بررسی موانع توسعه‌ی حسابداری منابع انسانی

در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس

دکتر عباس صمدی

دکترای مدیریت دولتی و عضو هیئت علمی دانشگاه ابوعلی سینا همدان و رئیس بورس منطقه‌ای استان همدان

حبیب الله نصیری

کارشناس ارشد حسابداری و مدرس دانشگاه آزاد اسلامی واحد ملایر

امروزه موفقیت شرکت‌ها به توانایی‌های آن‌ها در سازگاری با تغییرات سریع فن‌آوری و شرایط بازار بستگی دارد. این امر نیازمند به نیروی کار باادانش و آگاه است و مدیریت مؤثر بر افراد، یکی از کلیدهای اصلی این موفقیت محسوب می‌شود. در حال حاضر دارایی‌های فیزیکی حتی کم‌بهاترین آن‌ها در گزارش‌های مالی انعکاس یافته و نقش اساسی در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی دارد. در حالی که منابع انسانی به عنوان ارزشمندترین دارایی یک سازمان در گزارش‌های مالی انعکاسی ندارد. از این رو، با توجه به این مشکل، هدف از تحقیق حاضر بررسی موانع و مشکلات کاربرد سیستم حسابداری منابع انسانی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. جامعه‌ی آماری این تحقیق شامل مدیران، کارگزاران و حسابرسان معتمد بورس اوراق بهادار تهران همچنین استادان دانشگاهی رشته‌ی حسابداری استان همدان است. برای به دست آوردن حجم نمونه‌ی آماری از جدول مورگان استفاده شده است. به منظور گردآوری اطلاعات این تحقیق از ابزار پرسشنامه استفاده و تعداد ۲۳۳ عدد پرسشنامه تکمیل و در تحقیق مورد استفاده قرار گرفته است. اثبات فرضیه‌ها با استفاده از آزمون ضریب همبستگی اسپرمن صورت پذیرفته و به منظور مقایسه‌ی دیدگاه گروه‌های مختلف نمونه‌ی آماری از آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد، دلایل عمده در عدم کاربرد سیستم حسابداری منابع انسانی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران عبارتند از:

عدم آگاهی از سیستم حسابداری منابع انسانی، هزینه‌ی بالای حسابداری منابع انسانی و پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی.

مقدمه

منابع انسانی ماهر و متخصص برای یک سازمان همانند دارایی‌های فیزیکی و سرمایه‌گذاری‌های آن سازمان دارای اهمیت اساسی بوده و مدیران سازمان‌ها به منظور افزایش کارایی سازمان تحت سرپرستی خود همواره مبالغ هنگفتی را صرف آموزش و پرورش کارگران و کارمندان خود می‌نمایند. به‌رغم آن‌که بیش‌تر آنان اطلاعات وسیعی در ارتباط با منابع مادی و مالی سازمان‌های خود در اختیار دارند، لیکن در مورد منابع انسانی خود و ارزش اقتصادی و میزان آموزش و تخصص و کارایی آن‌ها اطلاعات جامعی در اختیار ندارند. نداشتن اطلاعات درباره‌ی این‌که ارزش اقتصادی چنین دارایی‌های کمیابی چه‌قدر است، و یا چه میزان از مخارج انجام شده برای آموزش‌وپرورش افراد متخصص و مورد نیاز، ارزش به‌حساب دارایی بردن دارد و چه میزان از آن هزینه فرصت از دست رفته تلقی می‌گردد، از نقاط ضعف سیستم‌های فعلی حسابداری به شمار می‌رود (حسن‌قربان.۱۳۷۸).

وقوع انقلاب صنعتی در قرن ۱۸، رشد حیرت‌انگیز کارخانه‌ها و سازمان‌ها را برای جهانیان به ارمغان آورد. از آن پس کارگاه‌های کوچک و ساده جای خود را به سازمان‌های بزرگ و پیچیده دادند و بشر با پدیده‌های جدید و پیچیده به نام سازمان مواجه شد (مشکی. ۱۳۷۶).

اطلاعات برای واحدهای اقتصادی منبع گران‌بهایی به شمار میروند و به اندازه‌ی انرژی و ماشین‌آلات اهمیت دارند. برای مفید واقع شدن اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌ها، اهداف حسابداری و گزارشگری مالی ایجاب می‌کند که اطلاعات مربوط به گونه‌ای مناسب و کامل افشا شود (Hendriksen.1999). حسابداری مرسوم منابع فیزیکی مؤسسات (ساختمان، زمین، ماشین‌آلات و...)، منابع مالی (وجه نقد، خالص حساب‌های دریافتنی و سرمایه‌گذاری‌ها) و منابع فنی و حاصل از مالکیت (سرقفلی[1]، حق اختراع[2]، علائم تجاری[3]، دانش[4] و...) را گزارش می‌کند اما چه بسا یکی از بزرگترین منابع سازمان‌ها یعنی منابع انسانی را گزارش نمی‌نماید:

(Committee of American Accounting Association .1975)

پروفسور یوجی ای جی ری[5] در کتاب تئوری اندازه‌گیری حسابداری به این موضوع که «استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باید اطلاعات مربوط به دریافت یا تحویل منابع آتی را زودتر و در زمان ایجاد تعهد و نه در زمان اجرای آن دریافت و شناسایی کنند» اشاره کرده است؛ سپس از منابع انسانی به عنوان چنین منابعی یاد می‌کند(حسن‌قربان.۱۳۷۸).

در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری،[6] اغلب مخارج منابع انسانی در هنگام وقوع، هزینه تلقی می‌گردد. طرفداران

حسابداری منابع انسانی ایرادهایی علیه استانداردهای حسابداری در مورد اهمال در فراهم ساختن اطلاعات مربوط برای مدیریت و سرمایه‌گذاران عنوان کرده‌اند.

کمبلینگ[۷] در سال ۱۹۷۶ بر این باور بود که حسابداری باید تصویری از مباشرت و نظارت و حسابگری آن را منعکس سازد تا بتوان سیاست‌های پرسنلی یک سازمان را برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به طور کمی توجیه کرد. به عقیده‌ی وی، نبود اطلاعات نظارت بر مباشرت منابع انسانی یکی از نقاط ضعف حسابداری مرسوم تلقی می‌گردد.

جورکوس[۸] در سال ۱۹۷۹ عنوان کرد که هرگاه دارایی‌های بیش‌تری را بتوان در مدل بهره‌وری داده – ستانده به‌طور کمی وارد نمود، حسابگری بهتری حاصل خواهد شد و ورود حسابداری منابع انسانی به سیستم حسابداری موجود جامعیت این حسابگری را ارتقا خواهد داد:

(Gray.Owen and Maunders. 1987)

بنابراین با توجه به توضیحات فوق، یکی از مهم‌ترین ایرادات وارد بر سیستم‌های حسابداری مرسوم، عدم گزارشگری ارزش منابع انسانی یک سازمان در صورت‌های مالی است و در نتیجه الحاق حسابداری منابع انسانی به سیستم حسابداری موجود در آینده‌ای نه چندان دور غیرواقعی به نظر نخواهد رسید.

بیان مسئله

از آن‌جایی که وظیفه‌ی اصلی حسابداری، اندازه‌گیری،[۹] ثبت[۱۰] و گزارش نمودن[۱۱] فعالیت‌های اقتصادی واحدهای اقتصادی است و همچنین هدف اساسی گزارشگری مالی ارائه اطلاعات مفید اقتصادی به مدیران، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان[۱۲] و... میباشد، اما اطلاعات منابع انسانی در سازمان به‌کلی نادیده گرفته شده و بیان نشده است و حسابداری بیش‌تر در یک ساختار سیاسی، اجتماعی و اقتصادی عمل کرده است. این ساختارها به‌شدت وابسته به هم شده و این سیستم‌ها برای این‌که حیات داشته باشند باید به صورت سیستم‌های باز عمل نمایند و بر یکدیگر تأثیرگذار و تأثیرپذیر باشند. چنانچه مدیریت را مغز سازمان و حسابداری را قلب سازمان و اطلاعات را خون سازمان تلقی کنیم، اگر خون پاک و سالم با قلبی پرقدرت به مغز نرسد مغز سایر دستورات و تصمیمات را به‌موقع نمی‌تواند اتخاذ کند.

تغییرات بنیادی محیط اقتصادی ایران به سبب عمومی‌شدن مالکیت بنگاه‌های اقتصادی، تأمین مالی از طریق مشارکت عمومی و خصوصیسازی بخشهای دولتی و مؤسسات تحت پوشش، موجب شده که نیاز به اطلاعات مالی شفاف و با کیفیت مطلوب به منظور انجام تصمیم‌گیری‌های بهینه‌ی اقتصادی ضرورت یابد. با این وجود حسابداری فعلی به عنوان یک سیستم اطلاعاتی و تأمین‌کننده نیازهای اطلاعاتی گروه‌های مختلف استفاده‌کننده، اطلاعات مربوط به مهم‌ترین سرمایه واحدهای اقتصادی یعنی نیروی انسانی را اندازه‌گیری و افشا نمی‌کند (نیکخواه‌آزاد و مجتهدزاده.۱۳۷۸).

نحوه‌ی عمل حسابداری و گزارشگری فعلی به گونه‌ای است که استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی از منابع سرمایه‌گذاری واقعی شرکت در دارایی‌های انسانی آگاه نمی‌شوند. حسابداری منابع انسانی قادر است این محدودیت را برطرف کرده اطلاعات کامل‌تری به آنان ارائه نماید اما استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی در ایران از این نقش حسابداری منابع انسانی آگاهی کاملی ندارند.

از این رو، با توجه به معضل موجود، تحقیق حاضر به بررسی و تحلیل این موضوع می‌پردازد که:

موانع اصلی در عدم کاربرد و به‌کارگیری حسابداری منابع انسانی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران چیست؟

اهمیت موضوع تحقیق

امروزه موفقیت شرکت‌ها به توانایی‌های آن‌ها در سازگاری با تغییرات سریع فن‌آوری و شرایط بازار بستگی دارد. این امر نیازمند نیروی کار باادانش و آگاه است و مدیریت مؤثر بر افراد، یکی از کلیدهای اصلی این موفقیت محسوب می‌شود. اهمیت روزافزون سرمایه انسانی در کل اقتصاد درک عمیقی از نقش منابع انسانی در سازمان‌ها به وجود آورده است. نقش سنتی مدیران منابع انسانی آن بود که به عنوان یک متخصص،

مسئول اموری مانند استخدام، آموزش، ترفیع، طرح‌های حقوق و دستمزد و اداره‌ی روابط کارکنان باشند اما این نقش سنتی متحول شده است و به‌سرعت به مجموعه‌ای از مسئولیت‌های ادراکی و استراتژیکی گسترده، مبدل شده است. برای مثال یک ویژگی بارز یک متخصص منابع انسانی، ارائه‌ی نظر مشورتی به مدیریت در موضوع‌های بسیار متنوعی در زمینه منابع انسانی است (حسن‌قربان.۱۳۷۸).

با توجه به این موقعیت، عجیب است که سیستم‌های حسابداری که به حفظ و نگهداری وضعیت مالی در دنیای شرکت‌ها می‌پردازند، هنوز آماده به‌کار برای ارزش‌گذاری تجهیزات، سرمایه و سایر منابع مشهود می‌باشند. استخراج اطلاعات مالی درباره‌ی مهارت‌ها، توانایی‌ها و بازدهی نیروی کار برای زبده‌ترین سیستم‌های مالی هم مشکل است. معیارهای سنتی سنجش و اندازه‌گیری بازده برای نیروهای کار متخصص و بادانش که ارائه‌کننده‌ی ستانده‌های نامشهود هستند و ارزش‌گذاری آنان مربوط به مهارت‌های معنوی مانند آفرینندگی و حل مشکل می‌باشد، به طور عمده ناکافی است (حسن‌قربان.۱۳۷۸).

این کمبود اطلاعات مالی مانع تصمیم‌گیری‌های مؤثر مدیریت می‌شود و اثر مهم این کمبود اطلاعات آن است که به مدیران این اجازه را می‌دهد که موضوع منابع انسانی را به عنوان مسئله‌ای مبهم مد نظر قرار دهند، نه مسئله‌ای مهم برای عملکرد مؤسسه همچون دیگر عوامل. بیش‌تر سازمان‌ها کارکنان خود را به عنوان هزینه تلقی می‌کنند و نه دارایی که سرمایه‌گذاری می‌شوند و پرورش و توسعه مییابند. برای مثال، در سیستم‌های جاری حسابداری مخارج مربوط به خرید یک سیستم رایانه به عنوان یک دارایی تلقی و ثبت می‌گردد در حالی که مخارج مربوط به آموزش یک مدیر، به عنوان هزینه شناسایی می‌شود (حسن‌قربان.۱۳۷۸).

با توجه به موضوع فوق، اولاً، موفقیت و بقای هر سازمان بستگی به کارایی و توانمندی منابع انسانی آن دارد و انسان رکن اساسی موفقیت در تولید و ارائه خدمات بیش‌تر و مؤثرتر از تجهیزات، تکنولوژی و پول می‌باشد. ثانیاً، امروزه در سطح جهان برای دستیابی به توسعه‌ی انسانی مطلوب و استاندارد، به عواملی نظیر مدیریت منابع انسانی[۱۳] و همچنین برنامه‌ریزی منابع انسانی[۱۴] توجه خاصی مبذول می‌شود. در این میان، حسابداری منابع انسانی می‌تواند به عنوان تغذیه‌کننده‌ی اطلاعاتی عوامل فوق، نقش مهمی در توسعه‌ی انسانی کشورها ایفا نماید. به عبارتی توسعه‌ی پایدار منوط به توسعه‌ی منابع انسانی است و توسعه‌ی منابع انسانی در سایه‌ی مدیریت و برنامه‌ریزی صحیح منابع انسانی حاصل می‌گردد. این دو عامل نیازمند اطلاعات مفیدی هستند که بخش بزرگی از آن از طریق حسابداری منابع انسانی قابل تأمین است (ختنلو و عبدل.۱۳۸۷).

نکته‌ی بعدی در مورد اهمیت گزارشگری منابع انسانی در گزارش‌های مالی ایران به‌ویژه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آن است که در دهه‌های اخیر در سطح جهان به مقوله‌ی منابع انسانی توجه خاصی شده است به طوری که تهیه و گزارشگری اطلاعات مربوط به سیستم حسابداری منابع انسانی توسط سازمان‌ها و شرکت‌های بزرگ خارجی رو به افزایش است، از این رو چنانچه توسعه‌ی سیستم نوین حسابداری در ایران به‌ویژه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار رواج پیدا نماید، مقوله‌ی سیستم منابع انسانی هم دیر یا زود در ایران رواج پیدا خواهد کرد.

ادبیات موضوع تحقیق

تعریف حسابداری منابع انسانی

طبق گزارشی که در سال ۱۹۷۳ انجمن حسابداری آمریکا[۱۵] منتشر کرد، حسابداری منابع انسانی چنین تعریف شده بود:

«حسابداری منابع انسانی فرایند شناسایی و اندازه‌گیری داده‌های مربوط به منابع انسانی و گزارش این اطلاعات به گروه‌های ذی‌نفع و ذیعلاقه می‌باشد».

شناسائی: یعنی تشخیص کمیت و کیفیت آن و تهیه‌ی آمار مناسب

اندازه‌گیری: یعنی مشخص نمودن ارزش اقتصادی و تعیین میزان مالی آن

گزارشگری: یعنی ارائه‌ی اطلاعات مالی مناسب در مورد آن (ختنلو و عبدل.۱۳۸۷).

تاریخچه و مراحل توسعه‌ی حسابداری منابع انسانی

روند تحولات حسابداری چهار مرحله‌ی حسابداری سیاهه‌نویسی، حسابداری مالی، حسابداری مدیریت، حسابداری اجتماعی و اقتصادی را در بر می‌گیرد که حسابداری کم و بیش سه مرحله‌ی اول را طی کرده و چالش کنونی و آتی حسابدارن، پیاده‌سازی مرحله‌ی چهارم حسابداری است که حسابداری منابع انسانی از این مقوله است.

بنیانگذار فلسفه‌ی حسابداری منابع انسانی «اریک جی فلام هولتز[۱۶]» پنج مرحله را در توسعه‌ی حسابداری منابع انسانی ذکر می‌کند، بدین ترتیب:

مرحله اول (سال‌های ۱۹٦٦–۱۹٦۰):

شروع اندیشه حسابداری منابع انسانی را «رنیس لیکرت[۱۷]» در اوایل دهه ۱۹٦۰ مطرح کرد. در این سال‌ها حسابداری منابع انسانی استنتاجی از نظریه‌ی اقتصادی "سرمایه‌ی انسانی[۱۸]" و بعد برگرفته از مکتب "منابع انسانی نوین[۱۹]" و سرانجام متأثر از روان‌شناسی سازمان‌های متمرکز و مؤثر بودن نقش مدیریت در سازمان‌ها و رهبری مؤثر نیروی انسانی بود. در سال ۱۹٦٤ مقاله‌ای توسط هرمانسون[۲۰] تحت عنوان "دارایی‌های انسانی[۲۱]" منتشر گردید که درآن به موضوع منعکس شدن ارزش دارایی‌های انسانی در صورت‌های مالی اشاره کرد و چندین الگو را توسعه بخشید. در این مرحله در گیرودار بحث در زمینه‌ی اجزای سرقفلی میان حسابداران، منابع انسانی به عنوان یکی از اجزای سرقفلی شرکت‌ها مطرح شد. موضوع مورد بحث در جامعه‌ی حسابداران این مضمون بود که آیا می‌توان سرقفلی را تجزیه و اجزای پدیدآورنده آن را مشخص و تفکیک کرد؟ و این‌که چه عواملی باعث ایجاد و توسعه‌ی سرقفلی شرکت‌ها می‌شود؟ در این میان مطرح شد که نیروی انسانی و تعهد سازمانی آن و نیز میزان اعتمادی که به سازمان دارند منجر به انجام کار بهتر و متعهدانه‌تر و نیز تولید بهتر می‌شود و درنهایت سرقفلی افزایش می‌یابد. به این ترتیب در این مرحله انسان به عنوان یکی از اجزای سرقفلی شرکت مورد توجه قرار گرفت.

مرحله‌ی دوم در سال‌های (۱۹۷۱– ۱۹٦٦):

در این دوره تحقیقات فنی و عملی به الگوهایی برای اندازه‌گیری دقیق و تعیین هویت استفاده‌کنندگان بالقوه‌ی این روش و استفاده‌ی تجربی حسابداری منابع انسانی درسازمان‌های واقعی معطوف شد.

در این سال‌ها تلاش بسیاری درجهت بیان منابع انسانی در قالب اعداد و منعکس‌کردن آن در ترازنامه انجام گرفت و افرادی چون «راجر هرمانسون» در زمینه اندازه‌گیری هزینه‌های منابع انسانی و «لیکرت» در زمینه تعیین بهای تمام شده منابع انسانی تحقیقاتی انجام دادند.

مرحله‌ی سوم در سال‌های (۱۹۷٦_ ۱۹۷۱):

این مرحله، دوره‌ی توجه هرچه بیشتر محققان و سازمان‌ها به حسابداری منابع انسانی بود. در این سال‌ها تحقیقات بسیاری در دانشگاه‌های غرب، استرالیا و ژاپن انجام شد و در آن کوشش‌های بسیاری در سازمان‌های تجاری در زمینه بکارگیری حسابداری منابع انسانی به عمل آمد و بعضی از شرکت‌ها نیز منابع انسانی را در صورت‌های مالی خود لحاظ کردند.

مرحله‌ی چهارم در سال‌های (۱۹۸۰– ۱۹۷٦):

این مرحله، دوره‌ی کاهش توجه محققان و سازمان‌ها به حسابداری منابع انسانی بود. دلایل کاهش توجه مشکلات درجمع‌آوری و ارزیابی داده‌ها و پیچیدگی مفاهیم آن بود که بیشتر تحقیقات مقدماتی آن را آسان در نظر گرفته بود، در حالی که ادامه تحقیقات تا حدودی پیچیده به نظر می‌رسید و فقط تعداد کمی از خبرگان حاضر به انجام آن بودند. از طرفی این امر نیاز به سرمایه‌گذاری در زمینه تحقیقات داشت که با توجه به هزینه‌های زیاد اجرای تحقیق و عدم تأثیرگذاری مستقیم آن بر سودآوری شرکت‌های سرمایه‌گذار، تلاش کم‌تری درجهت ادامه‌ی تحقیقات در این زمینه صورت گرفت.

مرحله‌ی پنجم از سال ۱۹۸۰ تاکنون:

این دوره، دوره توجه مجدد محافل علمی و تجاری و نیز سازمان‌ها به حسابداری منابع انسانی است. در این مرحله کوشش‌هایی در بعضی از سازمان‌های بزرگ در جهت به‌کارگیری حسابداری منابع انسانی صورت گرفت. یکی از مهم‌ترین دلایل توجه مجدد به حسابداری منابع انسانی، مطرح‌شدن ژاپنی‌ها در دنیای تجارت غرب به عنوان یکی از رقبای اصلی بود. ژاپنی‌ها فلسفه‌ی استخدام طولانی‌مدت و آمریکایی‌ها فلسفه‌ی استخدام و اخراج را به‌کار می‌گرفتند (ختنلو و عبدل.۱۳۸۷).

چارچوب قانونی

براساس چهارمین دستورالعمل کمیته‌ی اقتصادی اروپا، هیچ بخشی که به منابع انسانی اشاره داشته باشد، در مدل‌های مختلف ترازنامه‌ای مطرح نشده است و تنها در صورت‌حساب سود و زیان، هزینه‌هایی که مستقیماً به آن‌ها مربوط می‌شوند افشا می‌گردد مانند هزینه‌های رفاهی کارمند و حقوق. تعداد کارمندان در دسته‌هایی رده‌بندی می‌شوند که تنها در بندهای توضیحی ذکر میشود (Carme Barcons & et al. 2003).

اهداف حسابداری منابع انسانی

برخی از اهداف حسابداری منابع انسانی چنین است:

ایجاد تفکر صحیح نسبت به دارایی‌های انسانی به عنوان یک منبع باارزش و شناسایی ارزش منابع انسانی و اندازه‌گیری بهای تمام شده‌ی آن برای سازمان

ثبت ارزش اقتصادی منابع انسانی در دفاتر و گزارش‌های مالی

افزایش کارایی مدیریت با استفاده از حسابداری منابع انسانی به عنوان یک ابزار مدیریتی و بهبود و ارتقای کارایی نیروی انسانی در زمینه‌ی آموزشی و مهارتی

محاسبه‌ی میزان ارزشی که منابع انسانی در سایر منابع مالی و فیزیکی سازمان ایجاد می‌کند

شناسایی و اندازه‌گیری سود غیرعملیاتی و بهره‌وری حاصل از سرمایه‌گذاری در منابع انسانی

مهیا کردن اطلاعات لازم برای اداره‌ی مؤثر و کارآمد نیروی انسانی توسط مدیریت واحد اقتصادی

تجهیز سازمان و تشکیلات شرکت با یک سیستم حسابداری دقیقتر و بازده کل دارایی‌های به‌کار گرفته شده و فراهم کردن امکان تحلیل برای مدیران در خصوص چگونگی تغییرات در منابع انسانی به‌کار گرفته شده در جهت تحقق اهداف شرکت

ایجـاد نگرش‌های راهبردی (اسـتراتژیک) در مورد منابع انسانی

برنامه‌ریـزی بهتر و متعاقبـاً تصمیم‌گیری بهتـر درباره‌ی کارکنان

۱۰.فراهم آوردن زمینه اندازه‌گیری اثر بخشـی هزینه‌های مربـوط بـه ارتقـا و پـرورش دارایی‌هـای انسـانی از جمله هزینه‌های آموزشی (موسیپور.۱۳۸۷).

ماتریس حسابداری منابع انسانی

لوش و هـاروی[۲۲] ماتریس حسـابداری منابع انسـانی را ترسـیم کرده‌انـد (جدول یـک) و خواهان توجـه بیش‌تر به قسمت تحتانی ماتریس بودند و این‌که نشان دهند حسابداری سـنتی می‌تواند به خوبی گزارشی یکنواخت را از منابعی تهیه کند که ارزش سـازمان را نیز بالا می‌برند. آن‌ها نشان دادند که دارایی‌های نامشـهود[۲۳] در ترازنامه‌های سـنتی جائی نداشته و حتی دارایی‌های مشهود[۲۴] مهم را نیز از حسابها حذف کرده‌اند. به هر حال، آن‌ها تعریف وسـیعی را به این شـکل ارائه کردند که:

مشـکل مذکـور به خاطـر این حقیقت اسـت کـه آن‌ها (حسابداران سنتی) در سرمایه‌ی سـاختاری[۲۵] غرق شده‌اند تا در سـرمایه‌ی فکری[۲۶] و آن‌ها با شرکت‌های دانشبر بیش‌تر در ارتباطند تا با شرکت‌های دانشپایه.

لـوش و هـاروی معتقدند که روندها و روابط سـاختاری هر دو، در ارتباط با محیط اطراف سـازمان هسـتند و به همان شـیوه به‌تدریج، دارایی‌های نامشهودی در این حساب‌ها، وارد می‌شوند که در حسابداری سنتی، در حساب‌ها نمی‌آیند. برای نمونه، این نویسندگان، بر وجود طرح راهبردی خوب، روابط خـوب با سـرمایه‌گذاران و غیره تمرکز دارنـد. این دو نفر به دنبال نشـان‌دادن اهمیت تشریح منابع زیادتر و انواع دیگری از شایسـتگی‌ها در حسابداری سنتی هسـتند. با این توضیح باید بتـوان ابزاری را طراحی کرد تا بدان وسـیله بتـوان بین نظام حسـابداری سنتی و حسابداری نوین، ارتباط منطقی را برقرار کرد، لذا لازم است به ارتباط منطقی در این خصوص دامن زد که به واقع نقش یک پل را بازی می‌کند و آن هم پلی به سوی آینده است (Sackman & et al.1989).(جدول شماره۱)

دلایل توسعه‌ی حسابداری منابع انسانی

توسـعه‌ی حسـابداری منابع انسـانی را می‌توان پاسخ و واکنشـی به تغییرات و گسترش درسطح کلان (جامعه) و خرد (شـرکت‌ها) مورد بررسـی قرار داد. امـروزه افزایش اهمیت دارایی‌های نامشـهود سـبب شـده که این دارایی‌ها نسبت به دارایی‌های مشـهود نقش مؤثرتر و مهم‌تری در ایجاد ثروت و رفاه عمومی داشته باشند.

دلایل توسـعه‌ی حسابداری منابع انسـانی در سطح کلان عبارتند از:

الـف- تغییر الگوهای تولید، سـازماندهی کار و الگوهای استخدامی

ب- تغییر در قوانین و مقررات حکومتی

دلایل توسـعه‌ی حسابداری منابع انسـانی در سطح خرد عبارتند از:

الف- بهتر کردن مدیریت منابع انسانی

ب- غلبه بر مشـکلات مربوط بـه اندازه‌گیری دارایی‌های نامشهود

ج- غلبه بر مشکلات ارائه‌ی اطلاعات برای تصمیم‌گیرندگان در سیستم حسابداری سنتی

د- توجـه به کارکنـان به عنوان دارایی‌هـا جهت تفکیک مسئولیت‌های اجتماعی

ه- حفظ نیروی کار شایسته

و- جلب نیروی کار آتی (ختنلو و عبدل.۱۳۸۷).

محدودیت‌هـای صورت‌هـای مالی فاقـد دارایی‌های انسانی

نحوه‌ی عمل حسـابداری در مورد سرمایه‌گذاری در منابع انسـانی، به جای شناسایی دارایی ثبت به عنوان هزینه، موجب

جدول شماره۱: ماتریس حسابداری منابع انسانی

منابع - دارایی‌ها	دارایی‌های مشهود	دارایی‌های نامشهود
منابعی که در حساب‌ها می‌آیند	۱- کارخانه و تجهیزات ۲- موجودی مواد و کالا[۲۷]	۱- سرقفلی
منابعی که در حساب‌ها نمی‌آیند	۱- کارکنان ۲- فناوری ۳- کانال‌های توزیع ٤- سیستم اطلاعات ۵- هیئت‌مدیره	۱- طرح ۲- نشان تجاری ۳- تصور ذهنی[۲۸] ٤- ارتباطات صاحبان سهام ۵- ارتباطات با بانک‌ها و سرمایه‌گذاران ٦- فرهنگ سازمانی

مخدوش شـدن صورت‌حسـاب سـود و زیان[29] و ترازنامه[30] می‌گردد. رقم سـود خالص[31] در صورت‌حسـاب سود و زیان تحریف شـده اسـت زیرا حسـابداران تمامی مخارج مربوط به جذب و توسـعه‌ی منابع انسـانی را به جای ثبت به عنوان مخارج سرمایه‌ای و استهلاک آن طی عمر خدمت مورد انتظار منابع مذکور، به عنوان هزینه‌های همان دوره‌ی مالی که مخارج در آن واقع شـده اسـت، تلقی می‌نمایند. ترازنامه نیز به علت آن که جمع دارایی‌ها در برگیرنده دارایی‌های انسانی[32] شرکت نیسـت، تحریف شـده قلمـداد می‌گردد. به ایـن ترتیب هیچ نشانه‌ای از سرمایه گذاری واقعی شرکت در دارایی‌های انسانی در صورت‌های مالی آن دیده نمی‌شود (حسنقربان.۱۳۷۹).

مدیریت با سـرمایه‌گذاری در منابع انسانی با هدف حفظ و بهبود قدرت تحصیل سـود در آینده، درعمل سـود گزارش شده‌ی دوره‌ی جاری را نسـبتاً کم‌تر گزارش می‌کند. بنابراین چنین به نظر می‌رسـد که وضعیت مناسـب نیست در حالی‌که واقعیـت ایـن گونه نیسـت در نتیجه ممکن اسـت بین منافع بلندمدت واحد تجاری و منافـع کوتاه‌مدت مدیریت تناقضی به‌وجود آید.

در دوره‌هایی که وضعیت سودآوری شرکت مناسب نیست یا وقتی که مدیریت در نظر دارد سودآوری جاری حفظ شود، سـرمایه‌گذاری‌های لازم در منابع انسانی ممکن است به‌آسانی بـه تعویق افتد یا حذف شـود. از این رو حسـابداری متداول ممکن اسـت مدیریـت را به طرف اتخاذ تصمیمات سـطحی در خصوص سـرمایه‌گذاری‌ها در منابع انسـانی سـوق دهد (حسن‌قربان.۱۳۷۹).

از نظرگاه مدیریت و سـرمایه‌گذاران نحوه‌ی عمل کنونی حسـابداری در مورد دارایی انسانی، مشـکل دیگری را نیز به وجود می‌آورد و آن خدشـه‌دار کردن محاسبه‌ی نرخ برگشت سرمایه‌گذاری است. نرخ برگشت سرمایه‌گذاری، متغیری مهم در تصمیم‌گیری‌های مدیریت و سـرمایه‌گذاران است. از آن‌جا که نرخ برگشـت سـرمایه‌گذاری نسبت سـود خالص به کل دارایی‌ها است، به سبب نادرست بودن اجزای تشکیل‌دهنده‌ی نرخ مزبور، نرخ برگشت سرمایه‌گذاری که بدین ترتیب محاسبه می‌گردد، تحریف شده و غیرگویا خواهد بود. سرمایه‌گذارانی که مایلند براسـاس نرخ برگشت سرمایه‌گذاری مؤسسه، اتخاذ تصمیم کنند باید سـرمایه‌گذاری در دارایی‌های انسـانی را نیز مدنظر قرار دهند (حسن‌قربان.۱۳۷۹).

کمیته‌ی انجمن حسـابداری آمریکا معتقد است: «وقتی که نحوه‌ی عمل فعلی حسـابدارها شناسـایی مخارج مزبور را به عنـوان دارایی رد می‌کند و تمامی مخارج را به عنوان هزینه‌ی جـاری تلقی می‌کنـد، بدین ترتیب مبالغی هزینه می‌شـود که قابلیت اثبات کامل به عنوان هزینه را ندارد.

اگرچـه این نحوه‌ی عمل با توجه بـه تأکید روزافزون به صورت‌حسـاب سود و زیان قابل تعمق اسـت اما با توجه به رعایت اصل محافظه‌کاری در ارزش‌یابی دارایی‌ها، قابل درک نیز می‌باشد.» از این رو اگر امکان توسعه‌ی شیوه‌های قابل‌اتکا و معتبـر بـرای اندازه‌گیری هزینه‌هـای منابع انسـانی وجود داشته باشـد، به منظور پرهیز از تحریف سود خالص، مخارج مربوط به نیروی انسـانی را باید به عنوان دارایی شناسایی کرد (حسن‌قربان.۱۳۷۹).

در زمینـه‌ی اهمیـت الحاق حسـابداری منابع انسـانی به حسابداری متداول، کوشینگ[33] می‌گوید: «در ایجاد سیستم‌های اطلاعاتـی نوین برخـی از موضوعات تازه مانند حسـابداری دارایی‌های انسانی، حسابداری تورمی، حسابداری اجتماعی و رویکردهای علمی در مدیریت باید مورد توجه جدی طراحان سیستم قرار بگیرند» (Cooshing.1976).

حسابداری منابع انسانی در آینده

فعالیت‌های گذشـته در زمینه‌ی حسـابداری منابع انسانی هرگـز از مرحلـه‌ی تجویزی طرفـداران اولیـه‌اش به فعالیت شناخته‌شده‌ی مدیریت، توسعه و گسترش نیافت اما امروزه به طور شـگفت‌انگیزی در روند کلی دور شدن از اقتصاد صنعتی (تولیدی) به سـمت اقتصاد خدمات تکنولوژیکی و اسـتفاده هر چه بیش‌تر از دارایی‌های انسـانی توسـعه و گسـترش آن مشاهده می‌شود (حسن‌قربان.۱۳۷۹). به این ترتیب حسابداری منابع انسـانی وارد دوره‌ی رشد سریع کاربرد خود شده است. هـر روز اطلاعاتـی در مـورد طرح‌های جدیـد در خصوص به‌کارگیری حسابداری منابع انسانی منتشر می‌شود و روزبه‌روز بـر گوناگونی به‌کارگیری آن به‌وسـیله‌ی حسـابداران، وکلا، پژوهندگان، متخصصان منابع انسـانی و مدیران ارشـد افزوده می‌شود (حسن‌قربان.۱۳۷۹).

اما به‌هرحال مهیج‌ترین جنبه حسـابداری منابع انسانی آن اسـت که افراد بیش از پیش مشـغول یافتن کاربردهای جدید آن در راه تکنولوژی سـنجش و چارچوب مفهومی آن هستند. برخی اعتقاد دارند که حسـابداری منابع انسانی دارای قابلیت تغییر دادن مفهوم مدیریت منابع انسـانی در سـازمان‌ها است. به‌ویژه حسـابداری منابع انسـانی می‌تواند بر فرهنگ سازمانی تأثیر بگذارد و انسان‌ها منابع سازمانی باارزشی تلقی شوند که به جای آن‌که تنها ارائه‌دهنده‌ی خدمات باشند در تصمیم‌گیری‌ها و اقدامات به‌وضوح نقش ایفا کنند.

همچنین برخی دیگر معتقدند که جنبه‌ی مالیاتی ارزش‌یابی منابع انسـانی ممکن اسـت موجب تغییر عمـده در اصول و نحوه‌ی عمل حسـابداری و گزارشـگری مالی شـود. به طور خلاصه، ما در وضعیتی هسـتیم که حسـابداری منابع انسانی،

تبدیـل به یک الگو و فن اندازه‌گیری شـده اسـت و می‌تواند اثرات عمیقی بر چگونگی اداره‌ی افراد سـازمان‌ها داشته باشد (حسنقربان.۱۳۷۹).

در ایـن میان افزایش علاقه به حسـابداری منابع انسـانی احتمـالاً منجر به یک دوراهی برای بسـیاری از حسـابداران می‌شود. از یک طرف، حسابداری منابع انسانی زمینه‌ی فعالیتی جدید و عملاً ناشناخته‌ای برای حسابداری است که این زمینه جدید بـه متغیرهایی می‌پـردازد که اندازه‌گیری آن‌ها بسـیار مشکل و خارج از محدودهای است که در گذشته حسابداری نامیده می‌شده است.

از طرف دیگر، واضح است که حسابداران دارای مهارت‌های خاصی هستند که برای توسعه‌ی سیستم‌های حسابداری منابع انسـانی می‌توانند مورد استفاده قرار گیرند. سؤال این است که آیا حسابداران برای استفاده از این مهارت‌ها در حل مشکلات حسـابداری منابع انسانی از خود علاقه نشـان خواهند داد یا آن‌کـه ترجیـح می‌دهند خود را به مدل‌های سـنتی که با آن‌ها آشناترند، محدود نمایند (Caplan.1974).

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌ی اول: به نظر می‌رسـد بین عدم آگاهی از سیسـتم حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود دارد.

فرضیه‌ی دوم: به نظر می‌رسد بین هزینه‌ی بالای حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود دارد.

فرضیه‌ی سـوم: به نظر میرسـد بین پیچیدگـی الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود دارد.

فرضیـه‌ی چهـارم: به نظر میرسـد بین عـدم وجود یک اسـتاندارد حسابداری در مورد حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود دارد.

قلمروی تحقیق

از دیـدگاه نظـری، قلمـرو ایـن تحقیق از لحـاظ مکانی تمامی دانشـگاه‌ها و مؤسسـات آموزش عالی و دانشگاه‌های آزاد اسـلامی استان همدان است که در آن‌ها رشته حسابداری تدریس می‌گردد.

برای مشـخص شدن موانع عملی در توسعه‌ی حسابداری منابع انسـانی، قلمرو این تحقیق شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

متغیرهای تحقیق

متغیرهای مستقل

عدم آگاهی از سیستم حسابداری منابع انسانی

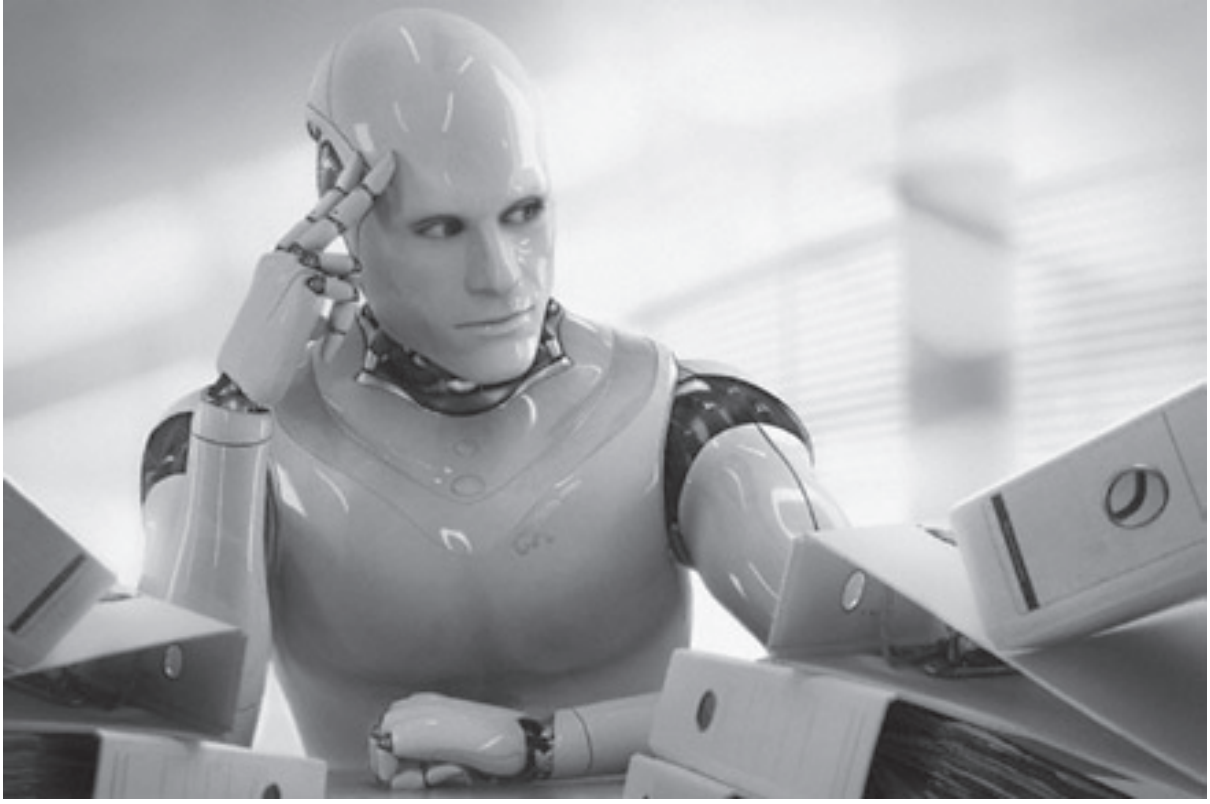
هزینه‌ی بالای حسابداری منابع انسانی

پیچیدگـی الگوهـای اندازه‌گیـری در حسـابداری منابع انسانی

عدم وجود یک استاندارد حسابداری در مورد حسابداری منابع انسانی

متغیر وابسته

عدم کاربرد حسابداری منابع انسانی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران



روش تحقیق

این تحقیق از لحاظ دسته‌بندی تحقیقات بر اساس هدف، یک تحقیق کاربردی محسوب می‌شود و از نظر چگونگی به‌دست آوردن داده‌های مورد نیاز، نوع تحقیق توصیفی می‌باشد.

جامعه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری این تحقیق از سه گروه مرتبط با محیط حسابداری یعنی استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری، اعتباردهندگان به این اطلاعات و آموزش‌دهندگان این رشته (حرفه) تشکیل شده است. از آن‌جا که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی طیف نسبتاً گسترده‌ای را شامل می‌شوند، در این تحقیق دو دسته اصلی از این گروه یعنی مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و کارگزاران بورس اوراق بهادار تهران به عنوان جامعه‌ی آماری این گروه برگزیده شده‌اند.

این دو دسته به این دلیل انتخاب شده‌اند که اولاً میزان استفاده نسبی آنان از صورت‌های مالی زیاد و مستمر است و ثانیاً اطلاعات حاصل از سیستم حسابداری منابع انسانی کاربردهای بیش‌تری را برای آنان در مقایسه با سایر استفاده‌کنندگان دارد. علاوه بر این در تحقیق حاضر، حسابرسان معتمد بورس اوراق بهادار تهران به عنوان اعتباردهندگان به صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین اساتید دانشگاهی رشته حسابداری استان همدان به عنوان جامعه آماری گروه آموزش‌دهندگان در نظر گرفته شده است.

به طور خلاصه، جامعه آماری این تحقیق عبارتست از:

۳۴۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (مدیران)

۹۰ شرکت کارگزاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

۱۱۰ شرکت حسابرسی معتمد پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

۳۰ نفر از اساتید و اعضاء هیئت علمی رشته حسابداری دانشگاه‌های سراسر استان همدان

حجم نمونه‌ی آماری و روش نمونه‌گیری

در تحقیق حاضر نیز به دلیل گستردگی جوامع آماری و محدودیت‌های موجود، محقق سعی کرده است تا نمونه‌هایی را انتخاب نماید که معرف جامعه آماری مورد نظر تحقیق باشد. در این تحقیق، حجم نمونه آماری با استفاده از جدول مورگان انتخاب و شیوه نمونه‌گیری نیز به صورت مطبق (طبقه‌بندی، تصادفی) می‌باشد. حجم نمونه و تعداد پرسشنامه‌های مورد استفاده در تحقیق به شرح جدول شماره ۲ است.

جدول شماره ۲: پرسشنامه های مورد استفاده در تحقیق در ارتباط با هریک از گروه‌های پاسخ‌دهنده

گروه‌های پاسخ دهنده	تعداد پرسشنامه های مورد استفاده در تحقیق	
	تعداد	درصد
مدیران	۱۳۸	۵۹/۲
کارگزاران بورس	٤۰	۱۷/۲
حسابرسان معتمد بورس	٤٤	۱۸/۹
دانشگاهیان (اساتید حسابداری)	۱۱	٤/۷
جمع	۲۳۳	۱۰۰/۰

روش جمع آوری اطلاعات و مقیاس اندازه گیری

ادبیـات و پیشـینه تحقیق، از طریق مطالعـات کتابخانه‌ای جمع‌آوری شـده اسـت. در تحریر ادبیات تحقیق از کتاب‌ها، پایان‌نامه‌ها، مجلات داخلی و خارجی مرتبط با موضوع تحقیق اسـتفاده شده است همچنین اطلاعات مورد نیاز این تحقیق از طریق پرسشنامه جمع‌آوری گردیده و به وسیله تجزیه و تحلیل اطلاعـات حاصل از این پرسشـنامه، فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار گرفته‌اند. (روش میدانی)

همچنین مقیـاس اندازه‌گیری نگرش پاسـخ دهندگان در پرسشنامه مزبور، مقیاس پنج فاصله‌ای لیکرت است.

روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

در تحقیـق حاضر جهـت تأیید و رد فرضیه‌هـا از آزمون ضریب همبسـتگی اسپرمن و آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه استفاده شده است و حدود اعتبار معنی دار بودن میانگین برآورد شـده حاصل از جامعه نمونه بـرای جامعه آماری ۹۵درصد و ۹۹درصد در نظر گرفته شـده است. در تحقیق حاضر، به دلیل آن‌که گروه‌های پاسـخ‌دهنده از دو مورد فراتر هستند، به جای مقایسه‌ی دوبه‌دو آن‌ها، از مقایسه‌ی همزمان میانگین‌ها استفاده شده اسـت. این مقایسه با اسـتفاده از آزمون تحلیل واریانس یکطرفه امکان‌پذیر اسـت و با اعمال روش بین آزمون LSD تفاوت بین گروه‌ها مشـخص می‌شـود. ضمـن این‌که در این تحقیـق به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات، پس از جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز، از برنامه رایانه‌ای spss استفاده شده است. در ادامه با توجه به نیازهای تحقیق، آزمون‌های مورد نیاز انجام و در نهایت، نتایج آزمون فرضیه‌ها مورد بررسـی و تفسیر قرار گرفت.

جدول شماره ۳: نتایج آزمون بین عدم آگاهی از سیستم حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن

عدم آگاهی از سیستم حسابداری منابع انسانی	
عدم کاربرد حسابداری منابع انسانی	۰/۵۹۵ P= ۰/۰۰۰ N= ۲۳۳

جدول شماره٤: نتایج آزمون بین هزینه بالای حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن

هزینه‌ی بالای حسابداری منابع انسانی	
عدم کاربرد حسابداری منابع انسانی	۰/۱٤۰ P= ۰/۰۱٦ N= ۲۳۳

تحلیل اطلاعات: آزمون فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌ی اول: آزمون عدم آگاهی از سیسـتم حسـابداری منابع انسانی با عدم کاربرد آن

الف) فرضیه‌های آماری:

فرضیـه صفر (H0): به نظر می‌رسـد بین عـدم آگاهی از سیستم حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود ندارد.

فرضیـه تحقیق (H1): به نظر می‌رسـد بین عدم آگاهی از سیستم حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود دارد.

سطح معنی‌داری ۰/۰۱

نتیجه‌گیری

بـرای آزمـون رابطه‌ی دو متغیـر عدم آگاهی از سیسـتم حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد حسابداری منابع انسانی از آزمون ضریب همبسـتگی اسپرمن استفاده شده است. نتایج به‌دست آمده از انجام آزمون ضریب همبستگی اسپرمن بیانگر آن اسـت که بین دو متغیر عدم آگاهی از سیسـتم حسابداری منابع انسـانی و عدم کاربرد حسـابداری منابع انسانی رابطه‌ی معناداری وجود دارد و سـطح معنیداری آن ۰/۰۰۰ می‌باشـد و دلیـل کافی برای رد فرض صفـر (H0) را داریم، لذا فرض تحقیق (H1) تأیید می‌شود. بنابراین:

بین عدم آگاهی از سیستم حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود دارد.

جدول شماره ۳ نتایج را دقیق‌تر نشان می‌دهد.

فرضیـه‌ی دوم: آزمون هزینـه‌ی بالای حسـابداری منابع انسانی با عدم کاربرد آن

الف) فرضیه‌های آماری:

فرضیـه صفـر (H0): به نظر می‌رسـد بیـن هزینه بالای حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود ندارد.

فرضیـه تحقیق (H1): به نظر می‌رسـد بیـن هزینه بالای حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود دارد.

جدول شماره ۵: نتایج آزمون بین پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن

پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی	
عدم کاربرد حسابداری منابع انسانی	۰/۲٦۹ P= ۰/۰۰۰ N= ۲۳۳

سطح معنی‌داری ۰/۰۵
ب) نتیجه‌گیری
برای آزمون رابطه دو متغیر هزینه بالای حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد حسابداری منابع انسانی از آزمون ضریب همبستگی اسپرمن استفاده شده است. نتایج به‌دست آمده از انجام آزمون ضریب همبستگی اسپرمن بیانگر آن است که بین دو متغیر هزینه بالای حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد حسابداری منابع انسانی رابطه معناداری وجود دارد و سطح معنیداری آن ۰/۰۱٦ می‌باشد و دلیل کافی برای رد فرض صفر (H0) را داریم، لذا فرض تحقیق (H1) تأیید می شود. بنابراین:

بین هزینه‌ی بالای حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود دارد.

جدول شماره ٤ نتایج را دقیق‌تر نشان می‌دهد.

فرضیه‌ی سوم: آزمون پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی با عدم کاربرد آن
الف) فرضیه‌های آماری:
فرضیه صفر (H۰): به نظر می‌رسد بین پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود ندارد.
فرضیه تحقیق (H1): به نظر می‌رسد بین پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود دارد.

جدول شماره ٦: نتایج آزمون بین عدم وجود یک استاندارد حسابداری در مورد حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن

	عدم وجود یک استاندارد حسابداری در مورد حسابداری منابع انسانی
عدم کاربرد حسابداری منابع انسانی	۰/۰۲۹ P= ۰/۳۳۰ N= ۲۳۳

سطح معنی‌داری ۰/۰۱
ب) نتیجه‌گیری
برای آزمون رابطه‌ی دو متغیر پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد حسابداری منابع انسانی از آزمون ضریب همبستگی اسپرمن استفاده شده است. نتایج به دست آمده از انجام آزمون ضریب همبستگی اسپرمن بیانگر آن است که بین دو متغیر پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد حسابداری منابع انسانی رابطه معناداری وجود دارد و سطح معنی‌داری آن ۰/۰۰۰ می‌باشد و دلیل کافی برای رد فرض صفر (H0) را داریم، لذا فرض تحقیق (H1) تأیید می‌شود. بنابراین:

بین پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود دارد.

جدول شماره ۵ نتایج را دقیق‌تر نشان می‌دهد.

فرضیه‌ی چهارم: آزمون عدم وجود یک استاندارد حسابداری در مورد حسابداری منابع انسانی با عدم کاربرد آن
الف) فرضیه‌های آماری
فرضیه صفر (H0): به نظر می‌رسد بین عدم وجود یک استاندارد حسابداری در مورد حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود ندارد.
فرضیه تحقیق (H1): به نظر می‌رسد بین عدم وجود یک استاندارد حسابداری در مورد حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود دارد.

ب) نتیجه‌گیری
برای آزمون رابطه دو متغیر عدم وجود یک استاندارد حسابداری در مورد حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد حسابداری منابع انسانی از آزمون ضریب همبستگی اسپرمن استفاده شده است. نتایج بدست آمده از انجام آزمون ضریب همبستگی اسپرمن بیانگر آن است که بین دو متغیر عدم وجود یک استاندارد حسابداری در مورد حسابداری منابع انسانی و

جدول شماره ۷: نتایج بدست آمده از آزمون ضریب همبستگی اسپرمن برای فرضیه‌های تحقیق

شماره فرضیه	موانع توسعه	ضریب همبستگی	P	سطح معنی داری	وضعیت فرضیه
۱	عدم آگاهی از سیستم حسابداری منابع انسانی	۰/۵۹۵	۰/۰۰۰	۰/۰۱	تأیید
۲	هزینه بالای حسابداری منابع انسانی	۰/۱٤۰	۰/۰۱٦	۰/۰۵	تأیید
۳	پیچیدگی الگوهای اندازهگیری در حسابداری منابع انسانی	۰/۲٦۹	۰/۰۰۰	۰/۰۱	تأیید
٤	عدم وجود یک استاندارد حسابداری در مورد حسابداری منابع انسانی	۰/۰۲۹	۰/۳۳۰	–	رد

عدم کاربرد حسابداری منابع انسانی رابطه معناداری وجود ندارد و سطح معنی‌داری آن ۰/۳۳۰ می‌باشد و دلیل کافی برای رد فرض صفر (H0) را نداریم، لذا فرض تحقیق (H1) رد می‌شود. بنابراین:

بین عدم وجود یک استاندارد حسابداری در مورد حسابداری منابع انسانی و عدم کاربرد آن رابطه وجود ندارد.

جدول شماره ٦ نتایج را دقیق‌تر نشان می‌دهد.

نتایج نهایی تحقیق

بررسی‌های انجام شده حاکی از آن است که با حدود اطمینان ۹۵درصد و ۹۹درصد می‌توان اظهار داشت که:

مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کارگزاران بورس اوراق بهادار تهران، حسابرسان معتمد بورس اوراق بهادار تهران و اساتید دانشگاهی رشته حسابداری از سیستم حسابداری منابع انسانی، کاربردها و اهمیت اطلاعات حاصل از آن آگاهی کافی ندارند.

هزینه‌ی حسابداری منابع انسانی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به حدی بالا بوده که شرکت‌ها تمایلی به استفاده از سیستم حسابداری منابع انسانی از خود نشان نمی‌دهند.

الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی به حدی پیچیده می‌باشد که شرکت‌ها تمایلی به استفاده از سیستم حسابداری منابع انسانی از خود نشان نمی‌دهند.

نتایج آزمون ضریب همبستگی اسپرمن برای هریک از چهار فرضیه تحقیق، به صورت جدول ذیل ارائه می‌گردد:

علاوه بر این، نتایج حاصل از آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه نشان می‌دهد که بین میانگین درصدهای گروه‌های مختلف پاسخ‌دهنده تفاوت معنی‌داری از لحاظ آماری در موارد زیر وجود دارد اما در سایر موارد گروه‌های مختلف پاسخ‌دهنده نسبت به موضوعات مطرح شده اتفاق نظر دارند:

در رابطه با آزمون موقعیت شغلی با عدم آگاهی از سیستم حسابداری منابع انسانی، مدیران با حسابرسان معتمد بورس، کارگزاران بورس و دانشگاهیان تفاوت دارند.

در رابطه با آزمون موقعیت شغلی با پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی، دانشگاهیان با مدیران، حسابرسان معتمد بورس و کارگزاران بورس تفاوت دارند.

در رابطه با آزمون موقعیت شغلی با میزان کاربرد حسابداری منابع انسانی، مدیران با حسابرسان معتمد بورس، کارگزاران بورس و دانشگاهیان تفاوت دارند.

در رابطه با آزمون میزان تحصیلات با میزان کاربرد حسابداری منابع انسانی، بین میزان تحصیلات و میزان کاربرد حسابداری منابع انسانی رابطه وجود دارد.

پیشنهادهای تحقیق

۱- با توجه به اثبات فرضیه‌ی اول این تحقیق، مبنی بر "عدم آگاهی مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق

بهادار تهران از سیستم حسابداری منابع انسانی"، پیشنهاد می‌شود که مرکز مطالعات مدیریت و بهره‌وری ایران، دوره‌های در ارتباط با رشد و ارتقای سیستم حسابداری منابع انسانی برای مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار برگزار نماید.

۲- با توجه به اثبات فرضیه اول این تحقیق، مبنی بر "عدم آگاهی کارگزاران و حسابرسان معتمد بورس اوراق بهادار تهران از سیستم حسابداری منابع انسانی"، پیشنهاد می‌شود که سازمان بورس اوراق بهادار، دوره‌های در ارتباط با رشد و ارتقای سیستم حسابداری منابع انسانی برای کارگزاران و حسابرسان معتمد بورس اوراق بهادار برگزار نماید.

۳- با توجه به اثبات فرضیه دوم این تحقیق، مبنی بر "هزینه بالای حسابداری منابع انسانی"، پیشنهاد می‌شود که بانک مرکزی و شورای اقتصاد به واحدهایی که قصد اجرای سیستم حسابداری منابع انسانی را دارند، تسهیلاتی اعطا نماید.

٤- با توجه به اثبات فرضیه سوم این تحقیق، مبنی بر "پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی"، پیشنهاد می‌شود که دانشکده‌های حسابداری و مدیریت درسی را با عنوان حسابداری منابع انسانی در مقطع کارشناسی رشته حسابداری و مدیریت در نظر گرفته و برگزار نمایند.

منابع فارسی

۱- اریک جی فلام هولتز «حسابداری منابع انسانی» ترجمه زهرا حسن‌قربان، مرکز انتشارات علمی، سال ۱۳۷۹

۲- آرلی برومت، اریک جی فلامهولتز و ویلیام سی پایل «حسابداری منابع انسانی ابزاری جهت افزایش اثربخشی مدیریت». ترجمه پرویز بختیاری ۱۳۷۸

۳- حسن‌قربان، زهرا «ارزیابی تأثیر اجرای سیستم حسابداری منابع انسانی بر تصمیمگیری مدیران و سرمایهگذاران»، مجله علمی پژوهشی اقتصاد و مدیریت. شماره ٤۱، تابستان ۱۳۷۸

٤- حسن‌قربان، زهرا «حسابداری مالی برای سیاست‌های منابع انسانی»، مجله حسابدار، ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران. دی ۱۳۷۸

۵- حسن‌قربان، زهرا «حسابداری منابع انسانی» ماهنامه علمی آموزشی تدبیر، شماره ۱۰۱، اردیبهشت ۱۳۷۹

٦- حسن‌قربان، زهرا «حسابداری منابع انسانی، تجویزی یا توصیفی»، مجله حسابدار، ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران. دی ۱۳۷۹

۷- ختنلو، محسن و عبدل، رضا «چارچوبی مفهومی برای توسعه حسابداری منابع انسانی»، همایش تحولات حسابداری و حسابرسی در دو دهه اخیر «کرمانشاه، ۱۳۸۷»

۸- مشکی، اصغر «کاربرد منطق فازی در مطالعه رفتار سازمانی» مجله علمی پژوهشی اقتصاد و مدیریت. شماره ۳۳، تابستان ۱۳۷٦

۹- موسیپور، یدالله «چارچوبی مفهومی برای توسعه حسابداری منابع انسانی»، همایش تحولات حسابداری و حسابرسی در دو دهه اخیر «کرمانشاه، ۱۳۸۷»

۱۰- نیکخواه‌آزاد، علی و مجتهدزاده، ویدا «بررسی حوزه های مسئولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابداری مستقل»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران. شماره ۲٦ و ۲۷، زمستان ۱۳۷۷ و بهار ۱۳۷۸

منابع انگلیسی

1-Carme Barcons – vilardell – «Human Resource Accounting» Soledad Moya – Gutterrez – 2003

2-Committee of Accounting Bar Association and a committee of publisher and Association «Accounting Desk Book» 4th. ed. Institute for business planning. 1975

3-Cooshing Barry «Accounting Information Systems and Business Organization». 3ed. 1976

4-Edwin H Caplan. Stephan Landekich «Human Resource Accounting: Past Present and Future». New York. National Association of Accountants. 1974

5-Eldono. Hendriksen «Accounting theory» 5th. ed. RWN. 1999

6-Gray. R. Owen. D and Maunders .K »Corporate Social Accounting« . Hall. 1987

7-Sackman & et al. (1989) «Intellectual Capital Accounts Reporting & Managing Intellectual Capital» Vol 14. Intellectual Capital Accounts. Htm

پی‌نویس‌ها

1. Goodwill
2. Patent
3. Business Brand
4. Knowledge
5. Professor Yyuji Ijiri
6. Accounting Information System (AIS)
7. Cambling
8. Jurkus
9. Measuring
10. Recording
11. Reporting
12. Lenders
13. Human Resources Management
14. Human Resources Planning
15. American Accounting Association (AAA)
16. E.G. Flamholtz
17. Rensis Likert
18. Human capital
19. New human resources
20. Hermanson
21. Human assets
22. Lush & Harvy
23. Intangible assets
24. Tangible assets
25. Structural Capital
26. Intellectual Capital
27. Inventory
28. Mental view
29. Income statement
30. Balance sheet
31. Net income
32. Human assets
33. Cooshing