

بررسی تاثیر حسابداری منابع انسانی بر عملکرد مالی سازمانها

نبی الله خاکی

کارشناسی ارشد حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران. (نویسنده مسئول).

khaki.nabi@gmail.com

رضا شجاعی مهر

کارشناسی ارشد مدیریت مالی

shojaie64@gmail.com

چکیده

حسابداری منابع انسانی، رویکرد جدیدی در حسابداری است که عمر نسبتاً کوتاهی دارد. حسابداری منابع انسانی را می توان تلفیقی از دو حوزه مدیریت منابع انسانی و حسابداری دانست. حسابداری منابع انسانی با کمی کردن ارزش منابع، موجبات ارتقاء کارایی مدیریت منابع انسانی و ایجاد امکانات برای ارزشیابی خط مشی پرسنلی را فراهم آورده است. بنابراین تحقیق حاضر با هدف حسابداری منابع انسانی بر عملکرد مالی سازمانی صورت گرفته است. جامعه آماری تحقیق حاضر را مدیران ارشد کلیه سازمان ها، مدیران میانی و کارشناسان مالی و منابع انسانی به تعداد ۷۴ نفر تشکیل می دهند که جهت بالا بردن اعتبار تحقیق کل جامعه به عنوان نمونه در نظر گرفته شده است. برای جمع آوری اطلاعات مورد نیاز تحقیق از ابزار پرسشنامه استفاده شده که پایایی آن با استفاده از آزمون آلفای کرونباخ مورد تایید قرار گرفت. جهت تحلیل اطلاعات بدست آمده از نرم افزار spss استفاده شد و نتایج حاکی از آن است که بین حسابداری منابع انسانی به روش بهای تمام شده تاریخی، حسابداری منابع انسانی به روش ارزش جایگزینی، حسابداری منابع انسانی به روش اقتصادی (ارزش فعلی) و حسابداری منابع انسانی به روش الگوی ارزشگذاری پاداش های تصادفی متغیرهای مستقل و عملکرد مالی سازمانها به عنوان متغیر وابسته رابطه معنی داری وجود دارد.

واژگان کلیدی: حسابداری منابع انسانی، عملکرد مالی، سازمان.

مقدمه

حسابداری منابع انسانی مولود نیازهای عصر خود، رشد و گسترش دانش بشری و نیز نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری است. تحقیقات در این زمینه از سال ۱۹۶۰ آغاز شده و همگام با مکتب مدیریت انسانی گسترش یافته است، این مکتب انسان را به عنوان یکی از منابع با ارزش هر سازمان مورد توجه خاص قرار می دهد و معتقد به رفتاری شایسته و در خور این ارزشهاست. حسابداری منابع انسانی درحقیقت شناخت بی سابقه یک اصل از اصول مدیریتی را در مورد ارزش مادی منابع انسانی در سازمان میسر می سازد. اصلی که در گذشته مدیران هیچ گونه تفکری در مورد آن نداشتند و به آن کاملاً بی توجه بودند، ولی امروزه با توجه به دستاوردهای حسابداری منابع انسانی توجه مدیران به مسائل نگهداری و استفاده بهینه از منابع انسانی بیش از پیش جلب شده است (طوسی، ۱۳۷۱). هدف دیگر حسابداری منابع انسانی فراهم کردن اطلاعات لازم در جهت اداره موثر و کارآمد نیروی انسانی توسط مدیریت است. سیستم حسابداری منابع انسانی اطلاعات لازم را در مورد بهای تمام شده و ارزش افراد، برای سازمانها آماده می سازد و نیازهای خاص سازمان را در این زمینه پاسخگو می باشد. رشد و توسعه دانش با توانمندی منابع انسانی شکل می گیرد و

ارزشگذاری، سنجش و گزارشگری داراییهای انسانی در چارچوب حسابداری منابع انسانی تعریف شده است. حسابداری منابع انسانی با کمی کردن ارزش منابع، موجبات ارتقاء کارایی مدیریت منابع انسانی و ایجاد امکانات برای ارزشیابی خط مشی پرسنلی را فراهم آورده است و بنابراین ماهیت فعالیت برخی از سازمانها و مؤسسات، استفاده از آنها لازم و ضروری است و در بیشتر سازمانهای دانش محور متواند مورد استفاده قرار گیرد.

در جهان رو به پیشرفت امروز منابع انسانی سهم به سزایی در رشد و توسعه سازمانها و بالطبع جوامع بر عهده دارد. ارزش منابع انسانی و توانمندی آن به عنوان یکی از داراییهای اصلی سازمانهای امروزی تلقی می شود. الزامات و محورهای توسعه، جهان مبتنی بر اقتصاد جامعه بشری را به وجود آورده است. در این اقتصاد برخلاف گذشته دانش در تولید ثروت نقش غالب دارد. رشد و توسعه دانش با توانمندی منابع انسانی شکل می گیرد و ارزش گذاری، سنجش داراییهای انسانی و گزارشگری آن در چارچوب حسابداری منابع انسانی تعریف شده است. حسابداری منابع انسانی با کمی کردن ارزش منابع، موجبات ارتقای کارایی مدیریت منابع انسانی و ایجاد امکانات برای ارزشیابی خط مشی پرسنلی را فراهم آورده است و بنابراین ماهیت فعالیت برخی از سازمانها و مؤسسات، استفاده از آن لازم و ضروری است و در بیشتر سازمانهای دانش محور می تواند مورد استفاده قرار گیرد. تحقیقات متعدد از ابتدای طرح موضوع حسابداری منابع انسانی در جهان بیانگر این موضوع است که سیستم ارزشیابی منابع انسانی می تواند اطلاعات مفیدی در اختیار استفاده کنندگان قرار دهد. حسابداری منابع انسانی اطلاعات مورد نیاز برای انتخاب، رشد و بهبود، حفظ و نگهداری، بهره برداری، ارزشیابی و جبران خدمات منابع انسانی را تهیه و ارائه می کند. این سیستم به عنوان چارچوب و ابزاری برای متخصصان منابع انسانی و مدیران تلقی می شود. در مدیریت جدید سعی بر ارزش گذاری داراییها و به ویژه منابع انسانی است.

تعیین نقطه شروع حسابداری منابع انسانی به عنوان یک موضوع تحقیقی یا مطالعاتی مشکل است. در سال ۱۹۷۶ مجله حسابداری، فهرست سازمانها و جوامع مربوط به این مبحث را که یازده مورد از آنها مربوط به پایان نامه های منتشر نشده دوره دکتری بود و نیز اولین مرجع را که اساس کار دابلیو و لاتکا در سال ۱۹۳۰ بود، منتشر کرد. سالهای ۱۹۷۱ تا ۱۹۷۶ را می توان دوره ای توجیه هر چه بیشتر به حسابداری منابع انسانی دانست. اما از ۱۹۷۶ تا ۱۹۸۰ توجه به حسابداری منابع انسانی از طرف محافل علمی و تجاری کاهش یافت. در سال ۱۹۷۰ بسیاری از نویسندگان علاقه مند بودند تا به عنوان پیشگسوتان حسابداری منابع انسانی و ارایه کنندگان اندیشه های جدید مطرح شوند. این اندیشه ها به طور متداول به حسابداری دارایی های انسانی اشاره می کرد اما بیانیه های کوتاه آن درباره ی کارکنان در بلندمدت موجب تعمیم اهمیت منابع انسانی شد. واژه ی حسابداری دارایی های انسانی را می توان در ادبیات دهه ی ۱۹۶۰ تحت عنوان مدیریت کارکنان در پوشش جدید خود یا مدیریت منابع انسانی بازیافت که برای تحکیم ادعای اهمیت محوری در مدیریت کوشش می کند. شاید یک علاقه مندی واقعی در برخی از مدیران اجرایی برای سنجش ارزش منابع انسانی برحسب واحد پول، موجب پدیداری دوباره ی حسابداری منابع انسانی در عصر حاضر شده باشد، تا مدیران ارشد را آماده نمایند که کارکنان را به عنوان ارزشمندترین داراییها، مورد توجه قرار دهند.

فلم هولتز پنج مرحله را در توسعه ی حسابداری منابع انسانی ذکر می کند:

مرحله اول سالهای ۱۹۶۶-۱۹۶۰: در این دوره مفهوم حسابداری منابع انسانی استنتاجی از نظریه ی اقتصادی سرمایه انسانی و متأثر از مکتب منابع انسانی نوین و روان شناسی سازمانهای متمرکز و تاثیر نقش رهبری در سازمان بود.

مرحله ی دوم سالهای ۱۹۷۱-۱۹۶۶: تحقیقات فنی و عملی در این دوره به الگوهایی برای اندازه گیری دقیق و تعیین هویت استفاده کنندگان بالقوه این روش و استفاده تجربی حسابداری منابع انسانی در سازمانهای واقعی معطوف گشت.

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

نتیجه‌گیری‌های به عمل آمده بر اساس تاثیرات بالقوه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر مدیریت اجرایی و تصمیمات سرمایه‌گذاران بود.

مرحله چهارم سال‌های ۱۹۸۰-۱۹۷۶: این دوره، دوره‌ی توجه نکردن محققان حسابداری و موسسه‌های بازرگانی به حسابداری منابع انسانی بوده است.

مرحله پنجم از سال ۱۹۸۰ تاکنون: که دوره توجه دوباره به حسابداری منابع انسانی است. این مساله به کمک مطالعات جدید، به صورت کوشش بعضی از سازمان‌های بزرگ برای استفاده از حسابداری منابع انسانی نشان داده شده است. در سال ۱۹۸۰ تفکر نوینی در زمینه منابع انسانی در علم مدیریت بوجود آمد و پس از شناور شدن نرخ ارز و از میان رفتن ارتباط سنتی طلا و دلار، موضوع نیروی انسانی به عنوان پشتوانه تولید و پول کشورها مانند یک اصل بدیهی مطرح شد. در مباحث جدید مدیریتی در موضوع منابع انسانی و راهکارهای ارزیابی این منابع در دهه اخیر جایگاه و اهمیت ویژه‌ای یافته است که از یک طرف جزو منابع نامحدود تلقی می‌شوند و از طرف دیگر کم توجهی به آن، کلیه منابع دیگر را تحت تاثیر قرار خواهد داد و در حسابداری نوین نیز مباحث خاصی را مطرح کرده است، امروز تردیدی نیست که منابع نیروی انسانی نیز باید قیمت‌گذاری و به‌عنوان بخشی از دارایی‌های شرکت‌ها در ترازنامه منعکس شوند و استهلاک این منابع نیز به شیوه‌ی خاص محاسبه و منظور شود. همچنان که در بسیاری از کشورها استهلاک منابع انسانی نیز در مجموعه هزینه‌های قابل قبول مالیاتی قرار داده می‌شود که این موضوع به نوبه‌ی خود سود را افزایش می‌دهد. بنابراین مساله اصلی پژوهش این است که حسابداری منابع انسانی بر عملکرد مالی سازمانها چه تاثیری دارد؟

مبانی نظری

مدیریت منابع انسانی

یک سازمان، به منظور رشد، بقا و نیل به مأموریت‌های غایی که هستی و موجودیتش را در محیط رقابتی اعلام می‌کند، نیازمند بهره‌گیری از ترکیبات پیچیده‌ای از منابع است. پویایی و آرایش صحیح این منابع- انسانی، مالی و مواد اولیه- به گونه درست و مقتضی، اهرمی را جهت دستیابی به مقاصد پیش‌بینی‌شده‌اش در اختیار سازمان قرار می‌دهد. از میان این منابع، منابع انسانی، قوی‌ترین و اصلی‌ترین نقش را در دستیابی به نتایج چشمگیر و رقابت‌پذیری ایفا می‌کند. مدیریت منابع انسانی در سازمان، مسئولیت سنتی مدیر کارکنان، به عنوان یک پیشرو در مدیریت منابع انسانی است. به‌هرحال، برخی از صاحب‌نظران، مدیریت منابع انسانی را معادل مدیریت کارکنان مورد استفاده قرار می‌دهند و آنرا مرتبط با پشتیبانی ستادی از کارکنان سازمان می‌دانند (ای. جی. گووست، ۱۹۸۶). سایر اندیشمندان، مدیریت منابع انسانی را به عنوان یک توسعه طبیعی فعالیت‌های مدیریت کارکنان، در مواجهه با محیط متغیر اقتصادی و کسب و کار در نظر می‌گیرند (آرمسترونگ، ۱۹۸۹-۲۰۰۴، فاجانا، ۲۰۰۲). نظام مدیریت کارکنان، اخیراً با ظهور مدیریت استراتژیک منابع انسانی در ادبیات سازمان و مدیریت، دست خوش تحولات مستمری شده است.

حوزه مدیریت استراتژیک منابع انسانی، طی دو دهه گذشته، هم در ادبیات آکادمیک و هم در فعالیت‌های مدیریتی، سلطه قابل توجهی را از آن خود نموده است (بیکر و هوسلید، ۲۰۰۶). گذر از فعالیت‌های قدیمی منابع انسانی- با تمرکز بر موضوع کارکنان، به موضوعی دوباره متولدشده- با تمرکز بر ارتباط افراد، به عنوان دارایی‌های سازمانی با استراتژی کسب و کار شرکت (نایپاوس، ۱۹۹۵)، بدین معنی است که فرد حرفه‌ای منابع انسانی، در حال تجربه مسئولیت جدید و چالش‌برانگیزتری است که مستلزم داشتن و کسب شایستگی‌ها و مهارت‌های جدیدی می‌باشد. وی باید خارج از فضای محدود و سنتی منابع انسانی سازمانی بیاندیشد و رویکرد اساساً متفاوتی را، به منظور مدیریت سرمایه انسانی در پیش بگیرد و تناسب و سازگاری بین معماری منابع انسانی و تنظیم و پیاده‌سازی استراتژی کسب و کار در شرکت برقرار نماید.

بر طبق نظر بیکر و هوسلید (۲۰۰۶)، معماری منابع انسانی، از سیستم‌ها، فعالیت‌ها، شایستگی‌ها و رفتارهای عملکردی ریشه‌های مدیریت منابع انسانی به دهه ۱۹۵۰ برمی‌گردد؛ وقتی که نویسندگانی همچون دراکر و مک‌گریگور، به نیاز به رهبری آرمانی هدف‌مند و مدیریت یکپارچگی کسب و کار توجه می‌کردند (آرمسترونک، ۱۹۸۷). این موضوع، در ادامه، توسط نهضت علوم رفتاری دهه ۱۹۶۰ مطرح شد که سردمدار آن آرگریس، ماسلو و هرزبرگ بودند. این دانشمندان، به جنبه ارزش منابع انسانی در سازمان‌ها تأکید می‌کردند و در رابطه با بهبود کیفیت زندگی کاری کارگران بحث می‌نمودند. این موضوع، مبنای نهضت توسعه سازمانی را توسط بنیس^۱ در دهه ۱۹۷۰ شکل داد. نظریه حسابداری منابع انسانی^۲ توسط فلیم‌هولتز^۳ مطرح شد که پیامد توسعه‌های بعدی در حوزه مدیریت منابع انسانی بود و به مدیریت منابع انسانی اولیه، به عنوان یک مکتب تفکر تعریف شده و مشخص توجه می‌کرد. حسابداری منابع انسانی، به منابع انسانی، به عنوان دارایی‌های یک سازمان توجه می‌کرد. حمایت از نگرش دارایی به منابع انسانی، در دهه ۱۹۸۰ شدت گرفت (هندری و پتیگرو، ۱۹۹۰)

می‌توان گفت مدیریت منابع انسانی:

- یک روش استراتژیک به منظور دست یابی، توسعه، برانگیختن و حصول به تعهد نیروی انسانی به عنوان کلیدی‌ترین منبع سازمان (افراد) تعریف گردیده است (حاجی کریمی، ۱۳۷۹).

- دور اندیشی فراگیر، نوآوری و تحول‌گرای سازمان یافته در تأمین کیفیت زندگی قابل قبول کاری است که برای بکارگیری و جاگیری مناسب و مؤثر این منبع استراتژیک به کار می‌رود (میر سپاسی، ۱۳۷۷).

مدیریت منابع انسانی تخصص ویژه‌ای است که در جهت کسب رضایت کارکنان، تأمین هدف‌های سازمان، سیاست‌گذاری و برنامه ریزی نیروی انسانی فعالیت می‌نماید (جوادین، ۱۳۸۴).

بین واژه مدیریت منابع انسانی و مدیریت اداره امور کارکنان تفاوت وجود دارد. مدیریت منابع انسانی از جمله مسئولیت‌های اصلی مدیریت در هر سازمان به شمار می‌رود و همه مدیران سطوح مختلف سازمان به نوعی از این مسئولیت برخوردار هستند و همه آن‌را، بهره‌برداری از سرمایه انسانی جهت نیل به اهداف سازمانی می‌دانند. در حالی که مدیران اداره امور کارکنان، افرادی هستند که معمولاً با ارائه نظرات در شوراها، تلاش می‌کنند مشکلات بین کارگران و کارمندان را با یکدیگر و مدیران حل کنند در واقع عهده دار هماهنگی در فعالیت‌های مدیریت منابع انسان هستند (بکر، ۱۹۷۵).

حسابداری منابع انسانی

حسابداری عبارت است از مجموعه قواعد و روش‌هایی است که با به کارگیری آن‌ها، اطلاعات مالی و اقتصادی یک مؤسسه گردآوری، طبقه بندی و به شکل گزارش‌های حسابداری تلخیص می‌شود و برای تصمیم‌گیری در اختیار اشخاص ذینفع و ذیعلاقه قرار می‌گیرد. هر سیستم حسابداری دارای سه عملکرد اطلاعاتی، کنترلی، خدماتی می‌باشد، که مهم‌ترین آن‌ها با عملکرد مسلط آن، اطلاعاتی است. به این ترتیب دلیل حسابداری اساساً سیستمی اطلاعاتی محسوب می‌شود. سیستم حسابداری، اطلاعات مبتنی بر اسناد و مدارک اولیه را به عنوان داده یا ورودی می‌پذیرد، پردازش می‌کند و نهایتاً به شکل گزارش‌های مختلف ارائه می‌نماید که خروجی یا ستانده سیستم محسوب می‌شوند (مادرس، ۱۹۹۴).

¹ Warren Bennis

² Human Resource Accounting

³ Flamholtz, 1974

اطلاعات منبع گران بهایی برای واحدهای اقتصادی به شمار می رودند و اندازه‌ی انرژی و ماشین آلات حائز اهمیت می‌باشد. برای مفید واقع شدن اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌ها، اهداف حسابداری و گزارشگری مالی ایجاب می‌کند که اطلاعات مربوط به گونه‌ای مناسب شود (به نقل از مومنی و همکاران، ۱۳۹۰).

کمیته حسابداری منابع انسانی به سرپرستی هرمانسون و با حضور محققانی همچون برومت، الیاس، فلمهولتز به بررسی تعریف، آزمون و راه‌های پیشنهادی برای حسابداری منابع انسانی پرداختند. نتیجه کار این محققین در سال ۱۹۷۳ به صورت گزارشی در مجله بررسی حسابداری منتشر گردید، آنها حسابداری منابع انسانی را بصورت، فرآیندشناخت و اندازه‌گیری داده‌ها درباره منابع انسانی و ارتباطی اطلاعات جهت بخش‌های علاقه‌مند تعریف نمودند (آر. هرمنسون، ۱۹۸۴).

از دیدگاه انجمن حسابداران آمریکا حسابداری

منابع انسانی فرآیند اندازه‌گیری و شناسایی منابع انسانی و همچنین ارتباط آن با بخش‌های ذینفع و علاقه‌مند می‌باشد. یکی از دلایلی که اینجانب برای ثبت منابع انسانی ارائه نمود، این است که انسان‌ها مادامی که خدمتی انجام می‌دهند، منابع ارزشمندی برای شرکت هستند و لذا می‌بایست ارزش آن اندازه‌گیری نمود (فلام هولتز، ۲۰۰۴).

فلام هولتز حسابداری سرمایه‌ای منابع انسانی را حسابداری افراد به عنوان یکی از منابع سازمان تعریف می‌کند. این شامل اندازه‌گیری هزینه‌های انتخاب، استخدام، حق‌الزحمه، آموزش و توسعه‌داری‌های انسانی است که به سازمان تحمیل می‌شود. همچنین شامل اندازه‌گیری ارزش اقتصادی افراد یک سازمان نیز می‌شود (اوکبالا و چیدی، ۲۰۱۰).

آقای وودراف معاون مدیرعامل شرکت RG حسابداری منابع انسانی را تلاش برای شناسایی و گزارش سرمایه‌گذاری‌های انجام شده برای منابع انسانی تعریف می‌نماید که در حال حاضر در عملیات رایج حسابداری، محاسبه نمی‌گردد. در واقع سیستمی اطلاعاتی است که به مدیریت می‌گوید در طول زمان چه تغییراتی برای منابع انسانی کسب و کارش اتفاق افتاده است (بشیرالبرداویل، ۲۰۱۲).

بیکر، حسابداری منابع انسانی را اصطلاحی پذیرفته شده توسط متخصصین حسابداری برای کمی کردن هزینه و ارزش کارکنانی می‌داند که برای آن سازمان‌ها کار می‌کنند. بنابراین حسابداری منابع انسانی می‌تواند به عنوان یک فرآیند حسابداری که منابع انسانی را برای استفاده مدیریت و پذیرش تغییرات کمی و کیفی، شناسایی، سنجش و اندازه‌گیری می‌نماید تعریف گردد و سپس بین منابع انسانی موجود و منابع انسانی مورد نیاز موازنه ایجاد می‌کند (جانسون، ۱۹۹۸).

بروم تو همکاران وی نیز عنوان نمودند که حسابداری منابع انسانی فرآیند تعیین، اندازه‌گیری و برقراری ارتباط بین اطلاعات، جهت تسهیل در اندازه‌گیری موثر درباره منابع انسانی یک سازمان می‌باشد (هوسر و کانتر، ۲۰۰۴).

پیشینه تحقیق

حسن قربان (۱۳۷۳) تحقیقی در مورد حسابداری منابع انسانی در یک مؤسسه حسابرسی انجام داد. محقق در روش تجربی و با استفاده از الگوی ارزشیابی پاداش‌های تصادفی به این نتیجه رسیده است که حسابداری منابع انسانی می‌تواند روشی را برای اندازه‌گیری پیشرفت مدیریت در قدردانی نسبت به ارزش کارکنان خود فراهم آورد.

بشیرالبرداویل، سحر (۲۰۱۸). بررسی کاربرد حسابداری منابع انسانی در سازمانهای بزرگ نیمه دولتی در نوار غزه، این تحقیق به بررسی یک سازمان بزرگ نیمه دولتی (شرکت توزیع آب و برق منطقه غزه) پرداخته است، یافته‌های محقق نشان داد که: اگر چه مفهوم حسابداری منابع در فلسطین هنوز بسیار نابالغ است ولی شرکت‌های مورد مطالعه آگاه هستند که کارکنان بزرگترین داراییهای سازمان و نیروی محرکه مولد موفقیت‌های آینده سازمان هستند. مدیریت سازمانهای مورد بررسی حمایت کافی از کارکنان در برقراری سیستم حسابداری منابع انسانی فراهم نمودند چراکه HRA مفهومی جدید

است و به التزام کامل و کافی نیاز دارد. سیستم مالی مورد استفاده در سازمانهای مورد مطالعه محاسبات و گزارشات دقیقی ارائه می دهد ولی برای انعطاف پذیری بیشتر جهت استقرار HRA به توسعه بیشتری نیاز دارد. سازمانهای مورد مطالعه دارای یک سیستم اطلاعاتی بسیار خوب و پایگاه قوی از داده های منابع انسانی میباشند که میتوانند کمک مؤثری به استقرار HRA نمایند. منابع مالی سازمانهای مورد مطالعه توان تأمین هزینه های استقرار HRA را ندارند چراکه هزینه های استقرار این سیستم بسیار بالاست.

اوکیالا و چیدی (۲۰۲۰) تحقیقی به عنوان حسابداری سرمایه انسانی و ارتباط آن با تصمیمات مرتبط با سرمایه گذاری سهامی در نیجریه "انجام داد، نتایج حاصل از این تحقیق نشان داد: جهت کمک به سرمایه گذاران در تصمیم گیری های منطقی بیشتر در بخش سرمایه گذاری، باید حسابداری سرمایه انسانی را از عناصر مهم گزارش مالی دانست. میر و سینگ (۲۰۱۹) در پژوهشی تحت عنوان حسابداری منابع انسانی - چارچوب نظری و توسعه بین المللی به این نتیجه رسید که؛ ارزشیابی حسابداری منابع انسانی در تصمیم گیری به منظور دستیابی به اهداف سازمان و بهبود برونداد ها بسیار حائز اهمیت است. مدیران منابع انسانی ارزش تاثیر مثبت احاله تکالیف خارج از کشور بر رشد فردی را دریافته اند اما اغلب منافع بلند مدت احاله تکالیف بین المللی کمپانی را ناچیز می شمارند. اقدامات حسابداری منابع انسانی، مدیریت سطح بالا به همراه راهکار سامانه حسابداری راجهت اندازه گیری هزینه و ارزش افراد در ارگان تهیه نموده است. لیلی و یاکهو (۲۰۱۷) نیز تحقیق به عنوان حسابداری منابع انسانی انجام دادند، نتایج این پژوهش نشان داد؛ حسابداری منابع انسانی مدتهاست که وجود دارد و موجب بحث و گفتگوی زیادی میان حسابداران در جهان بر سر این مسئله شد که آیا افراد دارائی ها هستند و اگر اینطور است ارزش آنها چگونه تعیین میگردد. اهمیت حسابداری منابع انسانی کاملاً واضح است. آن چیزی که مشخص نیست بهترین روش برای حسابداری منابع انسانیست. اگر شرکتی بخواهد گزارش مالیش منصفانه ارائه گردد حسابداری منابع انسانی باید به اجرا در بیاید.

روش تحقیق

روش تحقیق (روش اجرای تحقیق)

با توجه به هدف تحقیق، تحقیقات علمی به سه دسته بنیادی، کاربردی، و توسعه ای تقسیم می شوند. هنگامی که هدف ایجاد دانش باشد تحقیق بنیادی، هنگامی که دانش حاصله از پژوهش بنیادی در عمل به کار رود تحقیق کاربردی و زمانی که اثرات این کاربرد را مورد ارزیابی قرار دهیم تحقیق توسعه ای می باشد. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی از نظر اجرا توصیفی - پیمایشی است.

جامعه آماری

جامعه آماری در این تحقیق مدیران ارشد کلیه شرکتهای دولتی، مدیران میانی و کارشناسان مالی و منابع انسانی سازمان های دولتی در نظر گرفته شده است که برابر ۷۴ نفر می باشند.

نمونه گیری و تعیین حجم نمونه

نمونه مجموعه کوچکی از جامعه آماری است، مشتمل بر برخی از اعضا که از جامعه آماری انتخاب شده اند (اوماسکاران، ۱۳۸۴). در این تحقیق به منظور بالابردن اعتبار تحقیق کل جامعه را نمونه در نظر گرفته ایم. تعداد ۷۴ پرسشنامه توزیع شد که در نهایت ۶۴ پرسشنامه جمع آوری گردید.

روش‌های جمع آوری اطلاعات و داده‌های تحقیق

در این تحقیق روش جمع آوری مطالب نظری و ادبیات تحقیق به صورت کتابخانه‌ای و میدانی است و ابزار جمع آوری داده‌ها پرسشنامه می‌باشد. به منظور مطالعه مباحث نظری مرتبط با موضوع تحقیق و نیز بررسی ادبیات موضوع و پیشینه تحقیق از اطلاعات موجود در این رابطه، شامل اطلاعات موجود در سایت‌ها و پایگاه‌های داده اینترنتی، کتاب‌های تخصصی، مجلات و مقاله‌های تخصصی در زمینه مدیریت منابع انسانی و حسابداری منابع انسانی مرتبط با موضوع تحقیق استفاده شده است. و همانطور که گفتیم ابزار جمع آوری داده‌ها برای تحلیل آماری پرسشنامه است که پس از مطالعات و بررسی چارچوب‌های نظری و با توجه به موقعیت محل مورد تحقیق توسط محقق و با راهنمایی اساتید راهنما و مشاور ساخته شده است.

روایی و پایایی ابزار اندازه گیری

مفهوم اعتبار (روایی) به این سوال پاسخ می‌دهد که ابزار اندازه گیری تا چه حد خصیصه مورد نظر را می‌سنجد. بودن آگاهی از اعتبار ابزار اندازه گیری نمی‌توان به دقت داده‌های حاصل از آن اطمینان داشت. روشی که برای تعیین روایی پرسشنامه در این پژوهش استفاده شده است، روش روایی محتوایی می‌باشد. به این ترتیب که طرح اولیه پرسشنامه توسط اساتید راهنما و مشاور و نیز برخی از کارشناسان، خبرگان و اساتید مرتبط با زمینه مدیریت مورد بررسی و اصلاح قرار گرفت و اعتبار آن به وسیله ایشان تایید گردید. برای ارزیابی پایایی پرسشنامه این تحقیق از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است، هر چه مقدار آلفای کرونباخ به یک نزدیک باشد پایایی بیشتری را می‌رساند؛ و اگر مقدار آلفای کرونباخ محاسبه شده بیشتر از ۰.۷۰ درصد باشد می‌گوییم پایایی پرسشنامه قابل قبول می‌باشد. داده‌های جمع آوری شده با استفاده از فرمول‌های آمار توصیفی شامل فراوانی، میانگین و انحراف معیار و آمار استنباطی مانند آزمون همبستگی پیرسون و رگرسیون و با استفاده از نرم افزار spss مورد تحلیل قرار می‌گیرند.

تجزیه و تحلیل یافته‌ها

آمار توصیفی

در این قسمت به بررسی ویژگی‌های توصیفی گروه نمونه بر اساس متغیرهای جنسیت، سن، میزان تحصیلات و ... پرداخته شده است. نتایج نشان داد که ۴۷.۸ درصد پاسخگویان زن و ۵۲.۲ درصد پاسخگویان مرد می‌باشد. و ۵۰.۷ پاسخگویان بین ۱۰-۱۳ سال، ۲۴.۶ درصد بین ۱۳-۱۵ سال، ۲۴.۶ درصد بیش تر از ۱۵ سال سابقه کار دارند. نتایج نشان می‌دهد که بیش تر افراد بین ۱۰-۱۳ سال سابقه کار دارند. و ۶۶.۷ پاسخگویان وضعیت تحصیلیشان در مقطع لیسانس، ۲۰.۳ درصد فوق لیسانس و ۱۳ درصد دکترا می‌باشد، که بیشترین و کمترین فراوانی به ترتیب مربوط به مقاطع تحصیلی لیسانس و دکترا می‌باشد.

آمار استنباطی

آزمون فرضیه اول

H0: بین سیستم حسابداری منابع انسانی و عملکرد مالی در سازمانها رابطه معناداری وجود دارند.

H1: بین سیستم حسابداری منابع انسانی و عملکرد مالی در سازمانها رابطه معناداری وجود دارد.

جدول (۱): ماتریس همبستگی بین سیستم حسابداری منابع انسانی و عملکرد مالی

تعداد	سطح معنی داری (دو دامنه) Sig	ضریب همبستگی پیرسون	شاخص متغیرها
۶۹	۰/۰۰	**۰/۴۴۰	سیستم حسابداری منابع انسانی و عملکرد مالی

با توجه به سطح معنی داری به دست آمده در جدول (۱) که برابر $p < ۰.۰۰۱$ و مقایسه آن با میزان خطای مجاز $۰/۰۱$ با اطمینان ۹۹ درصد فرض H_0 رد می شود یعنی بین سیستم حسابداری منابع انسانی بر عملکرد مالی، از نظر آماری تاثیر معنی داری وجود دارد، با توجه به مقدار ضریب همبستگی به دست آمده که برابرتقریباً $R=۰/۴۴۰$ می باشد و با توجه به علامت مثبت ضریب همبستگی این رابطه از نوع مستقیم و مثبت است، ولی این همبستگی متوسط می باشد، یا به عبارتی سیستم حسابداری منابع انسانی بر عملکرد مالی در سازمانها تاثیر مثبت و معنی داری دارد. و بالعکس، یعنی عدم سیستم حسابداری منابع انسانی بر عملکرد مالی سازمان تاثیر منفی و معنی داری خواهد داشت. پس می توان نتیجه گرفت که یکی از عوامل موثر بر عملکرد سازمان عدم سیستم حسابداری منابع انسانی باشد.

آزمون فرضیه دوم

H_0 : بین حسابداری منابع انسانی به روش بهای تمام شده تاریخی با عملکرد مالی سازمانی ارتباط وجود ندارد.

H_1 : بین حسابداری منابع انسانی به روش بهای تمام شده تاریخی با عملکرد مالی سازمانی ارتباط وجود دارد.

جدول (۲): ماتریس همبستگی بین حسابداری منابع انسانی به روش بهای تمام شده تاریخی با عملکرد مالی

تعداد	سطح معنی داری (دو دامنه) Sig	ضریب همبستگی پیرسون	شاخص متغیرها
۶۹	۰/۰۱۴	**۰/۲۱۱	حسابداری منابع انسانی به روش بهای تمام شده تاریخی با عملکرد مالی

با توجه به سطح معنی داری به دست آمده در جدول (۲) که برابر $P=۰.۰۱۴$ و مقایسه آن با میزان خطای مجاز $۰/۰۵$ می توان گفت بین حسابداری منابع انسانی به روش بهای تمام شده تاریخی بر عملکرد مالی در سازمانها تاثیر معنی داری وجود دارد. یا به عبارتی از نظر پاسخگویان حسابداری منابع انسانی به روش بهای تمام شده تاریخی بر عملکرد مالی تاثیر معنی داری دارد بنابر این عدم استفاده حسابداری منابع انسانی به روش بهای تمام شده تاریخی می تواند مانعی برای عملکرد مالی در سازمان باشد.

آزمون فرضیه سوم

H_0 : بین حسابداری منابع انسانی به روش ارزش جایگزینی با عملکرد مالی سازمانی ارتباط وجود ندارد.

H_1 : بین حسابداری منابع انسانی به روش ارزش جایگزینی با عملکرد مالی سازمانی ارتباط وجود دارد.

جدول (۳): ماتریس همبستگی بین حسابداری منابع انسانی به روش ارزش جایگزینی با عملکرد مالی سازمانی

تعداد	سطح معنی داری (دو دامنه) Sig	ضریب همبستگی پیرسون	شاخص متغیرها
۶۹	۰/۰۱۳	**۰/۱۹۸	حسابداری منابع انسانی به روش ارزش جایگزینی با عملکرد مالی سازمانی

با توجه به سطح معنی داری به دست آمده در جدول (۳) که برابر $P=0.013$ و مقایسه آن با میزان خطای مجاز 0.05 با اطمینان ۹۵ می توان گفت بین حسابداری منابع انسانی به روش ارزش جایگزینی با عملکرد مالی سازمانی از نظر آماری تاثیر معنی داری وجود دارد، یا به عبارتی از نظر پاسخگویان حسابداری منابع انسانی به روش ارزش جایگزینی بر عملکرد مالی سازمانی تاثیر معناداری دارد.

۴-۳-۵- آزمون فرضیه چهارم:

H0: بین حسابداری منابع انسانی به روش اقتصادی (ارزش فعلی) با عملکرد مالی سازمانی ارتباط وجود ندارد.

H1: بین حسابداری منابع انسانی به روش اقتصادی (ارزش فعلی) با عملکرد مالی سازمانی ارتباط وجود دارد.

جدول (۴): ماتریس همبستگی بین حسابداری منابع انسانی به روش اقتصادی (ارزش فعلی) با عملکرد مالی

سازمانی

تعداد	سطح معنی داری (دو دامنه) Sig	ضریب همبستگی پیرسون	شاخص متغیرها
۶۹	۰/۰۱۶	۰/۳۷**	حسابداری منابع انسانی به روش اقتصادی (ارزش فعلی) با عملکرد مالی سازمانی

با توجه به سطح معنی داری به دست آمده در جدول (۴) که برابر $P=0.016$ و مقایسه آن با میزان خطای مجاز 0.05 با اطمینان ۹۵ درصد فرض H_0 رد می شود و می توان گفت بین حسابداری منابع انسانی به روش اقتصادی (ارزش فعلی) بر عملکرد مالی سازمانی، از نظر آماری تاثیر معنی داری وجود دارد، و می توان گفت که وجود حسابداری منابع انسانی به روش اقتصادی (ارزش فعلی) بر عملکرد مالی سازمانی تاثیر مثبتی دارد.

آزمون فرضیه پنجم

H0: بین حسابداری منابع انسانی به روش الگوی ارزشگذاری پاداش های تصادفی با عملکرد مالی سازمانی ارتباط وجود ندارد.

H1: بین حسابداری منابع انسانی به روش الگوی ارزشگذاری پاداش های تصادفی با عملکرد مالی سازمانی ارتباط وجود دارد.

جدول (۵): ماتریس همبستگی بین حسابداری منابع انسانی به روش الگوی ارزشگذاری پاداش های تصادفی با

عملکرد مالی سازمانی

تعداد	سطح معنی داری (دو دامنه) Sig	ضریب همبستگی پیرسون	شاخص متغیرها
۶۹	۰/۰۱۴	۰/۲۹۴	حسابداری منابع انسانی به روش الگوی ارزشگذاری پاداش های تصادفی با عملکرد مالی سازمانی

با توجه به سطح معنی داری به دست آمده در جدول (۵) که برابر $P=0.014$ و مقایسه آن با میزان خطای مجاز 0.05 با اطمینان ۹۵ درصد فرض H_0 رد می شود یعنی بین حسابداری منابع انسانی به روش الگوی ارزشگذاری پاداش های تصادفی بر عملکرد مالی سازمانی، از نظر آماری رابطه معنی داری وجود دارد، با توجه به مقدار ضریب همبستگی به دست

آمده که برابر $R=0/294$ می باشد به عبارتی توجه به حسابداری منابع انسانی به روش الگوی ارزشگذاری پاداش های تصادفی بر عملکرد مالی سازمانی تاثیر معناداری. بنابراین فرض H_0 رد، و فرض، H_1 (فرضیه محقق) تایید می شود.

نتایج حاصل از رگرسیون متغیرهای تحقیق

برای فرضیه های تحقیق که در آنها بررسی تأثیر گذاری متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته؛ اجرای سیستم حسابداری منابع انسانی هستند از روش خطی استفاده می کنیم. مدل رگرسیون خطی فرض می کند که یک رابطه خطی (یا خط مستقیم) بین متغیر وابسته و هر پیشگو وجود دارد. این رابطه در فرمول زیر توضیح داده شده است.

$$y_i = b_0 + b_1x_{i1} + \dots + b_px_{ip} + e_i$$

که در آن:

y_i : مقدار مورد i ام متغیر کمی وابسته است.

p : تعداد پیشگوها می باشد.

b_j : مقدار ضریب j ام است، $p, \dots, 0, j =$

X_{ij} : مقدار مورد i ام از پیشگوی j ام می باشد.

e_i : خطای در مقدار مشاهده شده برای مورد i ام است.

مدل خطی است زیرا با افزایش مقدار پیشگوی j ام با یک واحد باعث افزایش مقدار وابسته واحدهای b_i می شود. توجه کنید که b_0 عرض از مبدأ است، که وقتی مقدار هر پیشگو برابر صفر می شود، b_0 مقدار مدل پیشگوی متغیر وابسته می باشد.

جدول (۶): خلاصه رگرسیون

مدل	R	R ²	R ² تعدیل شده	خطای استاندارد تخمین
۱	a۰.۲۸۱	۰.۳۴۴	۰.۲۸۱	۳.۸۵۹۳۶

مقدار R در جدول خلاصه رگرسیون نشان، ضریب همبستگی متغیرهای مستقل و وابسته را نشان می دهد و مقدار R² را توان پیش بینی کننده گویند به عبارتی با توجه به مقدار R² می توان نتیجه گرفت که متغیرهای مستقل به میزان ۳۵٪ قدرت پیش بینی متغیرهای وابسته را دارند.

جدول (۷): آنالیز واریانس رگرسیون

سطح معناداری	آزمون F	میانگین مجزورات	درجه آزادی	مجموع مجزورات	مدل
۰.۰۰۰	۵.۴۲۷	۸۰.۸۲۸	۵	۴۸۴.۹۶	رگرسیون
		۱۴.۸۹۵	۶۲	۹۲۳.۴۷	باقیمانده
			۶۸	۱۴۰۸.۴۳	کل

نتیجه گیری و پیشنهادات

تحقیق حاضر با بررسی و شناخت موانع اجرای سیستم حسابداری منابع انسانی در شرکتهای ایرانی انجام شده است، بنابراین با در نظر گرفتن نتایج آزمون فرضیه ها و آشنایی با موانع اجرایی این سیستم، می توان به ارائه پیشنهادات اصلاحی اقدام نمود.

تغییرات فراگیر در جهت شکل دهی مجدد محل کار ادامه می یابد. امروزه یک حرفه ای منابع انسانی نباید صرفاً متخصص موضوعهای پرسنلی باشد. از آنجایی که حرفه ای های منابع انسانی باید در کمک به سازمانشان به منظور حفظ رقابت در بازار نقش کلیدی را ایفا کنند، بر این اساس یک حرفه ای منابع انسانی باید بازرگانی ماهر و آگاه باشد. حرفه ای های منابع انسانی باید در جهت کمک به ایجاد موفقیت سازمانی از مفهوم تعهد، مهارتهای بین پرسنلی و آموزش استفاده کنند. محیط با تغییرات همیشگی بدین معنا است که آنان باید توجه خاصی به پرورش صلاحیتهای، ارتباطات و مهارتهای تصمیم گیری داشته باشند و قادر به ارائه تصویری واضح از سازمان هایشان باشند. در این بین آنان باید ادراکی کارکردی و واضح از نیازهای مدیریت عملیاتی داشته باشند. آنها باید به بررسی و بازرنگری رویه های موجود در جهت حصول اطمینان از اینکه گزینه ها و راه حل های بهبود یافته ای را می توان طراحی و ایجاد کرد، بپردازند. آنان باید بر اهمیت پیشرفتهای مستمر و اداره تغییر از طریق فرایند هدف گذاری تاکید کنند و سرانجام اینکه آنها باید اطمینان یابند سازمان حاصله به وسیله کارکنان توانمند بهره چینی شده و به حرکت درآید. در ملاحظه چنین تغییر فناورانه، مدیران منابع انسانی باید از مسائل و موضوعهای پنهان آگاه شوند:

- هزینه های پنهان انجام امور تجاری در روشهای معین؛

- اداره صحیح داراییهای فکری؛

- ارتباط همه جانبه با فناوری؛

برای غلبه بر مشکلات حسابداری منابع انسانی پیشنهادات زیر ارائه میگردد:

الف- پیشنهاد میشود که سازمان ها در ارتباط با رشد و ارتقای حسابداری منابع انسانی برای مدیران کلاسهای آموزشی برگزار نماید.

ب- پیشنهاد میشود که سازمان حسابرسی استاندارد با عنوان استاندارد حسابداری منابع انسانی تدوین و اجرای آن را برای حسابداران ابلاغ نماید.

ج- پیشنهاد میشود که بانک مرکزی و شورای اقتصاد برای واحدهایی که قصد اجرای سیستم حسابداری منابع انسانی دارند تسهیلات اعطا نمایند.

و در نهایت پیشنهاد میشود:

با توجه به نقش عمده نیروی انسانی در بخشهای مختلف اقتصاد کشورها و همچنین سودمندی گزارشگری حسابداری منابع انسانی در سازمان ها و با توجه به بیانیه شماره ۵ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی که افشاء صورتهای مالی مکمل را در ارائه اطلاعات جدید، مفید و سودمند میداند، بنظر می رسد که وجود سیستم حسابداری منابع انسانی در کنار سیستمهای فعلی حسابداری در کشور ما هم بسیار ضروری به نظر می رسد.

منابع

- ✓ بشیرالبرداویل، سحر، (۲۰۱۲)، بررسی کاربرد حسابداری منابع انسانی در سازمانهای بزرگ نیمه دولتی در نوار غزه
- ✓ جوادین، سید رضا، (۱۳۸۴)، مدیریت منابع انسانی و امور کارکنان، انتشارات نگاه دانش، چاپ سوم.
- ✓ حاجی کریمی، عباسعلی، رنگریز، حسن، (۱۳۷۹)، مدیریت منابع انسانی، انتشارات چاپ و نشر بازرگانی، چاپ اول.

- ✓ حسن قربان، زهرا، (۱۳۷۸)، حسابداری مالی برای سیاست های منابع انسانی، مجله حسابداری، ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران، شماره ۱۳۴.
- ✓ طوسی، محمد علی، (۱۳۷۱)، حسابداری دارایی انسانی، مجله مدیریت دولتی، مرکز آموزش مدیریت دولتی، شماره ۱۶.
- ✓ موتمنی، علیرضا، همتی، امین، مرادی، هادی، مصطفایی، سالومه، (۱۳۹۰)، شناسایی و اولویت بندی موانع استقرار سیستم های حسابداری منابع انسانی در سازمان ها، دومین کنفرانس مدیریت اجرایی.
- ✓ میر سپاسی، ناصر، (۱۳۷۳)، حسابداری و منابع انسانی، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی ایران.
- ✓ میر سپاسی، ناصر، (۱۳۷۳)، مدیریت یا کنترل، کندوکاوی در جنگل نظریه های جدید، مجله علمی پژوهشی اقتصاد و مدیریت، شماره ۲۶ و ۲۷.
- ✓ میر سپاسی، ناصر، طبری، مجتبی، (۱۳۷۷)، ساختار قابل انعطاف منابع انسانی در شرایط تولید به هنگام، مجله علمی پژوهشی اقتصاد و مدیریت، شماره ۳۶.
- ✓ میر سپاسی، ناصر، (۱۳۷۷)، مدیریت منابع انسانی و روابط کار، نگرش راهبردی، انتشارات امیر، چاپ هفدهم.
- ✓ Armstrong, M., (1989), Personnel and the bottom line, London: Institute of Personnel Management.
- ✓ Becker, B. E. & Huselid, M. A. (2006), Strategic human resources management: Where do we go from here?, Journal of Management, 32 (6), pp. 898-925.
- ✓ Becker, B., Huselid, M., Pickus, P., Spratt, M., (1997), HR as a Source of Shareholder Value: research and Recommendations, Human Resource Management, 36, 1, p. 39.
- ✓ Flamholtz, E., (1973), Human Resource Accounting: A review of theory and research, Journal of Management Studies, 11, pp. 44-61.
- ✓ Flamholtz, E.G., KannanNarasimhan,R. and Bullen, M.L. (2004) Human resource accounting
- ✓ Fombrun, C.J., Tichy, M.M. and Devanna M. A., (1984), Strategic Human Resource Management, New York: John Wiley.
- ✓ Guest, D. E., (1987), Human Resource Management and Industrial Relations, Journal of Management Studies, 24, pp. 503-521.
- ✓ Hendry, C. and Pettigrew, A.M., (1990), Human Resource Management: An agenda for the 1990s, International Journal of Human Resource Management, 1(1), pp. 17-43.
- ✓ Niehaus, R. (1995), Strategic HRM, Human Resource Planning, 18 (3), 53+. Retrieved November 9, 2009, from <http://www.questia.com/reader/print> (1-11).
- ✓ Schaffhauser.M &kanter.L (2004) Human Resource in Accounting Systems. Available at www.2020software.com.
- ✓ Okpala P. & Chidi O. (2010). Human Capital Accounting and its Relevance to Stock Investment Decisions in Nigeria, University of Lagos, Nigeria. The European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, Issue 21 (2010). pp. 64-76.