

واقعیت حسابداری منابع انسانی و مراحل توسعه آن

زهرا حسن قربان
دانشجوی دوره دکتری حسابداری
Human Resource Accounting, E.G. Flamholtz.

اگرچه حسابداری منابع انسانی رشته‌ای به نسبت جدید به شمار می‌آید، اما چندین مرحله مشخص پیشرفت را پشت سر گذاشته است. نخستین مرحله پیشرفت آن در سالهای ۱۹۶۰ تا ۱۹۶۶ با مورد توجه قرار گرفتن این رشته و به وجود آمدن مفاهیم اصلی آن آغاز شد. محرکهای اصلی توسعه حسابداری منابع انسانی از منابع مختلفی مانند: نظریه اقتصادی سرمایه انسانی، نظر روانشناسان سازمانی درباره رهبری موثر، نظریه جدید منابع انسانی، و توجه به نیروی انسانی به عنوان یکی از اجزای تشکیل دهنده سرفصلی شرکت به وجود آمده است.

دومین مرحله پیشرفت حسابداری منابع انسانی در ارتباط با یک دوره پژوهش علمی زیربنایی به لحاظ تکمیل، بهبود و ارزیابی اعتبار الگوهای مربوط به اندازه‌گیری هزینه منابع انسانی (هم بهای تمام شده تاریخی و هم هزینه جایگزینی) بوده است. همچنین تحقیقاتی به منظور بیان دقیق و صریح کاربردهای بالفعل و بالقوه حسابداری منابع انسانی به عنوان ابزاری برای استفاده کارکنان حرفه‌ای، مدیران صف و استفاده کنندگان خارجی از اطلاعات مالی شرکت، صورت گرفته است. این مرحله که از سال ۱۹۶۶ تا ۱۹۷۱ طول کشید، شامل معدودی کاوشهای تجربی از طریق اجرای حسابداری منابع انسانی در سازمانهای واقعی بوده است.

مطالعه‌های انجام شده درباره حسابداری منابع انسانی در مرحله دوم به وسیله راجر هرمانسون (Roger Hermanson)، که در آن زمان دانشجوی دوره دکتری دانشگاه میشیگان بوده صورت گرفت. هرمانسون به حل مشکل تعیین

ارزش داراییهای انسانی به عنوان یکی از اجزای تشکیل دهنده سرفصلی پرداخت، در حالی که بابت خرید آن پولی پرداخت نشده است. قسمت اعظم این تحقیقات در مرحله دوم تکمیل و توسعه حسابداری منابع انسانی، و در دانشگاه میشیگان صورت گرفته است. به علاوه، از ابتدای سال ۱۹۶۷، یک گروه تحقیقاتی متشکل از رنسیس لیکرت (Rensis Likert)، آر لی برومت (R. Lee Brummet)، ویلیام سی پایل (William C. Pyle)، فلیم هولتز (Flame Holtz)، پروژه‌هایی را برای تشریح و تکمیل مفاهیم و روشهای حسابداری منابع انسانی شروع و به پایان رسانده‌اند. تحقیق، در شرکت آر جی بری (R.G. Bary) به منظور تعیین بهای تمام شده تاریخی منابع انسانی صورت گرفت.

سومین مرحله گسترش حسابداری منابع انسانی که از سال ۱۹۷۱ تا ۱۹۷۶ ادامه داشت، دوره توجه هرچه بیشتر به حسابداری منابع انسانی بوده است. در این سالها پژوهشهای دانشگاهی بسیاری در دنیای غرب، استرالیا و ژاپن به عمل آمد. این سالها، زمان کوششهای پی‌گیر برای به کارگیری حسابداری منابع انسانی در سازمانهای تجاری بود و چندین شرکت به انتشار صورتهای مالی که دربرگیرنده دارایی انسانی بر مبنای سیستم حسابداری منابع انسانی

بود، پرداختند. تحقیقات انجام شده طی دومین مرحله توسعه و تکمیل حسابداری منابع انسانی در شرکت آر جی بری، اولین کوششها به منظور تکمیل و توسعه سیستم حسابداری در مورد بهای تمام شده تاریخی منابع انسانی بوده است. تجربه شرکت آر جی بری در مرحله سوم پیشرفت مورد توجه بسیار قرار گرفت زیرا، این شرکت حداقل برای چند سال صورتهای مالی خود را، که دربرگیرنده داراییهای انسانی بود، تهیه و منتشر کرد. این اقدام شرکت موجب ازدیاد علاقه به حسابداری منابع انسانی شد. متأسفانه انتشار این گونه صورتهای مالی آثار جانبی منفی نیز دربرداشت، زیرا بسیاری به اشتباه پنداشتند که هدف حسابداری منابع انسانی فقط نشان دادن افراد به صورت اقلام مالی است. اگرچه، تهیه صورتهای مالی که دربرگیرنده منابع انسانی باشد، بخش تفکیک‌ناپذیر حسابداری منابع انسانی است، اما یگانه بخش مهم آن به شمار نمی‌رود.

تحقیقات مرحله سوم، همچنین شامل ارزیابی اثر بالقوه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر تصمیم‌گیرهای کارکنان حرفه‌ای، مدیران صف و سرمایه‌گذاران است. این تحقیقات، همچنین دربرگیرنده توسعه و تکمیل

مداوم مفاهیم و الگوهای سنجش حسابداری بهای تمام شده و ارزش منابع انسانی است. مرحله سوم از طریق تعداد چشمگیری تحقیقات منتشر شده و سمینارهای برگزار شده درباره حسابداری منابع انسانی مشخص شده است. طی مرحله سوم، انجمن حسابداران آمریکا (AAA) American Accounting Association در سالهای ۱۹۷۱ - ۱۹۷۳ کمیته‌هایی را برای بررسیهایی در مورد حسابداری منابع انسانی تعیین کرد. این کمیته‌ها گزارشهایی را در مورد تکمیل و توسعه حسابداری منابع انسانی منتشر کردند.

مرحله چهارم تکامل تدریجی حسابداری منابع انسانی که از سال ۱۹۷۶ تا ۱۹۸۰ ادامه داشت، دوره کاهش توجه به حسابداری منابع انسانی از طرف محافل علمی و دنیای تجارت به‌شمار می‌رود. یکی از دلایل کاهش توجه این بود که بیشتر تحقیقات مقدماتی آسان صورت گرفته بود اما دنباله آن که در ارتباط با تکمیل حسابداری منابع انسانی بود، بسیار پیچیده می‌نمود و تنها تعداد کمی از خبرگان قادر به انجام آن بودند. همچنین، تحقیق به مرحله‌ای رسیده بود که به همکاری شرکتها و سازمانهای علاقه‌مند نیاز داشت تا روشهای ابداع شده در آنها به آزمایش گذاشته شود. چون در خلال این مدت افراد انگشت‌شماری شرایط و مهارتهای لازم در انجام دادن تحقیق یا به دست آوردن همکاری شرکتها را داشتند، مطالعات اصلی اندکی صورت گرفت. در طی این دوره توجه شرکتها به مسایل فشرده دیگری معطوف شد. افزون براین، موضوع مهم تحقیق، کاربرد حسابداری منابع انسانی در سازمانها و هزینه‌های انجام تحقیق بود حال آن که، منافع یا نامشخص بود، یا کلی و تمامی زمینه‌ها را دربر می‌گرفت و محدود به شرکت مورد بررسی نبود. به همین سبب پیشرفت حسابداری منابع انسانی کند شد و در حد یک ایده باقی ماند و توسعه بیشتری پیدا نکرد.

مرحله پنجم، مرحله جاری بسط و توسعه

حسابداری منابع انسانی، از سال ۱۹۸۰ آغاز شد و تا امروز ادامه دارد. ویژگی این مرحله، ظهور مجدد توجه و علاقه‌مندی به نظریه و کاربرد حسابداری منابع انسانی است. گرچه، علاقه به حسابداری منابع انسانی در دوره چهارم نیز وجود داشت، اما نشان داده نمی‌شد. اولین جرقه طرح مجدد حسابداری منابع انسانی در سال ۱۹۸۰ زده شد و از آن زمان تاکنون به گونه‌ای روزافزون به مطالعه و تحقیق دوباره روی آورده شده است. همچنین، کوششهای بسیاری برای به کارگیری حسابداری منابع انسانی در سازمانهای بزرگ و عمده می‌شود.

یکی از مهمترین رویدادهای موثر در طرح مجدد حسابداری منابع انسانی، تصمیم سازمان مطالعات دریایی آمریکا (Office of Naval Research) مبنی بر به کارگیری روشهای حسابداری منابع انسانی در مدیریت منابع انسانی نیروی دریایی بود. کمیته نیروی انسانی این سازمان در مطالعات خود آشکار ساخت که آنچه انجام می‌دهند هزینه بسیار هنگفتی دارد که از عهده شرکتهای بخش خصوصی خارج است. این اولین پروژه بااهمیتی بود که در بخش خصوصی و دولتی مطرح و نسبت به آن تحقیق می‌شد.

در همین زمان، رویدادهای دیگری رخ داد که موجب افزایش توجه به حسابداری منابع انسانی شد. نخست آن که در اکثر کشورها از جمله ایالات متحده آمریکا، جنبش پویایی درخصوص افزایش بازدهی، بویژه درباره مشارکت و نقش بالقوه منابع انسانی جهت دستیابی به افزایش بازدهی، به وجود آمد. مدیران صف و متخصصان منابع انسانی نیز مانند محافل علمی شروع به جست و جوی وسایل بالقوه گوناگون برای افزایش بازدهی نیروی کار از جمله حسابداری منابع انسانی کردند. یکی دیگر از دلایل مهم موثر بر طرح مجدد حسابداری منابع انسانی، مطرح شدن ژاپنیا به عنوان یکی از رقیبهای اصلی دنیای تجارت غرب بود. با گسترش مبادلات فرهنگی روشن شد که شرکتها

و سازمانهای ژاپنی، کارکنان خود را به گونه‌ای متفاوت از همتای آمریکایی خود اداره می‌کنند. سازمانهای ژاپنی نظیر نیپتون استیل Nippon steel و میتسوبیشی Mitsubishi به تداوم فعالیت کارکنان خود می‌انديشند و کارکنان خود را به عنوان بخشی از داراییهای شرکت تلقی می‌کنند. درحالی که، شرکتهاى مشابه آنها در آمریکا نظیر شرکت فولاد و جنرال موتورز اغلب به اخراج و برکناری کارکنان اشتیاق نشان می‌دهند و کارکنان خود را به عنوان هزینه تلقی می‌کنند. حسابداری منابع انسانی براین ایده مبتنی است که افراد در شمار منابع هستند و نه هزینه، و سازمانهای ژاپنی با به کارگیری این فلسفه به نظر می‌رسد، نیروی کارشان با انگیزه بالاتر و وفاداری بسیار نسبت به شرکت همراه است. همین عوامل موجب شده است که برخی متخصصان منابع انسانی نظیر مدیران صف بررسیهای بیشتری نسبت به حسابداری منابع انسانی داشته باشند. سومین و شاید مهمترین عامل توجه مجدد به حسابداری منابع انسانی، تشخیص این واقعیت بود که اقتصاد آمریکا دستخوش تغییر بنیادی شد و از اقتصادی صنعتی به اقتصاد خدمات تکنولوژیکی و پیشرفته تبدیل شد. در این وضعیت نیروی انسانی متخصص به عنوان منابع محدود و کمیاب در شمار داراییهای اساسی قرار گرفت.

مجموعه این عوامل موجب افزایش به کارگیری مفاهیم و مدل‌های حسابداری منابع انسانی در سازمانهای مختلف و تحقیقات علمی شده است. برخی از نمونه‌های به کارگیری حسابداری منابع انسانی و تحقیقات صورت گرفته در این زمینه به شرح زیر است:

۱ - بک بانک آمریکایی با بیش از بیست بیلیون دلار دارایی برای تعیین هزینه جایگزینی تحویلداران بانک و کارآموزان مدیریتی جهت حل مشکلی داخلی در مورد هزینه واقعی آنها از حسابداری منابع انسانی استفاده کرد.

۲ - دو مطالعه به وسیله سازمان تحقیقات دریایی آمریکا برای به کارگیری حسابداری منابع

برخی دیگر اعتقاد دارند که جنبه مالیاتی ارزشیابی منابع انسانی می تواند موجب تغییر عمده در اصول و نحوه عمل حسابداری و گزارشگری مالی شود.

سومین مرحله گسترش حسابداری منابع انسانی که از سال ۱۹۷۶ تا کوششهای پی گیر برای به کارگیری حسابداری منابع انسانی در سازمانهای تجاری بود و چندین شرکت به انتشار صورتهای مالی که در برگیرنده دارایی انسانی بر مبنای سیستم حسابداری منابع انسانی بود، پرداختند.

دوره رشد سریع کاربرد خود شده است. هر روز اطلاعاتی در مورد طرحهای جدید در به کارگیری حسابداری منابع انسانی منتشر می شود. و روز به روز بر گوناگونی به کارگیری آن به وسیله حسابداران، وکلا، پژوهندگان، متخصصان منابع انسانی و مدیران ارشد افزوده می شود. اما به هرحال، بارزترین جنبه حسابداری منابع انسانی آن است که، افراد بیش از پیش مشغول یافتن کاربردهای جدید آن در راه تکنولوژی سنجش و چارچوب مفهومی آن هستند.

برخی اعتقاد دارند که حسابداری منابع انسانی دارای چنان توانمندی است که می تواند بر مفاهیم مدیریت منابع انسانی تأثیر ژرف داشته باشد. حسابداری منابع انسانی بویژه، می تواند بر فرهنگ سازمانی تأثیر بگذارد و انسانها به عنوان منابع سازمانی با ارزشی تلقی شوند و به جای آن که فقط ارائه کننده خدمات باشند بروشنی در تصمیمگیریها و اقدامات نقش پیدا کنند. همچنین، برخی دیگر اعتقاد دارند که، جنبه مالیاتی ارزشیابی منابع انسانی می تواند موجب تغییر عمده در اصول و نحوه عمل حسابداری و گزارشگری مالی شود.

به طور خلاصه، ما در وضعیتی به سر می بریم که حسابداری منابع انسانی، به عنوان الگو و فن اندازه گیری محسوب می شود و می تواند آثار عمیقی بر نحوه اداره افراد سازمانها داشته باشد.

تعیین مخارج و منافع ناشی از تصمیمات اخراج کارکنان از لحاظ تأثیر آنها بر هزینه جایگزینی نیروی انسانی و همچنین صرفه جوییهای هزینه حقوق و دستمزد در کوتاهمدت انجام داده است. ۸ - یک شرکت داروسازی آمریکایی، کوششها و مطالعه هایی در مورد تعیین ارزش داراییهای انسانی خود به منظور تعیین بازده سرمایه گذاری در پیشرفت و بهبود منابع انسانی انجام داده است.

۹ - یکی از مؤسسه های حسابرسی بین المللی، طرحی را برای تعیین و ارائه سیستم عملیاتی حسابداری برای تعیین مخارج و ارزش منابع انسانی خود انجام داده است. با توجه به نمونه هایی که اشاره شد بوضوح دیده می شود که گرایش و علاقه مندی به حسابداری منابع انسانی درخور توجه بوده، و زمینه های به کارگیری این رشته به اندازه کافی توسعه یافته است. همچنین، مثالهای اشاره شده از آن جهت که بیانگر به کارگیری حسابداری منابع انسانی در مؤسسه ها و شرکتهای معتبر بوده، دارای اهمیت خاص است. این مرحله نقطه مقابل مراحل نخست پیشرفت حسابداری منابع انسانی است، زمانی که مطالعه های اصلی در مورد سازمانهای به نسبت کوچک صورت می گرفت.

مسیر آینده حسابداری منابع انسانی
به این ترتیب، حسابداری منابع انسانی وارد

انسانی در مدیریت نیروی انسانی، درباره هزینه جایگزینی مهندسان صنایع انجام شده است.

۳ - یک مؤسسه معتبر مالی آمریکایی مسئول تعیین داراییهای انسانی به دست آمده در خرید یک شرکت شد تا از نظر پیامدهای مالیات بر درآمد شرکت، استهلاك داراییهای انسانی را مشخص کند.

۴ - یک شرکت فضایی آمریکایی، با به کارگیری حسابداری منابع انسانی مطالعه ای را انجام داد تا ارزش زمان اجرایی صرفه جویی شده را، هنگامی که هواپیماهای شرکت به عنوان هواپیمای تجاری به کار گرفته می شدند، نشان دهد.

۵ - یک شرکت پخش ترکیبات صنعتی با چهارصد و پنجاه میلیون دلار سرمایه که با تغییرات شدید پرسنی (نرخ بالای استخدام و استعفا) مواجه بود، تا زمانی که روشهای حسابداری منابع انسانی را برای تعیین هزینه استخدام و آموزش مورد استفاده قرار نداد، نتوانست اهمیت تغییرات پرسنی را مشخص کند.

۶ - یک کارخانه معتبر تولیدکننده تجهیزات، مطالعاتی را درباره هزینه جایگزینی کارکنان انجام داده است.

۷ - یک شرکت عظیم صنعتی کانادایی، مطالعه هایی در مورد منابع انسانی برای بررسی و