

## حسابداری منابع انسانی به عنوان ابزاری موثر بر تصمیمات مدیران در قبال کارکنان و استفاده ذینفعان سازمان

سپیده خلفی<sup>۱</sup>

جواد پروانه پور<sup>۲\*</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۰۵ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۱۱/۲۶

### چکیده

حسابداری منابع انسانی فرآیند شناسایی و اندازه گیری داده های منابع انسانی و همچنین انتقال این اطلاعات به ذینفعان داخلی و خارجی، می باشد. گزارش های مالی که از اطلاعات، معیارها و شاخص های حسابداری منابع انسانی تشکیل شده باشد، نقش مهمی در کمک به مدیریت در استفاده صحیح از این منابع و سرمایه انسانی را ایفا خواهد کرد. فقدان استاندارد حسابداری در خصوص حسابداری منابع انسانی و همچنین عدم وجود قوانین بالادستی و چگونگی رفتار سازمان های نظارتی در برخورد با ارائه اطلاعات و داده های منابع انسانی در صورت های مالی، بزرگترین چالش سازمان ها در ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی در صورت های مالی می باشد. لیکن با وجود این موانع سازمان نایستی ذینفعان را از بررسی گزارش های مرتبط با منابع انسانی محروم نماید. در همین راستا این پژوهش سعی داشته با کمک از جامعه آماری شامل حسابداران ارشد، مدیران مالی و اساتید دانشگاهی ضمن بررسی محدودیت های موجود جهت عملیاتی شدن حسابداری منابع انسانی، استفاده از شاخص های مالی منابع انسانی و فرآیند ممیزی نیروی انسانی را بررسی نموده و در نهایت ارائه این داده ها را به عنوان گزارشی پیوست صورت های مالی پیشنهاد نماید. در این تحقیق علمی پژوهشی سعی شده از یکسو استفاده صحیح از داده های حسابداری منابع انسانی توسط مدیران که منجر به سایسته سالاری و ایجاد انگیزه در کارکنان را به عنوان یک راهکار در راستای حفظ و نگهداشت و افزایش کارایی نیروی انسانی در سازمان معرفی نماید و از سوی دیگر الزام به ارائه این اطلاعات، ذینفعان داخلی و خارجی را در تحلیل وضعیت سازمان و چگونگی برخورد مدیران با کارکنان را در پیش بینی بر سود و زیان و تداوم فعالیت شرکت یاری رساند.

### کلمات کلیدی

حسابداری منابع انسانی، شاخص های منابع انسانی، ممیزی منابع انسانی

۱- استادیار، دانشکده حسابداری و مالی، موسسه آموزش عالی الکترونیکی ایرانیان، تهران، ایران. (sepideh.khalafi@gmail.com)

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشکده حسابداری و مالی، موسسه آموزش عالی الکترونیکی ایرانیان، تهران، ایران. (\* نویسنده مسئول:

[javadparvanehpour@gmail.com](mailto:javadparvanehpour@gmail.com)

## ۱. مقدمه

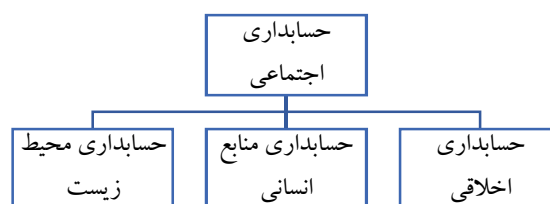
تا به امروز ارائه گزارش‌های مالی به ذینفعان براساس دارایی‌های مشهود و صورت‌های مالی صورت پذیرفته است و عامل اصلی تهیه این گزارش‌ها که همان منابع انسانی سازمان می‌باشد را در بر نمی‌گیرد. اکثر سازمان‌ها اطلاعات دقیقی درباره دارایی‌های مشهود خود مانند زمین، ساختمان، ماشین‌آلات و تجهیزات ارائه می‌دهند، اما معمولاً هیچ سابقه ثبت شده‌ای از دارایی‌های نامشهود خود از جمله سرمایه انسانی، مخارج تحقیق و توسعه منابع انسانی و همچنین منابع انسانی در دست ندارند. این دارایی‌هاست که در بلندمدت برای سازمان ارزش افزوده ایجاد می‌کند. (رئسی، ابراهیم، ۱۳۸۱).

اما در دنیای امروز و با توجه به رقابت شدید سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی، موسساتی متعالی و موفق خواهند بود که تمامی جوانب را در ارائه گزارش‌های مدیریتی و مالی مدنظر قرار دهند. گزارش‌های مالی، بایستی حسابداری دارایی‌های نامشهود را در کنار دارایی‌های مشهود مورد توجه قرار داده و چه بسا که در بررسی دارایی‌ها، منابع انسانی ضریب اهمیت بیشتری را نیز برخوردار باشد. نداشتن اطلاعات درباره ارزش اقتصادی دارایی انسانی سازمان و یا میزان مخارج انجام شده برای پرورش و آموزش افراد متخصص و یا میزان هزینه‌های از دست رفته در قبال منابع انسانی، از نقاط ضعف صورت‌های مالی فعلی و سیستم سنتی حسابداری به شمار می‌رود (نوروش، ۱۳۷۴). صورت‌های مالی سنتی در شرایط فعلی، توانایی انعکاس دارایی‌هایی را که در حال حاضر قابلیت مشاهده و ارزش گذاری را نداشته و در بلندمدت ایجاد ثروت می‌کند را ندارد. در دنیای امروز ملاک تمایز سازمان‌ها استفاده از قدرت ذهنی و هوش کارکنان و ارزش گذاری و کمی سازی آن و به طور کلی امکان گزارشگری حسابداری منابع انسانی خواهد بود. چرا که سرمایه انسانی است که به برنندسازی، ثروت آفرینی، گام در راستای تعالی و از همه مهمتر تداوم فعالیت شرکت منجر خواهد شد. بسیاری از متخصصان اعتقاد دارند که منابع انسانی، دارایی‌های با ارزشی برای سازمان هستند و این دارایی‌ها نیز باید اندازه‌گیری و ارزش گذاری شوند (فلامهولتز و همکاران، ۲۰۰۲؛ تیکه، ۲۰۰۵)، زیرا با اندازه‌گیری و کمی نمودن توانایی‌های کارکنان، می‌توان با استفاده از دانش و تخصص آنها، در نهایت به ایجاد رضایتمندی بیشتر ذینفعان سازمان و همچنین ایجاد حس ارزشمندی در منابع انسانی، اقدام نمود؛ بنابراین، بسیار از سازمانها در سراسر دنیا سعی دارند حسابداری منابع انسانی را به عنوان بخشی ضروری سازمان معرفی داشته و به طور مستمر برای آموزش، توسعه و استفاده از مهارت‌های آن، به ویژه در حوزه تدوین اهداف راهبردی و چشم انداز تعالی سازمانی، تلاش کند. (ساوینو و همکاران، ۲۰۱۲)

حسابداری منابع انسانی از یک طرف با شناسایی هزینه‌های مرتبط با افراد و بازبینی آن (رویکرد هزینه یابی) و از طرف دیگر با سنجش ارزش دارایی انسان (رویکرد ارزش گذاری) به مدیران یاری می‌رساند که در شرایط مشابه چه تصمیمات بهینه‌ای اتخاذ نماید. (طبرسا و همت، ۱۳۸۶)

### ۱-۱. حسابداری منابع انسانی، اهمیت، اهداف و تحولات تاریخی:

حسابداری منابع انسانی بخشی اصلی و مستقیم حسابداری اجتماعی را به همراه حسابداری محیط و حسابداری اخلاقی تشکیل می‌دهد.



به همین جهت است که بسیاری از محققان، منابع انسانی را از این دیدگاه تعریف کرده که به آن اشاره خواهیم داشت: کمیته انسانی انجمن حسابداری آمریکا، حسابداری منابع انسانی را اینگونه تعریف کرده است: فرآیند شناسایی و اندازه گیری داده های مربوط به منابع انسانی و همچنین انتقال این اطلاعات به ذینفعان»  
اریک فلامهولتر حسابداری منابع انسانی را اینگونه تعریف کرده است: حسابداری منابع انسانی، اندازه گیری و گزارش حسابداری افراد است.

در واقع این دانش، ارزش منابع سازمانی و همچنین هزینه هایی است که سازمان از طریق استخدام، انتخاب، آموزش و توسعه دارایی های انسانی به همراه سنجش ارزش اقتصادی افراد برای سازمان به دست می آورد. نیومن حسابداری منابع انسانی را اینگونه تعریف کرده است: اندازه گیری توانایی ها و مهارت های همه کارکنان یک شرکت است. از تعاریف فوق می توان تعریف جامعی از حسابداری منابع انسانی ارائه داد. حسابداری منابع انسانی در واقع تبدیل مفاهیم کیفی ارزش منابع انسانی در قالب کمی و عینی به واسطه دانش حسابداری و در قالب گزارش های مالی جهت ذینفعان و استفاده کنندگان می باشد.

### ۲-۱. ویژگی های حسابداری منابع انسانی:

شکی نیست که حسابداری مالی بر هزینه هایی که به واسطه دارایی های سازمان ایجاد می شود تاکید دارد، در حالی که حسابداری منابع انسانی، مخارج انجام شده برای منابع انسانی را به عنوان سرمایه در نظر می گیرد. حسابداری منابع انسانی نشان دهنده سرمایه گذاری سازمان در خصوص کارکنان خود بوده و چگونگی تغییر ارزش های آنها در طول زمان و همچنین اندازه گیری و ارزشگذاری منابع انسانی و ارائه آن در قالب گزارش های مالی برای تصمیم گیرندگان و ذینفعان است. تعریف قبلی مجموعه ای از ویژگی های حسابداری منابع انسانی را نشان می دهد که در موارد زیر خلاصه شده است:

- سیستم حسابداری که توانایی شناسایی و ارزشگذاری منابع انسانی را داشته باشد.
- اندازه گیری و سنجش ارزش نیروی انسانی و تعیین مقادیر مالی برای آن.
- بررسی و نظارت بر تغییرات در ارزش منابع انسانی در طول زمان.
- تنظیم و ارائه داده های منابع انسانی در قالب گزارش های مالی جهت تصمیم گیرندگان و ذینفعان.

### ۳-۱. اهمیت حسابداری منابع انسانی:

حسابداری منابع انسانی (HRA) از تلفیق حسابداری و منابع انسانی بوجود آمده که در نتیجه بازخورد حسابداری در جهت ارزش گذاری منابع انسانی در مقابل ارائه گزارش های دارایی های مشهود در صورت های مالی سازمان، نشأت گرفته است. هدف حسابداری منابع انسانی کمک به مدیران برای کسب اطلاعات در مورد هزینه و ارزش منابع انسانی است با هدف شناسایی نقاط ضعف و تقویت نقاط قابل بهبود که در نهایت به افزایش کمیت و کیفیت در ارائه کالاها و خدمات به مشتریان و ذینفعان را در یک راستا و همزمان به عنوان هدف قایی خود پیگیری خواهد کرد. حسابداری منابع انسانی همچنین برای اتخاذ تصمیمات مدیریتی مناسب، بهینه و تاثیرگذار در زمینه استخدام، شایسته سالاری، آموزش و نگهداشت منابع انسانی با هدف دستیابی به چشم انداز و مأموریت سازمان و در نهایت تعالی سازمانی استفاده می شود. کاربرد روشها و مفاهیم حسابداری و استفاده از فن و الگوی اندازه گیری، تاثیر شگرفی را بر نحوه اداره افراد سازمان داشته و در همگامی کارکنان به مشارکت در پیشبرد اهداف سازمان موثر می باشد. علاوه بر این به مدیران سازمان در

تصمیم‌گیری در شرایطی از قبیل استخدام یا ارتقاء، انتقال یا حفظ، تعدیل یا حفظ نیرو، تأثیر بر بودجه ریزی منابع انسانی، تصمیم در مورد ارتقا خطوط تولید و یا تعطیلی واحدهای موجود و یا توسعه شرکت‌های اقماری یاری می‌رساند. مدیران با استفاده از داده‌های حسابداری منابع انسانی با ارزیابی هزینه‌های پرسنلی انجام شده و یا با هدف آموزش بیشتر به کارکنان، از نظر مزایا و افزایش مهارت به ایشان کمک می‌کند. همچنین این نوع حسابداری به سازمان کمک می‌کند تا تصمیمات مدیریتی را بر اساس وضعیت فعلی کارکنان و نیاز نیروی انسانی اتخاذ نماید. (Dr.Guembour Abderraouf,2020)

#### ۱-۴. مزایای حسابداری منابع انسانی:

از جمله مزایای حسابداری منابع انسانی می‌توان موارد ذیل را برشمرد: (موتمنی و همکاران، ۱۳۹۱)

- الف- تأثیر منابع انسانی را بر عملکرد شرکت گزارش می‌دهد.
- ب- به مدیران در ارزیابی، انتخاب و گزینش صحیح استراتژی‌های اتخاذ شده در سازمان، یاری می‌رساند.
- ج- تدوین، تخصیص و عملیاتی نمودن و نظارت بر بودجه را ارتقا می‌بخشد.
- د- مدیران را به استفاده بهینه از منابع کمیاب انسانی قادر می‌سازد.

#### ۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش:

##### ۱-۲. پیشینه پژوهش:

با توجه به تازه و نو بودن موضوع حسابداری منابع انسانی مقالات متنوعی در این خصوص موجود نمی‌باشد و در تحلیل‌های مطرح شده نیز اجماعی مشاهده نمی‌شود. با این وجود برخی از مقالات و تعاریف متناسب با موضوع مقاله به شرح ذیل می‌باشد:

#### جدول ۱: پیشینه پژوهش

تعاریف	نویسندگان
هدف این تحقیق تحلیل تأثیر عملکرد در شرکت و شرکت بر افشای حسابداری منابع انسانی است. نتایج تجزیه و تحلیل نشان می‌دهد که اندازه کسب و کار، اهرم، CAR و LDR تأثیر مثبت و معناداری بر افشای حسابداری منابع انسانی دارند. این در حالی است که سن شرکت و سودآوری تأثیر قابل توجهی بر افشای حسابداری منابع انسانی ندارد.	کوسوماستوتی دانشگاه سبلاس مارت (۲۰۲۱)
این مقاله به ما در مطالعه شیوه‌های حسابداری در هند و روندهای اخیر آن، برای شناسایی چالش‌ها و مسائل و ارائه پیشنهادات در مطالعه منابع انسانی کمک مینماید.	نامراتا و ناگش (۲۰۲۰)
حسابداری منابع انسانی تمام هزینه‌های عملیات منابع انسانی را به عنوان سرمایه‌گذاری در دارایی‌ها شناسایی نماید که در نهایت منتج به سود خواهد شد. وفاداری و علاقه و به طور کلی اثرات نامشهود حسابداری نیروی انسانی را خود سازمان‌ها باید آن را اندازه‌گیری نمایند. این در حالی است که شایستگی‌ها و اطلاعات مالی در مورد منابع انسانی برای سازمان بسیار مهم بوده و عنصری کلیدی در جهت اتخاذ تصمیمات صحیح می‌باشد.	دکتر کومبر آمبرروف (۲۰۲۰)

تعاریف	نویسندگان
این مطالعه وجود چالش‌هایی را در کاربرد حسابداری منابع انسانی در شرکت‌های حسابداری در اردن را نشان می‌دهد. چنین چالش‌هایی به چالش‌های بشردوستانه و چالش‌های حسابداری تقسیم شدند. محققان انجام مطالعات بیشتر را به منظور یافتن مکانیسم روشنی برای برخورد با منابع انسانی توصیه می‌کنند.	ساغر سلیمان التهاث، عبدالله محمد الزوبی (۲۰۲۰)
در این مقاله به تعریف و تبیین حسابداری منابع انسانی به عنوان ابزاری برای تعیین ارزش سرمایه‌های فکری در سازمانها پرداخته است.	ناصر میرسپاسی، مهسا علیخانی (۱۳۹۴)
در این مقاله مدل اریک فلم هولتز را به عنوان یک مدل برای ایجاد چارچوب اولیه ارزش-گذاری منابع انسانی مطرح می‌نماید که نیاز به تحقیقات بیشتری دارد.	محمد رضا پژوهی (۱۳۷۱)
در این مقاله ابعاد و چالش‌های پیش روی حسابداری منابع انسانی مورد بررسی قرار گرفته است و در پایان پیشنهاداتی به منظور استفاده بهینه از این ابزار قدرتمند ارائه گردیده است.	مهسا علیخانی، وحید حسنلو (۱۳۹۶)
این مقاله به دنبال نشان دادن اهمیت منابع انسانی برای یک شرکت، نوع حسابداری منابع انسانی و مفاهیم و اهداف آن و در نهایت ارزیابی و گزارش‌گیری آن است.	مهدی فیل سرائی، محمد اصغر زاده ها (۱۳۹۶)
در این تحقیق سعی شده تعامل بیشتری بین مدیریت و اقتصاد با تاکید بر حسابداری با منابع انسانی برقرار نماید.	محسن ده مرده قلعه دوست و همکاران (۱۳۹۶)
تکنیک‌های حسابداری مدیریت پیشرفته را بررسی نموده و به دنبال تبیین شاخص‌های حسابداری مدیریت بوده که در نهایت مدیریت کیفیت فراگیر را دارای بالاترین اثرگذاری می‌داند.	امیر سودبخش، آزیتا جهان‌شاد (۱۳۹۸)
در این تحقیق ابعاد کیفی نیروی انسانی مدنظر بوده و شاخصهای کیفی اندازه‌گیری شده است که در واقع به منابع انسانی را به عنوان دارایی‌های نامشهود تلقی نموده است.	سمیرا رحیمی و همکاران (۱۳۹۹)
بررسی تاثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی در عملکرد مدیریت از دیدگاه مدیران با سابقه سازمان‌های دولتی بوده است.	سعید کربلایی (۱۳۹۹)
در این راستا، الگوی مفهومی و جامع حسابداری منابع انسانی با بهره‌مندی از الگوهای توسعه یافته و مفاهیم نوین مدیریت و با بهره‌گیری از روشها و تکنیک‌های حسابداری به شناسایی، اندازه‌گیری، گزارشگری و افشای اطلاعات مربوط به ارزش منابع انسانی واحد تجاری در قالب سیستم حسابداری می‌پردازد.	سعید شبان (۱۴۰۰)

نویسندگان	تعاریف
حمیدرضا ملک حسینی، مهدی عرب صالحی، داریوش فروغی (۱۴۰۰)	این پژوهش اطلاعات سودمندی را در اختیار سهامداران قرار می‌دهد تا اعضای هیات مدیره‌ای را انتخاب نمایند که دارای فرهنگ سازمانی بالایی بوده که با به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت نوین، عملکرد مالی شرکت را بهبود بخشند.
ملیکا کریم نژاد (۱۴۰۰)	حسابداری منابع انسانی به عنوان ارزشمندترین دارایی سازمان می‌باشد. لذا توجه اساسی به حسابداری منابع انسانی با توجه به نقشی که در سنجش هزینه، ارزش‌گذاری منابع انسانی و یاری مدیران در تصمیم‌گیری صحیح سازمان دارد، امری ضروری می‌باشد.
خدیجه سادات برکباف، رضا دباغ زاده (۱۴۰۱)	استفاده از حسابداری منابع انسانی به عنوان ابزاری جهت ارزشیابی و مدیریت منابع انسانی و گزارش در صورت‌های مالی در راستای اتخاذ تصمیمات صحیح و نهایتاً افزایش بهره‌وری سازمان انکارناپذیر می‌باشد.
تیره اسکندری، فاطمه طاهری (۱۴۰۱)	نتایج پژوهش درباره‌ی شناسایی الزامات موثر در پیاده‌سازی مدیریت سبز منابع انسانی، شامل ۲۹۲ کد مفهومی و ۵۴ تم فرعی بود. نهایتاً تم‌های فرعی، در قالب ۱۶ تم اصلی زیر مجموعه ۴ کارکرد انتخاب و استخدام سبز، آموزش سبز، ارزیابی عملکرد سبز و همچنین پاداش و جبران خدمات سبز مورد بررسی قرار گرفت.
فائزه عرب‌نژاد، علی خوزین (۱۴۰۱)	یافته‌ها نشان می‌دهد خودتوسعه‌ای هم به صورت مستقیم و هم به طور غیرمستقیم و از طریق سرمایه‌فکری بر ارتقای مهارت حسابداران تأثیر دارد و بیانگر آن است که به کارگیری ابزار خودتوسعه‌ای نه تنها موجب افزایش سطح سرمایه‌فکری می‌شود بلکه ارتقای مهارت حسابداران را نیز به دنبال خواهد داشت.

در این خصوص سوالاتی نیز مطرح می‌باشد:

- چگونه ارزش‌گذاری منابع انسانی را با استفاده از روش‌ها و مدل‌های حسابداری اندازه‌گیری نمود؟
- چگونه میتوان فرآیند ممیزی و شاخص‌گذاری منابع انسانی را ایجاد و بررسی نمود؟
- حسابداری منابع انسانی چه نقشی در تصمیم‌گیری مدیران در عملکرد کارکنان دارد؟
- با توجه به مشخص نبودن قوانین بالادستی و برخورد سازمان‌های نظارتی، سازمان‌ها چگونه چالش ارائه اطلاعات مالی منابع انسانی را مدیریت نمایند؟

هدف این مقاله دستیابی به پاسخ این سوالات است.

برای نشان دادن انواع گوناگون قابلیت‌های حسابداری منابع انسانی، پنج سیستم حسابداری معرفی شده است. سیستم ۱: دارای سیستم پرسنلی اولیه که فاقد توانایی‌های پیشرفته سازمانی در این سطح است، بیشتر از سیستم‌های کارکنان تشکیل می‌شود که پایه و اساس اجرای حسابداری منابع انسانی می‌باشند. این سیستم دارای قابلیت حسابداری منابع انسانی در سطح بسیار ابتدایی است، این سیستم به گونه‌ای هدفمند به سوی اجرای سیستم‌های پیچیده‌تر منابع انسانی اما بدون توانایی‌های پیشرفته گام برمی‌دارند.

سیستم ۲: برآورد هزینه های گزینش و آموزش مبتنی بر تحلیل هزینه ها است. این سطح از سیستم، هزینه های آموزش و استخدام کارکنان به طور جداگانه ای بودجه بندی شده و صرفاً در هزینه های عمومی و اداری انعکاس نمی یابند.

سیستم ۳: در این سطح، برنامه ریزی منابع انسانی شامل برآورد هزینه های استخدام و جایگزینی و همچنین هزینه های اولیه است و تصمیمات بودجه ای در این سطح، موضوعی برای تجزیه و تحلیل سیستماتیک تلقی خواهد شد.

سیستم ۴: دارای سیستم حسابداری منابع انسانی پیشرفته ای است که با استفاده از الگوهای تصادفی و مدل سازی برای پیش بینی جابجایی منابع انسانی به همراه برآورد نیازهای آتی جهت نگهداری منابع انسانی بر اساس هزینه های جایگزینی و تاریخی ارزش اقتصادی بخش های مختلف نمودار سازمانی، اندازه گیری می شود.

سیستم ۵: دارای بالاترین قابلیت در زمینه حسابداری منابع انسانی با استفاده از برنامه ریزی مبتنی بر مدل های ارزیابی احتمالی است.

در این سطح، برای تعیین ارزش منابع انسانی می توان از برنامه های شبیه سازی استفاده کرد. همانند سایر منابع در سازمان، از بازده سرمایه گذاری به عنوان معیاری برای ارزیابی مخارج سرمایه ای در منابع انسانی استفاده می شود. فرآیند ارزیابی منابع انسانی شامل تعیین ارزش اقتصادی هر فرد به خودی خود و همچنین مجموعه ای از افراد در قالب واحدها، کارخانجات و ادارات می باشد.

## ۲-۲. ارزش گذاری در حسابداری منابع انسانی:

در حسابداری منظور از شناسایی، فرآیند ثبت یک رویداد مالی می باشد؛ بنابراین، در ابتدا بایستی به این امر پرداخت که چه رویدادی در رابطه با منابع انسانی، رویداد مالی محسوب خواهد شد. نکته قابل توجه این است که از منظر مالی رویدادی که قابلیت شناسایی نداشته باشد، به هیچ وجه قابل اندازه گیری نیز نخواهد بود. در واقع خاصیت اصلی حسابداری اندازه گیری رویدادهای مالی و گزارشگری و افشاء آن است. از طرف دیگر حسابداری ماهیت تاریخی داشته و به شناسایی رویدادهایی که اتفاق افتاده اند، می پردازد. حسابداری منابع انسانی به ماهیت تاریخی رویدادهای حسابداری توجه داشته و بر همین اساس اندازه گیری خواهد نمود. ضمن اینکه در این علم، توجه به دارایی های نامشهود انسانی مدنظر بوده و تلاش به ایجاد شاخص ها و معیارهای کمی قابل اندازه گیری در این حوزه را دارد. همچنین ضرورت تفکیک هزینه های مرتبط با منابع انسانی را از سایر هزینه های سازمان مدنظر دارد که به مدیران در تصمیم گیری های مرتبط با کارکنان کمک شایانی می نماید. به طور کلی ۲ روش برای حسابداری منابع انسانی وجود دارد:

- ۱- رویکرد هزینه ای:
- الف- بهای تمام شده تاریخی ب- هزینه فرصت ج- هزینه استاندارد
- ۲- رویکرد ارزش اقتصادی:

الف- مدل فلامهولتر ب- روش لوو و شوارتز (Nagesh and Namratha- 2019)

مدل های زیادی با رویکرد هزینه های تاریخی و درآمدهای آتی برای ارزش گذاری سرمایه انسانی تدوین شده است. به جز مدل لوو و شوارتز، همه رویکردهای دیگر دارای معایبی هستند، به همین دلیل مدل لوو و شوارتز بیشتر مورد استفاده قرار گرفته است. (Nagesh and Namratha- 2019)

مدل لوو و شوارتز بیان می کند که منابع انسانی یک شرکت، مجموع تمام ارزش های خالص فعلی مخارج کارکنان است. بر اساس مدل لو و شوارتز برای حسابداری سرمایه انسانی، سرمایه انسانی بر اساس ارزش فعلی درآمدهای آتی کارکنان ارزش گذاری می شود.

### ۲-۲-۱. هزینه یابی منابع انسانی:

در مرحله اول سیستم حسابداری منابع انسانی نیاز به تفکیک شناسایی هزینه های واقع شده در ارتباط با نیروی انسانی از سایر هزینه های سازمان، دارد. در واقع سیستم ها و فرآیندهای مالی و حسابداری بایستی توانایی جداسازی هزینه های جاری را از سرمایه ای دارا باشد. هزینه یابی منابع انسانی از دو بخش زیر تشکیل می شود:

الف. هزینه های اولیه: کلیه وجوهی است که برای تامین و آموزش نیروی انسانی شامل گزینش و استخدام، استقرار و آموزش بدو استخدام و ضمن خدمت، استمرار و آموزشهای کاربردی و تخصصی برای کسب مهارت، مصرف خواهد شد.

ب. هزینه های جایگزینی: هزینه های جایگزینی کارکنانی که در حال حاضر در سازمان مشغول هستند و شامل:

ب-۱. 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، صورت می گیرد که شامل هزینه های تامین، آموزش و ارتقا و کناره گیری نیروی انسانی است. در این تقسیم بندی هزینه های کناره گیری از جمله کلیه هزینه های پاداش کناره گیری، خالی ماندن پست و مابه التفاوت پیش از کناره گیری را شامل می شود.

ب-۲. سایر هزینه های پرسنلی شامل پاداش های نقدی و غیر نقدی، تسهیلات شامل تجهیزات ضروری برای رفاه کارکنان، سلامت و بهداشت، هزینه های مربوط به مشاوره و گفتگو، حقوق و دستمزد پرداختی و سایر پرداختها مانند بیمه، اثاثیه و تجهیزات ضروری برای رفاه کارکنان می گردد.

### ۲-۳. محدودیت های حسابداری منابع انسانی:

با توجه به تعریف و توصیف حسابداری منابع انسانی در استفاده از روشها، سیستم و فنون حسابداری، همراه با دانش و توانایی ویژه، به لحاظ مالی در ارزیابی کارکنان به مدیریت منابع انسانی کمک شایانی خواهد کرد. این حسابداری چنین می اندیشد که از نظر دانش، توانایی و انگیزه تفاوت زیادی ما بین کارکنان یک سازمان وجود دارد. بدین مفهوم که ابتدا توانایی های کارکنان را مشخص نموده و در سپس مسیری گام برمی دارد که بهترین تصمیم در مورد کارکنان اتخاذ گردد. حسابداری منابع انسانی تصمیم گیری در مورد کارکنان را آسان می کند، به عبارت دیگر تصمیم گیری در مورد اینکه آیا بایستی کارکنان را نگهداشت، یا از خدمات آنان صرف نظر کرد و یا با ارائه آموزش بیشتر، موجبات ارتقا عملکرد ایشان را فراهم آورد. با وجود مزایای حسابداری منابع انسانی، محدودیتهای زیادی وجود دارد که عملیاتی شدن حسابداری منابع انسانی را با مقاومت روبرو خواهد کرد. بخشی از این موانع به شرح زیر می باشد:



محدوددیت‌های حسابداری منابع انسانی  
هیچ فرایند یا رهنمود مشخص و مناسبی برای یافتن هزینه و ارزش منابع انسانی یک سازمان وجود ندارد. موجبات کاهش راندمان و کارآیی کارکنان و ایجاد کننده احساب دلسردی و بی تفاوتی در ایشان گردد.

یک دلیل تجربی که حسابداری منابع انسانی را به عنوان ابزار مدیریتی برای مدیریت بهتر و کارآمد منابع انسانی اثبات کند، وجود ندارد.

اینکه به چه شکل و سبکی ارزش کارکنان در صورتهای مالی منظور شود، پرسشی است که هنوز در مورد آن در اندیشمندان و صاحب نظران حسابداری هیچگونه نه اتفاق نظری وجود ندارد.

ارزشگذاری کارکنان موجب ادعا و مطالبه دریافت پاداش و مزایا از سوی کارکنان گردد.

هیچ روش پذیرفته شده ای در سطح جهانی برای ارزیابی دارایی انسانی وجود ندارد

## ۴-۲. شاخص‌های غیر پولی:

اگر چه از دیدگاه مالی یک رویداد با واحد پولی قابلیت شناسایی و اندازه گیری را دارد، ولی کمیته انجمن حسابداران امریکا اعلام می‌دارد که واحد پولی تنها معیار اندازه گیری (ارزشگذاری) نمی‌باشد و اینکه حسابداری بایستی با معیارهای گوناگونی برخورد داشته باشد، پذیرفته شده است. این معیارها در قالب شاخصهای غیرپولی در شکل ۱ مدنظر قرار گیرد که معادل شاخص‌های پولی مطرح می‌گردد (فلام هولتز، ۱۹۷۶).

شاخصهای مورد استفاده	تعداد ساعات آموزش کارکنان
غیرپولی	متوسط سرانه آموزشی کارکنان
	نرخ کلی غیبت
	نرخ خروج کارکنان
	نظرسنجی میزان رضایت کارکنان
	درصد هزینه نیروی کار
	نظام پیشنهادات کارکنان
	شاخصهای رضایتمندی
شاخصهای مطلوب	بازدهی آموزش
غیرپولی	یادگیری و ارتقا
	غیبت و نرخ ترک سازمان
	شاخصهای عمومی کارکنان از قبیل: سن، جنسیت، ثبات پست و ...
	نظرسنجی
	مدیریت عملکرد و نگهداشت نیروی کار
	نظام پیشنهادات
	جبران خدمات و رضایت شغلی

### شکل ۱: شاخصهای غیر پولی

درست همانند حسابداری زیست محیطی، حسابداری منابع انسانی برای مشمول شدن در صورت‌های مالی به دلیل تاثیر و اهمیت آن برای ذینفعان در تصمیم گیری استفاده کنندگان از صورت‌های مالی نقش بسیار مهمی دارد. حسابداری منابع انسانی شامل اطلاعات صورت‌های مالی فعلی راجع به ارزیابی یکی از مهم ترین اجزای سازمان، یعنی سرمایه انسانی است. برای نداشتن تضاد با اصول و قواعد حسابداری بین المللی، ساده ترین راه حل برای قانون گذاری پذیرش ضمیمه

ای برای صورت های مالی سالانه است که باید شامل اطلاعاتی درباره سرمایه انسانی باشد. حسابداری منابع انسانی به نیروی انسانی نگاه سرمایه‌ای و یا پولی ندارد. برای استخدام، فرهنگ سازی، حقوق و بیمه و آموزش کارکنان، نیازی به استفاده از آمار و معیار نیست چراکه ممکن است این آمارها و معیارها هیچ تناسبی و یا توجیهی در استفاده برای انسان‌ها نداشته باشد. اگر اصطلاحات و عبارات درستی برای اشاره به کارکنان استفاده نکنیم، به سختی می‌شود روابط شرکت‌ها و کارکنان را اصلاح کرد. انسان‌ها منحصر بفرد هستند و دارایی و منبع کسب درآمد نخواهند بود. برای مدیریت بهتر نیروی انسانی بایستی ماهیت وجودشان مدنظر قرار گیرد. مدیریت و همکاری اصولی آنها نیازمند مشاهده تفاوت‌های کارکنان و قابلیت‌ها و ملاحظاتی است که هر کدام از آنها به طور مجزا دارند که قابل کدگذاری نمی‌باشد. این پژوهش حسابداری منابع انسانی را راهکاری در جهت شاخص‌سازی و ارزشگذاری منابع انسانی به منظور ارائه گزارش‌های مدیریتی و با هدف سنجش و ارتقا کارکنان در راستای تعالی سازمان دانسته که با پرورش استراتژی‌ها و چشم‌اندازهای تازه و نو، به دنبال کشف سرزمینی جدید گام بر خواهد داشت.

### ۳- روش شناسی پژوهش:

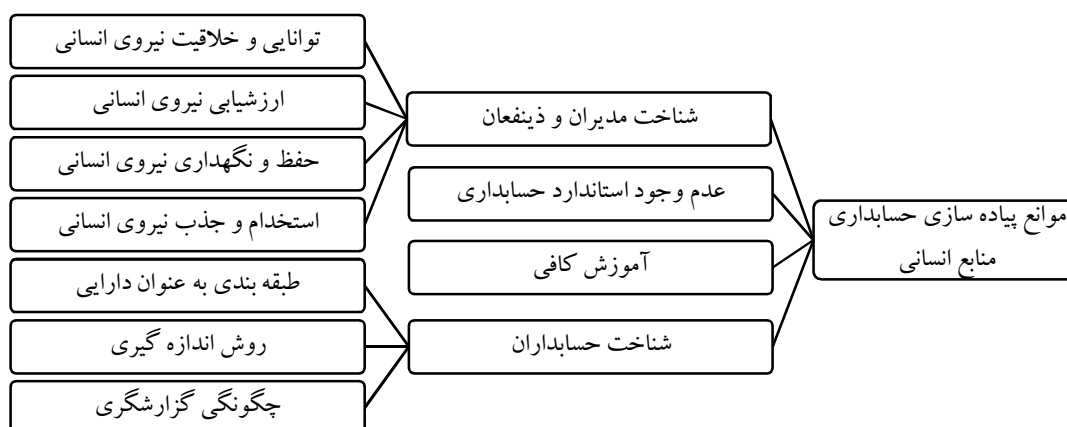
پژوهش حاضر از لحاظ هدف، علمی، پژوهشی است. جامعه آماری مطابق جدول ۲، شامل حسابداران شاغل در سطح حسابداری ارشد و مدیر مالی، مدیران اداری و منابع انسانی و همچنین اساتید دانشگاهی است. ابزار گردآوری اطلاعات به صورت کتابخانه‌ای، میدانی و همچنین پرسشنامه در مقیاس ۵ نقطه‌ای لیکرت از نقطه شروع ۱ "بسیار کم" تا ۵ "بسیار زیاد" که در ۳ بخش طراحی شده است. در بخش اول پرسش‌های مرتبط با موانع و محدودیت‌های پیاده سازی منابع انسانی و بخش دوم به پرسش‌های مرتبط با تاثیرات ممیزی و اهمیت منابع انسانی پرداخته و در بخش سوم نیز ارتباط گزارش‌های حسابداری منابع انسانی با تصمیمات مدیران بررسی شده است. به منظور ضریب پایایی پرسش‌نامه چالش‌های فراروی به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی با استفاده از آلفای کرونباخ محاسبه شد و پایایی آن ۷۱٪ به دست آمد که نشان از پایایی خوب پرسش‌نامه می‌باشد. برای تعیین روایی این پرسشنامه نیز از تعدادی از اساتید نظرخواهی شد و پس از اصلاحات لازم، روایی آنها مورد تأیید قرار گرفت.

جدول ۲: آمار توصیفی مشارکت کنندگان

جنسیت	فرآوانی	درصد فرآوانی
زن	۱۵	۳۰٪
مرد	۳۵	۷۰٪
سن	از ۳۱ تا ۴۰	۳۶٪
	از ۴۱ تا ۵۰	۶۴٪
تحصیلات	کارشناسی	۲۰٪
	کارشناسی ارشد	۷۴٪
	دکتری	۶٪

## ۴- یافته‌های پژوهش:

## ۴-۱. موانع پیاده سازی حسابداری منابع انسانی:



شکل ۲: درختواره موانع پیاده سازی حسابداری منابع انسانی

جدول ۳: نتایج موانع پیاده سازی (منبع یافته‌های پژوهشگر)

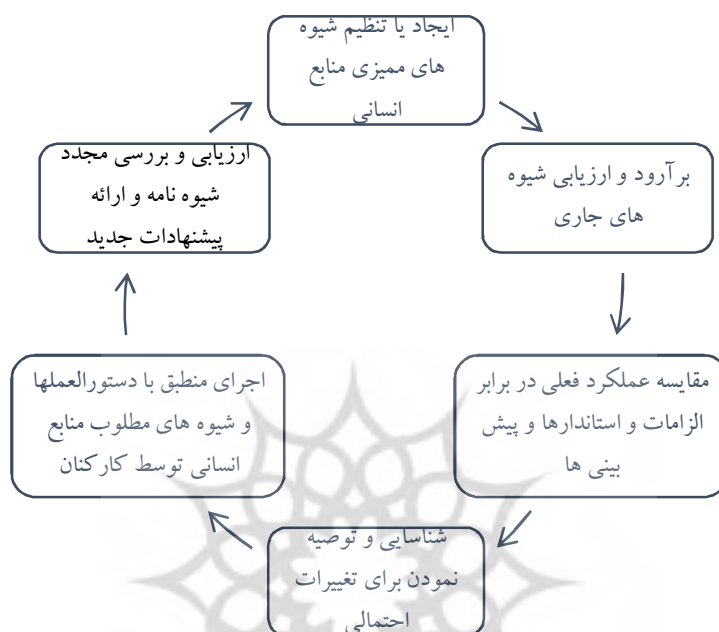
رتبه بر اساس ضرایب	ضرایب (درصد)	فرضیه
سوم	۱۸	شناخت مدیران و ذینفعان
اول	۳۸	عدم وجود استاندارد حسابداری
دوم	۲۰	آموزش کافی
چهارم	۱۵	شناخت حسابداران
پنجم	۹	مقاومت کارکنان سازمان

با توجه به نتایج حاصل از اولویت بندی کلی موانع پیاده سازی سیستم حسابداری منابع انسانی مطابق شکل ۲، به استناد نتایج جامعه آماری مندرج در جدول ۳ می توان بیان نمود که لزوم وجود استاندارد حسابداری به عنوان اولویت اول و سپس به ترتیب آشنا ساختن و ارائه آموزش کافی و ارائه نتایج موثر پیاده سازی به مدیران، حسابداران، مدیران میانی و سایر کارکنان سازمان و همچنین فراهم آوردن شناخت کافی مدیران و ذینفعان سازمان در استفاده از آثار آن، آموزش به حسابداران و مدیران مالی در چگونگی استخراج و بیان اطلاعات و در نهایت بسترسازی برای همگامی و همراهی سایر کارکنان می تواند به رفع موانع پیاده سازی سیستم حسابداری منابع انسانی کمک شایانی نماید. ضمن آن که به طور قطع مولفه های دیگری نیز تاثیر گذار خواهند بود که بایستی بنا به شرایط سازمان‌ها، پیش بینی و محاسبه گردد.

## ۴-۲. ممیزی در حسابداری منابع انسانی:

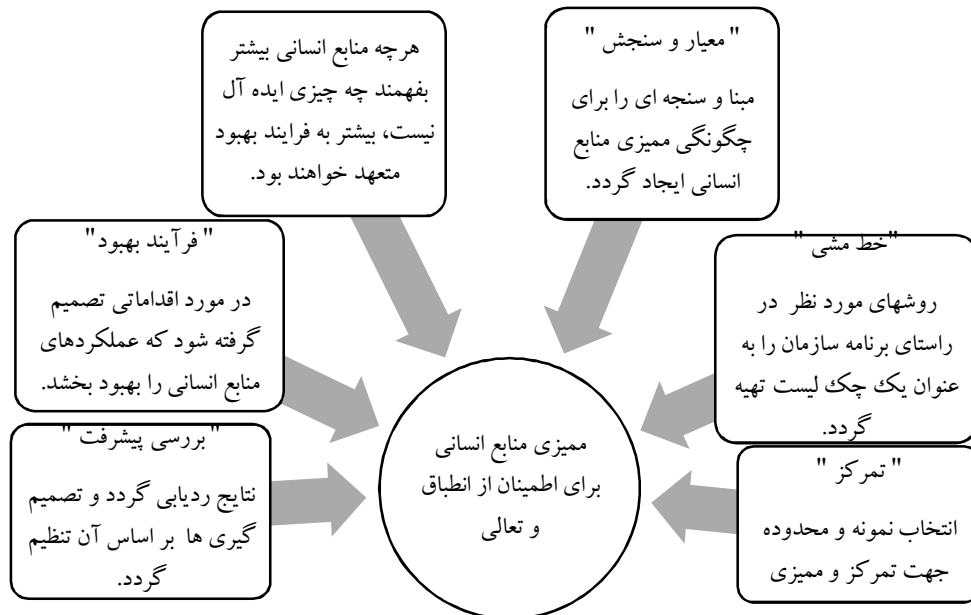
ممیزی منابع انسانی به تجزیه و تحلیل سیستماتیک و ارزیابی و بررسی اثربخشی عملکرد منابع انسانی گفته می‌شود. ممیزی هم برای مدیریت و هم برای متخصصان منابع انسانی درباره میزان و سهم مشارکت عملکرد مدیریت و مجموعه منابع انسانی برای تحقق اهداف استراتژیک و چشم انداز سازمان، بازخورد ایجاد خواهد نمود. در واقع ممیزی به صورت

هدفمند نشان می‌دهد که عملکرد مدیریت منابع انسانی تا چه حد در جهت بهبود و بهره‌وری گام بر می‌دارد. در رابطه با حسابداری منابع انسانی، مدیران نیروی انسانی در سازمان‌ها موظفند هر از چندگاهی با ارزشیابی برنامه‌های خود همچنین ممیزی منابع انسانی، میزان اثربخشی واحد خود را مشخص نمایند. در واقع هدف از این ممیزی تشخیص میزان اثربخشی هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم منابع انسانی برای سازمان در مقایسه با درصد نیل به اهداف سازمانی می‌باشد. شیوه‌هایی که در حال حاضر برای استفاده از ممیزی منابع انسانی مورد استفاده قرار می‌گیرد، به طور کلی شامل تجزیه و تحلیل و بررسی میزان جایگزینی یا چرخش، میزان غیبت کارکنان و روابط کارکنان می‌باشد.



شکل ۳: فرآیند ممیزی منابع انسانی در سازمان (منبع یافته‌های پژوهشگر)

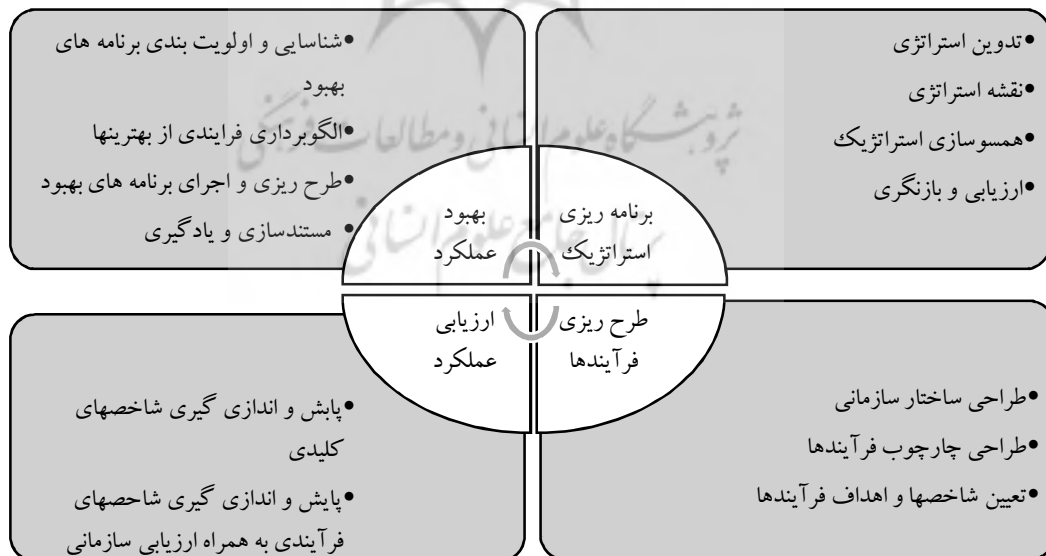
برای اطمینان از اینکه فرایند ممیزی منابع انسانی منطبق بر شکل ۳ به نتایج مثبتی در راستای تحقق چشم انداز سازمانی گام بر می‌دارد، بایستی این فرآیند به طور موثر مدیریت و بررسی گردد. در واقع با مدیریت در ممیزی منابع انسانی مطابق شکل ۴ میتوان از سرخوردگی و دلسردی آنان جلوگیری و در عین حال به کارگیری یک سیستم پاداش مطلوب، ایجاد یک سیستم جایابی و چرخشی درون سازمانی و در نهایت ارتقای دانش و مهارت، به طور متناوب برای مجهز ساختن افراد با جدیدترین دانش‌ها در عصر اطلاعات، منابع انسانی را با چشم انداز و مأموریت شرکت همراه و همگام نمود.



شکل ۴: فرآیند ممیزی منابع انسانی (منبع یافته‌های پژوهشگر)

#### ۳-۴. شاخص سازی از داده‌های منابع انسانی:

سیستم مدیریت سازمان بایستی در راستای انطباق با چشم انداز و تعالی سازمانی به صورت مدلی یکپارچه که منطبق با چرخه بهبود سازمانی PDCA بوده و شامل چهار عنصر برنامه‌ریزی استراتژیک P، طرح ریزی فرآیندها D، ارزیابی عملکرد C و بهبود عملکرد A می‌باشد، قرار گیرد. مدیران سازمان مطابق با شکل ۵ در ابتدا نتایج بلند مدت مورد انتظار خود را در قالب اهداف کلان تعریف و بر اساس آن استراتژی‌های سازمان را تدوین خواهد نمود. سپس گزینه‌های مختلف استراتژی‌های شناسایی شده را با مشارکت و نظر تیم مدیریتی مورد ارزیابی، قضاوت و در نهایت انتخاب قرار خواهد داد.

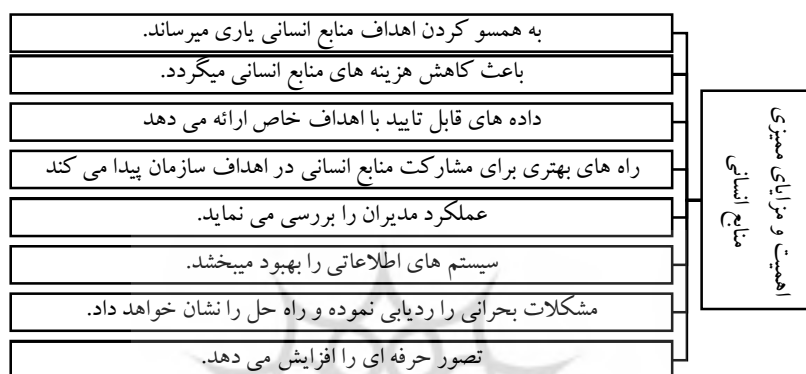


شکل ۵: مدل PDCA (منبع یافته‌های پژوهشگر)

استفاده از شاخص‌های حسابداری در نظام طبقه بندی منابع انسانی شامل: تامین و بکارگیری (هزینه استخدام، میانگین زمان استخدام، میانگین زمان پر کردن پست‌های خالی سازمانی و ...)

- آموزش و یادگیری (بودجه صرف شده در آموزش، متوسط هزینه آموزش هر کارمند و ...)

- مدیریت و عملکرد (شاخص تحقیق و توسعه و ...)
  - جبران خدمات (هزینه های خدمات درمانی، خدمات رفاهی و کمک های نقدی و غیر نقدی، نرخ رقابت پذیری حقوق و دستمزد و ...)
  - نگهداشت (نرخ پایش و سلامت کارکنان و ...)
  - پایان خدمات (پاداش پایان خدمت و ...)
- می تواند در ارائه گزارش های به ذینفعان در خصوص ارائه وضعیت جاری و پیش بینی آتی سازمان کمک شایان و قابل توجهی را همراه سازد.
- به طور کلی اهمیت و مزایای ممیزی منابع انسانی به طور خلاصه به شرح زیر می باشد:



شکل ۶: مزایای ممیزی منابع انسانی (منبع یافته های پژوهشگر)

تمایل به در نظر گرفتن منابع انسانی، چنانچه همانند اطلاعات مالی که در صورت های مالی درج می شود مدنظر قرار گیرد، به ایجاد سیستم های حسابداری منابع انسانی منجر خواهد شد. این سیستم ها خواهند کوشید تا ارزش فرد را در سازمان، با برآورد هزینه های جایگزینی و نیز سرمایه گذاری که سازمان برای کارمندیابی، آموزش و استخدام همان فرد متحمل می گردد، تعیین کند.

با توجه به توضیحات و ارائه فرآیندهای ممیزی و شاخص سازی به استناد حسابداری منابع انسانی، نتایج جامعه آماری به شرح زیر می باشد:

جدول ۴: نتایج پیاده سازی (منبع یافته های پژوهشگر)

شرح	ضعیف (درصد فراوانی)	در حد انتظار (درصد فراوانی)	عالی (درصد فراوانی)	رتبه بر ضرایب	اثر
شایسته سالاری	---	٪۱۶	٪۸۴	چهارم	
جلوگیری از سرخوردگی و دلسردی	٪۱۰	٪۳۰	٪۶۰	هشتم	
موثر در جایگزینی و چرخشی پستهای سازمانی	---	٪۸	٪۹۲	سوم	
ارتقا انگیزه و توانایی در کارکنان	---	---	٪۱۰۰	اول	
حفظ و نگهداشت	٪۸	٪۲۶	٪۶۶	هفتم	
موثر در افزایش نقش و اثرات مثبت پاداشها	٪۶	٪۱۰	٪۸۴	ششم	
موثر در عدالت در رفتار مدیران در قبال کارکنان	٪۶	٪۱۰	٪۸۴	پنجم	
فراهم کننده آموزش موثر نیروی انسانی	---	٪۸	٪۹۲	دوم	

با توجه به نتایج حاصل از جامعه آماری در جدول ۴، بررسی تاثیر ممیزی و شاخص سازی منابع انسانی مطابق با اشکال ۴، ۵ و ۶، می توان بیان نمود که افزایش انگیزه کارکنان که به ارتقا نتایج منتج می شود، همچنین ارتقا آموزش و سیستم جایگزینی و چرخشی پستهای سازمانی، شایسته سالاری، عدالت رفتاری، سیستم پرداخت پاداش موثر و در نهایت حفظ و نگهداشت و جلوگیری از دلسردی در کارکنان به ترتیب اولویتهای نتایج بوده که به طور مستقیم با احساس ارزشمندی و رضایت نزد کارکنان ارتباط دارد.

استفاده این چنین مفید از شاخصها مرتبط با منابع انسانی که برگرفته از حسابداری منابع انسانی می باشد به طور قطع در راستای چشم انداز و تعالی سازمانی و در نهایت ارتقا سطح رفاه و رضایتمندی کارکنان و همچنین ارزشمند بودن سازمان در دیدگاه ذینفعان خواهد بود.

#### ۴-۴. شیوه گزارش دهی نتایج حسابداری منابع انسانی به ذینفعان:

امروز مشخص شده است که اطلاعات استخراج شده بر اساس حسابداری منابع انسانی در تصمیم گیری استفاده کنندگان از گزارش های مالی تاثیر بسازایی خواهد داشت و به نظر می رسد که این تاثیرات بر رفتار سرمایه گذاران، تحلیلگران مالی و مدیران سازمان ها بیشتر از سایر ذینفعان داخلی و خارجی می باشد. سازمان ها برای دستیابی به اهداف و چشم اندازهای خود همواره باید برآورد صحیح و تا حد زیادی جامع از منابع و ذخایر خود داشته باشند. همچنین بهتراست میزان دستیابی به این اهداف را همراه با میزان اثر بخشی منابع و امکانات موجود سنجید. در واقع با استفاده از سیستم حسابداری منابع انسانی، می توان تصمیمات مدیران در ارتباط با منابع انسانی هم از لحاظ کمی و هم از لحاظ کیفی مورد ارزیابی و سنجش قرار داد. همچنین اثربخشی و یا عدم اثربخشی تصمیمات ایشان در فعالیت های آتی سازمان را مشخص کرد. از طرفی کسب اطلاعات دقیق و صحیح از هزینه های منابع انسانی و میزان اثر بخشی این هزینه ها در فرایند سازمان می تواند در جذب بهتر منابع و توسعه و بهبود سازمان، نقش مهمی ایفا کند. همچنین اهمیت و تاثیر گذاری منابع انسانی را در دستیابی به اهداف سازمان مشخص کند و در نهایت، سرعت حرکت را به سمت گسترش هزینه های سازمان در این بخش افزایش دهد که به عنوان سرمایه گذاری آتی سازمان به شمار رود. با این وجود صاحب نظران در خصوص نقش حسابداری منابع انسانی و چگونگی ارائه گزارش های آن در صورت های مالی با چالش مواجه هستند. بر همین اساس به استناد نتایج به دست آمده از جامعه آماری این پژوهش، ۱۰۰ درصد مشارکت کنندگان نداشتن استاندارد حسابداری و همچنین عدم تعیین چگونگی تفکیک هزینه های جاری از سرمایه ای در هزینه های منابع انسانی را دلیل عمده و چالش اصلی ارائه گزارش های حسابداری منابع انسانی می داند.

با این وجود تا زمان انجام بستر سازی های لازم، استفاده از گزارش های حسابداری منابع انسانی را می توان به شکل زیر به ذینفعان ارائه کرد:

الف. پیوست صورت های مالی میان دوره ای و سالانه شرکت ها جهت ارائه به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام  
ب. گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام به همراه ارائه شاخص ها و نتایج پولی و غیر پولی ممیزی نیروی انسانی.

مستند به تحقیقات میدانی از جامعه انتخاب شده، حتی در صورت تدوین استاندارد حسابداری منابع انسانی ۸۵ درصد از مشارکت کنندگان چگونگی برخورد سازمان نظارتی از جمله امور مالیاتی و تامین اجتماعی با اطلاعات درج شده در گزارش ها و برخورد این نظارت کنندگان با هزینه های جاری (در صورت تاثیر افزاینده استانداردها بر هزینه های

شرکت) را مهمترین چالش بیان داشته و نیاز به تغییر و حمایت قوانین مالیاتی و تامین اجتماعی را از الزامات تسریع در ارائه گزارش‌های حسابداری منابع انسانی در ایران بیان می‌دارد.

همچنین حمایت سازمان‌های ناظر و موثر از جمله بورس اوراق بهادار بر الزام شرکت‌های حاضر در بورس به ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی به ذینفعان و خریداران سهام، به عنوان پشتوانه‌ای جهت ارائه این اطلاعات برای استفاده کنندگان از صورت‌های مالی را موثر و لازم برآورد می‌نماید.

## ۵- بحث و نتیجه گیری:

مستند به تحقیقات صورت پذیرفته در این پژوهش، محدودیتهای موجود در قوانین و مقررات نایستی مانعی برای دستیابی ذینفعان داخلی و خارجی از مشاهده و بررسی گزارش‌های حسابداری منابع انسانی گردد. بر همین اساس این پژوهش حسابداری منابع انسانی را به عنوان یک عامل در صورت‌های مالی بررسی نمی‌نماید. بلکه به عنوان یک گزارش کاربردی در کنار صورت‌های مالی مدنظر قرار می‌دهد، چرا که به دلیل نو و تازه بودن این مبحث و اینکه استاندارد در خصوص آن تعیین نشده است و همچنین عدم وضوح و صراحت در قوانین نظارتی از جمله قوانین سازمان امور مالیاتی و سازمان تامین اجتماعی، ورود اطلاعات حسابداری منابع انسانی را در صورت‌های مالی با چالش‌هایی برای شرکت از سوی سازمان‌های نظارتی در ایران، محتمل می‌داند. همچنین این پژوهش استفاده از این داده‌ها را در کنار نتایج ممیزی و شاخص‌گذاری منابع انسانی نه تنها برای ذینفعان داخلی و خارجی موثر می‌داند بلکه راهکارهای لازم را به مدیران در خصوص تقویت نقاط قوت و کاهش نقاط ضعف که منجر به ارتقا کارکنان و در نهایت همراستایی ایشان در مسیر چشم انداز و تعالی سازمانی سوق دهد.

جامعه نمونه این پژوهش از بین حسابداران ارشد و مدیران مالی و اساتید دانشگاهی جوان و در عین حال باتجربه در استان کرمانشاه انتخاب گردید که حضور و همراستایی سازمان‌های مالی از جمله بورس اوراق بهادار را در الزام و ارائه اطلاعات شفاف حسابداری منابع انسانی بسیار موثر می‌داند. همچنین نقش حمایتی دولت را در وضع قوانین مالیاتی و بیمه‌ای در کنار آموزش نیروی انسانی از مراکز آموزشی و دانشگاه‌ها نقشی بسیار با اهمیت، در مدیریت و رفع محدودیتهای اجرای حسابداری منابع انسانی تلقی می‌نماید.

بر اساس یافته‌ها در این پژوهش، علاوه بر نیاز به تدوین استانداردهای لازم، موارد زیر را نیز برای تسهیل در بکارگیری حسابداری منابع انسانی در ایران پیشنهاد می‌نماید:

- ۱- نیاز به همراستایی سازمان‌های مالی و مدیریت ارائه اطلاعات.
- ۲- نیاز به تغییر در قوانین و مقررات مالیاتی و بیمه و رفاه.
- ۳- ارائه آموزش حسابداری منابع انسانی به عنوان واحد درسی در دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی.
- ۴- الزام سازمان بورس اوراق بهادار به شرکت‌ها در ارائه اطلاعات شفاف حسابداری منابع انسانی در پیوست صورت‌های مالی به استفاده کنندگان، ذینفعان و سرمایه‌گذاران.
- ۵- استفاده از داده‌های حسابداری منابع انسانی همراه با نتایج ممیزی و شاخص‌گذاری منابع انسانی به عنوان یک گزارش در پیوست صورت‌های مالی و یا گزارش هیات مدیره به مجامع عادی حقوق صاحبان سهام برای استفاده ذینفعان و سرمایه‌گذاران درج و ارائه گردد.

## منابع و مآخذ



۱. اسکندری، نیره. طاهری، فاطمه. (۱۴۰۰). شناسایی الزامات مؤثر بر پیاده سازی مدیریت سبز منابع انسانی؛ انتخاب و استخدام؛ آموزش؛ ارزیابی عملکرد؛ پاداش و جبران خدمات (مورد مطالعه بیمارستانهای استان قم). نشریه علمی پژوهش های مدیریت منابع انسانی، ۵۵-۸۸.
۲. برکباف، خدیجه سادات. دباغ زاده، رضا. (۱۴۰۱). حسابداری منابع انسانی و افزایش کارایی و اثربخشی (بهره وری) در سازمان. اولین کنفرانس ملی کاربرد دانش و اصول حسابداری در کارآفرینی و کسب و کارها (ص. ۱۰). اردبیل.
۳. پژوهی، محمدرضا. (۱۳۷۱). حسابداری منابع انسانی مدلی برای ارزشگذاری منابع انسانی سازمانها. مطالعات مدیریت، بهبود و تحول، ۸۳-۹۴.
۴. دهمرده قلعه نو، محسن. بهمن دوست، بهزاد. زارعی، حمید. سلیمانی، محمد. (۱۳۹۹). حسابداری منابع انسانی: پیشینه، مفاهیم، معیارها و مدل‌های اندازه‌گیری. فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی، ۲۱-۴۵.
۵. رحیمی، سمیرا. طالب نیا، قدرت اله. حجازی، رضوان. & رنجبر، محمد حسین. (۱۴۰۱). طراحی الگوی کارای ارزش گذاری منابع انسانی با استفاده از روش های کیفی (مطالعه موردی: واحد های دانشگاه آزاد اسلامی استان هرمزگان). فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه گذاری، ۵۲۳-۵۴۱.
۶. رئیس، ابراهیم (۱۳۸۰). حسابداری منابع انسانی. تدبیر (۱۱۵): ۵۲-۵۴.
۷. سودبخش، امیر. جهانشاد، آریتا. (۱۳۹۹). ارزیابی توان تبیین شاخص های حسابداری مدیریت در نظام ارزیابی سلامت بانکی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۹۹-۳۱۹.
۸. شبان، سعید. (۱۴۰۱). حسابداری و گزارشگری مالی منابع انسانی یکپارچه شده. هشتمین کنفرانس بین المللی علوم مدیریت و حسابداری (ص. ۱۰). تهران: هشتمین کنفرانس بین المللی علوم مدیریت و حسابداری.
۹. طبرسا، غلامعلی و همت، موژان. (۱۳۸۶). حسابداری منابع انسانی رویکردی نوین در حسابداری حسابدار، شماره ۱۹۷، تهران، صص ۳۸-۴۷.
۱۰. عرب نژاد، ف. خوزین، ع. (بدون تاریخ). تاثیر خودتوسعه ای بر ارتقای مهارت حسابداران با نقش میانجی سرمایه فکری. فصلنامه پژوهش های مالی و رفتاری در حسابداری، ۲۳-۳۶.
۱۱. علی خانی، مهسا. حسلو، وحید. (۱۳۹۵). حسابداری منابع انسانی؛ ابزاری قدرتمند برای مدیریت منابع انسانی. کنفرانس جهانی مدیریت، اقتصاد حسابداری و علوم انسانی در آغاز هزاره سوم - ۱۳۹۵ (ص. ۱۰). شیراز.
۱۲. کربلائی، سعید. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی در عملکرد مدیریت از دیدگاه مدیران با سابقه سازمان های دولتی مطالعه موردی سازمان ثبت اسناد و املاک شهرستان زابل. دو ماهنامه بررسی مسائل و سیاستهای اقتصادی، ۹۷-۱۱۱.
۱۳. کریم نژاد، ملیکا. (۱۴۰۱). بررسی حسابداری منابع انسانی بعنوان ابزار قدرتمند و با ارزش یک سازمان. فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابرسی، ۱۴۳-۱۵۵.
۱۴. فیل سرائی، مهدی و اصغرزاده ها، محمد. (۱۳۹۶). حسابداری منابع انسانی: حسابداری با ارزش ترین منبع اقتصادی یک سازمان. مجله اقتصادی، شماره های ۹ و ۱۰، صص ۸۹-۱۰۹.

۱۵. ملک حسینی، حمیدرضا. عربصالحی، مهدی. فروغی، داریوش. (۱۴۰۰). تأثیر فرهنگ سازمانی از طریق تکنیکهای حسابداری مدیریت نوین بر عملکرد مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشهای حسابداری مالی، ۷۹-۱۰۰.
۱۶. مومنی، علیرضا و همتی، امین و مرادی هادی، شناسایی و اولویت بندی موانع استقرار سیستم های حسابداری منابع انسانی در سازمان ها، تهران، ماهنامه کار و جامعه، شماره ۱۴۲، زمستان ۱۳۹۱، ۶۶-۵۸.
۱۷. میرسپاسی، ناصر. علی خانی، مهسا. (۱۳۹۵). حسابداری منابع انسانی و سرمایه فکری. سومین کنفرانس بین المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی (ص. ۳۱). تهران: کنفرانس بین المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی.
۱۸. نورو، ایرج، (۱۳۷۴). حسابداری منابع انسانی، فصلنامه علمی پژوهشی بررسی های حسابداری، شماره ۱۵.
19. Abderraouf, G. (2020). Measuring human resources' value using human resources accounting methods and models - Theoretical study-. El-Wahat Journal for Research and Studies, 13.
20. Al-Tahat, S. & Al-Zoubi, A. (2020). The Challenges in Applying Human Resources Accounting in Auditing Companies (Field Study in Jordan). International Journal of Business and Social Science, 21.
21. Flamholtz, E, G. M.L. Bulle and W. Hua, (2002). "Human resource accounting A historical perspective and future implications". Management Decision, Vol. 40, No. 10, pp, 947-954.
22. Kusumastuti, S. (2021). Co CHARACTERISTICS, PERFORMANCE, AND DISCLOSURE OF HUMAN RESOURCE ACCOUNTING: EMPIRICAL STUDY OF BANKING COMPANIES IN INDONESIA. (2021). International Journal of Economics, Business, and Accounting Research (IJEBA), 5(1).
23. Nagesh, N. & Namratha, B. (2019). A Study on Human Resource Accounting in India. THINK INDIA JOURNAL, 22(43).
24. Theeke Herman (2005). "Human Resource Accounting: shifting From failure to a future". Human resource costing & accounting journal, Volume 9.

# The effect of Human Resource Accounting as an effective tool on the decisions of managers about the employees and stakeholders of organization

Sepideh Khalafi<sup>1</sup>  
Javad Parvanehpour<sup>\*2</sup>

Date of Receipt: 2022/12/26 Date of Issue: 2023/02/14

## Abstract

Human Resource Accounting is the process of identifying and measuring data about Human Resources and communicating this information to the stakeholders. Financial statements and reports, including the data, criteria and indexes if human resources accounting can play a significant role in correct managing and administration of the human resources of an organization. The lack of having a standard Human Resource Accounting and, the lack of upstream rules and unclear behavior of the monitoring units in reporting the results of human resource data, are the most significant challenges of the companies for reporting the human resource data in financial statements. Despite having these challenges, the organizations should not deprive the stakeholders from reports related to human resources. Using data collected from statistical populations of senior accountants, financial managers, and university professors, this study aims to examine the limitations exist for operating and performing the human resource accounting, performing financial indexes and the process of human resource audition and finally to suggest reporting the human resource accounting, attached to the financial statements, to the stakeholders. In this Scientific-Research project we attempted to examine the effectiveness of human resource accounting as a promising strategy for retention of employees and promote their performance, and finally help the organizational excellence and synchronization of employees and managers to step toward the agenda of the organization. On the other hand, we aimed to emphasize the importance and necessity of reporting Human Resource Accounting data to the internal and external stakeholders for analyzing of the status of the organization and predicting the costs and benefits of that organization, and continuity of the organization.

## Keyword

Human Resource Accounting, Human Resource Indexes, Human Resource Audition

1- Department of Accounting and Finance, Iranian Institute of Electronic Higher Education, Tehran, Iran.

2- Department of Accounting and Finance, Iranian Institute of Electronic Higher Education, Tehran, Iran.