



# نگاهی بر حسابداری منابع انسانی



مقدمه:

نوشته: فریبا لطیفی

توجه به اهمیت عامل انسانی در فرآیند تولید، در طی سالهایی که جهان درگیر جنگ بوده است، آغاز شد و سبب وجود آمدن رشته‌های جدیدی از علوم نظیر تئوری مدیریت، تئوری سازماندهی و تئوری روانشناسی صنعتی گردید که عامل مشترک در همه آنها و ارتباط بین آنها همان عامل منبع انسانی می‌باشد. از این تاریخ توجه به عامل انسانی بیش از گذشته در نظریات دانشمندان اقتصاد به چشم می‌خورد.

سرمایه انسانی و غیر انسانی، قائل نشده بودند.

اروینگ فیشر سرمایه انسانی را مانند سرمایه غیر انسانی، منبع درآمدی می‌داند که به جهت قابلیت‌های فیزیکی و مهارت‌های خاصی، در وجود یک شخص تجلی یافته است. میلیتون فریدمن اظهار می‌دارد، "ثروت" به طور کلی شامل تمام منابع "درآمد" یا خدمات قابل دسترس می‌باشد. یکی از این منابع، ظرفیت مولد انسان است، و برای این اساس انسان یکی از ثروت‌هایی است که می‌تواند کسب شود\*\*.

در تئوریهای اقتصادی جدید با سرمایه انسانی و سایر دارائی‌ها برخوردی مشابه می‌شود.

آلفرد مارشال که یکی از پیشگامان تئوری سرمایه انسانی است اظهار کرد که "ارزشمندترین سرمایه‌گذاری‌ها آن است که بر روی منابع انسانی سرمایه‌گذاری می‌شود\*" و تا آن زمان اقتصاددانان هیچ تفاوتی بین

\*\* " The quantity theory of money a Yestatment-Friedman

\*آلفرد مارشال، اصول اقتصاد (Principles of Economics) لندن چاپ هشتم

## انعکاس عامل انسانی در حسابداری:

اهمیت سروری انسانی در سازمانها به عنوان یکی از منابع بهره‌دوری، عرفاً تا بیست سال گذشته، برای حرفه حسابداری ناشناخته بوده است.

ایده "حسابداری منابع انسانی" مابعد بیشتر تئوریهای حسابداری که طراح اصلی آنها اشخاصی خارج از رشته حسابداری بوده‌اند بوسیله یک جامعه‌شناس آمریکایی به نام رنسیس لیکرت Rensis Likert در اوایل دهه شصت مطرح شده است.

برای تعریف جامعی از "حسابداری منابع انسانی" می‌توان از گزارشی که در سال ۱۹۷۲ بوسیله انجمن حسابداران آمریکا AAA در این زمینه منتشر شده است، کمک گرفت.

"حسابداری منابع انسانی" در این گزارش چنین تعریف شده است:

"..... حسابداری منابع انسانی، فرآیند تشخیص و اندازه‌گیری اطلاعات، درباره منابع انسانی و گزارش این اطلاعات به افراد ذی‌علاقه و ذینفع می‌باشد."

در اقتصاد هر منبع تامین درآمد یک سرمایه تلقی می‌شود، ولی در حسابداری، سرمایه به دو دسته اساسی تقسیم می‌گردد، سرمایه انسانی و سرمایه غیرانسانی. سرمایه غیرانسانی به عنوان دارایی شناخته شده و بنابراین در حسابها و دفاتر ثبت، و در صورت حسابهای مالی گزارش می‌شود. در حالیکه سرمایه انسانی به‌طور کلی برای حسابداران ناشناخته است و هیچ جایگاهی در دفاتر و گزارشات آنها ندارد.

در مقالهای تحت عنوان "اندازه‌گیری منابع انسانی، دعوی برای حسابداران" اشاره‌ای به این موضوع دارد به این شرح که ۲: در گزارشی از واحد مالی یک شرکت برای مدیریت، این جمله کلشهای به چشم می‌خورد که: "کارمندان ما مهمترین و ارزشمندترین دارایی ما هستند" سئوالی که ذهن مدیریت را س از مطالعه گزارش به خود مشغول می‌سازد این است که: "کجاست این دارایی انسانی که به عنوان یکی از منابع درآمد ذکر شده است و در کجای این گزارشات نشان داده شده است؟ ارزش این مهمترین و برارزش‌ترین دارایی چقدر است؟ آیا افزایش یافته و یا کاهش و یا همچنان بی‌تغییر مانده است؟"

بنابراین حسابداری، تنها بخشی از عوامل مهمی را که در هر سازمان موثر است، مورد توجه و بررسی قرار می‌دهد و در این میان یکی از موضوعات مهمی که همواره از قلم افتاده است، اطلاعات مربوط به سرمایه است. در صورتهای مالی تنها جایی که اطلاعاتی راجع به نیروی انسانی می‌آید، ثبت ارقامی است که در صورت حساب سود و زیان و در رابطه با حقوق و دستمزد می‌شود. این ارقام تنها هزینه‌های جاری است که در رابطه با بکارگیری نیروی انسانی می‌باشد و این در حالی است که سایر دارایی‌های یک موسسه به عنوان "سرمایه" و یا به صورت دارایی‌هایی که این "سرمایه" را بوجود آورده‌اند، در ترازنامه نشان داده می‌شوند. ولی ترازنامه در مورد سرمایه‌های انسانی سکوت می‌باشد.

از آنجا که موضوع نظریه مورد بحث "انسان" می باشد، نظرات موافق و مخالف زیادی در طول زمان نسبتاً بلند طرح این نظریه مطرح شده است که ذیلاً به طور اختصار به تشریح آن می پردازیم .

### نظر موافقان :

فقدان کلی اطلاعات در مورد ارزیابی سرمایه های انسانی ، یکی از نقص های جدی در امر تصمیم گیری در موسسات است . این کمبود هم برای مدیران ، در امر تصمیم گیری و ارزیابی امور استخدامی ، برای رسیدن به اهداف موسسه ایجاد اشکال می کند و هم برای سرمایه گذاران که در جستجوی راهی برای تصمیم گیری منطقی در رابطه با خرید یا نگهداری سهام خود می باشند .

لیکرت که از پیشگامان طرح تئوری حسابداری نیروی انسانی است . می گوید :  
"سیستم حسابداری از یک دارائی (انسانها) که ممکن است نماینده یک سرمایه گذاری مادی در گذشته و همچنین بکارزش جاری فراوان در حال حاضر برای یک موسسه باشد ، اعماض کرده است (۱) ."

از آنجا که نقش مدیریت عبارت است از استفاده هر چه موثرتر از تمامی منابعی که در اختیار سازمان قرار دارد ، برای رسیدن به اهداف کوتاه مدت و بلندمدت آن سازمان ، و نظریه اینکه در سیستم حسابداری موجود (متداول) سئوالاتی نظیر: ارزش این "مهمترین" و "ارزشمندترین" دارائی چقدر است ( آیا این ارزش در حال افزایش است و یا کاهش یا ثابت می ماند؟ موسسه از دارائی های انسانی خود چه بازدهی بدست

در حسابداری روم باستان ، مالکیت برده ها تحت عنوان دارائی ثبت می شد . و احتمالاً "رود حسابداری چنین بوده است که ارزش برده ها را بر ماسد سایر دارائی ها به عنوان سرمایه در ترازنامه نشان دهند . و در ضمن این رویه کاملاً با نظریه یاسولو ( Paciolo ) که معتقد است که ارزش دارائی ها در اثر معامله بروی آنها مشخص می شود ، سازگار بوده زیرا که برده ها قابلیت خرید و فروش و معامله داشتند .

تاثیر و نفوذ رفتارهای اجتماعی ، اقتصادی و فلسفی هر جامعه در چگونگی سیستم حسابداری آن جامعه و اینکه این امور در حسابداری منعکس می شود ، بر کسی پوشیده نیست و لذا حسابداری متداول امروز نیز که از جوامع غربی سرچشمه گرفته است ، متأثر از جامعه سرمایه داری و طرز تفکر آن می باشد . و نویسندگان غربی معاصر معتقدند که اگرچه طبق گفته وبر ( Weber ) سیستم های منکی بر برده داری نیز شکل سرمایه داری داشته اند ، ولی جامعه سرمایه داری امروز تنها بر اساس بهره برداری از نیروی انسانی است و نه مالکیت آن و لذا معتقدند که این طرز تلقی از سرمایه انسانی در حسابداری سنتی نیز تأثیر گذاشته است . زیرا نظریه اینکه حسابداری سنتی بر اساس اصل قیمت تاریخی و یا اصل ارزشیابی بر اساس معامله برای دارائی ها بنیاد شده است و سرمایه های انسانی قابل معامله نمی باشند ، لذا طبق این اصل تنها ، ارزش بکارگیری نیروی انسانی و بهره گیری از آن به حساب می آید یعنی دستمزد توافق شده ای که در دوره های معین پرداخت می شود .

(۱) R.Likert "سازماندهی نیروی انسانی و مدیریت و ارزش آن Mc Grawhill

۱۹۶۷ صفحه ۱۱۵



آورده است؟ آیا موسسه دارائی خود را به سودآورترین راه تخصیص داده است؟ بی جواب می ماند، دسترسی مدیران به اطلاعات لازم برای تصمیم گیری ها بر اساس اطلاعاتی صحیح و کافی نمی باشد و بیشتر به یک ریسک تبدیل می شود، و چه بسا که تصمیم گیری های اشتباهی صورت گیرد، و واضح است که هزینه این تصمیمات اشتباه چنانچه در بالاترین سطح مدیریت سازمان انجام گرفته باشد، از همه گرانتر تمام خواهد شد.

لیکرت در این زمینه معتقد است: " چون درجه سودآور بودن هر دارائی، هنوز در گزارشات مالی گزارش نمی شود. تنها ۲۵% تا ۵۰% تصمیمات اساسی در مورد خط مشی های مؤسسات بر اساس اطلاعات حسابداری می باشد (۲) "

به جرات می توان گفت که کارائی و موثر بودن مدیریت یک سازمان به معنی توانائی مدیران آن سازمان در امر تهیه، توسعه و تخصیص منابع و نگهداری و بکارگیری آنها در جهت اهداف سازمان است و این مهم نیازمند به داشتن اطلاعات صحیح در مورد منابع است. امروزه مدیران اطلاعات وسیعی در ارتباط با منابع مادی و مالی سازمانهای خود در اختیار دارند ولی در مورد منابع انسانی اطلاعات دریافتی آنان کم و محدود می باشد.

هدف اصلی از حسابداری منابع انسانی، فراهم آوردن اطلاعاتی است که مدیریت را در امر تصمیم گیری کمک نماید. و نیز ارائه معیارهایی است برای قضاوت در مورد این مطلب که آیا استفاده از منابع موفقیت آمیز بوده است یا خیر؟ البته باید توجه داشت که هدف

"حسابداری منابع انسانی" فقط، شناخت ارزش منابع بکار رفته در موسسه و یا کنترل آنها نیست، بلکه این هدف پیشرفت مدیریت منابع انسانی را نیز شامل می شود. بنابراین بهتر است حسابداری منابع انسانی به عنوان قسمتی از فرآیند مدیریت منابع انسانی تلقی شود و هدف آن نیز تنها به اندازه گیری و محاسبه منابع انسانی خلاصه نگردد، چرا که در اقتصاد خرد، می تواند چگونگی تخصیص بهینه منابع انسانی را در موسسات و یا در داخل سازمانها، مشخص نماید و در اقتصاد کلان نیز در چگونگی توزیع نیروی انسانی در بخش های مختلف اقتصادی کارگشا باشد، و نهایتاً "مطلوبترین نتیجه و بهترین کارائی را برای اقتصاد در برداشته باشد.

در تصمیماتی که بر اساس اطلاعات حسابداری متداول برای افزایش سود و یا کنترل هزینه ها اتخاذ می شود ممکن است برحورد صحیحی با ارزش سرمایه های انسانی نشود، به طوری که هزینه های مخفی نظیر کاهش سرمایه انسانی، کاهش بهره وری، کاهش انگیزه و علاقه کارمندان از دید پنهان شود و در هزینه های اقدامات منظور نگردد.

بسیار مشاهده شده است که عدم توجه به ارزیابی منابع انسانی سبب می شود که مدیران اثر تصمیم گیری های خود را بر روی کارکنان نادیده بگیرند. زیرا تجربه نشان داده است که اغلب مدیران، بیشتر برای آن قسمت از عملکردهایشان که مورد ارزیابی قرار می گیرد، کوشش می کنند و مهمترین ملاک ارزیابی معمولاً "سود ویژه و ناویژه یک موسسه است و لذا بعید به نظر نمی رسد یک مدیر به منظور افزایش سود در کوتاه مدت، سرمایه گذاری بر روی کارکنان و آموزش آنان را متوقف سازد.

تکنولوژی جدید آماده ساخت؟

– هزینه واقعی جایگزینی پرسنل برای  
موسسه جقدر خواهد بود؟

– آیا هزینه‌هایی که صرف توسعه سازمان،  
از طریق ازدیاد ارزش منابع انسانی، شده  
است، قابل توجیه است یا خیر؟  
**نظرات مخالفین و پاسخ موافقین:**

اولین اشکالی که ممکن است به حسابداری  
منابع انسانی گرفته شود این است که درجایی  
که سرمایه انسانی قابل خریداری و یا تملک  
نیست، از نظر تئوری نشان دادن آن در  
ترازنامه غیرممکن است.

البته طرفداران در پاسخ این اشکال  
می‌گویند درجایی که موسسات به عنوان موسسات  
دایر (Going Concern) خرید و فروش  
می‌شوند قیمت‌گذاری، معمولاً با توجه به  
دارایی‌های غیرمشهود از قبیل قابلیت‌های  
نیروی انسانی آن موسسات صورت می‌گیرد.  
به این ترتیب سرمایه انسانی یک موسسه  
می‌تواند خریداری شود و یا همراه با خود  
موسسه به مالکیت درآید.

انتقاد دیگر این است که نیروی کار،  
برخلاف سایر دارایی‌ها، خدمات بالقوه‌ای  
ندارد که بتوان آن را به سالهای بعد تعمیم  
داد. بنا بر این طرز تفکر ارزش کلی خدمات  
نیروی انسانی در هر دوره مالی کاملاً برابر  
هزینه‌ای است که در همان دوره بدین منظور  
صرف می‌شود. (هزینه‌های حقوق)

ولی طرفداران این تئوری عنوان می‌دارند  
که این یک حقیقت است که موسسات بر روی  
کارمندان خود سرمایه‌گذاری می‌کنند، که نه  
تنها شامل آموزش و یا برنامه‌های توسعه است،  
بلکه برنامه‌های رفاهی یا بازنشستگی و یا  
برنامه‌های تفریحی را نیز شامل می‌شود که

لذا فقدان وجود سیستمی برای ارزشیابی  
منابع انسانی، ممکن است مفری باشد برای  
آن دسته از مدیرانی که نسبت به مدیریت  
منابع انسانی و اهمیت آن، بی‌توجه هستند.  
در حسابداری متداول برداخته‌هایی  
به منظور آموزش کارکنان بهداشت و آمان و  
یا سایر پرداخته‌های این چنین به حساب هزینه  
برده شده و در نتیجه باعث کاهش در سود  
خواهند شد ولی چنانچه سیستم حسابداری  
منابع انسانی وجود داشته باشد این هزینه‌ها  
در قالب سرمایه تجلی یافته و نه تنها کاهش  
در سود نشان نمی‌دهند، بلکه وضع دارایی‌ها  
و سرمایه موسسه را نیز بهتر نمایش خواهد  
داد. و به همین علت است که در حالت اول  
مدیران بی‌توجه به مسائل انسانی، تمایلی  
به انجام چنین هزینه‌هایی در موسسه نشان  
نمی‌دهند.

در موسساتی که عمده‌ترین سرمایه آنها،  
نیروی انسانی می‌باشد، مانند موسسات  
تحقیقاتی، دانشگاهها، موسسات مشاور،  
موسسات تخصصی و علمی، لزوم برقراری  
حسابداری منابع انسانی ملموس‌تر است.

حسابداری منابع انسانی می‌تواند با  
پاسخگویی به سئوالاتی نظیر سئوالات زیر  
نقش موثری در فرآیند برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری  
در یک سازمان و یا جامعه داشته باشد:  
– چگونه یک سازمان باید منابع خود  
را به سرمایه‌های انسانی و غیر انسانی تخصیص  
دهد؟

– چه میزان سرمایه‌گذاری لازم است تا  
سازمان بتواند نیروی انسانی مورد انتظار  
خود در آینده را فراهم آورد؟

– چه میزان سرمایه‌گذاری برای توسعه  
نیروی انسانی لازم است تا بتوان نیروی  
انسانی فعلی را برای مسئولیت‌های جدید و

این برنامه‌ها سبب خواهد شد تا کارمندان نسبت به اهداف موسسه وفادار و متعهد باقی بمانند. بنابراین این گونه هزینه‌ها را می‌توان به عنوان سرمایه‌گذاری تلقی کرد که در سالهای آینده بازده خواهد داشت. در حالیکه در حسابداری متداول هزینه این گونه برنامه‌ها که سبب ایجاد روابط بهتر کاری شده و در سودآوری آینده موسسه موثر است جزء دارایی‌ها نشان داده نمی‌شود.

یکی از مهمترین انتقادات این است که ممکن است حسابداران لزوم نشان دادن سرمایه انسانی را به عنوان یک دارایی قبول داشته باشند و اهمیت این کار را هم از جهت تصمیم‌گیری و هم از نظر گزارش‌دهی مالی بدانند، ولی نقطه ضعف این موضوع، نداشتن یک معیار عملی و قابل قبول برای ارزش‌گذاری بر روی سرمایه انسانی است و اشکال در چگونگی تعیین استانداردها و اندازه‌گیری و ارزیابی مفاهیم نظاری این سرمایه می‌باشد. پاسخ انجمن حسابداران آمریکا به اشکال فوق‌الذکر چنین است:

"حسابدار باید همواره گوش‌به‌زنگ باشد تا روش‌های جدید اندازه‌گیری را که می‌تواند اطلاعات اضافه‌تر و مفیدتری برای استفاده کنندگان ایجاد نماید، بکارگیرد. این اطلاعات ممکن است در مورد روحیه کارکنان، رضایت مشتریان، کیفیت محصول و یا شهرت و اعتبار یک موسسه باشد و یا چیزی اضافه بر اینها به هر حال حل این مشکل به عهده حسابداری است." (۱)

اشکال دیگری که مطرح است این است که، هزینه داشتن سیستم اطلاعاتی در مورد نیروی انسانی بسیار سنگین خواهد بود و

در مقایسه با استفاده‌هایی که از آن می‌شود، نمی‌تواند توجیه‌پذیر باشد.

در جواب گفته می‌شود که عدم اطلاعات در مورد نیروی انسانی و در نتیجه تصمیم‌گیری‌های غلط، هزینه سنگین‌تری را برای موسسه دربر خواهد داشت.

انسان سرمایه‌ای با دو بعد:

امروزه بیش از ۹۰٪ دانشمندان و عالمانی که در طول تاریخ بشریت وجود داشته‌اند، زنده‌اند و در حال فعالیت می‌باشند و پیشرفت چشمگیر علوم مدیون وجود این انسان‌هاست. بنابراین غیرمنطقی است اگر چیزهایی نظیر ماشین‌آلات و ساختمان را جزء سرمایه‌های یک کشور و یا یک موسسه به حساب آوریم و اطلاعات دقیق در مورد آنها را ثبت و نگهداری نموده و در محاسبات خود منظور کنیم ولی در مورد سرمایه‌های ارزشمند انسانی، اطلاعی برای ارائه نداشته باشیم. لزوم به حساب آوردن سرمایه انسانی در حسابداری ملی چشمگیرتر است. مگر نه این است که سرمایه‌های انسانی یک کشور آینده اقتصادی آن را تصویر می‌کند؟ و مگر کشورهایمانند ژاپن یا آلمان بعد از جنگ سرمایه‌های دیگری جزء سرمایه‌های انسانی خود داشتند؟ و مگر نه اینکه باتکیه بر همین سرمایه، کشور خود را بازسازی کرده و به سطح فعلی رسانده‌اند؟ بنابراین آیا درست است که در ارزیابی یک کشور، معیارهای رشد و توسعه اقتصادی، تنها به درآمد ملی سرانه و یا حداکثر تولید ناخالص ملی (GNP) خلاصه شود؟ به این ترتیب با این معیارها آیا درست است که کشوری چون کویت به علت داشتن درآمد ملی سرانه بالا، کشوری

"Statement of Basic Acc. Theroy" AAA

(۱) انجمن حسابداران آمریکا  
صفحه ۱۹۶۶

توسعه یافته تلقی گردد؟ البته در اقتصاد، عواملی چون آموزش و یا بهداشت نیز جزء ملاکهای توسعه، به شمار می آیند ولی چون سرمایه گذاری در مواردی این چنین به حساب هزینه های جاری برده می شود و در جایی به عنوان سرمایه تجلی نمی یابد، معمولاً در ارزیابی های عملی کمتر مورد توجه قرار می گیرند. و این ضعف از حسابداری است که اینگونه مخارج را که برای آموزش و توسعه نیروی انسانی صرف می شوند و در نهایت قابلیت های سرمایه انسانی را افزایش می دهند در جایگاه اصلی خود نمایش نمی دهد.

از طرف دیگر اگر انسان را محور حیات بدانیم، بقیه موجودات در خدمت تکامل یافتن انسان آفریده شده اند و حتی مادیونی نظیر سارتر هم که شاید چنین پیش فرضی را قبول نداشته باشند لااقل معتقداند که "انسان موجودی است غیر از همه موجودات". لذا می توان انسان را نقطه اثر همه سرمایه ها دانست، یعنی هر چه را که ما به عنوان سرمایه تلقی می کنیم، در طول زمان به هزینه تبدیل می شوند، تا انسان به تکامل برسد. به عبارت دیگر همه سرمایه ها مستهلک شده و به هزینه تبدیل می شوند و در وجود موجودی به نام انسان به صورت سرمایه تجلی می یابند. از طرف دیگر عموم آنچه را که در حال حاضر سرمایه می دانیم موجودات بی ارزشی بوده اند که با فکر و تلاش انسان ارزش یافته اند. به عبارت دیگر انسان منشاء ایجاد این سرمایه ها است. بنابراین اگر قرار است چیزی به عنوان سرمایه محسوب شود بدون شک همان انسان است و بی شک تکنیک چنین کاری برعهده حسابداری نیروی انسانی است. ولی آنچه که این تئوری را با مشکل روبرو ساخته است این است که هم موافقان و هم مخالفان آن

تنها با دید مادی به انسان نگریسته و بعد معنوی او را به فراموشی سپرده اند. و در نتیجه نتوانسته اند تاکنون تکنیک های مناسبی در این زمینه ارائه دهند. بعضی از صاحب نظران دلیل عدم توسعه حسابداری منابع انسانی را در چگونگی شکل گیری آن در طول تاریخ دانسته اند، که مثلاً "در روم باستان برده ها را به عنوان دارائی در ترازنامه منظور می داشتند غافل از اینکه اگر انسان با عینک مادی دیده شود، دیگر دیدگاه روم باستان و نظرگاه سرمایه داری با سوسیالیسم امروز تفاوت چندانی با هم ندارد، چرا که در روم باستان انسان برده تلقی می شود، و به مالکیت در می آید و در جوامع سرمایه داری با سوسیالیسم امروز به صورت مزدور در می آید و به هر حال در هر دو یکی از عوامل تولید محسوب می شود، تنها با این تفاوت که در دیدگاه سرمایه داری تنها یکی از عوامل تولید به حساب می آید ولی در دیدگاه سوسیالیسم به عنوان مهمترین و ارزش آفرین ترین عامل و ابزار تولید. بنابراین وقتی صحبت از تفاوت سرمایه انسانی (به زعم آنها دارائی انسانی) و دارائی غیر انسانی پیش می آید، فرق این دو را تنها در این می بینند که اولی برخلاف دومی به مالکیت در نمی آید و خرید و فروش نمی شود و تنها دغدغه شان این است که در این صورت چگونه می توان قیمت تاریخی آن را که اساس قیمت گذاری در حسابداری متداول است، تعیین کرد؟ و بیشتر مخالفتها و موافقتها در همین سطح باقی می ماند. ولی باید دانست که فرق اساسی انسان و غیر انسان در ماهیت این دو است، انسان مانند سایر موجودات تنها یک بعد مادی ندارد. البته این مطلب تنها اختصاص به حسابداری نیروی انسانی ندارد، و متأسفانه دانش

به طور کلی تحت تاثیر پیشرفت شگفت‌انگیز علوم فیزیکی قرار گرفته و در مسابقه برای سهیم شدن در افتخارات علوم فیزیکی با تقلیدها و دنباله‌روی‌های کورکورانه از مدل‌های مکانیکی به بیراهه رفته است و در این میان ابعاد مختلف انسان به فراموشی سپرده شده است.

به این ترتیب با قبول لزوم وجود یک سیستم اطلاعاتی در مورد منابع انسانی، و با توجه به پیچیدگی ابعاد انسان، باید دید، روش‌ها و عوامل اندازه‌گیری و کلا "راه‌های عملی ساختن تئوری حسابداری انسانی، توسط چه کسانی و با داشتن چه بینشی از انسان انجام می‌گیرد. و به طور کلی انسان با قلم چه کسی به محاسبه درمی‌آید که: **گر قلم در دست قدراری بود**

لاجرم منصور برداری بود

"مولانا"

اگر انسان را به دست افرادی که دره‌هایی تنفس می‌کنند که فرهنگ کاسیکاری و سودپرستی، فضای آن را لبریز کرده است بسپاریم تا با دید مادی آن را به میزان افزایش تولید یا خدمات محک بزنند و با ساده‌اندیشی و ساده‌نگری او را در قالب چند عدد و رقم در کنار سایر اقلام، قرار دهند، بدون شک این حلاج را با قلم آنان بر سردار تحفیر برده‌ایم و او را در مسلخ پول‌پرستی، قربانی کرده‌ایم.

گذشته از اینها اگر حتی از دید منافع یک موسسه نیز به مسئله نگاه کنیم، باز هم دخالت ندادن ابعاد معنوی انسان در ملاک‌های اندازه‌گیری، بدون شک سبب بدست آمدن اطلاعاتی اشتباه خواهد شد مثلا "در یک مدل اندازه‌گیری اگر فاکتورهایی از قبیل انتخاب‌گر بودن و خلاقیت انسان و غیره

دخالت داده نشود مسلما "نتیجه دور از واقع خواهد بود و تصمیم‌گیری براساس آن برای موسسه جز ضرر و زیان به بار نخواهد آورد.

با چنین دیدی مادی از انسان بوده است که یکی از روشهای ارزشیابی منابع انسانی، ارزش‌گذاری به روش قیمت تاریخی عنوان شده است! حال باید قضاوت کرد که آیا چنین روشی در مورد موجودی پویا تا چه حد راهگشایی باشد. زیرا "از نظر تکاملی انسان تنها موجودی است که شخصا" در همه ابعاد زندگی تغییرات شگرف بوجود می‌آورد. برخلاف ماشین دارای رفتار و هدف‌های متحول است، آینده‌اش لزوما" دنباله گذشته‌اش نیست. چیزی بیشتر از تاریخ است بین بیرون و درونش مرز روشنی نیست با محیطش در آمیزش مداوم است. در عین تاثیر گرفتن از محیط بر آن اثر فعال دارد. اسیر زمان و مکان بلافاصله نیست. نه تنها رفتار می‌کند، بلکه به عواقب رفتارش آگاه است. نگران چشم اندازه‌های دورتر و پیامدهای دراز مدت تر است. این چشم اندازه‌ها و پیامدها را ارزیابی و انتخاب می‌کند. همراه با انتخاب‌های مجددش در رفتارش تجدید نظر می‌کند و به میل خود آن را دگرگون می‌سازد. این‌ها قسمتی از استعدادهای بالقوه یک انسان است." و اینها همه ناشی از سه خصوصیت اصلی انسان است که عبارتند از: "خودآگاهی"، "انتخاب‌کنندگی" و "آفرینندگی". و این خصوصیات از انسان موجودی می‌سازد که آنچنانکه می‌خواهد می‌تواند بیندیشد، آنچنانکه می‌خواهد می‌تواند اختیار کند و آنچنانکه می‌خواهد می‌تواند بسازد. در مدل دیگری ارزش جایگزینی پیشنهاد شده است! جای تعجبی ندارد که با نگرشی مکانیکی به



گاه شبیه ماشین، آنچه که مهم است این است که انسان تنها به خصوصیات مادی اش خاتمه نمی یابد و باید با توجه به کلیت آن که خصوصیات مادی و معنوی را شامل می شود به این مهم همت گماشت.

و به این ترتیب در مورد حسابداری منابع انسانی شاید لازم باشد تمام پیش فرضهای گذشته را به کناری گذاشته و طرحی نو در انداخت. به طور مثال ممکن است به این نتیجه رسید که لازم نیست واحد اندازه گیری که در حسابداری به طور قراردادی پول فرض شده است، در مورد منابع انسانی نیز بکار گرفته شود. و یا در مورد نشان دادن اطلاعات مربوط به آن نیاز به صورت حساب جداگانه و جدیدی باشد و از این قبیل.

انسان و سازمان های اجتماعی می توان دو انسان را درست مانند دو ماشین که از یک کارخانه بیرون آمده و با یک استاندارد کار می کنند با هم مقایسه کرد و برای ارزشیابی آنها، ارزش جایگزینی یکی به جای دیگری را ملاک اندازه گیری قرار داد.

البته باید توجه داشت که همه اینها به این معنی نیست که از ترس اینکه انسان به چشم ماشین نگریسته می شود، لزوم وجود حسابداری منابع انسانی زیر سؤال قرار گیرد. زیرا شاید در ابتدا مثلاً "در مورد زیست شناسی هم این اعتراض بوده است که چرا به انسان به چشم یک حیوان نگاه کرده می شود. قابل انکار نیست که انسان خصوصیات مادی نیز دارد که گاه ممکن است شبیه حیوان باشد و

