

حسابداری منابع انسانی به عنوان ارزشمندترین دارایی یک سازمان

دکتر مهدی بهارمقدم^۱

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان

m.bahar330@yahoo.com

ساسان خادمی^۲

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه شهید باهنر کرمان .

sasan_khph@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۵/۲۸ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۱۰/۰۹

چکیده

امروزه موفقیت هر شرکت به میزان توانایی آن در سازگاری و همگام شدن با رشد سریع فناوری و تغییرات بازار بستگی دارد، در این راستا آنچه که سازمان ها را از یکدیگر متمایز می سازد، صرفنظر از سرمایه، فناوری، تجهیزات، مواد اولیه و ... نیروی انسانی متخصص و کارآمد بوده که بی شک می توان آن را مهم ترین عامل موفقیت یا شکست سازمانها دانست. در عین حال علیرغم اهمیت روزافزون عامل انسانی و سرمایه فکری ، متأسفانه این دارایی ارزشمند در ترازنامه انعکاسی نداشته و 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 بهینه و دستیابی به مزیت رقابتی انکارناپذیر می باشد. در این مقاله ضمن مروری بر پیدایش و سیر تحولات پدیده جدیدی به نام حسابداری منابع انسانی ، برخی ابعاد و چالش های پیش روی این سیستم بررسی گردیده و در پایان نیز پیشنهاداتی به منظور استفاده هر چه مفیدتر از این ابزار قدرتمند ارائه گردیده است.

واژگان کلیدی: حسابداری منابع انسانی، هزینه یابی منابع انسانی، ارزشگذاری منابع انسانی،
چالش های حسابداری منابع انسانی

Human Resource Accounting an organization's most valuable asset accounting

Abstract

Nowadays the success of any company depends on its ability to adapt and keep pace with rapid technological market changes. Here, what distinguishes organizations from each other, regardless of capital, technology, equipments, primary materials, etc is skilled and efficient human resources which with no doubt can be considered as the most important factor in the success or failure of organizations. However, despite the increasing importance of the human factor and the intellectual capital, this valuable asset does not have a reflection in the balance sheet and, as a result, we can not deny the necessity of using human resources accounting as a tool for the evaluation of this important matter in order to report in financial statements to adopt correct and optimal decisions and achieve competitive advantage. In this paper while over viewing the emergence and evolution of a new phenomenon know as human resource accounting, will consider some of the applications, dimensions and challenges of this system, and in the end, give some useful suggestions on how to use this powerful tool.

Keywords: Human Resource Accounting, Human Resource Costing, Human Resource Valuation, Challenges of Human Resource Accounting

مقدمه

حسابداری منابع انسانی در واقع کاربرد مفاهیم سیستم اطلاعات حسابداری در محدوده مدیریت نیروی انسانی است. این حسابداری معیار سنجش و گزینش هزینه و ارزشگذاری نیروی انسانی به عنوان منابع اصلی هر موسسه است [۱۴]. جامعه فرا صنعتی امروز دیگر تأکید چندانی بر ارزش های سنتی جوامع صنعتی ندارد، امروزه به نظر می رسد مهمترین عامل موفقیت سازمان ها، در مهارت ها و توانایی های کارکنان آن سازمان نهفته است، بنابراین ارزش سازمان تا حد زیادی با ارزش منابع انسانی آن مرتبط بوده و بهم پیوند خورده است [۲۰].

میلتون فریدمن اقتصاددان معتقد است که ثروت کل شامل انواع منابع درآمدها و خدمات است. یکی از این منابع درآمد قدرت تولید نیروی انسانی است. از طرفی وظایف حسابداران، نگهداری حساب ثروت به شکل های گوناگون است. به منظور نگهداری حساب ثروت حسابداران به ارزیابی ثروت ها در یک مقطع زمانی معین (تهیه ترازنامه) و تعیین تغییرات ثروت در طول زمان (حساب سود و زیان) می پردازند [۳]. 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 تأثیر قرار خواهد داد. ماحصل این مباحث 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 ها در ترازنامه انعکاس یابد و انعکاس این منابع نیز به شیوه ای خاص محاسبه و در نظر گرفته شود [۲۰]. در حسابداری سنتی اموال ارزش دارند، حال آنکه در مفهوم جدید افکار و نادیدنی ها ارزشمند می باشند. حسابداری امروزی، حسابداری محصولات نامشهود هستند، در سال ۱۹۹۷ ارزش بازار شرکت مایکروسافت معادل ۱۴۸۸ میلیارد دلار تعیین

شد که این مبلغ ۱۳/۴ برابر ارزش دفتری شرکت را نشان می داد. به بیان دیگر تنها ۷ درصد ارزش بازار شرکت مایکروسافت با استفاده از ارزش های متعارف حسابداری اندازه گیری و در ترازنامه منعکس شده بود و ۹۳ درصد دیگر عبارت بود از دارایی های نامشهود شرکت شامل دانش و سرمایه فکری، تحقیق و توسعه و نام و اعتبار شرکت [۱۲]. حسابداری منابع انسانی اساساً سیستمی است که به مدیریت سازمان می گوید که در طول زمان چه تغییراتی در منابع انسانی سازمان رخ داده است، همچنین این سیستم می تواند به عنوان ابزار اطلاعاتی جهت کاربرد استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی (کارکنان، مشتریان، سهامداران و مانند آن) و به عنوان ابزار تصمیم گیری برای مدیریت منابع انسانی سازمان ایفای نقش کند [۹]. به طور کلی مطالعاتی که تاکنون صورت پذیرفته مؤید آن است که اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار (تصمیمات) استفاده کنندگان گزارشات مالی تأثیرات مثبت و با اهمیتی دارد و به نظر می رسد که این تأثیرات بر رفتار سرمایه گذاران، تحلیلگران مالی و مدیران سازمان ها بیشتر از سایر گروه های استفاده کننده می باشد [۲]. به طور خلاصه، حسابداری منابع انسانی بیان می دارد که باید با منابع انسانی در سازمان دقیقاً مشابه دارایی های فیزیکی برخورد کرده و ارزش خدمات انسانی را نیز مانند دارایی های مشهود در ترازنامه نشان داد [۹].

روند تحولات حسابداری

حسابداران از بدو تولد حسابداری نوین سه مرحله: حسابداری سیاهه نویسی، حسابداری مالی و حسابداری مدیریت را طی کرده اند و چالش آینده حسابداری، مرحله چهارم حسابداری یا "حسابداری اجتماعی-اقتصادی" است که حسابداری منابع انسانی یکی از مقوله های آن به شمار می آید [۱۱].

تعریف حسابداری منابع انسانی

در مورد حسابداری منابع انسانی تعاریف زیادی مطرح گردیده که در ذیل به برخی از آن‌ها اشاره می‌گردد:

حسابداری منابع انسانی عبارت است از اندازه‌گیری بهای تمام شده و ارزش افراد سازمان [۱۹]. حسابداری منابع انسانی را می‌توان تشخیص، کمی‌سازی و گزارش‌دهی توانایی‌های کارکنان سازمان دانست [۱۸]. حسابداری منابع انسانی در برگیرنده روش‌های شناخت و اندازه‌گیری داده‌ها در منابع انسانی و ارتباط این اطلاعات جهت بخش‌های مربوط است [۲۱]. طبق تعریف انجمن حسابداری آمریکا نیز حسابداری منابع انسانی عبارت است از: "فرایند تشخیص و اندازه‌گیری اطلاعات درباره منابع انسانی و گزارش این اطلاعات به افراد علاقه‌مند و ذینفع" [۲۳]. کمیته حسابداری منابع انسانی انجمن آمریکایی نیز حسابداری را اینگونه تعریف نموده است: سلسله‌مراحلی که به تشخیص و تأمین داده‌های مورد نیاز و مربوط به منابع انسانی کمک می‌کنند و موجب انتقال این اطلاعات به طرف‌های ذینفع می‌شوند [۱]. در حقیقت حسابداری منابع انسانی یک سیستم اطلاعاتی است که به مدیریت می‌گوید چه تغییراتی در طول زمان در منابع انسانی سازمان رخ داده است. علاوه بر آن به تصمیم‌گیری سهامداران، مدیریت و کنترل داخلی کمک می‌کند و نیز به سرمایه‌گذاری نیروی انسانی، هزینه‌های جایگزین و ارزش اقتصادی انسانها در یک سازمان می‌پردازد [۲۲].

سیر تحولات حسابداری منابع انسانی

توسعه منابع انسانی را می‌توان در ۶ دوره تشریح نمود [۱۸] و [۱۵]:

دوره اول: اشتقاق مفاهیم بنیادین حسابداری از پیکره نظریه‌های مربوطه (۱۹۶۰ تا ۱۹۶۷)
در این دوره مفهوم حسابداری منابع انسانی استنتاجی از نظریه‌های اقتصادی "سرمایه انسانی" و متأثر از مکتب "منابع انسانی نوین" و روانشناسی سازمانهای متمرکز و تأثیر نقش رهبری در سازمان بود. 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)

در این دوره معدود کاوش های تجربی در مورد کاربرد حسابداری منابع انسانی در سازمان ها صورت گرفت که از دانشگاه میشیگان می توان به عنوان قلب این تحقیقات نام برد. از مدل های مربوط به این دوره می توان موارد ذیل را برشمرد:

مدل جامعه شناسی، روانشناسی لیکرت (۱۹۶۷) - مدل هکیمین و جونز، قیمت انتقالی (۱۹۶۷) - مدل ارزش اقتصادی فلم هولتز (۱۹۶۸) - مدل لیکرت و بوارز (۱۹۶۹) - مدل بهای جایگزینی جاری فلم هولتز (۱۹۶۸)

دوره سوم: رشد سریع و گرایش به حسابداری منابع انسانی در جامعه دانشگاهی (۱۹۷۱ تا ۱۹۷۶)

در این دوره رغبت عمومی به حسابداری منابع انسانی رو به افزایش گذاشت. پژوهشگران و سازمان ها توجه ویژه به حسابداری منابع انسانی کردند، که آثار چاپی فراوان و برگزاری همایش های متعدد در این خصوص را می توان از ویژگی های بارز این دوره به شمار آورد. از مدل های مربوط به این دوره می توان موارد ذیل را برشمرد:

مدل بهای تحصیل (۱۹۷۱) - مدل لو و شوارتز ارزش تنزیلی حقوق آینده کارمندان (۱۹۷۱) - مدل فرانتس رب، لاند و لوندبرگ (۱۹۷۴) - مدل اسکات مایرز و وینسنت فلاورز (۱۹۷۴) - مدل اوگان (۱۹۷۵) - مدل سنگلداجی (۱۹۷۵)

دوره چهارم: رکود تمایل جامعه دانشگاهی به حسابداری منابع انسانی (۱۹۷۶ تا ۱۹۸۰)

این دوره که آنرا می توان دوره رکود حسابداری منابع انسانی نامید، به دلیل مشکلات پیش آمده در ادامه پژوهش ها بود که می توان دلایلی چون پیچیدگی حسابداری منابع انسانی، عدم همکاری سازمان ها در پیاده سازی تحقیقات به صورت عملی و هزینه های سنگین اینگونه پژوهش ها را نام برد. از اینرو مدل با اهمیتی نیز در این دوره ارائه نشد.

دوره پنجم: احیای تمایل جهانی به حسابداری منابع انسانی در نظریه و عمل (۱۹۸۰ تا ۱۹۹۵)

این دوره که دوره توجه دوباره به حسابداری منابع انسانی است ناشی از دلایلی چون ظهور ژاپنی ها به عنوان یکی از رقبای اصلی دنیای تجارت غرب نام برد که بررسی ها نشان داده که ناشی از تفاوت در نحوه نگرش و اداره کارکنان در شرکت های ژاپنی همچون میتسویشی که به کارکنان به عنوان دارایی می نگریست نسبت به شرکت های آمریکایی چون جنرال موتورز که کارکنان را هزینه قلمداد می نمود بوده و از دلایل مهم دیگر نیز می توان به تغییرات بنیادین اقتصاد آمریکا از اقتصاد صنعتی به اقتصاد مبتنی بر خدمات فناوری نام برد، که ناگزیر توجه اساسی به سرمایه فکری را الزامی می نمود. از مدل های مربوط به این دوره می توان موارد ذیل را برشمرد: مدل ترکیبی از مدل اقتصادی و بهای جایگزینی (۱۹۸۸) - مدل های سرمایه فکری بونتیس (۱۹۹۳) - مدل شبیه سازی داوسون (۱۹۹۴) - مدل فرایند مدیریت شایستگی (۱۹۹۵)

دوره ششم: پیدایش سرمایه فکری (۱۹۹۵ تا کنون)

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. در این دوره ابتدا در سال ۱۹۹۵ اسکاندا که بزرگترین شرکت بیمه و مالی در کشورهای اسکاندیناوی است، اولین گزارش را در مورد سرمایه فکری منتشر کرد و سپس کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا همایشی با موضوع سرمایه فکری ترتیب داد. از مدل های مربوط به این دوره می توان موارد ذیل را برشمرد: مدل های ارزیابی متوازن کپلن و نورتون (۱۹۹۵) - مدل درختی شی و زنگک (۲۰۰۷)

اهداف حسابداری منابع انسانی

به منظور حصول به اهداف ذیل بایستی حسابداری منابع انسانی جنبه های کمی و عملی پیدا کند [۶]:

- ۱ - ثبت ارزش اقتصادی انسان در گزارشات مالی
- ۲ - احتساب سرمایه گذاری یک سازمان در منابع انسانی خود
- ۳ - افزایش کارایی مدیریت منابع انسانی و ایجاد امکاناتی برای خط مشی های پرسنلی نظیر برنامه های آموزشی و توجیهی
- ۴ - ارزیابی منابع انسانی یک سازمان از این نظر که حفظ شده، تحلیل رفته و یا توسعه یافته است.
- ۵ - شناسایی سود غیر عملیاتی و بهره وری ایجاد شده ناشی از سرمایه گذاری در منابع انسانی
- ۶ - 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 می توان موارد ذیل را بر شمرد [۱۳]:
- ۱- حسابداری منابع انسانی تأثیر منابع انسانی را بر روی عملکرد شرکت نشان می دهد.
 - ۲- حسابداری منابع انسانی باید در ارزیابی استراتژی های مختلف شرکت به مدیران کمک کند.
 - ۳- حسابداری منابع انسانی می تواند سیستم بودجه بندی سرمایه ای را توسعه داده و نیز کیفیت رقم بازده سرمایه گذاری را اصلاح نماید.
 - ۴- حسابداری منابع انسانی مدیران را قادر به استفاده بهتر از منابع کمیاب انسانی می سازد.

روش های اندازه گیری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی را با دو روش می توان بررسی کرد، تجزیه و تحلیل مبتنی بر هزینه و تجزیه و تحلیل مبتنی بر ارزش. روش مبتنی بر هزینه پارامترهای هزینه تمرکز دارد که مرتبط با

هزینه اولیه، هزینه جایگزینی یا هزینه فرصت است. روش مبتنی بر ارزش فرض می کند که ارزش منابع انسانی توانایی آن ها در کسب درآمد بستگی دارد، که این روش را می توان به دو شاخه پولی و غیرپولی تقسیم کرد [۷].

الف) هزینه یابی منابع انسانی [۱۶] و [۱۰]:

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. روش ها و شیوه های مورد استفاده باید بین بخش سرمایه ای و جاری هزینه ها تمایز قائل شود. هزینه یابی منابع انسانی از دو بخش زیر تشکیل می شود:

۱- 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 می شود.

۲- هزینه های جایگزینی: کلیه هزینه هایی که به منظور جایگزین ساختن منابع انسانی فعلی با افراد جدید تقبل می شود، 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 می باشد که شامل هزینه های تامین، پرورشی یا آموزشی و کناره 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 رفاه کارکنان)، سلامت و بهداشت، هزینه های مربوط به مشاوره و گفتگو، حقوق و دستمزد پرداختی و سایر پرداختها مانند بیمه.

ب) ارزش گذاری منابع انسانی:

حسابداری منابع انسانی بیشتر از هزینه یابی منابع انسانی نیازمند ارزشگذاری منابع انسانی است [۹]. تلاشهای زیادی توسط محققان گوناگون صورت گرفته تا منابع انسانی را به وسیله

یک سری جابجایی و ترکیب ها به صورت کمی در آورند. مفهوم ارزش منابع انسانی مبتنی بر نظریه ارزش در اقتصاد عمومی است. گروهی بر این عقیده اند که انسان مانند سایر منابع دارای ارزش است زیرا قادر به ایجاد منافع بالقوه آتی است. در واقع می توان ارزش انسان را مانند سایر منابع به عنوان ارزش فعلی خدمات آتی مورد انتظار تعریف کرد. بنابراین ارزش فرد عبارتست از ارزش فعلی مجموعه ای از خدمات که انتظار می رود فرد در طول دوره خدمت خود در سازمان ایجاد کند. گروهی دیگر این نظریه را رد کرده و معتقدند انسان فراتر از ارزیابی و در حقیقت غیر قابل ارزیابی است. با این وجود تلاش های زیادی توسط محققان صورت گرفته تا منابع انسانی را به وسیله یک سری جابجایی ها و ترکیب ها به صورت کمی در آورند. بعضی محاسبات خاصی مانند میزان فروش ها نسبت به هر کارمند، نرخ بهبود، درصد بهره برداری، سود سرانه و حقوق و دستمزد به نسبت سود را پیش کشیده اند. در هر صورت 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 [۱۶]. برخی از روشهای و مدل های ارزش گذاری منابع انسانی به شرح ذیل می باشد [۴]:

- ۱- ارزش اقتصادی (ارزش فعلی)
- ۲- ارزش جایگزینی
- ۳- ضریب ارزشی
- ۴- الگوی ارزشگذاری پاداشهای تصادفی
- ۵- نظریه مزایده
- ۶- بهای تمام شده تاریخی

روش های گزارشگری منابع انسانی

- چهار روش برای انعکاس سرمایه گذاریها در منابع انسانی در گزارشهای مالی سالانه شرکت ها وجود دارد که شامل موارد ذیل می باشد [۵]:
- ۱- گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام
 - ۲- گزارش در دارایی های نامشهود
 - ۳- گزارش در صورت های مالی حسابرسی نشده
 - ۴- گزارش در صورت های مالی اساسی

بررسی دیدگاه موافقان و مخالفان:

در بحث راجع به دیدگاه موافقان و مخالفان بایستی گفت که از دهه ۱۹۶۰ تاکنون که از شکل گیری سیستم حسابداری منابع انسانی می گذرد این سیستم، ضرورت و یا عدم ضرورت و نیز ماهیت آن، همواره میدان انتقادات و حمایت های بیشماری بوده که به طور اجمال در ذیل به بعضی از آن ها اشاره می نمایم [۳]:

- ۱- برخی معتقدند که انسان ها قابل تملک نبوده و لذا بایستی به عنوان دارایی تلقی گشته و مستهلک گردند، که در مقابل موافقان با حسابداری منابع انسانی معتقدند که آنچه که در سیستم حسابداری منابع انسانی برای دارایی تلقی نمودن مورد بحث قرار می گیرد خدمات متصور و مورد انتظار و انتفاع آتی از منابع انسانی است نه خود انسان. ضمن اینکه مواردی چون اجاره های بلند مدت در روش فروش و اجاره مجدد نیز به عنوان دارایی شناسایی و ثبت می گردند.
- ۲- برخی معتقدند که چون در مورد شناسایی خدمات افراد عدم اطمینان بسیار وجود دارد و علاوه بر این افراد آزادند که هرگاه بخواهند موسسه محل خدمت خود را ترک کنند لذا شناسایی انسان به عنوان دارایی طبق اصل محافظه کاری صحیح نیست، اما در پاسخ، موافقان با حسابداری منابع انسانی معتقدند که این دلیل کافی نبوده و بایست هدف بنیادین گزارشگری را که تطابق درآمد ها با هزینه های یک دوره است فدای محافظه کاری نمود، به علاوه اینکه

روش هایی نیز در خصوص عدم اطمینان نسبت به تشخیص خدمات قابل ارائه توسط کارکنان وجود دارد.

۳- برخی نیز معتقدند که نسبت به دوره تعیین منافع آینده سرمایه گذاری در نیروی انسانی ابهام وجود داشته لذا به حساب دارایی بردن مخارج مربوط به نیروی انسانی، این امکان را به وجود می آورد که سود تحریف شود، که موافقان حسابداری منابع انسانی در پاسخ اذعان می دارند که امکان تحریف سود و زیان همواره از طریق در نظر نگرفتن سرمایه گذاری ها در نیروی انسانی نیز وجود داشته و همچنین با توجه به اینکه سرمایه گذاران فعلی و بالقوه به چنین اطلاعاتی به منظور کمک در ارزیابی عملکرد شرکت نیاز دارند و نیز سرمایه گذاری در نیروی انسانی با ضوابط احتساب آن ها به عنوان دارایی منطبق است لذا این عمل توجیه پذیر است.

چالش های پیش روی حسابداری منابع انسانی:

آدم اسمیت در اثر کلاسیک خود به عنوان ثروت ملت عوامل تولید را به سه قسمت زمین، کارگر و سرمایه تقسیم می کند. طرفداران مدیریت مدرن آن را مجدداً در چهارمقوله (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 سازمان نیست، بلکه چیزی فراتر از شمارش افراد است. منابع انسانی به مجموعه دانش، مهارتها، توانایی های خلاقانه، استعدادها 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، هرچند در برخی موارد مانند تیم های باشگاهی بازیکنان دارایی های واقعی یا تنها گروه عمل کننده اند که تنها دارایی ها 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 حسابدار در ارزشیابی منابع انسانی دچار گرفتاری می شود. نبود بانک های اطلاعاتی لازم و اطلاعات حسابرسی شده برای ارائه 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 استاندارد گذاری حسابداری به شمار می آید همانند سایر مؤسسات تدوین استاندارد ملی و بین المللی در سرتاسر دنیا استاندارد خاصی در این زمینه طراحی و الزام ننموده و به راهکارهای عملی نیز اشاره ای ننموده است، هر چند که بعضی شرکت ها در سطح جهان تلاش عمده ای برای ارزش گذاری کارکنان خود نموده اند [۱۶]. برخی از چالش های حسابداری منابع انسانی به شرح ذیل می باشد [۱۳]:

- 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
- در این خصوص نتایج تحقیقاتی که نیز در خصوص دلایل عدم کاربرد سیستم های حسابداری منابع انسانی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام پذیرفته نشان می دهد که سه عامل عمده در این خصوص "عدم آگاهی از سیستم حسابداری منابع

انسانی، هزینه بالای سیستم حسابداری منابع انسانی و پیچیدگی های الگوی اندازه گیری در حسابداری منابع انسانی " می باشد [۸].

چالش های استقرار حسابداری منابع انسانی در ایران:

اولین پرسشی که در راستای استقرار و استفاده از سیستم حسابداری منابع انسانی در ایران وجود دارد مربوط به ساختار اقتصادی کشور است. پرسش این است که آیا ساختار اقتصادی کشور بر پایه سرمایه فیزیکی و سنتی بوده یا ساختاری دانش محور و بر پایه منابع انسانی است؟ از دیدگاه ساختار اقتصادی می توان گفت سازوکار اقتصاد ایران هنوز هم سنتی بوده و متأسفانه با وجود نقاط قوت فراوان همچون داشتن نیروی انسانی جوان و تحصیلکرده، موفقیت های علمی و موقعیت مناسب جغرافیایی، اقتصاد ما در مقایسه با سایر کشورهای در حال توسعه در مراحل پایین تری قرار دارد. ساختار اقتصاد ایران اقتصاد بازار است. در این اقتصاد به دلایل گوناگون، بنگاه های اقتصادی بزرگ تأسیس و رشد نیافته اند. این بنگاه ها در کشورهایی که اقتصاد آنان دانش محور است شکل گرفته و رشد می یابد و با صرف میلیاردها دلار هزینه تحقیقات و توسعه، خرید اکتشافات و ایده های نو زمینه های بهبود و روش های تولید بهره وری و بازاریابی را فراهم می آورند. عدم توجه و اعتقاد به نتایج تحقیقات و پژوهش های علمی، نداشتن تکنولوژی بالا و عدم توان استفاده از آن، متنوع بودن مراجع تصمیم گیری، ضعف فرهنگی کشور در تشخیص واقعیت های اقتصادی جهان امروز، ناکارایی بازار، وجود انحصارات دولتی، فقدان تعامل سازنده با دنیای خارج، ضعف بازارهای مالی و از همه مهم تر عدم توجه به سازوکارهای زندگی در دهکده جهانی و بی توجهی به تجارت الکترونیک به عنوان مقدمه اقتصاد دانش محور از دلایل عمده در عدم شکل گیری اقتصاد دانش محور در ایران است. بدلیل انحصارات دولتی، شرکت ها و سازمان های تولیدی، نقش چندانی در ساختار اقتصادی نداشته و عمده فعالیت های اقتصادی جامعه به صورت مستقیم یا غیرمستقیم در دست دولت است. بخش فعال خصوصی نیز بیشتر به دلیل سیاست های غلط در بخش واردات

حضور دارد. در این شرایط سازمان های اقتصادی دولتی به مدد حمایت های قانونی دولت در قالب سیاست های گوناگون به فعالیت خود ادامه داده، هر چند، بیشتر آنها قابلیت رقابت با بنگاه های اقتصادی بزرگ دنیای خارج را نداشته باشند. با توجه به اینکه یکی از اهداف حسابداری منابع انسانی ارتقاء دادن کارآیی مدیریت منابع انسانی و ایجاد امکاناتی برای ارزشیابی خط مشی پرسنلی است، لذا توجه به منابع انسانی صرفاً در اقتصاد دانش محور که در آن رفته رفته صنایع تولیدی به خدماتی تبدیل شده و دانش و مهارت اهمیت خاصی دارد، صورت می گیرد. در ایران نه تنها صنایع مبدع همانند برخی از کشورهای در حال توسعه آسیایی وجود نداشته بلکه ارتباطی نیز بین صنایع تحت پوشش و حمایت دولت با شرکت ها و بنگاه های نوآور و پیشرو جهانی وجود ندارد. یک اقتصاد دانش محور دارای شرکت های دانش محور است و صنعت نیز دانش محور است. بنابراین در جامعه ای که بنا به سازوکار اقتصادی خود نیاز به ارزش گذاری منابع انسانی هنوز جزء اولویت های آن قرار نگرفته است و تصمیم گیرندگان به مدد سایر منابع مالی امکان استفاده از کالاهای تولید سایر اقتصادهای دنیا را دارند بستر استقرار سیستم حسابداری منابع انسانی فراهم نشده است و نمی توان خوشبین بود که با روند تحولات اقتصادی پیش رو و مشکلات ناشی از سونامی اقتصادی دنیا که گریبانگیر اقتصاد ایران نیز شده است، استقرار سیستم حسابداری منابع انسانی در آینده ای نزدیک در ایران عمومیت یابد. با این حال، می توان گفت به رغم این مشکلات در برخی از سازمان ها که نیروی انسانی و مهارت نقش و پایه اصلی فعالیت آنان است، استفاده از سیستم حسابداری منابع انسانی می تواند مورد استفاده قرار گیرد. شرکت های نرم افزاری، سازمان های تحقیقاتی، دانشگاه ها و باشگاه های ورزشی از جمله واحدهایی هستند که استقرار سیستم حسابداری منابع انسانی در این شرایط نیز از ضروریات آنان است و این واحدها می توانند پیشگام طراحی و اجرای سیستم حسابداری منابع انسانی باشند. بنابراین در هر صورت سازوکارهای عمومیت

بخشیدن به این سیستم باید در دستور کار متخصصان حسابداری و مدیران منابع انسانی قرار گیرد [۱۷].

نتیجه گیری و پیشنهادات

امروزه شرایط به گونه ای رقم خورده که دیگر هیچ شرکتی در زادگاه خود از حاشیه امن برخوردار نبوده و بقای وی تضمین شده نیست. رقبای خارجی از سایر کشورها، در کمین بازارهای داخلی نشسته اند و منتظرند تا در اولین فرصت، سهم بازار را از شرکت های داخلی گرفته و سیطره خود را بر این بازارها بگسترانند. در این شرایط اگر شرکتی خواهان بقا و ادامه حیات است بایستی به فکر گسترش کسب و کار خود باشد، در عین حال آنچه که امروزه سازمان ها را از یکدیگر متمایز ساخته و مزیت رقابتی پایداری را برای سازمان ها به ارمغان می آورد توجه اساسی به منابع انسانی به عنوان ارزشمندترین دارایی سازمان می باشد. لذا توجه اساسی به حسابداری منابع انسانی با توجه به نقشی که در سنجش هزینه، ارزشگذاری منابع انسانی و یاری مدیران در تصمیم گیری صحیح سازمانی دارد، ضروری می باشد. بی تردید یکی از چالش های اساسی دهه چهارم انقلاب اسلامی چالش مدیریتی است و در صورتی که درصدد نائل شدن به اهداف ملی هستیم، توجه به نیروی انسانی و ارتقای سطح بهره وری در این زمینه ضرورتی اجتناب ناپذیر است و در این میان نقش حسابداری منابع انسانی بیش از پیش احساس می گردد.

درخاتمه پیشنهاداتی به منظور استقرار و عملیاتی نمودن سیستم حسابداری منابع انسانی ارائه می گردد:

- ۱- تدوین راهبرد توسعه منابع انسانی در سازمان ها و مطالعه تأثیر اطلاعات مالی سرمایه انسانی بر تصمیم گیری مدیران

۲- مطالعه و بررسی معیارهای اندازه گیری مناسب هزینه سرمایه انسانی و ارزش سرمایه انسانی با توجه به شرایط فرهنگی و اجتماعی در ایران به صورت مطالعات دانشگاهی و یا تحقیقات خاص سازمانی

۳- توجه به مبحث مدیریت دانش و مدیریت سرمایه فکری در سازمان ها خصوصاً در راستای سودآوری و ثروت آفرینی

۴- آگاه نمودن مدیران از مزایای استقرار سیستم های حسابداری منابع انسانی با تأکید بر اینکه سرمایه گذاری در منابع انسانی هزینه نبوده و بایستی همانند سایر دارایی ها در ترازنامه انعکاس یابد.

۵- اختصاص یک واحد درس تحت عنوان حسابداری منابع انسانی برای دانشجویان رشته حسابداری

۶- برگزاری سمینارها و دوره های آموزشی آشنایی با مدل های حسابداری منابع انسانی و طرق بکارگیری آن توسط حسابداران و همچنین ارائه نتایج گزارشات حاصله از سیستم های آزمایشی به منظور جرح و تعدیل

۷- تدوین نرم افزارهای رایانه ای حسابداری منابع انسانی و بکارگیری آن در سازمان های پیشرو

۸- چاپ جزوات و کتب مرتبط با حسابداری منابع انسانی

۹- اختصاص اعتبار توسط دولت به دانشگاه ها و موسسات ذیربط به منظور مطالعات علمی و پژوهشی در این خصوص در راستای تدوین استانداردهای حسابداری مربوطه

منابع و مأخذ:

۱- آذرگون، حمیدرضا. (۱۳۸۹). " اهمیت حسابداری منابع انسانی در تصمیم گیری مدیران"،

تدبیر، شماره ۲۱۸، تهران، صص ۴۱-۴۴.

- ۲- اعتمادی، حسین و شهریاری، محمد رحیم. (۱۳۷۵). "بررسی تأثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران"، **بررسی های حسابداری**، شماره های ۱۶ و ۱۷، تهران، صص ۵۵-۷۰.
- ۳- حسن قربان، زهرا. (۱۳۷۵). "بنیاد منطقی حسابداری منابع انسانی"، **حسابدار**، شماره ۱۱۳، تهران، صص ۵۰-۵۳.
- ۴- حسن قربان، زهرا. (۱۳۷۶). "روش های اندازه گیری حسابداری منابع انسانی"، **حسابدار**، شماره ۱۲۰، تهران، صص ۱۱-۱۷.
- ۵- حسن قربان، زهرا. (۱۳۷۶). "روشهای گزارشگری سرمایه گذاری در منابع انسانی" **حسابدار**، شماره ۱۲۱، تهران، صص ۴۱-۴۴.
- ۶- رئیسی، ابراهیم. (۱۳۸۰). "حسابداری منابع انسانی"، **تدبیر**، شماره ۱۱۵، تهران، صص ۵۲-۵۴.
- ۷- شاهعلی زاده، رامین، (۱۳۹۱)، "هزینه یابی، ارزش گذاری و گزارشگری منابع انسانی"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۴، صص ۹۸-۱۱۶.
- ۸- صمدی، عباس و نصیری، حبیب الله. (۱۳۸۹). "بررسی موانع توسعه حسابداری منابع انسانی در شرکت های پذیرفته شده در بورس"، **حسابدار رسمی**، شماره ۱۱، تهران، صص ۴۱-۵۴.
- ۹- طبرسا، غلامعلی و پاکدل، سعید. (۱۳۸۶). "فرصت ها و چالش های سیستم های حسابداری منابع انسانی با رویکرد سازمان های نوین"، **حسابدار**، شماره ۱۸۸، تهران، صص ۲۷-۴۱.
- ۱۰- طبرسا، غلامعلی و همت، موژان. (۱۳۸۶). "حسابداری منابع انسانی رویکردی نوین در حسابداری"، **حسابدار**، شماره ۱۹۷، تهران، صص ۳۸-۴۷.
- ۱۱- عباسی فرد، محمد و دیگران. (۱۳۹۰). "بررسی تأثیر اجرای سیستم حسابداری منابع انسانی در تصمیم گیری مدیران و رفتار کارکنان"، **فصلنامه مدیریت و منابع انسانی در صنعت نفت**، شماره ۱۴، تهران، صص ۱۱۷-۱۴۴.

- ۱۲- کرمی، غلامرضا و حسنی آذر، الهام.(۱۳۸۵). "حسابداری منابع انسانی: گذار تاریخی"، **حسابدار رسمی**، شماره ۱۰ و ۱۱، تهران، صص ۸۷-۹۱.
- ۱۳- موتمنی، علیرضا و همتی، امین و مرادی، 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.
- ۱۴- نمازی، محمد و جامعی، رضا.(۱۳۸۹). "نقش اطلاعات حسابداری(هزینه یابی) منابع انسانی روی سازه های سیستم ارزیابی متوازن شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **پژوهش های حسابداری مالی**، شماره ۴، اصفهان، صص ۲۱-۴۴.
- ۱۵- نمازی، محمد.(۱۳۹۱). "نقش حسابداری منابع انسانی در مدیریت دانش"، **کنفرانس مدیریت دانش با رویکرد تولید ثروت**، شیراز.
- ۱۶- وادی زاده، کاظم.(۱۳۸۷). "حسابداری منابع انسانی"، **دومین کنفرانس توانمند سازی منابع انسانی**، تهران.
- ۱۷- وادی زاده، کاظم و عیسانی خوش، احمد.(۱۳۹۰). "چالش های استقرار حسابداری منابع انسانی در ایران"، **روزنامه دنیای اقتصاد**، تهران، شماره های ۲۴۲۹ و ۲۴۲۸، ص ۹.
- 18- Flamholtz, Eric.(1998). **Human Resource Accounting**, Jossey Bass Publishers, San Francisco.
- 19- Flamholtz, Eric.(1972). "Toward a Theory of Human Resource Value in Formal Organization", **The Accounting Review**, vol 42, No 4, pp 666-678.
- 20- Gebuer, M.(2003). "Information Systems on Human Capital in service Sector Organization", **New library World** , vol 104,pp 33-41.
- 21- Hermanson, RH.(1986). "Accounting for Human Assets", **Research Monograph**, No 99, pp 112-131.

22- Jasrotia, Punita.(2000).**The Need for Human Resource Accounting**, New Delhi.

23- Rana,K and S.k,Maheshawari.(2005).”a marginal monetary worth human valuation Model”, **Scientific Journal of Administrative Development**, vol 3, pp 72-92.