

چالش‌های فراروی به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی (مورد مطالعه: دیوان محاسبات کل کشور)

دکتر غلامعلی طبرسا*، اسدالله طاهری**، محمد یزدانی زیارت***،

*دانشیار گروه مدیریت دولتی، دانشگاه شهید بهشتی (نویسنده مسئول)،

پست الکترونیکی: G_Tabarsa@sbu.ac.ir

**کارشناس ارشد مدیریت دولتی دانشگاه شهید بهشتی،

پست الکترونیکی: asadollahtaheri@yahoo.com

***کارشناس ارشد مدیریت دولتی دانشگاه شهید بهشتی (مسئول پیگیری و مکاتبات مقاله)،

پست الکترونیکی: Usb_tehran@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۷/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۸/۲۰

چکیده

منابع انسانی یکی از مهم‌ترین دارایی سازمان‌ها به حساب می‌آید و لذا لازم است که مکانیزمی قانون‌مند جهت اندازه‌گیری و ثبت حساب دارایی نیروی انسانی شناسایی گردد. با توجه به اهمیت این مقوله، در این تحقیق تلاش شده تا ضمن تعریفی روشن از مسأله تحقیق و ادبیات مربوط به آن، موانع به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی در دیوان محاسبات کل کشور مورد بررسی قرار گیرد. پژوهش حاضر از نوع تحقیقات کاربردی است و با توجه به ماهیت موضوع و اهداف پژوهش از نوع اکتشافی - توصیفی می‌باشد. جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه مدیران، حسابرسان، سرحسابرس و سرحسابرسان ارشد دیوان محاسبات کل کشور می‌باشند. برای اجرای این پژوهش تعداد ۶۷ نفر از جامعه آماری به صورت نمونه گیری تصادفی ساده انتخاب شده‌اند. برای بررسی چالش‌های به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی از پرسشنامه خود ساخته‌ای که پایایی آن ۸۲٪ است، استفاده شده است. داده‌های به دست آمده در این پژوهش در سطح آمار توصیفی و استنباطی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. نتایج این تحقیق نشان داد که عدم آگاهی مدیران، عدم وجود استانداردی مبنی بر تأکید بر بکارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی، عدم آگاهی حسابداران، عدم ارائه آموزش کافی در دانشکده‌های حسابداری و مدیریت و مشکلات پیاده سازی مانع به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی در دیوان محاسبات کل کشور شده‌اند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری، منابع انسانی، حسابداری منابع انسانی

مقدمه

به سیستم حسابداری موجود، جامعیت این حساب‌گیری را ارتقا خواهد داد (ماندرس و اوون^۴، ۱۹۸۷، ۳۹).

در اقتصاد دانش محور امروز، منابع انسانی یکی از مهم‌ترین منابعی است که می‌تواند نقش قابل ملاحظه‌ای در بهره‌وری سازمان‌ها داشته باشد. موفقیت و شکست هر سازمانی، تا حد زیادی بستگی به افراد آن سازمان دارد و سازمان‌هایی می‌توانند به بقای خود ادامه دهند که با توجه به تغییرات مداوم دنیای کنونی و دانش محور بودن اقتصاد که در آن دانش و سرمایه انسانی از اصلی‌ترین منابع تولید ثروت و دانش به شمار می‌آید، اولاً از اهمیت منابع انسانی و نقش آن آگاه باشند که این منابع می‌توانند در انعطاف‌پذیری سازمان با شرایط محیطی نقش موثری را ایفا کنند و ثانیاً تدابیر مدیریتی مناسبی را جهت استفاده موثر و کارا از این منابع به کار گیرند (طبرسا و محمدی، ۲۰۰۸). امروزه این حقیقت پذیرفته شده است که سنجش نیروی انسانی یک سازمان و تاثیرش برای کسب اهداف یکی از مهم‌ترین روش‌های کنترل و نظارت می‌باشد و صاحب‌نظران در پاسخ به اینکه مخارج به عمل آمده باید جزو اقلام هزینه‌ای محاسبه گردد یا آنکه می‌توان آن را به عنوان یک دارایی ارزیابی نمود، معتقدند که مفاهیم اداره منابع انسانی را باید در رابطه با فعالیت‌ها و نتایج بر اساس سود، هزینه، فروش، تولید، ستاده و برنامه‌های عملکرد ارزیابی کرد (سید جوادیان، ۲۰۰۸، ۱۶۵).

تغییرات بنیادی محیط اقتصادی ایران به سبب عمومی شدن مالکیت بنگاه‌های اقتصادی، تأمین مالی از طریق مشارکت عمومی و خصوصی‌سازی بخش‌های دولتی و موسسات تحت پوشش، موجب گردیده که نیاز به اطلاعات مالی شفاف و با کیفیت مطلوب به منظور انجام تصمیم‌گیری‌های بهینه اقتصادی ضرورت یابد؛ با این وجود حسابداری فعلی به عنوان یک سیستم اطلاعاتی و تأمین‌کننده نیازهای اطلاعاتی، اطلاعات مربوط به مهم‌ترین سرمایه‌های واحدهای اقتصادی یعنی نیروی انسانی را اندازه‌گیری و افشا نمی‌نماید (نیکخواه آزاد و مجتهدزاده، ۲۰۰۹). اهمیت ایجاد سیستم حسابداری منابع انسانی از آن جهت مهم است که سالیانه سهم عظیمی از هزینه‌های

امروزه موفقیت سازمان‌ها در گرو استفاده مؤثر از منابع انسانی است. بنابراین شناسایی مکانیزمی قانون‌مند جهت اندازه‌گیری و ثبت حساب‌داری نیروی انسانی ضروری است؛ تا به کمک آن بتوان ارزش منابع انسانی را با سایر منابع سازمان در قالب زبان تجاری، یعنی حسابداری مقایسه و گزارش‌گیری نمود (باسی و مامور^۱، ۲۰۰۵). منابع انسانی ماهر و متخصص برای یک سازمان همانند دارایی فیزیکی و مالی آن سازمان دارای اهمیت اساسی بوده و به همین دلیل است که مدیران سازمان‌ها به منظور افزایش کارایی کارکنان تحت سرپرستی خود همواره مبالغ هنگفتی را صرف آموزش کارگران و کارمندان خود می‌نمایند. با این وجود، به رغم آن که بیش‌تر مدیران اطلاعات وسیعی در ارتباط با منابع مادی و مالی سازمان‌های خود در اختیار دارند، ولی در مورد منابع انسانی خود و ارزش اقتصادی و میزان آموزش و تخصص و کارایی آن‌ها اطلاعات جامعی در اختیار ندارند. لذا نداشتن اطلاعات در باره این که ارزش اقتصادی چنین دارایی‌های کمیایی چه قدر است، یکی از نقاط ضعف سیستم‌های فعلی حسابداری به شمار می‌رود (حسن قربان، ۲۰۰۸). در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، اغلب مخارج منابع انسانی در هنگام وقوع، هزینه تلقی می‌گردد. طرفداران حسابداری منابع انسانی ایراداتی را علیه استانداردهای حسابداری، در مورد اهمال در فراهم ساختن اطلاعات مربوط برای مدیریت و سرمایه‌گذاران عنوان کرده‌اند. به عقیده کمبلینگ^۲ (۱۹۷۶) حسابداری باید تصویری از نظارت و حساب‌گیری آن را منعکس سازد تا بتوان سیاست‌های پرسنلی یک سازمان را برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی به طور کمی توجیه کرد. به عقیده وی، نبود اطلاعات نظارتی منابع انسانی یکی از نقاط ضعف حسابداری مرسوم تلقی می‌شود. به عقیده جورکوس^۳ (۱۹۷۹) هرگاه بتوان به طور کمی دارایی‌های بیش‌تری را در مدل بهره‌وری داده-ستاده وارد نمود، حساب‌گیری بهتری حاصل خواهد شد و ورود حسابداری منابع انسانی

1. Bassi & mamurrer
2. Cambling
3. Jurkus

4. Maunders & Owen

کشور هدف اصلی این دیوان اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال می‌باشد و در این سازمان جهت استخدام، انتصاب، آموزش و استقرار کارکنان هزینه زیادی پرداخت می‌شود و این منابع جزء بیت‌المال محسوب می‌شوند؛ بنابراین باید از هدر رفتن و اتلاف نیروی انسانی جلوگیری شود. به همین خاطر به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی در این سازمان‌ها حائز اهمیت می‌باشد. در این تحقیق به دنبال این هستیم که بدانیم مهم‌ترین چالش‌های فراروی به کارگیری سیستم‌های حسابداری منابع انسانی در این سازمان کدامند تا بر آن اساس بتوانیم پیشنهاداتی را برای رفع این چالش‌ها ارائه نمائیم.

در این تحقیق فرضیه‌های زیر پایه‌گذاری شده‌اند:

فرضیه اول: عدم آگاهی مدیران مانع به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی شده است.

فرضیه دوم: عدم وجود استانداردی مبنی بر تأکید بر به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی مانع به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی شده است.

فرضیه سوم: عدم آگاهی حسابداران مانع به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی شده است.

فرضیه چهارم: عدم ارائه آموزش کافی در دانشکده‌های حسابداری و مدیریت مانع به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی شده است.

فرضیه پنجم: مشکلات پیاده‌سازی سیستم حسابداری منابع انسانی مانع به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی شده است.

مبانی نظری تحقیق

منابع انسانی را می‌توان اینگونه تعریف کرد: منابع انسانی شامل توانایی‌ها، دانش، مهارت و تجربه فردی کارکنان و مدیران سازمان است که آنها از طریق وظایف محوله در سازمان و همچنین اندوخته‌های فردی خود کسب کرده‌اند. در تعریفی دیگر می‌توان گفت منابع انسانی نمایان‌گر ذخیره دانش یک سازمان است که توسط کارکنان سازمان تجلی می‌یابد (جزنی، ۲۰۰۱، ۲۸-۲۷).

هر سازمان را هزینه‌های عملیاتی آن تشکیل می‌دهند که بخش قابل ملاحظه‌ای از آن به نیروی انسانی بر می‌گردد؛ بر این اساس چالش‌هایی فراروی به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی وجود دارد که شناسایی این چالش‌ها می‌تواند کمک شایانی در برقراری و به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی در سازمان‌ها نماید (طبرسا و پاکدل، ۲۰۰۷). این مهم محققان را بر آن داشته تا تحقیقاتی را در این زمینه انجام دهند. برای مثال صمدی و نصیری (۲۰۱۰) به بررسی موانع توسعه حسابداری منابع انسانی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس پرداخته‌اند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که عدم آگاهی از حسابداری منابع انسانی، هزینه بالای حسابداری منابع انسانی و پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی موانع عمده توسعه حسابداری منابع انسانی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس می‌باشند. موتمنی و همکارانش (۲۰۱۲) در تحقیق خود با عنوان «شناسایی و اولویت بندی موانع استقرار سیستم‌های حسابداری منابع انسانی در سازمان‌ها» به این نتیجه رسیدند که پیچیدگی الگوهای اندازه‌گیری در حسابداری منابع انسانی، نگرش و طرز برخورد مدیر در خصوص استفاده از سیستم‌های حسابداری منابع انسانی، دشواری گردآوری اطلاعات مرتبط با ارزش منابع انسانی، عدم آگاهی از مزایای سیستم حسابداری منابع انسانی، مقاومت کارکنان سازمان، هزینه بالای اجرای حسابداری منابع انسانی و عدم وجود یک سیستم استاندارد در مورد حسابداری منابع انسانی موانع عمده استقرار سیستم‌های حسابداری منابع انسانی در سازمان‌ها می‌باشند. غلامی (۲۰۰۶) نیز در تحقیق خود با عنوان «بررسی موانع و مشکلات پیاده سازی حسابداری منابع انسانی در ایران» به این نتیجه رسید که علت اصلی عدم پیاده‌سازی حسابداری منابع انسانی در ایران عدم آگاهی استفاده‌کنندگان، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و حسابداران کشورمان بوده و نیز دانشکده‌ها و مجامع حرفه‌ای کشور هم در جهت معرفی آن اقدام‌های موثری انجام ندادند.

با توجه به اینکه طبق ماده یک قانون دیوان محاسبات

حسابداری منابع انسانی اصطلاحی است که حرفه حسابداری از آن استفاده می‌کند تا مقدار و ارزش کارکنان را برای سازمانی که در آن کار می‌کنند، تعیین کند. یک مشاور دیگر مدیریت بنام استفن‌ناف^۱ (۱۹۸۳) از حسابداری منابع انسانی این تعریف را ارائه می‌دهد: اندازه‌گیری میزان ورودی‌های انسانی سازمان از قبیل استخدام، آموزش، تجربه و تعهد (وادی زاده و حیدری، ۲۰۰۹، ۲۱). فلام هولتز^۲ حسابداری منابع انسانی را شناسایی و کمی‌سازی و گزارش‌دهی دانش، مهارت‌ها و توانایی‌های کارکنان سازمان می‌داند (فلام هولتز، ۱۹۹۸، ۲۰). از یک دیدگاه حسابداری منابع انسانی دارای دو هدف زیر است:

۱. نشان دادن راه درست تفکر به مدیریت سازمان تا بداند که افراد، منابع پر ارزش سازمان هستند و تصمیم‌گیریهایی پرسنلی باید با در نظر گرفتن ارزش و بهای تمام شده نیروی انسانی اتخاذ شود.
 ۲. مهیا کردن اطلاعات لازم جهت اداره مؤثر و کارآمد نیروی انسانی توسط مدیریت. این سیستم اطلاعات لازم را در مورد ارزش افراد برای سازمان آماده می‌کند و به نیازهای خاص سازمان پاسخ می‌دهد (آذرگون، ۲۰۱۰).
- از دیدگاه دیگر، هدف حسابداری منابع انسانی این است که هنگام ارائه صورت‌های مالی سازمان، ظرفیت‌های بالقوه منابع انسانی را به لحاظ پولی توصیف نماید؛ که این مفهوم را از دو بعد می‌توان توصیف کرد:
- الف- سرمایه‌گذاری در منابع انسانی،
ب- ارزش منابع انسانی (وادی زاده و حیدری، ۲۰۰۹، ۲۳).
- دلایل توسعه حسابداری منابع انسانی را می‌توان مواردی چون؛ تغییر در الگوهای تولید، سازماندهی کار و الگوهای استخدامی؛ تغییر در قوانین و مقررات حکومتی؛ رشد و بهبود مدیریت منابع انسانی نسبت به قبل؛ توانایی اندازه‌گیری دارایی‌های نامشهود؛ تسهیل ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیرندگان در سیستم حسابداری سنتی و حفظ نیروی کار شایسته دانست (ختنلو و عبدل، ۲۰۰۸).

تعریف حسابداری نیازمند اشراف به خصوصیات، اطلاعات اقتصادی، فرآیند تشخیص اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات اقتصادی می‌باشد (هادیزاده، ۲۰۰۲). وظیفه حسابداری به طور کلی عبارت است از شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی و تلخیص آثار مالی معاملات، عملیات، فعالیت‌ها، شرایط و دیگر رویدادهای مالی مؤثر بر واحدهای اقتصادی و سپس انتقال و گزارش این آثار در قالب اطلاعات مفهوم و آگاهی بخش برای استفاده اشخاصی که در واحدهای اقتصادی ذی‌نفع یا ذی‌علاقه هستند و انتظار می‌رود که بر مبنای اطلاعات ارائه شده، در باره واحدهای اقتصادی قضاوت و تصمیم‌گیری کند (عالی ور، ۲۰۰۵، ۵-۴).

انجمن حسابداری آمریکا^۱ (۱۹۷۰) حسابداری منابع انسانی را فرآیند شناسایی و اندازه‌گیری داده‌های مربوط به منابع انسانی و گزارش این اطلاعات به گروه‌های ذی‌نفع و ذی‌علاقه می‌داند (ال مامون^۲، ۲۰۰۹). استفن و فرانکلین^۳ (۱۹۸۲) نیز حسابداری منابع انسانی را فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری و ارتباط اطلاعات منابع انسانی جهت تسهیل مدیریت اثربخش در سازمان تعریف نموده‌اند. فریدمن و لو^۴ (۱۹۷۴)، حسابداری منابع انسانی را روشی نظام‌مند برای اندازه‌گیری ارزش دارایی کارگر و مبالغ مربوط به دارایی‌های به وجود آمده که می‌تواند به فعالیت پرسنل نسبت داده شود، تعریف نموده‌اند. آقای وودراف. جی آر^۵ (۱۹۷۰) قائم مقام شرکت آر. جی. بی. تی^۶ حسابداری منابع انسانی را بدین صورت تعریف می‌کند: حسابداری منابع انسانی تلاشی در جهت شناسایی و گزارش سرمایه‌گذاری به عمل آمده در منابع انسانی یک سازمان است که در حال حاضر در حسابداری سنتی منظور نمی‌شود. اساساً حسابداری منابع انسانی یک سیستم اطلاعاتی است که مدیریت را در جریان تغییراتی که در طول زمان برای منابع انسانی و کسب و کار اتفاق افتاده است، قرار می‌دهد. به عقیده‌ی ام. ان بیکر^۷ (۱۹۷۴)

1. American Accounting Association (AAA)
2. Al mamun
3. Estiphen & Franklin
4. Friedman & Lev
5. Woodruff. jr
6. R. G. Batty
7. M.N Baker

8. Stephen Knauf
9. Flamholtz

گزارش شود رهنمود مشخصی وجود ندارد (هاروی و لوسچر^۲، ۲۰۱۹۹۰).

روش‌شناسی تحقیق

پژوهش حاضر از نوع تحقیقات کاربردی است و روش آن با توجه به ماهیت فرضیه‌ها و اهداف پژوهش، توصیفی-پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری این تحقیق شامل تمام حساب‌رسان کل، مدیران کل، سرحساب‌رسان ارشد و سرحساب‌رسان می‌باشد که تعداد کل آنها در اردیبهشت ماه سال ۱۳۹۰ حدوداً ۲۳۰ نفر بوده است. از این تعداد ۶۷ نفر با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده به عنوان نمونه آماری انتخاب شده‌اند. روش جمع‌آوری اطلاعات به دو صورت مطالعات کتابخانه‌ای و میدانی می‌باشد. ابزار جمع‌آوری داده‌ها در این تحقیق پرسش‌نامه‌ای است که از دو بخش: مشخصات جمعیت‌شناختی (جنسیت، سطح تحصیلات، پست سازمانی) پاسخ‌دهندگان، و سؤال‌هایی برای بررسی چالش‌های فراروی به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی تشکیل شده است. ضریب پایایی پرسش‌نامه چالش‌های فراروی به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی با استفاده از آلفای کرونباخ محاسبه شد و پایایی آن ۸۲٪ به دست آمد؛ که نشان از پایایی خوب پرسش‌نامه می‌باشد. برای تعیین روایی این پرسش‌نامه‌ها نیز از تعدادی از اساتید نظرخواهی شد و پس از اصلاحات لازم، روایی آنها مورد تأیید قرار گرفت. در این تحقیق آزمون کولوموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن توزیع داده‌های پرسش‌نامه و آزمون t تک نمونه‌ای مستقل برای اهمیت آزمون فرضیه‌ها و آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی اهمیت فرضیه‌ها مورد استفاده قرار گرفته است.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های آمار توصیفی در دو بخش یافته‌های توصیفی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی در جدول ۱ و میانگین سؤال‌های تحقیق در جدول ۲ بررسی شده‌اند.

برخی از مزایای حسابداری منابع انسانی عبارت‌اند از:

۱. چارچوبی برای تسهیل تصمیم‌گیری درست در مورد نیروی انسانی فراهم می‌کند.
 ۲. اطلاعات مورد نیاز در مورد بهای تمام شده را (با عنوان دارائی سازمان) فراهم می‌کند.
 ۳. زمینه‌انگیزش مدیریت سازمان را با در نظر گرفتن دیدگاه منابع انسانی در تصمیم‌گیری‌های مربوط به افراد سازمان، فراهم می‌کند (طبرسا و پاکدل، ۲۰۰۷).
 ۴. حسابداری منابع انسانی هزینه توسعه منابع انسانی را در سازمان‌ها منعکس می‌کند.
 ۵. به مدیریت کمک می‌کند تا سرمایه‌گذاری در منابع انسانی را با منافعی که از آنها به دست می‌آید مقایسه کند.
 ۶. به مدیریت در برنامه‌ریزی و اجرای سیاست‌های پرسنلی همانند جابجایی، تشویق، آموزش، بازنشستگی منابع انسانی کمک می‌کند (چاندر^۱، ۲۰۱۰).
 ۷. به فهم و ارزیابی قدرت داخلی یک سازمان کمک می‌کند و به مدیریت یاری می‌رساند تا بتواند شرکت را در میان بدترین و نامطلوب‌ترین شرایط به خوبی هدایت کند.
 ۸. اطلاعات ارزش‌مندی را در اختیار اشخاصی که علاقمند به سرمایه‌گذاری درازمدت در شرکت هستند می‌گذارد.
 ۹. در بهبود عملکرد و قدرت چانه‌زنی به کارکنان کمک می‌کند و باعث می‌شود که هر کدام سهم خود در بهبود کارایی شرکت را در برابر هزینه‌ای که به خاطر آنها بر شرکت تحمیل شده، درک نمایند (وادی زاده و حیدری، ۲۰۰۹، ۲۳).
- همچنین برخی از محدودیت‌های حسابداری منابع انسانی عبارت‌اند از:

۱. معیارهای اندازه‌گیری منابع انسانی از دقت لازم در اندازه‌گیری منابع انسانی برخوردار نیستند و هر کدام نقص‌های خاص خود را دارند.
۲. در باره این که چه اطلاعاتی از منابع انسانی و به چه شیوه این اطلاعات می‌بایستی در صورت‌های مالی

2. Harvey & Iuscher

1. Chandra

۱/۹۷	استاندارد حسابداری مشخصی که تعیین کند منابع انسانی به چه روشی مستهلک شود وجود ندارد.	عدم آگاهی حسابداران
۱/۹۶	به حساب هزینه منظور کردن کل مبالغ مربوط به جذب، آموزش، تخصیص، حفظ و نگهداری و به کارگیری منابع انسانی با اصل تطابق در حسابداری مغایر است با این وجود حسابداران در کشورمان از این موضوع آگاهی ندارند.	
۱/۸۱	حسابداران کشورمان از این موضوع که منابع انسانی را نیز همانند سایر دارایی‌ها می‌توان به عنوان دارایی در ترازنامه گزارش نمود، آگاهی ندارند.	
۲/۲۳	حسابداران کشورمان از روش‌های اندازه‌گیری منابع انسانی آگاهی ندارند.	عدم ارائه آموزش کافی
۲/۰۱	در دانشکده‌های حسابداری و مدیریت تحقیقات مفصلی در زمینه شناساندن و کاربرد و بررسی مزایا و محدودیت‌های حسابداری منابع انسانی انجام نمی‌شود.	
۲/۰۳	دانشکده‌های حسابداری و مدیریت اقدام موثری در جهت اهداف اصلی حسابداری منابع انسانی که گسترش کاربرد روش‌های معتبر و قابل اتکا برای سنجش و اندازه‌گیری منابع انسانی است انجام ندهاند.	
۱/۹۶	سیستم‌های فعلی حسابداری درگیر ساختار اقتصادی مبتنی بر سرمایه‌های مالی و فیزیکی هستند، دانشکده‌های حسابداری و مدیریت در جهت هماهنگ کردن این سیستم با ساختار اقتصادی مبتنی بر نیروی انسانی اقدامی نکرده‌اند.	مشکلات پیاده سازی
۲/۱۰	پیچیده‌بودن روش‌های ارزیابی دارایی‌های انسانی باعث عدم استقرار حسابداری منابع انسانی شده است.	
۱/۹۶	هزینه زیاد استقرار حسابداری منابع انسانی باعث عدم استقرار حسابداری منابع انسانی شده است.	
۱/۹۵	عدم داشتن نیروهای ماهر و متخصص باعث عدم استقرار حسابداری منابع انسانی شده است.	

تدوین گزاره‌ها برگرفته از طاهری (۲۰۱۱) است.

جدول شماره (۱): یافته‌های توصیفی و ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

متغیر	مولفه	فراوانی	درصد فراوانی
سطح تحصیلات	زیرلیسانس	۵	٪۷/۱۵
	لیسانس	۴۵	٪۶۲/۷
	فوق لیسانس	۱۵	٪۲۲/۴
پست سازمانی	دکتری	۵	٪۷/۱۵
	مدیر کل	۳	٪۴/۵
	حسابرس کل	۳۲	٪۴۷/۱۸
جنسیت	سر حسابرس ارشد	۱۷	٪۲۵/۴
	سر حسابرس	۱۵	٪۲۲/۴
	زن	۱۰	٪۱۴/۹
	مرد	۵۷	٪۸۵/۱

همان‌طور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود، بیش‌تر پاسخ‌دهندگان از نظر سطح تحصیلات دارای مدرک تحصیلی لیسانس هستند. از نظر پست سازمانی حسابرس کل و از نظر جنسیت بیش‌ترشان مرد می‌باشند.

(جدول ۲): میانگین سؤال‌های پرسش‌نامه

مفهوم	ابعاد	گزاره‌ها	میانگین
موانع به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی	عدم آگاهی مدیران	یکی از اهداف حسابداری منابع انسانی مهیا کردن اطلاعات لازم برای مدیریت جهت اداره موثر و کارآمد نیروی انسانی می‌باشد؛ ولی مدیران از این نقش حسابداری منابع انسانی آگاهی ندارند.	۲/۱۵
		یکی از اهداف حسابداری منابع انسانی ایجاد تفکر صحیح نسبت به دارایی‌های انسانی و میزان ارزش دارایی‌های انسانی است؛ ولی مدیران از این نقش حسابداری منابع انسانی آگاهی ندارند.	۱/۹۳
		حسابداری منابع انسانی سود غیر عملیاتی و بهره‌وری حاصل از سرمایه‌گذاری در منابع انسانی را اندازه‌گیری می‌کند؛ با این حال مدیران از این نقش حسابداری منابع انسانی آگاهی ندارند.	۱/۹۳
عدم وجود استاندارد	عدم وجود استاندارد	رهنمود یا فرآیند دقیق و مشخصی برای محاسبه ارزش منابع انسانی وجود ندارد.	۲/۱۸
		اینکه به چه شکل و سبکی ارزش دارایی‌های انسانی در صورت‌های مالی منظور شود، پرسشی است که هنوز در مورد آن اتفاق نظر وجود ندارد.	۱/۸۵

در این بخش یافته‌های آمار استنباطی تحقیق بررسی می‌گردند. بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف در جدول شماره (۳) آمده است. فرض انجام شده برای بررسی نرمال بودن داده‌های مربوط به موانع استقرار سیستم حسابداری منابع انسانی به صورت زیر می‌باشد:

توزیع داده‌ها نرمال است ($H_0: \mu = 0$)

توزیع داده‌ها نرمال نیست ($H_1: \mu \neq 0$)

در اینجا نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها مطرح می‌شوند. نتایج آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف نشان داد که توزیع کلیه نمرات نرمال است، بنابراین می‌توان برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده کرد. از آنجایی که مقیاس متغیرها کمی می‌باشد، به منظور بررسی فرضیه‌ها از آزمون t تک نمونه‌ای مستقل و برای رتبه‌بندی اهمیت فرضیه‌ها از آزمون فریدمن استفاده شده است. به منظور تحلیل داده‌ها، فرضیه‌های آماری را چنین تعریف می‌کنیم:

عوامل مورد نظر مانع به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی نشده‌اند ($H_0: \mu \leq 3$).

عوامل مورد نظر مانع به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی شده‌اند ($H_1: \mu < 3$).

همان‌طور که در جدول شماره (۴) مشاهده می‌شود؛ سطح معناداری به دست آمده (۰.۰۰۰) برای تمام فرضیه‌ها کمتر از سطح معناداری قابل قبول (۰/۰۵) بوده و از طرفی میانگین‌های بالا و پایین هر دو مثبت می‌باشند؛ و همان‌طور که مشاهده می‌شود تفاوت از میانگین برای تمام فرضیه‌ها از مقدار مورد آزمون (۳) بزرگ‌تر است، لذا فرض H_0 برای تمام فرضیه‌ها رد و فرض H_1 پذیرفته می‌شود. بدین معنی که بر اساس نظرسنجی به عمل آمده، عدم آگاهی مدیران از حسابداری منابع انسانی، عدم وجود استاندارد مبنی بر تأکید بر به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی، عدم آگاهی حسابداران، عدم ارائه آموزش کافی در دانشکده‌های مدیریت و حسابداری و مشکلات پیاده‌سازی سیستم حسابداری منابع انسانی، مانع به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی شده‌اند.

جدول شماره (۳): آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف

فرضیه‌ها	شاخص‌ها	آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف	
		حجم نمونه	مقدار Z سطح معناداری
فرضیه اول	عدم آگاهی مدیران	۶۷	۱/۰۲۳
فرضیه دوم	عدم وجود استاندارد	۶۷	۱/۲۶۴
فرضیه سوم	عدم آگاهی حسابداران	۶۷	۱/۲۶۰
فرضیه چهارم	عدم ارائه آموزش کافی	۶۷	۱/۶۰۵
فرضیه پنجم	مشکلات پیاده‌سازی	۶۷	۱/۴۹۵

با توجه به جدول شماره (۳)، سطح معناداری به دست آمده در آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف تمامی عوامل در نمونه مورد بررسی، از سطح معناداری قابل قبول (۰,۰۵) بزرگ‌ترند، در نتیجه فرض یک رد می‌شود و فرض صفر مبنی بر نرمال بودن توزیع کلیه داده‌ها پذیرفته می‌شود.

جدول شماره (۴): آزمون فرضیه‌ها

فرضیه‌ها	موانع استقرار سیستم حسابداری منابع انسانی	T	درجه آزادی	سطح معناداری	تفاوت از میانگین	
					کمینه	فاصله اطمینان از ۹۵٪
فرضیه اول	عدم آگاهی مدیران	۴۲/۹۰۴	۶۶	۰.۰۰۰	۳/۵۱۹۸	۳/۶۹۱۵۴
فرضیه دوم	عدم وجود استاندارد	۳۸/۸۴۴	۶۶	۰.۰۰۰	۳/۷۳۳۱	۳/۹۳۵۳۲
فرضیه سوم	عدم آگاهی حسابداران	۴۴/۵۸۲	۶۶	۰.۰۰۰	۳/۴۳۵۹	۳/۵۹۷۰۱
فرضیه چهارم	عدم ارائه آموزش کافی	۴۲/۶۱۷	۶۶	۰.۰۰۰	۳/۷۴۱۵	۳/۹۲۵۳۷
فرضیه پنجم	مشکلات پیاده‌سازی	۴۹/۴۰۱	۶۶	۰.۰۰۰	۳/۲۵۱۱	۳/۳۸۸۰۶

جدول شماره (۵): رتبه‌بندی اهمیت فرضیه‌ها

رتبه بر اساس میانگین	میانگین	فرضیه‌ها
سوم	۲/۹۵	۱- عدم آگاهی مدیران
اول	۳/۵۱	۲- عدم وجود استانداردی
چهارم	۲/۵۷	۳- عدم آگاهی
دوم	۳/۴۴	۴- عدم ارائه آموزش کافی در دانشکده‌های مدیریت و حسابداری
پنجم	۲/۵۳	۵- مشکلات پیاده‌سازی

نتایج حاصل از رتبه‌بندی اهمیت فرضیه‌ها در جدول (۵) آمده است. در این جدول فرضیه اول رتبه نخست را به خود اختصاص داده است؛ یعنی عدم وجود استانداردی مبنی بر تأکید بر به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی از نظر پاسخ‌دهندگان مهم‌ترین مانع به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی تلقی می‌شود و فرضیه پنجم یعنی؛ مشکلات پیاده‌سازی سیستم حسابداری منابع انسانی، رتبه آخر را در بین فرضیه‌ها به خود اختصاص داده از نظر پاسخ‌دهندگان، مشکلات پیاده‌سازی حسابداری منابع انسانی مانع مهمی برای به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی نبوده است.

نتیجه‌گیری

در این پژوهش تلاش گردید تا چالش‌های فراروی به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی که در سازمان‌های امروزی حائز اهمیت است مورد بررسی قرار گیرد. که نهایتاً نتایج آزمون تحلیلی نشان داد، تمام فرضیات تحقیق، مورد تایید قرار گرفته‌اند. بدین صورت که عدم آگاهی مدیران، عدم وجود استانداردی مبنی بر تأکید بر به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی، عدم آگاهی حسابداران، عدم ارائه آموزش کافی در دانشکده‌های حسابداری و مدیریت و مشکلات پیاده‌سازی سیستم حسابداری منابع انسانی مانع به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی در دیوان محاسبات کل کشور شده‌اند. این نتیجه‌گیری با نتایج تحقیق صمدی و نصیری (۲۰۱۰)، نتایج تحقیق مومنی و همکارانش (۲۰۱۲) و غلامی (۲۰۰۶) همسو می‌باشد. نتایج این تحقیق نشان داد که عدم وجود استانداردی مبنی بر تأکید بر به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی از نظر پاسخ

دهندگان مهم‌ترین مانع به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی تلقی می‌شود. بر اساس یافته‌های پژوهش موارد زیر برای تسهیل به کارگیری سیستم حسابداری منابع انسانی در دیوان محاسبات کل کشور پیشنهاد می‌شوند:

- آگاه نمودن مدیران از اهداف حسابداری منابع انسانی در مهیا کردن اطلاعات لازم برای مدیریت جهت اداره موثر و کارآمد نیروی انسانی و نیز نقش حسابداری منابع انسانی در ایجاد تفکر صحیح نسبت به دارایی‌های انسانی و اندازه‌گیری سود غیر عملیاتی و بهره‌وری حاصل از سرمایه‌گذاری در منابع انسانی.
- تعیین رهنمود یا فرآیندهای دقیق و مشخص برای محاسبه ارزش منابع انسانی و نیز تعیین استاندارد حسابداری مشخص برای مشخص کردن روش استهلاك منابع انسانی و تعیین شکل و سبکی برای منظور کردن ارزش دارای‌های انسانی در صورت‌های مالی.
- آگاه نمودن حسابداران کشورمان با روش‌های اندازه‌گیری منابع انسانی و مطلع نمودن آنها از این موضوع که به حساب هزینه منظور کردن کل مبالغ مربوط به جذب، آموزش، تخصیص، حفظ، نگهداری و به کارگیری منابع انسانی با اصل تطابق در حسابداری مغایر است و این‌که می‌توان منابع انسانی را نیز همانند سایر دارایی‌ها به عنوان دارایی در ترازنامه گزارش نمود.
- انجام تحقیقات در زمینه شناساندن و کاربرد حسابداری منابع انسانی و بررسی مزایا و محدودیت‌های آن و نیز شناساندن اهداف اصلی حسابداری منابع انسانی که گسترش و کاربرد روش‌های معتبر و قابل اتکا برای سنجش و اندازه‌گیری منابع انسانی است و همچنین انجام اقداماتی در جهت هماهنگ کردن سیستم‌های فعلی حسابداری که درگیر ساختار اقتصادی مبتنی بر سرمایه‌های مالی و فیزیکی هستند با ساختار اقتصادی مبتنی بر نیروی انسانی در دانشکده‌های حسابداری و مدیریت.

منابع

- آسان نمودن روش‌های ارزیابی دارایی‌های انسانی
و کاهش هزینه استقرار حسابداری منابع انسانی و نیز
تربیت نیروهای ماهر و متخصص برای حسابداری
منابع انسانی.

1. Al Mamun, S A. (2009), Human Resource Accounting (HRA) disclosure of Bangladeshi companies and its association with corporate characteristics, BRAC university journal, 1(1). 165-180.
2. Alivar. A. (2005), Industrial Accounting, Accounting and Auditing Research Technical Centre of Auditing Organization, volume. 1, Fifth Edition (in Persian).
3. Azargoon, HR. (2010), importance of human resource accounting in managers' decision making, Journal of Tadbir, 218(1). 44-41 (in Persian).
4. Bassi, I & Mamurrer, D. (2005), what to do when people are your most important? , handbook of business strategy, 6(8). 219 – 224
5. Chandra, A., (2010), Human resources accounting – accounting for the most valuable asset of an enterprise, journal of international business and cultural studies. 2 (4).150-166.
6. Flamholtz, EG., (1998), Human Resource Accounting, Jossey-bass Press, Los Angeles.
7. Gholami, SA., (2006), Obstacles and difficulties in the implementation of human resources accounting, Master's thesis in the field of Accounting, Shahid Beheshti University (in Persian).
- 8.
9. Hadizadeh, MR. (2002), Effects of human resource accounting on loan guarantee, Master's thesis in the field of Accounting, Shahid Beheshti University (in Persian).
10. Harvey M. G., and luschr. F. (1990), Balancing the intellectual capital, European management journal, 17(5). 162-180.
11. Hasan ghorban, Z. (2008), Evaluating the impact of Human Resource accounting system implementing on managers and investors decision making, Journal of

21. Taheri, A. (2011), Explained the challenges of human resource accounting system, Master's thesis in the field of public management, shahid Beheshti University (in Persian).
22. Vady Zadeh, K & Heidari, K. (2009), human resources accounting, Aseman negar press, one edition (in Persian).
- Economics and Management, 41(1). 33-19 (in Persian).
12. Javadian Syed, SR. (2008), Human Resource and Personnel Management, Negahe danesh press, fifth edition (in Persian).
13. Jazany, N. (2001), Human Resource Management, Ney press, second edition (in Persian).
14. Khatanlo, M & Abdul, R. (2008), A Conceptual Framework for Development of Human Resource Accounting, The Accounting and Auditing Developments Congress in the past two decades, (in Kermanshah, 2008) (in Persian).
15. Maunders, K & Owen, Gray.RD. (1987). Corporate Social Accounting. Hall.
16. Motameni, AR. Hemmati, A & Moradi, H. (2011), Identify and prioritize obstacles of human resources accounting systems in organizations, Journal of Labor and Society, 142(1). 51-58 (in Persian).
17. Nikkhah azad, A. & Mojtahedzadeh, V. (2009), Study the responsibility domain of independent in wives of users, Journal of Accounting and Auditing, Numbers 26 & 27 (in Persian).
18. Samadi, A & Nasir, H. (2010), Barriers to the development of human resource accounting in accepted companies at bourse, Journal of Society of CPAs, New Era, 11(1). 54-41(in Persian).
19. Tabarsa, A & Mohammadi, F. (2008), Human resource accounting with human resource valuation approach, Journal of Accounting, 195(1). 35-26(in Persian).
20. Tabarsa,GA & pakdel. S. (2007), Opportunities and challenges facing human resource accounting system with the new organization approach, Accounting Journal, 188(1). 41-27 (in Persian).