

# حسابداری منابع انسانی با رویکرد ارزشگذاری منابع انسانی



دکتر غلامعلی طبرسا

عضو هیئت علمی دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه شهیدبهشتی

فئانه محمدی

کارشناس ارشد مدیریت

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

## چکیده

در دنیای رقابتی امروز، منابع انسانی یکی از عواملی است که می‌تواند برای سازمان‌ها، مزیت رقابتی ایجاد کند. بی‌شک سازمان‌های آشنا با نقش و اهمیت منابع انسانی، در صدد دستیابی به راهکارها و اعمال اقداماتی جهت استفاده موثر و بهینه از این منابع هستند. به منظور استفاده موثر و بهینه از منابع انسانی و به عبارتی مدیریت منابع انسانی، لازمست که در ابتدا اطلاعات مناسب و صحیحی در اختیار

کارشناسان منابع انسانی قرار گیرد تا آنها بتوانند با استفاده از تجزیه و تحلیل این اطلاعات، تصمیمات مناسبی اتخاذ کنند. این امر بسیار مهم است زیرا بخش منابع انسانی، از بخش‌های کلیدی و اصلی هر سازمانی است و از طریق تصمیمات و اقدامات خود نقش به‌سزایی در رسیدن سازمان به اهداف و راهبردها و در نهایت مدیریت موثر سازمان دارد. با توجه به این موضوع، حسابداری منابع انسانی (H.R.A)، به عنوان گامی نوین در حسابداری با

گرایش ارزشگذاری و ثبت دارایی‌های انسانی، از طریق تامین نیازهای اطلاعاتی کارشناسان منابع انسانی، نقشی اساسی در این زمینه ایفا می‌کند. رویکرد مقاله حاضر، تبیین حسابداری منابع انسانی و بکارگیری آن جهت تعیین ارزش دارایی‌های انسانی سازمان می‌باشد.

## واژه‌های کلیدی

حسابداری منابع انسانی<sup>۱</sup>، مدیریت منابع انسانی<sup>۲</sup>، ارزش منابع انسانی<sup>۳</sup>،

ارزشگذاری منابع انسانی<sup>۴</sup>، جایگاه خدمت<sup>۵</sup>.

## مقدمه

در اقتصاد مبتنی بر دانش<sup>۶</sup> امروز، منابع انسانی یکی از مهمترین منابعی است که می‌تواند نقش قابل توجهی در بهره‌وری هر سازمانی داشته باشد. موفقیت یا شکست هر سازمانی، تا حد زیادی بستگی به افراد آن سازمان دارد؛ و سازمان‌هایی می‌توانند به بقای خود ادامه دهند که - با توجه به تغییرات مداوم دنیای کنونی و دانش محور بودن اقتصاد که در آن دانش و سرمایه انسانی<sup>۷</sup> از اصلی‌ترین منابع تولید ثروت و دانش به شمار می‌آید - اولاً از اهمیت منابع انسانی و نقشی آگاه باشند که این منابع می‌توانند در انعطاف‌پذیری سازمان جهت انطباق با شرایط محیطی ایفا کنند و ثانیاً تدابیر مدیریتی مناسب را جهت استفاده موثر و کارا از این منابع بکار گیرند (Kulatitlaka, Marks; 1988, P.577) در این خصوص لازم به ذکر است که علت تمایز میان منابع انسانی و سایر منابع سازمانی، و اهمیت ویژه قائل شدن برای مدیریت آن به این برمی‌گردد که عناصر و منابع انسانی سازمان، عناصر با قابلیت یادگیری، تغییرپذیری، نوآوری، خلاقیت و امثالهم می‌باشند که اگر خوب مدیریت و هدایت شوند می‌توانند بقای طولانی مدت سازمان را تضمین نمایند (Bontis et al.; 1999. P.393).

بدین منظور امروزه مدیریت بیش از پیش نیازمند اطلاعات کمی و دقیقی

درباره منابع انسانی است که از عهده سیستم‌های گزارشگری و حسابداری رایج تاکنون مورد استفاده قرار گرفته، خارج است؛ چرا که در اصول پذیرفته شده رایج و متأثر از اقتضای دو عصر کشاورزی و صنعتی گذشته، دارایی‌های فیزیکی (شامل زمین، ساختمان، ملزومات، تجهیزات، کارخانه، منابع طبیعی، مواد و غیره) تنها دارایی‌های سازمان به شمار رفته و منابع و سرمایه انسانی در ترازنامه ظاهر نمی‌شوند. البته علت این تمایز از نظر طرفداران حسابداری رایج اینست که در واقع، برخلاف سایر عوامل تولید، سرمایه انسانی تنها عاملی است که نمی‌تواند تحت تملک سازمان قرار گیرد (اختیار خروج از سازمان را دارد) و از این رو نمی‌توان آن را به عنوان یک قلم دارایی در ترازنامه منعکس ساخت. لازم به ذکر است در این باره، دلایلی نیز مطرح شده است که این نحوه برخورد متفاوت با دارایی‌های انسانی را در ترازنامه سنتی توجیه می‌کند؛ از آن جمله، غیرقطعی و ناشناخته بودن منافع حاصل از منابع و سرمایه انسانی است که نوعاً راهبرد محافظه‌کارانه‌ای را می‌طلبد که در آن سرمایه‌گذاری در منابع انسانی و صرف هزینه برای توسعه آن (به دلیل این که سرمایه انسانی تحت تملک سازمان نیست) را نمی‌توان سرمایه‌گذاری به حساب آورد. دیگر آن که، بسیاری از طرفداران حسابداری رایج بر این عقیده‌اند که ارزشگذاری دارایی‌های نامشهود<sup>۸</sup> (از جمله سرمایه انسانی) بسیار مشکل می‌باشد و به ندرت توافقی

بر روی بهترین روش ارزشگذاری برای این دارایی‌ها وجود دارد (Harvy & Lusch; 1999, P.30).

به طور کلی، اگر چه دلایلی از این قبیل در حمایت از اصول پذیرفته شده رایج وجود دارند، لیکن حذف سرمایه انسانی از ترازنامه، می‌تواند مدیریت و تخصیص عاقلانه این منابع را به خطر اندازد.

اهمیت ایجاد سیستم حسابداری جدید و به دنبال آن مدیریت موثر منابع انسانی را از بعد دیگری نیز می‌توان مطرح کرد و آن اینست که سالیانه سهم عظیمی از هزینه‌های هر سازمانی را هزینه‌های عملیاتی آن تشکیل می‌دهد که بخش قابل ملاحظه‌ای از آن به نیروی انسانی بر می‌گردد؛ به طور نمونه، در ایالات متحده ۷۰ درصد هزینه‌های عملیاتی در نهایت متعلق به افراد می‌باشد (Fitz-enz; 2000, P.6). در نتیجه سازمان‌ها باید بتوانند این منابع هزینه بر را به نحوی موثر و کارا (با تکیه بر اطلاعات کمی حاصل) مدیریت کنند تا منافع حاصل از آن بر هزینه‌های آن فزونی داشته باشد.

براین اساس، با توجه به اقتضای محیط و پیدایش اقتصاد دانشی<sup>۹</sup>، چالش‌هایی فرا روی مدیریت منابع انسانی ایجاد شده‌اند که پاسخگویی به آنها نیازمند تغییراتی اساسی در نحوه تفکر و اقدام در زمینه منابع انسانی می‌باشد. بدین ترتیب، بر خلاف عصر صنعتی که در آن سازمان‌ها تنها دارایی‌های فیزیکی خود را مورد توجه قرار می‌دادند و به منابع انسانی صرفاً به

عنوان یک هزینه می‌نگریستند در عصر دانشی امروز، سرمایه انسانی بخش قابل توجهی از دارایی‌ها و ارزش کل سازمان را تشکیل می‌دهد و صرف هزینه برای آن سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود، از این رو ارزش آن به عنوان دارایی باید در ترازنامه نشان داده شود تا براساس تجزیه و تحلیل‌های کمی حاصل از آن، تصمیمات مناسبی توسط مدیریت اتخاذ و اقدامات لازم صورت پذیرد (Wright et al.; 1992. P. 301)؛ از طرف دیگر امروزه که روابط میان کارکنان و سازمان‌های بکارگیرنده آنها دستخوش تغییرات فراوانی شده است و تداوم روابط کارمند - کارفرما برای طولانی مدت، ضروری به نظر نمی‌رسد (چند حرفه‌ای بودن<sup>۱۱</sup> افراد از بدیهیات زندگی کاری می‌باشد)، کارکنان بیش از آن که به عنوان یک منبع در اختیار سازمان باشند، به عنوان یک سرمایه‌گذار نگریسته می‌شوند که سرمایه انسانی خود را در سازمان قرار داده‌اند (Gratton & Choshal; 2003, P. 1) و از این رو مطلع بودن سازمان‌ها (و کارفرمایان) از ارزش واقعی منابع انسانی می‌تواند آنها را به اتخاذ تدابیر و راهکارهایی جهت نگهداری و توسعه این سرمایه و منابع به منظور ممانعت از خروج آنها و حصول منافع آتی، هدایت کند.

بر پایه مباحث پیشگفته و در پاسخگویی به نیاز سازمان‌ها به وجود سیستمی جهت محاسبه ارزش کارکنان، تقریباً از اواسط قرن گذشته، موضوع حسابداری منابع انسانی مطرح شد.

تاکنون تعاریف بسیاری از حسابداری منابع انسانی ارائه شده است که برخی از آنها در زیر آورده شده است:

حسابداری منابع انسانی "فرایند تشخیص و ارائه اطلاعات در مورد منابع انسانی جهت تسهیل مدیریت در یک سازمان" می‌باشد. به عبارتی، حسابداری منابع انسانی، با فراهم آوردن اطلاعات مورد نیاز مدیران می‌تواند آنها را در استفاده موثرتر و کارا تر از منابع انسانی تحت اختیارشان یاری دهد (P.46 Verma & Dewe; 2004).

حسابداری منابع انسانی، نوعاً با هدف سنجش، توسعه و مدیریت سرمایه انسانی، رویکردی جهت بهبود سنجش و حسابداری رویه‌ها و نیز مدیریت منابع انسانی می‌باشد (Christine, 1998, P.3).

حسابداری منابع انسانی، اساساً سیستم اطلاعاتی است که به مدیران می‌گوید چه تغییراتی در طول زمان در مورد منابع انسانی سازمان در حال اتفاق افتادن است.

"حسابداری منابع انسانی، دیدگاهی نظری در زمینه ماهیت و ارزش افراد در سازمان‌ها و واحدهای اقتصادی است که با توسعه روش‌های معتبر و قابل اطمینان برای اندازه‌گیری بهای تمام شده و ارزش افراد در سازمان‌ها، سعی در طراحی و تدوین سیستم‌های عملیاتی برای اجرای این روش‌ها و گزارش اطلاعات حاصل به استفاده کنندگان دارد." (محمدرضا هادیزاده، ۱۳۸۱، ۴۵).

همانطور که ملاحظه می‌کنید

تعاریف متعددی در این زمینه از صاحب‌نظران مختلف ارائه شده است، لیکن تمام آنها در سه اصل اساسی اشتراک دارند:

۱. افراد، منابع با ارزش سازمان می‌باشند؛
۲. مفید بودن نیروی انسانی به عنوان منبع سازمانی، از طریق شیوه مدیریت این منبع تعیین می‌شود؛ و
۳. برای تصمیم‌گیری در سازمان، اطلاعات در مورد سرمایه‌گذاری و ارزش منابع انسانی، مفید می‌باشد (جمعی از نویسندگان؛ ۱۹۹۹ P.182).

#### تاریخچه حسابداری منابع انسانی

تحقیقات در مورد حسابداری منابع انسانی از سال ۱۹۶۰ آغاز و همگام با مکتب "مدیریت انسانی"، توسعه یافته است. محرک اصلی پیدایش حسابداری منابع انسانی، توجه به نیروی انسانی، روانشناسی سازمانی در مورد رهبری موثر و نظریه اقتصادی سرمایه انسانی بود. در ابتدا، تحقیقات در این زمینه به صورت بنیادی و غیرکاربردی بود، اما در اوایل دهه ۱۹۷۰، حسابداری منابع انسانی مورد توجه محققان و سازمان‌ها قرار گرفت و در بعضی سازمان‌های کوچک، به صورت عملی بکار گرفته و از اطلاعات آن جهت تصمیم‌گیری‌ها استفاده می‌شد. تقریباً در اواسط دهه ۱۹۷۰، تحقیقات در این زمینه چه به صورت بنیادی و چه به صورت کاربردی، رو به کاهش کرد که از دلایل آن می‌توان ایجاد مخالفت‌هایی جهت قیمت‌گذاری روی انسان، عدم توافق بر

سرچگونگی اندازه‌گیری منابع انسانی در عمل، متخصصان اندک، کم بودن الگوها و مواردی از این قبیل را نام برد (ابراهیم رئیسی، ۱۳۸۰، ۵۲). اما از سال ۱۹۸۰ مجدداً علاقه به حسابداری منابع انسانی ایجاد شد که علت آن را می‌توان به موارد زیر نسبت داد:

- مطرح شدن ژاپن به عنوان رقیبی سرسخت در عرصه تجارت (توجه به منابع انسانی)؛

- نوع اقتصاد قرن بیستم (خدماتی - فناوری و ناملموس به جای صنعتی و ملموس) که در آن مغز افزار و منابع انسانی بسیار مهم تلقی شدند؛ و

- پی بردن به نقش منابع انسانی و یا به عبارتی نقش مدیریت منابع انسانی جهت رسیدن به بهره‌وری (منابع انسانی به عنوان بزرگترین منبع مزیت رقابتی) (Flamholtz; 1998, P.5).

بدین ترتیب حسابداری منابع انسانی، تقریباً از اواخر قرن بیستم، جایگاه خاصی را در میان بسیاری از اندیشمندان و مدیران پیدا کرد و بسیاری از شرکت‌ها در سراسر جهان آن را به عنوان اصلی اساسی پذیرفته و عملاً بکار گرفته‌اند. به طور مثال در هند، دو شرکت بی اچ ای ال<sup>۱۱</sup> و اینفو سیس اندریلاینس اینداستریز<sup>۱۲</sup> از اوایل دهه آخر قرن بیستم، حسابداری منابع انسانی (HRA) را به طور عملی بکار گرفتند و منابع انسانی را به عنوان دارایی در ترازنامه نشان دادند (در حال حاضر به شرکت ایستفوسیز از این بابت ارزش‌های بازاری بالایی را کسب می‌کند). همچنین وزارت تجارت و

صنعت<sup>۱۳</sup> کشور دانمارک در سال ۲۰۰۵ همه شرکت‌های به ثبت رسیده در این کشور را ملزم به نشان دادن اطلاعات مشتریان، فرایندها و سرمایه انسانی در گزارش‌های سالیانه‌شان کرد و برای این کار حداقل پنج شاخص را برای هر کدام ارائه کرد، سپس از آنها خواست نتایج حاصل از سرمایه‌گذاری در منابع انسانی را با دو سال قبل مقایسه و گزارش‌های مفصلی در این باره ارائه نمایند (Fitz-enz; 2000, P.7).

#### اهداف حسابداری منابع انسانی

یکی از اهداف مهم حسابداری منابع انسانی، کمی کردن ارزش اقتصادی افراد برای سازمان‌ها به منظور تامین اطلاعات برای تصمیمات مدیریتی و مالی می‌باشد (Bontis et al.; 1999, P.394). در واقع با توجه به این که حسابداری منابع انسانی - که آن را حسابداری مدیریت منابع انسانی<sup>۱۴</sup> نیز می‌توان نامید - کاربرد مفاهیم و روش‌های حسابداری در محدوده مدیریت منابع انسانی می‌باشد، این حسابداری می‌تواند معیار سنجش ارزش و هزینه نیروی انسانی هر سازمانی باشد (Flamholtz, 1998, P.178).

از اهداف دیگر حسابداری منابع انسانی، می‌توان کمک آن به مدیریت برای گرفتن تصمیمات مناسب و موثر در زمینه سرمایه‌گذاری منابع انسانی را نام برد. حسابداری منابع انسانی نوعاً از طریق هزینه‌یابی<sup>۱۵</sup> و ارزشگذاری<sup>۱۶</sup> 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 بدست آوردن بهره‌وری و سودآوری، از اهداف دیگر حسابداری منابع انسانی می‌باشد. حسابداری منابع انسانی، با ارائه اطلاعات در مورد معیارهای ارزیابی منابع انسانی<sup>۱۷</sup>، از قبیل نرخ غیبت<sup>۱۸</sup>، یادگیری<sup>۱۹</sup>، رضایت شغلی<sup>۲۰</sup>، نرخ بازگشت سرمایه انسانی<sup>۲۱</sup>، تعهد سازمانی<sup>۲۲</sup>، اثربخشی و هزینه‌های یادگیری و آموزش، ارزش افزوده هر کارمند<sup>۲۳</sup>، کارکرد منابع انسانی را در رسیدن سازمان به اهداف راهبردهای خود و به طور کلی بهره‌وری سازمانی، مشخص می‌کند و بدین ترتیب زمینه را جهت بهبود و ارتقای آن فراهم می‌سازد (P. Verma & Dewe; 2004, 47). البته حسابداری منابع انسانی، دارای اهداف دیگری 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 علاقمند و مانند اینها، می‌باشد که بیان آنها در این مقاله نمی‌گنجد.

#### منطق سنجش (ارزشگذاری) منابع انسانی

در گذشته حسابداران توجه کافی به منابع انسانی در سازمان نداشته‌اند، از این رو، در رویه‌های متداول حسابداری، هزینه‌های زیادی که صرف

استخدام، انتصاب، گزینش، آموزش و توسعه کارکنان می‌شدند عموماً به عنوان هزینه‌های جاری تلقی شده و به حساب سود و زیان همان دوره‌ای برده می‌شدند که در طول آن چنین هزینه‌هایی محقق شده‌اند. اما امروزه، چنین استدلال می‌شود که این هزینه‌ها که سازمان به منظور حصول منافع آتی از خدمات نیروی انسانی متحمل می‌شود، ماهیتی کاملاً متفاوت با سایر هزینه‌های سازمانی دارند و باید به صورت 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 و در نتیجه ایجاد حسابداری منابع انسانی ضروری می‌نماید که با منابع انسانی دقیقاً مشابه دارایی‌های فیزیکی و مالی برخورد می‌کند و سعی در ارزشگذاری این منابع دارد.

البته دلایل دیگری نیز وجود دارند که ارزشگذاری منابع انسانی را حمایت و توجیه می‌کند. از آن جمله، لزوم بهره برداری از فرصت‌های فرا روی کسب و کار آینده سازمان و در عین حال حفظ و بهبود سطح فعلی عملکرد سازمان است که سازمان‌ها را به نگاهی جدی در مورد نیروی انسانی و ارزش آن به عنوان سنگ اهرم موفقیت آینده<sup>۲۴</sup> ایجاب کرده است. دیگر آن که امروزه سازمان‌هایی که سیاست افشای جامع<sup>۲۵</sup> را پذیرفته‌اند، در میان رقبای صنعت، دارای امتیاز خاصی می‌باشند

(Fitz-enz; 2000, P.8).

نهایتاً این عوامل پیش زمینه، سنگ بنای پذیرش کنونی ارزشگذاری منابع انسانی را گذاشته‌اند و ارزشگذاری منابع انسانی (افزودن دارایی‌های ناملموس به ترازنامه) مخصوصاً در میان شرکت‌های نرم‌افزاری جایگاه خاصی یافته است.

به طور خلاصه، برخی از مزایای ارزشگذاری منابع انسانی، در ذیل آورده شده‌اند:

- آگاهی کامل سرمایه‌گذاران از دارایی‌های سازمانی توسط سیاست افشای اطلاعات مالی و ایجاد زمینه جهت بررسی نرخ بازگشت سرمایه انسانی توسط سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی؛

- تضمینی برای مشتریان - به این ترتیب که مشتریان احساس می‌کنند شرکت یا سازمان، اندوخته سرمایه انسانی لازم را برای خدمت به تقاضاهای خود دارد (کارکنان شرکت دارایی‌اند و نه هزینه‌ای برای سازمان)؛

- ابزاری آتی برای ارزشیابی بهتر عملکرد و ارزیابی نیروی انسانی - مدیریت می‌تواند ارزش فعلی پرداخت (جبران خدمات)<sup>۲۶</sup> به کارکنان در جهت ایجاد منافع آتی را تشخیص دهد؛ و

- بالا رفتن ارزش خود سازمان به دنبال ارزیابی ارزش افراد (با بکارگیری روش‌هایی جهت ارتقای ارزش افراد).

ارزشگذاری منابع انسانی

یکی از اهداف مهم حسابداری منابع انسانی، ارائه روش‌هایی جهت سنجش

ارزش منابع انسانی براساس ارقام پولی<sup>۲۷</sup> می‌باشد که نوعاً به دنبال مفهوم سازی معیارهای ارزش افزوده از قبیل میزان مهارت، دانش، سلامت و مانند اینها، صورت می‌پذیرد براین اساس تاکنون روش‌ها و مدل‌های چندی از قبیل مدل ارزش فعلی درآمد آتی توسط لو و شوارتز<sup>۲۸</sup> در سال ۱۹۷۱، مدل قطعیت معادل منفعت خالص توسط اوگان<sup>۲۹</sup> در سال ۱۹۷۶، مدل ارزیابی منافع وضعی توسط فلم هولتز<sup>۳۰</sup> در سال ۱۹۷۵ و غیره جهت ارزشگذاری منابع انسانی به زبان پولی مطرح شده اند که در این مقاله، مدل ارائه شده توسط فلم هولتز، مورد بررسی قرار می‌گیرد. علت انتخاب و بررسی این مدل در اینجا، اینست که این مدل یکی از اولین و بنیادی‌ترین مدل‌های ارائه شده در زمینه سنجش ارزش منابع انسانی می‌باشد و توسط بعضی سازمان‌ها و شرکت‌ها از جمله شرکت نشنال سی پی ای<sup>۳۱</sup>، به طور عملی به کار گرفته شده است.

مدل ارزیابی منافع وضعی

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

۱. ارزش مشروط مورد انتظار فرد<sup>۳۲</sup>
۲. ارزش قابل حصول مورد انتظار فرد<sup>۳۳</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 قابل حصول 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 همان طور 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 قابل حصول مورد انتظار فرد را ارزش نهایی و نمائی وی می‌داند چرا که به استدلال وی این مفهوم معادل نظریه عمومی ارزش اقتصادی<sup>۳۴</sup> می‌باشد.

طبق نظریه عمومی ارزش اقتصادی، ارزش شنی به میزان توانایی قابل تصور برای آن شنی، جهت ارائه مطلوبیت اقتصادی، منافع و خدمات آتی بستگی دارد. به عبارت ساده‌تر، می‌توان گفت ارزش شی از نظر خریدار آن، معادل ارزش خدماتی است که او انتظار دارد آن شنی در آینده به وی ارائه کند و قیمتی که وی برای آن شنی خواهد پرداخت معادل این خدمات مورد انتظار از نظر وی می‌باشد. بنابراین از دیدگاه اقتصادی، ارزش یک شنی معادل ارزش فعلی خدماتی است که انتظار می‌رود آن شنی در آینده ارائه دهد و اگر شنی قادر به ارائه خدمات اقتصادی آتی نباشد، ارزشی ندارد.

بر پایه این مدل، ارزش فرد برای سازمان بستگی به موقعیت‌هایی دارد که وی در طول دوره زندگی کاری و خدمتی در سازمان بر عهده می‌گیرد. در

واقع این موقعیت‌ها، همان جایگاه‌های خدمت<sup>۳۵</sup> می‌باشند که فرد با بر عهده گرفتن آنها، خدماتی را به سازمان ارائه می‌دهد. به عنوان نمونه، در نظر بگیرید که شخصی هم اکنون یک حسابدار معمولی در یک شرکت حسابداری در طول سال ۱۹۷۶ می‌باشد. اگر این شخص در طول سال آتی همان حسابدار معمولی باقی بماند، این یک جایگاه خدمت است، اگر به سطح بالاتر (نیمه ارشد) ارتقا یابد، این یک جایگاه دیگر خدمت است و اگر شرکت را ترک کند، این نیز یک جایگاه خدمت به شمار می‌آید. حال در صورتی که این شخص یک حسابدار معمولی باقی بماند شرکت برای مثال ممکنست ارزش ۴۰/۰۰۰ دلار برای سال آینده بدست آورد، در صورتی که نیمه ارشد شود، شرکت ممکنست ارزش ۵۵/۰۰۰ دلار بدست آورد و در صورتی که وی شرکت را در ابتدای سال بعد ترک کند، شرکت هیچ ارزشی بدست نخواهد آورد و اگر در طول سال آتی شرکت را ترک کند، شرکت معادل خدماتی ارزش بدست خواهد آورد که وی تا آن زمان ارائه خواهد کرد. بدین ترتیب ارزش فرد برای سازمان به ارزش جایگاه‌های خدماتی که وی در سلسله مراتب سازمانی (شغل قبلی، شغل بالاتر بعدی، خروج و غیره) بر عهده خواهد گرفت و نیز به احتمالات بر عهده گرفتن هر جایگاه ممکن خدمت بستگی دارد.

براین اساس، می‌توان نتیجه گرفت که ارزش منابع انسانی برای سازمان، دارای فرایند وضعی (احتمالی) است. همچنان

که افراد انتقالی را از یک جایگاه به جایگاه دیگر شغلی، انجام می‌دهند، منافی عاید سازمان می‌گردد، از این رو، این نوع فرایند وضعی را، فرایند وضعی به همراه منافع<sup>۳۶</sup> می‌نامند. به عبارتی زمانی که افراد نقش‌های سازمانی خاصی را بر عهده می‌گیرند، خدمات یا منافی را به سازمان می‌رسانند.

۱. تعیین مجموعه جایگاه‌های مانع

۲. تعیین ارزش هر جایگاه برای سازمان؛

۳. تخمین یا برآورد دوره تصدی مورد انتظار فرد؛

۴. برآورد احتمال تصدی هر جایگاه توسط فرد؛ و

۵. 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

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

جایی که:

RV: ارزش قابل حصول

CV: ارزش مشروط

i: جایگاه خدمت (m و... و ۳ و ۲ و ۱)

Ri: ارزش جایگاه خدمت

P(Ri): احتمال کسب منافع مرتبط

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.

با جایگاه‌های خدمت توسط سازمان  
m: جایگاه خروج  
Rm: ارزش جایگاه خروج  
T: دوره‌های تصدی مورد انتظار (n و... و ۳ و ۲ و ۱)

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

f: 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

نمایشگر ۱- نمونه‌ای از محاسبه ارزش مشروط و قابل حصول مورد انتظار یک فرد در یک شرکت بیمه

نتیجه	ارزش‌های مورد انتظار		جایگاه خدمت
	احتمالات شرطی برعهده گرفتن هر جایگاه	جایگاه خدمت	
۸۶۰ دلار	۰/۱۱	۷/۸۰۰ دلار	مسئول امور اداری
۵۵/۴۳۰ دلار	۰/۵۶	۹/۷۰۰ دلار	بازرس شکایات
۳/۹۸۰ دلار	۰/۳۳	۱۵/۱۰۰ دلار	بازرس ارشد
۱۱/۲۷۰ دلار			ارزش مشروط مورد انتظار
۷۸۰ دلار	۰/۱	۷/۸۰۰ دلار	مسئول امور اداری
۴/۸۵۰ دلار	۰/۵۰	۹/۷۰۰ دلار	بازرس شکایات
۴/۵۲۰ دلار	۰/۳۰	۱۵/۱۰۰ دلار	بازرس ارشد
	۰/۱		خروج
۱۰/۱۶۰ دلار			ارزش قابل حصول مورد انتظار

منبع: Flamholtz; 1975, P. 184

ماندن در شرکت یا ترک خدمت آزادی و اختیار دارد، در نظر بگیریم؛ از آنجا که این جایگاه برای شرکت فاقد هرگونه ارزشی می‌باشد یعنی ارزش جایگاه خروج معادل صفر می‌باشد و مجموع احتمالات جایگاه‌های خدمت با توجه به امید ریاضی باید مساوی یک باشد، بنابراین احتمالات جایگاه‌های شغلی قبلی باید کمی تغییر یابند تا نهایتاً

آسی ارزشی (ارزش مشروط مورد انتظار) معادل ۱۱/۲۷۰ دلار برای سازمان خواهد داشت. اما در قسمت پائین نمایشگر، همان طور که می‌بینید علاوه بر جایگاه‌های شغلی قبلی، جایگاه خروج نیز اضافه شده است، علت این امر اینست که باید احتمالی را نیز برای ترک خدمت فرد به این دلیل در نظر بگیریم؛ که وی برای

نتیجه محاسبات در نمایشگر ۱ نشان داده شده است همان طور که در قسمت بالای جدول ملاحظه می‌شود، فرد در شرکت بیمه ممکنست در طول سال آتی، یکی از سه جایگاه شغلی مسئول امور اداری، بازرس شکایات یا بازرس ارشد را بر عهده بگیرد؛ با توجه به ارزش و احتمال بر عهده گرفتن هر جایگاه شغلی، این فرد در طول سال

کارکنان به عمل آورند تا بدین ترتیب بتوانند حداکثر ارزش بالقوه افراد را بدست آورند.

### کاربرد مدل منافع وضعی

برای کاربرد این مدل در یک سازمان واقعی، لازمست برای هر کدام از مراحل ذکر شده، داده‌هایی معتبر و پایا بدست آوریم، براین اساس برای هر یک از این مراحل، روش‌هایی پیشنهاد شده است که برخی از آنها در نمایشگر ۲ آورده شده‌اند:

می‌گردد؛ و براین اساس محاسبه میزان این تفاوت توسط سازمان‌ها می‌تواند ملاک و معیار مناسبی جهت تشخیص و تعیین ظرفیت هزینه کردن سازمان برای حفظ و نگهداری منابع انسانی باشد. به عبارت دیگر، سازمان‌ها با پی بردن به میزان از دست دادن ارزش به ازای خروج افراد (هزینه فرصت به علت خروج) می‌توانند ظرفیت هزینه کردن خود را برای کاهش احتمال خروج افراد به صفر، تعیین کنند و متناسب با آن اقداماتی را جهت افزایش رضایتمندی

مجموع احتمالات (با لحاظ کردن احتمال جایگاه خروج) مساوی با یک گردد. 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 قابل حصول مورد انتظار فرد ( $1/110$  دلار در مثال پیشگفته) صرفاً به وجود یا عدم وجود احتمال ترک خدمت فرد در آینده بر

نمایشگر ۲- برخی روش‌های پیشنهادی فلم هولتز جهت محاسبه مقادیر مورد نیاز برای سنجش پولی ارزش منابع انسانی

شرح	روش پیشنهادی فلم هولتز	مراحل
- تعیین حاصل قیمت هر واحد از خدمات انسانی در کمیت خدمات مورد انتظار	روش قیمت - کمیت	سنجش ارزش جایگاه خدمت
- پیش‌بینی درآمد مورد انتظار سازمان و تخصیص آنها بین افراد و سایر منابع	روش درآمد	
- تعیین قیمت برای مبادله کالاها یا خدمات درون یک سازمان	روش قیمت مبادله	سنجش زندگی خدمت مورد انتظار
- از طریق استفاده از تجربه تاریخی	روش پیش‌بینی آماری	سنجش احتمال ترک خدمت
- از طریق پیش‌بینی‌های ذهنی احتمالات آتی	روش پیش‌بینی ذهنی	
- با استفاده از ماتریس‌های انتقال مارکوف	روش پیش‌بینی آماری	
- از طریق پیش‌بینی‌های ذهنی احتمالات آتی	روش پیش‌بینی ذهنی	

وی می‌کرد، معادل ارزش فرد قرار می‌دهند. این هزینه‌ها شامل هزینه‌های استخدام، آموزش، انتقال و غیره می‌باشند (رضا رضایی، ۱۳۸۴، ۴)، در روش جبران خدمت، مقادیری را که سازمان صرف حقوق یا کارمزد فرد می‌کند، معادل ارزش فرد برای سازمان قرار می‌دهند زیرا ظاهراً این مقادیر

هزینه اکتساب<sup>۳۹</sup>، هزینه جایگزینی<sup>۴۰</sup>، جبران خدمات<sup>۴۱</sup> و هزینه فرصت<sup>۴۲</sup>. در روش هزینه اکتساب، هزینه‌هایی را که سازمان برای اکتساب فرد متحمل شده است معادل ارزش فرد قرار می‌دهند. در روش هزینه جایگزینی، هزینه‌هایی را که سازمان باید به علت ترک خدمت فرد صرف جایگزین کردن

کاربرد این مدل، مخصوصاً به دلیل وجود مشکلاتی در زمینه اندازه‌گیری ارزش شغل مورد تصدی جایگاه خدمت، ممکنست همیشه و برای همه سازمان‌ها، امکانپذیر نباشد، از این رو، روش‌های دیگری به عنوان اندازه‌های نمایانگر<sup>۳۸</sup> ارزش فرد برای سازمان ارائه شده‌اند که عبارتند از:



نشان‌دهنده ارزیابی سازمان از ارزش خدمات فرد می‌باشد و در روش هزینه فرصت، ارزش فرصت از دست رفته به علت قرار دادن شخص در یک شغل به جای شغل دیگر را معادل ارزش فرد قرار می‌دهند. در آخر باید گفت به علت این که سوابق تجربی و عملی در زمینه استفاده از این روش‌ها نسبتاً ناچیز می‌باشد، تعیین ارزش منابع انسانی هنوز به صورت تجربه دقیق در نیامده است. (Find and Freund; 1990, P.450)

#### نکاتی در مورد حسابداری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی، هنوز بسیار جوان می‌باشد و نیاز به بررسی‌های بیشتری از جانب محققان، دانشگاهیان و سازمان‌ها دارد. یکی از مسایل پیشروی حسابداری منابع انسانی، عدم توافق طرفداران آن بر روی استانداردهای حسابداری منابع انسانی یا به عبارتی، یک سیستم حسابداری منابع انسانی می‌باشد. این موضوع اهمیت بسیاری دارد زیرا حسابداری منابع انسانی مانند سایر مقوله‌های علمی نیازمند این است که از وحدت رویه برخوردار باشد و بتواند زمینه‌ای را برای بررسی و مطالعات تطبیقی ایجاد کند. از این رو، با وجود مشکلات عملیاتی برای طراحی و استقرار این سیستم و گاهی عدم پذیرش آن از سوی سازمان‌ها و شرکت‌ها، لازم است شناسایی مشکلات و مسائل نهفته آن در حین عمل و اجرای آن ظاهر و به تدریج

حل و فصل شود تا زمینه‌ای جهت بهبود و توسعه آن فراهم گردد. همین طور ضروری است که از سوی متخصصان و افراد حرفه‌ای و دولت هم، حمایت‌های در زمینه کاربرد حسابداری منابع انسانی صورت پذیرد.

در نهایت باید گفت با وجود همه موانع و محدودیت‌های ذکر شده، حسابداری منابع انسانی برای هر سازمان و شرکتی بنا به دلایل زیر ضروری است:

الف) به منظور نشان دادن تغییراتی که در منابع انسانی رخ می‌دهد و ارزشی که برای مدیریت دارد؛ و

ب) به منظور پی‌بردن به بهره‌وری سرمایه‌گذاری در این منابع.

براین اساس سازمان‌ها و شرکت‌ها باید متوجه اهمیت حسابداری بوده، آن را بپذیرند و جایگزین حسابداری متداول کنند. در غیر این صورت، مدیریت ممکن نیست اثرات منفی ناشی از برنامه‌های خاص خود را تشخیص دهد که با هدف افزایش سود در کوتاه‌مدت می‌باشد. چنین برنامه‌هایی ممکنست به کاهش ارزش دارایی‌های انسانی با توجه به کاهش سطوح بهره‌وری، ترک خدمت بالا، وفاداری پایین و غیره منتج شود.

#### نتیجه‌گیری

در مباحث مدیریتی جدید، موضوع منابع انسانی و راهکارهای ارزیابی این منابع، جایگاه و اهمیت ویژه‌ای یافته است. در حال حاضر، منابع انسانی یکی از عوامل اصلی بدست آوردن مزیت

رقابتی برای هر سازمان و شرکتی می‌باشد و کم توجهی به آن به خصوص با توجه به تاثیر این منبع بر سایر منابع می‌تواند نتایج ناخوشایندی را به همراه داشته باشد. موضوع ارزش منابع انسانی و به حساب آوردن آن، مباحث خاصی را در حسابداری مطرح ساخته است. در واقع تردیدی نیست که منابع انسانی نیز باید مانند سایر منابع، ارزشگذاری شده و به عنوان بخشی از دارایی‌های شرکت در ترازنامه انعکاس یابد. بدین ترتیب، اهمیت حسابداری منابع انسانی با هدف ارائه اطلاعات در مورد منابع انسانی (ارزش و هزینه منابع انسانی) آشکار می‌گردد.

حسابداری منابع انسانی از طریق ارائه اطلاعات مورد نیاز کارشناسان منابع انسانی آنها را در موارد زیر یاری می‌دهد:

- کمک به مدیریت برای برنامه‌ریزی و کنترل موثر منابع انسانی،
- جذب، رشد و بهبود، تخصیص، حفظ و نگهداری منابع انسانی، و
- تصمیم‌گیری مدیریت در مورد هزینه و ارزش افراد.

در آخر باید گفت، با توجه به این که امروزه مهمترین عامل موفقیت سازمان، مدیریت آن می‌باشد و لازمه مدیریت، وجود اطلاعات می‌باشد، اهمیت حسابداری منابع انسانی به علت تامین اطلاعات مورد نیاز مدیریت منابع انسانی، نباید بر هیچ سازمانی پوشیده باشد و سازمان‌ها باید به صورت جدی در صدد بکارگیری آن برآیند.

5- Christine, N. (1998) Human resource accounting-interests and conflicts. Journal of accounting literature, 30.

6- Find, H. Charles, Freund, M. Rober. (1990), Optimal investment in product - flexible manufacturing capacity. Management science, 36: 444-466.

7- Fitz - enz, Jac. (2000). The ROI of Human capital. Amacom.

8- Flamholtz, E. G. (1998). Human Resource accounting. Jossey-Bass publishers. Los Angeles.

9- Gratton, L. & Ghoshal. S. (2003). Managing personal human capial: New ethos for the "Volunteer" employee. European Management Journal. 21: 1-10.

10- Harvey, M. G. & Lusch, R. F. (1999). Balancing the intellectual capital books: intangible liabilities. European Management journal, 17: 29-41.

11- Kulatiaka, N. , Marks, S. G. (1988). The strategic value of flexibility: Reducing the Ability to compromise. The American Economic Review. 78: 574-580.

12- Verma, Sh. & Dewe, Ph. (2004). Measuring the value of human resources. Accounting & Business, P.46-48.

13- Wright, P. M., Mc Mahan, G. E. (1992), Alternative Theatrical Perspectives for Strategic H.R.M. Journal of Management, 18:295-320.

14- Human Resource Planning and Development. lesson 35: Human Resource Accounting. (1999), Rai university, P.182-186.

26- Compensation

27- Monetary Terms

28- Present Value of Future Earning Model by Lev & Schwarts

29- Certainty Equivalent Net Benefit Model by Ogan

30- Stochastic Rewards Valuation Model by Flamholtz

31- National CPAs(A)

32- Expected Conditional Value

33- Expected Realizable Value

34- General Theory of Economic Value

35- Service States

36- Stochastic Process with Rewards

37- Opportunity Cost of Exit

38- Surrogate Measures

39- Original Cost

40- Replacement Cost

41- Compensation

42- Opportunity Cost

منابع و ماخذ:

الف - منابع فارسی

۱- رئیسی، ابراهیم، حسابداری منابع انسانی، تدبیر، شماره ۱۱۵، ۱۳۸۰.

۲- رضائی، رضا، مروری بر حسابداری منابع انسانی، سایت همکاران سیستم، ۱۳۸۳.

۳- هادیزاده، محمدرضا، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، "بررسی اثر اجرای آزمایشی حسابداری منابع انسانی در تضمین وام"، بهمن ۱۳۸۱.

ب - منابع انگلیسی

4- 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.



پی نوشت ها:

1- Human Resource Accounting(HRA)

2- Human Resource Management(HRM)

3- Human Resource Value(HRV)

4- Valuing Human Resources(VHR)

5- Service State

6- Knowledge - based economy

7- Human Capital

8- Intangible Assets

9- Knowledge Economy

10- Job Portfolio

11- B.H.E.L

12- Infosys and Reliance Industries

13- Business and Industry Ministry

14- Human Resource Management Accounting(HRMA)

15- Costing

16- Valuing

17- Human Resource Evaluation Measures

18- Absenteeism Rate

19- Learning

20- Job Satisfaction

21- Return on Investment in Human Capital

22- Organizational Commitment

23- Value Added Per Employee

24- Future Leverage for Success

25- Comprehensive Disclosure Policy