

طراحی فرآیند و تبیین الگویی جامع و یکپارچه حسابداری منابع انسانی برای ثبت احوال

امیر حسین امیرخانی^۱، سمینه رضائیان^۲

^۱ دانشیار دانشگاه پیام نور تهران - ایران (نویسنده مسئول)

^۲ دانشجوی دکتری دانشگاه پیام نور تهران - ایران

چکیده

حسابداری منابع انسانی شامل حسابداری مدیریت و کارکنان شرکت به عنوان سرمایه انسانی است که مزایای آینده را فراهم می‌کند. در رویکرد حسابداری منابع انسانی، هزینه‌های مربوط به منابع انسانی به عنوان دارایی در ترازنامه به شرح زیر گزارش می‌شود برخلاف رویکرد حسابداری سنتی که هزینه‌های مربوط به منابع انسانی یک شرکت را هزینه‌های صورت سود و زیان تلقی می‌کند که سود را کاهش می‌دهد. حسابداری منابع انسانی در فرایند اندازه‌گیری در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سازمانها اهمیت دارد. هدف از انجام پژوهش حاضر طراحی فرایند و تبیین و ارائه الگویی جامع و یکپارچه حسابداری منابع انسانی برای ثبت احوال استان تهران است. پژوهش حاضر از نوع توصیفی و کاربردی است. جامعه آماری پژوهش خبرگان و کارمندان حسابداری سازمان ثبت احوال استان تهران است که پس از بررسی و مصاحبه با تعدادی از خبرگان و کارمندان این سازمان، برای مدیریت منابع انسانی شاخص‌هایی همچون ارزش شغل، ارزش شاغل، ارزش بهره‌وری مورد انتظار و واقعی پرسنل، ذخیره هزینه‌های ارتقای بهره‌وری پرسنل و ارزش میزان کارایی پرسنل استخراج شده است و در نهایت این شاخص‌ها در ترازنامه و صورت سود و زیان سازمان ثبت احوال استان تهران گنجانده شده است.

واژه‌های کلیدی: منابع انسانی، ارزش شغل، حسابداری منابع انسانی، کارایی منابع انسانی.

۱. بیان مسئله

منابع انسانی یکی از بزرگترین دارایی‌های یک سازمان است. متأسفانه در هیچ یک از گزارش‌های سالانه سازمان هیچ گونه قانون قانونی وجود ندارد. گاهی اوقات، ارزش منابع انسانی ممکن است فراتر از ارزش دارایی‌های ملموس سازمان افزایش یابد، اما روش حسابداری معمولی، ثبت و تشخیص ارزش منابع انسانی را تسهیل نمی‌کند. به عنوان مثال، اعلام بازنشستگی بیل گیتس از شرکت مایکروسافت قیمت سهام این شرکت را به شدت کاهش داد؛ اما، روش حسابداری متعارف شرکت نشان نمی‌دهد چنین تاثیری بر جنبه مالی شرکت داشته باشد در حالی که در واقعیت وضعیت کاملاً متفاوت از آنچه ادعا شده است. وظیفه اصلی حسابداری منابع انسانی مدیریت هزینه‌های سازمانی است که منافع آتی را برای توسعه سازمان فراهم می‌کند. (ارکان، ۲۰۱۶). در اینجا مخارج مربوط به منابع انسانی برخلاف سیستم قدیمی حسابداری به عنوان دارایی در ترازنامه ثبت می‌شود که این هزینه‌ها هزینه‌هایی محسوب می‌شوند که سود خالص یک سازمان را کاهش می‌دهد. علاوه بر این، فرایند اندازه‌گیری حسابداری منابع انسانی در هرگونه تصمیم‌گیری مربوط به سازمان نقش دارد. اگرچه تاریخ حسابداری منابع انسانی را می‌توان در ایالات متحده دنبال کرد، اما سهم آن در رشد حسابداری منابع انسانی از کشورهای مختلف دیگر بوده است به گفته محققان و کارشناسان حسابداری منابع انسانی، ارزیابی منابع انسانی ناموفق است. این به این دلیل است که آنها معتقدند برخورد با مردم به عنوان دارایی‌ها نادرست است (مایو، ۲۰۱۶). برای اجرای تمرین مناسب حسابداری منابع انسانی، طرفداران باید از دو جنبه مهم آگاه باشند. اول از همه، آنها باید در مورد نحوه عملکرد توضیحات خود روشن باشند و همچنین نحوه تطبیق آن با سایر آثار و نظریه‌های پذیرفته شده را نشان دهند. به عنوان مثال، تظاهرات آنها باید به این پرسش ساده پاسخ دهد "چگونه یک مفهوم دارایی‌های انسانی با سایر مفاهیم تجاری فعلی مطابقت دارد و کار می‌کند؟" متعاقباً، طرفداران باید نحوه اندازه‌گیری مفهوم نظریه خود را توضیح دهند. این جنبه‌ها از نیازهای علمی بسیار اساسی و مهم هستند، به عنوان مثال، اگر ارزش دارایی را نمی‌توان به درستی اندازه‌گیری کرد، نمایش اثرات ارزش دارایی‌ها غیرممکن است. به طور کلی، مدیران حسابداری و مالی با پیشنهادات ارزیابی منابع انسانی موافق نیستند. در نتیجه، حامیان دارایی حسابداری منابع انسانی در اجرای شیوه‌های منابع انسانی شکست خورده‌اند. دلیل اصلی اعتراض آنها این است که روش حسابداری منابع انسانی پیشنهادی بسیار متفاوت از تکنیک‌های ارزیابی منابع انسانی شناخته شده است و بنابراین دشوار است نشان دهد که کارکنان دو آزمون یک دارایی را برآورده می‌کنند. دارایی‌ها باید درآمدهای آتی برای حسابداران ایجاد کنند و توسط سازمان کنترل شوند؛ اما، در مورد منابع انسانی، جریان واقعی یا حاشیه‌ای درآمد ناشی از اندازه‌گیری دقیق منابع انسانی است که توسط حسابداران و سایر مدیران مالی قابل قبول نیست. (هیدالگو و همکاران، ۲۰۱۵) علاوه بر این، دارایی‌های منابع انسانی نمی‌تواند متعلق به سازمان باشد یا به فروش برسد و بنابراین با سایر دارایی‌ها متفاوت خواهد بود. به طور مشابه، تصور گسترده از اقتصاد دانش، مفهوم مالکیت فکری را توسعه داده است که شامل سرمایه فکری به عنوان یکی از دارایی‌های مهم برای گزارش‌های شرکت‌ها می‌شود.

برای مشارکت در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی، کاربران حسابداری باید اطلاعات دقیق‌تری در رابطه با حسابداری مالی و مدیریتی داشته باشند. چنین اطلاعاتی می‌تواند ارزش اضافی را برای حسابداری مالی و مدیریتی ارائه دهد.

Arkan

Mayo

Hidalgo

انتقال جهانی از اقتصادهای تولیدی به خدمات و بعداً به اقتصادهای مبتنی بر دانش تمرکز بیشتری بر منابع کارکنان به دلیل کمبود مهارت های جهانی و دانش داخلی پیچیده تر شرکت دارد که ممکن است در صورت ترک کارمند از سازمان از بین برود. (آرکان، ۲۰۱۶). اقتصاددانان به عنوان مهمترین منبع به این دلیل که منابع دیگر را کنترل و هدایت می کند، به رسمیت شناخته شده است، افراد درون یک سازمان مستقیماً بر موفقیت یا شکست آن سازمان تأثیر می گذارند. در نتیجه اهمیت آن، علاقه خاصی به حسابداری منابع انسانی ایجاد شده است که در آن مدل ها و تکنیک های زیادی برای ارزش گذاری گسترده منابع انسانی پیشنهاد شده است. علیرغم تحقیقات قوی هنوز بحث های زیادی در مورد اینکه آیا منابع انسانی باید در صورتهای مالی گنجانده شود یا حذف شوند وجود دارد. از لحاظ تاریخی، حسابداری منابع انسانی را به عنوان دارایی در صورت وضعیت مالی به رسمیت نشناخته است، به دلیل کمبود معیارهای قابل قبول برای افراد تحت اشتغال و همچنین به دلیل عدم وجود مدلهای مناسب برای استفاده در نسبت دادن ارزش به منابع انسانی به بدیهی است، شکاف دانش از این نوع، سوالاتی را برای شیوه های حسابداری ایجاد می کند که سرمایه انسانی در آن تمرکز دارد. حسابداری منابع انسانی این پتانسیل را دارد که یک راه حل جایگزین مفید برای تصمیم گیری مدیریت به ویژه در مورد کفایت منابع انسانی در چارچوب سلامت مالی مشاهده کند (باراکو، ۲۰۱۸). با این حال تا به امروز، نیاز به ایجاد یک بستر معتبر برای حسابداری منابع انسانی، به ویژه از طریق دستیابی به نتایج تحقیقات کیفی قوی، وجود دارد. به این ترتیب این مقاله امکان گنجاندن منابع انسانی در تعریف دارایی را تجزیه و تحلیل می کند، انواع مخارج مورد نیاز در صورت های مالی را تعریف می کند و انواع افشای لازم برای ارائه دارایی های منابع انسانی را پیشنهاد می کند.

۲. تاریخچه حسابداری منابع انسانی

ویلیام پتی پیشگام این مسیر بود. اولین تلاش برای ارزش گذاری انسانها از نظر پولی در سال ۱۶۹۱ توسط وی انجام شد. پتی معتقد بود که نیروی کار "پدر ثروت" است و باید بدون شک در هر برآوردی از ثروت ملی گنجانده شود. تلاشهای بیشتری توسط ویلیام فار در سال ۱۸۵۳، ارنست انگل در ۱۸۸۳ انجام شد. کار واقعی تنها زمانی آغاز شد که دانشمندان رفتاری از روش حسابداری مرسوم در مورد عدم ارزش گذاری منابع انسانی در کنار سایر منابع به شدت انتقاد کردند. در نتیجه، حسابداران و اقتصاددانان به این واقعیت پی بردند که باید روش مناسبی برای یافتن هزینه و ارزش افراد برای سازمان ایجاد شود. برای مدت زمان طولانی، تعدادی از متخصصان روی آن کار کرده و مدلهای خاصی را برای ارزیابی منابع انسانی تولید کرده اند. مهمترین آنها شولتز، فلامولتز، لاو و شوارتز و کنات سینگلر هستند. حسابداری منابع انسانی ابتدا با اقدامات ساده ای برای تبدیل داده های خروجی به مشارکت آغاز شد. وقتی یک برنامه منابع انسانی داشت باشد، بر تغییر در خروجی به ویژه برای سازمانهایی که بر اساس سود فعالیت می کنند، تأثیر می گذارد، ارزش آن با محاسبه سهم سود تعیین می شود. (باراکو، ۲۰۱۸).

^۱Barako

^۲Peti

^۳Ernest angel

^۴Flamholtz

^۵Lowe and showarts

^۶Kenat signer

^۷Barako

رنسیس لیکرت در ۱۹۶۰ اولین کسی بود که در زمینه منابع انسانی تحقیق کرد و بر اهمیت فشارهای قوی بر متغیرهای کیفی HR و مزایای آن در دراز مدت بر اساس مدل لیکرت، متغیرهای انسانی را می توان به سه دسته تقسیم کرد: (۱) متغیرهای علی؛ (۲) متغیرهای مداخله کننده؛ و (۳) متغیرهای نتیجه نهایی. تعامل بین متغیرهای علی و مداخله گر بر متغیرهای نهایی از طریق رضایت شغلی، هزینه ها، بهره وری و درآمد تأثیر می گذارد. از نظر تاریخی اولین تلاش سیستماتیک در ارزیابی توسط شرکت بری کلمبوس در سال ۱۹۶۷ انجام شد. افتتاح روشهای حسابداری منابع انسانی که توسط شرکت توسعه یافته است تا بتوانند برآورد دقیق ارزش دارایی های انسانی سازمان را گزارش دهند. هزینه های انباشته تحت دسته های جذب؛ آموزش رسمی و آشنایی؛ آموزش و آشنایی غیر رسمی؛ تجربه؛ و توسعه محاسبه شد. هزینه های زندگی کاری مورد انتظار افراد (یا گاهی دوره های کوتاهتر) استهلاک شد و هزینه های بدون استهلاک (برای مثال، هنگامی که فردی شرکت را ترک کرد) حذف شد. یعنی امروزه به عنوان رویکرد هزینه تاریخی برای ارزش گذاری کارکنان شناخته می شود. پیشرفت در طول سالها به تکامل سایر مبانی ارزش گذاری، که اطلاعات تکمیلی را ارائه کرده اند، کمک می کند. (دفت، ۲۰۰۶) امروزه آنها در سه دسته اصلی یعنی هزینه جایگزینی، ارزش فعلی درآمدهای آینده و ارزش فعلی برای سازمان، یعنی سهم سود قرار می گیرند. منابع انسانی یکی از ارزشمندترین دارایی ها است و نیازی به گفتن نیست که انسانها بهترین ماشینها، انسانها و پول را هماهنگ می کنند. البته رایانه ها ممکن است منابع انسانی را به چالش بکشند اما رایانه یک مغز نیست و به سادگی دستورات انسانی را انجام می دهد. بنابراین، حسابداری چنین منابع انسانی برای سازمان بسیار ضروری است.

حسابداری منابع انسانی:

- ۱- کمیته حسابداری منابع انسانی انجمن حسابداری آمریکا آن را چنین تعریف می کند: "حسابداری منابع انسانی فرایند شناسایی و اندازه گیری داده های مربوط به منابع انسانی و انتقال این اطلاعات به افراد علاقه مند است." به زبان ساده، این فرمت اصول حسابداری تطبیق هزینه ها و درآمدها و سازماندهی داده ها برای انتقال اطلاعات مربوطه از نظر مالی است.
- ۲- وودروف جونیور، نایب رئیس شرکت بری آئین را چنین تعریف می کند: "حسابداری منابع انسانی تلاشی برای شناسایی و گزارش سرمایه گذاری های انجام شده در منابع انسانی یک سازمان است که در حال حاضر در شیوه های معمول حسابداری حساب نشده است. اساساً این یک سیستم اطلاعاتی است که به مدیریت می گوید در طول زمان چه تغییراتی در منابع انسانی مشاغل ایجاد می شود.
- ۳- بیکر حسابداری منابع انسانی را چنین تعریف می کند: "حسابداری منابع انسانی اصطلاحی است که حرفه حسابداری برای تعیین هزینه و ارزش کارکنان در سازمان استخدام کننده به کار می برد."

^Likert

^RG Barry Corporation of Columbus

^Daft

^International Accounting Standards Board (IASB)

^Junior Vewedorof

^Beker

"به طور خلاصه، حسابداری منابع انسانی هنر ارزش گذاری، ثبت و ارائه منظم ارزش منابع انسانی در دفاتر است. به دفاتر یک سازمان این تعریف ویژگیهای مهم زیر را در حسابداری منابع انسانی نشان می دهد:

۱. ارزیابی منابع انسانی

۲. ثبت ارزش گذاری در دفاتر حساب

۳. افشای اطلاعات در صورتهای مالی مشاغل.

اهمیت حسابداری منابع انسانی: منابع انسانی حسابداری اطلاعات مفیدی را در اختیار مدیران، تحلیلگران مالی و کارکنان قرار می دهد که در زیر آمده است:

۱- حسابداری منابع انسانی به مدیریت در استخدام، تعیین و استفاده از منابع انسانی کمک می کند.

۳- مبنایی برای برنامه ریزی دارایی های فیزیکی در مقابل منابع انسانی فراهم می کند.

۴. امر در ارزیابی هزینه های انجام شده برای ارائه آموزش و آموزش بیشتر به کارکنان از نظر مزایای ناشی از شرکت کمک می کند.

۵- به شناسایی علل جابجایی زیاد نیروی کار در سطوح مختلف کمک می کند افراد دیگر و انجام اقدامات پیشگیرانه برای مهار آن.

۶- امر در تعیین علت واقعی بازگشت سرمایه پایین، مانند استفاده نادرست یا کم استفاده از دارایی های فیزیکی یا منابع انسانی یا هر دو کمک می کند.

۷. به درک و ارزیابی قدرت درونی یک سازمان کمک می کند و به مدیریت کمک می کند تا شرکت را در شرایط نامطلوب و نامطلوب به خوبی هدایت کند.

۸. اطلاعات ارزشمندی را برای افراد علاقه مند به سرمایه گذاری بلند مدت در شرکت ارائه می دهد.

۹. به کارکنان در بهبود عملکرد و قدرت چانه زنی کمک می کند. این امر به هر یک از آنها کمک می کند تا سهم خود را در جهت بهبود شرکت نسبت به هزینه های انجام شده توسط شرکت برای او درک کنند.

۳. اهداف حسابداری منابع انسانی

هدف حسابداری منابع انسانی به تصویر کشیدن پتانسیل منابع انسانی از نظر پولی و در عین حال ارائه صورت های مالی سازمان است. این مفهوم را می توان از دو بعد مورد بررسی قرار داد: (۱) سرمایه گذاری در منابع انسانی. و (۲) ارزش منابع انسانی. (۳) هزینه ای که برای جذب، استخدام نیروی انسانی و آموزش و توسعه کیفیت منابع انسانی انجام می شود، سرمایه گذاری در منابع انسانی است. ثمرات چنین سرمایه گذاری هایی افزایش بهره وری و سود برای سازمان است. بازدهی که سرمایه گذاری ایجاد می کند، اساس ارزش منابع انسانی محسوب می شود. اهداف اصلی حسابداری منابع انسانی بهبود مدیریت با تجزیه و تحلیل سرمایه گذاری در حسابداری منابع انسانی افراد را به عنوان دارایی خود در نظر بگیرید جذب و حفظ افراد واجد شرایط هدف اصلی حسابداری منابع انسانی، تسهیل مدیریت برای به دست آوردن اطلاعات در مورد هزینه و ارزش منابع انسانی است. حسابداری منابع انسانی میزان منابع انسانی را آشکار می کند و نشان دهنده کنترل صحیح حفاظت، کاهش است در دیدگاه مناسب این اطلاعات را در مورد هزینه منابع انسانی در اختیار افراد علاقه مند قرار می دهد و به طور متناظر آن را با سود حاصل از استفاده از آن مقایسه می کند. هدف حسابداری منابع انسانی صرفاً به رسمیت شناختن ارزش

همه منابع مورد استفاده سازمان نیست، بلکه شامل موارد زیر است: مدیریت منابع انسانی که کمیت و کیفیت کالا و خدمات را افزایش می دهد. هدف اساسی حسابداری منابع انسانی تسهیل کارایی منابع انسانی است. اساساً برای برخورداری از منابع انسانی به عنوان دارایی، تولید داده های انسانی در مورد منابع انسانی، تعیین ارزش به منابع انسانی و ارائه دارایی های انسانی در ترازنامه تصویب شده است.

حسابداری منابع انسانی در گزارشگری مدیریتی و تصمیم گیری

علاوه بر گزارش مالی خارجی، حسابداری منابع انسانی ممکن است به عنوان یک ابزار مدیریتی برای کمک به تصمیمات مدیریتی مفید باشد که به اهداف استراتژیک بلندمدت و سودآوری شرکت کمک می کند. حسابداری منابع انسانی می تواند نقش مهمی در تصمیم گیری های داخلی مدیریتی داشته باشد و اقدامات حسابداری منابع انسانی می تواند برای نشان دادن این که سرمایه گذاری در منابع انسانی شرکت ممکن است منجر به سود طولانی مدت شود، مورد استفاده قرار گیرد. شرکت (بولن، ۲۰۱۷). هنگامی که مدیران فرایند اندازه گیری حسابداری منابع انسانی را در نظر می گیرند و منابع انسانی را به عنوان دارایی های سرمایه ای در نظر می گیرند، به احتمال زیاد تصمیماتی را اتخاذ می کنند که با کارکنان شرکت به عنوان سرمایه گذاری بلند مدت شرکت تلقی می شود. فلامهولتز (۱۹۷۹) الگوی حسابداری منابع انسانی را بر اساس رویکرد "سیستم های روانشناختی (PTS)" در اندازه گیری سازمانی توصیف می کند. بر اساس رویکرد PTS، دو عملکرد اندازه گیری عبارتند از:

۱- عملکرد فرآیند در فرایند اندازه گیری و

۲- اطلاعات عددی از خود اعداد.

در حالی که یکی از نقشهای حسابداری منابع انسانی ارائه اقدامات عددی است، نقش مهمتر خود فرآیند اندازه گیری است. فرایند اندازه گیری حسابداری منابع انسانی به عنوان یک عملکرد دوگانه تلاش می کند تا تشخیص دهد که سرمایه انسانی برای بهره وری و رشد کوتاه مدت و بلند مدت سازمان بسیار مهم است. هنگامی که مدیران فرایند اندازه گیری منابع انسانی را طی می کنند، بیشتر تمرکز خود را بر سمت انسانی سازمان می گذارند و به احتمال زیاد منابع انسانی را به عنوان منابع سازمانی ارزشمندی در نظر می گیرند که باید مدیریت شوند (بولن، ۲۰۱۷) به عنوان مثال در تصمیم احتمالی اخراج، با استفاده از اقدامات حسابداری منابع انسانی علاوه بر اقدامات حسابداری سنتی، احتمالاً مدیریت هزینه های پنهان منابع انسانی شرکت و پیامدهای بلندمدت بر دارایی های انسانی را مشاهده می کند. این به این دلیل است که حسابداری منابع انسانی منابع انسانی را دارایی یا سرمایه گذاری می داند که باید برای بهره وری بلند مدت حفظ شود (بولن، ۲۰۱۷). اخراج ممکن است بر سودهای بلندمدت ناشی از کاهش بهره وری، هزینه های استخدام مجدد و بازآموزی در هنگام بازگشت کسب و کار و هزینه های روحیه پایین تر نیروی کار موجود تأثیر بگذارد. اگر مدیریت هزینه های واقعی اخراج ها را کمی کند، ممکن است مدیریت تمایل چندانی به استفاده از اخراج ها به عنوان راهی برای کاهش هزینه ها و افزایش سود کوتاه مدت به قیمت بهره وری طولانی مدت و سود نداشته باشد (بولن، ۲۰۱۷).

۴. مدل های اندازه گیری حسابداری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی ممکن است از نظر هزینه منابع انسانی یا از نظر ارزش منابع انسانی اندازه گیری شود. طبق مدل فلامهولتز (۱۹۷۳) برای اندازه گیری هزینه های منابع انسانی اصلی، هزینه های منابع انسانی را می توان بر اساس دو دسته

اصلی هزینه های تحصیل و هزینه های آموزش توضیح داد. هزینه های خرید شامل هزینه های مستقیم استخدام، انتخاب، استخدام و استقرار و هزینه های غیر مستقیم ارتقا یا استخدام از داخل شرکت است. هزینه های یادگیری شامل هزینه های مستقیم آموزش رسمی و جهت دهی و آموزش حین کار است. در سیستم حسابداری منابع انسانی، این هزینه ها هستند.

فلامهولتز (۱۹۹۹) خاطرنشان کرد که مفهوم ارزش منابع انسانی از نظریه ارزش اقتصادی کلی نشأت می گیرد و مانند همه منابع مردم دارای ارزش هستند زیرا نمی توانند خدمات آینده را ارائه دهند؛ بنابراین، همانطور که فلامهولتز خاطرنشان می کند، ارزش فرد برای یک سازمان را می توان به عنوان ارزش فعلی خدمات آینده ای که فرد انتظار می رود برای مدت زمانی که انتظار می رود فرد در سازمان باقی بماند، ارائه دهد. مدل ارزیابی پاداش تصادفی که ابتدا توسط فلامهولتز (۱۹۷۱) برای ارزیابی منابع انسانی توسعه داده شد و در بیشتر توضیح داده شد، یک فرآیند چهار مرحله ای مرحله ای است:

گام اول با تعریف وضعیتهای مختلف خدمات یا موقعیتهای سازمانی که ممکن است یک فرد در سازمان می تواند داشته باشد.

گام دوم: تعیین ارزش هر وضعیت برای سازمان است، مقادیر وضعیت خدمات که می تواند با استفاده از روشهای مختلفی مانند روش قیمت-کمیت یا روش درآمد محاسبه شود.

گام سوم: مدت تصدی یا عمر خدماتی مورد انتظار فرد در سازمان محاسبه می شود و احتمال تحرک فرد یا احتمال اینکه فرد در هر زمان ممکن در زمانهای معین آینده اشغال کند از داده های بایگانی مشتق می شود.

گام چهارم: جریانهای نقدی مورد انتظار آینده که شخص ایجاد می کند به منظور تعیین ارزش فعلی تنزیل می شود. به گفته فلامهولتز (۱۹۹۹)، ارزش یک جنبه دوگانه وجود دارد. اول، "ارزش مشروط مورد انتظار"، مبلغی است که سازمان می تواند به طور بالقوه از خدمات خود دریافت کند در صورتی که فرد در طول عمر مفید تولیدی خود دارای عضویت سازمانی باشد. دوم، "ارزش قابل پیش بینی مورد انتظار" شخص.

لو و همکاران (۱۹۹۸) یک مدل^۱ جایگزین برای سرمایه انسانی با محاسبه ارزش فعلی درآمدهای آینده گذاری پیشنهاد می کند که در آن میزان سرمایه از طریق شرایط طبیعی و اجتماعی محیط تعیین می شود. با استفاده از رویکرد بهره مرکب، این روش سه عامل را برای ارزش گذاری سرمایه انسانی تجسم می دهد. اینها شامل ارزش سرمایه ای هزینه زندگی، ارزش سرمایه گذاری هزینه آموزش حرفه ای و ارزش حاصل از تجربه. متناوباً، ترنر (۱۹۹۶) به چارچوبی که توسط کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری صادر شده است اشاره می کند و استفاده از ارزش فعلی ارزش افزوده توسط شرکت را توصیه می کند و دارایی ها را با چهار روش هزینه تاریخی، هزینه جاری، ارزش تحقق پذیر و فعلی اندازه گیری می کند. کاسیو (۱۹۹۸) روشی را برای سنجش سرمایه انسانی بر اساس شاخص های سرمایه انسانی نوآوری، نگرش کارکنان و موجودی کارکنان آگاه پیشنهاد کرد. بر اساس این روش، نوآوری به آپریموم فرمان می دهد و بنابراین باید اندازه گیری شود، به عنوان مثال با مقایسه حاشیه سود ناخالص محصولات جدید با حاشیه سود محصولات قدیمی. نگرش های کارکنان برای پیش بینی رضایت و حفظ مشتری، شاخص مهمی از سرمایه انسانی است و بنابراین باید اندازه گیری شود، همچنین معیارهای تصدی، گردش مالی، تجربه و یادگیری باید اندازه گیری شود.

^۱ Lev & et al

^۲ Turner

^۳ Casio

۵. روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع توصیفی و کاربردی است. جامعه آماری پژوهش خبرگان و کارمندان حسابداری سازمان ثبت احوال استان تهران است که از طریق مصاحبه با ۱۵ نفر از خبرگان و کارمندان این سازمان، شاخص های حسابداری مدیریت منابع انسانی شناسایی شده است.

۶. یافته های پژوهش

در جدول ۱ شاخص های استخراج شده از پژوهش های پیشین و مصاحبه برای طراحی الگوی جامع حسابداری منابع انسانی ارائه شده است. این شاخص ها به دو گروه بدهکار و بستانکار قرار می گیرند. در طراحی مدل جامع حسابداری منابع انسانی به ویژگی های شغل و فرد توجه شده است و در نهایت میزان عملکرد واقعی آنها با عملکرد مورد انتظار سنجیده می شود تا ارزش ویژه ی عملکرد منابع انسانی مشخص شود.

جدول ۱. ماهیت شاخص های استخراج شده

بستانکار	بدهکار
ذخیره هزینه های ارتقای بهره وری پرسنل	ارزش شغل
ارزش بهره وری مورد انتظار پرسنل	ارزش شاغل
	ارزش میزان کارایی پرسنل
	ذخیره های ارتقای پرسنل سازمان
	خالص ارزش بهره وری واقعی پرسنل
	ارزش بهره وری مورد انتظار پرسنل

ارزش شغل: این شاخص ماهیت بدهکاری دارد و هدف آن سنجش تفاوت هزینه های جاری پرسنل همچون دستمزد، بیمه و پاداش در مقابل خدماتی که انجام می دهند، است.
 ارزش شاغل: هر شغلی دارای مجموعه ای از وظایف و ویژگی ها است که توانمندی و دانش خاصی را می طلبد که این ویژگی ها به شغل ارزش و رتبه خاصی می دهد همانند سمت مدیریت و سمت کارمند که نیازمند تخصص و سابقه کاری متفاوتی می باشند.

ارزش میزان کارایی پرسنل: عبارت است از میزان کارایی پرسنل در یک دوره زمانی.
 ذخیره هزینه های ارتقای بهره وری پرسنل: مجموعه هزینه هایی است که برای افزایش میزان توانمندی، مهارت و سطح اطلاعات پرسنل در نظر گرفته شده است.
 ارزش بهره وری مورد انتظار پرسنل: میزان بهره وری پیش بینی شده برای هر شغلی است که پرسنل در آن به ایفای نقش می پردازند.

جدول ۲. فرم ترازنامه منابع انسانی

فرم ترازنامه منابع انسانی	
برای سازمان ثبت احوال استان تهران	
برای دوره مالی منتهی به ۱۴ / /	
ارزش شغل فرد	ذخیره هزینه های ارتقای بهره وری پرسنل
ارزش شاغل	ارزش بهره وری مورد انتظار پرسنل
ارزش میزان کارایی پرسنل	ارزش ویژه منابع انسانی
مجموع (ریال)	

برای طراح الگوی جامع حسابداری منابع انسانی سازمان ثبت احوال استان تهران، شاخص های فوق به ترازنامه و صورت زود و زبان این سازمان اضافه می گردد. جدول ۱ فرم ترازنامه منابع انسانی ارائه شده است که مشاهده می شود ارزش شغل فرد، ارزش شاغل، ارزش میزان کارایی پرسنل در قسمت راست ترازنامه و ذخیره هزینه های ارتقای بهره وری پرسنل و ارزش بهره وری مورد انتظار پرسنل در قسمت چپ ترازنامه قرار گرفته است.

در جدول ۳ فرم ترازنامه و ارزش ویژه منابع انسانی ارائه شده است. به عبارتی ترازنامه منابع انسانی در این جدول به قسمت راست و چپ ترازنامه کلی سازمان ثبت احوال استان تهران اضافه شده است. در سمت راست ترازنامه، ارزش شغل فرد و ارزش شاغل به دارایی ها اضافه می گردد اما ذخیره های ارتقای پرسنل و ارزش بهره وری مورد انتظار منابع انسانی از آنها کسر می گردد. همچنین ارزش ویژه منابع انسانی در قسمت چپ ترازنامه همراه با بدهی ها و حقوق صاحبان سهام قرار می گیرد.

جدول ۳. فرم ترازنامه و ارزش ویژه منابع انسانی

فرم ترازنامه و ارزش ویژه منابع انسانی	
برای سازمان ثبت احوال استان تهران	
برای دوره مالی منتهی به ۱۴ / /	
دارایی ها	بدهی ها
دارایی های جاری	بدهی های کوتاه مدت
دارایی های غیر جاری	بدهی های بلند مدت
مجموع دارایی ها	مجموع بدهی ها
ارزش منابع انسانی	حقوق صاحبان سهام
ارزش شغل فرد	مجموع حقوق صاحبان سهام
ارزش شخص شاغل	ارزش ویژه منابع انسانی
کسر می شود:	
ذخیره های ارتقای پرسنل سازمان	
خالص ارزش بهره وری واقعی پرسنل	
کسر می شود:	
ارزش بهره وری مورد انتظار پرسنل	

مجموع خالص دارایی ها و ارزش	مجموع بدهی ها، حقوق صاحبان سهام و
نیروی انسانی (ریال)	ارزش ویژه منابع انسانی

با توجه به این که تعدیل نیروی انسانی می تواند برای سازمان ثبت احوال سود یا زیانی به همراه داشته باشد، لازم است که در صورت سود و زیان این تغییرات گزارش شود. در جدول ۴ فرم صورت سود (زیان) و خالص ارزش منابع انسانی گزارش شده است. ملاحظه می شود که سود (زیان) حاصل از تعدیل ارزش منابع انسانی پس از کسر هزینه های اداری و خدماتی و قبل از سود (زیان) عملیاتی در صورت سود و زیان لحاظ گردیده است.

جدول ۴. فرم صورت سود (زیان)

فرم صورت سود (زیان)	
برای سازمان ثبت احوال استان تهران	
برای دوره مالی منتهی به ۱۴ / /	
*****	فروش خالص
*****	کسر می شود: بهای تمام شده خدمات
*****	سود ناویژه
	کسر می شود:
*****	هزینه های اداری
*****	هزینه های خدماتی
*****	سود (زیان) حاصل از تعدیل ارزش منابع انسانی
*****	سود (زیان) عملیاتی
	کسر می شود: هزینه های مالی
	سود قبل از کسر مالیات
*****	کسر مالیات
	سود خالص پس از کسر مالیات

۷. نتیجه گیری

- ۱- عدم تشخیص ارزش منابع انسانی در صورتهای مالی منجر به تعدادی نتایج گمراه کننده شده است مانند (۱) کاهش ارزش دارایی ها در جایی که سرمایه گذاران بالقوه می خواهند ارزش منابع انسانی در سازمان را بدانند و در آنجا تحلیلگران می خواهد بهترین بازده سرمایه گذاری را محاسبه کند در صورتی که تمام دارایی های حسابداری از جمله سرمایه انسانی را در اختیار داشته باشد (۲) کاهش ارزش درآمد، زیرا هزینه های هنگفت برای جذب، آموزش و توسعه منابع انسانی، ناگزیر درآمد را کاهش می دهد
- ۲- اطمینان از در دسترس بودن معیارهای لازم برای به رسمیت شناختن منابع انسانی به عنوان یک دارایی مهم است. تشخیص منابع انسانی به عنوان دارایی در صورتهای مالی موقعیتهای مالی، به تعریف دارایی که یک منبع اقتصادی

است که توسط واحد تجاری در نتیجه معامله قبلی کنترل می شود و معیارهای تشخیص مربوط به احتمال نفع ورودی بستگی دارد. از دارایی ها به واحد تجاری و امکان اندازه گیری قابل اعتماد این مزایا.

۳- چندین مدل و رویکرد وجود دارد که ارزش منابع انسانی را اندازه گیری می کند و نحوه افشای آن را در صورتهای مالی پیشنهاد می کند. اگرچه مدلها و روشهای متفاوتی برای حسابداری منابع انسانی پیشنهاد شده است، اما تعیین ارزش واقعی منابع انسانی یک شرکت بسیار دشوار است. عدم به رسمیت شناختن منابع انسانی به عنوان دارایی ها، مشکلات و محدودیت هایی را در استفاده و به کارگیری مدل ها و رویکردهای قبلی ایجاد می کند که منجر به سطح پایینی از اعتبار هر مدل و توانایی آن در بازتاب منطقی و منطقی ارزش منابع انسانی می شود.

این مقاله مدلی را پیشنهاد می کند که با در نظر گرفتن مزایای فعلی و آینده، بر برخی از مشکلات ذاتی مدلهای قبلی بحث شده غلبه می کند.

منابع و مراجع

۱. Flamholtz, E.G. (1971, April). A model for human resource valuation: A stochastic process with service rewards. *The Accounting Review*, 253-67.
۲. Flamholtz, E.G. (1973, Spring). Human Resource Accounting: Measuring positional replacement costs. *Human Resource Management*. 8-16.
۳. Flamholtz, E.G. (1979, January). Towards a psycho-technical systems paradigm of organizational measurement. *Decision Sciences*, 71-84.
۴. Flamholtz, E.G. (1999). *Human Resource Accounting: Advances, Concepts, Methods and Applications*, Boston, MA: Kluwer Academic Publishers.
۵. Flamholtz, E.G., Bullen, M.L., & Hua, W. (2002). Human Resource Accounting: A historical perspective and future implications. *Management Decision*, 40 (10), 947-54.
۶. Bullen, M.L., (2003). Measuring the ROI of management development: An application of the stochastic rewards valuation model. *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, 7 (1-2), 21-40.
۷. Lev, B., & Schwartz, A. (1971, January). On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements. *Accounting Review*, 103-112. Likert, R.M. (1961). *New Patterns of Management*. New York: McGraw Hill Book Company.
۸. Turner, G. (1996). Human resource accounting – Whim or wisdom.” *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, 1 (1), 63-73.
۹. Barako D.G., Hancock P., Izan H.Y. (2006), Factors influencing voluntary corporate disclosure by Kenyan companies, “*Corporate Governance*” vol. 14, no. 2, pp. 107-125
۱۰. bowen, D., & Ostroff, C. (2004). Understanding HRM-firm performance linkages: The role of the "strength" of the HRM system. *The Academy of Management Review*, 29(2), 203-22
۱۱. Casio, W. F. (1998). The future world of work: Implications for human resources costing and accounting. *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, 3(2), 9-19. <http://dx.doi.org/10.1108/eb029045> Catusus, B., & Grojer, J. (2006). Indicators: on visualizing, classifying and dramatizing. *Journal of Intellectual Capital*, 7(2), 187-203. <http://dx.doi.org/10.1108/14691930610661854>
۱۲. Mayo, A. (2004). Making metrics relevant. *Strategic HR Review*, 4(1), 7.
۱۳. Mayo, A. (2016) Helping HR to understand the strategic value chain. *Strategic HR Review*, 5(1), 32-35.
۱۴. Arkan.T. (2016). Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation. *FRynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 1 (79), 173-193; www.wneiz.pl/frfu.
۱۵. Hidalgo R., Garcia-Meca E., Martinez I. (2015), Corporate governance and intellectual capital disclosure, “*Journal of Business Ethics*” vol. 100, no. 3, pp. 483-495.

۱۶. International Accounting Standards Board (IASB) (2015), The conceptual framework for financial reporting, London:IFRS Foundation.
۱۷. Likert R.M. (1967), The human organization: Its management and value. New York: McGraw-Hill Book Company. Lev B., Schwartz A. (1971), On the Use of the Economic Concept of Human Capital in *Financial Statements*, "Accounting Review" vol. 46, no. 1.
۱۸. Barako D.G., Hancock P., Izan H.Y. (۲۰۱۸), *Factors influencing voluntary corporate disclosure by Kenyan companies*, "Corporate Governance" vol. 14, no. 2, pp. 107–125.
۱۹. Daft, R. L., & Lewin, A. Y. (2008). Rigor and relevance in organization studies: Idea migration and academic journal evolution. *Organization Science*, 19(1), 177–183.