲- نگرش و طرز برخورد مدیر در استفاده از سیستم های حسابداری منابع انسانی
- ۳- دشواری گردآوری اطلاعات مرتبط با ارزش منابع انسانی
- ۴- عدم آگاهی از مزایای سیستم حسابداری منابع انسانی
- ۵- مقاومت کارکنان سازمان
- ۶- هزینه بالای اجرای سیستم حسابداری منابع انسانی
- ۷- عدم وجود یک استاندارد حسابداری در مورد حسابداری منابع انسانی

بحث و نتیجه گیری

در حال حاضر انسان ها منابع بسیار ارزشمند و گران بهایی برای هر سازمانی هستند. به هیچ وجه نمی توان نقش منابع انسانی را در گسترش و توسعه شرکت ها و کسب و کارهای مختلف نادیده گرفت. شاید ر آینده بخش اعظمی از فعالیت های انسانی قابلیت انجام توسط ربات ها یا ماشین های خودکار را داشته باشد ولی تا آن زمان راه زیادی در پیش داریم.

حسابداری منابع انسانی، به بررسی و محاسبه هزینه ها و همچنین ارزش منابع انسانی در سازمان ها و شرکت ها کمک می کند و مدیران را در تصمیم گیری های مرتب با این موضوع یاری می دهد. در حال حاضر، حسابداری منابع انسانی مراحل پیشرفت خود را در برخی از کشورها، به خصوص کشورهای پیشرفته آغاز و به طور روزافزونی در حال توسعه است؛ بنابراین، با توجه به اینکه اندازه گیری، ثبت، طبقه بندی، تلخیص و گزارش اطلاعات مربوط به عملکرد و فعالیت این دارایی، به عنوان شاخه ای جدید در حسابداری مطرح است، اینکه منابع انسانی با چه قیمتی در اختیار سازمان قرار گیرد و بهای تمام شده این دارایی ارزشمند چه میزان باشد، خود سوال و فرصتی است که حسابداران در پی یافتن پاسخ مناسب برای آن هستند و انتظار می رود که در آینده نه چندان دور، شاهد انعماس این دارایی مهم در صورت مالی موسسات اقتصادی باشیم. امروزه منابع انسانی تنها به تعداد کارمندان مشغول در سازمان اطلاق نمی شود، بلکه چیزی فراتر از شمارش آنها است. منابع انسانی به مجموع دانش، مهارت ها، توانایی های خلاقانه، استعدادها و نگرش های نیروی کار یک سازمان اطلاق می شود. هزینه منابع انسانی به راحتی در صورت سود و زیان انعکاس می یابد، اما معضل حسابداری از اینجا شروع می شود که ارزش منابع انسانی جایگاهی در ترازنامه نداد. مشکلی اصلی دقیقاً در جستجوی یک فرمول کاربردی برای سنجش پولی منابع انسانی و اجرای آن است. این موضوع در حالی است که علیرغم ارائه مدل های مختلف به وسیله محققان همچنان حسابداران در ارزشیابی منابع انسانی دچار مشکل هستند و آن طور که باید و شاید نمی توانند دقیقاً ارزش منابع انسانی سازمان را گزارش نمایند. ولی با همه چالش های گفته شده می توان گفت کارکنان یک سازمان مهم ترین دارایی یک شرکت هستند و موفقیت یا شکست شرکت ها بستگی به شرایط و عملکرد کارکنان آنها دارد. در نتیجه ضرورت استفاده از حسابداری منابع انسانی به عنوان ابزاری جهت ارزشیابی این مهم به منظور گزارش در صورت های مالی در راستای اتخاذ تصمیمات صحیح و بهیته و دستیابی به مزیت رقابتی انکار ناپذیر می باشد.

منابع

- ۱- پارکر، لی دیویدففریس کنت فاوتلی دیوید. (۱۳۷۴). *حسابداری و منابع انسانی*. مرکز آموزش مدیریت دولتی
- ۲- حسن قربان، زهرا. (۱۳۷۶). *روش های اندازه گیری حسابداری منابع انسانی*. حسابدار، شماره ۱۲۰، تهران، صص،

- ۳- رئیس، ابراهیم. (۱۳۸۰). *حسابداری منابع انسانی*. تدبیر، شماره ۱۱۵، تهران، صص ۵۲-۵۴.
- ۴- طبرسا، غلامعلی و همت، موژان. (۱۳۸۶). *حسابداری منابع انسانی رویکردی نوین در حسابداری*. حسابداری، شماره ۱۹۷، تهران، صص ۳۸-۴۷.
- ۵- طبرسا، غلامعلی و پاکدل، سعید. (۱۳۸۶). *فرصت ها و چالش های سیستم های حسابداری منابع انسانی با رویکرد سازمان های نوین*. حسابداری، شماره ۱۸۸، تهران، صص ۲۷-۴۱.
- ۶- فیل سرائی، مهدی و اصغرزاده ها، محمد. (۱۳۹۶). *حسابداری منابع انسانی: حسابداری با ارزش ترین منبع اقتصادی یک سازمان*. مجله اقتصادی، شماره های ۹ و ۱۰، صص ۸۹-۱۰۹.
- ۷- کرمی، غلامرضا و حسنی آذر، الهام. (۱۳۸۵). *حسابداری منابع انسانی: گذار تاریخی*. حسابداری رسمی، شماره ۱۰ و ۱۱، تهرانریال صص ۸۷-۹۱.
- ۸- موتمنی، علیرضا و همتی، امین و مرادیف هادی. (۱۳۹۱). *شناسایی و اولویت بندی موانع استقرار سیستم های حسابداری منابع انسانی در سازمان ها*. ماهنامه کار و جامعه، شماره ۱۴۲، تهران، صص ۵۸-۶۶.
- ۹- نمازی، محمد و جامعی، رضا. (۱۳۸۹). *نقش اطلاعات حسابداری (هزینه یابی) منابع انسانی روس سازه های سیستم ارزیابی متوازن شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران*. پژوهش حسابداری مالی، شماره ۴، اصفهان، صص ۲۱-۴۴.
- ۱۰- وادی زاده، کاظم. (۱۳۸۷). *حسابداری منابع انسانی*. دومین کنفرانس توانمند سازی منابع انسانی، تهران.
- 11- Dobrota, N. (1999). Coordinator: Dictionar de economie. Bucuresti: Economica.
- 12- Flamholtz, Eric. (1972). Toward a Theory of Human Resource Value in Formal Organization, The Accounting Review, vol 42, No 4, pp 666-678.
- 13- Flamholtz, Eric. (1998). Human Resource Accounting, Jossey Bass Publishers, San Francisco.
- 14- Ghanbari, M., Yasemi, M. S., & Abduzadeh, M. (2017). Human Resource Accounting and Determining the Value of Human Capital and its Relationship with Information Management, New Research in Management and Accounting, 21,175-185 (In Persian).
- 15- Giju George Ciprian. (2007). Social accounting to make the social results visible. Annales Universitatis Apulensis series Oeconomica.
- 16- Jasrotia, Punita. (2000). The Need for Human Resource Accounting, New Delhi.
- Okeke, R. (2016). Human capital accounting: A literature review. Accounting, 2(1), 1

Investigate Human Resource Accounting as a Powerful and Valuable Tool of an Organization

Melika Karimnezhad¹

Date of Receipt: 2022/03/04 Date of Issue: 2022/04/05

Abstract

Every organization, large or small, uses any capital to operate a business. Capital includes cash, valuables, and people who are used to earn money for a business and to advance its goals. Human resources are used to describe the people who work in a company or organization, as well as to describe the department that is responsible for managing all matters related to employees. Given the expansion of competition between companies and the realization of the importance of human resources as a strategic factor of organizations and the need for information management to make decisions, determining the value of this resource has been considered for years. In this research, which has been done by the library method and by reviewing electronic databases, human resource accounting as a powerful and valuable tool of an organization has been studied. In the research, it was found that human resource accounting is the most valuable asset of the organization. Therefore, it is necessary to pay basic attention to human resource accounting, considering the role it plays in measuring costs, valuing human resources, and helping managers make the right organizational decisions.

Keywords

Human resource accounting, human resource valuation, human resource challenges

1. Corresponding Author, Master of Accounting, Islamic Azad University of Zanjan, Zanjan, Iran, (MELIKA_KARIMNEZHAD@YAHOO.COM.)