

Human Resources Accounting: Literature, Concept, Criteria and Measurement Models

Mohsen Dahmarde Ghaleno¹, Behzad Bahmandoost², Hamid Zarei³,
Mohammad Soleimani⁴

Received: 2018/01/27

Accepted: 2018/04/15

Review Paper

Abstract

Human resource accounting is a controversial approach in accounting and can be considered as a combination of two areas: accounting and human resource management, which is rooted in economic and psychological theories. In this paper, historical background, conceptual framework, criteria and models of human resources accounting measurement are reviewed along with a couples of significant dimensions, after addressing the necessity of accounting for human resources in organization, through definitions and conceptual differences as well as empirical literature. The research design is a targeted study via literature review regarding to the critical aspects of the important developments in human resource accounting. It is worth noting that despite considering relevant literature, it is obvious that researchers fail to provide a precise and comprehensive model for measuring human resources, and this issue remains still controversial. As a result, establishing continuous engagement in interdisciplinary research with an emphasis on accounting, management and economics is emphasized for better understanding of human resource accounting.

Keywords: Conceptual Framework, Criteria and Models, Human Resource Accounting, Interdisciplinary, Literature.

JEL classification: E24, O15

¹ Faculty Member, Saravan Institute of Higher Education, Saravan, Iran.
(dahmarde.mohsen@yahoo.com)

² MS Student in Accounting, Hafez Institute of Higher Education, Shiraz, Iran.(Bahmandoost_behzad@yahoo.com)
DOI: 10.22051/ijar.2019.19047.1369

³ MSc in Accounting, University of Sistan and Baluchestan, Sistan and Baluchestan, Iran.
(hamidzarei@pgs.usb.ac.ir) Corresponding Author

⁴ PhD Student in Accounting, Islamic Azad University, Shahroud Branch, Shahroud, Iran.(mohammadsaleimany22@gmail.com)

<http://ijar.alzahra.ac.ir>

حسابداری منابع انسانی: پیشینه، مفاهیم، معیارها و

مدل‌های اندازه‌گیری

محسن دهمرده قلعه‌نوا^۱، بهزاد بهمن‌دوست^۲، حمید زارعی^۳، محمد سلیمانی^۴

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۱/۰۷

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۲/۲۵

مقاله ترویجی

چکیده

حسابداری منابع انسانی رویکردی بحث‌برانگیز در حسابداری است و می‌توان آن را تلفیقی از دو حوزه حسابداری و مدیریت منابع انسانی دانست که البته ریشه در نظریه‌های اقتصادی و روانشناسی دارد. در این پژوهش، سعی شده است ضمن مروری بر پیشینه تاریخی، چارچوب مفهومی، معیارها و مدل‌های اندازه‌گیری حسابداری منابع انسانی به همراه برخی ابعاد قابل توجه آن بررسی گردد. همچنین، با تأکید بر ضرورت حسابداری منابع انسانی در سازمان، تعاریف، تفاوت‌های ظریف مفهومی و پیشینه تجربی حسابداری منابع انسانی نیز مورد کنکاش قرار گرفته است. روش تحقیق در پژوهش حاضر، بررسی هدفمند پیشینه پژوهش با توجه به جنبه‌های ضروری تحولات مهم در موضوع حسابداری منابع انسانی است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که علیرغم بررسی مطالعات پیشین، محققان کماکان نتوانسته‌اند مدل دقیق و فراگیری برای سنجش منابع انسانی ارائه دهند و این موضوع همچنان بحث‌برانگیز باقی مانده است. به نظر می‌رسد، ایجاد تعامل پیوسته در تحقیقات میان رشته‌ای با تأکید بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد برای آشنایی هر چه بهتر با حسابداری منابع انسانی ضروری است.

واژه‌های کلیدی: بین‌رشته‌ای، پیشینه، حسابداری منابع انسانی، چارچوب مفهومی، معیارها و مدل‌ها.^۱

طبقه‌بندی موضوعی: E24, O15

10.22051/ijar.2019.19047.1369:DOI

^۱ عضو هیئت علمی مجتمع آموزش عالی سراوان، (dahmarde.mohsen@yahoo.com)

^۲ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی حافظ شیراز، (Bahmandoost_behzad@yahoo.com)

^۳ کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، نویسنده مسئول، (hamidzare@pgs.usb.ac.ir)

^۴ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد شاهرود، (mohammadsoleimany22@gmail.com)

<http://ijar.alzahra.ac.ir>

مقدمه

با توجه به اینکه عصر صنعت و تفکر خالص صنعتی، سپری شده و هم اکنون دوره اقتصاد مبتنی بر دانش است، تولید ثروت و ارزش افزوده نیز از دانش آغاز شده و به سرعت مراحل رشد و توسعه خود را طی می‌کند. بدیهی است که در دوران کنونی نمی‌توان و نباید معیارهای فکری، ارزشی و نگرشی عصر صنعت را بکار برد، زیرا دوره اخیر تحقیق، تفکر و روش نوینی را می‌طلبد. سازمان‌های امروزی، از هر نوع، باید به تجدید ساختار و فرآیند، تنظیم روابط و استفاده بهینه از منابع انسانی خود که بهتر است آن را سرمایه‌های انسانی بنامیم، بپردازند (همت و طبرسا، ۱۳۸۷). به عبارتی، با توسعه جوامع و پیشرفت تکنولوژی، بدست آوردن دستگاه‌های پیشرفته و مواد اولیه مرغوب چندان مشکل نیست، اما آنچه تمایز بین شرکت‌ها را ایجاد می‌نماید، مدیریت و قدرت فکری سازمان است. در اقتصاد مبتنی بر دانش، موفق‌ترین سازمان‌ها آن‌هایی هستند که از این دارایی نامشهود به نحو بهتر و سریع‌تری استفاده می‌کنند. ایجاد دانش یا تفکر همواره باعث نوآوری مستمر می‌گردد و این نوآوری خود باعث توسعه و سودآوری می‌گردد (زمانی گندمانی و مهاجرانی، ۱۳۹۱)، زیرا رشد نوین اقتصادی از دانش و اطلاعات سرچشمه می‌گیرد (مشایخ و همکاران، ۱۳۹۰) و اقتصاد دانش بنیان به‌عنوان بخش جدایی‌ناپذیر از فرایند ایجاد ارزش در شرکت‌ها تلقی می‌شود (بابائی و جهانگیری، ۱۳۹۴). با گذشت عصر صنعت و حاشیه‌روی دارایی‌های ثابت، دوران دارایی‌های نامشهود آغاز شد. مدیران به مرور زمان متوجه شدند که نه تنها دارایی‌های ثابت برای شرکت ارزش تولید می‌کنند، بلکه دارایی‌های نامشهودی نیز در شرکت وجود دارد که در تعیین ارزش شرکت دخیل هستند. از جمله دارایی‌های نامشهودی که محققان درصدد شناسایی آن در صورت‌های مالی برآمدند، می‌توان به نیروهای انسانی در شرکت‌ها اشاره نمود (ستایش و حیدری، ۱۳۸۸). با توجه به اینکه امروزه دارایی‌های نامشهود عامل اصلی سودآوری و موفقیت شرکت‌ها هستند (حجازی و علی‌پور، ۱۳۹۵)، در اقتصاد جدید، دارایی‌های مجازی و ناملموس همراه با دارایی‌های واقعی و ملموس، ارزش یک سازمان را مشخص می‌کنند. اکثر سازمان‌ها می‌توانند اطلاعات دقیقی درباره دارایی‌های ملموس خود مانند زمین، ساختمان، ماشین‌آلات و تجهیزات ارائه دهند، اما معمولاً هیچ سابقه رسمی از دارایی‌های ناملموس خود نظیر علایم تجاری، سرمایه انسانی، حق انحصاری، مخارج تحقیق و توسعه و منابع انسانی در دست ندارند که ارزش روزافزونی را برای سازمان ایجاد

می‌کنند (همت و طبرسا، ۱۳۸۷). نداشتن اطلاعات درباره ارزش اقتصادی دارایی انسانی سازمان و یا میزان مخارج انجام شده برای پرورش و آموزش افراد متخصص و میزان هزینه از دست رفته، از نقاط ضعف سیستم‌های سنتی حسابداری به شمار می‌رود (نوروش، ۱۳۷۴). صورت‌های مالی سنتی، در شرایط فعلی توانایی انعکاس دارایی‌هایی را که در طول زمان ایجاد ثروت می‌کنند، از دست داده‌اند. در گذشته، دارایی‌ها و بدهی‌های مندرج در صورت‌های مالی، ملموس بودند، اما در حال حاضر، با ورود به دوره اقتصاد دانش محور، طبقه‌بندی متفاوتی در دارایی‌های سازمان به وجود آمده است (جانسون و همکاران، ۱۹۹۹). دیدگاه جدید مطرح شده، حسابداری برای منابع انسانی سازمان است که می‌توان آن را الگوی جدیدی در عرصه اقتصاد دانست. بسیاری از متخصصان اعتقاد دارند که منابع انسانی، دارایی‌های با ارزشی برای سازمان هستند و این دارایی‌ها باید اندازه‌گیری شوند (فلامهولتر و همکاران، ۲۰۰۲؛ تیکه، ۲۰۰۵)، زیرا با اندازه‌گیری توانایی‌های کارکنان در بخش‌های مختلف، می‌توان از دانش آنها، ایجاد ارزش نمود. به‌طور کلی، زمان طولانی است که در مجامع علمی مباحث گسترده‌ای درباره اهمیت و نقش منابع انسانی مطرح شده و اساتید و متفکرین توانمندی نیز تحقیقات، کتب و مقالات متعددی به رشته تحریر در آورده‌اند (اوکک، ۲۰۱۶). حسابداری منابع انسانی نیز به‌عنوان موضوعی جدید که از عمر طرح آن بیش از دو دهه در ایران نگذشته، با ترجمه آثار اندیشمندان خارجی در ایران پا به عرصه وجود نهاده است و جایگاه و اهمیت آن مورد بررسی قرار گرفته، اما شیوه‌های به کارگیری آن کمتر مورد اشاره قرار گرفته است. امید است نتایج این پژوهش بیش از گذشته توجه تحقیقات آتی را به موضوع حسابداری منابع انسانی برانگیزد. علاوه بر این، هدف اصلی بررسی ادبیات پیشینه آشکارسازی و تاکید بر وضعیت فعلی حسابداری منابع انسانی است و انتظار می‌رود چنین تحقیقاتی در سیستم‌های مدیریتی، تحولاتی را ایجاد کنند.

پیشینه تاریخی

نخستین تلاش برای ارزش‌گذاری پولی به بشر توسط سر ویلیام پتی (۱۶۲۳-۱۶۸۷) ایجاد شد، اما منشاء حسابداری منابع انسانی را می‌توان به لیکرت نسبت داد؛ یعنی اولین شخصی که از واژه «دارایی انسانی» در اواخر دهه‌ی ۱۹۵۰ استفاده نمود. با این وجود، برای نخستین بار، حسابداری منابع انسانی توسط شرکت بری، در اوهایو (ایالات متحده آمریکا) و در سال ۱۹۶۷، تحت

دستورالعمل لیکرت و پایل اعمال شد. سپس، تلاش‌های قابل توجهی برای توسعه حسابداری منابع انسانی توسط شولتز (۱۹۷۱)، جگی و لائو (۱۹۷۴)، سینکلار (۱۹۷۸) و دیگران صورت گرفت (سینگ و سینگ، ۲۰۰۹). همچنین، فلم هولتز (۱۹۷۴، ۱۹۸۵، ۱۹۹۹) با تحقیقات متعددی در زمینه حسابداری منابع انسانی شخص تأثیرگذاری در این زمینه بوده است (روزلندر و همکاران، ۲۰۰۶). در همین رابطه بولن و آیلاز (۲۰۱۰) اذعان داشتند که تحقیقات اولیه توسعه حسابداری منابع انسانی در دانشگاه میشیگان و بوسیله تیمی تحقیقاتی انجام شده است که لیکرت به‌عنوان روانشناس سازمانی، برومت به‌عنوان عضو هیات علمی دانشگاه، پایل و فلم هولتز به‌عنوان دانشجویان دکتری در این تیم حضور داشتند. این گروه بر مجموعه‌ای از پروژه‌های تحقیقی در راستای توسعه مفاهیم و روش‌های حسابداری منابع انسانی فعالیت داشتند. از نتایج این تحقیقات مقاله‌ای بود که توسط برومت، فلم هولتز و پایل در سال ۱۹۶۸ ارائه شد. در این مقاله واژه «حسابداری منابع انسانی» برای نخستین بار به صورت رسمی استفاده شده است (اوکک، ۲۰۱۶؛ رافی و حسین، ۲۰۱۸). مایو (۲۰۰۱) بر این عقیده است که حسابداری منابع انسانی یا حسابداری دارایی انسانی، ابتدا تحت دستورالعمل فلم هولتز و در ایالات متحده آمریکا توسعه یافته است. کارگروه حسابداری منابع انسانی نیز به سرپرستی هرمانسون و با حضور محققانی همچون برومت، الیاس و فلم هولتز به بررسی تعریف، آزمون و راه‌های پیشنهادی برای حسابداری منابع انسانی پرداختند. نتیجه کار این محققین در سال ۱۹۷۳ بصورت گزارشی در مجله بررسی‌های حسابداری منتشر شد. کارگروه حسابداری منابع انسانی انجمن حسابداری آمریکا (۱۹۷۳) اذعان می‌دارد اقتصاددانان، نخستین گروهی بودند که به مبحث سرمایه انسانی علاقه‌مند شدند. میان افراد کمی که در آن زمان بشر را به‌عنوان سرمایه در نظر گرفته‌اند، سه اسم برجسته وجود دارد؛ آدام اسمیت، وان تونن و ایروینگ فیشر (اوکک، ۲۰۱۶؛ راج و آرپوتراج، ۲۰۱۸؛ رافی و حسین، ۲۰۱۸). پس از آن، در اواسط دهه‌ی ۱۹۶۰، برخی از حسابداران نگران تأثیر بالقوه نادیده گرفتن سرمایه انسانی، در زمان اتخاذ تصمیمات مالی شدند. بنابراین، این نگرانی منجر به توسعه حوزه جدیدی از تحقیق در حسابداری با عنوان حسابداری منابع انسانی شد. لو و شوارتز (۱۹۷۱)، صاحب نظران حوزه حسابداری و اقتصاد به شدت با این نظریه موافق بودند. در واقع حسابداری منابع انسانی پس از دهه ۱۹۶۰ و همگام با مکتب «مدیریت منابع انسانی» گسترش یافته است. این مکتب انسان را به‌عنوان یکی از منابع با ارزش هر سازمان مورد توجه خاص قرار داده و معتقد به رفتاری شایسته و متناسب با ارزش مادی و معنوی است.

در این دوره، برای اولین بار، شاهد طرح مفاهیم حسابداری منابع انسانی هستیم که با استنتاج از نظریه اقتصادی «سرمایه اجتماعی» و با تأثیرپذیری از «مکتب انسانی نوین» و در نهایت، روانشناسی سازمان‌های متمرکز، مطرح شدند (رئسی، ۱۳۸۰). در اوایل دهه ۱۹۸۰، به خصوص در شرکت‌های آمریکایی دوباره انگیزه‌ها در این حوزه دوچندان شد، زیرا شرکت‌های آمریکایی خود را در رقابت با شرکت‌های ممتاز ژاپنی یافته بودند. ژاپن در مقابل فلسفه «استخدام و اخراج» شرکت‌های آمریکایی، استخدام طولانی مدت در شرکت را ترجیح داده بود. رقابت در بهره‌وری شرکت‌های ژاپنی برای تامین سرمایه انسانی به وسیله این رویکرد کاملاً متفاوت بنظر می‌رسید. به علاوه، کشورهای صنعتی از جامعه صنعتی به جامعه خدماتی می‌رفتند، بنابراین واژه انسان و ارزش‌داری‌های انسانی در اقتصادها، رشد و نمو پیدا کرد. در سال ۱۹۸۰، در علم مدیریت، تفکر نوینی در زمینه منابع انسانی به وجود آمد و موضوع نیروی انسانی پس از شناور شدن نرخ ارز و از میان رفتن ارتباط سنتی طلا و دلار، به‌عنوان پشتوانه تولید و پول کشورها، به مثابه اصل بدیهی تلقی شد. با این توضیح، باید اذعان داشت که اصلی‌ترین زمینه توجه به حسابداری منابع انسانی، دارای زیرساخت اقتصادی است و برای شناخت و درک اهمیت این موضوع، به ناچار باید شرایط اقتصاد و به ویژه در حال تغییر و تحول بودن آن را مدنظر قرار داد (طبرسا و پاکدل، ۱۳۸۶؛ غفوری و همکاران، ۱۳۸۶).

هدف حسابداری منابع انسانی بهبود کیفیت تصمیمات مالی در سازمان است (انجمن حسابداران آمریکا، ۱۹۷۳). از آنجا که مطالعات مرتبط با حسابداری منابع انسانی، بر مبنای نظریه‌های مدیریت روابط انسانی توسعه داده شده است (تئنگ‌ساز و همکاران، ۲۰۱۳)، بنابراین تأکید بر میان‌رشته‌ای بودن حسابداری منابع انسانی بدیهی به نظر می‌رسد (ورما و دوو، ۲۰۰۸). تمرکز و هدف نهایی حسابداری منابع انسانی سنجش ارزش منابع انسانی است، اما این مهم تاکنون به بهترین شکل ممکن صورت نگرفته است. اسکارپلو و تیکه (۱۹۸۹)، موارد ذیل را به‌عنوان دلایل مهم عدم امکان سنجش ارزش منابع انسانی مطرح نمودند:

- عدم وجود نماینده جایگزین و قابل محاسبه برای ارزشگذاری منابع انسانی .
- عدم وجود استانداردهای معتبر و قابل قبول به‌عنوان ابزارهای سنجش .
- عدم وجود اعتبار مناسب برای ابزارهای سنجش تجربی .

- عدم پذیرش مباحث پیشین در حمایت از حسابداری منابع انسانی (گاترین و مورفی، ۲۰۰۹).

چارچوب مفهومی

آنچه را که حسابداران از آن به عنوان منابع انسانی یاد می کنند، اقتصاددانان آن را سرمایه های انسانی می دانند، البته تعریف آنها متفاوت از تعریف حسابداران است. در زیر برخی از آن تعاریف ارائه شده، تا تفاوت این دو عبارت از یکدیگر تمیز داده شود. اکباسران و همکاران (۲۰۰۸) بیان نمودند زمانی که بخواهیم به سلسله مراتب مهارت ها و آگاهی هایی که توسط کارگران بدست می آید اشاره نماییم، از مفهوم سرمایه انسانی استفاده می کنیم. البته، در اینکه چه چیزی را به عنوان مهارت و آگاهی در نظر بگیریم تفاوت وجود دارد. اسشولتر سرمایه انسانی را آگاهی ها و مهارت هایی که افراد در طی تحصیل و آموزش کسب می کنند تعریف نموده است (به نقل از ستایش و حیدری، ۱۳۸۸). با استناد به مطالعات فلم هولتر (۱۹۷۴)، جروح و اوکافر (۲۰۱۰) و کرفی و عبدالله (۲۰۱۲)، حسابداری منابع انسانی به شرح زیر تعریف می شود.

حسابداری منابع انسانی، فرآیند شناسایی و گزارش سرمایه گذاری هایی است که در منابع انسانی یک سازمان ایجاد شده و در شیوه حسابداری مرسوم مدنظر قرار نگرفته است. به عبارت واضح تر، حسابداری منابع انسانی را می توان فرآیند شناسایی، ثبت و اندازه گیری منابع انسانی و عامل برقراری ارتباط اطلاعات مالی با منبع انسانی و گزارشگری آن به اشخاص ذینفع دانست. این فرآیند شامل سنجش هزینه های متحمل شده توسط شرکت تجاری و سایر سازمان ها برای اشتغال، گزینش، استخدام، آموزش و توسعه سرمایه انسانی است. حسابداری منابع انسانی می تواند به عنوان فرآیند شناسایی، سنجش و تبادل اطلاعات در مورد منابع انسانی در راستای ارتقا مدیریت موثر درون سازمانی، توصیف شود (جروح، ۲۰۱۳). کارگروه حسابداری منابع انسانی انجمن حسابداری آمریکا، حسابداری منابع انسانی را به عنوان فرآیند شناسایی و سنجش داده های مربوط به منابع انسانی و انتقال این اطلاعات به گروه های ذینفع می داند (باترا، ۱۹۹۶). بنابراین، حسابداری منابع انسانی نه تنها در مبحث اندازه گیری هزینه ها و سرمایه گذاری ها مربوط است، بلکه به موضوعاتی چون استخدام و شغل، آموزش و حتی پیشرفت ها و ترقی کارمندان و تعیین سودمندی هریک از کارمندان به صورت صرفه اقتصادی مربوط می شود

(فلامهولتز، ۱۹۹۹). سرمایه انسانی شامل مجموعه‌ای از دانش، لیاقت و شایستگی، روح همکاری، انعطاف‌پذیری کارکنان، تحمل ناملازمات، انگیزه، رضایت شغلی، سبک رهبری، توانایی حل مشکلات، ریسک‌پذیری، تجربه، مهارت و استعداد افراد داخل یک سازمان و کمک به حسابداری مدیریت است (ناصری و زارعی، ۱۳۹۵؛ قنبری و همکاران، ۱۳۹۶). همچنین، سرمایه انسانی نمایانگر ذخیره دانش سازمان است که به صورت کارکنان سازمان تجلی می‌یابد (دهمرده قعه نو و همکاران، ۱۳۹۶؛ مسیح آبادی و همکاران، ۱۳۹۶) و قدرت ابداع و خلاقیت سازمان را در بر می‌گیرد. منابع انسانی، یکی از دارایی‌های با ارزش سازمان است، اما ارزش واقعی آن برای همه مدیران آشکار نیست. بعضاً، ممکن است ارزش منابع انسانی در یک سازمان، از دارایی‌های مادی آن بیشتر شود، اما سیستم‌های حسابداری سنتی توانایی و فرصت محدودی برای اندازه‌گیری و شناسایی ارزش منابع انسانی دارند (قنبری و همکاران، ۱۳۹۶). مایو (۲۰۰۱) نیز تأکید دارد که حسابداری منابع انسانی آنچنان که شایسته است، شناخته شده نیست. بر مبنای اظهارات استانکو و همکاران (۲۰۱۴)، هدف حسابداری سرمایه انسانی، تعیین ارزش یک کارمند به دلار است. آیا این هدف، حقیر به نظر نمی‌رسد؟ آنها بیان داشتند حسابداری سرمایه انسانی فرآیند پیچیده‌ای دارد و چنان دشوار است که تاکنون هیچ ابزار موثر و کاربردی برای آن ارائه نشده است. این پیچیدگی از این واقعیت نشأت می‌گیرد که هزاران عامل برای سنجش ارزش یک کارمند وجود دارد. همچنین، کارکنان دارای اراده آزاد هستند و نمی‌توان همانند سایر دارایی‌ها آنها را تحت کنترل یا مالکیت قرار داد. بنتیس (۲۰۰۳) با استناد به مطالعه مورس (۱۹۷۳) دیدگاه دیگری را در این زمینه مطرح می‌کند. بر طبق اظهارات مورس، حسابداری منابع انسانی دارای دو مولفه حسابداری دارایی انسانی و حسابداری سرمایه انسانی است. حسابداری دارایی انسانی به تعیین ارزش منابع انسانی سازمان می‌پردازد، اما حسابداری سرمایه انسانی به تعیین ارزش منابع انسانی سازمان نسبت به کارکنان همان سازمان می‌پردازد. بنابراین، بر طبق اظهارات مورس اکثر حسابداران، حسابداری دارایی انسانی را با تأکید بر گزارشگری درون سازمانی مدنظر قرار داده‌اند. تحقیقات سرمایه فکری این دیدگاه را به گزارشگری برون سازمانی نیز بسط داده و گزارشگری سرمایه فکری با هدف اولیه گزارشگری درون سازمانی (مدیران) و هدف نهایی انتشار گزارش برون سازمانی (سهامداران) و کسب مزیت رقابتی، شکل گرفت (فغانی و همکاران، ۱۳۹۸). برخی نیز حسابداری منابع انسانی را حسابداری برای مدیریت شرکت و کارکنان و به‌عنوان سرمایه انسانی می‌دانند (بنتیس، ۲۰۰۳). بولن و ایلاز

(۲۰۱۰) حسابداری منابع انسانی را حسابداری بهای مرتبط با منابع انسانی همانند دارایی‌ها می‌دانند. این نظریه برخلاف حسابداری سنتی است که اینگونه هزینه‌ها را مخارج کاهنده سود می‌داند (کاشیو، ۲۰۱۳). انی و آکندهايند (۲۰۱۴) بیان می‌دارند که حسابداری منابع انسانی تعیین ارزش افراد در سازمان جهت افزایش اطلاعات مالی است که به تسهیل تصمیم‌گیری‌های مالی می‌انجامد. در مجموع، نظریه‌های گوناگونی در رابطه با حسابداری سرمایه انسانی در عصر معاصر وجود دارد. آیا هم اکنون این نظریه‌های متفاوت به سرانجامی رسیده است؟ در هر صورت فرآیند توسعه حسابداری منابع انسانی ادامه یافته و در حال بهبود است (تولسون و دو، ۲۰۰۴).

عنصر ضروری در سازمان

منابع انسانی از دارایی‌های مهم هر سازمانی به شمار می‌رود (رافعی و حسین، ۲۰۱۸). در تحقیق حاضر سعی شده حسابداری منابع انسانی به‌عنوان مفهومی مجزا بررسی شود. با توجه به اینکه منابع انسانی به قابلیت‌های تولیدی اشخاص اشاره دارد، بنابراین موضوعی درون سازمانی تلقی شده و امروزه توسط بسیاری از سازمان‌ها به‌عنوان یکی از منابع اصلی مزیت رقابتی شناسایی شده است (باسی و همکاران، ۲۰۱۲). دستیابی به این مزیت رقابتی به صورت پایدار که از آن به‌عنوان مدیریت منابع انسانی پایدار یاد می‌شود، مستلزم اندازه‌گیری سرمایه انسانی بواسطه تلفیق دو حوزه حسابداری و مدیریت منابع انسانی است (همت و طبرسا، ۱۳۸۷؛ جراستلورم و همکاران، ۲۰۱۸). به‌عبارت دیگر، حسابداری منابع انسانی، فن اندازه‌گیری است که می‌تواند اثرات عمیقی بر چگونگی اداره افراد در سازمان داشته باشد. حسابداری منابع انسانی را می‌توان تشخیص، کمی‌سازی و گزارش‌دهی، دانش، مهارت‌ها و توانایی‌های کارکنان سازمان دانست (فلامهولتز و همکاران، ۱۹۹۸). حسابداری منابع انسانی، تبدیل مفهوم کیفی ارزش منابع انسانی در قالب کمی با استفاده از دانش حسابداری است و با سه بخش مهم پیرامون منابع انسانی یعنی شناسایی کمی و کیفیت، اندازه‌گیری ارزش اقتصادی و گزارشگری مالی مناسب سروکار دارد (اوکک، ۲۰۱۶). در مجموع حسابداری منابع انسانی، کارکنان را قادر به مشارکت موفق در پیشبرد اهداف سازمان می‌سازد. بنابراین، بسیاری از سازمان‌ها، حسابداری منابع انسانی را به‌عنوان عنصر ضروری مدنظر قرار داده و به صورت مستمر برای توسعه و بکارگیری عملیاتی آن به ویژه در حوزه تدوین اهداف و راهبردهای سازمان، مورد استفاده قرار می‌دهند. ضرورت

استفاده از حسابداری منابع انسانی را می‌توان در شش عامل ذیل خلاصه نمود (قنبری و همکاران، ۱۳۹۶).

- ۱) ارائه اطلاعات ارزش اقتصادی منابع انسانی به‌عنوان عمده‌ترین دارایی سازمان.
- ۲) محاسبه میزان سرمایه‌گذاری سازمان در منابع انسانی.
- ۳) افزایش کارایی و اثربخشی مدیریت منابع انسانی.
- ۴) ارزیابی منابع انسانی یک سازمان از این نظر که حفظ شده، تحلیل رفته یا توسعه یافته است.
- ۵) شناسایی سود غیرعملیاتی و بهره‌وری ناشی از سرمایه‌گذاری در منابع انسانی.
- ۶) محاسبه میزان ارزشی که منابع انسانی در سایر منابع مالی و فیزیکی سازمان ایجاد می‌کند.

پیشینه تجربی

گاترین و مورفی (۲۰۰۹) بیان می‌دارند تحقیقات حسابداری منابع انسانی در کشورهای توسعه یافته، ناشی از سیاست‌ها و چارچوب‌های قانونی این کشورها بوده و فقط برای چنین کشورهایی کاربرد دارد. آنها معتقدند اقتصادهای در حال توسعه قادر به اتخاذ این چارچوب‌ها نیستند، زیرا شرایط کار برای منابع انسانی در آنها متفاوت است. به‌عنوان مثال، کشور هند با یک اقتصاد در حال توسعه سرشار از افراد ماهر است که مقصد برون‌سپاری برای بسیاری از کشورهای دنیا است. این کشور دارای مشکل جمعیت سال‌خورده نیست، مشکلی که کشورهای توسعه یافته با آن مواجه هستند، بنابراین چارچوب حسابداری منابع انسانی موجود ممکن است برای کشور هند مناسب نباشد. آنها بیان نمودند چارچوب‌های جدید می‌تواند توسعه داده شود و در اقتصادهای در حال توسعه آزموده شود. جروح (۲۰۱۳) رابطه بین حسابداری منابع انسانی و صورت‌های مالی قابل مقایسه را در نیجریه مورد بررسی قرار داده و رابطه معناداری را بین آنها یافت. او بیان می‌کند که حسابداری منابع انسانی مولفه ضروری یک صورت مالی معتبر است. در همین راستا بخاری و همکاران (۲۰۱۲) و آیچما و همکاران (۲۰۱۳) نیز بیان کردند نیاز مبرمی وجود دارد که حسابداری منابع انسانی در صورت‌های مالی گزارش شود. بر طبق اظهارات بکر (۲۰۰۹)، آموزش و پرورش مهمترین سرمایه‌گذاری در منابع انسانی است، اما نحوه سنجش آموزش و پرورش و تشخیص آن بر مبنای پایدار همچنان دارای ابهام است. دین و همکاران

(۲۰۱۲) بررسی کردند که آیا منابع انسانی باید در ترازنامه گزارش شود یا خیر؟ نتایج مطالعات آنها نشان داد که ۸۷ درصد از پاسخ‌دهندگان معتقدند منابع انسانی نباید در ترازنامه گزارش شود، زیرا هیچ روش سازگاری برای سنجش آن وجود ندارد. آنها بیان کردند که منابع انسانی نباید در صورت‌های مالی گزارش شود، اما گزارش مجزایی که حقایق را در مورد منابع انسانی شرکت ارائه دهد، می‌تواند ایده جالبی باشد. استانکو و همکاران (۲۰۱۴) با بررسی مدل‌های مختلف سنجش منابع انسانی، اذعان می‌دارند تاکنون هیچ کدام از آنها نتوانسته‌اند به‌طور کامل در این زمینه به موفقیت برسند. همچنین، آنها معتقدند قواعد گزارشگری مالی مستلزم روش حسابداری دقیق و یکپارچه‌ای برای منابع انسانی است تا از طریق آن بتوان داده‌های مربوط به آن را مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. در تحقیق آیکی پفان و همکاران (۲۰۱۵)، مشخص شد ۹۸٫۴ درصد از مصاحبه‌شوندگان اتفاق نظر داشتند که باید هزینه‌های منابع انسانی مشخص شده و به‌عنوان دارایی در نظر گرفته شود، اما سوال مهمی که همچنان باقی می‌ماند این است که با چه روش معتبری می‌توان منابع انسانی را به‌عنوان دارایی طبقه‌بندی نمود (راویچندرا و همکاران، ۲۰۱۵). استین و ویلچ (۲۰۱۱) نیز معتقدند، هدف حسابداری منابع انسانی، از طریق بهینه‌سازی ارزش دارایی‌های انسانی، کمک به مدیریت سازمان است، زیرا با بی‌توجهی به ارزش کارکنان در گزارش‌های مدیریتی و عدم تعیین ارزش‌های کمی برای آنها، نمی‌توان انتظار پیشرفت در محیط سازمانی داشت. پیشرفت و ارزیابی حسابداری منابع انسانی به سطح قابل قبولی نرسیده و استفاده از مدل‌های منابع انسانی کنونی پیچیده است و مدیران و حسابداران منابع انسانی در سازمان‌های گوناگون نمی‌توانند آنها را تجزیه و تحلیل کنند. بنابراین، این مدل‌ها دارای شانس چندانی برای بقا نیستند (باوالی و جوکر، ۲۰۱۴). همچنین، هنگامی که های مینگ و کوجان (۲۰۰۳) بدنبال علت کاهش سودمندی در صورت‌های مالی بودند، این سوال را مطرح نمودند که آیا حسابداری منابع انسانی ریشه در جریانات این کاهش بازده داشته است؟

کاربردها، دلایل و مزایای استفاده از حسابداری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی در اخذ تصمیمات مدیریتی در مورد هزینه و ارزش کارکنان سازمان، تأثیر به‌سزایی دارد. به‌طور کلی، استفاده از حسابداری منابع انسانی در سازمان مستلزم وجود کاربردها، دلایل و مزایای گوناگونی است که در نگاره ۱ به برخی از مهمترین آنها اشاره شده است (همت و طبرسا، ۱۳۸۷؛ ستایش و حیدری، ۱۳۸۸).

نگاره (۱): کاربردها، دلایل و مزایای استفاده از حسابداری منابع انسانی

مزایا	دلایل	کاربردها
نشان‌دهنده تأثیر منابع انسانی بر عملکرد شرکت	تبادل بهینه اطلاعات به ذینفعان صورت‌های مالی	ارائه اطلاعات کمی جهت تصمیم‌گیری مدیریت
کمک به مدیران در ارزیابی‌های استراتژیک و استفاده از منابع انسانی	تعیین مشارکت سرمایه و کار در عملکرد کلی سازمان	ارائه اطلاعات مفید به سهامداران
توسعه بودجه‌بندی سرمایه‌ای و کیفیت بازده سرمایه‌گذاری	ارائه مبنایی بر اساس انگیزه‌های اقتصادی بیشتر برای اداره سازمان	سنجش هزینه و ارزش منابع انسانی

معیارهای اندازه‌گیری غیر پولی منابع انسانی

قنبری و همکاران (۱۳۹۶) به استناد تحقیقی که در سال ۲۰۰۴ و در زمینه ارزش‌گذاری منابع انسانی در انگلستان انجام شده است، معیارهای ذیل را که در بیش از ۵۰ درصد سازمان‌ها برای ارزش‌گذاری نیروی انسانی مورد استفاده قرار گرفته است را ارائه داده‌اند. بر مطلوبیت معیارهای مطرح شده در نگاره ۲ اتفاق نظر زیادی وجود دارد.

نگاره (۲): شاخص‌های سنجش منابع انسانی

فعالیت	سنجش
بکارگیری نیروی جدید	هزینه، زمان، کمیت، کیفیت، انطباق با معیارهای راهبردی
اخراج	دلایل ترک شغل، نرخ ترک خدمت
پاداش / جبران خدمت	سطح پرداخت‌ها، تفاوت‌ها، ارزیابی عدالت، رضایت مشتری، رضایت کارکنان
شایستگی‌ها / آموزش	اندازه‌گیری سطح شایستگی‌ها، مهارت‌ها، فاصله شایستگی‌ها و سرمایه‌گذاری در آموزش
نمودار نیروی انسانی	سن، نرخ ارتقا، مشارکت در فعالیت‌های مدیریت دانش، تنوع، رهبری، تعهد سازمانی
معیارهای بهره‌وری	درآمد سرانه هر نفر، هزینه عملیاتی هر نفر، ارزش افزوده واقعی هر نفر

در نگاره ۳ نیز دمنیگز (۲۰۱۱) به استناد تحقیق فردریکسن (۲۰۰۲)، به منظور شناسایی و تشخیص ارزش کارمندان شرکت برای ارائه به سهامداران، شاخص‌های اصلی مربوط به صلاحیت کارمندان را در سه گروه ارائه داده است.

نگاره (۳): شاخص‌های سنجش منابع انسانی

گروه اول: اطلاعات منابع انسانی	
---	شرح حال کارمندان
روزها، ساعت‌ها و هزینه آموزش کارمندان	آموزش منابع انسانی
صلاحیت حرفه‌ای، مسئولیت‌ها، استعداد، خلاقیت، تجربه	
انتخاب کارمندان (گزینش کارمندان و ارتقای داخلی)	
نتیجه آموزش	
مدیریت منابع انسانی	
مدل اطلاعاتی مدیریت منابع انسانی	عملکرد کارمندان
سود هر کارمند	
درآمد هر کارمند	
هزینه هر کارمند	
گروه دوم: اطلاعات اجتماعی	
حقوق، نوع فعالیت، مجموع هزینه‌ها، حقوق بر مبنای جنسیت و سطح شایستگی‌ها	ایجاد انگیزه برای کارمندان/ جبران خدمت
مشوق‌ها و پاداش غیرمستقیم	
سبد کالا	
افزایش حقوق	تعامل با کارمندان
تعامل داخلی	
بازخورد کارمندان	
جلب رضایت کارمندان	
افزایش تعامل، ایده‌ها و پیشنهادهای جدید	سلامت و امنیت شغلی
سلامتی و امنیت کارمندان	
مرخصی ساعتی	
غیبت	گزینش کارمندان
انعطاف‌پذیری در ساعات کاری	
کاهش ساعات کاری	
ثبات کاری	
فرصت‌های جدید	
گروه سوم: اطلاعات اخلاقی	
رابطه بین مدیریت و اتحادیه‌ها	حق کارمندان و روابط صنعتی
حق کارکنان	
رضایت شغلی	

حسابداری منابع انسانی: سنجش پولی

پس از مشخص شدن معیارهای سنجش غیرپولی منابع انسانی، می‌توان از طریق مفهوم‌سازی به بیان کمی ارزش منابع انسانی یا به عبارتی سنجش پولی ارزش منابع انسانی پرداخت. تاکنون مدل‌های زیادی نیز توسط اندیشمندان و محققان ارائه شده است (مواژن و طبرسا، ۱۳۸۷). در ادامه مدل‌های سنجش پولی حسابداری منابع انسانی مختصراً مورد اشاره قرار گرفته است.

مدل هرمانسون (۱۹۶۴): هرمانسون جزء اولین طرفداران شناخت ارزش منابع انسانی در صورت‌های مالی بود. او در این مدل به ارزش جاری تعدیل شده حقوق کارمندان می‌پردازد. مدل او به دلیل عینی بودن و همچنین داشتن قابلیت اتکا، با اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری سازگار بود. هرمانسون بعد از تحقیقات متعدد، دارایی را بصورت منابع کمیاب شرکت تعریف نمود. در این مدل هرمانسون سعی داشت ارزش منابع انسانی را در سطحی فراتر از یک شخص (یک کارمند) برآورد نماید. مدل او برای محاسبه ارزش منابع انسانی از عامل بهره‌وری که می‌بایست از طریق مقایسه بین عملکرد شرکت و میانگین عملکرد سایر شرکت‌ها در اقتصاد تعیین شود، استفاده می‌کرد. محاسبه منابع انسانی یک شرکت در این مدل دارای گام‌های زیر است (ستایش و حیدری، ۱۳۸۸):

- برآورد حقوق همه کارمندان در سطح کل
- محاسبه ارزش فعلی حقوق‌های آینده
- تعیین عامل بهره‌وری (نرخ کارایی)
- ضرب ارزش فعلی در نرخ کارایی

مدل لیکرت (۱۹۶۷): لیکرت که روانشناسی متبهر بود، سه طبقه متغیر را برای تعیین قابلیت بهره‌وری و تعیین ارزش منابع انسانی از بعد جامعه‌شناسی تعریف نمود که شامل متغیرهای عالی، متغیرهای مداخله‌گر و متغیرهای نهایی، بود. لیکرت در مطالعات خود بعد از سال ۱۹۴۷ به این نتیجه رسید که روحیه و بهره‌وری با یکدیگر رابطه مثبت دارند، بطوری که اگر روحیه کارمندان بالا باشد، بهره‌وری آنها نیز بالا خواهد بود. او چنین عنوان نمود که روحیه کارگران و بهره‌وری سازمان تابعی از چندین متغیر است که متغیرهای عالی نامیده می‌شوند. این متغیرها شامل رفتار مدیریتی، نوع ساختار سازمان و همچنین استراتژی سازمان است. لیکرت همچنین مجموعه

دیگری را تعریف نمود که به نظر می‌رسید بر عملکرد سازمان اثرگذار باشد. این متغیرها را متغیرهای مداخله‌گر نامید که شامل صداقت، روش‌ها و رفتارها، انگیزها، اهداف و احساس کارمندان سازمان می‌باشد. او بر اساس تحقیقات خود به این نتیجه رسید که اثر متقابل متغیرهای تصادفی و مداخله‌گر، متغیرهای نهایی اعم از سود، بهای تمام شده، فروش، جریان نقدی و ... در سازمان را تعیین می‌نماید. لیکرت بر مبنای مشاهدات خویش ادعا نمود که منابع انسانی سازمان می‌تواند توسط عایدات آتی شرکت بر مبنای متغیرهای عالی و مداخله‌گر به ارزش فعلی خالص اندازه‌گیری شود و بخشی از این ارزش می‌بایست به دارایی انسانی تخصیص یابد.

مدل فلم هولتز (۱۹۶۹): مفهوم بهای جایگزینی برای اولین بار توسط لیکرت پیشنهاد شد، اما فلم هولتز از آن برای اندازه‌گیری منابع انسانی استفاده نمود. فلم هولتز به دو نوع مفهوم بهای جایگزینی اشاره نموده که شامل بهای جایگزینی شخص و بهای جایگزینی وابسته به موقعیت است. بهای جایگزینی یعنی چه چیزی برای جایگزینی شخصی دیگر با استعداد و توان برابر می‌بایست از دست رود. اینگونه هزینه‌ها منعکس‌کننده ارزش کارمند برای شرکت است. فلم هولتز همچنین عنوان نمود که ارزش یک شخص به موقعیتی که او در حال حاضر دارد و نیز چیزهایی که انتظار دارد در آینده بدست آورد، مرتبط است. او بهای جایگزینی موقعیت را بصورت بهایی که می‌بایست امروز صرف شود تا یک شخص در یک موقعیت را با شخصی دیگر با استعداد و توان ارائه خدمات برابر، در همان موقعیت، بکار گیریم تعریف نمود. این نوع ارزش‌گذاری دارای گام‌های زیر است (سانگلادجی، ۱۹۷۵):

- تعریف خدماتی که یک کارمند ممکن است در آینده ارائه دهد (برای مثال ۵ سال آینده).
- اندازه‌گیری بهای جایگزینی مربوطه کارمند و
- برآورد احتمال هر چیزی را که یک کارمند ممکن است در زمان مورد انتظار بدست آورد.

مدل بهای تحصیل (۱۹۷۱): طرفداران بهای تاریخی در حمایت از این مدل دلایلی همچون جلوگیری از مشکلات اندازه‌گیری، شامل ارزش اقتصادی و محافظت از آنها در مقابل انتقادات درباره عینیت در اندازه‌گیری، را بیان می‌کنند. نظر به عینی بودن قابلیت پیگیری و عدم ابهام در بهای تحصیل، طرفداران مدل بهای تحصیل ادعا دارند که این مدل می‌تواند برآورد مناسبی از

منابع انسانی ارائه نماید. از جمله افراد برجسته که روی این مدل کار نمودند می‌توان به لیکرت، برومت، فلم هولتز و پایل اشاره نمود (استفنسن و فرانکلین، ۱۹۸۲). در این مدل جمع بهایی که برای منابع انسانی هزینه می‌شود، سرمایه‌ای تلقی می‌گردد. مواردی که برای هر فرد جهت محاسبه منابع انسانی در این مدل مدنظر است شامل هفت رقم بوده که عبارتند از: استخدام کردن، فراگیری (اکتساب)، آموزش و آشناسازی رسمی، آموزش‌های غیررسمی، آشنا کردن، سرمایه‌گذاری در ساخت تجربه و توسعه (سانگلادجی، ۱۹۷۵). تا سال ۱۹۷۲ مدل بهای تحصیل تنها مدلی بود که بطور کامل پیاده‌سازی شد. به نظر می‌رسد این مدل بدلیل اینکه بر مبنای رویه‌های حسابداری سنتی قرار دارد، نسبت به سایر مدل‌ها پذیرش عمومی بهتری داشته است (ستایش و حیدری، ۱۳۸۸).

مدل لیو و شوارتز (۱۹۷۱): این مدل هماهنگی بیشتری با استانداردهای حسابداری دارد و شرکت را قادر می‌سازد تا ارزش منابع انسانی خود را مانند دیگر دارایی‌های فیزیکی محاسبه کند. در مدل لیو و شوارتز، ارزش جاری یک کارمند از طریق کسر کردن بهای سرمایه‌گذاری شده در کارمند از منافع مورد انتظار آن کارمند، به دست می‌آید. لیو و شوارتز اعتقاد داشتند که در حالت عادی ارتباط نزدیکی بین حقوق کارمندان و ارزش آنها برای شرکت وجود دارد و همین موضوع اجازه می‌دهد که از آن به عنوان جانشینی برای ارزش منابع انسانی استفاده شود. مفروضات در این روش واقع بینانه و علمی هستند و وقتی این روش کاربرد عملی دارد که به اطلاعات سنجش پذیر و تحلیلی مربوط شود. این روش قادر به ثبت ارزش واقعی منابع انسانی در دفاتر حسابداری نیست (کودوانی و همکاران، ۲۰۰۷)، زیرا لیو و شوارتز اعتقاد داشتند منابع انسانی را به دلیل آنکه شرکت یا سازمان نمی‌تواند مالک نیروی انسانی شود، نباید در ترازنامه منعکس نمود. آنها اعتقادشان بر این بود که می‌بایست اطلاعات منابع انسانی صرفاً افشا شود تا از این اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های سطوح مدیریتی استفاده گردد (ستایش و حیدری، ۱۳۸۸).

مدل فارنتس رب، لاند و لوندبرگ (۱۹۷۴): این مدل بر مبنای این فرض استوار است که برای هر شخص در سازمان، تناسب نسبتاً ثابتی بین حقوق و فعالیت وجود دارد. بنابراین، ارزش اقتصادی یک کارمند می‌تواند بر مبنای حقوق کارمند و ارتباط بین حقوق و فعالیتش برآورد شود. این مدل نه تنها جریان حقوق فعلی، بلکه جریان حقوق آتی را نیز در نظر می‌گیرد. علاوه

بر این، مدل شامل برخی احتمالات برای هر کارمند بوده که بر مبنای تجربه شرکت می‌باشد. لازم به توضیح است که جهت تحصیل مدل عملیاتی، نیاز به برآورد حقوق آتی و همچنین بهره‌وری هر کارمند است.

مدل اسکات مایرز و وینسنت فلاورز (۱۹۷۴): این مدل از نظر مفهومی مشابه مدل لیکرت است. طبق این مدل، عملکرد یک کارمند که ارزش او را برای شرکتش نشان می‌دهد، تابعی از پنج متغیر شامل آگاهی، مهارت، سلامت، سودمند بودن و روش و رفتار است. متغیر روش و رفتار بیشترین تأثیر را بر روی نتیجه چهار متغیر دیگر دارد. مطابق با این مدل، ارزش کارمندان برای شرکت می‌تواند با محاسبه شاخص روش و رفتار از طریق تکنیک ارزیابی بر گه‌ای و ضرب آن در حقوق سالانه‌اش برآورد شود (مایرز و فلاورز، ۱۹۷۴).

مدل فلم هولتز (۲۰۰۱): در این مدل، میزان ارزش فرد برای سازمان، برابر با ارزشی است که آن فرد در آینده برای سازمان ایجاد می‌کند. این ارزش از تعامل دو متغیر حاصل می‌شود.

۱. شاخص ارزش بازیافتنی مورد انتظار: این شاخص که در نتیجه احتمال جابه‌جایی فرد در سازمان تعیین می‌شود، به سبب تعامل دو متغیر زیر مشخص می‌گردد:

- ارزش شرطی فرد: ارزش فعلی خدمات بالقوه آتی که فرد ممکن است در طول خدمت در سازمان، ایجاد کند.

- احتمال ماندن فرد در سازمان: که در واقع مکمل احتمال جابه‌جایی فرد یا خروج او از سازمان است و تعیین‌کننده میزانی است که سازمان ارزش بالقوه خدمات با ارزش شرطی فرد را تشخیص می‌دهد.

۲. شاخص ارزش شرطی مورد انتظار: این شاخص متغیری سه بعدی با ترکیبی سه عاملی است:

- بازدهی: مجموعه‌ای از خدمات که انتظار می‌رود تا هنگامی که فرد در وضعیت فعلی خود در سازمان باقیست، در سازمان به وجود آید.

- جابه‌جایی (انتقال‌پذیری): مجموعه‌ای از خدمات که انتظار می‌رود فرد در زمانی به سازمان ارائه دهد که در موقعیت‌های دیگری در همان سطح، ارتقاء یابد.

- ارتقاء پذیری: مجموعه‌ای از خدمات که انتظار می‌رود فرد به موقعیت‌هایی بالاتر در مسیر ارتقای فعلی یا مسیر دیگری در سازمان، دست یابد (طبرسا و پاکدل، ۱۳۸۶).
- مدل سرمایه انسانی (۲۰۰۱): در این مدل دانش محوری و مهارت محوری در کنار روابط اجتماعی مستقیم و غیرمستقیم و کمک‌های مالی به منابع انسانی با در نظر داشتن منابع فیزیکی و اقتصادی شرکت نقش آفرینی می‌کنند. همچنین، سطح دانش با در نظر داشتن تحلیل‌های پویا و کاربردی و با استفاده از سایر ویژگی‌های کارمندان سنجیده می‌شود (بوزمن، ۲۰۰۱).
- مدل ارزش پولی حاشیه‌ای (۲۰۰۵): رانا و ماشاوری (۲۰۰۵) به ارائه مدلی برای ارزشیابی منابع انسانی بر مبنای ارزش پولی و با استفاده از عوامل اصلی پرداختند. ارزش پولی حاشیه‌ای با استفاده از ارزش بازار، جبران خدمت و ارزش فعلی کارمندان شامل تجربه، شایستگی، آموزش، عملکرد و تأثیرگذاری محاسبه می‌شود. در واقع در این مدل ویژگی‌های گوناگون برای کارمندان در نظر گرفته می‌شود و برای هر ویژگی میزان صلاحیت و شایستگی کارمندان سنجیده می‌شود.
- مدل چندسطحی (۲۰۱۱): این مدل رویکردی جدید نسبت به مفهوم سرمایه انسانی دارد. این مدل سطوح دانش را در سطح خرد، میانی و کلان بهم پیوند داده و سرمایه انسانی را به‌عنوان منبعی چندسطحی متشکل از دانش، مهارت‌ها، توانایی‌ها و سایر ویژگی‌ها در نظر می‌گیرد. این مدل به ارائه بینشی جدید و استراتژیک برای محاسبه ارزش سرمایه انسانی می‌پردازد که ریشه در روانشناسی دارد و در فرآیند سنجش ارزش منابع انسانی، ظرفیت‌های پویا و مزیت‌های رقابتی آنها را در نظر می‌گیرد (پلویارت و مولیترنو، ۲۰۱۱).
- مدل توسعه یافته سرمایه انسانی (۲۰۱۷): با توجه به اینکه مدل سرمایه انسانی در دهه اخیر بسیار مورد توجه قرار گرفته، کاربردهای زیادی برای ارزیابی ظرفیت و پیشبرد حرفه مهندسين و دانشمندان داشته است. علیرغم افزایش استفاده از این مدل، از نظر چارچوب نظری همچنان ظرفیت اعمال بیشتری برای سنجش ارزش منابع انسانی در این مدل فراهم است. در مدل اصلی عوامل فرهنگی نظیر جنسیت، قومیت، موقعیت اجتماعی-اقتصادی، ملیت و انضباط کاری در نظر گرفته نشده است. با اضافه نمودن این عناصر در چارچوب فرهنگی به مدل اصلی، انتظار می‌رود مدل ارتقا داده شده سرمایه انسانی بیش از گذشته کاربرد داشته باشد (کورلی و همکاران، ۲۰۱۷).

نتیجه گیری

در حال حاضر، حسابداری منابع انسانی مراحل پیشرفت خود را در برخی از کشورها، به خصوص کشورهای پیشرفته آغاز و به طور روزافزونی در حال توسعه است. بنابراین، با توجه به اینکه اندازه گیری، ثبت، طبقه بندی، تلخیص و گزارش اطلاعات مربوط به عملکرد و فعالیت این دارایی، به عنوان شاخه ای جدید در حسابداری مطرح است، اینکه منابع انسانی با چه قیمتی در اختیار سازمان قرار گیرد و بهای تمام شده این دارایی ارزشمند چه میزان باشد، خود سوال و فرصتی است که حسابداران در پی یافتن پاسخ مناسب برای آن هستند و انتظار می رود که در آینده ای نه چندان دور، شاهد انعکاس این دارایی مهم در صورت های مالی موسسات اقتصادی باشیم (طبرسا و پاکدل، ۱۳۸۶)؛ اگرچه، تاکنون هیچگونه استاندارد حسابداری ملی و یا استاندارد بین المللی گزارشگری مالی برای حسابداری منابع انسانی تدوین نشده است.

امروزه منابع انسانی تنها به تعداد کارمندان مشغول در سازمان اطلاق نمی شود، بلکه چیزی فراتر از شمارش آنها است. منابع انسانی به مجموعه دانش، مهارت ها، توانایی های خلاقانه، استعدادها و نگرش های نیروی کار یک سازمان اطلاق می شود. هزینه منابع انسانی به راحتی در صورت سود و زیان انعکاس می یابد، اما معضل حسابداری از اینجا شروع می شود که ارزش منابع انسانی جایگاهی در ترازنامه ندارد. مشکل اصلی دقیقا در جستجوی یک فرمول کاربردی برای سنجش پولی منابع انسانی و اجرای آن است (مواژن و طبرسا، ۱۳۸۷). این موضوع در حالی است که علیرغم ارائه مدل های مختلف به وسیله محققان، همچنان حسابداران در ارزشیابی منابع انسانی دچار مشکل هستند و آن طور که باید و شاید نمی توانند دقیقا ارزش منابع انسانی سازمان را گزارش نمایند. فقدان بانک های اطلاعاتی و اطلاعات حسابرسی شده لازم برای ارائه اطلاعات مربوط به سرمایه گذاری در زمینه نیروی انسانی و مشکلات عملی گردآوری اطلاعات سرمایه انسانی برای گزارشگری و درک مناسب این اطلاعات، گزارشگری سرمایه انسانی و کیفیت آن را به چالش کشانده و موجب عدم وجود اصول پذیرفته شده حسابداری مناسب برای ارزش گذاری منابع انسانی شده است. این در حالی است که حسابداری به عنوان یکی از شاخه های علوم انسانی، به دنبال گزارش وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی اشخاص، اعم از حقیقی و حقوقی است و اگر عامل انسان در گزارش وضعیت مالی و نتیجه عملیات سازمان در نظر گرفته نشود، ارزش های انسانی نیز

جایی در حسابداری نخواهد داشت، زیرا منابع انسانی اصلی‌ترین عامل در پیشبرد استراتژی‌های سازمان بویژه در سطح بین‌المللی هستند (مایر و ژین، ۲۰۱۸). در دنیای کنونی، مهمترین دارایی سازمان‌ها، نیروی انسانی آنها است که باید در کنار سایر دارایی‌ها، در حساب‌ها ثبت و گزارش شوند (طبرسا و پاکدل، ۱۳۸۶)، بنابراین، ضرورت استفاده از حسابداری منابع انسانی در عصر امروز انکارناپذیر و تأثیر نتایج بدست آمده از تلفیق اطلاعات حاصل از حسابداری منابع انسانی در پیشبرد سازمان‌ها، مدیریت‌های داخلی و خارجی و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران دال بر این ضرورت است. در واقع با ارزیابی این منابع ارزشمند و در اختیار قرار دادن اطلاعات حاصل از این ارزیابی‌ها، می‌توان در اتخاذ تصمیمات مربوط به امور مالی، سرمایه‌گذاری و غیره به مدیریت سازمان، کمک قابل توجهی کرد. بی‌تردید در دنیای رو به رشد و دانش محور امروز توجه به نیروی انسانی به‌عنوان محور توسعه و نظام شناسایی و اندازه‌گیری این منبع مهم و ارزشمند از ضروریات بوده و نقش مدیران به‌عنوان تصمیم‌گیران سازمانی و حسابداران به‌عنوان تصمیم‌سازان این عرصه پررنگ‌تر و حساس‌تر خواهد بود. در مجموع، بدون توجه به احتساب ارزش کارکنان در گزارش‌های مدیریتی و اختصاص یک ارزش کمی برای آنان، نمی‌توان انتظار داشت، پیشرفتی حاصل گردد که موجب بقا و ترقی در محیط پرتلاطم سازمان‌های امروزی شود (غفوری و همکاران، ۱۳۸۶). کما اینکه تحقیقات انجام شده در سراسر جهان، پس از درک اهمیت حسابداری منابع انسانی، راهکارهای نظری را پیش روی قرار داده، اما استفاده عملی این راهکارها نیازمند مطالعات دقیق‌تر و همچنین همکاری سازمان‌ها در بکارگیری عملی این روش‌ها در دوره‌ای از زمان جهت مشاهده نتایج و کشف نقاط ضعف آنها است (موازن و طبرسا، ۱۳۸۷). علی‌رغم مزایایی که در متن مقاله به آنها اشاره شد، همواره عموم الگوها و مدل‌های ذکر شده مورد انتقاد منتقدان حسابداری منابع انسانی بوده است. مهمترین انتقادات از عدم عینیت و ذهنی بودن روش‌های مختلف ناشی می‌شود. از همین منظر، چنین به نظر می‌رسد که اندیشمندان می‌بایست تلاش نمایند تا روش‌های خود را به گونه‌ای ارائه نمایند که بسوی عینیت و اتکاپذیری بیشتر و ذهنی بودن کمتر پیش رود (ستایش و حیدری، ۱۳۸۸). در همین راستا و براساس نظریه شناخت، عدم توانایی سنجش عینی منابع انسانی در دیدگاه جریان اصلی، مورد انتقاد قرار گرفته است که تشریح آن از حوصله بحث حاضر خارج است (توئیدی و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین، برای اندازه‌گیری فعالیت‌های

مرتبط با سرمایه انسانی باید از ابزار قابل اتکا استفاده شود. امروزه شرایط به گونه‌ای رقم خورده است که دیگر هیچ شرکتی در زادگاه خود از حاشیه امن برخوردار نبوده و اگر شرکتی خواهان بقا و ادامه حیات خود است، باید به فکر گسترش کسب و کار خود باشد. به همین منظور ضرورت دارد سازمان‌ها کانون توجه خود را از دارایی‌های فیزیکی و طبیعی، به دانش و به تبع آن به منابع انسانی معطوف دارند (طبرسا و پاکدل، ۱۳۸۶)، زیرا به رغم مخالفت‌ها با حسابداری منابع انسانی و با در نظر گرفتن رقابت شدید بین واحدهای اقتصادی در تمام سطوح ملی و بین‌المللی، چنانچه مدیران این واحدها خواهان افزایش سودآوری و بهره‌وری و کسب مزیت رقابتی در بازارهای داخلی و خارجی باشند، باید ضمن یافتن راه‌های دستیابی به این اهداف، در خصوص توسعه، بکارگیری، اصلاح و تخصیص منابع (خصوصاً منابع انسانی)، نهایت تلاش خود را کنند و همواره در پی یافتن پاسخ برای سوالات زیر باشند:

- سازمان چگونه می‌تواند منابع خود را به‌طور بهینه‌ای به سرمایه‌های انسانی و غیرانسانی تخصیص دهد؟
 - آیا هزینه‌های مصروفه برای آموزش و توسعه منابع انسانی قابل توجیه است؟
 - آیا از منابع انسانی موجود، با در نظر گرفتن سرمایه‌گذاری انجام شده بر روی این منابع، استفاده بهینه به عمل آمده است؟
 - راه‌های شناسایی و ارزشگذاری منابع انسانی به‌عنوان دارایی چیست؟
- در نهایت به نظر می‌رسد محققان علوم مختلف از جمله اقتصاد، مدیریت و حسابداری هنوز نتوانسته‌اند مدلی دقیق و فراگیر برای سنجش منابع انسانی ارائه دهند و این مبحث همچنان پس از سال‌ها بحث برانگیز باقی مانده است. در این راستا به همه دستگاه‌هایی که به نحوی از انحا از منابع انسانی استفاده می‌کنند، پیشنهاد می‌شود که با انجام و پیگیری تحقیقات در این زمینه، مشکلات پیاده‌سازی مدل حسابداری منابع انسانی را بررسی کنند و از طریق برپایی سمینارهای آموزشی، مدیران و ذینفعان را از فواید و نحوه ارزش‌گذاری منابع انسانی آگاه نمایند.

پی نوشت

۱ Scientific and technical (S&T)

منابع

- Alvarez Dominguez, A. (2011). The impact of human resource disclosure on corporate image. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 15(4), 279-298.
- American Accounting Association. (1973). Report of the committee on human resource accounting. *The Accounting Review*, 48(Supplement), 169-185.
- Babaei, F., Jahangiri, H. (2015). The Effect of Intellectual Capital on Profitability, Liquidity and Growth of the Current and further Periods of Accepted Companies in Tehran Stock Exchange. *Accounting Research*, 5(3), 65-90 (In Persian).
- Bassey, B. E., & Tapang, A. T. (2012). Capitalized human resources cost and its influence on corporate productivity: A study of selected companies in Nigeria. *International Journal of Financial Research*, 3(2), 48-59.
- Batra, G. S. (1996). Human resource auditing as a tool of human resource valuation: interface and emerging practices. *Managerial Auditing Journal*, 11(8), 23-30.
- Bavali, E., & Jokar, I. (2014). A new approach for measuring human resource accounting. *Management Science Letters*, 4(2), 335-340.
- Becker, G. S. (2009). *Human capital: A theoretical and empirical analysis, with special reference to education*. Chicago: University of Chicago Press.
- Bokhari, I. H., Qureshi, T. M., Bashir, F., & Hijzi, S. T. (2012). The yes, no decision is easy now: Is human capital accounting challenge for accountants. *African Journal of Business Management*, 6(15), 5281-5287.
- Bontis, N. (2003). Intellectual capital disclosure in Canadian corporations. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 7(1), 9-20.
- Bozeman, B., Dietz, J. S., & Gaughan, M. (2001). Scientific and technical human capital: an alternative model for research evaluation. *International Journal of Technology Management*, 22(7-8), 716-740.
- Bullen, M. L., & Eyler, K. A. (2010). Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital. *Journal of International Business and Cultural Studies*, 3(3), 1-16.
- Corley, E. A., Bozeman, B., Zhang, X., & Tsai, C. C. (2017). The expanded scientific and technical human capital model: the addition of a cultural dimension. *The Journal of Technology Transfer*, 44(3), 681-699.
- Dean, Passard C., McKenna, K., & Krishnan, V. (2012). Accounting for Human Capital: Is the Balance Sheet Missing Something? *International Journal of Business and Social Science*, 3(12), 61-64.
- Dehmardeh Ghalehno, M., Rakhshani, F., & Zarei, Hamid. (2016). The Inadequate Role of Women in Senior Accounting Positions, Annual Conference on Research in the Humanities and Social Studies, Article ID (COI): ACHSCONF01_067, Access on https://www.civilica.com/Paper-ACHSCONF01-ACHSCONF01_067.html (In Persian).

- Enyi, E. P., & Akindehinde, A. O. (2014). Human resource accounting and decision making in postindustrial economy. *International Journal*, 2(1), 19-35.
- Faghani, M., Zarei, H., Saeedi Garaghani, M., & Darsanj, S. (2019) the effect of intellectual capital on the relationship between corporate governance and tax avoidance, *Empirical Accounting Research*, 8 (4), 246-219 (In Persian).
- Flamholtz, E. G. (1999). *Human Resource Accounting*, Boston: Kluwer Academic Publishers.
- Flamholtz, E. G., & Randle, Y. (1998). *Changing the game: Organizational transformations of the first, second, and third kinds*. Oxford University Press.
- Flamholtz, E. G., Bullen, M. L., & Hua, W. (2002). Human resource accounting: a historical perspective and future implications. *Management Decision*, 40(10), 947-954.
- Ghafouri, D. Sabeti, A.R., & Tabarsa, Gh. (2007). Recent Trends and Future Developments in Human Resource Accounting, *Accountant*, 187, 70-73 (In Persian).
- Ghanbari, M., Yasemi, M. S., & Abduzadeh, M. (2017). Human Resource Accounting and Determining the Value of Human Capital and its Relationship with Information Management, *New Research in Management and Accounting*, 21,175-185 (In Persian).
- Guthrie, J., & Murthy, V. (2009). Past, present and possible future developments in human capital accounting: a tribute to Jan-Erik Gröjer. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 13(2), 125-142.
- Hai-Ming, C., & Ku-Jun, L. (2003). The measurement of human capital and its effects on the analysis of financial statements. *International Journal of Management*, 20(4), 470-478.
- Hejazi, R., Alipour, M. (2016). The Importance of Measuring Intellectual Capital, *Accounting Research*, 5 (4), 1-19 (In Persian).
- Hemmat, M., Tabarsa, Gh. (2008). Human Resource Accounting, A New Approach to Accounting, *Accountant*, 197, 38-47 (In Persian).
- Hermanson, R. H., Brummet, R. L., Elias, N., Flamholtz, E. G., Irish, R. R., Kretschmar, C. G., ... & Vertigan, M. J. (1973). Report of the Committee on Human Resource Accounting. *The Accounting Review*, 48.
- Heydari M.Gh. Setayesh, M.H. (2009). Human Resources Accounting techniques, *Accounting Knowledge and Research*, 19, 10-15 (In Persian).
- Ijeoma, N., Bilesanmi, A. O., & Aronu, C. O. (2013). Determining the contribution of human resource accounting (HRA) on financial statement of Nigerian banks using the mantel test analysis. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 2(10), 51-55.
- Ikpefan, O. A., Kazeem, B. L. O., & Taiwo, J. (2015). Human capital accounting and performance of microfinance banks (MFB) in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(1), 65-75.
- Järilström, M., Saru, E., & Vanhala, S. (2018). Sustainable human resource management with salience of stakeholders: A top management perspective. *Journal of Business Ethics*, 152(3), 703-724.
- Jelil, A. A., Olotu, A. E., & Omojola, S. O. (2014). Optimizing the effectiveness of financial reporting through human resources accounting. *International Journal of Accounting Research*, 2(1), 30-42.

- Jeroh, E. (2013). Human capital accounting and the comparability of financial statements in Nigeria. *Journal of Accounting Management*, 3(2), 53-63.
- Johanson, U., Eklov, G., Holmgren, M., & MÅrtensson, M. (1999, June). Human resource costing and accounting versus the balanced scorecard: a literature survey of experience with the concepts. In *International Symposium on Measuring and Reporting Intellectual Capital: Experiences, Issues, and Prospects*, OECD, Amsterdam, June.
- Kashive, N. (2013). Importance of human resource accounting practices and implications of measuring value of human capital: Case study of successful PSUs in India. *XIMB Journal of Case Research*, 4(02), 113-143.
- Kirfi, M. M., & Abdullahi, A. (2012). Human capital accounting: Assessing possibilities for domestication of practice in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3(10), 57-63.
- Kodwani, D., Deo, A., & Tiwari, R. (2007). Human resource accounting-a new dimension. In *Canadian Accounting Association (CAAA) 2006 Annual Conference*.
- Lev, B., & Schwartz, A. (1971). On the use of the economic concept of human capital in financial statements. *The Accounting Review*, 46(1), 103-112.
- Mashayekh, Sh., Adampira, S., & Amenah, A. (2011). The Impact of Intellectual Capital on Corporate Performance Indicators, *Accounting Research*, 1(2), 79-104 (In Persian).
- Masih A.A., Vahidyan, M., & Hashemi, S.S. (2017). A Review on Intellectual Capital Accountancy Research, *Accounting Knowledge and Research*, 49 (In Persian).
- Mayo, A. (2001). *Human Value of the Enterprise*. London: Nicholas Brealey Publishing.
- Meyer, K. E., & Xin, K. R. (2018). Managing talent in emerging economy multinationals: Integrating strategic management and human resource management. *The International Journal of Human Resource Management*, 29(11), 1827-1855.
- Myers, M. S., & Flowers, V. S. (1974). A framework for measuring human assets. *California Management Review*, 16(4), 5-16.
- Naseri, A., & Zarei, H. (2016). Why Female Accountants Prefer to Change their Job in Zahedan, *Financial Accounting Research*, 8 (4), 92-77 (In Persian).
- Noravesh, I. (1995). Human Resource Accounting, *Journal of Accounting Studies*, 1(In Persian).
- Okeke, R. (2016). Human capital accounting: A literature review. *Accounting*, 2(1), 1-10.
- Ployhart, R. E., & Moliterno, T. P. (2011). Emergence of the human capital resource: A multilevel model. *Academy of Management Review*, 36(1), 127-150.
- Rafi, A. N. M., & Hossain, M. T. (2018). Human Resource Accounting: Issues, Beneficial Proponents and Constraints. *Global Journal of Management and Business Research*.
- Raj, P. B. A., & Arputharaj, S. (2018). Human Resource Accounting: A Study on Advances in Concepts, Methods and Applications of Human Resources Accounting. *International Journal*, 6(2).

- Rana, K., & Maheshwari, S. K. (2005). A marginal monetary worth (MMW) human valuation model. *Scientific Journal of Administration Development*, 3, 70-92.
- Ravichandra, T., Chacko, A., & Ganguly, S. (2015). Human capital accounting. *International Journal of Research in Finance and Marketing*, 5(1), 18-25.
- Reese, A. (2001). Human Resource Accounting, *Tadbir*, 511 (In Persian).
- Roslender, R., Stevenson, J., & Kahn, H. (2006). Employee wellness as intellectual capital: an accounting perspective. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 10(1), 48-64.
- Sangeladji, M. A. (1975). A theoretical and empirical investigation of human resource accounting (Doctoral dissertation, The University of Oklahoma).
- Scarpello, V., & Theeke, H.A. (1989). Human resource accounting: A measured critique. *Journal of Accounting Literature*, 8, 265-80.
- Singh, H. K., & Singh, V. (2009). Human resource accounting practices in infosys technologies ltd: An evaluation. *Management Insight*, 5(1), 67-73.
- Stanko, B. B., Zeller, T. L., & Melena, M. F. (2014). Human asset accounting and measurement: Moving Forward. *Journal of Business & Economics Research (Online)*, 12(2), 93.
- Steen, A., & Welch, D. (2011). Are accounting metrics applicable to human resources? The case of return on valuing assignments. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 5(3), 57-72.
- Stephenson, B. Y., & Franklin, S. G. (1982). Human resource accounting: Dollars and sense for management. *Business & Society*, 21(1), 46-50.
- Tabarsa, Gh., Pakdel, S. (2007). The Opportunities and Challenges of Human Resources Accounting Systems with the Approach of New Organizations, *Accountant*, 188, 27-41 (In Persian).
- Theeke, H. A. (2005). A human resource accounting transmission: shifting from failure to a future. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 9(1), 40-59.
- Tofangsaz, A., Vakilifard, H., Talebnia, G., & Pour, M. G. (2013). An Investigation into Methods of Human Resource Valuation in the Iranian Private Banks (The Case Study of Shahr Bank). *Journal of Basic and Applied Scientific Research*, 3(8), 727-739.
- Toulson, P. K., & Dewe, P. (2004). HR accounting as a measurement tool. *Human Resource Management Journal*, 14(2), 75-90.
- Tweedie, D., Wild, D., Rhodes, C., & Martinov- Bennie, N. (2019). How does performance management affect workers? Beyond human resource management and its critique. *International Journal of Management Reviews*, 21(1), 76-96.

- Verma, S & Dewe, P. (2008). Valuing human resources: Perceptions and practices in UK organizations. *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, 12(2), 102-123.
- Verma, S., & Dewe, P. (2004). Valuing human resources. ACCA RESEARCH REPORT.
- Zamani G. M., Mohajerani, M. (2012). Intellectual Capital Valuation, *Accounting Research*, 2 (2), 107-118 (In Persian).

