

فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسی‌های حسابداری»

سال دوم - شماره ۸ - تابستان ۱۳۷۳

ص ص ۷۰ - ۴۵

حسابداری منابع انسانی

عبدالرضا تالانه

امیر پوریان‌سب

دهه‌های اخیر شاهد پیشرفتهای تکنولوژیک چشمگیری بوده است. همزمان با این پیشرفتها در اقتصاد جهانی، ساختار بازار و الگوهای اشتغال تغییراتی ایجاد شده است. اثرات این پیشرفتها بر سطح و نوع اشتغال نمود قابل توجهی داشته است و از آن زمان که کارآیی و کارسازی سرمایه مورد بررسی دقیق قرار گرفته است، موضوع مدیریت منابع انسانی نیز توجه زیادی را به خود جلب کرده است.

بدون شک مدیریت برای تصمیم‌گیری نیازمند اطلاعات است. حسابداری منابع انسانی راهی عملی برای اطلاع رسانی به تصمیم‌گیرندگان است که، مایلند منابع انسانی تحت کنترل خود را بهتر اداره کنند.

در این مقاله با بهره‌گیری از متون حسابداری منابع انسانی ابتدا مبحث اخلاق و حسابداری منابع انسانی، سپس به ترتیب مفهوم حسابداری منابع انسانی در رابطه با اهدافش، مبحث بهای تمام شده در مقابل ارزش، سنجش پولی در مقایسه با سنجش غیر پولی، مدل‌های ارزشگذاری منابع انسانی، عکس‌العمل استفاده‌کنندگان نسبت به گزارشهای منابع انسانی و نیز مسائل و انتقادات وارد به آن مورد بررسی قرار گرفته است.

حسابداری منابع انسانی و اخلاق

بدون شک در حال حاضر روند توسعه و صنعتی شدن کشورهای جهان سوم بدون به کارگیری دانش فنی و تکنولوژی و مطالعه پیشینه رشد و توسعه کشورهای صنعتی امکان‌پذیر نیست. برای تحقق این امر لازم است که شیوه‌های تولیدی، علوم بازرگانی و سایر جنبه‌های توسعه به استثناء جنبه‌های سوء فرهنگی و اخلاقی عیناً مورد استفاده واقع شوند.

در علوم پایه و علوم تجربی مسائل اخلاقی و ارزشی بجز در زمینه‌های کاربرد این علوم جایی ندارند. مثلاً در علم پزشکی مبحث تولید نسل در آزمایشگاه در جوامع توسعه یافته رشد کرده است و از آنجا به سایر کشورها از جمله ایران راه یافته و امروز عملاً مورد استفاده واقع می‌شود. اما هنوز پاره‌ای از کشورها استفاده از این شیوه را مغایر با ارزشهای اخلاقی و مذهبی خود می‌دانند. از طرف دیگر در علوم اجتماعی به لحاظ اینکه انسان، رفتار انسان و یا اثر رفتار انسان به عنوان یکی از متغیرها مطرح می‌شود نمی‌توان در فرایند انتقال این علوم از جامعه‌ای به جامعه دیگر به مسائل و جنبه‌های اخلاقی، روحی و فرهنگی انسان بی‌توجه بود. اما با وجود این در اکثر علوم اجتماعی بجز پاره‌ای از استثنائات، فرضیات، اصول و تکنیکهای عملی هازی از جنبه‌های ارزشی و اخلاقی هستند و به راحتی می‌توانند از جامعه‌ای به جامعه دیگر انتقال یابند بی‌آنکه اخلاق و ارزشهای اجتماعی کشور مقصد را زیر سؤال ببرند.

حسابداری به عنوان یکی از شاخه‌های علوم اجتماعی درصدد گزارش وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی می‌باشد. مادامی که انسان به عنوان یک عنصر برای گزارش وضعیت مالی و نتیجه عملیات مد نظر قرار نگرفته باشد ارزشهای انسانی نیز جایی در حسابداری ندارند و بالطبع چنانچه کشوری بخواهد از تکنیکها و استانداردهای حسابداری مرسوم در سایر کشورها استفاده کند صرف مشابهنیت سیستم اقتصادی آن کشور با کشور مبدأ کفایت می‌کند. اما دیر زمانی است که حسابداری منابع انسانی به عنوان یکی از شاخه‌های حسابداری مطرح شده است و به تبع خود مباحث اخلاقی و ارزشی را مطرح کرده است. عده‌ای آن را یادآور شیوه حسابداری دوران برده‌داری می‌دانند. در حسابداری روم باستان برده‌ها همچون دارائیهای غیرانسانی به عنوان دارائی به ثبت می‌رسیدند. اگر چه این

رویه به دلیل اینکه ارزش مبادله یک نوع دارائی (انسان) را مشخص می‌کرد فی‌نفسه «در دانش حسابداری» مذموم نبود. اما به سبب اینکه نظام برده‌داری همواره منفور بوده و می‌باشد لذا گزارش انسان در صورت وضعیت مالی نیز منفور و مذموم شمرده شده است. عده‌ای معتقدند که انسان علاوه بر جنبه‌های مادی دارای جنبه‌های روحی و معنوی می‌باشد. بنابر این نباید با آن به مثابه یک دارائی بی‌جان برخورد شود. در پاسخ به این عده گفته شده است که ثبت ارزش اقتصادی انسان در گزارشهای مالی دلیل بر نادیده گرفتن جنبه‌های معنوی انسان نیست و ابدأ لطمه‌ای به اعتقادات، ارزشها و باورهای انسانی وارد نمی‌کند.

حسابداری منابع انسانی مخلوق نیازهای عصر خود یعنی رشد و گسترش دانش بشری و نیز نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری است، حال سؤال این است که آیا امروز می‌توان، انسانها را به طریقی مشابه با دوران برده‌داری در گزارشهای مالی درج کرد؟ و یا اگر ارزش اقتصادی انسان در گزارشهای مالی درج گردد با او به منزله یک برده رفتار شده است؟ و یا اینکه این گونه سؤالات اساساً نوعی سفسطه هستند و حسابداری منابع انسانی مقوله‌ای دیگر می‌باشد. کوتاه سخن اینکه آیا حسابداری منابع انسانی می‌تواند با نظام ارزشی کشورهای توسعه نیافته سازگار گردد؟ پاسخ به این پرسش مستلزم انجام تحقیقات گسترده‌ای است.

به هر حال تاکنون به دلیل شکل سنجش منابع انسانی مسأله کاربرد حسابداری منابع انسانی در وادی عمل موفقیتی نداشته است و در نتیجه بحث در مورد مسائل تبعی آن از جمله مسأله ارزش و اخلاق کمتر از حساسیت برخوردار است. در این مقاله مجموعه‌ای از متون حسابداری منابع انسانی از دیدگاه علمی مورد بحث و نقد قرار گرفته است.

مفهوم و مقصود حسابداری منابع انسانی

کمیته ناظر بر حسابداری منابع انسانی (HRA) وابسته به انجمن حسابداری آمریکا، حسابداری منابع انسانی را به عنوان «فرایند شناسایی و اندازه‌گیری داده‌های مرتبط با منابع انسانی و ارائه آن به گروه‌های علاقه‌مند» تعریف کرده است. (صفحه ۱۶۹، CHRA ۱۹۷۳). هدف حسابداری منابع انسانی بهبود بخشیدن به کیفیت تصمیمات مالی مورد اتخاذ گروه‌های

داخل و خارج یک سازمان از طریق وارد کردن متغیرهای سرمایه انسانی به جمع متغیرهای سنتی تصمیم‌گیری مدیریت است. در این راستا پژوهشگران حسابداری منابع انسانی کوششهایی را به شرح زیر آغاز کرده‌اند:

۱- تدوین و پی‌ریزی مدلها و روشهایی برای سازمانها به منظور اندازه‌گیری بهای تمام شده و ارزش (پولی و غیر پولی) کارکنان.

۲- طراحی سیستمهایی کاربردی برای استفاده از اطلاعات منابع انسانی.

۳- تعیین اثر حسابداری منابع انسانی بر رفتار و طرز تلقی مردم.

Flamholtz (۱۹۸۵) پیدایش و توسعه حسابداری منابع انسانی را طی پنج مرحله عنوان کرده است. مرحله نخست (۶۶-۱۹۶۰) با ویژگیهایی چون اشتقاق مفاهیم حسابداری منابع انسانی از تئوری اقتصادی سرمایه انسانی و متعاقب آن توجه دانشکده منابع انسانی^۱ و تمرکز روانشناسان سازمانی به موضوع اثربخشی رهبری در سازمانها مشخص شده است. مرحله دوم (۷۱-۱۹۶۶) دوره تحقیقات آکادمیک به منظور شناسایی مدلهای سنجش و تعیین استفاده‌کننده بالقوه اطلاعات حسابداری منابع انسانی و نیز به کارگیری و آزمایش بعضی از مدلهای به دست آمده در سازمانهای واقعی را شامل می‌شود. در مرحله سوم (۷۶-۱۹۷۱) علاقه سازمانها و پژوهشگران به موضوع حسابداری منابع انسانی شدت می‌گیرد و نتایج تحقیقات اغلب به همت سازمانهای حرفه‌ای کوچک به کار گرفته می‌شود. در همین دوران تحقیقاتی پیرامون آثار احتمالی اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر تصمیمات سرمایه‌گذاران و مدیران تولید صورت گرفته است. در دوران چهارم (۸۰-۱۹۷۶) علاقه محققین حسابداری و سازمانها به HRA رو به سردی می‌گذارد.

به نظر Flamholtz علت این کاهش علاقه، سرگرم شدن افراد ذیربط به سایر امور و نیز نبود تضمین در به کارگیری نتایج تحقیقات حسابداری منابع انسانی توسط سازمانها می‌باشد. مرحله پنجم (از سال ۱۹۸۰ تاکنون) دوران نوزایی علایق نسبت به حسابداری منابع انسانی می‌باشد. وجه مشخصه این دوران انجام مطالعات تحقیقاتی جدید و نیز تلاش سازمانهای معظم و معتبر برای به کارگیری آن می‌باشد. Flamholtz به سازمانهای معتبر امریکایی، اروپایی و کانادایی زیادی اشاره کرده است که عملاً حسابداری منابع انسانی را به کار گرفته‌اند.

منابع انسانی = دارائی یا هزینه؟

سؤال مهمی که لازم است توسط طرفداران حسابداری منابع انسانی پاسخ داده شود ریشه در ماهیت ذاتی پرسنل دارد. آیا سرمایه‌گذاری یک سازمان در کارکنانش هزینه دوره است یا نوعی دارائی است که برای سازمان متضمن منافع آتی است. کمیته ناظر بر حسابداری منابع انسانی (HRA) معتقد است که منابع انسانی اساساً با سایر منابع سازمان متفاوت است. زیرا منابع انسانی در سایر منابع مالی و فیزیکی یک سازمان ایجاد ارزش می‌کند. به همین دلیل این کمیته هدف حسابداری منابع انسانی را نه تنها شناسایی ارزش منابع انسانی مورد استفاده یا تحت کنترل یک شرکت قلمداد می‌کند بلکه بهبود بخشیدن به مدیریت منابع انسانی به منظور بالا بردن کیفیت کالاها و خدمات را به عنوان هدف آن تلقی می‌کند.

شناسایی بهاء (COST) یا ارزش (Value) منابع انسانی یک سازمان به عنوان یک هدف، انتقادات خاص خودش را برانگیخته است. در این خصوص عده‌ای از منتقدین به تعدادی از مشکلات اشاره کرده‌اند. Gambling (۱۹۷۶) اظهار کرده است که درج انسانها در ترازنامه به مانند ساختمان و تجهیزات امکان‌پذیر نیست. به رغم آنکه ممکن است منابع انسانی بخشی از سرقفلی را تشکیل دهند لیکن تفکیک اثر منابع انسانی از میزان مشارکت کارگاه تولید، حق امتیاز و ... در سرقفلی شرکت، مشکلاتی را ایجاد خواهد کرد. همچنین او معتقد است که به دارائی بردن مخارج استخدام و آموزش کارکنان مسأله تسهیم هزینه‌های سربار را پیش می‌آورد.

Dittman و همکارانش (۱۹۷۶) گفته‌اند که برای توجیه ثبت نکردن منابع انسانی وجود دو شرط لازم است. اول آنکه منافع آموزش کارکنان فقط نصیب سازمان شود و دوم اینکه شرایط محدود کننده برای جلوگیری از خروج منابع انسانی برقرار باشد. بنابر این آنها با ذکر چنین توجیهی در مورد درج منابع انسانی در ترازنامه تردید دارند. آنها معتقدند با فرض آنکه جا به جایی پنهانی نیروی انسانی، رفتاری ثابت داشته باشد، پیش از آنکه دارائیهای انسانی ثبت نشده حقیقتاً موجود باشد؛ باید هر دو شرط مذکور به طور همزمان صادق باشند. همین محققین (Dittman و همکارانش ۱۹۸۰) در تحقیق بعدی خود که در مورد برنامه‌های آموزش حسابداری در مؤسسات خدمات ملی انجام دادند، دریافتند که فقط بخش کوچکی از منابع

برنامه های آموزشی به مؤسسات مربوط بازمی گردد. لذا آنها مخالف عدم ثبت منابع انسانی در چنین شرکت هایی (که جزو صنایع کاربر هستند) می باشند.

Mee (۱۹۸۲) شناسایی منابع انسانی را به عنوان دارائی مورد انتقاد قرار داده است. او معتقد است که ارزش دارائیهای انسانی را نمی توان از سایر عناصر سازمان که با افراد دارای کنش متقابل هستند و سازمان اثربخشی خود را از آنها کسب می کند، مجزا کرد. به علاوه او می گوید که یک سازمان نمی تواند کارکنان خود را به طریقی مشابه با سایر دارائیهای مالی و فیزیکی خود کنترل کند. Mee روش حسابداری بهای تمویقی و انتقالی به دوره های آتی را به عنوان یک راه حل برای منابع انسانی پیشنهاد کرده است.

صاحب نظران دیگری هستند که دیدگاه متفاوتی دارند. برخی از آنها می گویند که ارزش سهام بعضی از شرکتها تا حدی تابع تخصص و اعتبار مدیران آنهاست و معتقدند که شرکت از گنجینه دانش کارکنان کلیدی خود منتفع می شود. سازمانها از طریق استخدام و آموزش کارکنان و نظایر آن در شاغلین خود سرمایه گذاری می کنند. اما به مجرد آنکه یک شرکت توسط شرکت دیگر تملک شود، منابع انسانی به واسطه پاکسازی سازمانی، بازنشستگی زودرس و نظایر آن به حساب گرفته می شوند. بر این اساس طرفداران حسابداری منابع انسانی دلیل می آورند که تهیه اطلاعات برای ارزشیابی، حفاظت و توسعه منابع انسانی یک سازمان ضروری است (Williams - Ameiss ۱۹۸۱؛ Benjamin ۱۹۸۶؛ Benson ۱۹۸۶).

در پاسخ به این انتقاد که منابع انسانی همچون دارائیهای مالی و فیزیکی تحت کنترل و تملک نیستند، نکته ای در مورد شکل و محتوا مطرح می شود. اگر وظیفه حسابداری گردآوری و ارائه اطلاعات با معنی به استفاده کنندگان گزارشهای مالی است، پس شناسایی شاغلین به عنوان متابعی که برای سازمان ارزش آتی دارند لازم می نماید. (این به معنی محتواست). از جنبه شکلی باید منابع انسانی را به عنوان دارائیهایی که سازمان بر آنها کنترل انحصاری اعمال نمی کند، در نظر گرفت (Levine ۱۹۸۰). همین برهان قبلاً توسط Marques (۱۹۷۶) مطرح شده بود. وی دلیل آورده است که با انجام تغییری در اصول حسابداری، ثبت منابع انسانی میسر می شود. او حذف مفهوم دارائی و قبول مفهوم مفید بودن را در قالب ارزش فعلی

هزینه‌های آتی تا جایی که عملی باشد پیشنهاد کرده است. چنین اظهاراتی اولاً بر این تصور استوار است که هر سازمانی که برای استفاده بهتر از منابع انسانی خود می‌کوشد، ممکن است مایل به استفاده از حسابداری منابع انسانی باشد و دوم اینکه خود پرسنل ممکن است بهره‌مند شوند. Rogw, Edmonds (۱۹۸۶) مفهوم وسیع‌تری از دارائی را که شامل کارکنان نیز می‌شود مطرح کرده‌اند. به نظر آنها با تلقی کردن دارائیه‌ها (مالی، فیزیکی، یا انسانی) به عنوان منابعی با ارزش برای سازمان می‌توان از بحث پیرامون مالکیت و کنترل اجتناب کرد. به بیان دیگر لزومی ندارد که کنترل مطلق برقرار باشد.

بحث پیرامون دارائی بودن منابع انسانی ممکن است به آنجا ختم شود که نکته مهمی از نظر حسابداران پوشیده بماند. نکته مهم این است که استفاده کنندگان داخلی و خارجی ممکن است به واسطه دسترسی به اطلاعاتی در مورد منابع انسانی (که می‌تواند آنها را در اخذ تصمیمات مدیریتی و سرمایه‌گذاری یاری کند) منتفع شوند. علاوه بر این، همانطوری که Flamholtz (۱۹۸۵) خاطرنشان کرده است حسابداری منابع انسانی با کارکنان همانند دارائیه‌ها رفتار نمی‌کند. اما در جستجوی راهی برای احتساب سرمایه‌گذاری یک سازمان در انسانها می‌باشد. به هر حال، این سؤال اساسی نباید از نظر دور بماند: «آیا انسانها منبعی برای مؤسسه هستند یا اینکه مؤسسه برای اشخاص یک منبع است؟» (Marques ۱۹۷۶، صفحه ۱۷۸). حسابداری ماهیت اجتماعی دارد و می‌توان گفت که شکل و سمت و سوی آن از اهداف جامعه متأثر می‌شود.

در جستجوی سودمندی حسابداری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی، چشم‌اندازی از اطلاعات مفید را به طور یکسان فراروی مدیران و سرمایه‌گذاران قرار می‌دهد: چرا سرمایه‌های انسانی باید ارزشیابی شوند؟ Marques (۱۹۷۶) سه پاسخ اساسی به این پرسش داده است:

- ۱- فراهم ساختن اطلاعات مالی در قالب اصطلاحات مالی به منظور آگاه ساختن سرمایه‌گذاران، کارکنان و وام‌دهندگان به گونه‌ای که در گزارشهای مالی قابل درج باشد.
- ۲- شناسایی میزان مشارکت سرمایه و نیروی کاری در عملکرد کلی سازمان.

۳- فراهم کردن مبنایی برای اداره کل سازمان توام با منطق اقتصادی بیشتر (از طریق درج اطلاعات اصلاح شده از بابت کارکرد پرسنل).

هواداران حسابداری منابع انسانی می‌گویند که هدفشان ارتقاء دادن کارایی مدیریت منابع انسانی و ایجاد تسهیلات برای ارزشیابی خط مشی‌های پرسنلی (نظیر برنامه‌های آموزشی و توجیهی و ...) است. از طریق اطلاعاتی که بتواند چارچوب بهبود یافته‌تری جهت تصمیم‌گیری در مورد منابع انسانی (به لحاظ خرید، حفظ، توسعه و به کارگیری، ارزشیابی و تشویق) فراهم کند، می‌توان مدیران و منابع انسانی ماهر را یاری داد. تصور در این زمینه ممکن است منتهی به اخذ تصمیمات مدیریتی نیمه بهینه و نیز هدر رفتن هزینه‌های نیروی کار و برنامه‌ریزی منابع انسانی شود.

Dicarlo (۱۹۸۳) گفته است که حسابداری منابع انسانی به چند لحاظ می‌تواند برای سرمایه‌گذاران مفید باشد. حسابداری منابع انسانی می‌تواند نشان دهد که آیا منابع انسانی یک سازمان حفظ شده، تحلیل رفته و یا توسعه یافته است. تحلیل‌های اقتصادی نشان داده است که سرمایه‌گذاری در منابع انسانی می‌تواند باعث ایجاد سود غیر عملیاتی (gain) بهره‌وری گردد، به همین لحاظ افشای اطلاعات در مورد این سرمایه‌گذاریها و به عنوان معیاری مفید از توان تولیدی سازمان) ممکن است به تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کمک کند. اگر چه ممکن است تصفیه سرمایه‌گذاریهای انجام شده در منابع انسانی، منافع کوتاه مدت را تضمین کند اما تهدیدی برای سودآوری بلند مدت سازمان به حساب می‌آید و حسابداری منابع انسانی دست کم اطلاعاتی در این زمینه در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌دهد.

در آمریکا، برخی معتقدند که حسابداری منابع انسانی می‌تواند در دسرهای مالیاتی قابل توجهی برای سازمانها به بار آورد. این سخن بر این فرض استوار است که در اقتصاد غرب رفته رفته صنایع تولیدی به صنایع خدماتی تبدیل می‌شوند. در صنایع خدماتی سرمایه‌گذاری در دانش، مهارت و تجربه‌کنندگان قابل توجه است. بنابر این به منظور گسترش منابع انسانی، ضرورت شناسایی نگهداری سود در سازمان می‌تواند باعث کاهش جرایم مالیاتی و نگهداری سود بیشتر برای این منظور (در مقایسه با آنچه که قبلاً به شکل سنتی توسط مقامات مالیاتی مجاز شمرده شده بود) گردد. به طریقی مشابه، شناسایی بهای تمام شده منابع انسانی یک

شرکت خدماتی خریداری شده (از طریق مستهلک کردن قانونی بخشی از سرقفلی پرداختی برای خرید شرکت) می‌تواند باعث صرفه‌جوییهای مالیاتی شود. (Flamholtz و همکارانش ۱۹۸۴).

سرانجام، این موضوع نیز قابل ذکر است که ضرورت حسابداری منابع انسانی و کاربرد آن فقط در مطالعات Waterman, Peters (۱۹۸۲)، Austin, Peters (۱۹۸۶) مورد تأکید قرار گرفته است. شناخت اهمیت حیاتی عامل انسانی دخیل در اثربخشی سازمان به معنای تأکید بر عامل مؤثر در فرایند تصمیم‌گیری مدیریت است؛ اما واضح است که این امر مستلزم برخورداری از یک مجموعه اطلاعاتی مربوط است.

احتساب بهاء تمام شده (Cost) یا ارزش (Value) منابع انسانی؟

حسابداری منابع انسانی ممکن است بر مبنای سنجش بهاء تمام شده یا ارزش منابع انسانی یک سازمان به کار گرفته شود. استفاده از بهاء تمام شده، سازگارترین اطلاعات با حسابداری مرسوم را فراهم می‌کند. در این روش بهاء تمام شده مرتبط باگزینش، استخدام، آموزش، استقرار و گسترش منابع انسانی یک سازمان به حساب دارائی منظور شده و در طی عمر مفید سرمایه‌گذاری مستهلک می‌شود. بهاء تمام شده چنین مواردی اساساً عینی و قابل اثبات است و اخذ تصمیم در مورد اینکه به حساب دارائی یا هزینه منظور شوند بستگی به طول دوره‌ای دارد که انتظار می‌رود از آنها انتفاع حاصل شود. بهاء تمام شده اقلامی که منافع آن به دوره‌ای بیش از دوازده ماه تسری می‌یابد به حساب دارائی منظور می‌شود. این شیوه که هم برای حسابداران هم برای مدیران آشنا است آنها را از اهمیت سرمایه‌گذاری در منابع انسانی آگاه می‌کند و مبنایی برای ارزیابی بازده سرمایه‌گذاری در منابع انسانی فراهم می‌کند. البته ارزش اقتصادی و واقعی منابع انسانی ممکن است بیشتر یا کمتر از بهای تمام شده آن باشد.

طبق روش بهاء جایگزینی، بهاء جایگزین سازی منابع انسانی سازمان اندازه‌گیری می‌شود، که شامل استخدام مجدد، آموزش و توسعه منابع انسانی تا سطح کارکنان فعلی است. البته بهاء جایگزین ممکن است از سیاستهای پرسنلی سازمان متأثر شود. یعنی شاغلی که

سازمان را ترک می‌کند ممکن است با بهترین فرد ممکن و در بهترین زمان ممکن جایگزین گردد و یا اینکه جایگزین نگردد.

بهای جایگزینی به عنوان جانشینی بالقوه برای ارزش کارکنان مطرح است اما در هنگام برآورد بهای جایگزینی عینیت و اتکاء پذیری آن به ویژه زمانی که نتوان برای یک کارمند زیده جانشینی همانند پیدا کرد مورد تردید قرار می‌گیرد. (Tsaklan ganos؛ ۱۹۷۳ CHRA؛ ۱۹۸۰).

در متون حسابداری منابع انسانی دو روش دیگر (که متکی به بهای تمام شده هستند) مورد بحث قرار گرفته است. روش اول موسوم به روش فرصت ازدست رفته است. طبق این روش، مدیران ناگزیرند در سرمایه‌گذاریهای خود بهای بیشتری برای کارکنان نادر منظور کنند، در این روش، کارکنان که براحتی جذب سازمان می‌شوند در محاسبات دارائیهای انسانی منظور نمی‌شوند تا جدی که ممکن است در بعضی از شرکتها سرمایه‌گذاری درگروه بزرگی از کارکنان نادیده گرفته شود. به بیان دیگر این روش تابع عرضه و تقاضای کارکنان کمیاب است. و روش دیگر «روش تنزیل دستمزدهای آتی» است. در این روش دستمزدهایی که انتظار می‌رود در یک دوره آتی (مثلاً پنج سال) پرداخت شود تنزیل می‌شود. بنابر این ارزش فعلی درآمدهای آتی کارکنان در ترازنامه به حساب دارائی منظور می‌شود. اشکالات این روش عبارت است از: (Tsaklangos؛ ۱۹۷۳ CHRA؛ ۱۹۸۰)

- رقمی که برای حقوق سالهای آتی کارمند محاسبه و تنزیل می‌شود برگرفته از عملکرد گذشته کارمند است.

- جابه جایی شغلی کارمند در درون سازمان در طول زمان نادیده گرفته می‌شود.

- متغیر بودن طول مدت زمانی که کارمند در خدمت سازمان است.

روشهای متکی به ارزش اقتصادی، به عنوان جایگزین روشهای متکی به بهای تمام شده توجه زیادی را به خود معطوف کرده است. ارزش اقتصادی منابع انسانی را می‌توان بر حسب ارزش فعلی تنزیل شده عواید آتی منتظره ناشی از استخدام کارکنان تعریف کرد. مدت زمان خدمت دهی با ضرب کردن عمر مفید منتظره کارمند در احتمال تداوم خدمت وی محاسبه می‌گردد و ارزش خدمات با ضرب کردن مدت زمان خدمت دهی در قیمت خدمات و یا به

صورت حاصل ضرب مدت زمان خدمت دهی و درآمد منتظره از این خدمات محاسبه می‌گردد. چنین روشهایی نیز دارای مشکلاتی به شرح زیر است:

- عدم کفایت نرخهای تنزیل

- ذهنی بودن برآوردها

- امکان فزونی ارزش کل منابع انسانی از جمع ارزش فرد فرد کارکنان سازمان

Posey, Carper (۱۹۷۶) به منظور یافتن معیاری برای ارزیابی کارکنان با به کارگیری مدل‌های متکی به بهای تمام شده، بهای جایگزینی و تنزیل دستمزد، در یک مؤسسه حسابداری دست به انجام تحقیق زدند. آنها گزارشهای داخلی ارزیابی عملکرد در مورد یک نمونه از کارکنان (به عنوان بهترین تقریب از ارزش اقتصادی واقعی افراد) را به یک مقیاس سنجش ترتیبی تبدیل کرده سپس افراد را براساس آن درجه‌بندی کردند، آنگاه هر مدل سنجش را به لحاظ همبستگی آماری با درجه‌بندی عملکرد کارکنان مورد آزمون قرار دادند. نتیجتاً بهای جایگزینی به عنوان بهترین معیار از بین شقوق مختلف شناخته شد و به نظر آنها بهای جایگزینی ارزش اقتصادی واقعی یک فرد را در یک شرکت حسابرسی تخمین می‌زند.

سنجش غیر پولی منابع انسانی

در سال ۱۹۷۳، CHRA به مفید بودن بالقوه سنجش غیر پولی منابع انسانی در تصمیم‌گیریها اشاره می‌کند. سنجش‌های غیر پولی می‌تواند شامل مهارتهای موجود در سازمان، فهرستی از پرسنل کلیدی و استوار نامه آنها، یا نوع دانش، مهارت، سلامتی و عملکرد شغلی کارکنان سازمان باشد. (CHRA ۱۹۷۳ و Dicarlo ۱۹۸۳).

قابل ذکرترین مجموعه از سنجش‌های غیر پولی توسط Rensis Likert عنوان شده است. او سعی کرد متغیرهایی که اثربخشی عوامل انسانی یک سازمان را معین می‌کند به صورت مدل درآورد. مدل Likert شامل متغیرهای «علی» (متغیرهای مستقلی که ممکن است توسط مدیریت تحریف شود)، متغیرهای «مداخله‌گر» (که معرف سلامت داخلی سازمان هستند مثل: صداقت، رفتار، انگیزش و ...) و متغیرهای «نتیجه» (مثل بهره‌وری، هزینه‌ها، رشد و سهم بازار و ...) می‌باشد. بر طبق این مدل، ارزش فعلی عوامل انسانی یک سازمان را می‌توان از امتیازات

تعلق گرفته به متغیرهای علی و متغیرهای مداخله‌گر به دست آورد. (CHRA ۱۹۷۳؛ Dicarlo ۱۹۸۳).

از دیگر روشهای غیر پولی، مدلی است که توسط Welling (۱۹۷۷) تدوین شده است. او برای وفق دادن اهدافی چون بهره‌وری، گسترش منابع انسانی و رضایت پرسنل یک مدل برنامه‌ریزی مبتنی بر هدف تدوین کرد. این مدل اثر تغییر در سود (هدف سازمان) را بر متغیرهایی چون اضافه کاری کارکنان، آموزش شغلی و اشتغال حرفه‌ای پیگیری کرده است و این امکان را می‌دهد تا مدیریت براساس اوزانی که به این متغیرها تخصیص می‌دهد (در همان حال که آنها را تحت کنترل و نظارت نیز دارد) برای آنها هدف تعیین کند.

مدلهای سنجش منابع انسانی

در دهه ۱۹۷۰، تعدادی از پژوهشگران به منظور پیشبرد سنجشهای عملی منابع انسانی، مدلهایی در مورد ارزشیابی حسابداری منابع انسانی پیشنهاد کردند. در سال ۱۹۷۱، Flamholtz مدلی پیشنهاد کرد که جا به جایی یک کارمند در سمت‌های مختلف سازمانی در آن لحاظ شده بود. به کمک این مدل می‌توان مقدار خدمات حاصله توسط یک کارمند را در یک دوره زمانی معین محاسبه کرد. براساس احتمال احراز هر یک از سمت‌های سازمانی برای یک کارمند، میزان خدمات مورد انتظار به شرح زیر به دست می‌آید:

$$E(S) = \sum_{i=1}^n S_i P(S_i)$$

در این مدل S_i معرف مقدار خدمات منتظره قابل دریافت از کارمندی است که سمت معینی را احراز کرده است. ارزش پولی این خدمات را می‌توان از طریق ضرب کردن قسمت خدمات در مقدار خدمات منتظره به دست آورد یا می‌توان آنرا معادل مقدار سودی در نظر گرفت که انتظار می‌رود از خدمات مورد ارائه کارمند حاصل شود. (Flamholtz ۱۹۷۱) برای تعیین تغییرات در میزان مشارکت کارکنان در احراز سمت‌های مختلف سازمانی (بر طبق احتمال جا به جایی آنها) از فرایند مارکوف استفاده می‌کند. در همان سال lev و Schwartz (۱۹۷۱) ارزش اقتصادی یک کارمند را به صورت ارزش فعلی درآمد کارمند در