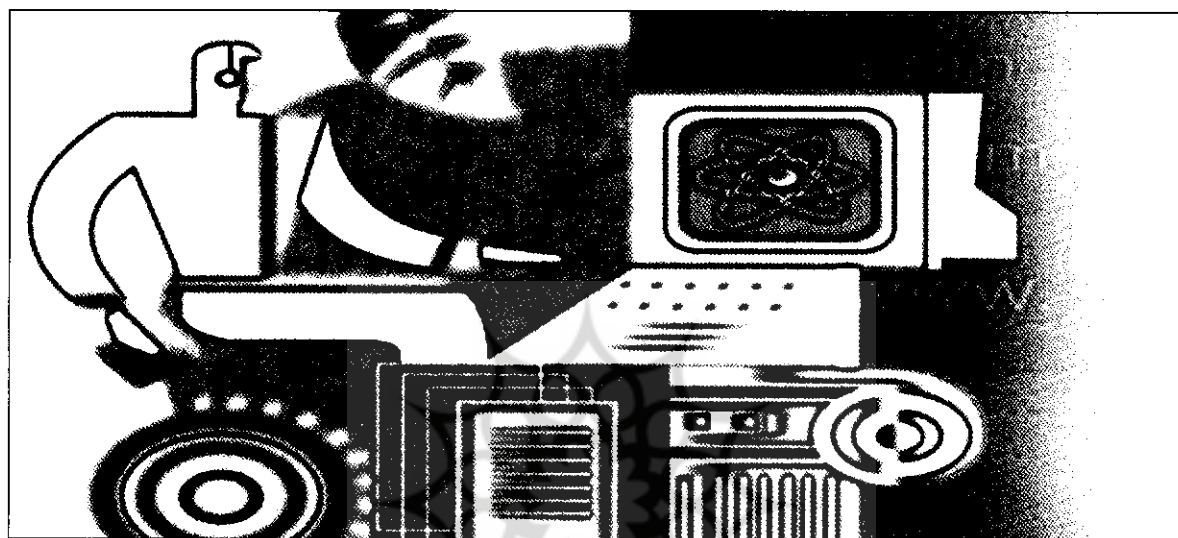


حسابداری منابع انسانی، رویکردی نوین در حسابداری



دکتر غلامعلی طبرسا

عضر هیئت علمی دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه شهیدبهشتی

مؤژان همت

کارشناس ارشد مدیریت

اندازه‌گیری‌های پولی^۵،
اندازه‌گیری‌های غیرپولی^۶؟

مقدمه

می‌توان گفت که عصر صنعت و تفکر خالص صنعتی، سپری شده و هم اکنون دوره اقتصاد مبتنی بر دانش است. یا به عبارتی، تولید ثروت و ارزش افزوده از دانش آغاز 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 ببریم، زیرا دوره اخیر تحقیق، تفکر و

حقیقت سیستم اطلاعاتی است که می‌تواند به مدیران در تصمیم‌گیری‌های مربوط به منابع انسانی و تحقق اهداف سازمان کمک بسزایی کند، همچنین می‌تواند استنتاجاتی را برای سهامداران و سرمایه‌گذاران در بنگاه به‌گونه‌ای فراهم کند که براساس دارایی‌های منابع انسانی، شرکت‌ها را برای سرمایه‌گذاری انتخاب نمایند.

واژه‌های کلیدی

حسابداری منابع انسانی^۱، سیستم اطلاعاتی^۲، هزینه‌یابی منابع انسانی^۳، ارزش‌گذاری منابع انسانی^۴،

چکیده

حسابداری منابع انسانی، رویکرد جدیدی در حسابداری است که عمر نسبتاً کوتاهی دارد. حسابداری منابع انسانی را می‌توان تلفیقی از دو حوزه مدیریت منابع انسانی و حسابداری دانست. در این مقاله، سعی شده است ضمن مروری بر پیدایش و سیر تحول الگوی جدیدی به نام حسابداری منابع انسانی، برخی کاربردها و ابعاد اصلی آن بررسی شود. دو بُعد عمده حسابداری منابع انسانی را می‌توان هزینه‌یابی منابع انسانی و ارزش‌گذاری منابع انسانی دانست. حسابداری منابع انسانی در

هزینه‌های جایگزینی و ارزش اقتصادی انسان‌ها در سازمان می‌پردازد. (Jasrotia, 2000, 3)

با توجه به این مسائل، بسیاری از سازمان‌ها در سراسر دنیا حسابداری منابع انسانی را به عنوان عنصر ضروری وارد سازمان خود کردند و به صورت مستمر برای توسعه و به‌کارگیری عملیاتی آن به ویژه در حوزه تدوین اهداف و راهبردهای سازمان تلاش می‌کنند.

سیر تحول حسابداری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی پیش روی ما، در چندین برهه زمانی دستخوش تغییر و تحول شده است و ظهور آن به سال ۱۹۶۰ برمی‌گردد و از آن زمان تاکنون در ابعاد مختلفی توسعه یافته است. دلایل خاص و مهمی برای این توسعه و تکامل وجود دارد که از آن جمله می‌توان به نظریه اقتصادی سرمایه انسانی، نظر روان‌شناسان سازمانی درباره رهبری اثربخش و نگرش جدید به منابع انسانی اشاره کرد. با این توضیح، در ادامه، مراحل توسعه حسابداری منابع انسانی به اختصار مورد اشاره قرار می‌گیرد:

اولین مرحله (۱۹۶۶-۱۹۶۰): مرحله پیدایش مفاهیم اصلی حسابداری منابع انسانی و مورد توجه قرار گرفتن این رشته است. تعدادی از نظریه‌پردازان اولیه حسابداری، از این نگرش حمایت کردند که با افراد مانند سایر دارایی‌ها رفتار و ارزش افراد محاسبه شود. (Flamholtz و همکاران، ۲۰۰۲: ۳) علاوه بر آن‌ها، جامعه‌شناسان و

مطرح شده، حسابداری برای منابع انسانی^۹ سازمان می‌باشد که می‌توان آن را الگوی جدیدی در عرصه اقتصاد دانست. بسیاری از متخصصان اعتقاد دارند که منابع انسانی، دارایی‌های باارزشی برای سازمان هستند و این دارایی‌ها باید اندازه‌گیری شوند. (Theeke, 2005, 1) زیرا سازمان می‌تواند با اندازه‌گیری توانایی‌های کارکنان در تمام سطوح، از دانش و توانایی آنها ایجاد ارزش کند. (Jasrotia, 2000, 1) انسان را می‌توان تلفیقی از دو حوزه حسابداری و مدیریت منابع انسانی دانست و عبارت از کاربرد مفاهیم و روش‌های حسابداری در محدوده مدیریت منابع انسانی است (رضایی، ۱۳۸۳، ۲) و به عبارت دیگر، حسابداری منابع انسانی، الگو و 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 (Flamholtz, 1998, 110). حسابداری منابع انسانی، کارکنان را قادر به مشارکت موفق در پیشبرد اهداف سازمان می‌سازد. در حقیقت، حسابداری منابع انسانی، سیستم اطلاعاتی^{۱۰} است که به مدیریت می‌گوید چه تغییراتی در طول زمان در منابع انسانی سازمان رخ داده است. علاوه بر آن به تصمیم‌گیری سهامداران، مدیریت و کنترل داخلی کمک می‌کند. حسابداری منابع انسانی همچنین به سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی،

تصور نوینی را می‌طلبد. سازمان‌های امروزی، از هر نوع، باید به تجدید ساختار و فرآیند، تنظیم روابط و استفاده بهینه از منابع انسانی خود بپردازند که بهتر است آن را سرمایه‌های انسانی بنامیم. (قریشی، ۱۳۸۴).

در اقتصاد جدید، دارایی‌های مسجازی و ناملموس^۷ همراه با دارایی‌های واقعی و ملموس^۸ ارزش یک سازمان را مشخص می‌کنند. اکثر سازمان‌ها می‌توانند اطلاعات دقیقی درباره دارایی‌های ملموس خود مانند زمین، ساختمان، ماشین‌آلات و تجهیزات ارائه دهند ولی 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 (Jasrotia, 2000, 1). 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 فعلی حسابداری به شمار می‌رود. (نسوروش، ۱۳۷۴، ۶۸) صورت‌های مالی سنتی، در شرایط فعلی توانایی انعکاس دارایی‌هایی را از دست داده‌اند که در طول زمان ایجاد ثروت می‌کنند. سابقاً، دارایی‌ها و بدهی‌های مندرج در صورت‌های مالی، ملموس بودند ولی در حال حاضر، با ورود به دوره اقتصاد دانش‌محور، طبقه‌بندی متفاوتی در دارایی‌های سازمان به وجود آمد. (Johnson و همکاران، ۱۹۹۸، ۱۴). دیدگاه جدید

روانشناسان سازمانی به این امر توجه داشتند و می‌توان گفت دیدگاه منابع انسانی و اثربخشی رهبری مطرح شده توسط لیکرت، مبتنی بر این است که افراد، منابع سازمانی قابل ارزشگذاری هستند. (Johanson و همکاران، ۱۹۹۸: ۱۵)

دومین مرحله توسعه (۱۹۷۱-۱۹۶۶): دوره پژوهش‌های علمی بود که به منظور شفاف‌سازی زمینه‌های مختلف حسابداری منابع انسانی انجام شد. در این زمان، تحقیقات معدودی در زمینه کاربرد حسابداری منابع انسانی و نحوه استفاده آن در مراحل مختلف تصمیم‌گیری در سازمان، صورت گرفت. (Theeke, 2005, 3)

سومین مرحله (۱۹۷۶-۱۹۷۱): پیاده‌سازی عملی نظریه‌های حسابداری منابع انسانی در سازمان‌های مختلف بود، در این مرحله با وجود تمام امیدهای موجود به نتیجه‌گیری مثبت از این تجربیات، اثرات جانبی منفی آن، اشتباهات نظریه حسابداری منابع انسانی در تعریف اهداف آن را به وضوح نشان داد. با این حال مرحله سوم، توانست اهمیت تاثیر مفاهیم و الگوهای حسابداری منابع انسانی بر تصمیم‌گیری‌های مدیران اجرایی و سرمایه‌گذاران را بیش از پیش قوت بخشد.

مرحله چهارم (۱۹۸۰-۱۹۷۶): می‌توان دوره رکود حسابداری منابع انسانی نامید، دلیل کاهش توجه به حسابداری منابع انسانی در این دوره مشکلات به وجود آمده در ادامه تحقیقات بود که از آن جمله می‌توان پیچیدگی حسابداری منابع انسانی، عدم

همکاری سازمان‌ها در پیاده‌سازی تحقیقات به صورت عملی و هزینه‌های بیشمار انجام این پژوهش‌ها را نام برد. (Flamholtz و همکاران، ۲۰۰۲)

مرحله پنجم (از سال ۱۹۸۰ تاکنون): می‌توان اوج توجه به حسابداری منابع انسانی دانست. عوامل بسیاری در توجه مجدد به حسابداری منابع انسانی نقش داشتند که می‌توان سه عامل را ذکر کرد:

۱) علاقه‌مندی اکثر کشورها به مساله بازده سرمایه در هر فعالیت اقتصادی.

۲) مطرح شدن کشور ژاپن به عنوان رقیب اصلی تجارت غرب با توجه مدیریت صحیح ژاپنی‌ها در زمینه منابع انسانی.

۳) تحول بنیادی اقتصاد در جهان به خصوص در آمریکا که می‌توان آن را گذر از اقتصاد صنعتی به اقتصاد خدمات فناوری پیشرفته دانست. (Flamholtz, 1998, 24)

پر واضح است که در اقتصاد خدمات فناوری، نیروی انسانی دارایی به شمار می‌آید و این دارایی مانند هر دارایی دیگری نیازمند حسابداری و مدیریت صحیح می‌باشد. مجموعه این عوامل باعث توجه روزافزون به حسابداری منابع انسانی شد.

برخی کاربردهای حسابداری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی در اخذ تصمیمات مدیریتی در مورد هزینه و ارزش کارکنان سازمان، تاثیر به سزایی دارد. به طور کلی، حسابداری منابع انسانی در سازمان دارای کاربردهای گوناگونی است که به برخی از مهم‌ترین

آنها اشاره می‌شود:

۱- تهیه و ارائه اطلاعات کمی جهت تصمیم‌گیری مدیریت

مطالعات انجام شده در رابطه با حسابداری منابع انسانی، نشان داده است که این رشته جدید در مدیریت و تصمیم‌گیری‌های مدیریت تاثیر بسزایی داشته است. اطلاعات حاصل از حسابداری منابع انسانی، می‌تواند تصمیمات و فرآیند تصمیم‌گیری مدیریت را تغییر دهد. حسابداری منابع انسانی به شناسایی هزینه افراد و بازینی آن مخارج، شناسایی هزینه‌های آموزش، تحقیق و توسعه و خدمات کمک می‌کند. این مساله ممکن است باعث شود که مدیران در شرایط مشابه تصمیم متفاوتی اتخاذ کنند. به عنوان نمونه، تصمیمات مدیران منابع انسانی به دلیل روشن شدن برخی از هزینه‌های پنهان در زمان اخراج کارکنان تحت تاثیر قرار گرفت (Jaggi & Lau, 1999, 2) یا با شناسایی هزینه‌های جذب که قبلاً نادیده گرفته می‌شد، تصمیم‌گیری برای جذب نیروی جدید در مقابل پرورش و بهسازی نیروهای داخل سازمان تسهیل شد. (Johanson & Nilson, 1996) همچنین حسابداری منابع انسانی در جایی که ارزش دارایی‌های انسانی یک عامل مهم تلقی می‌شود، در تصمیمات مربوط به ادغام یا کوچک کردن سازمان‌ها، نقش مهمی را ایفا می‌کند. (Jasorotia, 2000, 3) این نوع تصمیمات که قبلاً ممکن بود بر مبنای تجربی یا سعی و خطا اتخاذ شود به مدد حسابداری منابع انسانی مورد تجدید نظر اساسی قرار گرفت و بر پایه‌های منطقی و علمی استوار شد.

۲- ارائه اطلاعات مفید به

سرمایه‌گذاران و ذینفعان^{۱۱} سازمان
الیاسون (۱۹۹۰) مطرح می‌کند که
افزایش اختلاف بین ارزش بازار و ارزش
دفتری، یکی از نشانه‌های ناتوانی بازار
سرمایه در تخمین ارزش واقعی شرکت
است. در بسیاری از مطالعات، نشان
داده شده است که آنچه در حسابداری
لحاظ می‌شود و نحوه به‌کارگیری
استانداردهای حسابداری می‌تواند بر
رفتار شرکت‌ها و همچنین قیمت سهام
آنها اثر بگذارد. بنابراین محققان
دریافتند که تغییرات سیستم حسابداری
در افزایش یا کاهش سود، بر قیمت
سهام تسایر خواهد گذاشت
(Eliasson, 1990, 276). مسطالعات
دیگری موجود، نشان می‌دهد اطلاعات
حسابداری و هزینه‌یابی منابع انسانی
می‌تواند تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و
چگونگی تفکر آنان را نسبت به شرکت
تغییر دهد.

هرمانسون و دیگران گزارش داده‌اند
که روش جدید محاسبه و حسابداری
مزایای پس از بازنشستگی، باعث تغییر رفتار
بسیاری از شرکت‌ها شد. بسیاری از
شرکت‌ها، هنگامی که متوجه شدند باید
مزایای پس از بازنشستگی را جزء بدهی‌های
شرکت به ثبت برسانند، اقدام به محدود
کردن و کاهش برنامه‌های بازنشستگی
کردند. (Jaggi lau, 1999, 7)

به‌طور کلی، هنگامی که سازمان‌ها بر
روی کارکنان خود سرمایه‌گذاری
می‌کنند، این سرمایه‌گذاری به سختی به
چشم سرمایه‌گذاران می‌آید، زیرا
اطلاعات بسیار کمی یا تقریباً هیچ
اطلاعاتی در صورت‌های مالی وجود
ندارد. فقدان اطلاعات منابع انسانی

ممکن است بدین معنا باشد که بازار قادر به
تشخیص تفاوت بین سرمایه‌گذاری بر روی
کارکنان و مخارج کارکنان نیست.
(Nilson & Johanson, 1996) به
اختصار می‌توان گفت بالحاظ ارزش
دارایی‌های انسانی در صورت‌های
مالی، اطلاعات صحیح‌تری برای
تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان
بیرونی سازمان فراهم می‌شود.

۳- کمک به سنجش هزینه و ارزش
منابع انسانی

در حسابداری سنتی، افراد در
سازمان، هزینه تلقی می‌شدند، یعنی
تمام سرمایه‌گذاری‌های در منابع
انسانی، به عنوان هزینه ثبت و این امر
باعث می‌شد که اطلاعات مربوط به
سود و زیان در صورت‌های مالی صحیح
و دقیق نشان داده نشود. در حالی که اگر
سرمایه‌گذاری در منابع انسانی، امکان
بالقوه ارائه خدمات آتی را داشته باشد،
دارایی به حساب می‌آید که در این
حالت آن قسمت از مخارج باید برای هر
دوره محاسبه و به عنوان هزینه آن دوره ثبت
شود که متناسب با عمر مفید سپری شده
دارایی است. (Flamholtz, 1998:111)
به عبارت دیگر، سرمایه‌گذاری به عنوان
دارایی انسانی در نظر گرفته می‌شود و
طی عمر مفید مورد انتظار آن مستهلک
می‌شود، در حقیقت، حسابداری منابع
انسانی، روش درست برخورد با هر نوع
مخارج مربوط به منابع انسانی را به
مدیریت نشان می‌دهد. نشان دادن و
تعیین ارزش هزینه‌های انجام شده برای
جذب، توسعه و بهبود توانایی‌های
کارکنان در قالب دارایی زمانی میسر می
شود که نظام حسابداری منابع انسانی در

سازمان مستقر و مورد عمل قرار گیرد.
ابعاد مهم حسابداری منابع انسانی
با توجه به مطلب ذکر شده،
حسابداری منابع انسانی را می‌توان از دو
روش بررسی کرد: تجزیه و تحلیل مبتنی
بر هزینه و تجزیه و تحلیل مبتنی بر
ارزش. روش مبتنی بر هزینه بر عوامل
هزینه تاکید دارد که مرتبط با هزینه اولیه،
هزینه جایگزینی یا هزینه فرصت است.
روش مبتنی بر ارزش فرض می‌کند که
ارزش منابع انسانی به توانایی آنها در
کسب درآمد بستگی دارد که این روش
را می‌توان به دو شاخه اندازه‌گیری پولی
و غیرپولی تقسیم کرد. با این توصیف دو
بعد اصلی حسابداری منابع انسانی را در
زیر به تفصیل بررسی می‌کنیم:

الف) هزینه‌یابی منابع انسانی^{۱۲}:

به طور کلی، هزینه عبارت از بهای
دستیابی به منافع یا خدمات است.
(Flamholtz, 1998, 55). از لحاظ
مفهومی و نظری مخارج می‌تواند به
هزینه یا دارایی تبدیل شود. هزینه آن
بخش از مخارج است که در دوره جاری
حسابداری به مصرف رسیده و دارایی،
مخارجی است که انتظار می‌رود در
دوره‌های مالی آتی، منافع داشته
باشد. مساله اصلی در حسابداری،
تشخیص، تعیین و اندازه‌گیری این دو
جزء مخارج است.

هزینه‌ها را می‌توان به دو جزء هزینه‌های
مستقیم و هزینه‌های غیرمستقیم تقسیم
کرد:

هزینه‌های مستقیم: هزینه‌هایی هستند
که می‌توان مستقیماً آن را به فعالیت،
محصول یا منبع ربط داد.

هزینه‌های غیرمستقیم: هزینه‌های ۴۱
هستند که نمی‌توان آنها را به فعالیت یا

منبع ربط داد، بلکه به منظور استفاده عمومی در بیشتر از یک فعالیت تقبل می‌شوند (Flamholtz, 1995, 56).

لازم به ذکر است که نوعی از هزینه‌ها را به عنوان هزینه‌های منابع انسانی می‌شناسند. هزینه‌های منابع انسانی، هزینه‌هایی هستند که به منظور استخدام یا جایگزینی افراد در سازمان صرف می‌شوند. گروگر و جانسون، هزینه منابع انسانی را می‌توان به طور واضح در صورت سود و زیان نشان داد. به عنوان نمونه، هزینه‌های منابع انسانی در شرکت ولو در نمایشگر ۱ ارائه شده است:

انسانی تقبل می‌شوند و شامل هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم می‌باشند (Flamholtz, 1998, 56). هزینه‌های اولیه را می‌توان به دو گروه هزینه‌های دستیابی منابع انسانی و هزینه‌های آموزش و بهسازی تفکیک کرد. این هزینه‌ها را می‌توان در قالب نمایشگر ۲ نشان داد:

الف - هزینه‌های دستیابی^{۱۴} منابع انسانی

هزینه‌هایی است که سازمان برای کارمندیابی، انتخاب و استخدام و انتصاب نیروی انسانی جدید متحمل

نمایشگر ۱- هزینه‌های منابع انسانی در شرکت ولو (Grojer & Johanson 1996)

مبلغ	مبلغ
	درآمد
۵۰۲	هزینه‌های اولیه
(۹۶)	ارزش افزوده ناخالص
۲۰۸	استهلاک
(۱۱۰)	ارزش افزوده خالص
۲۹۸	حقوق و دستمزد مستقیم
(۱۹۸)	ترک خدمت
(۳۷)	هزینه غیبت
(۳۷)	هزینه فردی/عمومی
(۱۷)	هزینه بازنشستگی
(۷)	هزینه کل کارکنان
۲۱۶	سود(زیان)
(۱۸)	

آژانس‌های استخدامی و...) باشد. هزینه‌های انتخاب، تابعی از گام‌های متنوع فرآیند انتخاب، مانند پذیرش درخواست، مصاحبه اولیه، آزمون استخدامی، مصاحبه عمیق، بررسی از طریق معرف و... می‌باشد. (Flamholtz, 1998, 120) و از طرف دیگر، سازمان می‌تواند با انتقال افراد از سایر بخش‌ها نیروی مورد نیاز خود را جذب کند که این کار نیز هزینه‌های غیرمستقیم خود را دارد.

ب - هزینه‌های آموزش و بهسازی^{۱۵} مخارجی است که به منظور آموزش فرد برای رساندن او به سطح مطلوب عملکرد صرف می‌شود و به صورت‌های مختلفی مانند آموزش رسمی، آموزش ضمن خدمت، کارگاه آموزشی می‌باشد. هزینه آشناسازی با معرفی مقدماتی همراه است که به طور عادی در سازمان روی می‌دهد. این فرآیند معمولاً شامل بحث در مورد تاریخچه سازمان، خط مشی‌ها و رویه‌ها، مزایا و غیره می‌باشد. هزینه آموزش رسمی نیز معمولاً برای موقعیت‌های استاندارد کلاسی تقبل می‌گردد و کارمند با دستورالعمل‌های مربوط به پستی آشنا می‌شود که باید اشفال کنند. هزینه آموزش ضمن خدمت، برای آموزش فرد حین انجام شغل به جای یک موقعیت کلاسی صرف می‌شود و به دو صورت رسمی و غیررسمی می‌باشد. آموزش ضمن خدمت رسمی معمولاً با دستورالعمل‌های مکتوب و برنامه زمستانی همراه است. (Flamholtz, 1998, 121) هزینه‌های غیرمستقیم آموزش و بهسازی بسیار

می‌شود. هزینه‌های کارمندیابی می‌تواند از تهیه درخواست یا تقاضای رسمی برای مشاغل موجود تا مشخص کردن روش‌های جستجو برای پست مورد نظر (مانند آگهی از طریق روزنامه، تلویزیون،

فلام هولتس، هزینه‌های منابع انسانی را به دو دسته تقسیم می‌کند:
۱- هزینه‌های اولیه^{۱۳}
هزینه‌هایی هستند که به منظور دستیابی، آموزش و بهسازی نیروی

نمایشگر ۲- هزینه‌های اولیه منابع انسانی

هزینه‌های اولیه منابع انسانی			
هزینه آموزش و بهسازی منابع انسانی		هزینه دستیابی منابع انسانی	
هزینه غیرمستقیم	هزینه مستقیم	هزینه غیرمستقیم	هزینه مستقیم
- زمان آموزش‌دهنده - کاهش بهره‌وری در زمان آموزش	- هزینه‌های آموزش رسمی و آشناسازی - هزینه آموزش ضمن خدمت	- ارتقا از داخل	- کارمندیابی - انتخاب - استخدام - انتصاب

مهم می‌باشد، زیرا اغلب بهره‌وری در زمان آموزش بسیار کاهش می‌یابد و این هزینه نادیده گرفته می‌شود. ۲- هزینه‌های جایگزینی^{۱۶} نیروی انسانی به هزینه‌هایی برمی‌گردد که به منظور جایگزین کردن منابع انسانی فعلی با افراد جدید تقبل می‌شود. این نوع هزینه نیز شامل هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم می‌باشند که در نمایشگر ۳ نشان داده می‌شود:

نمایشگر ۳- هزینه‌های جایگزینی منابع انسانی

هزینه‌های جایگزینی منابع انسانی					
هزینه انفصال		هزینه آموزش و بهسازی منابع انسانی		هزینه دستیابی منابع انسانی	
هزینه غیرمستقیم	هزینه مستقیم	هزینه غیرمستقیم	هزینه مستقیم	هزینه غیرمستقیم	هزینه مستقیم
- هزینه خالی بودن پست در حال جستجو	- عدم کارایی قبل از ترک خدمت	- زمان آموزش دهنده - کاهش بهره‌وری در زمان آموزش	- هزینه آموزش رسمی و آشناسازی - هزینه آموزش ضمن خدمت	ارتقا از داخل	- کارمندیابی - انتخاب - استخدام - انتصاب

عناصر هزینه جایگزینی نیروی انسانی شامل هزینه‌های دستیابی، آموزش و بهسازی و هزینه‌های انفصال است. هزینه انفصال، به هزینه‌هایی اطلاق می‌گردد که سازمان به علت جدایی فرد متقبل می‌شود. در زمان پایان خدمت کارمند، سازمان مخارجی را به کارمند پرداخت می‌کند. (هزینه مستقیم) و معمولاً پیش از ترک شغل کارآیی شاغل کاهش می‌یابد. همچنین زمان خالی ماندن پست مذکور، سازمان هزینه‌های غیرمستقیمی را نیز تقبل خواهد کرد. با توجه به شناسایی و طبقه‌بندی هزینه‌های منابع انسانی می‌توان از طریق برآورد زمان لازم برای هر مرحله و میانگین هزینه هر مرحله، میزان هزینه کل منابع انسانی را محاسبه کرد. در این رابطه و برای روشن شدن بحث، نمایشگر ۴ ارائه می‌گردد. باید توجه داشت که این مخارج دارایی تلقی می‌شوند و به حساب هر یک از افراد منظور می‌گردد، سپس طی عمر مفید تخمین زده شده، به عنوان هزینه تخصیص می‌یابند و مستهلک می‌شوند. بررسی‌های انجام شده توسط دانشمندان نشان می‌دهد که حسابداری و هزینه‌یابی منابع انسانی در طول دهه ۹۰ در کشور سوئد بیش از سایر کشورها مرسوم شد. گروگر و جانسون اظهار می‌دارند که علاقه شدید به حسابداری و هزینه‌یابی منابع انسانی در این کشور با عوامل زیادی مرتبط بود که ۴ عامل اصلی آن عبارتند از:

(۱) آموزش فشرده در زمینه حسابداری و هزینه‌یابی منابع انسانی توسط دانشگاه‌ها و مشاوران.

(۲) به کارگیری حسابداری و هزینه‌یابی منابع انسانی برای مسئولیت بخشیدن و ارتقای جایگاه مدیران منابع انسانی به

نمایشگر ۴- هزینه کل کارمندیابی و انتخاب (Flamholtz, 1998, 149)

اجزا	پست سازمانی	۱	۲	۳	۴	۵
		نرخ حقوق (دلار)	زمان مورد نیاز	۲×۱	نسبت تخصیص	۳×۴
هزینه‌های نیروی کار						
دستیابی	کارمند دفتری	۶/۸	۰/۱	۰/۶۸	۲	۱
کارکنان توزیع آگهی	ماشین‌نویس	۶/۸	۲	۱۳/۶	۲	۲۷
جستجو و طبقه‌بندی	کارکنان ستاد	۱۲/۴۶	۴	۵۰	۲	۱۰۰
هزینه چاپ		۹/۶۸	۰/۵	۴/۸۳	۲	۱۰
انتخاب:						
بازنگری نامزدهای شغل	رئیس شعبه	۱۳/۹۳	۰/۸	۱۱/۹۵	۲	۲۶
توجیه	رئیس شعبه	۱۳/۹۳	۰/۲۵	۳/۷۳	۲	۱۱
مصاحبه‌ها	رئیس شعبه	۱۳/۹۳	۲/۵	۵۲/۲۹	۲	۱۵۷
	رئیس شعبه	۱۷/۷۶	۲	۳۵/۵۲	۲	۱۰۷
پرسنل:						
فرآیندی	کارمند دفتری	۵/۵۲	۲/۵	۱۳/۸	۱	۱۳
آشناسازی	رئیس شعبه	۱۲/۴۶	۰/۵	۶/۲۳	۱	۶
جمع هزینه نیروی انسانی						
کل هزینه نیروی کار = جمع هزینه نیروی انسانی × (مزایا + ۱ = ۳/۱)						
۴۶۸						
۶۰۹						
سایر هزینه‌ها:						
خدمات رایانه‌ای						
۵						
مواد چاپ						
۳۹						
هزینه کل کارمندیابی و انتخاب						
۶۵۲						

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

ارزش‌گذاری منابع انسانی می‌باشد (Dewe & verma, 2004, 1). مفهوم ارزش منابع انسانی مبتنی بر نظریه ارزش در اقتصاد عمومی است. انسان مانند سایر منابع دارای ارزش است زیرا قادر به ایجاد منافع بالقوه آتی است. در اصل می‌توان ارزش انسان را نیز مانند

حرکت به سمت اقتصاد بازار محور. (Grojer & Johanson, 1996)
ب) ارزش‌گذاری منابع انسانی^{۱۷} اخیراً نتیجه‌گیری شده است که حسابداری منابع انسانی بیشتر از هزینه‌یابی منابع انسانی نیازمند

عنوان عضوی در هیئت مدیره. (۳) گرایش حسابداری و هزینه‌یابی منابع انسانی به تفکر راهبردی بیش از تفکر فنی، با توجه به چگونگی قرار دادن ارزش افراد در ترازنامه. (۴) استفاده از حسابداری و هزینه‌یابی منابع انسانی به عنوان ابزار تغییر در

در سال ۲۰۰۴، تحقیقی در زمینه ارزش‌گذاری منابع انسانی در سازمان‌های انگلستان انجام شد. معیارهای استفاده شده در این تحقیق در نمایشگر درج شده است که طبق بررسی‌های به عمل آمده ۵۰ درصد سازمان‌ها، این معیارها را به عنوان معیارهایی برای ارزش‌گذاری منابع انسانی استفاده می‌کنند در حالی که معیارهای مطلوبی نیز وجود دارد که کمتر از آن استفاده می‌شود ولی بر مطلوبیت معیارهای مطرح شده در نمایشگر اتفاق نظر زیادی وجود دارد. (Dewe & verma, 2004, 2)

ترازنامه سازمان ارائه نماییم.

اندازه‌گیری‌های غیر پولی منابع انسانی در سال ۱۹۷۳ کمیته حسابداری منابع انسانی (CHRA) با توجه به اهمیت بالقوه معیارهای غیر پولی در تصمیم‌گیری پی برد که این معیارها مختلف بوده و تقسیم‌بندی‌های گوناگونی در این زمینه انجام شده است. یکی از این معیارها می‌تواند تهیه فهرستی از افراد سازمان، مهارت‌ها، دانش، سلامت، قابلیت بهره‌وری و عملکرد به عنوان دارایی باشد. (رئیس، ۱۳۸۰)

سایر منابع به عنوان ارزش فعلی خدمات آتی مورد انتظار تعریف کرد. بنابراین ارزش فرد عبارت از ارزش فعلی مجموعه‌ای از خدمات است که انتظار می‌رود فرد در طول و دوره خدمت خود در سازمان ایجاد کند. (حسن قربان، ۱۳۷۹) ارزش‌گذاری منابع انسانی، مقوله‌ای بسیار گسترده است و برای اندازه‌گیری منابع انسانی دوگام اساسی بدین صورت وجود دارد، که ابتدا لازم است مفهوم ارزش منابع انسانی را به بیان غیر پولی^{۱۸} یا کیفی مشخص کنیم تا سپس بتوانیم آن را به بیان پولی^{۱۹} جهت نشان دادن در

معیارهای مورد استفاده	معیارهای مطلوب
- غیبت	- نرخ غیبت
- نرخ سانحه	- نظرسنجی رضایت مشتریان
- نظرسنجی رضایت مشتریان	- شایستگی‌ها
- شایستگی‌ها	- هزینه افراد
- هزینه فرد	- رضایت شغلی
- هزینه آموزش	- رهبری
- نرخ ترک خدمت	- یادگیری
	- تعهد سازمانی
	- بازده آموزش
	- نرخ ترک خدمت

منابع انسانی به طراحی برنامه‌ریزی راهبردی کمک موثری می‌کند. - و همچنین ۸۴ درصد پاسخ‌دهندگان اعتقاد داشتند که نقش و جایگاه اندازه‌گیری منابع انسانی در عملکرد منابع انسانی بسیار مهم است. (رئیس، ۴، ۱۳۸۰)

۷۹/۴ درصد معتقد بودند دانش و مهارت انسان، مهم‌ترین مزیت رقابتی سازمان است. - ۷۵/۱ درصد پاسخ‌دهندگان، چنانچه منابع انسانی حامی راهبردهای تجاری سازمان باشند اندازه‌گیری منابع انسانی، اطلاعات مورد نیاز درباره نیروی انسانی را برای مدیران فراهم می‌کند. - ۷۵/۲ درصد معتقد بودند اندازه‌گیری

جامعه و نمونه آماری این تحقیق مدیران منابع انسانی، حسابداران، کارمندان بخش مالی و عملیاتی بودند که پس از توزیع پرسشنامه، نتایج حاصل از تحلیل اطلاعات به شرح زیر است: - ۹۴/۱ درصد پاسخ‌دهندگان اعتقاد داشتند عملکرد منابع انسانی همانند هر عملکرد دیگری در سازمان باید قابل محاسبه باشد.

از پیش تعیین شده می‌باشد که نه تنها مورد قبول حسابداران نیست، بلکه عملی هم نمی‌باشد. در نتیجه روشی انعطاف‌پذیرتر مورد نیاز است که سازمان‌ها را قادر به استفاده از معیارهای همگون با مقتضیات درون سازمانی کند. در روش‌های سنتی، معیارهای پیچیده مانند سرمایه ذهنی در نظر گرفته نمی‌شود و شاید به دلیل پیچیدگی و دشواری محاسبه این سرمایه‌ها باشد. علاوه بر این، فقدان نظریه واحد درباره نحوه محاسبه کمی‌سازی افراد در سازمان‌ها باعث نادیده گرفته شدن معیارهای پیچیده پیشگفته بوده است.

در همین زمینه، ضرورت دارد به برخی عوامل اشاره شود که فراروی ارزش‌گذاری منابع انسانی قرار دارد. مهم‌ترین این موانع عبارتند از:

- ۱- عدم درک معیارهای مورد نظر توسط بخش‌های دیگر سازمان.
- ۲- عدم اطمینان درباره تشخیص اطلاعاتی که باید گزارش شود.
- ۳- عدم پذیرش عمومی معیارهای متداول منابع انسانی.
- ۴- عدم روایی (اعتبار) معیارهای متداول منابع انسانی.
- ۵- فقدان دقت لازم در معیارهای متداول منابع انسانی.

اندازه‌گیری‌های پولی

همان‌طور که ذکر شده پس از مشخص و تشریح معیارهای سنجش غیرپولی منابع انسانی، می‌توان از طریق مفهوم سازی 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.

نتیجه‌گیری

منابع انسانی، نقش بسیار مهمی را در توسعه سازمان دارد. حسابداری منابع انسانی، به سنجش هزینه و ارزش منابع انسانی سازمان کمک می‌کند و مدیران را در تصمیم‌گیری‌های حیاتی مربوط به کارکنان یاری می‌دهد.

ضرورت استفاده از حسابداری منابع انسانی در عصر امروز انکارناپذیر و تاثیر 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 می‌باشد. از این رو آنچه کاربرد این سیستم اطلاعاتی را در سازمان‌های بزرگ و کوچک دچار مشکل می‌کند، موانع پیش روی نحوه تهیه این سیستم اطلاعاتی و مشکل گزارش‌دهی آن می‌باشد. بیشترین انتقاد از سوی حسابداران حرفه‌ای بر دشواری ارزیابی دارایی‌های ناملموس و فسقدان یک "بهترین" روش برای ارزش‌گذاری این دارایی‌ها بوده است. (Harvey & Lusch, 1999, 2) بدین

معناکه هر سازمانی برای خود، استانداردهای خاص خود را ایجاد کرده است. (Jasorotia, 2000, 5) ولی به طور کلی، دیدگاه اکثر مدیران نسبت به حسابداری منابع انسانی مثبت است (Johanson و همکاران، ۱۹۹۸: ۴۲)

تحقیقات انجام شده در سراسر جهان، پس از درک اهمیت تهیه این سیستم اطلاعاتی، راهکارهای نظری را پیش روی قرار داده، لیکن استفاده عملی این راهکارها نیازمند مطالعات دقیق‌تر و همچنین همکاری سازمان‌ها در به کارگیری واقعی این روش‌ها در دوره‌ای از زمان جهت مشاهده نتایج و کشف نقاط ضعف این روش‌ها می‌باشد.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- human resource accounting
- 2- information system
- 3- human resource costing
- 4- human resource valuing
- 5- monetary measurement
- 6- non-monetary measurement
- 7- Intangible
- 8- Tangible
- 9- Human Resource accounting
- 10- Information System
- 11- Stakeholders
- 12- Human Resource Costing
- 13- Original Costs
- 14- Acquisition Costs
- 15- Training Costs
- 16- Replacement Costs
- 17- human Resources valuing
- 18- non- monetary
- 19- monetary

منابع و ماخذ

الف - منابع انگلیسی

- 1- Flamholtz, E; (1998) Human Resource

HESABA

نار نرم افزاری حسابداری
برای بازرگانان موفق و مدبران فردا

قد رتتمند
مطمئن
ارزان
آسان

www.hesabyar.com

تعمیر و فروش

قابل نصب روی همه ویندوزها
Win 95 - 98 - ME - 2000 - XP

✓ حسابداری کاملا هوشمند دابل استاندارد
✓ در سه سطح کل، معین، تفصیلی با تنظیم اتوماتیک دفاتر
✓ خرید - فروش - انبارها - چک و تونید
✓ فاکتور فروش با بدهکار شدن مشتری، نقدی، چک
✓ گروه، منطقه و حسابداری شعب
✓ کارت حسابداری لیبار با تعداد و قیمت و سود فروش کالا
✓ دریافت چک - پرداخت چک - انتقال چک اتوماتیک
✓ پروژهها برای شرکتی پیمانکاری
✓ دارای تصویح و ابطال سند - قبض - حواله
✓ قابلیت چاپ از همه قسمتهای برنامه یا روی مانیتور
✓ تراژ آمایشی، سلولی - مشاهده دفتر و تراژ در هنگام صدور سند
✓ تراژ و صورت حساب سود و زیان و عملکرد سود و زیان
✓ صورت حساب مشتری با عملکرد انبار
✓ مرکز هزینه، اتعاق سند، کپی سند
✓ قیمت تمام شده، حسابداری چند شرکت
✓ لیست کالاهای فروش رفته به مشتریان
✓ نگهداری سالیهای مالی متعدد جهت دسترسی به اطلاعات
✓ تراژهای ۶ ستونی و ۹ ستونی
✓ تهیه گزارشات به صورت HTML
✓ تهیه گزارشات در صفحه گسترده Excel
✓ امکان انتقال گزارشات به MS-Word
✓ کنترل سقف اعتبار مشتری - پروسهات بازاریابی
✓ کنترل موجودی زیر نقطه سفارش
✓ گزارش حسابرسی سالیه چکها
✓ صدور فاکتور فروش از طریق دستگاه بارکد

حسابیای حرفه‌ای
حسابیای تخصصی
حسابیای تولیدی
حسابیای بین‌المللی

فروش و پشتیبانی:
۰۱-۸۸۴۳۳۳۷۷
شماره: ۰۱-۸۸۴۵۵۵۶۵

کتاب راهنما... VCD آموزش
نصب برنامه نقل سخت‌افزاری
یکسال گارانتی با آموزش رایگان

Martensson M., (1998), "Human resource costing & accounting versus the balanced scorecard: A Literature survey of experience with the concepts", school of Business, Stockholm university.

8- Grojer J.E & Johanson U. (1996) "Human resource costing & accounting", Joint industrial Safety Council, Stockholm

9- Harvey M.G & Lusch R.F. (1999) "Balancing the intellectual capital books: intangible liabilities", European Management Journal, 17

10- Eliasson G., (1990), "The firm as a competent team" Journal of Economic behavior and organization. No.13

11) Johanson U. & Nilson M. (1996) "The usefulness of human resource costing & accounting", Journal of human resource costing & accounting, Vol.1, No.1

ب - منابع فارسی

۱۲- نوروش، ایرج، حسابداری منابع انسانی، فصلنامه علمی پژوهشی بررسی‌های حسابداری، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران، شماره ۱۵، ۱۳۷۴.

۱۳- حسن قربان، زهرا، حسابداری منابع انسانی، مجله تدبیر، شماره ۱۰۱، ۱۳۷۹.

۱۴- رئیس، ابراهیم، حسابداری منابع انسانی، مجله تدبیر، شماره ۱۱۵، ۱۳۸۰.

۱۵- رضایی، رضا، مروری بر حسابداری منابع انسانی، سایت همکاران سیستم، ۱۳۸۳. www.systemgroup.net/fa/view/articles.asp?p=5.3

۱۶- فریسی، سهیل، جزوه کارشناسی ارشد سیستم‌های اطلاعات مدیریت، ۱۳۸۴.

Accounting, San Francisco, Jossey Bass

2- J.E. Grojer & U. Johanson (1996) "Human Resource Accounting, a historical perspective and future implications", Journal of management decision, Volume 40. No.10

3- Jaggi and Lau: (1999) " Conclusions on Human Resource Costing and Accounting", Journal of business finance & accounting, No.62

4- Jasrotia Punita; (2000) "The Need For Human Resource Accounting". New Delhi <http://www.citechr.com/the-need-for-humanresource-accounting-V15724.html>

5) Theeke Herman;(2005) "Human Resource Accounting: shifting from failure to a future" , human resource costing & accounting Journal, Volume 9

6- Verma shraffha and Dewe Philip (2004) "Valuing Human Resources", Accounting and business Journal, No.83

7- Johanson U., Eklov G., Holmgren M.,