**حسابداری منابع انسانی**

**Human Resource**

**Accounting**

**درس : منابع انسانی پیشرفته**

**استاد : جناب آقای دکتر قربان حسینی**

**گرد آورندگان : معصومه فرج اللهی**

**دانشگاه : آزاد واحد علوم تحقیقات تهران**

**پاییز: 95-94**

**مقدمه:**

منابع موجود در سازمان جهت رسیدن به اهداف کوتاه مدت وبلندمدت سازمان است. کارایی واثربخشی مدیریت هر سازمان نیز بسته به چگونگی تهیه،توسعه وتخصیص منابع و نگهداری و به کارگیری آنهاست که این امر نیازمند اطلاعات صحیح در مورد 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 تاثیر قرار خواهد داد . با کمک حسابداری منابع انسانی تمامی اطلاعات مربوط به ارزش منابع انسانی یک سازمان را که باید در نظارت وتصمیم گیریهای مدیران به کار گرفته شوند ثبت وگزارش میشود. تا زمانی که ارزش داراییهای 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 یاداور شیوه حسابداری در دوران برده داری می دانند و از آنجا که نظام برده داری همواره منفور بوده، گزارش انسان در صورت وضعیت مالی نیز منفور ومذموم شمرده می شود همچنین عده ای معتقدند که انسان علاوه بر جنبه های مادی دارای جنبه های روحی ومعنوی نیز می باشد بنابراین نباید با آن به مثابه یک دارایی بیجان 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 وباورهای انسانی وارد نمیکند. به هر حال تاکنون به دلیل مشکلات سنجش منابع انسانی، مساله کاربرد حسابداری منابع انسانی در وادی عمل موفقیتی نداشته و در نتیجه بحث در مورد مسائلی چون ارزش واخلاق از حساسیت کمتری برخوردار است.

**تعریف حسابداری منابع انسانی:**

- طبق تعریف انجمن حسابداری آمریکا" : فرآیند تشخیص و اندازه گیری اطلاعات درباره منابع انسانی و گزارش این اطلاعات به افراد علاقمند و ذینفع " .

- حسابداری منابع انسانی، در واقع تبدیل مفهوم کیفی و ذهنی ارزش منابع انسانی در قالب کمی و عینی با استفاده از دانش حسابداری است .

حسابداري منابع انساني با سه بخش مهم و اساسي پيرامون منابع انساني شامل ؛

- شناسايي كميت وكيفيت آن

- ارزيابي و اندازه گيري ارزش اقتصادي

- گزارشگري مالي مناسب آن

**حسابداري منابع انساني در ايران:**

درباره اهميت و نقش منابع انساني و مديريت استراتژيك آن سالهاست در مجامع علمي و بعضا سازمانها مباحث گسترده اي مطرح شده و اساتيد و متفكرين توانمندي نيز تحقيقات، كتب و مقالات متعددي به رشته تحرير در آورده اند. حسابداري منابع انساني نيز به عنوان موضوعي جديد كه از عمر طرح آن بيش از يك دو دهه در ايران نگذشته با ترجمه آثار انديشمندان خارجي در ايران پا به عرصه وجود نهاده است.

- نخستين اشارات به حسابداري منابع انساني طي اولين مقالات مربوط به اين موضوع در سال 1372در نشريه شماره 5، بررسي هاي حسابداري با عنوان تئوري حسابداري اجتماعي با ترجمه آقاي محمد رضا جعفري مطرح گرديد.

- در سال 1373 عنوان حسابداري منابع انساني در مركز آموزش مديريت دولتي و با ترجمه دکتر ميرسپاسي بيان شد .

- در سال 1374 نيز نشريه بررسي هاي حسابداري شماره 15، مقاله حسابداري منابع انساني آقاي نوروش را به چاپ رسانده است و كتاب حسابداري و منابع انساني دكتر ميرسپاسي نيز در همين سال انتشار يافت.

از آن تاريخ تاكنون مقالات متعدد و چندين پايان نامه تحصيلات تكميلي در اين زمينه تهيه و به چاپ رسيده كه عموما جنبه توصيفي، تحليلي و ترجمه داشته و عمدتا به جايگاه و اهميت موضوع پرداخته است بي آنكه به مقولات عملي و شيوه هاي به كار گيري آن اشاره داشته باشد يا به شركتهايي كه اين شيوه حسابداري در آن اجرا و پياده شده است پرداخته شود.

سازمان حسابرسي نيز به عنوان متولي استاندارد گذاري حسابداري در ايران، همانند ساير موسسات تدوين استاندارد ملي و بين المللي در سر تا سر دنيا استاندارد خاصي در اين زمينه طراحي ننموده و به راهكار هاي عملي نيز اشاره نكرده است.

**دلایل اهمیت حسابداری منابع انسانی:**

حسابداری منابع انسانی بدین منظور به وجود آمده است که :

1. مدیران را به اهمیت افرادی که در انجام و اداره امور شرکت نقش دارند آگاه سازد.
2. جهت تهیه اطلاعات برای ارزشیابی و توسعه منابع انسانی و بهبود یک سازمان ضروری است.
3. روشی برای ارزیابی عملکرد و تصمیم گیری های مدیریت در بهره گیری از منابع انسانی از نظر کمی و کیفی در اختیار قرار میدهد.
4. اطلاعات لازم جهت اداره موثر و کارامد 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.

**مشکلات مطروحه درمورد HRA** :

مشکلات و انتقادات بر سه مساله اصلی متمرکز است :

**.** **اولین مساله مبین پیچیدگی مدلهای اندازه گیری است .** مدلهای بیش از حد پیچیده، این خطر را دارند که فهم و درک انها برای مدیران و منابع انسانی سازمان ها مشکل است. چون مدیریت خواهان عینیت , قابلیت کاربرد و اثر بخشی است.

**. مشکل دیگر در مورد رفتار وطرز برخورد مدیریت سازمان است .**

**. درمورد عکس العملهای خود کارکنان نیز ابراز نگرانیهایی شده است .**

**ایرادات حسابداری مرسوم با توجه به HRA عبارتند از:**

1. بهای تمام شده منابع انسانی هزینه می شود.
2. بهای تمام شده مخارج مربوط به منابع انسانی برای مدیریت روشن نیست.
3. نبود اطلاعات لازم برای برنامه ریزی و کنترل.
4. عدم توجه به انگیزش کارکنان.

**روش های اندازه گیری منابع انسانی :**

1- روش بهای تمام شده تاریخی

2- روش بهای جایگزینی

3- روش ارزش اقتصادی ( فعلی )

4- مدل فلم هولتز

5- مدل مارکو

6 - نظریه ضریب ارزش

7- نظریه مزایده یا روش بهای فرصت از دست رفته

8- روش غرامت کار

9- روش دستمزد های تنزیل شده تعدیل شده

10- روش نرخ بازده تلاش ها

**روش بهای تمام شده تاریخی** :

این نظریه در سال 1968 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 (هزینه دوره) .

**ب) سرمایه ای:** شامل هزینه های استخدام ، آموزش، آشنا سازی کارکنان و استقرار انها 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 نرخی برآوردی مستهلک می شوند .

**روش 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 :**

1- هزینه کارمند یابی

مستقیم : 2- هزینه انتخاب

3- هزینه استخدام

غیر مستقیم: هزینه ارتقای افراد و قرار گرفتن در مشاغل جدید در داخل سازمان

**ب) هزینه های آموزش افراد جدید :**

مستقیم : 1- آموزش حین خدمت

2- آموزش رسمی

غیر مستقیم : زمان آموزش دهنده شامل هزینه سرپرستان در مدت دوره آموزش

از دست رفتن بهره وری در خلال آموزش شامل هزینه ساعات عدم اشتغال کارکنان ( به غیر از کار اموزان ) به خدمات محوله در مدت دوره آموزش

**ج) هزینه انتقال یا اخراج فرد شاغل :**

مستقیم : هزینه اخراج یا ترک خدمت فرد از سازمان

غیر مستقیم : کاهش کارایی فرد قبل از انتقال یا اخراج و هزینه ناشی از خالی بودن شغل مورد بحث فرد تا زمان استخدام کارمند جدید

**نظریه ضریب ارزش :**

بر اساس این نظریه، ارزش منابع انسانی برابر است با تفاضل ارزش کل شرکت و ارزش ثبت شده در دفاتر شرکت. در این محاسبه بابت دارایی های نا مشهود نظیر سرقفلی، حق امتیاز، میزان وابستگی مشتریان و ارزش قرارداد های بلند مدت تعدیل صورت میگیرد.

**روش بهای فرصت از دست رفته (نظریه مزایده) :**

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

1. شرکت به مراکز سرمایه گذاری تقسیم میشود
2. خدمات نیروی انسانی متخصص و کمیاب برای اشتغال در این مراکز سرمایه گذاری به مزایده گذارده می شود
3. مدیری که بالاترین قیمت را پیشنهاد نماید فرد متخصص را در اختیار خواهد گرفت
4. قیمت تمام شده بعنوان سرمایه مرکز سرمایه گذاری محسوب می شود

**روش غرامت کار (لو وشوارتز) :**

لو و شوارتز مشکلات مربوط به تعیین ارزش سرمایه های انسانی را در شرایط عدم اطمینان با استفاده از پرداختها بعنوان یک جانشین برای تعیین ارزش بررسی کرده اند . براساس این نظریه آنان الگویی به منظور اندازه گیری ارزش فعلی فرد در موسسه با استفاده از سهم سود پیش بینی شده آتی فرد به عنوان یک معیار جانشین برای تعیین ارزش اقتصادی فرد ارائه کرده اند. لو و شوارتز پیشنهاد نمودند که افراد در گروههای همسان دسته بندی شوند و متوسط درآمد آتی آنان مورد محاسبه قرار گیرد.

**روش دستمزدهای تنزیل شده تعدیل یافته :**

در این روش هرمانسون پیشنهاد میکند که پرداخت حقوق و دستمزد تنزیل شده آتی افراد بر اساس عامل کارایی تعدیل شود این عامل برای اندازه گیری اثر بخشی 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 سود های یک موسسه ، سهم منابع انسانی آن هستند مورد دفاع قرار میدهد

**روش نرخ بازده تلاشها :**

این روش را واتسون مطرح نموده است روش کار بدین صورت است که :

1. ابتدا مشاغل موجود در سازمانها را طبقه بندی نموده و برای هر طبقه ضریبی در نظر گرفته می شود
2. سپس حدود کارایی و فعالیت اشخاص مشخص شده و ضرایب مربوطه تعیین می گردند
3. در نهایت سال های تجربه هر طبقه شغلی تا سقف معینی مشخص می شود و برای هر یک ضرایبی در نظر گرفته می شود.

**روشهای گزارشگری منابع انسانی :**

* ارائه درگزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام
* ارائه درگزارش دارایی های نا مشهود
* ارائه درصورت های مالی حسابرسی نشده
* ارائه درپیوست صورتهای مالی اساسی

**وظایف کلی حسابداری منابع انسانی :**

نشان دادن این تفکر به مدیریت که افراد در سازمان دارای ارزش هستند و تصمیم گیری های پرسنلی باید با در نظر گرفتن ارزش و بهای تمام شده نیروی انسانی اتخاذ گردد. مهیا کردن اطلاعات لازم جهت اداره مؤثر و کارآمد نیروی انسانی توسط مدیریت.

**نقش و جایگاه حسابداری منابع انسانی در ایران :**

در رابطه با تاثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده کنندگان در ایران تحقیقاتی توسط آقایان عبدالرضا تالانه و پوریا نسب و محمد رحیم شهریاری صورت گرفته نتایج این تحقیقات نشان می دهد که ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی در یادداشت های همراه صورت های مالی و گزارشات حسابداری مدیریت بر رفتار استفاده کنندگان از اطلاعات تاثیر معنی داری دارد .

علت اساسی عدم پیاده سازی حسابداری منابع انسانی در ایران طبق تحقیق آقای سیف الدین غلامی ، عدم آگاهی استفاده کنندگان ، سرمایه گذاران ، اعتبار دهندگان و حسابداران کشورمان بوده و نیز دانشکده ها و مجامع حرفه ای کشور هم در جهت معرفی آن اقدامات مؤثری انجام نداده اند.

جهت حل این مشکل باید سازمانها را ملزم نمود که با استفاده از مدلهای ارزیابی موجود مانند مدل بهای تمام شده تاریخی یا مدل بهای جایگزینی ، منابع انسانی خود را اندازه گیری ودر گزارشهای حسابداری مدیریت و همچنین یادداشت های پیوست صورتهای مالی افشا نمایند در این صورت نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان داخلی و خارجی سازمانها برآورده خواهد شد.

**پيشنهادات** :

1. تدوين راهبرد توسعه سرمايه انساني در سازمانها و مطالعه تاثيراتي كه ميتواند وجود اطلاعات مالي سرمايه انساني در تصميم گيري مديران موثر باشد.

2. مطالعه و بررسي معيار هاي اندازه گيري مناسب هزينه هاي سرمايه انساني و ارزش سرمايه انساني با توجه به شرايط فرهنگي و اجتماعي در ايران به صورت مطالعات دانشگاهي و يا تحقيقات خاص سازماني.

3. تدوين برنامه هاي حسابداري بر اساس بررسي هاي صورت گرفته جهت راه اندازي آزمايشي سيستم حسابداري منابع انساني در سازمان هاي پيشرو.

4. تهيه نرم افزارهاي مناسب بر اساس سيستم هاي طراحي شده كه در آن امكان برآورد بهاي تمام شده و يا ارزش اقتصادي پيش بيني شده است.

5. ارائه نتايج گزارشات حاصله از سيستم هاي آزمايشي در مجامع علمي جهت تعديل و اعمال پيشنهادات مطروحه .