

# هزینه یابی، ارزش گذاری و گزارشگری منابع انسانی

## رامین شاهعلی زاده

کارشناس ارشد حسابداری، مدرس دانشگاه، ایران

### چکیده

منابع انسانی ماهر و متخصص برای یک سازمان همانند داراییهای فیزیکی و سرمایه گذاری های آن سازمان دارای اهمیت بوده و مدیران سازمانها به منظور افزایش کارایی سازمان تحت سرپرستی خود همواره مبالغ هنگفتی را صرف آموزش و پرورش کارگران و کارمندان می نمایند اما سیستم حسابداری منابع انسانی که برای پردازش اطلاعات قرار گیرد تا کنون عملاً مورد استفاده سازمانها قرار نگرفته است.

حسابداری امروزی، حسابداری محصولات نامشهود هستند. از این رو دارایی هایی که این محصولات ایجاد می کنند نیز عمدتاً دارایی های نامشهود است. حسابداری منابع انسانی، با ارائه اطلاعات در مورد معیارهای ارزیابی منابع انسانی، کارکرد منابع انسانی را در رسیدن سازمان به اهداف و راهبردهای خود و بطور کلی بهروری سازمانی، مشخص می کند و به این ترتیب زمینه را جهت بهبود و ارتقای آن فراهم می سازد.

در این مقاله با ذکر تاریخچه ای از حسابداری منابع انسانی و اقدامات صورت پذیرفته تا کنون به انواع روش های هزینه یابی و ارزشیابی منابع انسانی اشاره گردید و معایب و مزایای هر یک از روش های به تفکیک اشاره گردیده است. برای اطلاع استفاده کنندگان از اطلاعات مالی شرکتها در خصوص منابع انسانی بایستی به نحوی گزارشگری در خصوص این منابع با اهمیت سازمان ها صورت پذیرد، در این راستا برخی از روش های گزارشگری حسابداری منابع انسانی در این مقاله مطرح گردیده است.

کلمات کلیدی: حسابداری منابع انسانی، هزینه یابی، ارزش گذاری، گزارشگری

### مقدمه

نیروی انسانی به عنوان ثروت اصلی سازمانها مطرح بوده و توفیق در بکارگیری این ثروت در فرآیند تولید کالا، خدمات و منشا رشد و توسعه همه جانبه سازمان خواهد بود و در صورت عدم ایجاد بسترهای مناسب برای بهره گیری از این منابع، علاوه بر هدر دادن منابع و ازدست دادن فرصتها سازمان خود بخود به سوی بحران هدایت می گردد. میلتون فریدمن اقتصاددان معتقد است که ثروت کل شامل انواع منابع درآمدها و خدمات است. یکی از این منابع درآمد قدرت تولید نیروی انسانی است [۲۲].

منابع انسانی ماهر و متخصص برای یک سازمان همانند داراییهای فیزیکی و سرمایه گذاری های آن سازمان دارای اهمیت بوده و مدیران سازمانها به منظور افزایش کارایی سازمان تحت سرپرستی خود همواره مبالغ هنگفتی را صرف آموزش و پرورش کارگران و کارمندان می نمایند اما سیستم حسابداری منابع انسانی که برای پردازش اطلاعات قرار گیرد تا کنون عملاً مورد استفاده سازمانها قرار نگرفته است [۱]. سازمانها در عصر کنونی قادرند تعیین کنند که تا چه حد می توانند از افراد به عنوان سرمایه های فکری در اختیار خود (دارایی های نامشهود) درآمد کسب کنند، بطوری که درآمد حاصل و ارزش واقعی آن، سه تا چهار برابر بیش از ارزش دفتری دارایی های نامشهود همان سازمانها باشد. مهم ترین ابزار در دسترس سازمانها جهت نیل به این هدف و نیز تعیین دقیق ارزش خدمات ارائه شده در سازمان

توسط نیروی انسانی، سیستم حسابداری منابع انسانی است. [۲۳] یکی از اهدا مهم حسابداری منابع انسانی کمی کردن ارزش اقتصادی افراد بر سازمان ها به منظور تامین اطلاعات مفید برای اتخاذ تصمیمات مدیریتی و مالی می باشد. [۱۲]

استراتژی اخراج و برکناری کارکنان، هر چند مزایایی در کوتاه مدت دارد، اما دارای هزینه های پنهانی نیز می باشد که به وسیله حسابداری متداول و سنتی قابل اندازه گیری نیست، خصوصاً، از آن جهت که برخی از کارکنان اخراج شده، ممکن است در شرکت های دیگر و حتی رقیب استخدام شوند و در زمانی که فعالیت شرکت دوباره توسعه می یابد، نتوان دوباره آنان را به کار قبلی خود باز گرداند [۴].

## روند تحولات حسابداری

روند تحولات حسابداری نوین شامل سه مرحله به شرح ذیل است:

۱) حسابداری سیاهه نویسی

۲) حسابداری مالی

۳) حسابداری مدیریت

و چالش آینده حسابداری، مرحله چهارم حسابداری یا "حسابداری اجتماعی- اقتصادی" است که حسابداری منابع انسانی یکی از مقولات آن است. [۱۶]

## تعریف حسابداری منابع انسانی

بر طبق بیانیه انجمن حسابداری آمریکا (AAA) در سال ۱۹۷۰ حسابداری منابع انسانی شامل شناسایی منابع انسانی و اندازه گیری فرآیند ها و همچنین انتقال این اطلاعات به گروه های مرتبط و علاقه مند می باشد. [۲۵]

فلم هولتز در سال ۱۹۷۱ تعریفی مشابه با (AAA) ارائه کرده بود او حسابداری منابع انسانی را اندازه گیری و گزارش بهای تمام شده و ارزش افراد در منابع سازمان تعریف کرد [۲۰]

به عبارتی، حسابداری منابع انسانی، با فراهم آوردن اطلاعات مورد نیاز مدیران می تواند آنها را در استفاده موثرتر و کارا تر از منابع تحت اختیارشان یاری دهد. [۲۶]

## تاریخچه حسابداری منابع انسانی

تاریخچه حسابداری منابع انسانی به رم باستان بر می گردد. در آن مقطع زمانی برده ها همچون کالا خرید و فروش و ارزش برده ها در حسابها منعکس می گردید. اگر چه این روش به دلیل اینکه ارزش مبادله یک نوع دارایی (انسان) را مشخص می کرد و در سیستم اطلاعات مالی مذموم نبود اما به دلیل اینکه نظام برده داری همیشه منفور بوده است و می باشد لذا گزارش انسان در سیستم اطلاعات مالی مورد بی توجهی قرار گرفت. 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 برخورد شود. [۳]

فلم هولتز پنج مرحله را در توسعه حسابداری منابع انسانی ذکر می کند: [۲۱]

مرحله اول سال‌های ۱۹۶۶-۱۹۶۰: این دوره با ویژگی‌هایی چون بهره‌گیری مفاهیم حسابداری منابع انسانی و متعاقب آن توجه دانشکده منابع انسانی و تمرکز روانشناسان سازمانی به موضوع اثر بخشی سازمان‌ها مشخص شده است.

مرحله دوم سال‌های ۱۹۷۱-۱۹۶۶: در این دوره تحقیقات فنی و عملی در زمینه اندازه‌گیری دقیق، تعیین هویت استفاده‌کنندگان صورت گرفت و همچنین کاوش‌های تجربی معدودی در زمینه اجرای این روش در سازمان‌ها.

مرحله سوم سال‌های ۱۹۷۶-۱۹۷۱: این دوره را می‌توان دوره توجه پژوهشگران و سازمان‌ها به حسابداری منابع انسانی دانست. سازمان‌های کوچک تلاش بیشتری برای به کار بردن حسابداری منابع انسانی داشتند.

مرحله چهارم سال‌های ۱۹۸۰-۱۹۷۶: دوره عدم توجه به منابع انسانی از سوی محققان و شرکت‌ها بود. به دلیل اینکه مراحل ابتدایی توسعه که آسان بود انجام گرفته بود اما ادامه کار که تکمیل آن بود بسیار پیچیده بود و فقط عده کمی از خبرگان توانایی انجام آن را داشتند.

مرحله پنجم سال ۱۹۸۰ تا کنون: که دوره توجه دوباره به حسابداری منابع انسانی است، عوامل زیر در این زمینه نقش داشتند:

- ۱) شناور شدن نرخ ارز و از میان رفتن رابطه سنتی بین طلا و دلار که سبب شد نیروی انسانی به عنوان پشتوانه تولید و پول کشورها به عنوان یک اصل بدیهی مطرح شود.
- ۲) پی بردن به نقش منابع انسانی و یا به عبارتی نقش مدیریت منابع انسانی جهت رسیدن به بهره‌وری.
- ۳) مطرح شدن ژاپن بعنوان یکی از رقبای تجاری غرب و رفتار متفاوتی که آنها با کارکنان خود داشتند.
- ۴) تغییر بنیادی در اقتصاد آمریکا و تبدیل از یک اقتصاد صنعتی به یک اقتصاد خدمات تکنولوژیکی پیشرفته که در آن نیروی انسانی متخصص به مانند منبعی محدود و کمیاب در شمار دارایی‌های اساسی قرار گرفت.

به منظور دستیابی به اهداف ذیل باید حسابداری منابع انسانی جنبه‌های کمی و عملی پیدا کند:

- ۱) ثبت ارزش اقتصادی انسان در گزارش‌های مالی
  - ۲) احتساب سرمایه‌گذاری یک سازمان در منابع انسانی خود
  - ۳) افزایش کارآیی مدیریت منابع انسانی
  - ۴) ارزیابی منابع انسانی یک سازمان از نظر حفظ شدن، تحلیل رفتن و یا توسعه یافتن
  - ۵) شناسایی سود غیر عملیاتی و بهره‌وری ایجاد شده ناشی از سرمایه‌گذاری در منابع انسانی
  - ۶) محاسبه میزان ارزشی که منابع انسانی در سایر منابع مالی و فیزیکی یک سازمان ایجاد می‌کند. [۹]
- حسابداری منابع انسانی، با ارائه اطلاعات در مورد معیارهای ارزیابی منابع انسانی، از قبیل نرخ غیبت، یادگیری، رضایت شغلی، نرخ بازگشت سرمایه انسانی، تعهد سازمانی و ارزش افزوده هر کارمند، کارکرد منابع انسانی را در رسیدن سازمان به اهداف و راهبردهای خود و بطور کلی بهره‌وری سازمانی، مشخص می‌کند و به این ترتیب زمینه را جهت بهبود و ارتقای آن فراهم می‌سازد [۲۶].

هدف اصلی حسابداری منابع انسانی بیشتر جلی توجه مدیرانی است که در نگهداری نیروی انسانی بی تفاوت هستند، مدیرانی که به ایجاد رضایت شغلی و انگیزه های مثبت در کارکنان بی توجهند و به امنیت شغلی، ایجاد امید و حس وفاداری، ایجاد فرصت برای پیشرفت و رفع مشکلات منابع انسانی نمی اندیشند و موجبات اخراج و استعفای کارکنان را فراهم می آورند [۴]. حسابداری منابع انسانی را با دو روش می توان بررسی کرد: تجزیه و تحلیل مبتنی بر هزینه و تجزیه و تحلیل مبتنی بر ارزش. روش مبتنی بر هزینه بر پارامترهای هزینه تمرکز دارد که مرتبط با هزینه اولیه، هزینه ی جایگزینی و یا هزینه فرصت است. [۱۳] روش مبتنی بر ارزش فرض می کند که ارزش منابع انسانی به توانایی آن ها در کسب درآمد بستگی دارد، که این روش را می توان به دو شاخه پولی و غیر پولی تقسیم کرد.

با این توصیف دو بعد اصلی حسابداری منابع انسانی را به تفصیل بررسی می کنیم:

الف) هزینه یابی منابع انسانی

ب) ارزش گذاری منابع انسانی

هزینه های منابع انسانی از دو بخش هزینه اولیه و هزینه جایگزینی تشکیل می شود:

#### ۱) هزینه های اولیه

هزینه هایی هستند که به منظور دستیابی، آموزش و بهسازی نیروی انسانی تقبل می شوند و شامل هزینه های مستقیم و غیر مستقیم می باشند. هزینه های اولیه را می توان به دو گروه هزینه های دستیابی منابع انسانی و هزینه های آموزش و بهسازی تفکیک کرد. این هزینه ها را می توان در قالب نمایشگر ذیل نشان داد [۴ و ۱۳]:

هزینه های دستیابی منابع انسانی: هزینه هایی هستند که سازمان برای کارمندیابی، انتخاب و استخدام و انتصاب نیروی انسانی جدید متحمل می شود [۱۳].

هزینه های آموزش و بهسازی: مخارجی است که به منظور آموزش فرد برای رساندن او به سطح مطلوب عملکرد صرف می شود و به صورت های مختلفی مانند آموزش رسمی، آموزش ضمن خدمت، کارگاه آموزشی می باشد [۱۳].

هزینه های اولیه منابع انسانی			
هزینه آموزش و بهسازی منابع انسانی		هزینه دستیابی منابع انسانی	
هزینه غیرمستقیم	هزینه مستقیم	هزینه غیرمستقیم	هزینه مستقیم
- زمان آموزش دهنده - کاهش بهره وری در زمان آموزش	- هزینه های آموزش رسمی و آشناسازی - هزینه آموزش ضمن خدمت	- ارتقا از داخل	- کارمندیابی - انتخاب - استخدام - انتصاب

نمایشگر - هزینه های اولیه منابع انسانی

## هزینه های جایگزینی

هزینه هایی هستند که باید برای جایگزینی کارکنانی که در حال حاضر در موسسه مشغول به کار هستند، متحمل شد. این نوع هزینه نیز شامل هزینه های مستقیم و غیر مستقیم می باشند و عناصر آن شامل هزینه های دستیابی، آموزش و بهسازی و هزینه های انفصال است. که در نمایشگر نشان داده خواهد شد [۴ و ۱۳].

هزینه های انفصال: به هزینه هایی اطلاق می شود که سازمان به علت جدایی فرد متقبل می شود. در زمان پایان خدمت کارمند، سازمان مخارجی را به کارمند پرداخت می کند. معمولاً پیش از ترک شغل کارآیی شاغل کاهش می یابد. همچنین زمان خالی ماندن پست مذکور، سازمان هزینه های غیر مستقیمی را نیز تقبل خواهد کرد [۱۳].

هزینه های جایگزینی منابع انسانی					
هزینه انفصال		هزینه آموزش و بهسازی منابع انسانی		هزینه دستیابی منابع انسانی	
هزینه غیر مستقیم	هزینه مستقیم	هزینه غیر مستقیم	هزینه مستقیم	هزینه غیر مستقیم	هزینه مستقیم
- هزینه خالی بودن پست در حال جستجو	- عدم کارآیی قبل از ترک خدمت	- زمان آموزش دهنده	- هزینه آموزش رسمی و آشناسازی	ارتقا از داخل	- کارمندیابی
		- کاهش بهره وری در زمان آموزش	- هزینه آموزش ضمن خدمت		- انتخاب
					- استخدام
					- انتصاب

### نمایشگر - هزینه های جایگزینی منابع انسانی

چرا منابع انسانی باید ارزشیابی شود، مارکوس سه پاسخ اساسی به این پرسش داده است [۲۴]:

(۱) فراهم آوردن اطلاعات مالی در قالب اصطلاحات مالی به منظور آگاه ساختن سرمایه گذاران، کارکنان و وام دهندگان به گونه ای که در گزارش های مالی قابل درج باشد.

(۲) شناسایی میزان مشارکت سرمایه و نیروی کار در عملکرد کلی سازمان

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

### ارزش گذاری منابع انسانی

حسابداری امروزی، حسابداری محصولات نامشهود هستند. از این رو دارایی هایی که این محصولات ایجاد می کنند نیز عمدتاً دارایی های نامشهود است. در سال ۱۹۹۷ ارزش بازار شرکت مایکروسافت معادل ۱۴۸۸ میلیارد دلار تعیین شد که این مبلغ ۴/۱۳ برابر ارزش دفتری شرکت را نشان می داد. به بیان دیگر تنها ۷ درصد ارزش بازار شرکت مایکروسافت با استفاده از روش های متعارف اندازه گیری و

در ترازنامه منعکس شده بود و ۹۳ درصد دیگر عبارت بود از دارایی های نامشهود شرکت شامل دانش و سرمایه های فکری، تحقیق و توسعه و نام و اعتبار شرکت [۱۷].

یکی از اهداف مهم حسابداری منابع انسانی، کمی کردن ارزش اقتصادی افراد برای سازمان ها به منظور تامین اطلاعات برای برای تصمیمات مدیریتی و مالی است [۱۸]. تئوری های اقتصادی ارزش، عوامل تعیین کننده ارزش یک شی را مطلوبیت اقتصادی و منافع و خدمات آتی حاصله از آن شی می دانند. بنابراین ارزش فرد عبارت است از ارزش فعلی مجموعه ای از خدمات که انتظار می رود فرد در طول دوره خدمت خود در سازمان ایجاد کند [۲].

برای اندازه گیری منابع انسانی دو گام اساسی بدین صورت است که ابتدا لازم است مفهوم ارزش منابع انسانی را به بیان غیر پولی مشخص کنیم تا سپس بتوانیم آن را به بیان پولی جهت نشان دادن در ترازنامه سازمان ارائه نماییم [۲].

روش های غیر پولی ارزش گذاری منابع انسانی

در سال ۱۹۷۳ کمیته حسابداری منابع انسانی به اهمیت بالقوه معیارهای غیر پولی در امر تصمیم گیری پی برد. یکی از این معیارها می تواند تهیه لیستی از افراد مهم سازمان و مهارت های آنها به عنوان دارایی باشد. میزان دانش، مهارت، سلامت، قابلیت و بهره برداری از آن ها و عملکرد شغلی کارکنان می تواند به عنوان سایر دارایی های انسانی تلقی شوند [۵].

در سال ۲۰۰۴ تحقیقی در زمینه ارزش گذاری منابع انسانی در سازمان های انگلستان انجام شد. معیارهای استفاده شده در این تحقیق در نمایشگر درج شده است که طبق بررسی های به عمل آمده ۵۰ درصد سازمان ها، این معیارها را به عنوان معیارهایی برای ارزش گذاری منابع انسانی استفاده می کنند در حالی که معیارهای مطلوبی نیز وجود دارد که کمتر از آن استفاده می شود ولی بر مطلوبیت معیارهای مطرح شده در نمایشگر اتفاق نظر زیادی وجود دارد. جامعه و نمونه آماری این تحقیق مدیران منابع انسانی، حسابداران، کارمندان بخش مالی و عملیاتی بودند [۱۳].

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

مهمترین متغیرهای ارزش گذاری غیر پولی [۸]

متغیرهای سببی: متغیرهای مستقلی که توسط مدیریت قابل تغییر است.

متغیرهای واسطه ای: دارای بازتاب بر روی سلامت داخل سازمان مانند وفاداری، رفتار محرکات، عملکرد و هدف ها و درک اعضای سازمان است.

متغیرهای نهایی: مانند قدرت تولید، هزینه ها، رشد و سهم بازار و درآمدها است.

برخی روش های اندازه گیری پولی ارزش منابع انسانی به شرح زیر است [۵]:

(۱) ارزش اقتصادی (فعلی)

(۲) ارزش جایگزینی

(۳) ضریب ارزشی

(۴) نظریه مزایده

(۵) بهای تمام شده تاریخی

نظریه ارزش اقتصادی (ارزش فعلی)

این نظریه مبتنی بر تئوری ارزش سرمایه است طبق نظر ایرونیگ فیشر «سرمایه به مفهوم ارزش سرمایه ای، ارزش تنزیل شده درآمدهای آینده است. برخی از محققان بر اساس این نظریه معتقدند که قیمت های بازار دارایی ها عبارت است از ارزش تنزیل شده منافی که در آینده از این دارایی ها حاصل می شود. 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 [۵].

نارسایی های روش ارزش اقتصادی

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

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

(۳) برآورد درآمد کارکنان مشکل است.

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

نظریه ارزش 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 [۵ و ۱]:

هزینه های استخدام افراد جدید برای مشاغل موجود

هزینه های آموزش افراد جدید

## هزینه انتقال یا اخراج فرد شاغل

نظریه ارزش جایگزینی نه فقط موقعیت فرد را در داخل سازمان، بلکه هزینه‌های انتقال یا اخراج فرد و همچنین هزینه کاهش کارایی را نیز در نظر دارد.

نارسایی‌های روش ارزش جایگزینی [۵]:

(۱) منافع آینده دارایی‌های انسانی در نظر گرفته نمی‌شود.

(۲) روش ارزش جایگزینی، یک روش ذهنی است.

(۳) تعیین ارزش منابع انسانی بر اساس ارزش جایگزینی دشوار است.

نظریه ضریب ارزش

بر اساس نظریه ضریب ارزش، ارزش منابع انسانی برابر است با تفاضل ارزش کل شرکت و ارزش ثبت شده در دفاتر شرکت. در این محاسبه، دارایی‌های نامشهود همچون سرقفلی و حق امتیاز تعدیل می‌شوند. در این روش، ضرایب ارزش که اساس محاسبه هستند، با توجه

به هر یک از عوامل زیر تعیین می‌شود [۵]:

- تحصیلات و تجارب فنی

- تجربه مورد نیاز برای شغل مورد نظر

- خصوصیات فردی

- قابلیت ترفیع

- عرضه و تقاضا

- میزان وابستگی افراد به شرکت و انتظار بهره‌وری شرکت از خدمات آنان.

در این روش یک ضریب اختیاری از صفر تا ۲/۵ تعیین شده است، به علاوه کارکنان به چهار طبقه عمده مدیریت سطح عالی، مدیریت، سرپرستان و کارمندان تقسیم می‌شوند. هزینه‌های ایجاد شده برای کارکنان به منظور استخدام، آموزش و پرورش منابع انسانی در یک دوره در ضرایب محسوب می‌شوند و نتیجه تغییرات ایجاد شده در ارزش منابع انسانی در طول دوره نشان داده می‌شود [۵].

نارسایی‌های نظریه ضریب ارزشی

(۱) ارزش منابع انسانی به طور مستقیم اندازه‌گیری نمی‌شود بلکه از طریق مقایسه با عوامل دیگر به دست می‌آید.

(۲) نحوه تعیین ضرایب پایه علمی ندارد.

(۳) تعیین خالص ارزش جاری شرکت به طور دقیق میسر نیست [۵].

نظریه مزایده

بر اساس این نظریه شرکت به مراکز سرمایه‌گذاری تقسیم می‌شود و خدمات نیروی انسانی متخصص، بر اساس اشتغال در این مراکز سرمایه‌گذاری به مزایده گذاشته می‌شود. بدین ترتیب مدیری که بالاترین قیمت را برای خدمات نیروی انسانی مورد مزایده پیشنهاد کند، نیروی انسانی را در اختیار خواهد گرفت. الگوی مزایده متفاوت‌تر از سایر الگوهاست. بر اساس این الگو، ارزش‌گذاری کارکنان توسط



مدیران سازمان برای رقابت در مورد منابع انسانی محدود، که در سازمان موجود هستند صورت می‌گیرد. مدیران برای دستیابی به منابع انسانی کمیاب با بالاترین قیمت مزایده در برابر یکدیگر شرکت می‌کنند [۱].  
نارسایی‌های نظریه مزایده [۵].

- ۱) نرخ بازده سرمایه نسبت قابل پذیرشی برای ارزیابی عملکرد مدیران نیست.
  - ۲) برای تعیین کمیابی یا فراوانی افراد متخصص ضابطه‌ای تعیین نشده است.
  - ۳) کاربرد نظریه مزایده در سازمان‌های غیرانتفاعی و تولید مرحله‌ای که قابل تقسیم به مراکز سرمایه‌گذاری نیستند با اشکال روبروست.
  - ۴) این نظریه ممکن است بر روحیه کارکنانی که خدمات آنها به بهای ناچیز محک زده شده است و یا مطلقاً در مزایده شرکت نداشته‌اند، تاثیر منفی داشته باشد.
- نظریه بهای تمام شده تاریخی

این نظریه مبتنی بر اصول متداول حسابداری است، طبق این نظریه، هزینه‌های صرف شده برای کارکنان، به طور مستقیم موجب افزایش ارزش خدمات آن‌ها می‌شود. لذا موجب افزایش ارزش منابع انسانی از طریق محاسبه بهای تمام شده تاریخی آن شده و محاسبه می‌شود. بهای تمام شده منابع انسانی شامل هزینه‌های استخدام و آموزش کارکنان است که در یک فرد شامل دو بخش مستقیم و غیر مستقیم است [۵،۱].  
مزایای این نظریه:

۱) این روش با اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان مقیاس اندازه‌گیری دارایی‌ها هماهنگی دارد.

۲) روش بهای تمام شده تاریخی، یک روش عینی است.

۳) این روش به دلیل مستند بودن، احتمالاً بیشتر از سایر روش‌ها از سوی اداره مالیاتی پذیرفته می‌شود [۵].

نارسایی‌های نظریه بهای تمام شده تاریخی

۱) تفکیک هزینه‌های منابع انسانی به هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای بسیار دشوار است.

۲) منابع حاصل از روش بهای تمام شده تاریخی نمی‌تواند جوابگوی تمامی نیازهای مدیریت برای تصمیم‌گیری اقتصادی باشد، زیرا آنچه از نظر مدیریت در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی یک سازمان اهمیت دارد، نتایج آینده تصمیمات است نه آنچه در گذشته اتفاق افتاده است.

۳) تعیین ارتباط بین بازده منابع انسانی و هزینه‌های انجام شده برای این منابع بر اساس نرخ‌های استهلاک از پیش تعیین شده، ناممکن است [۵].

مدل ارزیابی منافع وضعی [۱۴]:

تاکنون روش‌ها و مدل‌های بسیاری از قبیل مدل ارزش فعلی درآمد آتی توسط لو و شوارتز در سال ۱۹۷۱، مدل قطعیت معادل منفعت خالص توسط اوگان در سال ۱۹۷۶، مدل ارزیابی منافع وضعی توسط فلم هولتز در سال ۱۹۷۵ و غیره جهت ارزش‌گذاری منابع انسانی به زبان پولی مطرح شده‌اند. علت انتخاب و بررسی مدل ارزیابی منافع وضعی این است که یکی از اولین و بنیادی‌ترین مدل‌های ارائه شده

در زمینه سنجش ارزش منابع انسانی می باشد و توسط بعضی سازمان ها و شرکت ها از جمله شرکت نشنال سی پی ایز، به طور عملی به کار گرفته شده است.

- فلم هولتز، ارزش فرد برای سازمان را از دو جنبه مورد توجه قرار می دهد:

(۱) ارزش مشروط مورد انتظار فرد

(۲) ارزش قابل حصول مورد انتظار فرد

ارزش مشروط مورد انتظار فرد: ارزش بالقوه ای است که انتظار می رود چنانچه فرد عضویت سازمانی را در طول دوره زندگی مفید کاری ادامه دهد، عاید سازمان نماید.

ارزش قابل حصول مورد انتظار: ارزشی است که احتمال ترک خدمت فرد در آن لحاظ می شود و از این رو، واقعا ارزش مورد انتظاری است که عاید سازمان می گردد.

بنابراین همانطور که پیداست انسان ها بر خلاف سایر منابع، تحت تملک و تصرف سازمان نیستند و برای ماندگاری یا ترک خدمت نسبتا آزادند [۱۳].

- فرمول های ریاضی مدل ارزیابی منافع وضعی:

- روش محاسبه ارزش مشروط مورد انتظار:

CV: ارزش مشروط

i: جایگاه خدمت (1, 2, 3, ..., m)

R<sub>i</sub>: ارزش جایگاه خدمت

R<sub>m</sub>: ارزش جایگاه خروج

m: جایگاه خروج

P(R<sub>i</sub>): احتمال کسب منافع مرتبط با جایگاه های خدمت توسط سازمان

$$\sum(CV) = \sum_{t=1}^n \left[ \frac{\sum_{i=1}^{m-1} R_i \cdot P(R_i)}{(1+r)^t} \right]$$

- روش محاسبه ارزش قابل حصول مورد انتظار:

RV: ارزش قابل حصول

r: نرخ تنزیل

t: دوره های تصدی مورد انتظار (1, 2, 3, ..., n)

$$\sum(RV) = \sum_{t=1}^n \left[ \frac{\sum_{i=1}^m R_i \cdot P(R_i)}{(1+r)^t} \right]$$

- مثال برای مدل ارزیابی منافع وضعی:

حال در این قسمت برای درک بهتر مطلب و تفاوت این دو روش، مثالی در رابطه با یک شرکت بیمه با فرض این ارائه می شود که زمان مورد انتظار برای خدمات فرد یک سال باشد [۱۳].

نتیجه	احتمالات شرطی برعهده گرفتن هر جایگاه	ارزش‌های مورد انتظار جایگاه خدمت	جایگاه خدمت
۸۶۰ دلار	۰/۱۱	۷/۸۰۰ دلار	مسئول امور اداری
۴۳۰ دلار	۰/۵۶	۹/۷۰۰ دلار	بازرس شکایات
۴/۹۸۰ دلار	۰/۳۳	۱۵/۱۰۰ دلار	بازرس ارشد
۱۱/۲۷۰ دلار			ارزش مشروط مورد انتظار
۷۸۰ دلار	۰/۱	۷/۸۰۰ دلار	مسئول امور اداری
۴/۸۵۰ دلار	۰/۵۰	۹/۷۰۰ دلار	بازرس شکایات
۴/۵۳۰ دلار	۰/۳۰	۱۵/۱۰۰ دلار	بازرس ارشد
۰	۰/۱	۰	خروج
۱۰/۱۶۰ دلار			ارزش قابل حصول مورد انتظار

نمایشگر - نمونه ای از محاسبه ارزش مشروط و قابل حصول مورد انتظار یک فرد در یک شرکت بیمه

تفاوت میان این دو روش می تواند ملاک و معیار مناسبی جهت تشخیص و تعیین ظرفیت هزینه کردن سازمان برای حفظ و نگهداری منابع انسانی باشد.

موانع ارزش گذاری منابع انسانی [۱۴]:

علی رغم مزایایی حسابداری منابع انسانی، همواره عموم روش ها مورد منتقدان حسابداری منابع انسانی بوده است. مهمترین مورد انتقادات از عدم عینیت و ذهنی بودن روش های مختلف ناشی می شود. از همین منظر چنین به نظر می رسد که اندیشمندان می بایست تلاش نمایند تا روش های خود را به گونه ای ارائه نمایند که بسوی عینیت و اتکا پذیری بیشتر و ذهنی بودن کمتر پیش رود [۱۱]. برخی از موانع ارزش گذاری منابع انسانی به شرح ذیل است:

۱) عدم درک معیارهای مورد نظر توسط بخش های دیگر سازمان.

۲) عدم اطمینان درباره تشخیص اطلاعاتی که باید گزارش شود.

۳) عدم پذیرش عمومی معیارهای متداول منابع انسانی.

۴) عدم اعتبار معیارهای متداول منابع انسانی.

۵) فقدان دقت لازم در معیارهای متداول منابع انسانی.

دلایل اساسی برای ارزیابی دارایی های منابع انسانی و گزارشگری منابع انسانی [۶]:

۱) تلاش برای شفافیت اطلاعاتی، به منظور آگاه کردن افراد برون سازمانی نسبت به اطلاعات درون سازمانی.

۲) تعیین مشارکت سرمایه و کار در عملکرد کلی سازمان.

۳) تلاش برای اجتناب از کمتر گزارش کردن دارایی ها

۴) رایه مبنایی بر اساس انگیزه های اقتصادی بیشتر برای اداره سازمان و تهیه اطلاعات گسترده برای انجام وظایف کارمندی.

روش های گزارشگری نیروی انسانی

حسابداری منابع انسانی به چند لحاظ می تواند برای سرمایه گذاران مفید باشد. حسابداری منابع انسانی می تواند نشان دهد که آیا منابع انسانی یک سازمان حفظ شده، تحلیل رفته و یا توسعه یافته است. تحلیل های اقتصادی نشان داده است که سرمایه گذاری در منابع انسانی می تواند باعث ایجاد سود غیر عملیاتی بهروری گردد، به همین لحاظ افشای اطلاعات در مورد این سرمایه گذاری ها ممکن است به تصمیم گیری سرمایه گذاران کمک کند [۱۹].

چهار روش برای انعکاس سرمایه گذاری ها در منابع انسانی در گزارش های مالی سالانه شرکت ها به شرح ذیل وجود دارد [۶]:

۱) در گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام،

۲) گزارش در دارایی های نامشهود،

۳) گزارش در صورت های مالی حسابرسی نشده،

۴) گزارش به عنوان بدهی های احتمالی در صورتهای مالی

۵) گزارش در صورت های مالی اساسی.

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 مهم تر از مخارجی باشد که برای دارایی های عینی (مشهود) انجام شده است. به عنوان یک اقدام اولیه در مورد نحوه عمل حسابداری دارایی های انسانی، گزارش هیات مدیره ممکن است مخارجی را به عنوان سرمایه گذاری در دارایی های انسانی گزارش دهد. برای نمونه یک شرکت ممکن است مخارج انجام شده برای آموزش کارکنان خود را جداگانه گزارش دهد. به علاوه گزارش هیات مدیره باید شامل اطلاعاتی در مورد ترک خدمت کارکنان از لحاظ روند و هزینه آن نیز باشد [۶].

گزارش در دارایی های نامشهود

این روش توسط موسسه حسابرسی آرتور اندرسن پیشنهاد شده است. این موسسه پیشنهاد می کند که مبالغ عمده ای که صرف دارایی های نامشهود از جمله منابع انسانی، می شود در صورت های مالی به طور جداگانه گزارش شود. به ویژه شرکت هایی با وابستگی شدید به تکنولوژی، شرکت های خدماتی که برای کارکنان خود سرمایه گذاری های کلان می کنند و همچنین شرکت هایی که از طریق ادغام و خرید سهام و پرداخت مبلغ هنگفت برای سرقفلی فعالیت های تجاری موجود، رشد می کنند، باید صورتی از دارایی های نامشهود خود را رایه کنند. این گزارش باید بیانگر مخارج انجام شده برای انواع دارایی های نامشهود در دوره جاری و همچنین در دوره های گذشته باشد [۶].

گزارش در صورت های مالی حسابرسی نشده

سومین روش رایه اطلاعات در مورد سرمایه گذاری ها در منابع انسانی، انعکاس آنها در صورت های مالی حسابرسی نشده است و شرکت ها می توانند مجموعه ای از صورت های مالی را که دربرگیرنده سرمایه گذاری ها در دارایی های انسانی طبق روش های

پیشنهادی حسابداری منابع انسانی است، به عنوان اطلاعات تکمیل به همراه صورت‌های مالی سالانه ارایه کنند. در گزارش‌ها تصریح خواهد شد که صورت‌های مالی مزبور باید جدا از صورت‌های مالی اساسی که طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه و ارایه شده‌اند مورد بررسی قرار گیرند [۶].

#### گزارش به عنوان بدهی احتمالی در صورتهای مالی

در روش بدهی احتمالی، تنها زمانی که کم‌نمایی وضعیت مالی محتمل باشد، هزینه و بدهی مربوطه شناسایی می‌شود. چنانچه احتمال وقوع زیان از حد معینی کم‌تر باشد، مبلغ احتمالی می‌تواند در یادداشت‌ها و بدون تحمل هزینه و ایجاد بدهی شناسایی شود. به عبارت دیگر، اگر بدهی احتمالی در قالب یادداشت‌های اضافی ارائه شوند، تعدیل ترازنامه و صورت سود و زیان ضرورتی نخواهد داشت [۱۰].

بدهی احتمالی شامل برآوردی از مبلغ و احتمال مربوطه است. این دو نوع اطلاعات، محاسبه‌ی زیان مورد انتظار را امکان‌پذیر می‌کند. برای حسابداری منابع انسانی، مبلغ زیان برابر با بهای جایگزینی نیروی کار با افراد دیگر است که کیفیتی برابر دارند و احتمال مواجهه با چنین زبانی بستگی به جبران خدمات، برنامه‌های انگیزشی، رضایت شغلی کارکنان و برنامه‌های تعدیل پرسنل دارد. چگونگی محاسبه میزان زیان و اثرات فعالیت‌های سازمان بر آن، باید به صورت مناسبی در یادداشت‌های مربوطه نشان داده شود. به گونه‌ای که مبالغ بدهی بیشتر، نشان‌دهنده‌ی مالکیت و کنترل بیشتر بر منابع انسانی است [۱۰].

#### گزارش در صورت‌های مالی اساسی

آخرین روش گزارش سرمایه‌گذاری‌ها در دارایی‌های انسانی، منظور کردن آن در صورتهای مالی اساسی است، در این روش سرمایه‌گذاری در دارایی‌های انسانی به عنوان دارایی بلندمدت مطرح و در زمان عمر مفید مورد انتظار آن مستهلک می‌شود. اگر چه این نحوه عمل در مورد سرمایه‌گذاری‌ها در منابع انسانی معمول و متداول نیست اما برخی شرکت‌ها از آن پیروی کرده‌اند. برخی از موسسه‌ها و شرکت‌ها نظیر باشگاه‌های ورزشی حرفه‌ای که بخش عمده سرمایه آنها را نیروی انسانی تشکیل می‌دهد این روش را اعمال می‌کنند.

[۱۴]

مثال برای شناسایی منابع انسانی در صورت‌های مالی اساسی :

در ذیل صورت سود و زیان و ترازنامه شرکت آلفا با حسابداری منابع انسانی و روش حسابداری تعهدی با یکدیگر مقایسه شده‌اند. ارزش سرمایه‌گذاری در منابع انسانی به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال شامل مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال جهت مخارج گزینش و انتخاب و مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال مخارج آموزش کارکنان می‌باشد. روش استهلاک سرمایه‌گذاری در منابع انسانی خط مستقیم و عمر مفید ۱۰ سال برآورد گردیده است [۱۴].

صورت سود و زیان

شرکت آلفا

شرح	حسابداری تعهدی	حسابداری منابع انسانی
درآمد فروش	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
هزینه ها (بغیر از استهلاک)	۷,۵۰۰,۰۰۰	۷,۰۰۰,۰۰۰
هزینه استهلاک دارایی های ثابت	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰
استهلاک سرمایه گذاری در منابع انسانی	-	۵۰,۰۰۰
سود قبل از مالیات	۱,۵۰۰,۰۰۰	۱,۹۵۰,۰۰۰

بخش دارایی های ترازنامه

شرح	حسابداری تعهدی	حسابداری منابع انسانی
دارایی های جاری	۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰
دارایی های بلندمدت :		
تاسیسات و تجهیزات	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۵,۰۰۰,۰۰۰
حق الامتیاز	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه گذاری در منابع انسانی	-	۴۵۰,۰۰۰
جمع دارایی ها	۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰,۴۵۰,۰۰۰

مشکلات حسابداری منابع انسانی جهت شناسایی در صورتهای مالی شامل موارد ذیل است [۶]:

چه مخارجی باید به عنوان سرمایه گذاری در دارایی سرمایه ای تلقی کرد؟

این موضوع در واقع طبقه بندی کردن مخارج انسانی به عنوان هزینه جاری و مخارج سرمایه ای است. ضابطه اصلی برای تعیین مخارج جاری یا سرمایه ای به امکان بالقوه خدمات آتی آنها مربوط می شود. مخارج باید در دوره ای که منافع آنها حاصل می شود به هزینه منظور شوند، چنانچه منافع این مخارج به دوره های زمانی آینده مربوط می شود باید به عنوان دارایی تلقی شوند.

این مخارج چگونه باید مستهلک شوند؟

مسئله بعدی تعیین آن قسمت از مخارج است که متناسب با عمر مفید سپری شده باید در هر دوره حسابداری به عنوان هزینه شناسایی شوند. هدف اصلی از استهلاک دارایی انسانی تطابق هزینه استفاده از دارایی با منافع حاصل از آن است (matching). عمر خدمتی بعضی از دارایی‌ها ی انسانی ممکن است معادل دوره اشتغال فرد در سازمان باشد، عمر خدمتی بعضی از دارایی‌های انسانی ممکن است تابعی از وضعیت مورد انتظار تکنولوژی باشد. سازمان می‌تواند از شیوه استهلاک گروهی و فردی استفاده کند استهلاک گروهی برای کارکنان و استهلاک فردی برای مدیران.

این دارایی‌ها تحت چه شرایطی باید از حساب‌ها حذف شوند؟

دوره خدمت افراد در سازمان به دلایل مختلف ممکن است تغییر کند (بیماری، طرح‌های بازنشستگی، از کارافتادگی، دلایل تکنولوژیکی و...). وقتی که تغییر با اهمیتی در عمر خدمت رسانی افراد رخ دهد، دارایی‌ها انسانی باید مانند سایر دارایی‌ها تعدیل شود و مانده مستهلک نشده دارایی‌ها به عنوان زیان دوره ای تلقی شوند که تغییر رخ داده است.

سرمایه‌گذاری‌ها در دارایی انسانی چگونه در صورت‌های مالی گزارش شوند؟

افراد تا اندازه زیادی آزادند تا سازمان را ترک کنند بنابراین نسبت به تحقق پیش‌بینی طول عمر بالقوه خدمات آنها عدم اطمینان وجود دارد. این مسئله در گزارشگری دارایی‌های انسانی مشکلاتی را به وجود می‌آورد. این مسئله را می‌توان با در نظر گرفتن ذخیره ای برای هزینه‌های مورد انتظار ترک خدمت حل کرد. مبلغ ذخیره به تجربه واحد تجاری در زمینه ترک خدمت بستگی دارد.

حسابداری منابع انسانی چالش یا فرصت است؟

نداشتن اطلاعات در مورد اینکه ارزش اقتصادی چنین دارایی‌های کمیابی چقدر است یا چه میزان مخارج انجام شده برای پرورش و آموزش افراد متخصص و مورد نیاز، ارزش به حساب دارایی بردن را دارد، از نقاط ضعف سیستم‌های فعلی است که می‌توان آن را چالش فراروی سیستم‌های فعلی دانست [۱].

انسان‌ها در شمار دارایی نیستند بلکه خدماتی که توسط نیروی انسانی ارائه می‌شود دارایی محسوب می‌گردد. پس موضوع اصلی این است که آیا سرمایه‌گذاری انجام شده نسبت به انسان‌ها باید دارایی محسوب شود یا خیر؟ بنابراین چالش بعدی را می‌توان دارایی محسوب کردن انسان یا خدمات ارائه شده توسط آن دانست [۱۴].

طرفداران حسابداران منابع انسانی معتقدند که در گزارش‌های مالی شرکت‌ها در خصوص تلقی سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی به عنوان دارایی، دو دلیل اصلی وجود دارد. یکی اینکه، سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه به چنین اطلاعاتی به منظور کمک به ارزیابی عملکرد وضعیت مالی شرکت نیاز دارند و دیگر اینکه، سرمایه‌گذاری‌های انجام شده در نیروی انسانی، به ضوابط و مقررات احتساب نیروی انسانی به عنوان دارایی منطبق می‌باشد [۷].

با گسترش علوم و تخصصی شدن مشاغل، نقش نیروی انسانی توانمند به عنوان سرمایه ای ارزشمند، غیر قابل انکار شده است، لیکن تاکنون حسابداری نتوانسته است این دارایی گران‌قیمت را بطور صحیح ارزشیابی و برای تصمیم‌گیری افراد ذینفع در صورت‌های مالی منعکس کند و همواره آن را چالش فراروی خود دانسته است [۷].

نتیجه‌گیری

در حال حاضر منابع انسانی یکی از عوامل بدست آوردن مزیت رقابتی برای هر سازمان و شرکتی می باشد و کم توجهی به آن به خصوص با توجه به تاثیر این منبع بر سایر منابع می تواند نتایج ناخوشایندی را به همراه داشته باشد. در واقع تردیدی نیست که منابع انسانی نیز باید مانند سایر منابع، ارزش گذاری شده و به عنوان بخشی از دارایی های شرکت در ترازنامه انعکاس یابد. با توجه به این که امروزه مهمترین عامل موفقیت سازمان، مدیریت آن می باشد، اهمیت حسابداری منابع انسانی به علت تامین اطلاعات مورد نیاز مدیریت منابع انسانی، نباید بر هیچ سازمانی پوشیده باشد و سازمان ها باید به صورت جدی در صدد بکارگیری آن برآیند.

در حال حاضر منابع انسانی یکی از عوامل بدست آوردن مزیت رقابتی برای هر سازمان و شرکتی می باشد و کم توجهی به آن به خصوص با توجه به تاثیر این منبع بر سایر منابع می تواند نتایج ناخوشایندی را به همراه داشته باشد. در واقع تردیدی نیست که منابع انسانی نیز باید مانند سایر منابع، ارزش گذاری شده و به عنوان بخشی از دارایی های شرکت در ترازنامه انعکاس یابد. با توجه به این که امروزه مهمترین عامل موفقیت سازمان، مدیریت آن می باشد، اهمیت حسابداری منابع انسانی به علت تامین اطلاعات مورد نیاز مدیریت منابع انسانی، نباید بر هیچ سازمانی پوشیده باشد و سازمان ها باید به صورت جدی در صدد بکارگیری آن برآیند.

حسابداری منابع انسانی را با دو روش می توان بررسی کرد، تجزیه و تحلیل مبتنی بر هزینه و تجزیه و تحلیل مبتنی بر ارزش. روش مبتنی بر هزینه بر پارامترهای هزینه تمرکز دارد که مرتبط با هزینه اولیه، هزینه ی جایگزینی و یا هزینه فرصت است. روش مبتنی بر ارزش فرض می کند که ارزش منابع انسانی به توانایی آن ها در کسب درآمد بستگی دارد، که این روش را می توان به دو شاخه پولی و غیر پولی تقسیم کرد. همچنین بر اساس مطالب ذکر شده ارزش فرد عبارت است از ارزش فعلی مجموعه ای از خدمات که انتظار می رود فرد در طول دوره خدمت خود در سازمان ایجاد کند. بنابراین برای اندازه گیری منابع انسانی دو گام اساسی بدین صورت است که ابتدا لازم است مفهوم ارزش منابع انسانی را به بیان غیر پولی مشخص کنیم تا سپس بتوانیم آن را به بیان پولی جهت نشان دادن در ترازنامه سازمان ارائه نماییم.

حسابداری منابع انسانی به چند لحاظ می تواند برای سرمایه گذاران مفید باشد. حسابداری منابع انسانی می تواند نشان دهد که آیا منابع انسانی یک سازمان حفظ شده، تحلیل رفته و یا توسعه یافته است. تحلیل های اقتصادی نشان داده است که سرمایه گذاری در منابع انسانی می تواند باعث ایجاد سود غیر عملیاتی بهروری گردد، به همین لحاظ افشای اطلاعات در مورد این سرمایه گذاری ها به تصمیم گیری سرمایه گذاران کمک کند. در این مقاله ۵ روش جهت گزارشگری منابع انسانی پیشنهاد گردیده است.



## Costing, Valuation and Reporting Human resource

### Abstract

Skilled human resources and specialized physical assets and investments, as an organization, that organization is important and In order to increase the efficiency of their organizations and managers often spend large sums of Education Workers will But human resource accounting system to be used for information processing organizations have not been used so far in practice.

Accounting Today, Accounting products are intangible. Therefore, these products are also assets that are largely intangible assets. Accounting, human resources, and provide information on evaluation criteria for human resources, the human resources function of the organization in achieving its goals and strategies, and overall staff productivity, organizational identification and Thus in order to improve it provides.

In this paper, the history of accounting, human resources, and efforts have been made to the various methods of costing and evaluation of human resources was the and Advantages and disadvantages of each method are mentioned separately. Also for users of financial information on reporting on human resources so that resources should be done with care organizations, In this regard, some of the methods presented in this paper have been reporting human resource accounting.

**Key Word:** Human resource accounting, Costing, Valuation, Reporting

- ۱- اعتمادی، حسین و دیگران، ۱۳۷۵، "بررسی تاثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران"، فصلنامه بررسی های حسابداری، شماره ۱۶ و ۱۷، صص. ۷۰-۵۵.
- ۲- پژوهی، محمدرضا، ۱۳۷۱، "حسابداری منابع انسانی"، مطالعات مدیریت، شماره ۸، صص. ۹۳-۸۳.
- ۳- تالانه، عبدالرضا و پوریانسیب، امیر، ۱۳۷۳، "حسابداری منابع انسانی"، فصلنامه بررسی های حسابداری، شماره ۸، صص. ۷۰-۴۵.
- ۴- ترابی، حسین و دیگران، ۱۳۸۷، "نقش حسابداری منابع انسانی در حل مسائل مدیریت سازمان"، عصر مدیریت، شماره ۸، صص. ۸۹-۸۲.
- ۵- حسن قربان، زهرا، ۱۳۷۶، "روشهای اندازه گیری ارزش منابع انسانی"، حسابدار، شماره ۱۲۰، صص. ۱۷-۱۱.
- ۶- حسن قربان، زهرا، ۱۳۷۶، "روشهای گزارشگری سرمایه گذاری در منابع انسانی"، حسابدار، شماره ۱۲۱، صص. ۴۴-۴۱.
- ۷- حسن قربان، زهرا، ۱۳۷۵، "بنیاد منطقی حسابداری منابع انسانی"، حسابدار، شماره ۱۱۳، صص. ۵۳-۵۰.
- ۸- خاکی، غلامرضا، ۱۳۷۶، "حسابداری و ممیزی منابع انسانی"، تدبیر، شماره ۷۸، صص. ۶۳-۴۶.
- ۹- رئیسی، ابراهیم، ۱۳۸۰، "حسابداری منابع انسانی"، تدبیر، شماره ۱۱۵، صص ۵۴-۵۲.
- ۱۰- ستایش، محمد حسین و قربانی، اصغر، ۱۳۸۹، "از دارایی به سوی بدهی"، حسابداری رسمی، شماره ۹، صص. ۳۲-۲۵.
- ۱۱- ستایش، محمد حسین و حیدری، مهدی غلام، ۱۳۸۸، "تکنیک های حسابداری منابع انسانی"، دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۱۹، صص. ۶۲-۱۳.
- ۱۲- طالب نیا، قدرت اله و قربانی، بهروز، (۱۳۸۹)، بررسی امکان سنجی به کار گیری مدل های ارزش گذاری منابع انسانی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۶
- ۱۳- طبرسا، غلامعلی و همت، موژان، ۱۳۸۶، "بررسی حسابداری منابع انسانی، رویکردی نوین در حسابداری"، دانش حسابرسی، شماره ۲۴، صص. ۷۴-۶۴.
- ۱۴- طبرسا، غلامعلی و پاکدل، سعید، ۱۳۸۶، "فرصت ها و چالش های فراروی سیستم های حسابداری منابع انسانی با رویکرد سازمان های نوین"، حسابدار، شماره ۱۸۸، صص. ۴۱-۲۷.
- ۱۵- طبرسا، غلامعلی و محمدی، فتنه، ۱۳۸۷، "حسابداری منابع انسانی با رویکرد ارزشگذاری منابع انسانی"، حسابدار، شماره ۱۹۵، صص.

۱۶- عباسی فرد، محمد و دیگران، ۱۳۹۰، "بررسی تاثیر اجرای سیستم حسابداری منابع انسانی در تصمیم گیری مدیران و رفتار کارکنان"، فصلنامه مدیریت و منابع انسانی در صنعت نفت، شماره ۱۴، صص. ۱۱۷-۱۴۴.

۱۷- کرمی، غلامرضا و دیگران، ۱۳۸۵، "حسابداری منابع انسانی: گذار تاریخی"، حسابدار رسمی، شماره ۱۰ و ۱۱، صص. ۸۷-۹۱.

18- Bontis,N.Dragonetti,N,C. Jacobsen,K. and Roos,G,1999,The Knowledge Toolbox: A Review of the Tools Available to Measure and Manage Tangible Resources, European Management Journal,Vol. 17,P.p 391-402.

19- Dicarlo, R, 1983,"Human Resource Accounting: A Synthesis", Cost and Management", P.P 57-60.

20-Flamholtz,E;(1998) Human Resource Accounting, San Francisco, Jossey Bass

21-Flamholtz,E. G.,M.L. Bullen and W.Hua,2002,"Human resource accounting A historical perspective and future implications",Management Decision,Vol. 40,No. 10,P.P 947-954.

22-Friedman,A.&Lev,B,1974,"A Surrogate Measure for the Firms Investment in Human Resources",Journal of Accounting Research Human,P.P 50-235.

23-Gebauer,m.,2003,"Information Systems on Human Capital in Service Sector Organization",Vol. 104.

24-Marques,E;(1976,Human Resource Accounting, Some Question and Reflections, Accounting Organization and Society, P.P 80-175.

25-Rana,K and S.K. Maheshawari,2005,A marginal Monetary Worth Human Valuation Model",Scientific Journal of Administrative Development,Vol. 3,P.P 72-92.

26- Verma,Sh.& Deve. Ph,2004,Measuring The Value of Human Resource Accounting & Business Journal,P.P 46-48.