

تاریخ دریافت: 89/11/9

تاریخ پذیرش: 90/3/17

## حسابداری منابع انسانی، چالش سازمان در منابع سرمایه‌ای

احمد فرمهینی فراهانی<sup>1</sup>

### چکیده

منابع انسانی، هم به‌عنوان بخش عمده‌ای از دارایی ناملموس و هم به‌عنوان منابع سرمایه‌ای، اهمیت روزافزونی دارند. در قرن بیست و یکم، اهمیت سرمایه‌های فکری در یک سازمان اگر بیش از اهمیت سایر سرمایه‌های نباشد، از آن‌ها کمتر نیست، زیرا این انسان‌ها هستند که ارزش یک سازمان را تعیین می‌کنند و مزیت رقابتی خلق می‌کنند. حسابداری منابع انسانی در حوزه مدیریت منابع انسانی، پدیده‌ای نسبتاً جدید در ایران است که هنوز جایگاهی به‌عنوان سرمایه، نزد شرکت‌ها ندارد و جایی در ستون ترازنامه برای آن در نظر گرفته نشده است. حسابداری منابع انسانی می‌خواهد ارزش واقعی کارکنان را در جایگاه بااهمیت‌ترین و باارزش‌ترین دارایی سازمان در حوزه مدیریت منابع انسانی به‌عنوان منابع سرمایه‌ای نشان دهد. این مقاله سعی دارد تا جایگاه حسابداری منابع انسانی و اهمیت رویکرد به این مقوله در سیستم مدیریت منابع انسانی و تغییر نگرش از هزینه بودن این منابع به دارایی را تبیین و ارائه نماید.

### واژه‌های کلیدی

حسابداری منابع انسانی، ارزش منابع انسانی، منابع سرمایه‌ای، مدیریت منابع انسانی.

1. کارشناسی ارشد مهندسی صنایع، دانشگاه علم و صنعت ایران، معاون مالی و اداری مؤسسه مطالعات بین‌المللی انرژی، [farmahinia@iies.net](mailto:farmahinia@iies.net)

## مقدمه

یک سازمان با داشتن منابع فیزیکی فراوان و جدیدترین فناوری، ولی بدون بهره‌مندی از منابع انسانی توانمند و شایسته، ممکن است با شدیدترین بحران‌های مالی روبه‌رو شده و امکان ماندگاری را از دست بدهد.

حسابداری مرسوم، منابع فیزیکی، منابع مالی، و منابع فنی حاصل از مالکیت را گزارش می‌کند، اما یکی از بزرگ‌ترین منابع سازمان، یعنی «منابع انسانی» را گزارش نمی‌کند.

در دنیای به‌شدت رقابتی امروز، منابع انسانی یکی از عوامل اصلی است که می‌تواند برای سازمان‌ها، مزیت رقابتی<sup>1</sup> و در نهایت ثروت‌آفرینی کند. با توجه به این موضوع، حسابداری منابع انسانی<sup>2</sup> به‌عنوان گامی نوین در حسابداری با گرایش ارزش‌گذاری و ثبت دارایی‌های انسانی، نقش اساسی ایفا می‌کند. (طبرسا و محمدی، 1387).

تجربه برخی از کشورها مثل ژاپن نشان داده که بدون برخورداری از منابع طبیعی قابل‌توجه و حتی محروم بودن کشور در زمینه‌هایی مانند منابع انرژی و فلزات، ولی برخوردار از منابع انسانی توانمند و شایسته، توانسته کشور و سازمان‌ها را در موقعیت رقابتی ممتازی در جهان قرار دهد.

حسابداری منابع انسانی به‌عنوان بخشی از نظام جامع مدیریت منابع انسانی، فرصت و نقش اساسی در به‌کارگیری منابع انسانی توانمند و شایسته و در راستای رقابت‌پذیری فراهم ساخته است.

حسابداری منابع انسانی ارائه‌کننده مجموعه‌ای از شاخص‌های اندازه‌گیری برای کمی کردن تأثیر استراتژی‌های مدیریت منابع انسانی بر بهای تمام شده و ارزش کارکنان در منابع سرمایه‌ای و به‌عنوان سرمایه انسانی<sup>3</sup> است. دارایی بودن منابع انسانی، موضوعی است که از شروع نظریه حسابداری منابع انسانی مورد بحث بوده است. مفهوم «ارزش منابع انسانی»<sup>4</sup> مبتنی بر نظریه ارزش در اقتصاد عمومی است. انسان، همانند سایر منابع، دارای ارزش است، زیرا قادر به ایجاد منافع بالقوه آتی است.

---

1. Competitive Advantage  
2. Human Resource Accounting (HRA)  
3. Human Capital  
4. Human Resource Value (HRV)

ارزش‌گذاری منابع انسانی<sup>1</sup> به ارزش فعلی خدمات بالقوه‌ای است که فرد می‌تواند در طول عمر خدمتی مورد انتظار خود به سازمان ارائه کند. اما با توجه به تحولات اخیر در مورد تردید در استخدام مادام‌العمر و همچنین کاهش وفاداری کارکنان به سازمان، شاخص‌های اندازه‌گیری و روش‌های موجود حسابداری منابع انسانی می‌تواند همچنان یاری‌رسان باشد.

در این مطالعه پس از چکیده، واژه‌های کلیدی، مقدمه، روش تحقیق، بیان مسئله، اهمیت موضوع و هدف‌های تحقیق، به‌موضوع تاریخچه حسابداری منابع انسانی، مفهوم حسابداری منابع انسانی، اهداف و نقش حسابداری منابع انسانی، مفاهیم هزینه منابع انسانی، هزینه‌های اولیه منابع انسانی، هزینه‌های جایگزین، منطق سنجش (ارزش‌گذاری) منابع انسانی، ارزش‌گذاری، ارزیابی منافع وضعی بخش‌های دیگر این نوشته است. در پایان نیز نتیجه‌گیری، پی‌نوشت‌ها، و منابع آمده است.

### **روش تحقیق**

این نوشته یک تحقیق مطالعه‌ای از نوع توسعه‌ای با روش کتابخانه‌ای و آموزه‌ای شخصی است که با رویکرد توصیفی تهیه و ارائه می‌شود.

### **بیان مسئله**

امروزه مسائل جوامع و سازمان‌ها از ابعاد ملی و منطقه‌ای فراتر رفته و با روند رو به رشد جهانی شدن مرتبط شده است. الگوی جدید بی‌مرزی به آرامی جای الگوی مرزگستری را گرفته است. جهانی شدن در همه ابعاد، از جمله در منابع انسانی، انقلاب دیجیتالی، رقابت شدید و شتابان بین‌المللی، و سایر تحولات و روندها، از چالش‌های تعیین‌کننده در دنیای جدید هستند. یکی از مهم‌ترین و تأثیرگذارترین چالش‌ها برای جوامع و سازمان‌ها، منابع انسانی و مدیریت آن است.

در وضعیت رقابتی شدید، منابع انسانی یکی از عوامل بنیادی اثرگذار است که می‌تواند جوامع و سازمان‌ها را در موقعیت رقابتی قرار دهد، و در صورت مدیریت درست بر این منابع، مزیت رقابتی ایجاد کند. سازمان‌های آشنا به جایگاه، نقش، و اهمیت منابع انسانی، در تلاش دائمی برای دستیابی به رویکردها و راهکارهای اثربخش برای انجام اقداماتی برای استفاده درست از منابع انسانی، یعنی رویکرد به مدیریت منابع انسانی، هستند.

یکی از لازمه‌های اولیه در مدیریت منابع انسانی، داشتن اطلاعات درست، مناسب و متناسب است که در اختیار کارشناسان منابع انسانی قرار داشته باشد. لازمه دیگر در این زمینه، برخورداری از سیستم جامع اطلاعات منابع انسانی است. با توجه به کلیدی بودن بخش منابع انسانی در هر سازمان، ضرورت توجه به موضوع حسابداری منابع انسانی به‌عنوان گامی نوین در حسابداری، با گرایش به ارزش‌گذاری و ثبت دارایی‌های انسانی به‌عنوان منابع سرمایه‌ای، مورد توجه جدی قرار گرفته است. پیدایش رویکردها و روش‌های حسابداری منابع انسانی و به‌کارگیری آن، و به‌طور کلی، تبیین حسابداری منابع انسانی برای تعیین ارزش دارایی‌های انسانی سازمان، موضوعی است که این نوشته در پی تبیین آن است.

### اهمیت موضوع

ایجاد سیستم حسابداری منابع انسانی به‌عنوان پدیده‌ای جدید در مدیریت منابع انسانی، از این نظر که سالانه سهم قابل‌توجهی از هزینه‌های هر سازمان را هزینه‌های عملیاتی و به تبع آن نیروی انسانی تشکیل می‌دهد، اهمیت دارد. مطالعات نشان می‌دهد که هرچند سهم هزینه‌های نیروی انسانی در سازمان‌های مختلف متفاوت است، ولی بیشترین سهم هزینه در نیروی انسانی را سازمان‌های پژوهشی دارند و کمترین سهم متعلق به سازمان‌های صنعتی و تولیدی است. برای مثال، این سهم در سازمان‌های پژوهشی ایران گاهی بیش از 60% از هزینه‌های سازمان است.

امروزه، سرمایه انسانی بخش قابل‌توجهی از دارایی‌ها و ارزش کل سازمان است. از این رو، ارزش آن به‌عنوان دارایی باید در ترازنامه نشان داده شود تا بر اساس تجزیه و تحلیل‌های کمی، تصمیمات مناسبی توسط مدیریت سازمان اتخاذ شود و اقدام لازم به‌عمل آید.

کارکنان بیش از آن که به‌عنوان یک منبع در اختیار سازمان باشند، به‌عنوان یک سرمایه‌گذار هستند که سرمایه انسانی خود را در اختیار سازمان‌ها قرار داده‌اند. بر این اساس، مطلع بودن سازمان‌ها از ارزش واقعی منابع انسانی می‌تواند آن‌ها را به تصمیماتی هدایت کند تا راه‌کارهایی برای نگهداری و توسعه این سرمایه اتخاذ کنند، مؤلفه‌های تأمین را کم‌هزینه کنند، و از ریزش کارکنان و در نتیجه عدم‌دستیابی به منافع آتی جلوگیری کنند.

## اهداف تحقیق

این پژوهش تلاش دارد تا اهمیت به‌کارگیری حسابداری منابع انسانی را به‌عنوان منابع سرمایه‌ای در سیستم مدیریت منابع انسانی، به‌منظور ایجاد و ارتقای مزیت رقابتی تبیین نماید.

## تاریخچه حسابداری منابع انسانی

اولین تلاش برای ارزیابی انسان در قالب ارقام پولی، توسط «ویلیام تپی» در سال 1691 میلادی صورت گرفته است. او معتقد بود که نیروی انسانی منبع ثروت بوده و باید در ارزیابی ثروت جامعه مورد محاسبه قرار گیرد (منصوری، 1380).

تلاش بیشتری در این رابطه توسط «ویلیام فار» در سال 1853 و «انگل» در سال 1883 صورت گرفت. اما تحقیق در این زمینه از سال 1960 و هنگامی شروع شد که دانشمندان علم رفتار سازمانی، به‌شدت از رویه متداول مورد عمل در حسابداری به‌خاطر در نظر نگرفتن ارزش نیروی انسانی در کنار سایر منابع مادی، انتقاد کردند. در نتیجه، حسابداران و اقتصاددانان سراسر دنیا به فکر یافتن روش‌های مناسبی برای ارزیابی سود و زیان افراد انسانی در سازمان افتادند. بعد از گذشت دو دهه، تعدادی از متخصصان این علم، روش‌های مشخصی برای ارزیابی منابع انسانی ارائه نمودند.

ایده حسابداری منابع انسانی، به‌وسیله یک جامعه‌شناس آمریکایی به نام «رئیس لیکرت» در اوایل دهه 60 میلادی مطرح شده است (لطیفی، 1366).

محرک اصلی پیدایش حسابداری منابع انسانی، توجه به نیروی انسانی و روانشناسی سازمانی در مورد رهبری مؤثر و نظریه اقتصادی سرمایه انسانی بود. در ابتدا، تحقیقات در این زمینه به‌صورت بنیادی و غیرکاربردی بود، اما در اوایل دهه 1970، حسابداری منابع انسانی مورد توجه محققان و سازمان‌ها قرار گرفت و در بعضی سازمان‌های کوچک، به‌صورت عملی به‌کار گرفته شده و از اطلاعات آن جهت تصمیم‌گیری‌ها استفاده می‌شود (طبرسا، 1387).

در این زمینه مخالفت‌هایی نیز صورت گرفت. اما از سال 1980 دوباره علاقه به حسابداری منابع انسانی ایجاد شد، که علت آن را می‌توان به موارد زیر نسبت داد:

1. مطرح شدن ژاپن به‌عنوان رقیبی سرسخت در عرصه تجارت - توجه به منابع انسانی.

2. نوع اقتصاد قرن بیستم تغییر از صنعتی و ملموس به خدماتی - فناوری ناملموس که در آن مغزافزار و منابع انسانی بسیار مهم‌تر شد.

3. پی بردن به مدیریت منابع انسانی برای رسیدن به بهره‌وری - منابع انسانی به‌عنوان بزرگ‌ترین منبع مزیت رقابتی.

از اوایل دهه آخر قرن بیستم، حسابداری منابع انسانی در میان بسیاری از دانشمندان و مدیران جایگاه خاصی پیدا کرد و بسیاری از شرکت‌ها در سراسر جهان آن را به‌عنوان اصلی اساسی پذیرفتند و به‌طور عملی به کار گرفتند، و منابع انسانی را به‌عنوان داده‌هایی از ترازنامه نشان دادند؛ به‌عنوان مثال، در هند دو شرکت پی‌اچ‌ای‌ال و «اینفوسیس اندریلانیس اینداتریز» و همه شرکت‌های به ثبت رسیده در کشور دانمارک. در حال حاضر، در باشگاه‌های حرفه‌ای ورزشی - فوتبال، بسکتبال و... منابع انسانی (بازیکنان) قیمت‌گذاری می‌شوند و هرکدام از نیروهای انسانی آن‌ها ده‌ها میلیون دلار خرید و فروش می‌شوند.

### مفهوم حسابداری منابع انسانی

کمیته حسابداری منابع انسانی آمریکا، حسابداری منابع انسانی را این‌گونه تعریف می‌کند: «سلسله‌مراحلی که به تشخیص و تأمین داده‌های مورد نیاز و مربوط به منابع انسانی کمک می‌کند و موجب انتقال این اطلاعات به طرف‌های ذی‌نفع می‌شود.» هدف این تعریف، ارتقای کیفیت تصمیمات مالی اتخاذ شده توسط عوامل داخلی و خارجی سازمان و ترکیب کردن متغیرهای سرمایه انسانی با طیف سنتی متغیرهای مربوط به تصمیم‌گیری مدیران است.

حسابداری منابع انسانی، کوششی برای توسعه مدل‌ها و روش‌های اندازه‌گیری هزینه و ارزش - پولی و غیرپولی - انسان برای سازمان بنیاد نهاده و سعی در طراحی سیستم‌های اجرایی برای آن‌ها کرده است (پارکر و همکاران، ترجمه: میرسپاسی، 1374).

### اهداف و نقش حسابداری منابع انسانی

یکی از اهداف مهم حسابداری منابع انسانی، کمی کردن ارزش اقتصادی افراد برای سازمان‌ها به‌منظور تأمین اطلاعات برای تصمیمات مدیریتی و مالی است (Bontis et al., 1999). در واقع، با توجه به این که حسابداری منابع انسانی - که آن را حسابداری مدیریت منابع انسانی نیز می‌توان نامید - کاربرد مفاهیم و روش‌های حسابداری در محدوده مدیریت منابع انسانی است، این حسابداری می‌تواند معیار سنجش ارزش و هزینه نیروی انسانی هر سازمان باشد (Flamholtz, 1998).

از اهداف دیگر حسابداری منابع انسانی، کمک آن به مدیریت برای گرفتن تصمیمات مناسب و مؤثر در زمینه سرمایه‌گذاری منابع انسانی است. حسابداری منابع انسانی نوعاً از طریق هزینه‌یابی و ارزش‌گذاری منابع انسانی و ثبت این مقادیر در ترازنامه شرکت‌ها، می‌تواند اطلاعات مورد نیاز مدیران را در این زمینه فراهم آورد.

ارزیابی کارکرد و کارایی منابع انسانی در به‌دست‌آوردن بهره‌وری و سودآوری، از اهداف دیگر حسابداری منابع انسانی است. حسابداری منابع انسانی، با ارائه اطلاعات در مورد معیارهای ارزیابی منابع انسانی، از قبیل نرخ غیبت، یادگیری، رضایت شغلی، نرخ بازگشت سرمایه انسانی، تعهد سازمانی، اثربخشی، هزینه‌های یادگیری و آموزش، ارزش افزوده هر کارمند<sup>1</sup>، کار منابع انسانی را در رسیدن سازمان به اهداف و راهبردهای خود و به‌طور کلی بهره‌وری سازمانی، مشخص می‌کند و بدین ترتیب، زمینه لازم برای بهبود و ارتقای آن را فراهم می‌سازد (Verma & Dewe, 2004).

البته حسابداری منابع انسانی دارای اهداف دیگری است، از جمله ایجاد انگیزش در مدیران برای پذیرش دیدگاه جدید در مورد منابع انسانی، ایجاد اطلاعات تطبیقی در مورد هزینه‌ها و مزایای مرتبط با سرمایه‌گذاری در دارایی‌های انسانی، ارائه اطلاعات در مورد ظرفیت درآمدزایی منابع انسانی سازمان به همه افراد علاقه‌مند و مانند اینها، که بیان آنها در این مقاله نمی‌گنجد (طبرسا و محمدی 1387).

### منطق سنجش (ارزش‌گذاری) منابع انسانی

در گذشته، حسابداران توجه کافی به منابع انسانی در سازمان نداشتند. از این رو، در رویه‌های متداول حسابداری، هزینه‌های زیادی که صرف استخدام انتصاب، گزینش، آموزش، و توسعه کارکنان می‌شد عموماً به‌عنوان هزینه‌های جاری تلقی شده و به حساب سود و زیان همان دوره‌ای برده می‌شد که در طول آن، چنین هزینه‌هایی محقق شده بود. اما امروزه، چنین استدلال می‌شود که این هزینه‌ها که سازمان به‌منظور حصول منافع آتی از خدمات نیروی انسانی متحمل می‌شود، ماهیتی کاملاً متفاوت با سایر هزینه‌های سازمانی دارند و باید به‌صورت سرمایه (دارای بازگشت) در ترازنامه نشان داده شوند. از این رو، بدیهی است اصول حسابداری پذیرفته شده که این هزینه‌ها را صرفاً جاری تلقی می‌کند، نمی‌تواند این بخش مهم از کل ارزش و دارایی‌های سازمان را در ترازنامه منعکس سازد.

البته دلایل دیگری نیز وجود دارند که ارزش گذاری منابع انسانی را حمایت و توجیه می کند. از آن جمله، لزوم بهره برداری از فرصت های فراروی کسب و کار آینده سازمان و در عین حال، حفظ و بهبود سطح فعلی عملکرد سازمان، که سازمان ها را به نگاهی جدی در مورد نیروی انسانی و ارزش آن به عنوان سنگ اهرم موفقیت آینده وامی دارد. دیگر آن که، امروزه سازمان هایی که سیاست افشای جامع<sup>1</sup> را پذیرفته اند، در میان رقبای صنعت، دارای امتیاز خاصی هستند (Fitz-enz, 2000).

نهایتاً، این عوامل پیش زمینه، سنگ بنای پذیرش کنونی ارزش گذاری منابع انسانی را گذاشته اند و ارزش گذاری منابع انسانی (افزودن دارایی های ناملموس به ترازنامه)، مخصوصاً در میان شرکت های نرم افزاری، جایگاه خاصی یافته است.

برخی از مزایای ارزش گذاری منابع انسانی به طور خلاصه عبارتند از

- آگاهی کامل سرمایه گذاران از دارایی های سازمانی توسط سیاست افشای اطلاعات مالی و ایجاد زمینه برای بررسی نرخ بازگشت سرمایه انسانی توسط سرمایه گذاران داخلی و خارجی
- تضمینی برای مشتریان، به این ترتیب که مشتریان احساس می کنند شرکت یا سازمان، اندوخته سرمایه انسانی لازم را برای خدمت به تقاضاهای خود دارد (کارکنان شرکت دارایی اند، نه هزینه ای برای سازمان)
- ابزاری آتی برای ارزشیابی بهتر عملکرد و ارزیابی نیروی انسانی - مدیریت می تواند ارزش فعلی پرداخت (جبران خدمات) به کارکنان در جهت ایجاد منافع آتی را تشخیص دهد؛
- بالا رفتن ارزش خود سازمان به دنبال ارزیابی ارزش افراد (با به کارگیری روش هایی برای ارتقای ارزش افراد).

### ارزش گذاری منابع انسانی

یکی از اهداف مهم حسابداری منابع انسانی، ارائه روش هایی برای سنجش ارزش منابع انسانی بر اساس اقلام پولی است، که نوعاً به دنبال مفهوم سازی معیارهای ارزش افزوده از قبیل میزان مهارت، دانش، سلامت و مانند این ها، صورت می پذیرد. بر این اساس، تاکنون روش ها و مدل های چندی از قبیل مدل ارزش فعلی درآمد آتی توسط «لو و شوارتز»<sup>2</sup> در سال 1971، مدل قطعیت معادل منفعت خالص توسط اوگان<sup>1</sup> در سال

1. Comprehensive Disclosure Policy

2. Lev & Schwarts, 1971



1976، مدل ارزیابی منافع وضعی توسط فلم هولتز<sup>2</sup> در سال 1975، و غیره به‌منظور ارزش‌گذاری منابع انسانی به زبان پولی مطرح شده‌اند که در این مقاله، مدل ارائه شده توسط فلم هولتز مورد بررسی قرار می‌گیرد. علت انتخاب و بررسی این مدل در اینجا این است که این مدل، یکی از اولین و بنیادی‌ترین مدل‌های ارائه شده در زمینه سنجش ارزش منابع انسانی است و توسط بعضی سازمان‌ها و شرکت‌ها، از جمله «شرکت نشنال سی‌پی ایز»<sup>3</sup> به‌طور عملی به‌کار گرفته شده است.

### ارزیابی منافع وضعی

فلم هولتز ارزش فرد برای سازمان را از دو جنبه مورد توجه قرار می‌دهد:

1. ارزش مشروط مورد انتظار فرد<sup>4</sup>
2. ارزش قابل‌حصول مورد انتظار فرد<sup>5</sup>

ارزش مشروط مورد انتظار فرد، ارزش بالقوه‌ای است که انتظار می‌رود چنانچه فرد عضویت سازمانی را در طول دوره زندگی مفید کاری ادامه دهد، عاید سازمان نماید. ارزش قابل‌حصول مورد انتظار فرد، ارزشی است که احتمال ترک خدمت فرد در آن لحاظ می‌شود و از این رو، واقعاً ارزش مورد انتظاری است که عاید سازمان می‌گردد. بنابراین همان‌طور که پیداست، علت این دوگانگی ارزش این است که انسان‌ها برخلاف سایر منابع، تحت تملک و تصرف سازمان‌ها نیستند و برای ماندگاری یا ترک خدمت نسبتاً آزادند و بدین ترتیب، سازمان‌ها نمی‌توانند مطمئن باشند که می‌توانند در آینده از خدمات فرد بهره‌گیری کامل و صددرصد کنند. فلم هولتز ارزش قابل‌حصول مورد انتظار فرد را ارزش نهایی و نمایی وی می‌داند زیرا به استدلال وی، این مفهوم معادل نظریه عمومی ارزش اقتصادی است.

طبق «نظریه عمومی ارزش اقتصادی»<sup>6</sup>، ارزش شیء به میزان توانایی قابل‌تصور برای آن شیء برای ارائه مطلوبیت اقتصادی، منافع و خدمات آتی بستگی دارد. به‌عبارت ساده‌تر می‌توان گفت ارزش شیء از نظر خریدار آن، معادل ارزش خدماتی است که او انتظار دارد آن شیء در آینده به وی ارائه کند، و قیمتی که وی برای آن شیء خواهد

---

1. Ogan, 1976  
2. Flamholtz, 1975  
3. National CPIS Co.  
4. Expected Conditional Value  
5. Expected Realizable Value  
6. General Theory of Economic Value

پرداخت معادل این خدمات مورد انتظار از نظر وی می‌باشد. بنابراین، از دیدگاه اقتصادی، ارزش یک شیء معادل ارزش فعلی خدماتی است که انتظار می‌رود آن شیء در آینده ارائه دهد، و اگر شیء قادر به ارائه خدمات اقتصادی آتی نباشد، ارزشی ندارد.

### مدل ارزیابی منافع وضعی

بر اساس این مدل، ارزش فرد برای سازمان بستگی به موقعیت‌هایی دارد که وی در طول دوره زندگی کاری و خدمتی در سازمان برعهده می‌گیرد. در واقع، این موقعیت‌ها همان جایگاه‌های خدمت هستند که فرد با برعهده گرفتن آنها، خدماتی را به سازمان ارائه می‌دهد. بر این اساس، می‌توان نتیجه گرفت که ارزش منابع انسانی برای سازمان، دارای فرایند وضعی (احتمالی) است. همچنان که افراد انتقالاتی را از یک جایگاه به جایگاه دیگر شغلی انجام می‌دهند، منافع عاید سازمان می‌گردد. از این رو، این نوع فرایند وضعی را «فرایند وضعی به همراه منافع»<sup>1</sup> می‌نامند. به عبارتی، زمانی که افراد نقش‌های سازمانی خاصی را برعهده می‌گیرند، خدمات یا منافع را به سازمان می‌رسانند.

به‌عنوان نمونه، در نظر بگیرید که شخصی هم‌اکنون یک حسابدار معمولی در یک شرکت حسابداری باشد. اگر این شخص در طول سال آتی همان حسابدار معمولی باقی بماند، این یک جایگاه خدمت است. اگر به سطح بالاتر (نیمه‌ارشد) ارتقاء یابد، این یک جایگاه دیگر خدمت است. و اگر شرکت را ترک کند، این نیز یک جایگاه خدمت به‌شمار می‌آید. حال، در صورتی که این شخص یک حسابدار معمولی باقی بماند، شرکت برای مثال ممکن است ارزش 40.000 دلار برای سال آینده به‌دست آورد، در صورتی که نیمه‌ارشد شود، شرکت ممکن است ارزش 55.000 دلار به‌دست آورد، و در صورتی که وی شرکت را در ابتدای سال بعد ترک کند، شرکت هیچ ارزشی به‌دست نخواهد آورد. اگر در طول سال آتی شرکت را ترک کند، شرکت معادل خدماتی ارزش به‌دست خواهد آورد که وی تا آن زمان ارائه کرده است. بدین ترتیب، ارزش فرد برای سازمان به ارزش جایگاه‌های خدماتی که وی در سلسله مراتب سازمان (شغل قبلی، شغل بالاتر بعدی، خروج، و غیره) برعهده خواهد گرفت، و نیز به احتمال برعهده گرفتن هر جایگاه خدمتی بستگی دارد.

سنجش ارزش مشروط و قابل حصول مورد انتظار افراد به‌وسیله مدل مورد نظر، دارای مراحل زیر است:

1. تعیین مجموعه جایگاه‌های مانعاً‌الجمعی که فرد ممکن است برعهده بگیرد
2. تعیین ارزش هر جایگاه برای سازمان
3. برآورد دوره تصدی مورد انتظار فرد
4. برآورد احتمال تصدی هر جایگاه توسط فرد
5. تنزیل جریان‌های نقدی آتی مورد انتظار برای تعیین ارزش فعلی فرد

عوامل فوق را در قالب فرمول ریاضی زیر می‌توان ارائه کرد:  
الف) روش محاسبه ارزش قابل حصول مورد انتظار

$$\sum(RV) = \sum_{t=1}^n \left[ \frac{\sum_{i=1}^m R_i \cdot P(R_i)}{(1+r)^t} \right]$$

ب) روش محاسبه ارزش مشروط مورد انتظار

$$\sum(CV) = \sum_{t=1}^n \left[ \frac{\sum_{i=1}^{m-1} R_i \cdot P(R_i)}{(1+r)^t} \right]$$

که در آن،

RV : ارزش قابل حصول

CV : ارزش مشروط

i : جایگاه خدمت (1, 2, 3, ..., m)

R<sub>i</sub> : ارزش جایگاه خدمت

P(R<sub>i</sub>) : احتمال کسب منافع مرتبط با جایگاه‌های خدمت توسط سازمان

m : جایگاه خروج

R<sub>m</sub> : ارزش جایگاه خروج

t : دوره‌های تصدی مورد انتظار (1, 2, 3, ..., n)

r : نرخ تنزیل

تفاوت این دو روش در این است که روش دوم برخلاف روش اول، جایگاه خروج را شامل نمی‌شود. از این رو، می‌توان نتیجه گرفت تنها زمانی که فرد مصمم است در طول دوره زندگی خدمت مورد انتظار خود در سازمان باقی بماند، ارزش قابل حصول و مشروط مورد انتظار وی یکسان خواهد بود.

حال در این قسمت، برای درک بهتر مطلب و تفاوت این دو روش، مثالی در رابطه با یک شرکت بیمه با این فرض ارائه می‌شود که زمان مورد انتظار برای خدمات فرد، یک سال است.

نتیجه محاسبات در جدول 1 نشان داده شده است. همان‌طور که در قسمت بالای جدول ملاحظه می‌شود، فرد در شرکت بیمه ممکن است در طول سال آتی، یکی از سه جایگاه شغلی مسئول امور اداری، بازرس شکایات، یا بازرس ارشد را برعهده بگیرد. با توجه به ارزش و احتمال برعهده گرفتن هر جایگاه شغلی، این فرد در طول سال آتی ارزشی (ارزش مشروط مورد انتظار) معادل 11/270 دلار برای سازمان خواهد داشت.

جدول 1: نمونه‌ای از محاسبه ارزش مشروط و قابل حصول مورد انتظار یک فرد در یک شرکت بیمه

جایگاه خدمت	ارزش‌های مورد انتظار جایگاه خدمت	احتمالات شرطی برعهده گرفتن هر جایگاه	نتیجه
مسئول امور اداری	دلار 7/800	0/11	دلار 860
بازرس شکایات	دلار 9/700	0/56	دلار 5/430
بازرس ارشد	دلار 15/100	0/33	دلار 4/980
ارزش مشروط مورد انتظار			دلار 11/270
مسئول امور اداری	دلار 7/800	0/1	دلار 780
بازرس شکایات	دلار 9/700	0/50	دلار 4/850
بازرس ارشد	دلار 15/100	0/30	دلار 4/530
خروج	0	0/1	0
ارزش قابل حصول مورد انتظار			دلار 10/160

منبع: Flamholtz; 1975, p. 184

اما در قسمت پایین جدول، همان‌طور که می‌بینید علاوه بر جایگاه‌های شغلی قبلی، جایگاه خروج نیز اضافه شده است، علت این امر این است که باید احتمالی را نیز برای ترک خدمت فرد به این دلیل در نظر بگیریم که وی برای ماندن در شرکت یا ترک

خدمت، آزادی و اختیار دارد. از آنجا که این جایگاه برای شرکت فاقد هرگونه ارزش است، یعنی ارزش جایگاه خروج معادل صفر است، و مجموع احتمالات جایگاه‌های خدمت با توجه به امید ریاضی باید مساوی 1 باشد، بنابراین احتمالات جایگاه‌های شغلی قبلی باید کمی تغییر یابند تا نهایتاً مجموع احتمالات (با لحاظ کردن احتمال جایگاه خروج)، مساوی با 1 شود. نتیجه آن که در این روش، این فرد ارزشی (ارزش قابل حصول مورد انتظار) معادل  $10/160$  دلار خواهد داشت که  $1/110$  دلار کمتر از ارزش مشروط مورد انتظار وی می‌باشد.

نکته شایان توجه این است که تفاوت میان ارزش مشروط و قابل‌حصول مورد انتظار فرد ( $1/110$  دلار در مثال قبل) صرفاً به وجود یا عدم‌وجود احتمال ترک خدمت فرد در آینده برمی‌گردد. بر این اساس، محاسبه میزان این تفاوت توسط سازمان‌ها می‌تواند ملاک و معیار مناسبی برای تشخیص و تعیین ظرفیت هزینه سازمان برای حفظ و نگهداری منابع انسانی باشد. به عبارت دیگر، سازمان‌ها با پی‌بردن به میزان از دست دادن ارزش به‌زای خروج افراد (هزینه فرصت به‌علت خروج)، می‌توانند ظرفیت هزینه خود را برای کاهش احتمال خروج افراد به صفر، تعیین کنند و متناسب با آن، اقداماتی برای افزایش رضایتمندی کارکنان به‌عمل آورند تا بدین ترتیب بتوانند حداکثر ارزش بالقوه افراد را به‌دست آورند.

### مفاهیم هزینه منابع انسانی

اندیشه هزینه منابع انسانی، از مفهوم کلی هزینه نشأت گرفته است. هزینه‌های منابع انسانی هزینه‌هایی هستند که به‌منظور استخدام یا جایگزینی افراد واقع می‌شوند. مخارج مرتبط با منابع انسانی، مانند سایر مخارج، شامل اجزایی است که دارایی یا هزینه محسوب می‌شود.

مخارج منابع انسانی ممکن است متشکل از هزینه‌های واقع شده و هزینه‌های فرصت از دست‌رفته باشد. همچنین می‌تواند شامل عوامل هزینه‌هایی مستقیم و غیرمستقیم باشد. افزون بر این، می‌توان از هزینه‌های استاندارد همانند هزینه‌های واقعی منابع انسانی استفاده کرد. در نهایت، مفاهیم قراردادی حسابداری در مورد هزینه‌های تحصیل و جایگزینی نیز در حسابداری منابع انسانی اهمیت خاص دارند.

### هزینه‌های اولیه منابع انسانی

هزینه‌های اولیه منابع انسانی به‌طور کلی شامل هزینه‌های برنامه‌ریزی اطلاع‌رسانی،

جذب، استخدام، به کارگماری، آموزش، و مدیریت است. تحقیقات در سازمان های پژوهشی نشان داده که حداقل هزینه ها برای هر نفر به قیمت سال 1388 در مقاطع تحصیلی به شرح زیر است (باقری زاده، 1382):

مقطع تحصیلی دکترا	30.000.000 تومان
مقطع تحصیلی فوق لیسانس	22.000.000 تومان
مقطع تحصیلی لیسانس	18.000.000 تومان
مقطع تکنسین	9.000.000 تومان
مقطع دیپلم کاردانی	5.000.000 تومان

### هزینه های جایگزین نیروی انسانی

هزینه های جایگزین نیروی انسانی به هزینه هایی گفته می شود که سازمان به منظور جایگزین کردن منابع انسانی فعلی با افرادی که دیر استخدام شده اند، متحمل می شود. برای مثال، اگر فردی تصمیم به استعفا و ترک سازمان بگیرد یا بر اساس تعریف، ریزش صورت گیرد، و در صورتی که در پایان سال اول خدمت یا پایان سال دوم خدمت باشد، به قیمت سال 1388 هزینه هایی به شرح زیر دارد (سیدمحمد باقری زاده، 1382). کل هزینه های جایگزینی در صورتی که شاغل در پایان سال اول ترک خدمت کند، به قیمت سال 1388 عبارت است از

دکترا	75.000.000 تومان
فوق لیسانس	65.000.000 تومان
لیسانس	38.000.000 تومان
تکنسین	38.000.000 تومان
کارمند	16.000.000 تومان

کل هزینه جایگزینی در صورتی که شاغل در پایان سال دوم ترک خدمت کند، به قیمت سال 1388 عبارت است از

دکترا	85.000.000 تومان
فوق لیسانس	71.000.000 تومان
لیسانس	43.000.000 تومان
تکنسین	32.000.000 تومان
کارمند	18.000.000 تومان

## نتیجه‌گیری

منابع انسانی یکی از عوامل اصلی به‌دست آوردن مزیت رقابتی برای هر سازمان است. در مباحث جدید مدیریتی، موضوع منابع انسانی، مدیریت منابع انسانی، و راه‌کارهای ارزیابی این منابع، جایگاه، نقش، و اهمیت ویژه یافته است. کم‌توجهی به این منبع با توجه به تأثیر منابع انسانی بر سایر منابع، می‌تواند نتایج ناخوشایندی به همراه داشته باشد.

ارزش منابع انسانی، مباحث خاصی را در حسابداری مطرح ساخته است. تردیدی نیست که منابع انسانی نیز باید مانند سایر منابع، ارزش‌گذاری شده و به‌عنوان بخشی از دارایی‌های سازمان در ترازنامه انعکاس یابد. بر این اساس، اهمیت حسابداری منابع انسانی با هدف ارائه اطلاعات در مورد منابع انسانی آشکار می‌شود. حسابداری منابع انسانی در موارد زیر یاری می‌رساند:

1. کمک به مدیریت برای برنامه‌ریزی و کنترل مؤثر منابع انسانی
2. جذب، رشد و بهبود، تخصیص، حفظ و نگهداری منابع انسانی
3. تصمیم‌گیری مدیریت در مورد هزینه و ارزش کارکنان

## منابع

1. باقری‌زاده، سیدمحمد (1382)، «گزارش داخلی پژوهشگاه صنعت نفت».
2. پارکر، لی، ذی و همکاران (1374)، «حسابداری و منابع انسانی»، ترجمه ناصر میرسپاس، چاپ اول، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی.
3. حسن قربانی، زهرا (زهرة) (1379)، «حسابداری منابع انسانی»، مجله تدبیر، سال یازدهم، اردیبهشت 1379، ص 50 تا 60.
4. رئیسی، ابراهیم (1380)، «حسابداری منابع انسانی»، مجله تدبیر، سال دوازدهم، شهریور 1380، شماره 115، صفحه 52 تا 54.
5. طبرسا، غلامعلی، محمدی، فتانه (1387)، «حسابداری منابع انسانی»، رویکرد ارزش‌گذاری منابع انسانی، ماهنامه حسابداری، تهران، خردادماه، شماره 195.
6. لطیفی، فریبا (1366)، «نگاهی به حسابداری منابع انسانی»، تهران، ماهنامه حسابداری، اردیبهشت‌ماه، شماره 30.

7. منصوری، هدایت‌الله (1380)، «حسابداری منابع انسانی»، دانشکده مدیریت استراتژیک، 1380، بدون سایر مشخصات.
8. Bontis, N., Dragonetti, N, C., Jacobsen, K. and Roos, G. (1999), "The Knowledge tool box: A review of the tools available to measure and manage tangible resources", *European Management Journal*, 17: 391-402.
9. Fitz – enz, Jac. (2000), "The ROI of Human Capital Amacom".
10. Flamholz, E. G. (1998), "Human Resource accounting", Jossey-Bass Publishers, Los Angeles.
11. Verma, Sh. & Dewe, Ph. (2004), "Measuring the Value of Human Resources", *Accounting & Business*, pp. 46-48.

