

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	<p>(۱) پیدایش مفاهیم HRA از تئوری اقتصادی سرمایه انسانی</p> <p>(۲) توجه دانشکده منابع انسانی به HRA</p> <p>(۳) تمرکز روانشناسان سازمانی به موضوع اثر بخشی رهبری در سازمان ها</p>
۲	۱۹۶۶ - ۱۹۷۱	<p>(۱) انجام تحقیقات آکادمیک در جهت شناسایی مدل‌های سنجش منابع انسانی</p> <p>(۲) تعیین و شناسایی استفاده کنندگان از اطلاعات منابع انسانی</p> <p>(۳) بکارگیری و آزمایش برخی از مدل‌های بدست آمده در سازمان های واقعی</p>
۳	۱۹۷۱ - ۱۹۷۶	<p>(۱) افزایش علاقه سازمان ها و پژوهشگران به موضوع HRA</p> <p>(۲) بکارگیری نتایج تحقیقات توسط سازمان های حرفه ای کوچک</p> <p>(۳) انجام تحقیقاتی پیرامون آثار احتمالی HRA بر تصمیمات سرمایه گذاران و مدیران تولید</p>
۴	۱۹۷۶ - ۱۹۸۰	<p>کاهش توجه به حسابداری و منابع انسانی به دلیل :</p> <p>(۱) پیچیده بودن تحقیقات مرتبط با تکمیل HRA</p> <p>(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.</p> <p>(۳) توجه شرکت ها به مسائل دیگری معطوف شد.</p> <p>(۴) وجود هزینه های انجام تحقیق HRA در سازمان ها به گونه ای که منافع حاصل از آن به روشنی مشخص نبود.</p>
۵	۱۹۸۰ تاکنون	<p>(۱) انجام مطالعات تحقیقاتی جدید</p> <p>(۲) تلاش سازمان های معتبر برای به کارگیری HRA</p> <p>(۳) ظهور مجدد توجه و علاقه مندی به HRA</p>

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

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 :

اندازه گیریهای ممکن	فعالیت‌های سرمایه انسانی
هزینه ، زمان ، کمیت ، کیفیت ، انطباق با معیارهای راهبردی	به کارگیری نیروی جدید
دلایل ترک شغل ، نرخ ترک خدمت	اخراج
سطح پرداختها ، تفاوتها ، ارزیابی عدالت ، رضایت مشتری ، رضایت کارکنان	پاداش / جبران خدمت
اندازه گیری سطح شایستگیها ، مهارتها ، فاصله شایستگی ها و سرمایه گذاری در آموزش	شایستگی ها / آموزش
سن ، نرخ ارتقا ، مشارکت در فعالیت‌های مدیریت دانش ، تنوع ، رهبری ، تعهد سازمانی	نمودار نیروی انسانی
درآمد سرانه هر نفر ، هزینه عملیاتی هر نفر ، ارزش افزوده واقعی هر نفر	معیارهای بهره وری