

حسابداری منابع انسانی

Human Resource Accounting

استاد : کوروش بی نیازی

مقدمه :

منابع موجود در سازمان جهت رسیدن به اهداف کوتاه مدت و بلند مدت سازمان است. کارایی و اثربخشی مدیریت هر سازمان نیز بسته به چگونگی تهیه ، توسعه و تخصیص منابع و نگهداری و به کارگیری آنهاست که این امر نیازمند اطلاعات صحیح درمورد منابع موجود است.

از منابع انسانی به عنوان منبع شماره یک سازمان یاد می کنند که کم توجهی به آن ، کلیه منابع دیگر را تحت تأثیر قرار خواهد داد. منابع انسانی یک سازمان را که باید در نظارت و تصمیم گیری های مدیران به کار گرفته شوند ، ثبت و گزارش می شود.

تا زمانی که ارزش دارایی های انسانی در گزارش وضعیت مالی و در نتیجه عملیات مد نظر قرار نگیرد ، ارزشهای انسانی نیز جایی در حسابداری نخواهد داشت . از طرفی عده ای آن را یادآور شیوه حسابداری در دوران برده داری میدانند و از آنجا که نظام برده داری همواره منفور بوده ، گزارش انسان در صورت وضعیت مالی نیز منفور و مذموم شمرده می شود ؛ همچنین عده ای معتقدند که انسان علاوه بر جنبه های مادی ، دارای جنبه های روحی و معنوی می باشد . بنابراین نباید با آن به مثابه یک دارایی بی جان رفتار شود .

در پاسخ باید گفت که ثبت ارزش اقتصادی انسان در گزارشهای مالی دلیلی بر نادیده گرفتن جنبه های معنوی انسان نیست و لطمه ای به اعتقادات ، ارزشها و باورهای انسانی وارد نمی کند. به هر حال تاکنون به دلیل مشکلات سنجش منابع انسانی ، مسأله کاربرد حسابداری منابع انسانی در وادی عمل موفقیتی نداشته و در نتیجه بحث در مورد مسائلی چون ارزش و اخلاق از حساسیت کمتری برخوردار است.

حسابداران از بدو تولد حسابداری نوین ، سه مرحله :

(۱) حسابداری سیاهه نویسی (۲) حسابداری مالی (۳) حسابداری مدیریت

را طی کرده اند و چالش آینده حسابداری ، مرحله چهارم حسابداری یعنی « حسابداری اجتماعی - اقتصادی » است که حسابداری منابع انسانی یکی از مقولات آن است.

تاریخچه و مراحل توسعه HRA

Flam Holtz (۱۹۸۵) پیدایش و توسعه حسابداری منابع انسانی را طی ۵ مرحله به

شرح زیر بیان کرده است:

مرحله	دوره زمانی	ویژگیها
۱	۱۹۶۰ - ۱۹۶۶	(۱) پیدایش مفاهیم HRA از تئوری اقتصادی سرمایه انسانی (۲) توجه دانشکده منابع انسانی به HRA (۳) تمرکز روانشناسان سازمانی به موضوع اثر بخشی رهبری در سازمان ها
۲	۱۹۶۶ - ۱۹۷۱	(۱) انجام تحقیقات آکادمیک در جهت شناسایی مدل‌های سنجش منابع انسانی (۲) تعیین و شناسایی استفاده کنندگان از اطلاعات منابع انسانی (۳) بکارگیری و آزمایش برخی از مدل‌های بدست آمده در سازمان های واقعی
۳	۱۹۷۱ - ۱۹۷۶	(۱) افزایش علاقه سازمان ها و پژوهشگران به موضوع HRA (۲) بکارگیری نتایج تحقیقات توسط سازمان های حرفه ای کوچک (۳) انجام تحقیقاتی پیرامون آثار احتمالی HRA بر تصمیمات سرمایه گذاران و مدیران تولید
۴	۱۹۷۶ - ۱۹۸۰	کاهش توجه به حسابداری و منابع انسانی به دلیل : (۱) پیچیده بودن تحقیقات مرتبط با تکمیل HRA (۲) نیاز به همکاری شرکت ها و سازمان های علاقه مند جهت آزمایش روش های ابداع شده ، درحالی که تعداد معدودی از افراد شرایط و مهارت های لازم جهت انجام اینگونه تحقیقات و به دست آوردن همکاری شرکت ها را داشتند. (۳) توجه شرکت ها به مسائل دیگری معطوف شد. (۴) وجود هزینه های انجام تحقیق HRA در سازمان ها به گونه ای که منافع حاصل از آن به روشنی مشخص نبود.
۵	۱۹۸۰ تاکنون	(۱) انجام مطالعات تحقیقاتی جدید (۲) تلاش سازمان های معتبر برای به کارگیری HRA (۳) ظهور مجدد توجه و علاقه مندی به HRA

ایرادات حسابداری مرسوم با توجه به HRA عبارتند از :

- (۱) بهای تمام شده منابع انسانی هزینه می شود.
- (۲) بهای تمام شده مخارج مربوط به منابع انسانی برای مدیریت روشن نیست.
- (۳) نبود اطلاعات لازم برای برنامه ریزی و کنترل
- (۴) نبود مسئولیت اجتماعی
- (۵) عدم توجه به انگیزش کارکنان

طبق تعریف انجمن حسابداری آمریکا (AAA) HRA عبارت است از :

- فرایند تشخیص و اندازه گیری اطلاعات درباره منابع انسانی و گزارش این اطلاعات به افراد علاقمند و ذینفع.
- حسابداری منابع انسانی را می توان تلفیقی از دو حوزه حسابداری و مدیریت منابع انسانی دانست که عبارت است از ؛ کاربرد مفاهیم و روشهای حسابداری در محدوده مدیریت منابع انسانی.
- حسابداری منابع انسانی ؛ سیستم اطلاعاتی است که به مدیریت می گوید چه تغییراتی در طول زمان در منابع انسانی سازمان رخ داده است.
- حسابداری منابع انسانی در واقع تبدیل مفهوم کیفی و ذهنی ارزش منابع انسانی در قالب کمی و عینی با استفاده از دانش حسابداری است.
- حسابداری منابع انسانی با سه بخش مهم و اساسی پیرامون منابع انسانی شامل :
شناسایی کمیت و کیفیت آن ، ارزیابی و اندازه گیری ارزش اقتصادی و گزارشگری مالی مناسب آن سروکار دارد.

تعریف حسابداری منابع انسانی :

- فرایند شناسایی و اندازه گیری داده های مرتبط با منابع انسانی و ارائه آن به گروههای علاقه مند.
- معیارها و استاندارد های اندازه گیری سرمایه گذاری در نیروی انسانی یک سازمان صنعتی و یا بازرگانی و خدماتی ، با در نظر گرفتن تجزیه و تحلیل کمی و کیفی این گونه سرمایه گذاریها.
- پویش ، شناخت ، اندازه گیری و انتقال اطلاعات در مورد نیروی انسانی به منظور مؤثرتر ساختن مدیریت در داخل یک سازمان.

دلایل اهمیت و اهداف حسابداری منابع انسانی :

- حسابداری منابع انسانی بدین منظور به وجود آمده است که :
 - (۱) مدیران را به اهمیت افرادی که در انجام و اداره امور شرکت نقش دارند آگاه سازد.
 - (۲) جهت تهیه اطلاعات برای ارزشیابی ، حفاظت و توسعه منابع انسانی و بهبود یک سازمان ضروری است.
 - (۳) روشی برای ارزیابی عملکرد و تصمیم گیریهای مدیریت در بهره گیری از منابع انسانی چه از نظر کمی و چه از نظر کیفی در اختیار قرار می دهد.
 - (۴) اطلاعات لازم جهت اداره مؤثرتر و کارآمد نیروی انسانی از جانب مدیر را مهیا می سازد.
- کمیته ناظر بر حسابداری منابع انسانی ، هدف حسابداری منابع انسانی را نه تنها شناسایی ارزش منابع انسانی مورد استفاده یا تحت کنترل یک شرکت قلمداد می کند بلکه بهبود بخشیدن به مدیریت منابع انسانی به منظور بالا بردن کیفیت کالاها و خدمات را نیز به عنوان هدف آن تلقی می نماید.

روش های اندازه گیری ارزش منابع انسانی :

حسابداری منابع انسانی را می توان از دو روش مورد بررسی قرار داد:

(۱) هزینه یابی منابع انسانی

(۲) ارزش گذاری منابع انسانی

روش مبتنی بر هزینه ، برعوامل هزینه تاکید دارد که مرتبط به هزینه اولیه و جایگزینی است و روش مبتنی بر ارزش منابع انسانی فرض می کند که ارزش منابع انسانی به توانایی آنها در کسب درآمد بستگی دارد.

(۱) هزینه یابی منابع انسانی

یک سیستم حسابداری منابع انسانی در وهله اول به شناسایی هزینه های واقع شده در ارتباط با نیروی انسانی که بایستی از سایر هزینه های واحد تجاری تفکیک گردد نیاز دارد. روشها و شیوه های مورد استفاده باید بین بخش سرمایه ای و جاری هزینه ها تمایز قائل شود.

هزینه یابی منابع انسانی از دو بخش ذیل تشکیل می شود :

(۱) هزینه های اولیه :

کلیه وجوهی است که برای تامین و پرورش نیروی انسانی شامل گزینش نیرو و استخدام ، استقرار و آموزش ضمن خدمت ، بازآموزی و آموزشهای کاربردی و تخصصی برای کسب مهارت مصرف می شود.

(۲) هزینه های جایگزینی :

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

A. هزینه های جایگزینی پستی یا شغلی :

هزینه هایی است که برای جایگزینی فردی در یک سازمان با شخصی که بتواند خدمات مشابهی را ارائه دهد می باشد که شامل هزینه های تامین ، پرورشی یا آموزشی و کناره گیری است. هزینه کناره گیری شامل کلیه هزینه های پاداش کناره گیری ، خالی ماندن پست ، و مابه التفاوت پیش از کناره گیری است.

B. سایر هزینه های پرسنلی :

۱. هزینه های اولیه منابع انسانی

هزینه آموزش و بهسازی منابع انسانی		هزینه دستیابی به منابع انسانی	
هزینه غیرمستقیم	هزینه مستقیم	هزینه غیرمستقیم	هزینه مستقیم
زمان آموزش دهنده	هزینه های آموزش رسمی	ارتقا از داخل	کارمندیابی انتخاب استخدام استقرار قرارداد
کاهش بهره وری در زمان آموزش	هزینه های جهت دهی هزینه های ترفیع هزینه های بهبود		

A. هزینه های جایگزینی منابع انسانی

هزینه انقصال		هزینه آموزش و بهسازی منابع انسانی		هزینه دستیابی به 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 هزینه خروج هزینه فرصت	زمان آموزش دهنده کاهش بهره وری در زمان آموزش	هزینه های آموزش رسمی و آشنا سازی هزینه های بهبود	ارتقا از داخل	کارمندیابی انتخاب استخدام استقرار قرارداد

A. سایر هزینه های پرسنلی

- ❖ پاداش ها : نقدی و غیر نقدی
- ❖ تسهیلات : ابزارها ، اسباب و اثاثیه و تجهیزات ضروری برای رفاه کارکنان
- ❖ سلامت و بهداشت : سیاست های خاص مربوط به سلامت بهداشت و شیوه های اجرا (موظفی یا داوطلبانه)
- ❖ هزینه های مربوط به مشاوره و گفتگو
- ❖ حقوق و دستمزد پرداختی و سایر پرداخت ها مانند بیمه

نمونه ای از هزینه یابی منابع انسانی در شرکت VOLVO 1966

مبلغ	مبلغ	
۵۰۴		درآمد
	(۹۶)	هزینه های اولیه
۴۰۸		ارزش افزوده ناخالص
	(۱۱۰)	استهلاک
۲۹۸		ارزش افزوده خالص
	(۱۹۸)	حقوق و دستمزد مستقیم
	(۴۷)	ترک خدمت
	(۴۷)	هزینه غیبت
	(۱۷)	هزینه فردی/عمومی
	(۷)	هزینه بازنشستگی
(۳۱۹)		هزینه کل کارکنان
(۱۸)		سود(زیان)

ارزشگذاری منابع انسانی :

حسابداری منابع انسانی بیشتر از هزینه یابی منابع انسانی نیازمند ارزشگذاری منابع انسانی است . تلاش های زیادی توسط محققان گوناگون صورت گرفته تا منابع انسانی را به وسیله یک سری جابجایی و ترکیب ها به صورت کمی در آورند . مفهوم ارزش منابع انسانی مبتنی بر نظریه ارزش در اقتصاد عمومی است . گروهی بر این عقیده اند که انسان مانند سایر منابع دارای ارزش است زیرا قادر به ایجاد منافع بالقوه آتی است . در واقع میتوان ارزش انسان را مانند سایر منابع به عنوان ارزش فعلی خدمات آتی مورد انتظار تعریف کرد . بنابراین ارزش افراد عبارت است از ارزش فعلی مجموعه ای از خدمات که انتظار میرود فرد در طول دوره خدمت خود در سازمان ایجاد کند . گروهی دیگر این نظریه را رد کرده و معتقدند انسان فراتر از ارزیابی و در حقیقت غیر قابل ارزیابی است . با این وجود تلاشهای زیادی توسط محققان صورت گرفته تا منابع انسانی را به وسیله یک سری جابجایی ها و ترکیب ها به صورت کمی در آورند.

در هر صورت برای اندازه گیری منابع انسانی دو مرحله اساسی وجود دارد بدین معنی که ابتدا بایستی مفهوم منابع انسانی را به بیان غیرپولی یا کیفی مشخص کنیم تا سپس بتوانیم آن را به بیان پولی جهت نشان دادن در ترازنامه سازمان ارائه نماییم .

معیارهای اندازه گیری سرمایه انسانی

- ❖ معیارهای مالی مانند فروش و عملکرد مالی
- ❖ معیارهای بازده کالاها و خدمات تولید شده ، خدمات ارائه شده به مشتری ، تعداد خطاها ، رضایت مشتری ، کیفیت کالاها و خدمات
- ❖ معیارهای تاثیر زمانی ، غیبت
- ❖ طبق تحقیقی که در سال ۲۰۰۴ در زمینه ارزشگذاری منابع انسانی در انگلستان انجام شد معیارهای ذیل به عنوان معیارهای شناخته شد که در بیش از ۵۰ درصد سازمانها برای ارزشگذاری نیروی انسانی مورد استفاده قرار میگیرد :

فعالیت‌های سرمایه انسانی	اندازه گیریهای ممکن
به کارگیری 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
شایستگی ها / آموزش	اندازه گیری سطح شایستگیها ، مهارتها ، فاصله شایستگی ها و سرمایه گذاری در آموزش
نمودار نیروی انسانی	سن ، نرخ ارتقا ، مشارکت در فعالیتهای مدیریت دانش ، تنوع ، رهبری ، تعهد سازمانی
معیارهای بهره وری	درآمد سرانه هر نفر ، هزینه عملیاتی هر نفر ، ارزش افزوده واقعی هر نفر

مشکلات و مسائل مرتبط با HRA

آیا جایز است کارکنان به عنوان دارایی در صورتهای مالی گزارش شوند ؟

انسانها در شمار داراییها نیستند بلکه خدماتی که انتظار میرود به وسیله انسان برای شرکت ارائه شود دارایی محسوب میشود و این طرز تلقی بدلیل اشتباه در عدم تفکیک بین شخص ارائه کننده خدمات و خود دارایی (خدمات مورد انتظار) است.

آیا سرمایه گذاریهای انجام شده نسبت به انسانها باید دارایی محسوب شود یا خیر (

چه مخارجی باید مخارج سرمایه ای تلقی شوند) ؟

اگر سه معیار اصلی شناسایی اقلام به عنوان دارایی در مورد آن مصداق داشته باشد میتوان آن را دارایی محسوب نمود به عبارتی اگر انتظار رود که سرمایه گذاری در نیروی انسانی دارای خدمات بالقوه آینده باشد و قابلیت اندازه گیری برحسب پول را نیز دارا باشد و از سوی واحد تجاری کنترل پذیر باشد در این صورت باید سرمایه گذاریهای مزبور را دارایی تلقی نمود.

نکته ۱ : مهمترین معیار برای تعیین اینکه مخارجی دارایی تلقی شود یا هزینه جاری به منافع بالقوه آینده مخارج مربوط میشود و تنها به واسطه اینکه انسانها را نمیتوان به مالکیت درآورد و افرادی آزادند که هرگاه بخواهند موسسه محل خدمات خود را ترک کنند نمیتوان سرمایه گذاری در نیروی انسانی را به عنوان هزینه های دوره ای تلقی نمود به عبارت دیگر لزومی ندارد که کنترل مطلق برقرار باشد.

نکته ۲ : در صورت برقرار بودن معیار اول (منافع بالقوه آینده) اگر معیار دوم برقرار نباشد یعنی نتوان خدمات بالقوه آینده را برحسب پول اندازه گیری کرد ممکن است بهتر باشد آن را جای یک قلم دارایی به عنوان یک منبع تلقی کنیم.

بنابراین به طور خلاصه در گزارشهای مالی شرکتها در خصوص تلقی سرمایه گذاریها در نیروی انسانی به عنوان دارایی دو دلیل اصلی وجود دارد :

۱) سرمایه گذاران فعلی و بالقوه به چنین اطلاعاتی به منظور کمک در ارزیابی عملکرد و وضعیت مالی شرکت نیاز دارند.

۲) سرمایه گذاریها در نیروی انسانی با ضوابط احتساب آنها به عنوان دارایی منطبق است.

این مخارج چگونه باید مستهلک شوند ؟

اگر چه داراییهای نامشهود عمر مفید نامحدود دارند اما از لحاظ حسابداری باید طی عمر مفید برآوردی مستهلک شوند . هدف اصلی از استهلاک داراییهای انسانی تطابق استفاده از دارایی با منافع حاصل از آن است بنابراین داراییهای انسانی باید در طی عمر مفید (عمر سرویس دهی) مورد انتظار که باید برآورد شود مستهلک گردد.

نکته : باید توجه داشت که استهلاک داراییها به صورت گروهی ممکن است مناسب تر از استهلاک جداگانه و یک یک داراییها باشد. بنابراین سازمان میتواند از شیوه استهلاک گروهی یا فردی استفاده کند (استهلاک گروهی نسبت به کارگران و کارکنان دفتری و استهلاک فردی نسبت به مدیران اعمال گردد).

این داراییها تحت چه شرایطی باید از حسابها حذف شوند ؟

دارایی انسانی ممکن است به دلیل ترک خدمت کارکنان یا تغییر در برآوردهای دوره های خدمت تعدیل یا از حسابها حذف گردد که در این صورت مانده مستهلک نشده دارایی انسانی باید به عنوان زیان دوره ای تلقی شود که تغییر رخ داده است همچنین زمانی که بنا به دلایلی تغییر با اهمیتی در عمر سرویس دهی مورد انتظار فرد رخ دهد ، دارایی باید تعدیل شود (تعدیل و کاهش بهای تمام شده داراییهای انسانی مشابه نحوه عمل دارایی مشهود است)

سرمایه گذاری در داراییهای انسانی چگونه باید در صورتهای مالی گزارش شوند؟

یک جنبه داراییهای انسانی که مشکلات گزارشگری خارجی را به وجود می آورد ، احتمال ترک خدمت کارکنان است این عدم اطمینان را میتوان با در نظر گرفتن ذخیره ای برای هزینه های مورد انتظار ترک خدمت حل کرد.

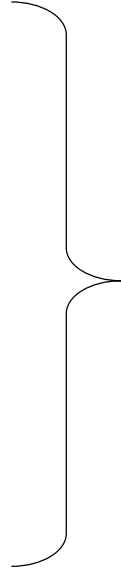
چگونه میتوان از احتمال اینکه حسابداری داراییهای انسانی به عنوان وسیله ای برای دستکاری سود و زیان استفاده شود جلوگیری کرد ؟

تصمیم گیری در مورد سرمایه ای محسوب کردن داراییهای انسانی تا حد زیادی به درجه عدم اطمینان از یک وضعیت خاص بستگی دارد در برخی شرایط ممکن است منظور کردن نیروی انسانی به عنوان دارایی مفید نباشد زیرا منافع آینده مورد انتظار آن بسیار کم ارزش است اما این شرایط باید به عنوان استثنا و نه یک قاعده کلی تلقی شود.

نکته : به بهانه اینکه حسابداری باید محافظه کار باشد نمیتوان سرمایه گذاری در نیروی انسانی را به عنوان هزینه های دوره طبقه بندی نمود زیرا در غیر این صورت ، صورت سود و زیان ترازنامه گمراه کننده میشود و ممکن است مدیر را نسبت به تحریف اعداد و ارقام مربوط به سود ترغیب کند همچنین نباید هدف بنیادی گزارشگری مالی که تطابق درآمدها و هزینه های یک دوره است را فدای محافظه کاری نمود.

روشهای اندازه گیری منابع انسانی

روشهای پولی

- 
- (۱) روش بهای تمام شده تاریخی
 - (۲) روش بهای جایگزینی
 - (۳) روش ارزش اقتصادی (ارزش فعلی)
 - (۴) نظریه ضریب ارزش
 - (۵) نظریه مزایده یا روش بهای فرصت از دست رفته
 - (۶) روش دستمزدهای تنزیل شده تعدیل شده
 - (۷) روش نرخ بازده تلاش ها

روشهای غیر پولی

(۱) روش بهای تمام شده تاریخی:

این نظریه در سال ۱۹۶۸ برای اولین بار توسط شرکت باری به کار برده شد.

هزینه های مربوط به کارکنان از دو بخش تشکیل می گردد :

الف) جاری : همان حقوق و مزایای مستمر کارکنان می باشد یا همان هزینه دوره

ب) سرمایه ای : شامل هزینه های استخدام ، آموزش ، آشناسازی کارکنان و استقرار آنها که هر یک از این هزینه ها به هزینه های جزئی تفکیک می گردند تحت عنوان دارایی انسانی طبقه بندی شده و طی سنوات خدمت کارکنان با نرخ برآوردی مستهلک میشوند.

نکته : هزینه های تحمل شده برای به کارگیری و آموزش کارکنان ، سرمایه گذاری در داراییهای انسانی محسوب می شوند و اگر قبل از استفاده کامل از سرمایه گذاری انجام شده ، یکی از کارکنان سازمان را ترک کند مانده سرمایه گذاری زیان (هزینه دوره) تلقی می شود.

مزایا :

- (۱) با نحوه عمل جاری حسابداری هماهنگی دارد.
- (۲) یک روش عینی است.
- (۳) بدلیل مستند بودن احتمالا بیشتر از سایر روشها از سوی اداره مالیات ها پذیرفته می شود.
- (۴) کاربرد آن ساده است.

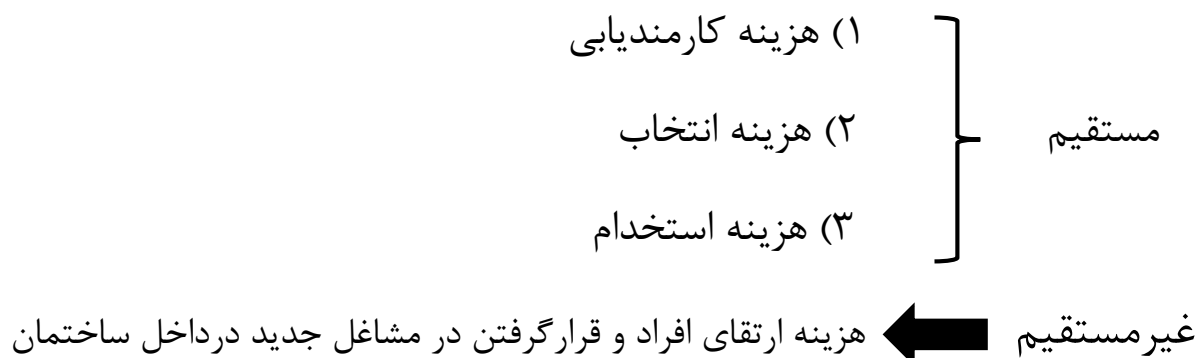
معایب :

- (۱) کلیه اطلاعات لازم را برای تصمیم گیریهای مدیران را در رابطه با نیروی انسانی نشان نمی دهد.
- (۲) ارزش اقتصادی دارایی انسانی الزاما با بهای تمام شده تاریخی آن مطابقت نمیکند.
- (۳) مزایای آتی منابع انسانی در نظر گرفته نمی شود.
- (۴) ارتباط بین بازده و مخارج مربوط به نیروی انسانی براساس نرخهای از پیش تعیین شده استهلاک ناممکن است.
- (۵) تعیین وجه تمایز بین اقلام منابع انسانی و سایر منابع و همچنین تفکیک هزینه های منابع انسانی به جاری و سرمایه ای بسیار دشوار است.
- (۶) تعیین نرخ استهلاک داراییهای انسانی و پیش بینی زمان ترک خدمت کارکنان کار آسانی نیست.
- (۷) به دلیل اینکه هزینه های مرتبط با کارمند یابی ، انتخاب ، استخدام آموزش و رشد هر کارمند در یک موسسه ممکن است برای کارمند مشابه متفاوت باشد این روش ممکن است داراییهای انسانی را به ارزشهایی منتهی کند که قابل مقایسه خود را تا اندازه ای از دست بدهد.

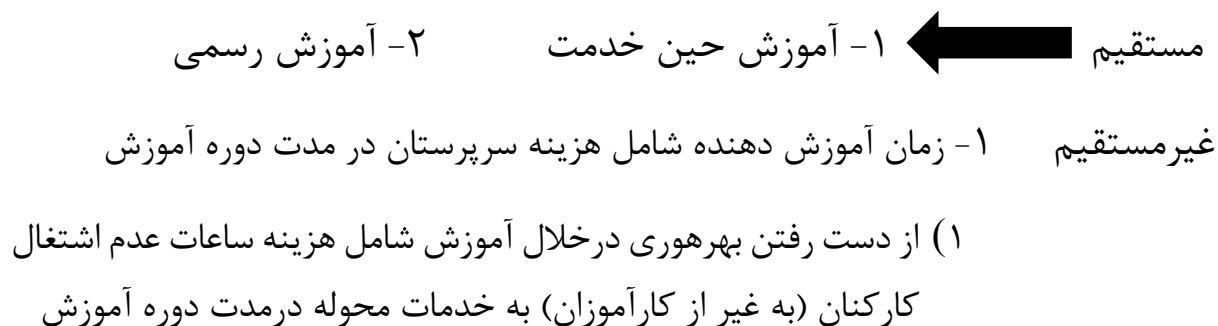
روش بهای جایگزینی :

ارزش جایگزینی منابع انسانی همان مخارج جایگزین کردن منابع انسانی موجود در یک سازمان است . ارزش جایگزینی در این روش شامل اقلامی به شرح زیر است :

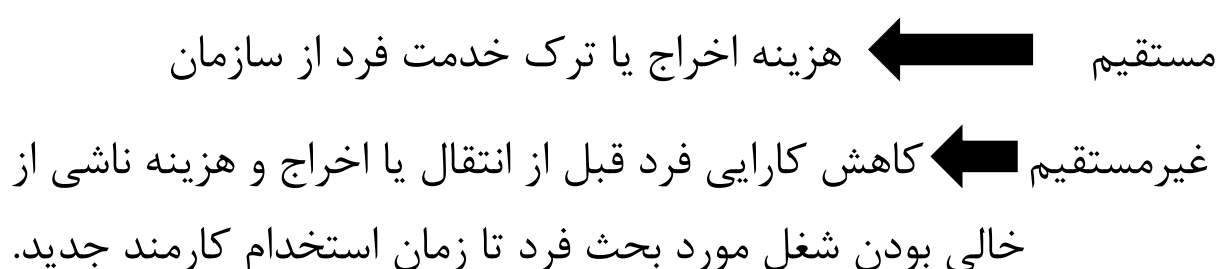
الف) هزینه های استخدام افراد جدید برای مشاغل موجود :



ب) هزینه های آموزش افراد جدید :



ج) هزینه انتقال یا اخراج فرد شاغل :



مزایا :

(۱) این روش نه تنها موقعیت فرد را در داخل سازمان در نظر میگیرد بلکه هزینه انتقال یا اخراج فرد و همچنین هزینه کاهش کارایی را نیز در نظر دارد.

(۲) از اطلاعات جاری بازار برای دستیابی به ارزش اقتصادی فرد استفاده میشود.

معایب :

(۱) منافع آینده داراییهای انسانی در نظر گرفته نمی شود.

(۲) روش ارزش جایگزینی یک روش ذهنی است و مدیران مختلف ممکن است به برآوردهای کاملاً متفاوتی دست یابند.

(۳) تعیین ارزش منابع انسانی براساس ارزش جایگزینی دشوار است.

(۴) منطبق با اصول و استانداردهای مرسوم نمی باشد.

(۵) شاید هیچ جایگزین مشابهی برای یک دارایی انسانی خاص وجود نداشته باشد.

(۶) ارزش یک کارمند خاص ممکن است بسیار بیشتر از بهای جایگزینی آن از نظر موسسه مربوط تلقی گردد به عبارتی ممکن است ارتباط مهمی با ارزش منبع نداشته باشد.

(۷) از آنجا که در اقتصاد ما افراد خرید و فروش نمیشوند معیارهای اندازه گیری ارزش بازار فرد عموماً وجود ندارد.

روش ارزش اقتصادی (ارزش فعلی) :

این نظریه مبتنی بر تئوری ارزش سرمایه است . برخی از محققان بر اساس این نظریه معتقدند که قیمت بازار دارایی ها عبارت است از ارزش تنزیل شده منافی که در آینده از این دارایی ها حاصل میشود . این مساله در مورد حقوق و دستمزد کارکنان مصداق ندارد زیرا حقوق و دستمزد پرداختی ، بهای استفاده از خدمات کارکنان برای یک زمان مشخص و یا برای مقدار کار معینی است و قیمت بازار کار به مفهوم دقیق قابل مقایسه با قیمت داراییها نیست زیرا بازار کار به شدت تحت تاثیر قانون کار ، مقررات صنفی و قراردادهای دسته جمعی کار میباشد در نتیجه مقایسه بازار کار با سایر بازارها چندان عملی نیست.

کاربرد منطقی این روش به سازمانهای بزرگ اقتصادی که تعداد بیشماری نیروی انسانی در آن شاغل هستند محدود میشود.

معایب :

(۱) در این مدل احتمال ترک خدمت فرد از سازمان به دلایلی غیر از بازنشستگی یا فوت در نظر گرفته نشده است.

(۲) احتمال تغییر موقعیت و پست فرد در زمانی که در سازمان مشغول خدمت است در این مدل در نظر گرفته نشده است.

(۳) برآورد درآمد کارکنان مشکل است و نرخ احتمال بقا بر فرضیه ارقام متعدد آماری مبتنی است.

(۴) بکارگیری این روش در حسابداری منابع انسانی با اصول پذیرفته شده حسابداری سازگاری ندارد.

نظریه ضریب ارزش :

براساس این نظریه ارزش منابع انسانی برابر است با تفاضل ارزش کل شرکت و ارزش ثبت شده در دفاتر شرکت . در این محاسبه بابت داراییهای نامشهود نظیر سرقفلی ، حق امتیاز ، میزان وابستگی مشتریان و ارزش قراردادهای بلند مدت تعدیل صورت می گیرد.

در این روش ضرایب ارزش، اساس محاسبه می باشند و با توجه به هر یک از عوامل زیر تعیین می گردند :

(۱) تحصیلات و تجارب فنی

(۲) تجربه مورد نیاز برای شغل موردنظر

(۳) خصوصیات فردی

(۴) قابلیت ترفیع

(۵) عرضه و تقاضا

(۶) میزان وابستگی افراد به شرکت و انتظار بهره وری شرکت از خدمات آنها

در این روش یک ضریب اختیاری از صفر تا ۲/۵ تعیین می شود بعلاوه کارکنان به ۴ طبقه عمده به شرح زیر تقسیم می شوند :

۲- مدیریت سطح میانی

۱- مدیریت سطح عالی

۴-کارمندان

۳- سرپرستان

باتوجه به تقسیم بندی فوق بهای تمام شده تاریخی سالانه کارکنان بین ۴ طبقه تقسیم می گردد و سهم هر یک در ضرایب تعیین شده ضرب می شود بدین ترتیب ارزش کل تقریبی منابع انسانی به دست می آید.

نکته: در صورتی که ارزش منابع انسانی بدست آمده بیش از دارایی های نامشهود باشد (تفاوت ارزش بازار شرکت و ارزش خالص دفتری) ضرایب به گونه ای تعدیل می گردد تا این تفاضل معادل اقدام داراییهای نامشهود شود. هزینه های ایجاد شده برای کارکنان به منظور استخدام، آموزش و فروش منابع انسانی در یک دوره در ضرایب مربوطه ضرب می شوند.

نتیجه تغییرات ایجاد شده در ارزش منابع انسانی در طول دوره نشان داده می شود بدین طریق می توان صورت سود و زیان و ترازنامه منابع انسانی را تهیه و ارائه کرد.

معایب :

(۱) ارزش منابع انسانی به طور مستقیم اندازه گیری نمی شوند بلکه براساس مقایسه با عوامل دیگر (دارایی های نامشهود که معمولاً براساس حدس و گمان ارزشیابی می شوند) تعیین می گردند بنابراین از دقت کافی برخوردار نیست.

(۲) نحوه تعیین ضرایب فاقد پایه علمی است

(۳) تعیین ارزش جاری خالص ارزشهای شرکت به طور دقیق میسر نیست.

روش بهای فرصت از دست رفته (نظریه مزایده)

به طور خلاصه در این روش ارزش منابع انسانی طی فرایند زیر تعیین می گردد:

- (۱) شرکت به مراکز سرمایه گذاری تقسیم می شود.
 - (۲) خدمات نیروی انسانی متخصص و کمیاب برای اشتغال در این مراکز سرمایه گذاری به مزایده گذارده می شود.
 - (۳) مدیری که بالاترین قیمت را پیشنهاد نماید فرد متخصص را در اختیار خواهد گرفت.
 - (۴) قیمت تمام شده بعنوان سرمایه مرکز سرمایه گذاری محسوب می شود.
- نکته:** فقط کارمندان نادر و متخصص باید به این روش ارزشیابی شوند و کارکنانی که به آسانی استخدام می شوند نباید به عنوان منابع انسانی نادر تلقی گردند و بنابراین نباید هزینه ای جهت مزایده استخدامی آنها صرف شود.

مزایا:

- (۱) کاربرد آن ساده است.
- (۲) بر محدودتهای روش جایگزینی غالب می شود.

معایب :

- (۱) نرخ بازده سرمایه نسبت قابل پذیرشی به منظور ارزیابی عملکرد مدیران نیست.
- (۲) برای تعیین کمیابی یا فراوانی افراد متخصص ضابطه ای تعیین نشده است.
- (۳) کاربرد نظریه مزایده در سازمانهای غیر انتفاعی و تولید مرحله ای که قابل تقسیم مراکز سرمایه گذاری نیستند با اشکال روبرو است.
- (۴) در تعیین ارزش خدمات ممکن است سوء تفاهم وارد آید بدین معنی که احتمالاً کارکنان قیمت پیشنهادی مدیران مرکز سرمایه گذاری را به منزله حق مسلم خود تلقی کنند.
- (۵) این نظریه ممکن است بر روحیه کارکنانی که خدمات آنها به بهای ناچیز محک زده شده است و یا مطلقاً در مزایده شرکت نداشته اند تاثیر منفی داشته باشد.
- (۶) ارزیابی انسانها به این صورت عاری از جهات انسانی است.
- (۷) از لحاظ اصول حسابداری ، پذیرفته شده نیست و روشی برای ثبت آن پیشنهاد نشده است.
- (۸) بعضی از واحدها با سود آوری پایین تر در این رقابت نمی توانند موفق باشند.

روش دستمزدهای تنزیل شده تعدیل یافته :

در این روش هرمانسون پیشنهاد میکند که پرداخت حقوق و دستمزد تنزل شده آتی افراد براساس عامل کارایی تعدیل شود این عامل برای اندازه گیری اثربخشی منابع انسانی در یک سازمان معین طراحی می شود. عامل کارایی نسبتی است که بر اساس بازده سرمایه گذاری در یک موسسه معین نسبت به سایر موسسات در اقتصاد برای یک دوره خاص تعیین می شود. او استفاده از این نسبت را از طریق این ادعا که اقلام تفاضلی سودهای یک موسسه ،

سهم منابع انسانی آن هستند مورد دفاع قرار میدهد (تفاوت در نرخ سود می تواند به فعالیتهای داراییهای عملیاتی مربوط شود).

مدل ارائه شده او از طریق فرمول زیر محاسبه می گردد :

$$\text{نسبت کارایی} = \frac{\frac{5RF_0}{RE_0} + \frac{4RF_1}{RE_1} + \frac{3RF_2}{RE_2} + \frac{2RF_3}{RE_3} + \frac{RF_4}{RE_4}}{15}$$

RF_i نرخ بازدهی حسابداری موسسه در سال ۱

RF_i نرخ بازدهی حسابداری تمام موسسات در اقتصاد در سال ۱

i سالهای صفر تا چهار

معایب :

(۱) دوره مورد نظر برای ارزش گذارش اختیاری است .

(۲) مفهوم عامل کارایی در مقیاس واقعی اگر غیر ممکن نباشد مشکل خواهد بود و داده ها به سادگی در دسترس نیستند.

(۳) مقیاس وزن گذاری برای عامل کارایی نیز اختیاری است.

(۴) این روش صرفاً رتبه بندی ارزش منابع انسانی را در شرکت های مختلف ممکن می سازد و کوششی در جهت توسعه روشی برای مقاصد مدیریتی نکرده است به عبارتی هدف هرمانسون تهیه گزارش برای سرمایه گذاران خارج از شرکت بوده است.

روش نرخ بازده تلاشها :

این روش را واتسون مطرح نموده است.

روش کار بدین صورت است که :

(۱) ابتدا مشاغل موجود در سازمانها را طبقه بندی نموده و برای هر طبقه ضریبی در نظر گرفته می شود.

(۲) سپس حدود کارایی و فعالیت اشخاص شده و ضرایب مربوطه تعیین می گردند.

(۳) در نهایت سالهای تجربه هر طبقه شغلی تا سقف معینی مشخص می شود و برای هر یک ضرایبی در نظر گرفته می شود.

روش محاسبه به شرح زیر است :

(۱) ابتدا امتیاز هر فرد را با ضرب کردن تمامی ضرایب وی به دست می آوریم.

(۲) امتیاز کل کارکنان با هم جمع می شود تا جمع کل امتیازات موسسه به دست آید.

(۳) سود موسسه را تقسیم بر کل امتیازات محاسبه شده نموده تا سود هر امتیاز بدست آید.

(۴) سود هر امتیاز ضربدر تعداد امتیازات هر فرد می شود تا سود آوری هر فرد نسبت به سود کل موسسه بدست آید.

به مثال صفحه بعد توجه کنید :

مشاغل		ارزیابی فعالیت		سالهای تجربه	
عنوان	ضرایب	رتبه	ضرایب	تعداد سالها	ضرایب
هیئت مدیره	۱۰	خیلی خوب	۲,۵	۰-۲	۱
مدیران واحدها	۷	خوب	۲	۲-۴	۲
معاونین واحدها	۵	متوسط	۱,۵	۴-۶	۳
رؤسای قسمتها	۴	ضعیف	۱	۶-۸	۴
کارمندان	۱	بد	۰	۸ سال به بالا	۵

واتسون عنوان نموده است که می توان برای قسمتهای مختلف سازمان ضرایبی تعیین کرد مثلاً کار در محل کارخانه امتیاز بیشتری نسبت به کار در قسمت اداری داشته باشد و کار در قسمتهای مالی امتیاز بیشتری نسبت به قسمت فروش داشته باشد.

این روش هم در عمل با مشکلاتی مواجه می شود از جمله تعیین ضرایب ،گروه بندی مشاغل و ...

مدل غیر پولی نیکرت – باورز :

در حالی که مدل فلم هولتز عوامل تعیین کننده ارزش یک فرد برای سازمان را بررسی می کند ، مدل لیکرت – باورز عوامل تعیین کننده ارزش گروهی را مورد بررسی قرار می دهد.

این مدل شامل سه متغیر به شرح زیر است :

(۱) **متغیرهای علی** ————— ← مستقل و قابل کنترل توسط مدیریت مانند

ساختار سازمانی ، خط مشی های مدیریت و ...

(۲) **متغیرهای مداخله کننده (واسطه)** ————— ← نشان دهنده وضعیت

داخلی ، سلامت و توانایی های عملیاتی سازمان اند مانند وفاداری ها ، طرز
تلقی ها و...

(۳) **متغیرهای نتیجه نهایی** ————— ← متغیرهای واسطه ای هستند که منعکس

کننده نتایج بدست آمده توسط سازمان اند منانند بهره وری ، رشد ، عایدات و ...

این مدل بیان می کند که برخی متغیرهای علی با تحریک برخی از متغیرهای مداخله کننده ، موجبات تولید برخی از متغیرهای نتیجه نهایی را فراهم می سازد (علی بر واسطه ای تاثیر می گذارد و نتایج نهایی سازمان را تعیین می نمایند) پس ارزش یک سازمان انسانی ناشی از امتیازات تخصیص یافته به متغیرهای علی و واسطه ای آن سازمان می باشد.

ارزش گذاری گروهی منابع انسانی :

ارزش یک گروه ممکن است معادل جمع ارزشهای افراد تشکیل دهنده آن گروه نباشد یک دلیل عمده برای این اختلاف ممکن است همکاری گروهی (سی نرژی) باشد.

تعریف گروه (از دیدگاه جامعه شناسی) : جمعی از افراد است که خود را به عنوان یک گروه درک می کنند.

انواع گروه ها :

(۱) از نقطه نظر طبقه بندی سازمانی ————— گروه ها کاری ، دفاتر ، کارخانجات و بخشهای مختلف

(۲) از نقطه نظر سوددهی یا هزینه بری گروه ————— مرکز سود یا هزینه

در یک مرکز هزینه داده ها در قالب واحد پول اندازه گیری می شوند اما کوششی برای اندازه گیری بازده یا ستانده در همان قالب واحد پول انجام نمی شود (اداره پرسنلی)
در یک مرکز هم داده ها و هم بازده ها در قالب واحد پول اندازه گیری می شوند (بخش تولید و فروش)

روشهای ارزش گذاری در یک مرکز سود عبارتند از :

(۱) روش ارزش اقتصادی

(۲) روش سرقفلی خریداری نشده (هرمانسون)

(۳) روش ابعاد سازمانی (لیکرت ، باورز)

روش ارزش اقتصادی : عبارتست از پیش بینی سودهای آتی موسسه ،

تنزیل سودها برای تعیین ارزش فعلی موسسه و تخصیص بخشی از آن به منابع انسانی براساس سهم مربوط به آنان.

روش سرقفلی خریداری نشده : به نظر هرمانسون سودهای بیش از حد عادی نشانه

وجود منابعی هستند که در تراز نامه منعکس نشده اند . منطق او چنین است که چون

داراییهای تحت تملکی که مورد استفاده قرار نمی گیرند سودی کسب نمی کنند اختلاف

های موجود در نرخ های سود نهایتاً می تواند به سبب گردش دارایی های عملیاتی باشد.

این روش دارای محدودیتهای اساسی است :

(۱) این روش فقط وقتی که سودهای موسسه بیش از متوسط سود صنعت میگردد داراییهای

انسانی را شناسایی می کند.

(۲) این روش فقط سودهای واقعی دوره قبل را برای محاسبه داراییهای انسانی مورد استفاده

قرار می دهد.

روش ارزشگذاری اقتصادی

نسبت منابع انسانی به کل داراییها	
$\frac{500000000}{1500000000} = \frac{1}{3}$	
۲۴۰۰۰۰۰۰۰۰	ارزش فعلی سودهای آتی مورد انتظار شرکت
۸۰۰۰۰۰۰۰۰	بخشی از ارزش تخصیص یافته شرکت به منابع انسانی

روش سرقفلی خریداری نشده				
شرکت		کل صنعت		
الف	ب	ج		
کل داراییهای تحت تملک	۱۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰۰
سود خالص	۲۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰۰
نسبت سود خالص به کل داراییهای تحت تملک	٪۲۰	٪۵	٪۱۰	٪۱۰
دارایی های انسانی	۱۰۰۰۰۰۰۰	(۱۰۰۰۰۰۰۰)	۰	

روشهای گزارشگری منابع انسانی

(۱) ارائه در گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام

(۲) ارائه در گزارش دارایی های نامشهود

(۳) ارائه در صورتهای مالی حسابرسی نشده

(۴) ارائه در پیوست صورتهای مالی اساسی

(۱) گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام :

گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام اغلب شامل اطلاعاتی درباره مخارج مربوط به منابع انسانی است که ممکن است چشمگیر یا حتی به نسبت مهمتر از مخارجی باشد که برای داراییهای انسانی، گزارش هیات مدیره ممکن است مخارج انجام شده برای آموزش کارکنان خود را جداگانه گزارش دهد.

این گونه اطلاعات به سرمایه گذاران و تحلیل گران مالی کمک می کند تا میزان توجه مدیریت به توسعه منابع انسانی را به عنوان عامل حیاتی برای تضمین سوددهی شرکت در بلند مدت ارزیابی کنند. به علاوه گزارش هیات مدیره باید شامل اطلاعاتی در مورد ارم خدمت کارکنان از لحاظ روند و هزینه آن نیز باشد شرکت باید در خود نیز که ممکن است به رقبای تجاری شرکت ملحق شوند یا رقیب جدیدی را بوجود آورند گزارش دهد. این موضوع در صناعی که با تکنولوژی پیش میروند و تحقیق و توسعه دانش فنی در آنها نقش اساسی و مهمی دارد غیرعادی نخواهد بود و امکان اتفاق آن وجود دارد.

(۲) گزارش داراییهای نامشهود :

این روش توسط موسسه حسابرسی آرتواندرسن پیشنهاد شده است این موسسه پیشنهاد میکند که مبالغ عمده ای که صرف داراییهای نامشهود از جمله منابع انسانی میگردد در صورتهای مالی به صورت جداگانه گزارش شود. به علاوه

شرکتهایی که مخارج هنگفتی را در رابطه داراییهای نامشهود متحمل میشوند به ویژه شرکتهایی که با وابستگی شدید به تکنولوژی، شرکتهای خدماتی که برای کارکنان خود سرمایه گذاری کلانی میکنند و همچنین شرکتهایی که از طریق ادغام و خرید سهام و پرداخت مبلغ هنگفت برای سرقتی فعالیتهای تجاری موجود رشد میکنند باید صورتی از داراییهای نامشهود خود را ارایه کنند این گزارش باید بیانگر مخارج انجام شده برای انواع داراییهای نامشهود در دوره جاری و همچنین در دوره های گذشته باشد .

محدودیت مهم این روش آن است که ترازنامه گمراه کننده است زیرا ارزش داراییهای شرکت کمتر از واقعیت ارائه میشوند .اندازه گیری سود یا زیان نیز تعریف شده است ، زیرا کلیه مخارج مربوط به داراییهای انسانی در دوره ای که واقع شده اند هزینه جاری تلقی شده و به همین ترتیب اندازه گیری بازده سرمایه گذاری نیز تعریف شده خواهد بود.

(۳) ارائه در صورتهای مالی حسابرسی نشده :

سومین روش ارایه اطلاعات در مورد سرمایه گذاری ها در منابع انسانی انعکاس آنها در صورتهای مالی حسابرسی نشده است و شرکتهای میتوانند مجموعه ای از صورتهای مالی را که در برگیرنده

سرمایه گذاریها در دارایی های انسانی طبق روشهای پیشنهادی حسابداری منابع انسانی، به عنوان اطلاعات تکمیل به همراه صورتهای مالی سالانه ارایه کنند.

در گزارشهای تصریح خواهد شد که صورتهای مالی مزبور باید از جدا از صورتهای مالی اساسی که طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه و ارایه شده اند مورد بررسی قرار گیرند .

۴) ارائه در پیوست صورتهای مالی اساسی :

آخرین روش گزارش سرمایه گذاریها در دارایی های انسانی، منظور کردن آن در صورتهای مالی اساسی است، در این روش سرمایه گذاری در دارایی های انسانی به عنوان دارایی بلند مدت مطرح و در زمان عمر مفید مورد انتظار آن مستهلک میشود. اگرچه این نحوه عمل در مورد سرمایه گذاری ها در منابع انسانی معمول و متداول نیست اما برخی شرکتها از آن پیروی کرده اند. برخی از موسسه ها و شرکتها نظیر خطوط هوایمایی، صنایع الکترونیک و باشگاههای ورزشی حرفه ای که بخش عمده سرمایه آنها را نیروی انسانی تشکیل میدهد این روش را اعمال می کنند.

نحوه گزارش دارایی های انسانی در صورتهای مالی :

چنانچه تصمیم گرفته شود داراییهای انسانی در صورتهای مالی گزارش شود، به چند پرسش اساسی باید پاسخ داده شود .

۱) چه مخارجی باید مخارج سرمایه ای تلقی شود ؟

(۲) این مخارج چگونه باید مستهلک شوند ؟

(۳) این داراییها تحت چه شرایطی باید از حسابها حذف شوند ؟

(۴) سرمایه گذاری در منابع انسانی چگونه باید در صورتهای مالی گزارش شوند ؟

پرسش نخست ،اساسی ترین پرسش از این موضوع است .این موضوع در واقع طبقه بندی کردن مخارج منابع انسانی به عنوان هزینه های جاری و مخارج سرمایه ای است ضابطه اصلی برای تعیین آن که چه مخارجی بایدجاری به حساب آید یا دارایی ،که به امکان بالقوه خدمات آینده آن مخارج مربوط میشود . برای مثال مخارج آموزشی کارکنان مشخص .

اگرچه داراییهای نامشهود ،عمر مفید نامحدوددارند ،اما از لحاظ حسابداری باید طی عمر مفید برآوردی مستهلک شوند .داراییهای انسانی نیز به عنوان هزینه ای تخصیص می یابند که استهلاک نامیده میشوند هدف اصلی از استهلاک دارایی های انسانی تطابق استفاده از دارایی با منافع حاصل از آن است .

به طور معمول این امر در حسابداری تطابق هزینه ها با درآمدها نامیده میشود .عمر سرویس دهی (خدمت)برخی از داراییهای انسانی ممکن است معادل دوره انتقال مورد انتظار فرد در سازمان باشد ،عمر سرویس دهی برخی دیگر ممکن است معادل دوره ای تلقی شود که انتظار می رود فرد پست معینی را در یک سازمان اشغال کند .عمر سرویس دهی برخی دیگر ممکن است تابعی از وضعیت مورد انتظار تکنولوژی باشد .برای مثال مخارج جذب و استخدام افراد در سازمان به تناسب دوره ای که انتظار می رود فرد در استخدام سازمان باشد ،ممکن است برای سازمان به صرفه باشد .

اگر چه استهلاک روش اصلی برای تخصیص دارایی انسانی به هزینه هاست ،در برخی شرایط و وضعیتها لازم است که حساب داراییهای انسانی تعدیل شوند ،برای مثال دارایی انسانی ممکن است به دلیل ترک خدمت کارکنان یا تغییر در برآوردهای دوره های خدمت ،تعدیل و یا از حسابها حذف شود .مانده مستهلک نشده حساب دارایی انسانی باید به عنوان زیان دوره ای تلقی شود که تغییر رخ داده است .

یک جنبه داراییهای انسانی که مشکلات گزارشگری خارجی را به وجود می آورد احتمال ترک خدمت کارکنان است .برخی از سازمانها با کارکنان خود قراردادهای استخدامی دارند که جابه جایی آنها را محدود میکند اما بدیهی که انسانها در مالکیت سازمانها قرار ندارند .پرسش اصلی حسابداری این است که چگونه میتوان این مساله را با در نظر گرفتن ذخیره ای برای هزینه های مورد انتظار ترک خدمت حل کرد .

مزایای HRA

- (۱) باعث ایجاد تصمیم گیری موثر مدیریت می شود .
- (۲) باعث افزایش کیفیت مدیریت می شود .
- (۳) از سوء استفاده منابع انسانی جلوگیری می کند .
- (۴) به تخصیص اثر بخش منابع کمک می نماید .
- (۵) بهره وری سرمایه انسانی را افزایش می دهد.
- (۶) روحیه تعاون رضایت شغلی و خلاقیت را بهبود می بخشد .

(۷) اثر بخشی انسانی را توسعه می دهد .

(۸) بر رفتارنگرش و تفکر فردی در حوزه تصمیم گیری مورد درخواست تاثیر می گذارد .

(۹) در تصمیم گیری های سرمایه گذاری طولانی مدت کمک می نماید .

(۱۰) بخش های عملکرد خوب را تسهیل می نماید . ارزیابی نکات قوت و

ضعف یک سازمان را هم آسان می نماید .

(۱۱) موفقیت یک سازمان بستگی به نیروی کار کیفی در همه سطوح دارد و

آن موقعیت تجاری و بازرگانی و کاری را به سرعت افزایش می دهد .

(۱۲) اصول اساسی مناسب را برای کنترل سرمایه انسانی فراهم می نماید .

(۱۳) توسعه اصول مدیرین را مورد حمایت قرار می دهد .

(۱۴) پایش مناسب استفاده های اثر بخش منابع انسانی را تضمین می نماید .

محدودیت های HRA

(۱) هیچ خطوط کلی خاص برای سنجش هزینه و ارزش منابع انسانی وجود ندارد .

(۲) عدم قطعیت منابع انسانی ، یک عدم اطمینان را در ارزش گذاری آن در یک رویکرد واقع گرا به وجود می آورد .

(۳) در بعضی از مواقع ، عدم ترغیب نگرش منابع انسانی ممکن است به شکست آنها بینجامد و منجر به بهره وری کمتر می شود .

(۴) در حالی که ارزش گذاری در سرمایه های انسانی انجام می شود ، تقاضا برای پاداش ها و بحران ها نیز در سطح بالا قرار می گیرد .

۵) ماهیت بدهی های ناشی شده، هنوز هم نیازمند آن است که تثبیت شوند.

۶) قوانین مالیات سرمایه های انسانی را به رسمیت نمی شناسد و بدین لحاظ آن فقط

یک بحث نظری می باشد .

۷) روشهای متعدد در ارزش گذاری منابع انسانی وجود دارند اما فقدان مقبولیت همگانی

را در پی دارند .

۸) نیاز به ایجاد و توسعه رشهای مناسب برای ارزش گذاری وجود دارد.

۹) نهادهای استاندارد گذار هیچ خطوط کلی برای بکار گیری و عملیاتی کردن رویکرد

حسابداری منابع انسانی را فراهم ننموده اند .

نتیجه گیری

ارتقای سرمایه انسانی و تاثیر آن بر جنبه های مختلف عملکرد سازمان و در سطحی گسترده تر بر توسعه اقتصادی و اجتماعی جامعه بر کسی پوشیده نیست. ارتقای این سرمایه شامل مجموعه ای شایستگی ها برای استفاده دانش و مهارت به منظور رسیدن به نتایج برنامه ها است. شایستگی ها در برگیرنده ویژگیهایی همچون خلاقیت ، انعطاف پذیری ، توانایی رهبری ، توانایی حل مساله ، برقراری ارتباط سازنده با دیگران ، کار آفرینی و مهارت پیچیده ای همچون دانش چگونه آموختن است. تلاش برای اندازه گیری فعالیتهای مرتبط با تشکیل سرمایه انسانی نیازمند استفاده از ابزار و لوازم مربوط و قابل اتکا خواهد بود با استفاده از حسابداری منابع انسانی میتوان سرمایه گذاری های پیشنهادی روی منابع انسانی را بر اساس روش هزینه یابی ارزیابی کرد و با استفاده از مدلهای بهای تمام شده تاریخی یا مدل جایگزینی منابع انسانی خود را اندازه گیری و در گزارشات حسابداری و مدیریت و صورتهای مالی اساسی افشاء نمود. بی تردید در دنیای روبه رشد و دانش محور امروز توجه به نیروی انسانی به عنوان محور توسعه و سیستمهای شناسایی و

اندازه گیری این منبع مهم و ارزشمند از ضروریات بوده و نقش مدیران به عنوان تصمیم گیران سازمانی و حسابداران به عنوان تصمیم سازان این عرصه پررنگ تر و حساس تر خواهد بود .

پیشنهادهای

الف) پیشنهاد می شود که مرکز مطالعات مدیریت و بهره وری دوره ای در ارتباط با رشد و ارتقای حسابداری منابع انسانی برای مدیران شرکتهای پذیرفته شده در بورس برگزار نماید .

ب) پیشنهاد می شود که سازمان بورس اوراق بهادار دوره ای در ارتباط با رشد و ارتفاع حسابداری منابع انسانی برای کارگزاران بورس - (سرمایه گزاران) برگزار نماید .

ج) پیشنهاد می شود که سازمان حسابرسی استاندارد با عنوان استاندارد حسابداری منابع انسانی تدوین و اجرای آن را برای حسابداران ابلاغ نماید

د) پیشنهاد می شود که دانشکده های حسابداری و مدیریت درسی را با عنوان حسابداری منابع انسانی در مقطع کارشناسی رشته حسابداری و مدیریت در نظر گرفته و برگزار نمایند

و در نهایت پیشنهاد می شود :

با توجه به نقش عمده نیروی انسانی در بخشهای مختلف اقتصاد کشورها و همچنین سودمندی گزارشگری حسابداری منابع انسانی و با توجه به بیانیه شماره هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) که افشاء صورتهای مالی مکمل را در ارائه اطلاعات جدید ، مفید و سودمند می داند ، بنظر می رسد . که وجود سیستم حسابداری منابع انسانی در کنار سیستم های فعلی حسابداری در کشور ما هم بسیار ضروری به نظر می رسد .

منابع

- (۱) Human resource accounting (HRA) ، مرکز علوم مدیریت ایران ، www.emodiran.com
- (۲) حسابداری منابع انسانی ، اثیر کربلایی
- (۳) گری دسلر ، مبانی مدیریت منابع انسانی ، ترجمه دکتر سید علی پارسایان و دکتر محمد اعرابی ، انتشارات دفتر پژوهشهای فرهنگی ، ۱۳۷۸
- (۴) نسرين جزنى مدیریت منابع انسانی ، نشر نی ، ۱۳۷۵
- (۵) شیمون ال ، دولان و رندال اس ، شولر ، مدیریت امور کارکنان و منابع انسانی ، ترجمه محمد طوسی و محمد صائبی ، انتشارات مرکز آموزش مدیریت ، ۱۳۷۶
- (۶) سعادت ، اسفندیار ، مدیریت منابع انسانی ، انتشارات سمت ، ۱۳۸۲
- (۷) پژوهی ، محمدرضا ۱۳۷۱- حسابداری منابع انسانی مطالعات مدیریت شماره ۸ ص ۹۳-۸۳
- (۸) تالانه ، عبدالرضا و پوریا نسب فامیر ۱۳۷۳- حسابداری منابع انسانی ، فصلنامه بررسی های حسابداری شماره ۸، ص ۷۰-۴۵
- (۹) حسن قربان ، زهرا ۱۳۷۶ روش های اندازه گیری سرمایه گذاری در منابع انسانی ، حسابداری شماره ۱۲۰، ص ۱۷-۱۱