

مطالعه و بررسی حسابداری منابع انسانی و سرمایه‌های فکری با رویکرد آسیب‌شناسی قانون مدیریت خدمات کشوری در شرکت‌های دولتی

جاوید جلالی، کارشناسی ارشد مهندسی صنایع

چکیده

آموزش و پرورش نیروی انسانی، مهم‌ترین عامل مؤثر در کارایی، نوآوری، ایجاد رقابت، افزایش بهره‌وری و در نتیجه بهبود عملکرد شرکت‌های دولتی می‌باشد. از شاخص‌های موفقیت سازمانی بهره‌بردن از قدرت تفکر نیروی انسانی در کنار قدرت فیزیکی و جسمانی آن‌ها می‌باشد که باید در مسیری صحیح هدایت شود و می‌توان گفت که منابع انسانی دارای جایگاهی به مراتب بالاتر از سایر دارایی‌های موجود در سازمان می‌باشند. در حال حاضر نیروهای توانمند و کلیدی کمتر حاضرند در بخش دولتی مشغول به کار شوند و یا اگر به دلایل مختلف حاضر شوند در بخش دولتی به استخدام درآیند، پس از مدتی کار در بخش دولتی-که توأم با کسب توانمندی‌ها و تجربه زیادی است- و در آستانه اوج بهروزی و بازده کاری از بخش دولتی رخت برمی‌بندند و به بخش خصوصی کوچ می‌کنند. اکنون شاهد پدیده‌ای به نام فرار مغزها از بخش دولتی به بخش خصوصی هستیم که یکی از مهمترین دلایل آن پرداخت حقوق و مزایای بیشتر به کارکنان توانمند و نخبه در بخش خصوصی است. و حتی بیم آن می‌رود پس از مدتی اگر دولت حاضر به پرداخت بیشتر شود؛ در عمل این متخصصان تبدیل به کالاهای کم‌یابی شوند که در بازار وجود ندارد و اکثراً به کشورهای پیشرفته مهاجرت کرده‌اند و این در حالی است که دولت به خصوص در بخش سیاستگذاری و نظارت-که از وظایف حاکمیتی دولت است- به افراد با سطح تخصص بالا نیاز فراوانی دارد.

این مقاله سعی دارد با نگرش به حسابداری منابع انسانی و سرمایه‌های فکری در شرکت‌های دولتی که ملزم به رعایت قانون خدمات کشوری (نظام پرداخت هماهنگ حقوق) هستند رویکردی آسیب‌شناسانه نیز به این قانون داشته باشد.

کلمات کلیدی: سرمایه‌های فکری^۱، حسابداری منابع انسانی^۲، قانون مدیریت خدمات کشوری^۳

¹ - Intellectual capital (IC)

² - Human Resources Accounting (HRA)

³ - Civil Service Management Law

Study and Survey of Human Resources Accounting and Intellectual Capital with a Pathological Approach to the Civil Service Management Law in State-owned Companies

Javid Jalali, Master of Industrial Engineering

Abstract

Education of employees is one of the effective factors in efficiency, innovation, creating competition, increasing productivity and thus improving the performance of state-owned companies. One of the indicators of organizational success is to use the thinking power of human resources along with their physical strength that must be guided in the right direction and it can be said that human resources have a much higher position than other assets in the organization. Currently, key and capable employees are less willing to work in the public sector, or if they are willing to work in the public sector for various reasons during working in the public sector for a while - with the acquisition of capabilities and experience - and on the eve of peak productivity, they leave the public sector and move to the private sector.

We are now witnessing a phenomenon called brain drain from the public sector to the private sector, one of the most important reasons for which is the payment of higher salaries and benefits to capable and elite employees in the private sector. And it is even feared that after a while the government will be willing to pay more; In practice, these specialists become scarce goods that do not exist in the market and have mostly migrated to developed countries, while the government, especially in the policy-making and monitoring sector - which is one of the government's governing duties - to people with expertise. The above has many needs.

This article tries to have a pathological approach to human resource accounting, intellectual capital in state-owned companies that are required to comply with the Civil Service Law (Harmonized Payment System).

Keywords: intellectual capital, human resources accounting, civil service management law



۱- مقدمه

امروزه، جوامع فرا صنعتی، دیگر تأکید چندانی بر ارزش‌های سنتی جوامع صنعتی ندارند، و مهمترین عامل موفقیت سازمان‌ها در مهارت و توانایی کارکنان آنها نهفته است، بنابراین ارزش سازمان‌ها با ارزش منابع انسانی رابطه مستقیم داشته و به هم پیوند خورده است. در عصر حاضر، منابع انسانی به عنوان مهمترین منبع سازمان تلقی می‌شود و سازمان‌هایی که مدیریت مناسبی بر این منابع دارند، سطوح بالای عملکردی و نهایتاً سودآوری را خواهند داشت [۱۳]. موفقیت شرکت‌ها به میزان توانایی آنها در سازگاری و همگام شدن با رشد سریع فناوری و تغییرات بازار وابسته است، در این راستا آنچه که سازمان‌ها را از یکدیگر متمایز می‌کند صرف نظر از سرمایه، فناوری، تجهیزات، مواد اولیه و دیگر موارد، نیروی انسانی متخصص و کارآمد است که در واقع می‌توان آن را مهمترین عامل مؤثر در موفقیت یا شکست سازمان‌ها دانست [۷]. در مباحث جدید مدیریت، موضوع منابع انسانی و راهکارهای ارزیابی آن جایگاه و اهمیت ویژه‌ای یافته است که از یک طرف جزء منابع لایزال تلقی می‌شود و از طرف دیگر کم توجهی به آن کلیه منابع دیگر را تحت تأثیر قرار خواهد داد. در نتیجه امروزه تردیدی نسبت به ارزش گذاری منابع انسانی سازمان‌ها وجود نداشته باشد [۱۴]. مطالعاتی که تاکنون صورت پذیرفته مؤید آن است که اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده کنندگان گزارش‌های مالی مخصوصاً سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران مالی و مدیران سازمان‌ها تأثیرات مثبت و با اهمیتی دارد [۲]. به طور خلاصه، حسابداری منابع انسانی بیان میدارد که باید با منابع انسانی در سازمان دقیقاً مشابه دارایی‌های فیزیکی برخورد کرده و ارزش خدمات انسانی را نیز مانند دارایی‌های مشهود در ترازنامه‌ها نشان داد [۷].

سرمایه فکری^۴ یک شرکت شامل دانش، تکنولوژی سازمانی، تجربه، روابط مشتری و مهارت‌های حرفه‌ای است که آن را در بازار، در موضع رقابتی قرار می‌دهد. این دانش و مهارت و تجربه است که می‌تواند عامل ایجاد سود برای شرکت باشد. برخی اندیشمندان در تعریف سرمایه فکری عواملی همچون تکنولوژی، رهبری، آموزش جاری کارکنان، نام تجاری و علائم تجاری و حتی سرعت پاسخ به دعوت در ارائه خدمات به مشتریان را قرار داده‌اند. در صورت‌های مالی شرکت‌ها میتوانیم دارایی سرقفلی که یک دارایی غیرمعمول، اما واقعی است را مشاهده کنیم. در گستره جهان امروز ارزش سرمایه فکری بسیار عظیم است. بر اساس شاخص جهانی مورگن استنلی^۵، ارزش میانگین شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار دنیا دو برابر ارزش دفتری است و ما به تفاوت آن‌ها می‌تواند به عنوان سرمایه‌های فکری شرکت‌ها محسوب گردد [۱۳].

در این رهگذر، سیستم منابع انسانی و زیرسیستم‌های آن مانند زیرسیستم حقوق و مزایا باید موجب شور، علاقه و میل به خدمت در کارکنان شود. سیستم منابع انسانی بخصوص زیرسیستم‌های کلیدی آن مانند حقوق و مزایا با فراهم نمودن بسترهای لازم، شأن و منزلت منابع انسانی کلیدی را پیش‌بینی و تضمین می‌نماید. اهمیت منابع انسانی و بخصوص زیرسیستم‌های کلیدی آن مانند جبران خدمات در سازمان‌های دولتی از اهمیت مضاعفی برخوردار است. تحول در جاذبه‌های سازمان‌های دولتی باعث تقویت جذب و نگهداشت منابع انسانی توانمند و نخبه‌شده و باعث شوکوفایی و خلاقیت و خروج از رکود و سکون سازمان‌های دولتی میشود. اما آنچه مشاهده میشود این است که در حال حاضر نیروهای توانمند و کلیدی کمتر حاضر می‌شوند در بخش دولتی مشغول به کار شوند و یا اگر به دلایلی مختلف از جمله نرخ بالای بیکاری حاضر شوند در بخش دولتی به استخدام درآیند، پس از مدتی کار در بخش دولتی -که توأم با کسب توانمندی‌ها و تجربه بالایی است- در آستانه اوج بهره‌وری و بازده کاری از بخش دولتی رخت برمیبندند و به بخش خصوصی کوچ میکنند. اکثر سازمان‌های دولتی از مهاجرت کارکنان دانشی و خبره از بخش دولتی به بخش خصوصی رنج می‌برند. اکنون شاهد پدیده‌ای به نام فرار مغزها از بخش دولتی به بخش خصوصی هستیم، یکی از مهمترین دلایل آن پرداخت حقوق و مزایای بیشتر به کارکنان توانمند و نخبه در بخش خصوصی است. و حتی بیم آن میرود پس از مدتی اگر دولت حاضر به پرداخت بیشتر شود؛ در عمل این متخصصان

⁴- Intellectual capital

⁵- Morgen Stanley

تبدیل به کالاهای کم یابی شوند که در بازار وجود ندارد و اکثراً به کشورهای پیشرفته مهاجرت کرده اند. این در حالی است که دولت بخصوص در بخش سیاستگذاری و نظارت - که از وظایف حاکمیتی دولت است- به افراد با سطح تخصص بالا نیاز فراوانی دارد[۱۴].

۲- ادبیات موضوع

یکی از مهمترین موضوعاتی که در شکل‌گیری مدل پیشنهادی نقش کلیدی و اساسی دارد ارتباط بین سرمایه انسانی و سرمایه علمی (ساختاری) است. در پیاده‌سازی و اجرای این روش ارزیابی دستاوردهای حاصل از نوآوری و ابتکار کارکنان و ثبت آن در دفاتر مالی، نقش اساسی و کلیدی دارد. در واقع شرط لازم برای آنکه پرداختهای مربوط به آموزش و ارتقاء علمی کارکنان را به هزینه منظور ننمائیم، آن است که این آموزش‌ها و ارتقاء علمی برای شرکت ثمره و بهره داشته باشد، درحقیقت منبع تامین این پرداخت‌ها ارزش افزوده ایجاد شده توسط سرمایه‌گذاری‌های انجام شده در حوزه تحقیق و توسعه و رشد و تعالی است. لذا دستاوردهای کارکنان باید ارزیابی و ارزش‌گذاری شود و این مبلغ در تعیین ارزش ریالی کارمند یا کارمندانی که این دستاورد را موجب شده اند لحاظ گردد.

ازمنظر دیگر محل تامین پرداختهای شرکت بابت آموزش و ارتقاء کارکنان، همان دستاوردهای علمی و فنی و در یک کلام ثروت آفرینی آنان خواهد بود. بنابراین تدوین روش‌های استاندارد و قابل پذیرش برای تعیین ارزش ریالی هر فعالیت و دستاورد و یا پیشنهادی، مهم و استراتژیک میباشد. درواقع در این مدل ارتباط جدائی ناپذیر منابع انسانی با دانش و تکنولوژی مشهود میگردد. همانگونه که خالق ویا کاشف یک دانش ویا تکنولوژی، انسان میباشد در حسابداری منابع انسانی نیز ثبت ارزش منابع انسانی نیز به چگونگی محاسبه و ارزش‌گذاری بر علم و تکنولوژی مربوط گردیده است. به هر حال تعریف ارتباط دو گروه از دارائیهای نامشهود هر سازمان شامل دارائیهای انسانی و دارائیهای علمی و چگونگی ارزش‌گذاری دارائیهای نامشهود، راهکار عملی و قابل توسعه‌ای را ارائه مینماید.

ارتباط مابین سرمایه فکری و مدیریت دانش اهمیت حیاتی برای سازمان دارد. این دو به واسطه همسویی‌های مهمی که در میانشان است، یکدیگر را تکمیل میکنند. این همسویی تا حد زیادی بستگی به طرح‌ها و اولویت‌های سازمان دارد. مدیریت دانش نقش مهمی در فرآیند توسعه و بهره‌وری سرمایه فکری بر عهده دارد و بر روی تسهیل و مدیریت فعالیت‌های دانش‌گرا تمرکز میکند تا یک محیط مناسب دانش‌محور برای رشد سرمایه فکری خلق کنند و افزایش سرمایه فکری از طریق مرتبط کردن آن با مدیریت دانش زمانی میسر است که فرآیندهای دانشی موجود به صورتی سیستماتیک و هدفمند مدیریت شوند. به منظور داشتن رویکرد سیستماتیک به مدیریت دانش بایستی آن را فراتر از مرزهای سنتی موجود در دامنه مدیریتی دیده و انواع فاکتورهایی را که در شناسایی سرمایه فکری و اجزای آن و فعالیت‌های مرتبط با اجرای مدیریت دانش موثر هستند را، به حساب آورد که نیازمند بوجود آوردن انسجام در میان تکنولوژی‌ها و افراد و سیستم‌هاست البته با تمرکز ویژه بر روی افراد. این رویکرد مستلزم مدیریت و اندازه‌گیری است و همراستایی سرمایه فکری و مدیریت دانش از طریق نوآوری و کشف ایده‌های مهم به صورت مستمر درتولید محصولات بهتر و ارائه خدمات برتر مشهود می‌گردد و باعث ارتباط مستمر و پابدار با مشتریان میشود. مدیریت دانش با تبدیل سرمایه‌های انسانی به سرمایه‌های فکری سازمان یافته، برای سازمان ایجاد ارزش می‌کند.

۲-۱. سرمایه فکری^۶

۲-۱-۱. سرمایه فکری چیست؟

سرمایه فکری یک سازمان دارایی‌ها و منابع ذهنی و نامشهودی است که سازمان با برگرداندن آنها به فرآیندهای جدید کالا و خدمات به ایجاد ارزش می‌پردازد و به‌عنوان مزیت رقابتی شناخته می‌شود. اصطلاح «سرمایه فکری» را اولین

^۶ - Intellectual capital (IC)

بار "جان کنت گالبرایت"^۷ در ۱۹۶۹ مطرح کرد، قبل از آن پیتر دراکر^۸ اصطلاح کارگران دانشی^۹ را به کار برده بود. به علت نامشهودی و ماهیت پویایی که این واژه دارد معنی کردن آن کاری بس دشوار است. سرمایه فکری غالب اوقات مترادف اصطلاحاتی نظیر دارایی‌های نامشهود^{۱۰} یا دارایی‌های دانشی بیان شده است. در رابطه با چستی سرمایه فکری اتفاق نظر جامعی وجود ندارد و تعاریف متعددی ارائه شده است. مفهوم سرمایه فکری همیشه مبهم بوده و تعاریف مختلفی برای تفسیر این مفهوم مورد استفاده قرار گرفته است. بسیاری تمایل دارند از اصطلاحاتی مانند دارایی‌ها، منابع یا محرک‌های عملکرد به جای کلمه سرمایه استفاده کنند و آن‌ها واژه فکری را با کلماتی مانند نامشهود، بر مبنای دانش یا غیرمالی جایگزین می‌کنند. سرمایه فکری را همه‌ی فرآیندها و دارایی‌هایی می‌دانند که به‌طور معمولی در ترازنامه نمی‌آیند. تعریف آنها، تمامی دارایی‌های نامشهودی (علائم تجاری و حق امتیازها) که روش‌های حسابداری مدرن بررسی می‌کنند را نیز در بر می‌گیرد. سرمایه فکری را اطلاعات، مالکیت معنوی و تجاری می‌داند که برای ایجاد ثروت مورد استفاده قرار می‌گیرند. همچنین آن را دارایی‌های دانشی نظیر دانش فنی، اطلاعات مشتری، علائم تجاری و فرهنگ سازمانی که بر حسب توان رقابتی بنگاه قابل اندازه‌گیری نیستند، تعریف می‌کنند. از نظر بونتیس، سرمایه فکری، دانش انفرادی و سازمانی است که به مزیت رقابتی پایدار کمک می‌کند، به نظر استوارت، سازمان، کلیه کارکنان و توانایی‌هایشان در ایجاد ارزش افزوده یا به عبارت دیگر نیروهای مؤثر در موفقیت کاری را سرمایه فکری می‌نامد [۱۳].

سرمایه فکری یک شرکت شامل دانش، تکنولوژی سازمانی، تجربه، روابط مشتری و مهارت‌های حرفه ای است که آن را در بازار در موضع رقابتی قرار می‌دهد و به سه دسته زیر تقسیم می‌شود:

۱. **سرمایه انسانی** : توانمندی گروهی شرکت در اتخاذ بهترین راه حلها و انتخاب بهترین افراد.

۲. **سرمایه ساختاری** : توانمندیهای سازمانی شرکت در برآورده کردن نیازهای بازار

۳. **سرمایه های مشتری** : رابطه سازمان با شبکه شرکتهای تابعه ومیزان رضایت آنها به شرکت و وفاداری به آن عمده ارزش برخی کالاها نیز در جهان امروز برگرفته از سرمایه فکری بوده وبخش اعظم بهای کالاها را این هزینه تشکیل می‌دهد.

بهای تمام شده مواد یک گوشی موبایل بدون در نظر گرفتن تکنولوژی تولید آن بسیار ناچیز است اما سهم تکنولوژی فکری بکار رفته تعیین کننده سهم عمده ارزش آن میباشد.

۲-۱-۲. اندازه‌گیری سرمایه فکری

اگرچه، روش‌های سنتی حسابداری به طور قابل ملاحظه‌ای به درک ارزش کسب و کار کمک می‌کنند، با این وجود در یک سازمان دانش محور، که در آن دانش بخش بزرگی از ارزش یک محصول و همچنین ثروت یک سازمان را تشکیل می‌دهد، روش‌های سنتی حسابداری، که مبتنی بر دارایی‌های ملموس^{۱۱} و نیز اطلاعات مربوط به عملیات گذشته سازمان

⁷ - John Kenneth Galbraith

⁸ - Peter Drucker

⁹- Knowledge worker

¹⁰- Invisible property

¹¹- Intangible properties

هستند، برای ارزش گذاری سرمایه فکری، که بزرگترین وارزشمندترین دارایی برای بسیاری از سازمان‌ها است، ناکافی هستند. به تدریج مشخص شده است که اندازه‌گیری مالی سنتی در هدایت تصمیم‌گیری استراتژیک ناکافی است و باید با اندازه‌گیری سرمایه فکری تکمیل یا حتی جایگزین شود. در این صورت، مدیران به خوبی می‌توانند از وضعیت موجود (نقاط قوت و ضعف) مدیریت سرمایه فکری‌شان مطلع شوند. به طور مشخص، اندازه‌گیری سرمایه فکری در تصدیق توانایی سازمان برای تحقق اهداف استراتژیک، نمایش تحقیق و توسعه، فراهم ساختن اطلاعات پشتیبانی برای بهبود پروژه‌ها، و تأیید اهمیت برنامه‌های تحصیلی و آموزشی‌اش مفید است. لذا اندازه‌گیری سرمایه فکری می‌تواند در قالب دو معیار صورت گیرد:

۱ - معیارهای مستقیم: این روش برای اندازه‌گیری سرمایه فکری بر اساس مفهوم سود بر داراییها (ROA) مطابق با نسبت سود بر مالیات شرکت برای دوره سه تا پنج سال است. سپس این میانگین تقسیم بر میانگین دارایی‌های مشهود شرکت در طی همان مدت می‌شود. سود بر داراییها حاصل با میانگین صنعت شرکت مقایسه شده تا تفاوت محاسبه گردد. سپس این ROA اضافی ضربدر دارایی‌های مشهود شرکت شده تا میانگین اضافی سالانه بدست آید. این مقدار تقسیم بر هزینه‌های سرمایه شرکت بیانگر ارزش سرمایه فکری خواهد بود.

$$(\text{هزینه سرمایه شرکت} / \text{میانگین داراییهای شرکت}) \times (\text{ROA صنعت} - \text{ROA شرکت}) = \text{سرمایه فکری (IC)}$$

همانطور که روشن است مقدار بدست آمده متناسب با میزان داراییهای شرکت است و این همان سرمایه فکری مورد انتظار است، ارزش مازادی که شرکت علاوه بر ارزش دارایی خود بدست می‌آورد.

۲ - معیارهای غیر مستقیم: این خریدار است که ارزش را تعیین و تعریف می‌کند نه فروشنده. بنابراین آنچه که بازار درباره شرکت می‌گوید ارزشمند است. در ساده‌ترین حالت می‌توان گفت که سرمایه فکری مساوی است با تفاوت ارزش بازار شرکت و ارزش دفتری آن و این ارزش، ارزش افزوده بازار شرکت نامیده می‌شود [۸].

۲-۱-۳. سازماندهی سرمایه فکری

کارکنان، مینا و ریشه اصلی بهبود کیفیت نیروی انسانی و سرمایه در کنار اطلاعات به‌عنوان عوامل اساسی تولید در سازمان‌ها مطرح می‌شوند. تعامل و هماهنگی این عوامل در راستای اهداف سازمان می‌تواند منجر به ارتقاء بهره‌وری و کیفیت و عملکرد سازمان‌ها شود. امروزه با ظهور اقتصاد اطلاعاتی و ورود اقتصاد دانایی محور و شبکه‌ای، نقش منابع انسانی به‌عنوان یک عنصر رقابتی و راهبردی مطرح می‌شود. ارائه محصولات و خدمات متفاوت و متمایز، کاهش هزینه‌ها، خلاقیت و نوآوری و افزایش رقابت‌پذیری از مزایای وجود منابع انسانی ماهر، باتجربه، خلاق و بانشاط است [۱۳].

۲-۲. حسابداری منابع انسانی^{۱۲}

۲-۲-۱. تاریخچه ی حسابداری منابع انسانی

نشانه‌های پیدایش حسابداری منابع انسانی مقدماتی مربوط به قرون وسطی اروپا می‌شود و در ارتباط با محاسبه قیمت حفاظت از یک زندانی در مقابل درآمد قابل انتظار حاصل از آن درآینده می‌شود. تاریخچه حسابداری منابع انسانی و تعیین روش‌های اندازه‌گیری ارزش منابع انسانی برای تصمیم‌گیری به سال ۱۹۶۰ بر می‌گردد، زمانی که نخستین بار در شرکت،

¹² - Human Resources Accounting (HRA)

بری در ایالت اوهایو آمریکا در سال ۱۹۶۷ تحت دستورالعمل لیکرت و پایل سرمایه‌های انسانی به عنوان یکی از عناصر در ترازنامه بکار برده شد. می‌توان گفت تحقیقات اولیه توسعه حسابداری منابع انسانی در دانشگاه میشیگان و بوسیله تیمی تحقیقاتی انجام شده است که لیکرت به‌عنوان روانشناس سازمانی، بروم به عنوان عضو هیات علمی دانشگاه، پایل و فلم هولتز به عنوان دانشجویان دکتری در این تیم حضور داشتند. این گروه بر مجموعه‌های از پروژه‌های تحقیقی در راستای توسعه مفاهیم و روشهای حسابداری منابع انسانی فعالیت داشتند. از نتایج این تحقیقات مقاله ای بود که توسط بروم، فلم هولتز و پایل در سال ۱۹۶۸ ارائه شد. در این مقاله واژه «حسابداری منابع انسانی» برای نخستین بار به صورت رسمی استفاده شد.

پیشرفت حسابداری منابع انسانی به عنوان یک فعالیت آکادمیک توسط فلم هولتز در سال ۱۹۹۹ شروع شد، وی مراحل توسعه را به ۵ گام تقسیم کرد:

- گام اول - ۱۹۶۰ تا ۱۹۶۶ - سرچشمه حسابداری منابع انسانی با تئوری‌ها.
 - گام دوم - ۱۹۶۶ تا ۱۹۷۱ - اولین تحقیقات دانشگاهی و ایجاد مدل‌های اندازه‌گیری.
 - گام سوم - ۱۹۷۱ تا ۱۹۷۶ - رشد سریع علاقه به حسابداری منابع انسانی.
 - گام چهارم - ۱۹۷۶ تا ۱۹۸۰ - دوره رکود علاقه در زمینه دانشگاهی و سازمانی.
 - گام پنجم - ۱۹۸۰ به بعد - علاقه مجدد بین‌المللی به تئوری‌ها و کارهای حسابداری منابع انسانی.
- محققانی از قبیل الیاس (۱۹۷۲)، هندریکس^{۱۳} (۱۹۷۶)، توماسین^{۱۴} (۱۹۷۷)، شوان^{۱۵} (۱۹۷۶)، اکلم^{۱۶} (۱۹۷۶)، فلم هولتز^{۱۷} (۱۹۷۶)، لیکرت (۱۹۷۶) و هرمانسون^{۱۸} (۱۹۷۶) مطالعاتی در این زمینه داشته‌اند، که نتایج اکثر آنها نشان داد که اطلاعات منابع انسانی تاثیر معنی‌داری (از نظر آماری) بر تصمیمات داشته‌است. (بحرینی کجوری و میرحسینی، ۱۳۹۲، ۸-۱۱).

تحقیقاتی نیز پیرامون سایر محورهای ذکر شده صورت گرفته‌است که بیشتر جنبه کاربردی موضوع را شامل می‌شود، از جمله این تحقیقات می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- ۱- "نقش حسابداری منابع انسانی در منابع انسانی" توسط میتال و تایال (۲۰۰۶)
 - ۲- بکارگیری روش ارزشیابی خالص ارزش فعلی تعدیل شده در شش شعبه یک مؤسسه حسابرسي توسط اوگان (۱۹۸۶)
 - ۳- آزمون حسابداری منابع انسانی در یک شرکت هواپیمایی توسط کانن^{۱۹} (۱۹۹۵)
 - ۴- "به‌کارگیری بهای جایگزینی به عنوان معیار ارزش‌گذاری" توسط پوزی و کارپر^{۲۰} (۱۹۸۵)
 - ۵- "حسابداری منابع انسانی" توسط اریک فلامهولتز (۱۹۹۹)
 - ۶- "ضرورت حسابداری منابع انسانی و کاربرد آن" توسط بارکنز و ویلارد (۱۹۹۹)
- البته تحقیقات و مطالعات دیگری نیز در این زمینه حسابداری منابع انسانی صورت گرفته‌است. در جهان امروز منابع انسانی سهم بسزایی در رشد و توسعه سازمان‌ها بر عهده دارند. رشد و توسعه دانش با توانمندی منابع انسانی شکل می‌گیرد و ارزش‌گذاری، سنجش‌داری‌های انسانی و گزارشگری آن در چارچوب HRA تعریف شده‌است. HRA با کمی کردن ارزش منابع انسانی، موجبات ارتقای کارایی مدیریت منابع انسانی و ایجاد امکانات برای ارزشیابی خط مشی پرسنلی را فراهم آورده‌است [۱۶].

13 - Hemdrix
14 - Tomasin
15 - Shoaan
16 - Eklen
17 - Eric Flamholtz
18 - Hermonson
19 - Konen
20 - Puzi & Karber

۲-۲-۲. حسابداری منابع انسانی چیست؟

حسابداران از بدو تولد حسابداری نوین، سه مرحله اشاره شده در ذیل را طی نموده اند:

۱- حسابداری سیاهه نویسی

۲- حسابداری مالی

۳- حسابداری مدیریت

چالش آینده حسابداری، مرحله چهارم حسابداری یا "حسابداری اجتماعی- اقتصادی" است که حسابداری منابع انسانی یکی از مقولات آن می باشد [۹]. حسابداری منابع انسانی را می‌توان تشخیص، کمی‌سازی و گزارش‌دهی توانایی‌های کارکنان سازمان دانست [۱۳]. حسابداری منابع انسانی دربرگیرنده روش‌های شناخت و اندازه‌گیری داده‌ها در منابع انسانی و ارتباط این اطلاعات جهت بخش‌های مربوطه است [۱۵]. کمیته حسابداری منابع انسانی در انجمن حسابداری آمریکا^{۲۱}، حسابداری منابع انسانی را چنین تعریف می‌کند: "فرایند اندازه‌گیری و تشخیص اطلاعات راجع به منابع انسانی و ارتباط برقرار کردن این اطلاعات به قسمت‌های مورد علاقه". حسابداری منابع انسانی نه تنها شامل اندازه‌گیری تمام هزینه‌ها و سرمایه‌گذاری در رابطه با استخدام، جایگزینی، آموزش و توسعه کارمندان می‌شود بلکه شامل تعیین ارزش اقتصادی انسانی در سازمان نیز می باشد [۱۵]. حسابداری منابع انسانی در واقع کاربرد مفاهیم و روش‌های حسابداری در محدوده مدیریت نیروی انسانی است. این حسابداری معیار سنجش و گزینش هزینه و ارزش گذاری نیروی انسانی به عنوان منابع اصلی هر موسسه است. این هزینه‌ها نظیر سایر هزینه‌ها از دو بخش هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای تشکیل می‌شود، به تعبیر دیگر می‌توان این گونه هزینه‌ها را شامل هزینه‌های مصرفی و هزینه‌های فرصت‌های از دست رفته دانست که دارای دو عنصر هزینه مستقیم و غیرمستقیم هستند.

۲-۲-۳. ضرورت و اهداف حسابداری منابع انسانی

۱. کمک به مدیریت برای برنامه ریزی و کنترل مؤثر و کارآمد نیروی انسانی [۶].
۲. هنگام وابستگی عملکردها به پاداش، حسابداری منابع انسانی در اندازه‌گیری عملکرد منابع انسانی کمک میکند [۷].
۳. ارزیابی منابع انسانی یک سازمان از نظر حفظ شدن، تحلیل رفتن و یا توسعه یافتن.
۴. ثبت ارزش اقتصادی انسان در گزارش‌های مالی
۵. محاسبه میزان ارزشی که منابع انسانی در سایر منابع مالی و فیزیکی یک سازمان ایجاد می‌کند.
۶. شناسایی سود غیر عملیاتی و بهره‌وری ایجاد شده ناشی از سرمایه‌گذاری در منابع انسانی

۲-۲-۴. ضرورت و اهداف حسابداری منابع انسانی

با انطباق و پیاده‌سازی حسابداری منابع انسانی در سازمان، اطلاعات مهمی از جمله، هزینه به ازای هر کارگر، نسبت سرمایه‌گذاری سرمایه انسانی، مقدار ثروت ایجاد شده توسط هر کارمند، سود ایجاد شده توسط هر یک از کارکنان، میانگین حقوق و دستمزد هر کارمند، نرخ جابجایی و نرخ نگهداشت کارکنان را می‌توان بدست آورد. در اهمیت سرمایه‌های نامشهود سازمان، همین بس که ارزش بازار شرکت مایکروسافت^{۲۲} در سال ۱۹۹۷ معادل ۱۴۸۸ میلیارد دلار تعیین شد در حالی که تنها ۷ درصد از این رقم، مربوط به سرمایه‌های دفتری و مشهود این شرکت بوده و ۹۳ درصد دیگر، شامل دارایی‌های نامشهود از قبیل دانش و سرمایه فکری، تحقیق و توسعه، نام و اعتبار شرکت بوده است [۱۳].

ضرورت‌های حسابداری منابع انسانی می‌تواند به شرح ذیل باشد:

۱- اندازه‌گیری تخصص کارکنان و مدیریت سازمان

²¹- The American Accounting Association (AAA)

²²- Microsoft



- ۲- پیدا کردن ارزش واقعی دارایی‌ها و بدهی‌های سازمان. از آنجا که تخصص کارکنان به عنوان دارایی در نظر گرفته شده و ارزش ارائه شده به کارکنان به عنوان بدهی در نظر گرفته شده.
- ۳- استفاده از یک فرآیند نظارت قوی برای منابع انسانی سازمان.
- ۴- به مدیریت، معیاری برای کنترل منابع انسانی ارائه می‌کند.
- ۵- یک معیار بهتر برای تعیین اهداف سازمانی و راه‌های رسیدن به این اهداف، ارائه می‌کند.
- ۶- به سرمایه‌گذاران سازمان، سهامداران و دارندگان بدهی، اطلاعات دقیق برای تصمیم‌گیری بهتر ارائه می‌کند.
- ۷- یافتن تصویر واقعی چشم‌انداز آینده سازمان؛ چون استفاده از منابع دیگر به طور کامل به منابع انسانی بستگی دارد.
- ۸- دادن اطلاعات به ذینفعان در مورد اینکه چه میزان ارزش توسط سازمان به منابع انسانی کشور برای ایفای بخشی از مسئولیت اجتماعی شرکت، افزوده شده است [۲۰].

هدف اصلی حسابداری منابع انسانی کمک به مدیریت برای دستیابی آسانتر به اطلاعات مربوط به هزینه و ارزش منابع انسانی، پذیرفتن منابع انسانی به عنوان دارایی و منظور کردن این دارایی در ترازنامه و گزارش‌های مالی^{۲۳} است [۲۷]. حسابداری منابع انسانی سه هدف اصلی را دنبال می‌کند که شامل موارد ذیل می‌باشد [۵]:

- ارزیابی منابع انسانی
- اندازه‌گیری بهای تمام شده و ارزش کارکنان در سازمان
- بررسی اثرات رفتاری اطلاعات

حسابداری منابع انسانی در حوزه مدیریت نیز دارای دو هدف عمده است:

- ۱) نشان دادن راه درست تفکر به مدیریت سازمان تا بدانند افراد منابع پر ارزش سازمان هستند و تصمیم‌گیری‌های پرسنلی می‌بایست با در نظر گرفتن ارزش و بهای تمام شده نیروی انسانی اتخاذ گردند.
 - ۲) مهیا کردن اطلاعات لازم برای اداره موثر و کارآمد نیروی انسانی توسط مدیریت.
- این سیستم، اطلاعات لازم در مورد بهای تمام شده و ارزش افراد برای سازمان را آماده می‌کند و به نیازهای خاص سازمان پاسخ می‌دهد [۴].

حسابداری منابع انسانی به عنوان ابزاری برای سنجش، گزینش، هزینه‌یابی، ارزش‌گذاری نیروی انسانی، یک منبع اصلی برای هر سازمانی است. سایر اهداف حسابداری منابع انسانی به شرح ذیل می‌باشند [۹]:

۱. ثبت ارزش اقتصادی انسان در گزارشات مالی
۲. محاسبه سرمایه‌گذاری سازمان در منابع انسانی خود
۳. افزایش کارایی مدیریت با استفاده از حسابداری منابع انسانی به عنوان یک ابزار مدیریتی
۴. ایجاد تفکر صحیح نسبت به دارایی‌های انسانی به عنوان یک منبع با ارزش و شناسایی ارزش منابع انسانی و اندازه‌گیری بهای تمام شده آن برای سازمان.
۵. محاسبه میزان ارزشی که منابع انسانی در سایر منابع مالی و فیزیکی سازمان ایجاد می‌کند.
۶. شناسایی سود غیر عملیاتی و بهره‌وری ناشی از سرمایه‌گذاری در منابع انسانی
۷. ایجاد نگرش استراتژیک و راهبردی در مورد منابع انسانی
۸. برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری بهتر درباره کارکنان
۹. تهیه اطلاعات سودمند برای اداره موثر و کارآمد نیروی انسانی توسط مدیریت واحد اقتصادی
۱۰. تجهیز سازمان و تشکیلات شرکت با یک سیستم حسابداری دقیق تر و بازده کل دارایی‌های به کار گرفته شده و فراهم نمودن امکان تجزیه و تحلیل برای مدیران در مورد چگونگی تغییرات.

با توجه به نیاز مدیریت به اطلاعات برای تصمیم‌گیری، حسابداری منابع انسانی اطلاعاتی فراهم می‌آورد که مدیران هر چه بهتر و مفیدتر بتوانند از منابع انسانی تحت اختیارشان استفاده کنند. یکی از هدف‌های عمده‌ی حسابداری منابع انسانی، گسترش کاربرد روش‌های معتبر و درخور اطمینان برای اندازه‌گیری ارزش منابع انسانی (کارکنان) در سازمان است.

۲-۲-۵. روش‌های اندازه‌گیری ارزش منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی را می‌توان از ۲ روش زیر مورد بررسی قرار داد:

الف) هزینه‌یابی منابع انسانی

ب) ارزش‌گذاری منابع انسانی

۲-۲-۵-۱. هزینه‌یابی منابع انسانی

یک سیستم حسابداری منابع انسانی در وهله اول به شناسایی هزینه‌های واقع شده در ارتباط با نیروی انسانی که بایستی از سایر هزینه‌ها ی واحد تجاری تفکیک گردد نیاز دارد. روش‌ها و شیوه‌های مورد استفاده باید بین بخش سرمایه‌ای و جاری هزینه‌ها تمایز قائل شود. هزینه‌یابی منابع انسانی از دو بخش ذیل تشکیل می‌شود:

۵-۱. هزینه‌های اولیه: کلیه وجوهی است که برای تامین و پرورش نیروی انسانی شامل گزینش نیرو و استخدام، استقرار و آموزش ضمن خدمت، بازآموزی و آموزش‌های کاربردی و تخصصی برای کسب مهارت مصرف می‌شود.

جدول شماره ۱ - نمایشگر هزینه‌های اولیه منابع انسانی

هزینه‌های اولیه منابع انسانی			
هزینه‌های دستیابی منابع انسانی		هزینه آموزش و بهسازی منابع انسانی	
هزینه مستقیم	هزینه غیر مستقیم	هزینه مستقیم	هزینه غیر مستقیم
- کارمند یابی	- ارتقا از داخل	- هزینه‌های آموزش رسمی و	- زمان آموزش دهنده
- انتخاب		آشنا سازی	- کاهش بهره‌وری در زمان آموزش
- استخدام		- هزینه آموزش ضمن خدمت	
- انتصاب			

۵-۲. هزینه‌های جایگزینی: هزینه‌های جایگزینی کارکنانی که در حال حاضر در سازمان مشغول هستند و شامل:

الف) هزینه‌های جایگزینی پستی یا شغلی: هزینه‌هایی است که برای جایگزینی فردی در یک سازمان با شخصی که بتواند خدمات مشابهی را ارائه دهد می‌باشد که شامل هزینه‌های تامین، پرورشی یا آموزشی و کناره‌گیری است. هزینه کناره‌گیری شامل کلیه هزینه‌های پاداش کناره‌گیری، خالی ماندن پست، و مابه تفاوت پیش از کناره‌گیری است.

جدول شماره ۲ - نمایشگر هزینه های جایگزینی منابع انسانی

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

ب) سایر هزینه‌های پرسنلی شامل پاداشها(نقدی و غیر نقدی)، تسهیلات (ابزارها، اسباب و اثاثیه و تجهیزات ضروری برای رفاه کارکنان)، سلامت و بهداشت، هزینه‌های مربوط به مشاوره و گفتگو، حقوق و دستمزد پرداختی و سایر پرداختها مانند بیمه.

۲-۲-۵-۲. ارزش گذاری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی بیشتر از هزینه‌یابی نیازمند ارزش گذاری است. مفهوم ارزش منابع انسانی مبتنی بر نظریه ارزش در اقتصاد عمومی است. با توجه به اینکه انسان قادر به ایجاد منافع بالقوه آتی است، می‌توان ارزش انسان را مانند سایر منابع به عنوان ارزش فعلی خدمات آتی مورد انتظار تعریف کرد. بنابراین ارزش فرد عبارتست از ارزش فعلی مجموعه‌ای از خدمات که انتظار می‌رود فرد در طول دوره خدمت خود در سازمان ایجاد کند. گروهی این نظریه را رد کرده و معتقدند انسان فراتر از ارزیابی و در حقیقت غیر قابل ارزیابی است. با توجه به نظریه محققان برای اندازه گیری منابع انسانی دو مرحله اساسی وجود دارد. بدین معنی که ابتدا بایستی مفهوم منابع انسانی را به بیان غیر پولی یا کیفی مشخص کنیم تا سپس بتوانیم آن را به بیان پولی جهت نشان دادن در ترازنامه سازمان ارائه نماییم [۴ و ۵].

۲-۲-۶. برخی روش های ارزشگذاری منابع انسانی

برخی روش های ارزشگذاری منابع انسانی ب شرح زیر است

۱. ارزش اقتصادی (ارزش فعلی^{۲۴})

۲. ارزش جایگزینی^{۲۵}

²⁴ - Economic(present)value

۳. ضریب ارزش²⁶
۴. مدل فلیم هولتز²⁷
۵. نظریه مزایده²⁸
۶. بهای تمام شده تاریخی²⁹

۲ - ۳. معیارهای اندازه گیری سرمایه انسانی

طبق تحقیقی که در سال ۲۰۰۴ در زمینه ارزش گذاری منابع انسانی در انگلستان انجام شد معیارهای ذیل به عنوان معیارهای شناخته شد که در بیش از ۵۰ درصد سازمانها برای ارزشگذاری نیروی انسانی مورد استفاده قرار می گیرد [۸]:

فعالیت‌های سرمایه انسانی	اندازه گیری های ممکن
به کار گیری نیروی جدید	هزینه، زمان، کمیت، کیفیت، انطباق با معیارهای راهبردی
اخراج	دلایل ترک شغل، نرخ ترک خدمت
پاداش / جبران خدمت	سطح پرداختها، تفاوتها، ارزیابی عدالت، رضایت مشتری، رضایت کارکنان
شایستگی ها / آموزش	اندازه گیری سطح شایستگی ها، مهارتها، فاصله شایستگی ها و سرمایه گذاری در آموزش
نمودار نیروی انسانی	درآمد سرانه هر نفر، هزینه عملیاتی هر نفر، ارزش افزوده واقعی هر نفر
معیارهای بهره وری	درآمد سرانه هر نفر، هزینه عملیاتی هر نفر، ارزش افزوده واقعی هر نفر

۲ - ۴. چالش‌های ارزش‌گذاری منابع انسانی

طرفداران مدیریت مدرن، ثروت ملت را در چهارمقوله انسان، مواد، ماشین آلات و پول طبقه‌بندی کرده‌اند و اصطلاحات کارگر و انسان را منابع انسانی نامگذاری نموده‌اند. ولی باید اذعان داشت که منابع انسانی تنها تعداد افراد مشغول در سازمان نیستند، بلکه چیزی فراتر از شمارش افراد است. منابع انسانی به مجموعه دانش، مهارت‌ها، توانایی‌های خلاقانه، استعدادها و نگرش‌های نیروی کار یک سازمان اطلاق می‌شود که در واقع مجموع توانایی‌های ذاتی، دانش کسب شده و مهارت‌های کارمندان می‌باشد. هزینه منابع انسانی به راحتی در صورت سود و زیان انعکاس می یابد. اما ارزش منابع انسانی هیچ جایگاهی در ترازنامه نداشته و مشکل اصلی دقیقا نداشتن یک فرمول ساده برای اجرای آن است. گردآوری اطلاعات سرمایه انسانی وعدم درک مناسب از این اطلاعات، گزارشگری سرمایه انسانی و کیفیت اطلاعات آن را به چالش کشانده است [۷].

برخی از چالشهای موجود در راه استقرار نظام حسابداری منابع انسانی در شرکت ها و سازمان های دولتی عبارت بودند از:

- الف - ساختار اقتصادی کشور
- ب - نظام مالیاتی موجود
- ج - نظام حسابداری و حسابرسی کشور
- د - چگونگی و نحوه اندازه گیری منابع انسانی
- ه - قوانین و مقررات حاکم بر شرکتها و سازمانهای دولتی و خصوصی بویژه برای افزایش سرمایه

²⁵ - Replacement cost

²⁶ - Multiplier

²⁷ - Flam Holtz model

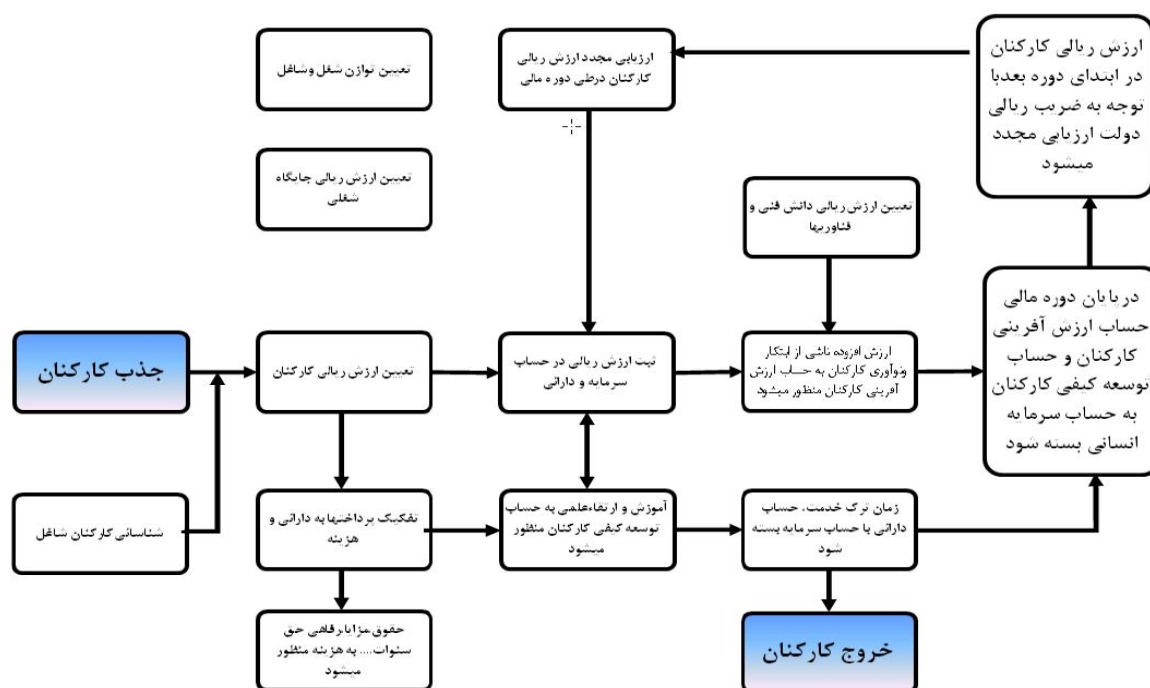
²⁸ - Competitive opinion

²⁹ - Historical cost

رفع برخی از این چالش‌ها فراتر از حدود و اختیارات یک شرکت ویا حتی یک وزارتخانه می‌باشد و برای اتخاذ روش و تدبیری برای گذر از این چالش نیاز به یک اراده و عزم ملی دارد. تغییر ساختار اقتصادی موضوعی نیست که به سرعت و در یک برنامه کوتاه مدت انجام شود بلکه نیاز به اراده و تصمیم کلان اقتصادی دارد. همچنین ایجاد تغییر در قوانین و مقررات مالیاتی ویا نظام حسابرسی ، به همتی والا و جدیتی وافر دربین تمامی صاحب نظران و ذینفعان دارد. اما عظمت و سختی این چالش‌ها نمیتواند باعث آن گردد تا از تمرکز و توجه به سرمایه فکری و بویژه ارزشگذاری سرمایه انسانی چشم پوشی کرد. حتی این موضوع خود میتواند باعث ایجاد انگیزش مضاعف برای دستیابی به این اهداف گردد چرا که در صورت موفقیت در رفع این چالش ها آثار و برکات آن طیف وسیعی از سازمانها و شرکتهای و در حقیقت جامعه اقتصادی را دربر خواهد گرفت [۱۶].

۲-۵. استقرار حسابداری منابع انسانی در شرکت دولتی

باتوجه به چالشهای مطروحه مدل پیشنهادی براساس ارائه راهکارهایی برای رفع این چالشها به شرح نمودار (۲-۱) طراحی و ارائه شده است:



نمودار ۲-۱. مدل استقرار حسابداری منابع انسانی در شرکتهای دولتی [۱۶]

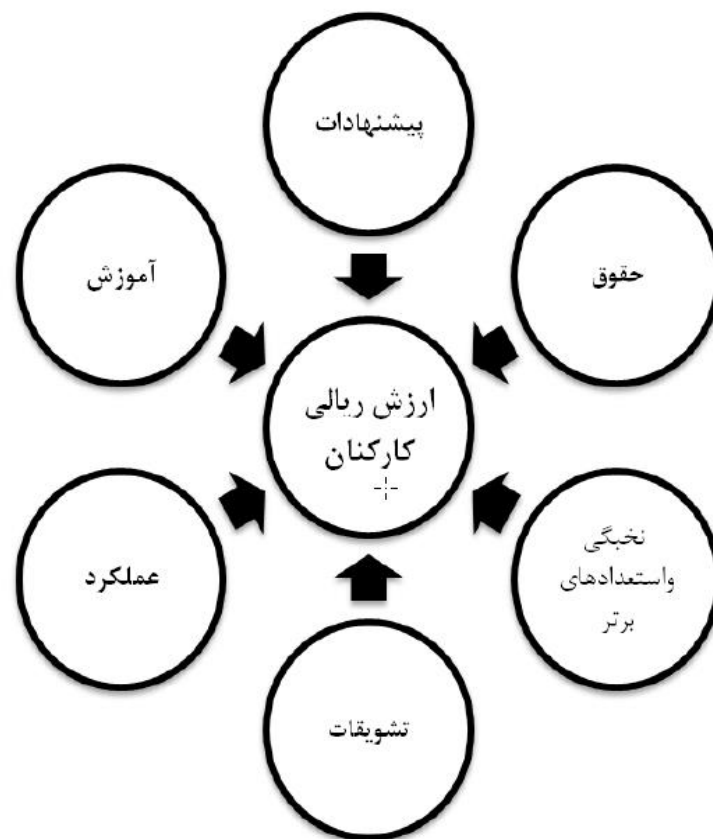
۲-۶. تعیین ارزش ریالی منابع انسانی

به منظور ارزیابی منابع انسانی از روش مبتنی بر نظریه بهای تمام شده تاریخی استفاده مینمائیم شاخصهای مهمی مانند تحصیلات، سابقه کار، جایگاه شغلی، مسئولیت، تخصص و مهارت و میتوانند به صورت مستقیم در فرمول تعیین ارزش ریالی لحاظ شوند لیکن از آنجا که در طراحی این مدل رویکرد اجرای قانون مدیریت خدمات کشوری مد نظر بوده است و تمامی این شاخصها نیز در آن قانون لحاظ شده لذا میزان حقوق و مزایای ثابت مستخرجه از این قانون به عنوان یک شاخص کلی منظور گردید و با اضافه نمودن شاخصهایی که در تعیین حقوق ثابت موثر نیستند شکل (۲ - ۲) مانند آموزش،

پیشنهادهای، تشویقات، نخبگی و استعداد برتر، عملکرد و تعیین ضریب وزنی برای هر کدام از آنها امتیاز هر نفر مشخص میشود. مجموع این امتیازات در یک ضریب ثابت و همچنین در ضریب ریالی دولت در هر سال ضرب شده و ارزش ریالی هر نفر را تعیین مینماید.

۲-۶-۱. شاخصهای اصلی تعیین ارزش ریالی

بدیهی است هر سازمان یا بنگاه اقتصادی تولیدی، خدماتی، علمی، تحقیقاتی میتواند با توجه به ماهیت وجودی خود برای هر کدام از این شاخصها اهمیت و ارزش متفاوتی در نظر بگیرد و یا حتی شاخصهای دیگری به آن اضافه نماید. بدون آنکه در نحوه و نتایج استقرار نظام تأثیری داشته باشد لیکن در صورت فراگیر شدن استقرار حسابداری منابع انسانی در سازمانها لازم است برای این وزندهی استاندارد تعریف تا سازمانهای مشابه از وحدت رویه برخوردار شده و مقایسه صورتهای مالی قابلیت قیاس یابند. بدون شک خصوصیات فردی کارکنان مانند قدرت بیان، قدرت جسمی، جذابیت، محبوبیت و و همچنین ویژگیهای روحی و روانی مانند صداقت، جسارت، وفاداری و امثالهم در تعیین ارزش ریالی کارکنان بسیار موثر است اما به دودلیل از آنها چشم پوشی شده است. اول آنکه اندازه گیری این ویژگیها بسیار سخت و پیچیده است و دوم آنکه تأثیر این خصوصیات در عملکرد کارکنان تجلی یافته و شاخص عملکرد نیز دارای بیشترین امتیاز در این مدل میباشد [۱۶].



شکل ۲-۲. ارتباط شاخصهای متغیر با ارزش ریالی کارکنان

۲ - ۷. قانون مدیریت خدمات کشوری

یکی از قوانین مهم مصوب در بعد از انقلاب اسلامی ایران، قانون مدیریت خدمات کشوری است این قانون در ابتدا تحت عنوان نظام هماهنگ پرداخت حقوق مطرح و با توجه به اثرات مختلف و پیچیدگی‌های که در راستای اجرای آن بروز میکرد مراحل طرح و تصویب آن قریب دو دهه بطول انجامید و بالاخره قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب هشتم مهر ماه ۱۳۸۶ کمیسیون مشترک رسیدگی به لایحه مدیریت خدمات کشوری مجلس شورای اسلامی مطابق اصل هشتاد و پنجم (۸۵) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران که به مجلس شورای اسلامی تقدیم گردیده بود، پس از موافقت مجلس با اجرای آزمایشی آن به مدت پنج سال، در جلسه علنی مورخ ۱۳۷۶/۷/۱۸ به تایید شورای نگهبان رسید و در تاریخ ۱۳۸۶/۷/۲۵ جهت اجرا طی نامه ای از سوی رئیس مجلس به دولت ابلاغ گردید [۱۶]. هم اکنون این قانون در وزارتخانه های مختلف مبنای محاسبه حقوق و مزایا قرار گرفته است. فصل دهم این قانون سرفصل ها و شاخص های آن را به شرح زیر معرفی مینماید:

- | | |
|--|----------------------------------|
| - حق شغل | - هزینه سفر و مأموریت |
| - حق شاغل | - فوق العاده اشتغال خارج از کشور |
| - فوق العاده مناطق کمتر توسعه یافته و بدی آب و هوا | - اضافه کار |
| - فوق العاده ایثارگری | - حق تحقیق |
| - فوق العاده سختی کار | - حق تدریس |
| - کمک هزینه عائله مندی | - حق ترجمه |
| - فوق العاده شغل | - حق تالیف |
| - فوق العاده کارائی | - فوق العاده ویژه |

۲ - ۸. معیارهای ارزشیابی کارکنان در قانون استخدام کشوری و قانون نظام پرداخت هماهنگ

کارکنان دولت

کلیه وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی مکلفند در فواصل معین شایستگی و استعداد مستخدمین رسمی را مورد بررسی قرار داده و نتیجه را در پرونده استخدامی مستخدم منعکس سازند. این سنجش به نحوی صورت خواهد گرفت که موجب ارشاد و معرف استحقاق مستخدم برای تصدی مقامات یا ترفیع یا تغییر شغل و یا لزوم گذراندن دوره آموزشی جدید باشد [۱۵]. همچنین در ماده ۴۱ قانون استخدام کشوری به وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی مشمول این قانون اجازه داده شده است، به مستخدمینی که منشاء خدمات برجسته شوند پاداش پرداخت کنند. جمع پاداش های پرداختی به یک مستخدم در هر سال نباید از یک برابر مجموع حقوق و مزایای یک ماه او تجاوز کند. همچنین به استناد ماده ۳ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت، ارتقاء گروه مستخدمین با در نظر گرفتن ارزش کار، میزان مسئولیت ها، اهمیت وظایف، سوابق تجربی، تحصیلات و ارزشیابی شاغلین تعیین خواهد شد. ارزشیابی کارکنان، به منظور ارزشیابی و تعیین شایستگی آنها در ابعاد عملکردی، توسعه و رفتاری مورد استفاده قرار می گیرد. که معیارهای آن به شرح ذیل می باشد [۱۵].

۲ - ۸ - ۱. عملکرد: فعالیتها و نتایج حاصل از انجام وظایف محوله، معیارهای عملکرد، شامل: فعالیت ها، پروژه ها و طرح هایی است که فرد در راستای اهداف سازمانی و در چارچوب انتظارات مقامات مافوق در طول دوره ارزشیابی انجام می دهد و نیز نتایجی که از اجرای این فعالیت ها بدست می آید.

۲-۸-۲. توسعه: فعالیت‌هایی که فرد در جهت ارتقاء دانش و بهبود عملکرد فردی، بهبود عملکرد سایر کارکنان و مرئوسین، و ارتقاء کارآیی و اثربخشی واحد سازمانی تحت سرپرستی انجام می‌گیرد، که شامل توسعه فردی، انتقال دانش و مهارت‌های شغلی خود به دیگران، بکارگیری روش‌های جدید فناوری در انجام وظایف سازمانی، توسعه و بهسازی عملکرد شغلی و رفتار کارکنان تحت سرپرستی، توسعه و بهسازی واحد تحت سرپرستی و فعالیت‌هایی جهت ارتقاء کارآیی و اثربخشی فعالیت‌های واحد انجام می‌دهد.

۲-۸-۳. پیشنهادها: ارائه راهکارهای بدیع، سازنده و قابل اجرا به منظور رفع مشکلات شغلی و بهبود عملکرد سازمانی که به تأیید شورای پذیرش و بررسی پیشنهاد‌های دستگاه و یا سایر مراجع تصویب کننده رسیده باشد.

۲-۸-۴. کارآفرینی: درک و بهره‌گیری جسورانه از فرصت‌ها، ایده‌ها و طرح‌هایی که منجر به ایجاد و گسترش کمی و کیفی فعالیت‌ها شده و کاربست روشهای جدید را امکان پذیر می‌سازد.

۲-۸-۵. رفتار: عبارتست از افعالی که از فرد در راستای انتظارات سازمان و جامعه سر می‌زند.

۲-۸-۶. تشویقات: به منظور ارج نهادن به تلاش‌ها و زحمات کارکنان شایسته در طول دوره ارزشیابی که منجر به موفقیت‌های مهم و دریافت تشویق و تقدیر گردیده این عامل در نظر گرفته شده است.

۲-۸-۷. امتیازات ویژه: امتیازاتی که بواسطه موفقیت‌های بسیار مهم و فعالیت‌ها، طرح‌ها و اقداماتی که فرد فراتر از شرح وظایف و انتظارات شغلی خود انجام می‌دهد، برای وی در نظر گرفته شده است.

۲-۸-۸. امتیازات منفی: نمرات منفی که بواسطه اقدامات و فعالیت‌های خلاف شئون اداری، سازمانی، قوانین و مقررات و اخلاقی که توسط ارزشیابی شونده صورت گرفته است، به وی داده می‌شود.

افرادی که در ارزشیابی شایستگی کارکنان مشارکت دارند. شامل مقام مافوق، مرئوسان، همکاران، ارباب رجوع و خود فرد ارزشیابی شونده می‌باشد. هر یک از معیارهای فوق دارای امتیازی است که برای هر رده از کارکنان امتیاز آن متفاوت است. معیار عملکرد برای کارشناسان ۴۵ امتیاز و برای کارمندان معمولی ۴۰ امتیاز می‌باشد معیار توسعه برای کارشناسان ۱۷ امتیاز است و برای کارکنان معمولی ۱۲ امتیاز پیش بینی شده است. و سایر معیارهای دیگر هم به همین منوال در نظر گرفته می‌شود [۱۵].

توجه به اینکه در تعیین حقوق و فوق العاده‌های مذکور عواملی مانند تحصیلات، سنوات و جایگاه شغل نقش اساسی و تعیین کننده دارند، لحاظ نمودن حقوق و مزایای مستخرجه از جداول این قانون میتواند ملاک مناسبی برای تعیین ارزش ریالی کارکنان باشد [۱۵].

۳- بیان مسئله

علاو بر همه تلاش‌هایی که در ارزشگذاری منابع انسانی و سرمایه‌های فکری انجام گرفته و استفاده از نتایج آن در سطوح مدیریتی، چرا هنوز مهاجرت نیروی با تجربه و بهره‌ور شرکت‌های دولتی تمایل به خروج از این شرکت‌ها و ورود به بخش خصوصی را دارند؟ (با توجه به اینکه امنیت شغلی در شرکت‌های دولتی بیشتر از بخش خصوصی است) چرا نیروهای کارآزموده و باتجربه و فنی در شرکت‌های دولتی انگیزه لازم برای تلاش و کوشش بیشتر و اثرگذاری بیشتر را ندارند؟

به گفته راثول استعداد‌های سازمانی میتوانند تا ۲۲ برابر افراد عادی بهره‌وری داشته باشند در نتیجه سرمایه‌گذاری در حوزه آنها میتواند فواید فراوانی نصیب سازمان کند. اما دولت منابع انسانی خود را به صورت یکسانی مدیریت میکند. یعنی تفاوت‌چندانی در مدیریت افراد با استعداد و کارکنان عادی سازمان قائل نمیشوند. به همین خاطر این دسته از افراد یعنی استعداد‌های سازمانی رضایت شغلی کمتری از خود نشان داده و سازمان را ترک کرده و یا اینکه کمتر از ظرفیت خود تلاش خواهند کرد. جذب و به کارگیری این دسته از افراد یا بسیار مشکل خواهد بود زیرا که نوعی رقابت آشکار و یا پنهانی بین سازمان‌ها برای جذب استعدادها وجود دارد. از سوی دیگر فکر و دانشی که در اختیار استعداد‌های سازمانی است باعث شده



که آنها مالک سرمایه های شگرفی باشند که براحتی قابل جابجایی است. بنابراین بیره نیست اگر بگویم بیش از آنکه استعدادها نیازمند دولت باشند، دولت نیازمند آنها است. تقریباً در این زمینه توافق وجود دارد که یکی از مسائل اصلی سازمانهای دولتی ما فقدان فرایندی منسجم از مدیریت استعدادها بویژه در بعد تعریف و شناسایی استعدادهاست. از آنجا که توافق یکسان و مشترکی بر روی چپستی استعدادها (در داخل و خارج از سازمان) وجود ندارد لذا فرایند شناسایی و جذب استعدادها و حقوق و مزایای آنها بر مبنای شاخصهای مختلف، متفاوت و گاهی متناقضی صورت می پذیرد که ناراضیاتی بسیاری را فراهم ساخته است. شواهد نشان میدهد که هم نخبگان و استعدادها و هم مدیران و مسئولین دولتی از این وضعیت ناراضی هستند. بسیاری از صاحب نظران بر این عقیده هستند که شاخصهای عینی، مناسب و مدونی جهت شناسایی افراد مستعد وجود ندارد و نگاه سلیقه ای به استعدادها و نخبگان (به طور آگاهانه یا ناآگاهانه) در سازمان های دولتی حاکمیت دارد. به طور کلی این دسته از افراد، افرادی متفاوت و خاص هستند. بنابراین منطقی به نظر میرسد افراد متفاوت و خاص، مدیریت متفاوت و خاص و جبران خدمات متفاوت و خاصی داشته باشند [۱۴].

نقد فصل دهم قانون خدمات کشوری بر اساس ماده ۶۳ قانون خدمات کشوری نظام پرداخت کلیه کارکنان دستگاههای اجرایی بر اساس عوامل شغل و شاغل تعیین شده است. حداقل جدول ارزشیابی مشاغل ۲۰۰۰ و حداکثر آن ۶۰۰۰ در نظر گرفته شده است. یعنی امتیاز هیچ کارمندی بالاتر از ۶۰۰۰ در نظر گرفته نمی شود و حداکثر امتیاز میتواند ۳ برابر حداقل امتیاز باشد. این در حالی است که در ادبیات مدیریت استعداد رایج است که کارکنانی وجود دارند که میتوانند چندین برابر افراد عادی (نه افراد حداقلی) بهره وری داشته باشند. بنابراین میتوان نتیجه گرفت این بند از قانون خدمات کشوری چندان برانگیزاننده و سازگار با جذب و نگهدارهای سرمایه های منحصر بفرد انسانی در بخش دولتی نیست [۱۴].

قانون خدمات کشوری اهمیت نسبتاً قابل توجه ای نسبت به مشاغل مدیریتی در مقایسه با مشاغل غیر مدیریتی مبذول داشته و برای آن امتیاز در نظر گرفته است. باید توجه داشته باشیم که همه کارکنان کلیدی، توانمند و نخبه در مشاغل مدیریتی قرار نمیگیرند و لذا این تبصره از قانون نیز چندان در نگهداشت منابع انسانی نخبه و توانمند مؤثر نخواهد بود همانطور که در جذب آنها چندان تأثیرگذار نیست. بندرت در سازمانهای دولتی کارکنان در ابتدای ورود در مشاغل مدیریتی قرار میگیرند و بیشتر مشاغل مدیریتی در تعاملات سیاسی تعیین تکلیف خواهد شد و نه بر اساس شایستگی و نخبگی. ماده ۶۵ این قانون نحوه تعیین امتیاز شاغل را تحصیلات، سنوات، تجربه و... دانسته است. بر اساس این ماده مشاهده میشود اولاً مواردی که تعیین کننده امتیاز شاغل است کسب شایستگی های منحصر بفرد را تشویق نمی کند. به عنوان مثال صرفاً به دارا بودن تحصیلات (هر تحصیلات و با هر درجه اعتبار و کیفیت) امتیاز تعلق میگیرد. درست است که کارکنانی که دارای مدارک تحصیلی رسمی کشور هستند باید امتیاز دریافت کنند اما آیا همه مدارک یکسان هستند؟ به عنوان مثال لیسانس برترین دانشگاه کشور با لیسانس دوره مجازی یک دانشگاه غیرانتفاعی درجه چندم ارزش افزوده یکسانی برای دولت ایجاد میکند؟ آیا این بند مدرک گرایی باری به هر جهت را تقویت نکرده است؛ کارکنان دارای مدارک بی کیفیتی که نه تنها ارزش افزوده مضاعفی نصیب بخش دولتی نمیکند بلکه به دلیل کسب مدرک از این پس تن به نظرات متخصصان واقعی نخواهند داد! و آیا تجربه کاری به معنای کمی آن (سنوات) که در این ماده برای شاغل امتیازآور است معیاری برای سنجش شایستگی و توانمندی منابع انسانی خواهد بود؟ که به نظر میرسد پاسخ منفی است. بر اساس ماده ۶۵ امتیاز شاغل نباید بیش از ۷۵٪ امتیاز شغل باشد. یعنی امتیاز شاغل در جدول امتیازات اهمیت کمتری به امتیازات شغل دارد. یعنی سرمایه انسانی در مقایسه با جایگاه و شغل در اولویت دوم است. در قانون خدمات کشوری به حضور فیزیکی بیش از حضور فکری اهمیت داده شده است و فعالیتهای ویژه نخبگان و سرمایه های انسانی توانمند در ساعات اداری وظیفه دانسته شده است. به عنوان مثال حق التحقیق، حق التدریس، حق الترجمة و حق التألیف تنها زمانی به صورت ویژه قابل پرداخت خواهد بود که در ساعات غیر اداری و به صورت اضافه کاری باشد در غیر این صورت وظیفه تلقی میشود و همچون سایر کارکنان عادی برخورد میشود [۱۴].

در قانون خدمات کشوری علاوه بر حقوق ثابت مزایای دیگری نیز در نظر گرفته شده است فلذا این مزایا برای اکثر کارکنان قابل دسترسی است و نمیتوان آن را به عنوان جاذبه های ویژه سرمایه های انسانی کمیاب و منحصر بفرد در نظر گرفت. بر اساس این قانون حداکثر پرداختی کارمندان دولت نباید بیش از ۷ برابر حداقل پرداختی باشد. درحالیکه منطق این تبصره در این



قانون مشخص نیست و نشان می‌دهد این قانون برای شایستگی های منابع انسانی سقف قرار داده است. و همچنین این تبصره با منطق عدالت به معنای واقعی نیازسازگار نمیباشد.

به نظر میرسد فصل دهم قانون خدمات کشوری که در مورد جبران خدمات است بیشتر به سمت هماهنگی با استراتژی پدرانۀ متمایل است و بیشتر متناسب با بدنه دولت و کارمندان عادی است. این در حالی است که اگر دولت بخواهد در خود تحول ایجاد کند و یا به سمت کوچک سازی و چابک سازی پیش برود نمیتواند با تکیه بر کارکنان عادی این مهم را محقق سازد.

۴- راه حل های پیشنهادی

دولت به عنوان بزرگترین بخش اقتصادی کشور دارای چندین میلیون کارمند است که اکثر آنها کارهای عادی و خدمات روزمره دولت را انجام میدهند و به اصطلاح عامیانه از یک آب باریکه ارتزاق میکنند. بنابراین نه عقلایی و نه منطقی و نه ضروری است که سیستم حقوق و مزایای دولت به کلی تغییر کند و به سمت استراتژیهای دیگر مانند الگو گیری از استراتژی متعهد متخصص در پرداخت حرکت کند. اما از سوی دیگر سرمایه انسانی توانمند و نخبه است که میتواند مبدأ هر تغییر و تحولی باشد و در غیر این صورت آب در هاون کوبیدن است. بنابراین باید در سیستم حقوق و مزایای دولت جاذبه های ویژه ای برای جذب و نگهداری کارکنان توانمند و نخبه ایجاد شود. بنابراین یک تضاد در دولت به وجود میآید؛ تضاد در سیستمهای جبران خدمات برای اکثریت کارکنان دولت که کارکنان عادی هستند و تضاد در جذب و نگهداری کارکنان توانمند و نخبه که دولت برای اجرای سیاستهای خود عمیقاً به آنها نیازمند است. به نظر میرسد نتوان هیچکدام از این دو رویکرد را به حاشیه برد زیرا برچیدن شده سیستم پرداخت فعلی و حرکت به سمت پرداختهای رقابتی نه عقلایی و نه منطقی و نه ضروری و نه اقتصادی است و آثار نامطلوبی همچون تورم، ایجاد فاصله طبقاتی و ... را به همراه دارد. از سوی دیگر ادامه همین وضعیت نیز باعث دامن زدن به فقر منابع انسانی نخبه و توانمند در بخش دولتی میشود فلذا پیشنهاد میشود فصل دهم قانون خدمات کشوری اصلاح شود. بر این اساس پیشنهاد میشود سیستم حقوق و مزایای دولت به دو بخش تقسیم شود که بخش اصلی آن مربوط به بدنه دولت و با پیروی از استراتژی پدرانۀ و بخش دوم آن نیز در راستای جذب و نگهداری کارکنان کلیدی، توانمند و نخبه و با پیروی از استراتژی متخصص متعهد تدوین شود بر اساس این پیشنهاد دولت دارای دو نوع سیستم جبران خدمات میشود. یک سیستم مربوط به کارکنان عادی و هماهنگ با استراتژی پدرانۀ و یک سیستم مربوط به کارکنان نخبه و توانمند و هماهنگ با استراتژی متخصص متعهد. میتوان سیستم دوم را یک زیرسیستم از سیستم اصلی جبران خدمات دولت و یا زیر نظام نامید: زیر نظام حقوق و مزایای کارکنان ویژه دولت. این نام یک نام ابتدائی است که میتوان آن را در آینده با نظرات خبرگان تعدیل کرد. در این طرح پیشنهادی یک الی ده درصد از کارکنان هر اداره و دستگاه اجرایی در این زیر نظام قرار میگیرند. اینکه چه درصدی از کارکنان دستگاه اجرایی در این زیر نظام قرار گیرند بستگی به حساسیت خدمات، اهمیت خدمات، حجم و کیفیت خدمات، مهارت و خبرگی، و خلایق و نوآوری دارد [۱۴]. بدین منظور گام های ذیل جهت گنجاندن دراصلاحیه قانون خدمات کشوری پیشنهاد میشود:

۱- تصویب و ابلاغ زیر نظام حقوق و مزایای کارکنان ویژه دولت از سوی شورای عالی اداری به سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور

۲- تدوین زیر نظام جبران خدمات کارکنان ویژه در سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور: برای ورود کارکنان دولت به این زیر نظام یک هیئت ممیزی مرکزی در سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور تشکیل میشود. وظیفه هیئت ممیزی مرکزی تدوین سیاست های کلی زیر نظام حقوق و مزایای کارکنان ویژه دولت است. هرکدام از وزارتخانه ها و دستگاه های اجرایی در معاونت منابع انسانی یک هیئت ممیزی اجرایی تشکیل خواهند داد. اعضای هیئت ممیزی که به ریاست وزیر و یا معاون منابع انسانی تشکیل میشود شرایط ورود هر یک از کارکنان را به این نظام بررسی میکند. کسب امتیاز لازم از هیئت ممیزی اجرایی شرط ورود به زیر نظام حقوق و مزایای کارکنان ویژه دولت است. کارکنانی وارد این زیر نظام میشوند که از مجموعه هایی از شایستگیها و مهارت ها برخوردار باشند. باید مواظبت شود این زیر نظام مخصوص مدیران نباشد بلکه کلیه کارکنان در ردههای عملیاتی، میانی و عالی میتوانند در صورت کسب حدنصاب لازم وارد این زیر نظام شوند. باید پروفایل

شایستگی های کلیدی هر دستگاه اجرایی تعریف شود. براین اساس یک مجموعه امتیازات تعریف میشود و هر کس مقدار معینی امتیاز کسب کرد وارد این زیر نظام میشود. شاخصهای مانند کیفیت تحصیلات، خلاقیت ها و نوآوری سوابق کاری (رزومه کاری) و....

۳ - تخصیص کد ویژه به هر یک از اعضای زیر نظام : هر یک از کارکنان که بتوانند حد نصاب امتیازات لازم را کسب کنند وارد زیر نظام حقوق و مالیای کارکنان ویژه دولت شده و از حقوق و مالیای ویژه برخوردار میشوند. مقدار مالیای کارکنان در این زیر نظام دارای طبقا مختلفی است که با توجه به امتیاز تعیین خواهد شد.

۴ - پایش مستمر : عضویت کارکنان در این زیر نظام مادام العمر نمی باشد بلکه به صورت مستمر و در دوره های دو سالانه خروج و یا ارتقاء کارکنان از زیر نظام مورد بررسی قرار می گیرد. شاید تصور شود که مزایای ویژه ای که در زیر نظام پیشنهادی پیشبینی شده است؛ در قانون فعلی خدمات کشوری هم موجود میباشد که تحت عنوان فوق العاده ویژه، کارانه و.... پرداخت میشود. در پاسخ این نقد احتمالی باید گفت در سیستم حقوق و مزایای موجود هیچ ممیزی ویژه و متمرکزی برای کارکنان توانمند و نخبه وجود ندارد و بنابراین احتمال وجود معیارهای دوگانه و گاه متضاد برای شناسایی کارکنان توانمند و نخبه، رفتار سیاسی و تبعیض وجود دارد؛ همانطوری که در حال حاضر مدیران نمی توانند و یا نمی خواهند از حداقل امتیازات خاصی که در قانون خدمات کشوری وجود دارد در راستای جذب و نگهداری کارکنان با استعداد و کلیدی استفاده کنند [۱۴].

۵ - نتیجه گیری

با گذشت سال ها از اجرایی شدن قانون مدیریت خدمات کشوری متأسفانه هنوز شاخص های ارزشیابی اختصاصی هر شغل تعریف نشده و این کار به دستگاههای اجرایی واگذار گردیده است [۱۵]. هدف از این پیشنهاد، طراحی زیر نظام حقوق و مزایای کارکنان ویژه دولت، ایجاد جاذبه برای جذب کارکنان کلیدی و توانمند و حفظ و نگهداشت استعداد های سازمانی در دستگاههای دولتی است. در نظام پیشنهادی، ممیزی تخصصی توسط افراد متخصص و به صورت نسبتاً متمرکز انجام میشود و از هرگونه رفتار سیاسی و معیارهای سلیقه ای و در نتیجه بی عدالتی و سرخوردگی کارکنان کلیدی و توانمند جلوگیری میشود. در زیرسیستم پیشنهادی کارکنان کلیدی و نخبه علاوه بر اینکه در سلسله مراتب اداری در دستگاه اجرایی مشغول به کار هستند، به صورت پیوسته توسط هیئت ممیزی های اجرایی پایش میشوند. همچنین بر اساس این پیشنهاد علاوه بر اینکه هیئت ممیزی ها کد ویژه حقوقی برای کارکنان کلیدی و نخبه در نظر میگیرند، تلاش میکنند تا کارکنان کلیدی و نخبه به حاشیه رانده نشوند و مراحل ارتقاء را با سرعت بیشتری نسبت به سایر کارکنان بپیمایند [۱۴].

حسابداری منابع انسانی معیار سنجش و هزینه یابی نیروی انسانی به عنوان منابع اصلی هر سازمان است [۱۲]. مزایا و معایب این سیستم سال هاست مورد تحقیق و بررسی قرار گرفته و یکی از مهمترین مشکلات در کاربردی نشدن آن، مشکل ارزش گذاری نیروی انسانی و پیچیده بودن فرمول های مورد استفاده است. با وجود مشکلات اقتصادی، در صورتی که جامعه حسابداری ایران بخواهد همچنان به عنوان جامعه ای فعال و توانمند در عرصه اقتصادی کشور باقی بماند، توسعه و ترویج این سیستم به عنوان جزئی از سیستم های حسابداری مدیریت ضروری میباشد.

ساختار اقتصاد ایران، اقتصاد بازار است. در این اقتصاد به دلایل گوناگون، بنگاههای اقتصادی بزرگ تأسیس و رشد نیافته اند. این بنگاه ها در کشورهایی که اقتصاد آنان دانش محور است، شکل گرفته توسعه می یابند و با صرف میلیاردها دلار هزینه تحقیقات و توسعه، خرید اکتشافات و ایده های نو، زمینه های بهبود و روش های تولید بهره وری و بازاریابی را فراهم می آورند. عدم توجه به نتایج تحقیقات و پژوهشهای علمی، نداشتن تکنولوژی بالا و عدم توان استفاده از آن، متنوع بودن مراجع تصمیم گیری، ضعف فرهنگی کشور در تشخیص واقعیت های اقتصادی جهان امروز، ناکارایی بازار، وجود انحصارات دولتی، فقدان تعامل سازنده با دنیای خارج، ضعف بازارهای مالی، عدم توجه به سازوکارهای زندگی در دهکده جهانی و بی توجهی به تجارت الکترونیک به عنوان مقدمه اقتصاد دانش محور از دلایل عمده در عدم شکل گیری اقتصاد دانش محور در ایران است [۹].

۶- سپاسگزاری

- (۱) بدینوسیله از سرکار خانم دکتر صدیقه رضائیان فردوئی، استاد محترم گروه مهندسی صنایع دانشگاه پیام نور تهران، صمیمانه تشکر و قدردانی میکنم و بهترین‌ها را برای ایشان آرزو مندم.
- (۲) بدینوسیله از مهندس حمید رضا کنگازیان، که در این تحقیق مرا یاری رساندند، صمیمانه تشکر میکنم.

۷- منابع و مآخذ

- [۱]- آذرگون، ح.، ر.، اهمیت حسابداری منابع انسانی در تصمیم‌گیری مدیران، تدبیر، دوره ۲۱۳، ص ۴۴-۴۱، ۱۳۹۳.
- [۲]- اعتمادی، ح.، و شهریار، م.، بررسی تأثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران، بررسی‌های حسابداری، شماره ۱۶ و ۱۷، ص ۷۰-۵۵، ۱۳۷۵.
- [۳]- حسن قربان، ز.، بنیاد منطقی حسابداری منابع انسانی، حسابداری، شماره ۱۱۳، ص ۵۳-۵۰، ۱۳۷۵.
- [۴]- حسن قربان، ز.، روش‌های اندازه‌گیری حسابداری منابع انسانی، حسابداری، شماره ۱۲۰، ص ۱۷-۱۱، ۱۳۷۶.
- [۵]- حسن قربان، ز.، روش‌های گزارش‌گری سرمایه‌گذاری در منابع انسانی، حسابداری، شماره ۱۲۱، ص ۶۵-۴۳، ۱۳۷۶.
- [۶]- رئیسی، ا.، حسابداری منابع انسانی، تدبیر، دوره ۱۱۵، ص ۵۴-۵۲، ۱۳۹۰.
- [۷]- طبرسا، غ.، و پاکدل، س.، فرصت‌ها و چالش‌های فراروی سیستم‌های حسابداری منابع انسانی با رویکرد سازمان نوین، حسابداری، شماره ۱۳۳، ص ۴۱-۲۷، ۱۳۹۴.
- [۸]- طبرسا، غ.، و همت، م.، حسابداری منابع انسانی رویکردی نوین در حسابداری، حسابداری، شماره ۱۹۷، ص ۴۷-۳۳، ۱۳۹۵.
- [۹]- عباسی فرد، م.، و دیگران، بررسی تأثیر اجرای سیستم حسابداری منابع انسانی در تصمیم‌گیری مدیران و رفتار کارکنان، فصلنامه مدیریت و منابع انسانی در صنعت نفت، شماره ۱۴، ص ۱۴۴-۱۱۷، ۱۳۹۰.
- [۱۰]- کریمی، غ.، و حسنی آذر، ا.، حسابداری منابع انسانی: گذار تاریخی، حسابداری رسمی، شماره ۱۰ و ۱۱، ص ۹۱-۳۷، ۱۳۹۰.
- [۱۱]- نمازی، م.، و ر. جامعی، ر.، نقش اطلاعات حسابداری منابع انسانی روی سازه‌های سیستم ارزیابی متوازن شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی، شماره ۴، ص ۴۴-۲۱، ۱۳۹۱.
- [۱۲]- نمازی، م.، نقش حسابداری منابع انسانی در مدیریت دانش، کنفرانس مدیریت دانش با رویکرد تولید ثروت، ۱۳۹۱.
- [۱۳]- میرسپاسی، ناصر و علی خانی، مهسا، ۱۳۹۵، حسابداری منابع انسانی و سرمایه فکری، سومین کنفرانس بین المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، تهران.
- [۱۴]- جواهری زاده، ابراهیم و خان محمدی اطاقسرا، مرتضی، ۱۳۹۵، آسیب شناسی قانون خدمات کشوری از منظر مدیریت منابع انسانی (با تمرکز بر فصل دهم) حقوق و مزایا، دومین کنفرانس بین المللی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد، تهران.
- [۱۵]- یداللهی، ابوالحسن و گودرزی، مرتضی و مزارعی، علی، ۱۳۹۴، بررسی تأثیر ارزشیابی عملکرد کارمندان دولت در میزان حقوق و مزایای آنان (تطبیق قانون مدیریت خدمات کشوری با قانون استخدام کشوری)، نخستین کنگره بین المللی جامع حقوق،
- [۱۶]- کنگازیان، حمیدرضا، ۱۳۹۶ "مدل تعیین ارزش ربالی سرمایه انسانی با رویکرد قانون مدیریت خدمات کشوری به منظور استقرار نظام حسابداری منابع انسانی"

- [۱۸]- Gebuer, M. Information Systems on Human Capital in service Sector Organization. New Library World (104):33-41. 2003.
- [۱۹]- Hermanson, RH. Accounting for Human Assets. Research Monograph (99):112-131. 19- Rana, K and S.k, Maheshawari. (2005). a marginal monetary worth human valuation Model. Scientific Journal of Administrative Development 3: 72-92. 1986.
- [20] Ahmed,A. 2010. Human Resource Accounting (HRA): Techniques and Accounting Treatment. SSRN
- [21] Andrade, Pedro, Sotomayor, Ana Maria. (2011), HUMAN CAPITAL ACCOUNTING – MEASUREMENT MODELS, International Journal of Economics and Management Sciences, Vol. 1, No. 3, 2011, pp. 78-89.
- [22] Bontis, Nick, Crossan, M. and J. Hulland. (2001), “Managing an Organizational Learning System by Aligning Stocks and Flows”, Journal of Management Studies, forthcoming.
- [23] Bontis N.1998. Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models: Managing Decision Vol.36 No. 2, pp.63-76.
- [24] Bassi, I & Mamurrer, D. (2005), what to do when people are your most important? Handbook of business strategy, 6(8) .219 –224.
- [25] Bullen Maria L & Eylerkel-Ann (2010). «Human resources accounting and international developments: implication for measurement of human capital ». Journal of international business and cultural studies. vol.3, No.3, pp.1-16.
- [26] Bullen, M.L. And M.Adel. Novin. (2000). Human Resource Accounting and Balanced Scorecard. The Clayton State University, <http://www.seds.org>.
- [27] Chaudhry, NaveedIqbal & Roomi, Muhammad azam (2010). Accounting for development of human capital manufacturing organizations. Journal of human resource costing and accounting. vol.14, no.3, pp.178-195.
- [28] Chandra, Alex. (2010). Human resources accounting – accounting for the valuable asset of an enterprise, journal of international business and cultural studies. 2 (4).150-166.
- [29] Edvinsson L., Malone M.S. 1997. Intellectual capital: Realizing your company s true value by finding its hidden brainpower, Harper Business, New York,NK.
- [30] Flamholtz, Eric. (1998). Human Resource Accounting, Jossey Bass Publishers, San Francisco.
- [31] Flamholtz, Eric. (1972).” Toward a Theory of Human Resource Value in Formal Organization”, the Accounting Review, Vol. 42, No 4, 666-678.
- [32] Flamholtz, Eric G; bullen. Maria L; hue, Wei (2002). «Human resource accounting: a historical perspective and future implications». Journal of management decision .vol. 40, no.10, pp. 947-954.
- [33] Flamholtz, Eric, (1999) " Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods, and Applications", Jossey-Bass, San Fransisco, 2nd Edition.
- [34] Flamholtz, Eric.G and Bullen, Maria.L and Hua, Wei, (2003)," Measuring the ROI of Management Development: An application of the Stochastic Rewards Valuation Model", Journal of Human Resource Costing and Accounting.
- [35] Gebuer, M. (2003)."Information Systems on Human Capital in service Sector Organization", new library World, Vol. 104, 33-41.
- [36] Jasrotia, Punita. (2000).The Need for Human Resource Accounting, New Delhi.
- [37] Mahmudul Hoque, Methods and Accounting Treatment of HRA, 2010.www.Articlebase.com
- [38] Roos, J., Roos, G., Dragonetti, N.C. and Edvinsson, L. 1997. Intellectual Capital: Navigating in the New Business Landscape, Macmillan, Houndmills, Basingtoke.
- [39] Roos, G. and Roos, J. 1997. Measuring your companys intellectual performance. Long Range Planning Vol30.No3, pp. 413-426.
- [40] Stewart, T. (2005), Intellectual capital: The New Wealth of Organization, Doubleday / Currency, New York