

تکنیک‌های حسابداری منابع انسانی^۱

دکتر محمدحسین ستایش*

مهدی غلام‌حیدری**

چکیده:

اهمیت حسابداری منابع انسانی به حدی است که علاوه بر موافقان، مخالفان نیز به آن اذعان دارند. آنچه منتقدان عنوان می‌کنند این است که باید راهی بیابیم تا بتوان منابع انسانی را بصورت دقیق و عینی در صورتهای مالی انعکاس داد.

در این مقاله، ابتدا به تعریف منابع انسانی و حسابداری منابع انسانی از دیدگاههای مختلف پرداخته و سپس سیر تاریخی حسابداری منابع انسانی در پنج مرحله از دیدگاه فلم هولتز^۲ بیان شده است. علاوه بر آن، مدل‌های مختلف ثبت منابع انسانی در دفاتر شرکت و نحوه ارائه آنها در صورتهای مالی، به همراه مثال‌های مناسب نگارش گردیده است. در پایان به ذکر دلایل عدم موفقیت حسابداری منابع انسانی، علی‌رغم سابقه نسبتاً طولانی آن پرداخته شده است.

واژه های کلیدی: منابع انسانی^۲، حسابداری منابع انسانی^۴، ارزش فعلی، مدل‌های حسابداری منابع انسانی

۱- مقدمه:

با گذشت عصر صنعت و کمرنگ شدن دارایی‌های ثابت، دوران دارایی‌های نامشهود آغاز شد. مدیران به مرور زمان متوجه اهمیت این موضوع شدند که نه تنها دارایی‌های ثابت برای شرکت ارزش تولید می‌کنند، بلکه، دارایی‌های نامشهودی نیز در شرکت وجود دارد که در تعیین ارزش شرکت دخیل هستند. لذا محققان در صدد برآمدند به شناسایی و ثبت این‌گونه از دارایی‌های نامشهود بپردازند. از جمله دارایی‌های نامشهودی که محققان در صدد شناسایی آن در صورتهای مالی برآمدند، می‌توان به نیروهای انسانی در شرکت اشاره نمود.

^۱ - این مقاله با اندکی تغییر در نشریه دانش و پژوهش حسابداری (فصلنامه انجمن حسابداری ایران) سال پنجم، شماره نوزدهم زمستان ۸۸ به چاپ رسیده است.

* - استادیار حسابداری دانشگاه شیراز

** - کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه شیراز

^۲ - Flamholtz

^۳ - Human Resource(HR)

^۴ - Human Resource Accounting(HRA)

جرقه‌های اولیه برای ثبت منابع انسانی به بیش از ۵ دهه پیش برمی‌گردد. از پیشگامان این گونه تحقیقات می‌توان به هرمانسون^۱ (۱۹۶۴)، لیکرت^۲ (۱۹۶۹)، فلم‌هولتز^۳ (۱۹۷۱ و ۱۹۷۲ و ۱۹۷۳ و ...)، پیل^۴ (۱۹۷۱)، برومت^۵ (۱۹۷۱) و ... اشاره نمود.

روشهای مختلفی برای ثبت منابع انسانی ارائه شده است ولی هنوز هیچ‌یک از روشهای ارائه شده نتوانسته‌اند مقبولیت عمومی پیدا نمایند. از جمله دلایل عدم موفقیت حسابداری منابع انسانی می‌توان به ذهنی بودن اکثر روشها و عدم قابلیت اتکای آنها اشاره نمود.

برخی از محققان معتقدند که با توجه به اهمیت اطلاعات منابع انسانی، می‌بایست آنها را در صورتهای مالی شناسایی نمود (فلم‌هولتز (۱۹۷۱)، بیکر^۶ (۱۹۷۴)، استفنسن^۷ و فرانکلین^۸ (۱۹۸۲) و ...)، اما برخی بر این عقیده‌اند که به دلیل اینکه نمی‌توان منابع انسانی را تصاحب کرد نباید آنها را در صورتهای مالی، بلکه می‌بایست اطلاعات درباره اینگونه منابع را در یادداشت‌ها ارائه نمود (لو و اسوارت (۱۹۷۱)، نول^۹ (۱۹۷۲)، جاچ^{۱۰} و اسکینگن^{۱۱} (۱۹۷۴) و نیکولز^{۱۲} (۱۹۷۵)) (نقل از دونالد^{۱۳}، ۱۹۸۸: ۱۰۵).

۲- منابع انسانی (HR) و حسابداری منابع انسانی (HRA)

قبل از آنکه به معرفی مدل‌های حسابداری منابع انسانی بپردازیم، لازم است که خوانندگان با تعاریف منابع انسانی و حسابداری منابع انسانی جهت درک بیشتر مدلها به شرح زیر آشنا شوند.

¹ - Hermanson
² - Likert
³ - Flamholtz
⁴ - Pyle
⁵ - Brummet
⁶ - Baker
⁷ - Stephenson
⁸ - Franklin
⁹ - Newell
¹⁰ - Jauch
¹¹ - Skigen
¹² - Nicholls
¹³ - Donald

۲-۱- منابع انسانی

لیکرت و پیل ارزش خالص منابع انسانی سازمان را بصورت، ارزش فعلی تنزیل شده خدمات ارائه شده توسط کارمندان در طی دوره خدمت آنها منهای هزینه‌های مصرف شده برای این کارمندان، از جمله: هزینه‌های مصرف شده برای تحصیل، توسعه، آموزش و استفاده از این منابع تعریف نموده‌اند (لیکرت و پیل، ۱۹۷۱: ۷۷).

ایوار برگ^۱ منابع انسانی را بدین صورت تعریف نمود: "منابع انسانی عبارت است از توانایی^۲، مهارت^۳ و آگاهی از افرادی که برای تولید کالا یا ارائه خدمات می‌توانند یا باید بکار گرفته شوند" (نقل از سنگلدجی^۴، ۱۹۷۵: ۴).
نبیل الیاس^۵ منابع انسانی را چنین تعریف کرد: "جمع نمودن خدمات بالقوه در دسترس یا سودآور برای عملیات مورد انتظار شرکت از شعب داخلی یا خارجی آن که شامل مدیران، کارمندان و مشتریان نیز می‌شود." (همان ماخذ: ۴).

آنچه را که حسابداران از آن بعنوان منابع انسانی یاد می‌کنند اقتصاددانان از آن با عنوان سرمایه‌های انسانی^۶ (HC) یاد می‌کنند. البته تعریف آنها متفاوت از تعریف حسابداران است. در زیر به برخی از تعاریف ارائه شده برای سرمایه انسانی می‌پردازیم تا تفاوت این دو عبارت از یکدیگر تمیز داده شود.

اکباسران^۷ و دیگران (۲۰۰۸) عنوان نمودند زمانی که بخواهیم به سلسله مراتب مهارتها و آگاهی‌هایی که توسط کارگران بدست می‌آید اشاره نماییم، از مفهوم سرمایه انسانی استفاده می‌کنیم. البته در اینکه چه چیزی را بعنوان مهارت و آگاهی در نظر بگیریم تفاوت وجود دارد (نقل از دیوچون^۸، ۲۰۰۸: ۱۵۳).

اسشولتز^۹ سرمایه انسانی را بصورت، آگاهی‌ها و مهارتهایی که افراد در طی تحصیل و آموزش سرمایه کسب می‌کنند تعریف نمود (نقل از زولا^{۱۰}، ۲۰۰۷: ۲۴۷).

¹ - Ivar Berg

² - Energy

³ - Skill

⁴ - Sangeladji

⁵ - Nabil Elias

⁶ - Human Capital

⁷ - Ucbasaran

⁸ - Diochon

⁹ - Schultz

¹⁰ - Zula

بیکر (۱۹۶۴)، کیکر^۱ (۱۹۶۶)، اسشولتز (۱۹۶۱ و ۱۹۶۲) عنوان نمودند سرمایه انسانی عبارت است از: سرمایه‌گذاری گذاری در فعالیتهایی مانند آموزش، سلامت و آموزش کار که باعث بالا بردن بهره‌وری افراد شود (نقل از اسپچیک^۲، ۲۰۰۸: ۱۶).

کاتس^۳ در رساله دکترای خود در سال ۱۹۷۲ تعریفی با اندک تفاوت از بقیه ارائه نمود. او ارزش سرمایه انسانی را شامل استعدادهای مولد آتی^۴ می‌دانست و به همین دلیل عنوان نمود که ارزش سرمایه انسانی ممکن است از سه جهت مورد بررسی قرار گیرد: ارزش آن برای جامعه، خودش و سازمانی که کارمندش است (کاتس، ۱۹۷۲: ۱۴).
تعریفی که هاشیموتو^۵ (۱۹۸۱) و منگان^۶ (۱۹۸۳) عنوان نمودند تا حدی مشابه تعریف کاتس در سال ۱۹۷۲ بوده است. آنها عنوان نمودند، سرمایه انسانی شرکت بصورت ارزش فعلی جریان سود شرکت تعریف می‌شود که می‌تواند به سرمایه‌گذاری منابع انسانی نسبت داده شود (نقل از رانا^۷ و ماهش واری^۸، ۲۰۰۵: ۸۲).

۲-۲- حسابداری منابع انسانی

کمیته حسابداری منابع انسانی^۹ به سرپرستی هرمانسون و با حضور محققانی همچون برومت، الیاس^{۱۰}، فلم هولتز به بررسی تعریف، آزمون و راههای پیشنهادی برای حسابداری منابع انسانی پرداختند. نتیجه کار این محققین در سال ۱۹۷۳ بصورت گزارشی در مجله بررسی های حسابداری^{۱۱} منتشر شد، آنها حسابداری منابع انسانی را بصورت فرآیند شناخت و اندازه‌گیری داده‌ها درباره منابع انسانی و ارتباط این اطلاعات جهت بخشهای علاقه‌مند تعریف نمودند (هرمانسون و دیگران، ۱۹۷۳: ۱۶۹).

انجمن حسابداران آمریکا^{۱۲} (AAA) نیز تعریفی مشابه کمیته حسابداری منابع انسانی ارائه نمود. انجمن، حسابداری منابع انسانی را بصورت فرآیند اندازه‌گیری و شناسایی منابع انسانی و همچنین ارتباط آن با بخشهای

¹ - Kiker

² - Schick

³ - Coutts

⁴ - Future Productive Capabilities

⁵ - Hashimoto

⁶ - Mangan

⁷ - Rana

⁸ - Maheshwari

⁹ - Committee on Human Resource Accounting

¹⁰ - Elias

¹¹ - The Accounting Review

¹² - American Accountng Association

ذینفع و علاقه‌مند تعریف نمود. یکی از دلایلی که انجمن برای ثبت منابع انسانی ارائه نمود، به این موضوع اشاره داشت که انسانها مادامی که خدمتی انجام می‌دهند، منابع ارزشمندی برای شرکت هستند و لذا می‌بایست ارزش آنها را اندازه‌گیری نمود (رانا و ماهش واری، ۲۰۰۵: ۸۰).

برومت و دیگران عنوان نمودند حسابداری منابع انسانی عبارتست از فرآیند تعیین، اندازه‌گیری و برقراری ارتباط بین اطلاعات جهت تسهیل در اندازه‌گیری موثر درباره منابع انسانی یک سازمان تعریف نمودند (نقل از سنگلدجی، ۱۹۷۵: ۵).

استفنسن^۱ و فرانکلین^۲ (۱۹۸۲) نیز حسابداری منابع انسانی را بعنوان فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری و ارتباط اطلاعات درباره منابع انسانی جهت تسهیل مدیریت اثربخش در سازمان تعریف نمودند (استفنسن و فرانکلین، ۱۹۸۲: ۴۶).

لا^۳ و لا (۱۹۷۸) و فریدمن^۴ و لو^۵ (۱۹۷۴)، حسابداری منابع انسانی را روشی برای اندازه‌گیری سیستماتیک ارزش دارایی کارگر و مبالغ مربوط به دارایی‌های بوجود آمده که می‌تواند به فعالیت پرسنل نسبت داده شود تعریف نمودند (نقل از رانا و ماهش واری، ۲۰۰۵: ۸۲).

فلم‌هولتز (۱۹۷۴) حسابداری منابع انسانی را بصورت اندازه‌گیری بهای تمام شده و ارزش افراد سازمان تعریف نمود. او همچنین اعلام نمود که هدف اصلی حسابداری منابع انسانی کمک به مدیران برای استفاده کارآ و اثربخش از منابع سازمان است (نقل از دونالد^۶، ۱۹۸۸: ۱۰۲).

۳- تاریخچه حسابداری منابع انسانی

فلم‌هولتز و همکاران (۲۰۰۲) سیر تاریخی حسابداری منابع انسانی را به پنج دوره بصورت زیر تقسیم نموده‌اند (فلم‌هولتز و همکاران، ۲۰۰۲: ۹۴۸-۹۵۱):

دوره اول استنتاج مفهوم اولیه تئوری HRA (۱۹۶۶-۱۹۶۰):

^۱ - Stephenson

^۲ - Franklin

^۳ - Lau

^۴ - Friedman

^۵ - Lev

^۶ - Donald

این دوره، دوره علاقه‌مندی‌های اولیه به HRA بوده است. از جمله تئوریسین‌هایی که انسانها را بعنوان دارایی در نظر گرفتند می‌توان به اسکات^۱ (۱۹۲۵) و پیتون^۲ (۱۹۶۲) اشاره نمود.

در این دوره لیکرت؛ روانشناس سازمانی، و هرمانسون، عنوان نمودند که انسانها بعنوان منابع سازمان، دارای ارزش هستند.

دوره دوم تحقیقات آکادمیک پایه‌ای مدل‌های اندازه‌گیری (۱۹۶۷-۱۹۷۰):

مرحله دوم، دوره تحقیقات اولیه آکادمیک جهت توسعه و دستیابی به اعتبار مدلها برای اندازه‌گیری بهای تمام شده و ارزش منابع انسانی بود. تحقیقاتی که در این دوره انجام شده، روشهایی برای استفاده جاری و بالقوه از حسابداری منابع انسانی ارائه داده است. در ابتدای سال ۱۹۶۷ یک گروه تحقیقی شکل گرفت تا مفاهیم و روشهای حسابداری برای منابع انسانی را طراحی نموده و توسعه دهند. از اعضای این گروه می‌توان به لیکرت، برومت، پیل و فلم هولتز اشاره نمود. در این دوره برای اولین بار از واژه "حسابداری منابع انسانی" (HRA) استفاده شد.

دوره سوم روند رشد سریع علاقه‌مندی به HRA (۱۹۷۱-۱۹۷۷):

این مرحله، دوره رشد سریع علاقه‌مندی به HRA بود. مقالات آکادمیک بسیار زیادی در طی این سالها به رشته تحریر درآمد و گامهای موثری جهت بکارگیری HRA در سازمانهای تجاری برداشته شد.

در این دوره، توماسینی^۳ (۱۹۷۴) دریافت که داده‌های HRA می‌تواند بر تصمیم‌گیری مدیریت در سطح انتخاب و فرآیند عمل خاص، تاثیرگذار باشد. علاوه بر آن لومباردی^۴ و فلم هولتز (۱۹۷۹) دریافتند که تصمیم‌گیری‌ها با توجه به اطلاعات سنتی و اطلاعات HRA متفاوت خواهد بود. در طی این دوره لیکرت و بوارز^۵ (۱۹۷۳) برخی از اندازه‌گیری‌های غیر پولی را مد نظر قرار دادند.

دوره چهارم دوره کاهش علاقه‌مندی در آکادمیها و شرکتها (۱۹۷۸-۱۹۸۰):

در این مرحله شاهد افت علاقه‌مندی به HRA و البته نه مرگ آن بودیم. یکی از دلایل کاهش علاقه‌مندی، پیچیدگی HRA بود که این موضوع در تحقیقات نیز نشان داده شده است. دلیل دیگر این بود که تنها برخی از محققین موفق به پیاده‌سازی آن شدند. علاوه بر پیچیدگی پیاده‌سازی HRA، به همکاری سازمانهای راغب و

¹ - Scott

² - Paton

³ - Tomassini

⁴ - Lombardi

⁵ - Bowers

علاقه‌مند به عنوان مکانی برای تحقیق در باره HRA نیز نیاز بود، ولیکن شرکتها بدلیل هزینه بالای آن چندان تمایلی به این کار نشان نمی‌دادند. همین‌گونه مسائل و عدم اطمینان از سودمندی آن باعث شد تا از میزان علاقه-مندی‌ها به HRA کاسته شود.

دوره پنجم دوره علاقه‌مندی مجدد به تئوری و عمل HRA (۱۹۸۱- تا کنون):

با توجه به پی بردن اهمیت بالای حسابداری منابع انسانی، اولین جرقه برای تجدید حیات آن در طی ۱۹۸۰ رخ داد و تا به امروز تعداد تحقیقات در حال افزایش است (فلم هولتز، ۲۰۰۲). علاوه بر آن تلاشها جهت پیاده سازی HRA بر مبنای تئوری های موجود نیز در حال انجام است.

۴- مزایای حسابداری منابع انسانی

مزیت عمده‌ای که عموم محققان به آن اشاره کرده اند، استفاده از اطلاعات HRA جهت تصمیم‌گیری مدیریت است.

استفنسن و فرانکلین (۱۹۸۲)، دلایل اولیه جهت برقرار نمودن سیستم حسابداری منابع انسانی را فراهم نمودن اطلاعات مالی مربوط و کاملتر جهت بهبود و اصلاح تصمیم‌گیری شرکت عنوان نمودند. آنها همچنین مزایا و اهداف زیر را برای HRA برشمردند:

- ۱- HRA، تاثیر منابع انسانی را بر روی عملکرد شرکت نشان می دهد.
- ۲- HRA، باید در ارزیابی استراتژی های مختلف شرکت به مدیران کمک کند.
- ۳- HRA، می‌تواند سیستم بودجه‌بندی سرمایه‌ای را توسعه دهد و همچنین کیفیت رقم بازده سرمایه‌گذاری را اصلاح کند.
- ۴- HRA، مدیران را برای استفاده بهتر از منابع کمیاب انسانی قادر می‌سازد (استفنسن و فرانکلین، ۱۹۸۲: ۴۹).

رایت (۱۹۷۰)، برآورد نرخ سرمایه‌گذاری در منابع انسانی به کل حسابها، استفاده از اطلاعات منابع انسانی برای تصمیم‌گیری درباره بودجه سرمایه‌ای، برآورد نرخ سرمایه‌گذاری یا بازده را بر مبنای کل عملیات، برآورد و تعیین منفعت و هزینه برنامه‌های آموزش و توسعه و اطلاعات درباره دارایی انسانی را از جمله مواردی دانست که با استفاده از اطلاعات حسابداری منابع انسانی می‌توان بدست آورد (به نقل از دونالد، ۱۹۸۸: ۹۸).

۵- مدل‌های حسابداری منابع انسانی

نظر به تعدد مدل‌های مربوط به حسابداری منابع انسانی، در این بخش از مطالب صرفاً آن دسته از مدل‌هایی که در تحقیقات کاربردی و مقالات علمی توسط اندیشمندان مورد تاکید قرار گرفته، ارائه می‌شود.

۵-۱- مدل ارزش جاری تعدیل شده حقوق کارمندان هرمانسون (۱۹۶۴)

هرمانسون جزء اولین طرفداران شناخت ارزش منابع انسانی در صورتهای مالی بود. مدل او به دلیل عینی بودن و همچنین داشتن قابلیت اتکا، با اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری^۱ سازگار بود. هرمانسون بعد از تحقیقات متعدد، دارایی را بصورت منابع کمیاب شرکت تعریف نمود (نقل از دونالد، ۱۹۸۸: ۱۱۷). در این مدل هرمانسون سعی نمود ارزش منابع انسانی را در سطحی فراتر از یک شخص (یک کارمند) برآورد نماید. مدل او برای محاسبه ارزش منابع انسانی از فاکتور بهره‌وری^۲ که می‌بایست از طریق مقایسه بین عملکرد شرکت و میانگین عملکرد سایر شرکتها در اقتصاد تعیین شود، استفاده می‌کرد.

محاسبه منابع انسانی یک شرکت در این مدل دارای گامهای زیر می‌باشد:

- ۱- برآورد حقوق همه کارمندان در سطح کل
- ۲- محاسبه ارزش فعلی حقوقهای آینده
- ۳- تعیین فاکتور بهره‌وری (نرخ کارایی^۳) و
- ۴- ضرب ارزش فعلی در نرخ کارایی.

در جدول شماره یک گام اول مدل ارزش جاری تعدیل شده حقوق کارمندان هرمانسون برای ۵ سال نشان داده شده است. با فرض فاکتور بهره‌وری به اندازه ۱.۴ و جدول شماره یک، ارزش منابع انسانی برابر خواهد شد با:

$$۷۵۲۴۰۲ = ۱.۴ * ۵۳۷۴۳۰$$

^۱ - GAAP

^۲ - Productivity Factor

^۳ - Efficiency Ratio

جدول شماره (۱): محاسبه ارزش فعلی جریان آتی پرداخت ها برای منابع انسانی

سال	مبلغ پول	ارزش فعلی ۱ ریال در پایان سال	ارزش فعلی پرداخت های آتی با نرخ ۶٪
۱	۱۰۰۰۰۰	۰.۹۴۳	۹۴۳۰۰
۲	۱۲۰۰۰۰	۰.۸۹۰	۱۰۶۸۰۰
۳	۱۳۵۰۰۰	۰.۸۴۰	۱۱۳۴۰۰
۴	۱۴۰۰۰۰	۰.۷۹۲	۱۱۰۸۸۰
۵	۱۵۰۰۰۰	۰.۷۴۷	۱۱۲۰۵۰
جمع	۶۴۵۰۰۰		۵۳۷۴۳۰

طبق نظر هرمانسون می بایست ارزش منابع انسانی را در بخش دارایی ها و ارزش فعلی حقوق آینده در بخش بدهی ها و رقم اختلاف بعنوان ارزش اضافی منابع انسانی در بخش حقوق صاحبان سهام (سرمایه) ترازنامه با توجه به ثبت زیر نشان داده شود.

بدهکار	بستانکار
منابع انسانی (دارایی های عملیاتی)	۷۵۲۴۰۲
حقوق پرداختنی آتی	۵۳۷۴۳۰
ارزش اضافی منابع انسانی	۲۱۴۹۷۲

۵-۲- مدل جامعه شناسی-روانشناسی لیکرت (۱۹۶۷)

لیکرت سه طبقه متغیر را برای تعیین قابلیت بهره وری و تعیین ارزش منابع انسانی تعریف نمود. این سه دسته از متغیرها عبارت بودند از: متغیرهای علی^۱، متغیرهای مداخله کننده^۲ و متغیرهای نهایی^۳.

^۱ - Casual Variable
^۲ - Intervening Variable
^۳ - End-result Variable

لیکرت در مطالعات خود بعد از سال ۱۹۴۷ به این نتیجه رسید که، روحیه^۱ و بهره‌وری^۲ با یکدیگر رابطه مثبت دارند، بطوری که اگر روحیه کارمندان بالا باشد بهره‌وری آنها نیز بالا خواهد بود. او چنین عنوان نمود که روحیه کارگران و بهره‌وری سازمان تابعی از چندین متغیر است که متغیرهای علی نامیده می‌شوند. این متغیرها شامل رفتار مدیریتی، نوع ساختار سازمان و همچنین استراتژی سازمان می‌باشند.

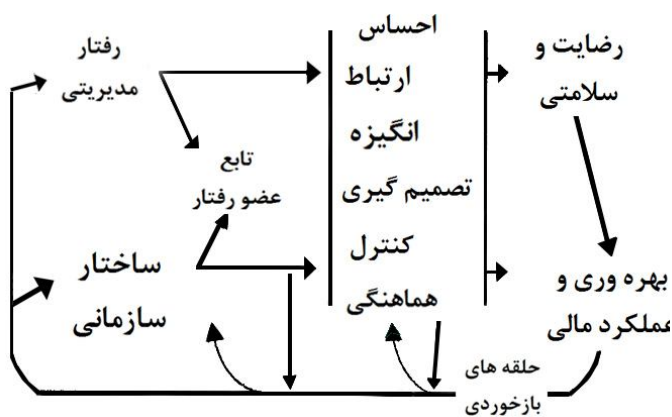
لیکرت همچنین مجموعه دیگری تعریف نمود که بنظر می‌رسید بر عملکرد سازمان اثر گذار باشد. این متغیرها را متغیرهای مداخله‌کننده نامید که شامل صداقت، روشها و رفتارها، انگیزها، اهداف و احساس همه کارمندان سازمان می‌باشد.

او بدین نتیجه رسید که اثر متقابل متغیرهای علی و مداخله‌کننده، متغیرهای نهایی اعم از سود، بهای تمام شده، فروش، جریان نقدی و... در سازمان را تعیین می‌نماید. بر مبنای مشاهدات لیکرت، او ادعا نمود که منابع انسانی سازمان می‌تواند توسط عایدات آتی شرکت بر مبنای متغیرهای علی و مداخله‌کننده به ارزش فعلی خالص اندازه‌گیری شود و بخشی از این ارزش می‌بایست به دارایی انسانی تخصیص یابد (نقل از سنگلدجی، ۱۹۷۵: ۲۳-۲۴).

رابطه بین سه متغیر تعریف شده بوسیله لیکرت، در نمودار شماره یک زیر نشان داده شده است: (لیکرت و پیل،

(۱۹۷۱: ۷۸)

متغیرهای نهایی متغیرهای مداخله‌کننده متغیرهای علی



نمودار شماره (۱): رابطه بین سه متغیر لیکرت

^۱ - Moral

^۲ - Productivity

بطور خلاصه این مدل تلاش می نماید تا بین سیستم مدیریتی شرکت و نتیجه بهره وری سازمان ارتباط برقرار

نماید (کاتس، ۱۹۷۲: ۷۱).

۵-۳- مدل بهای جایگزینی جاری فلم هولتز (۱۹۶۹)

مفهوم بهای جایگزینی برای اولین بار توسط لیکرت پیشنهاد شد. اما فلم هولتز از آن برای اندازه گیری منابع انسانی استفاده نمود. فلم هولتز به دو نوع مفهوم بهای جایگزینی اشاره نموده که شامل بهای جایگزینی شخص^۱ و بهای جایگزینی وابسته به موقعیت^۲ می باشد.

بهای جایگزینی شخص به این اشاره دارد که چه چیزی برای جایگزینی شخصی دیگر با استعداد و توان برابر می - بایست از دست بدهیم. اینگونه هزینه ها منعکس کننده ارزش کارمند برای شرکت است.

فلم هولتز همچنین عنوان نمود که ارزش یک شخص به موقعیتی که او در حال حاضر دارد و نیز چیزهایی که انتظار دارد در آینده بدست آورد، مرتبط است. او بهای جایگزینی موقعیت را بصورت بهایی که می بایست امروز مصرف شود تا یک شخص در یک موقعیت را با شخصی دیگر با استعداد و توان ارائه خدمات برابر در همان موقعیت بکار گیریم تعریف نمود.

این نوع ارزشگذاری دارای گامهای زیر است:

۱- تعریف خدماتی که یک کارمند ممکن است در آینده بدست آورد (برای مثال ۵ سال آینده)،

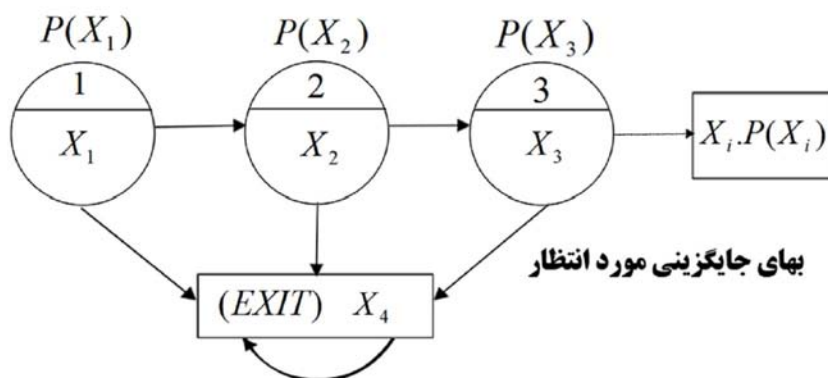
۲- اندازه گیری بهای جایگزینی مربوطه کارمند و

۳- برآورد احتمال هر چیزی را که یک کارمند ممکن است در زمان مورد انتظار بدست آورد.

نمودار شماره دو گامهای ارائه شده را نمایش می دهد:

¹ - Individual Replacement Cost

² - Positional Replacement Cost



نمودار شماره (۲): نحوه پیاده سازی گامهای مدل بهای جایگزینی

در این مدل هر دایره نمایانگر یک مکان ارائه خدمت (یک موقعیت یا مکان خارجی) است که یک کارمند می تواند بصورت بالقوه در یک زمان خاص بدست آورد. مکانهای شماره ۱ الی ۳ بیانگر موقعیتهای واقعی سازمان است اما مکان ۴ بیانگر وضعیتی در خارج از سازمان می باشد.

احتمال اینکه هر شخص بتواند بصورت انحصاری مکانی را بدست آورد با $P(X_1)$ ، $P(X_2)$ ، ... و $P(X_n)$ نمایش داده شده است. بهای جایگزینی مرتبط با هر مکان با X_1 ، X_2 ، ... و X_n مشخص شده است. جمع بهای جایگزینی موقعیتهای مکانها بعد از تعدیل برای احتمال مناسب، بهای جایگزینی شخص را بیان می کند. رقمی که از جمع بهای جایگزینی همه کارمندان با هم بدست می آید همان رقم مربوط به ارزش منابع انسانی کل شرکت است (نقل از سنگلدجی، ۱۹۷۵: ۴۳-۴۵).

۴-۵- مدل بهای تحصیل^۱ (۱۹۷۱)

طرفداران بهای تاریخی دو دلیل در حمایت از این مدل بصورت زیر عنوان می نمایند:

۱- جهت جلوگیری از مشکلات اندازه گیری؛ شامل ارزش اقتصادی و

۲- برای محافظت کردن از آنها در مقابل انتقادات درباره عینیت در اندازه گیری.

نظر به عینی بودن، قابلیت پیگیری و عدم ابهام در بهای تحصیل، طرفداران مدل بهای تحصیل ادعا دارند که این

مدل می تواند برآورد مناسبی از منابع انسانی را ارائه نماید.

۱- این مدل به مدل باری نیز معروف است، چون در شرکت آر جی باری پیاده سازی شد.

از جمله افراد برجسته که روی این مدل کار نمودند می توان به لیکرت، برومت، فلم هولتز و پیل اشاره نمود. این محققان در سال ۱۹۶۷ مدل بهای تحصیل را در شرکت آر جی باری پیاده کردند (استفنسن و فرانکلین، ۱۹۸۲: ۴۶).

در این مدل جمع بهایی که برای منابع انسانی هزینه می شود، سرمایه ای تلقی می گردد. مواردی که برای هر فرد جهت محاسبه سرمایه انسانی در این مدل مد نظر است شامل هفت رقم بوده که هر هفت رقم برای شرکت آر جی باری محاسبه و در نظر گرفته شده است. این هفت رقم عبارت بودند از:

استخدام کردن، فراگیری (اکتساب)، آموزش و آشنا سازی رسمی، آموزش های غیر رسمی، آشنا کردن، سرمایه گذاری در ساخت تجربه و توسعه (نقل از سنگلدجی، ۱۹۷۵: ۲۳-۲۴).

رقمی که با استفاده از این روش برای منابع انسانی بدست می آید سالانه بر مبنای عمر مورد انتظار کاری اشخاص یا در مرحله آموزش و توسعه هر کدام کوتاهتر است، مستهلک می شود.

علاوه بر شرکت باری، شرکتهایی چون اوراق قرضه نورمورا^۱ (توکیو)، تاج راس^۲ و کمپانی کانادا^۳ نیز مدل فوق را پیاده سازی نمودند (استفنسن و فرانکلین، ۱۹۸۲: ۴۶).

دو مدل بهای تحصیل و مدل بهای جایگزینی فلم هولتز شباهتهای زیادی به یکدیگر دارند. با وجود شباهت بین دو مدل عنوان شده، تفاوت مشخصی نیز در این دو مدل وجود دارد و آن عبارتست از تفاوت در اهداف و زمان اندازه گیری. مدل بهای تحصیل برای محاسبه ارزش منابع انسانی، از گذشته سود می جوید (عطف به قبل^۴ دارد) و این در حالی است که مدل بهای جایگزینی چشم در آینده دارد (تسری به آینده^۵ دارد) (کاتس، ۱۹۷۲: ۵۱).

تا سال ۱۹۷۲ مدل بهای تحصیل تنها مدلی بود که بطور کامل پیاده شد. این مدل بدلیل اینکه بر مبنای رویه های حسابداری سنتی قرار دارد بنظر می رسد که نسبت به سایر مدلها پذیرش عمومی بهتری داشته باشد.

۵-۵- مدل لو و اسوارت، ارزش تنزیلی حقوق آینده کارمندان (۱۹۷۱)

در مدلی که توسط لو و اسوارت ارائه شد، تنها از اطلاعات درباره حقوق آینده کارمندان به منظور محاسبه ارزش منابع انسانی استفاده گردید. لو و اسوارت اعتقاد داشتند که در حالت عادی ارتباط نزدیکی بین حقوق کارمندان و

^۱ - Normura Securities

^۲ - Touche Ross

^۳ - Company(Canada)

^۴ - Ex Post

^۵ - Ex Ante

ارزش آنها برای شرکت وجود دارد و همین موضوع اجازه می دهد که از آن بعنوان جانشینی برای ارزش منابع انسانی استفاده شود.

در طراحی مدل، لو واسورت از مفهوم اقتصادی سرمایه انسانی و رویکرد پیشنهادی پتی^۱ (۱۹۶۱) استفاده نمودند.

فرمول آنها برای محاسبه سرمایه انسانی بصورت زیر بوده است:

$$V_n = \sum_{t=n}^T \frac{I(t)}{(1+r)^{t-n}}$$

بطوری که:

V_n = ارزش سرمایه انسانی یک شخص n ساله

$I(t)$ = عایدات سالانه یک شخص تا بازنشستگی

r = نرخ تنزیل برای شخص

T = سن بازنشستگی

از آنجائی که اطلاعات درباره $I(t)$ تا زمان بازنشستگی در دسترس نیست، نویسندگان پیشنهاد نمودند که از اطلاعات موجود در جداول مرگ و میر^۲ و داده های آماری استفاده شود. آنها ادعا نمودند که استفاده از داده های آماری عینیت مدل را بالا می برد. در زیر گامهای محاسبه ارزش منابع انسانی به همراه جداول مربوطه برای یک شرکت فرضی ارائه گردیده است.

گام اول: طبقه بندی کارمندان در گروههای همگن بر طبق سن، سطح مهارت، نوع خدمت و وظیفه.

جدول شماره (۲): توزیع کارمندان بر مبنای سن و مهارت

سن	غیر ماهر	نیمه ماهر	ماهر	متخصص	جمع
۲۵-۳۴	۷۰۰	-	۱۰	۴۰	۷۵۰
۳۵-۴۴	۳۰۰	۴۰	۱۰	۳۰	۳۸۰
۴۵-۵۴	-	۱۰	۲۰	۲۰	۵۰
۵۵-۶۵	-	-	-	۱۰	۱۰

^۱ - Petty

^۲ - Morality Table

۱۱۹۰	۱۰۰	۴۰	۵۰	۱۰۰۰	نهایی
------	-----	----	----	------	-------

گام دوم: برآورد دریافتی (عایدات) سالانه برای هر گروه از کارمندان، بر مبنای منابع قابل اتکا مانند سرشماری ایالات متحده.

جدول شماره (۳): میانگین عایدات کارمندان بر مبنای سن و مهارت

سن	غیر ماهر	نیمه ماهر	ماهر	متخصص
۲۵-۳۴	۵۰۰۰	۶۰۰۰	۷۵۰۰	۱۰۰۰۰
۳۵-۴۴	۵۵۰۰	۷۰۰۰	۸۰۰۰	۱۲۰۰۰
۴۵-۵۴	۶۰۰۰	۷۵۰۰	۹۰۰۰	۱۳۰۰۰
۵۵-۶۵	۵۵۰۰۰	۷۰۰۰	۹۰۰۰	۱۵۰۰۰

گام سوم: محاسبه ارزش فعلی دریافتی برای هر گروه از کارمندان. برای تکمیل این گام اطلاعات مربوط به جدول اخلاقی نیاز است. جدول شماره چهار چگونگی محاسبه ارزش فعلی مورد انتظار برای ۷۰۰ کارمند غیر ماهر (بی تجربه) را نشان می دهد.

جدول شماره (۴): ارزش فعلی عایدات آتی

سن	میانگین عایدات سالانه	تعداد کارمندان	عامل تنزیل	ارزش فعلی کارمندان
۲۵-۳۴	۵۰۰۰ *	۷۰۰ *	۰.۱۴۴۶	۲۱۵۰۶۱۰۰ =
۳۵-۴۴	۵۵۰۰ *	۷۰۰ *	۰.۳۸۵۶ * ۰.۱۴۴۶	۹۱۲۲۱۳۰ =
۴۵-۵۴	۶۰۰۰ *	۷۰۰ *	۰.۱۴۸۷ * ۰.۱۴۴۶	۳۸۳۷۶۰۰ =
۵۵-۶۵	۵۵۰۰ *	۷۰۰ *	۰.۰۵۷۳ * ۰.۱۴۴۶	۱۳۵۵۷۷۰ =
				۳۵۸۲۱۶۰۰ = ارزش نهایی ۷۰۰ کارمند غیر ماهر

محاسبات قبلی با این فرض انجام شده است که همه ۷۰۰ کارمند دارای ۲۵ سال سن هستند و تا ۶۵ سالگی (زمان بازنشستگی) کار خواهند کرد.

رقم ۶۱۴۴۶ استفاده شده در جدول فوق، ارزش فعلی سالواره یک دلار با نرخ ۱۰٪ است و ارقام ۰.۳۸۵۵، ۰.۱۴۸۶ و ۰.۰۵۷۳ به ترتیب ارزش فعلی یک دلار دریافتی در ۱۰ و ۲۰ و ۳۰ سال آینده است. روش مشابهی برای محاسبه ارزش فعلی عایدات آتی از سایر گروهها وجود دارد. جدول شماره پنج ارزش فعلی عایدات آتی سایر گروهها و ارزش نهایی منابع انسانی شرکت را نشان می دهد.

جدول شماره (۵): ارزش پولی کل سرمایه انسانی توسط سن و مهارت (نرخ هزینه سرمایه ۱۰٪)

سن	غیر ماهر	نیمه ماهر	ماهر	متخصص	نهایی
۲۵-۳۴	۳۵۸۲۱۶۰۰	-	۷۶۴۳۱۰	۴۲۸۱۷۶۰	۴۰۸۶۷۶۷۰
۳۵-۴۴	۱۵۹۰۸۴۰۰	۲۶۸۶۸۸۰	۷۸۶۹۹۰	۳۵۴۶۹۹۰	۲۲۹۲۹۲۶۰
۵-۵۴	-	۶۲۶۶۷۰	۱۵۲۹۵۴۰	۲۳۰۸۴۴۰	۴۶۴۶۶۵۰
۵۵-۶۴	-	-	-	۹۲۱۶۰۰	۹۲۱۶۰۰
نهایی	۵۱۷۳۰۰۰۰	۳۳۱۳۵۵۰	۳۰۸۰۸۴۰	۱۱۰۵۸۷۹۰	۶۹۱۸۳۱۸۰

(نقل از سنگلدجی، ۱۹۷۵: ۳۷-۴۱)

لو و اسوارت اعتقاد داشتند که منابع انسانی را نباید در تراز نامه منعکس نمود، زیرا شرکت یا سازمان نمی تواند مالک نیروی انسانی شود (نقل از دونالد، ۱۹۸۸: ۱۳۹). لو و اسوارت اعتقادشان بر این بود که می بایست اطلاعات درباره منابع انسانی صرفا افشاء شود تا از این اطلاعات برای تصمیم گیری استفاده گردد.

۵-۶- مدل فرانتسرب، لاند و لوندبرگ (۱۹۷۴)

مدل فوق بر مبنای این فرض استوار است که برای هر شخص در سازمان، تناسب نسبتا ثابتی بین حقوق و فعالیت وجود دارد.

بنابراین ارزش اقتصادی یک کارمند می تواند بر مبنای حقوق کارمند و ارتباط بین حقوق و فعالیتش برآورد شود. جدول شماره شش به شرح ذیل، ارزش مورد انتظار دو کارمند را تعیین می نماید. همانطور که در جدول مزبور ملاحظه می گردد، ستون یک به حقوق آینده مورد انتظار کارمندان A و B اختصاص دارد. احتمال انباشته مانده این کارمندان در شرکت محاسبه و در ستون دو نشان داده شده است. نتیجه این دو ستون، بیانگر پرداخت حقوق آتی مورد انتظار خواهد بود که در ستون سه ارائه گردیده است. ستون چهار به فاکتور بهره وری این دو کارمند بر

مبنای تجربه، حق تصدی و سن اختصاص دارد. ستون پنج نتیجه ستون سه و چهار است که بیانگر کمکهای آینده این اشخاص است. ارزش فعلی کمکهای این اشخاص با نرخ ۱۰٪ در ستون شش آورده شده است. مجموع ارزش فعلی بجای ارزش این اشخاص در شرکت ارائه گردیده است.

این مدل نه تنها جریان حقوق فعلی، بلکه جریان حقوق آتی را نیز در نظر می گیرد. به علاوه این مدل شامل برخی احتمالات برای هر کارمند بوده که بر مبنای تجربه شرکت می باشد.

لازم به توضیح است که جهت تحصیل مدل عملیاتی، نیاز به برآورد حقوق آتی و همچنین بهره وری هر کارمند می باشد، که در همین راستا دو مشکل برای پیاده سازی این مدل پیش می آید:

۱- نظر به اینکه این برآوردها باید برای هر کارمند محاسبه شود، این مدل می تواند خیلی مشکل و هزینه بر باشد.

۲- برآورد عامل بهره وری برای هر شخص ذهنی خواهد بود، زیرا هر شخص کار خود را بصورت جداگانه ارائه نمی دهد.

جدول شماره (۶): تعیین ارزش مورد انتظار دو کارمند

۶	۵	۴	۳	۲	۱	
ارزش	کمکهای	فاکتور	پرداخت حقوق	احتمال انباشته مانده	حقوق مورد	سالهای
فعلی	برآورد شده	بهره وری	مورد انتظار	کارمند	انتظار	خدمت
			کارمند A			
۳۶۳۶	۴۰۰۰	۰.۵	۸۰۰۰	۰.۸	۱۰۰۰۰	۱
۳۴۷۱	۴۲۰۰	۰.۸	۵۲۵۰	۰.۵	۱۰۵۰۰	۲
۲۱۰۷	۲۸۰۵	۰.۸۵	۳۳۰۰	۰.۳	۱۱۰۰۰	۳
۱۷۶۸	۲۵۸۸	۰.۹	۲۸۷۵	۰.۲۵	۱۱۵۰۰	۴
۱۴۱۶	۲۲۸۰	۰.۹۵	۲۴۰۰	۰.۲	۱۲۰۰۰	۵
۱۳۱۴	۲۳۲۸	۰.۹۸	۲۳۷۵	۰.۱۹	۱۲۵۰۰	۶
۱۳۷۱۲						ارزش مورد انتظار کارمند A

کارمند B

۶	۵	۴	۳	۲	۱	سالهای
ارزش	کمکهای	فاکتور	پرداخت حقوق	احتمال انباشته مانده	حقوق مورد	خدمت
فعلی	برآورد شده	بهره وری	مورد انتظار	کارمند	انتظار	
۵۵۶۴	۶۱۲۰	۰.۸۵	۷۲۰۰	۰.۸	۹۰۰۰	۱
۵۳۰۰	۶۴۱۳	۰.۹۰	۷۱۲۵	۰.۷۵	۹۵۰۰	۲
۴۹۹۶	۶۶۵۰	۰.۹۵	۷۰۰۰	۰.۷	۱۰۰۰۰	۳
۴۸۴۹	۷۱۰۰	۰.۹۸	۷۲۴۵	۰.۶۹	۱۰۵۰۰	۴
۴۵۳۰	۷۲۹۶	۰.۹۹	۷۳۷۰	۰.۶۷	۱۱۰۰۰	۵
۴۱۷۷	۷۴۰۰	۰.۹۹	۷۴۷۵	۰.۶۵	۱۱۵۰۰	۶
						ارزش مورد انتظار کارمند B
						۲۹۴۱۶

۵-۷- مدل اسکات مایرز و وینسنت فلاورز (۱۹۷۴)

این مدل از نظر مفهومی مشابه مدل لیکرت است. طبق این مدل عملکرد یک کارمند، که ارزش او را برای شرکتش نشان می دهد، تابعی است از پنج متغیر؛ شامل: آگاهی، مهارت، سلامت، سودمند بودن و روش و رفتار. متغیر روش و رفتار بیشترین تاثیر را بر روی نتیجه چهار متغیر دیگر دارد. مطابق با این مدل، ارزش کارمندان برای شرکت می تواند با محاسبه شاخص روش و رفتار از طریق تکنیک ارزیابی برگه ای^۱ و ضرب آن در حقوق سالانه اش برآورد شود.

برای بدست آوردن شاخص روش و رفتار لازم است تا هسته روش و رفتار موزون شده برای کل کارمندان را بر وزن روش و رفتار کل کارمندان تقسیم نماییم. برای محاسبه هسته روش و رفتار موزون شده هر کارمند، وزن روش و رفتار هر کارمند را در هسته روش و رفتار هر کارمند ضرب می نماییم. حال با جمع هسته روش و رفتار موزون شده کلیه کارمندان، هسته روش و رفتار موزون شده کل کارمندان بدست می آید. همچنین با جمع وزن روش و رفتار

¹ - Rating-Sheet Technique

محاسبه شده برای هر کارمند، وزن روش و رفتار کل کارمندان حاصل می گردد. جدول شماره هفت ارزش مورد انتظار کارمندان فرضی یک شرکت را نشان می دهد.

جدول شماره (۷): ارزش مورد انتظار کارمندان

اشخاص	حقوق سالانه (هزار ریال)	وزن روش و رفتار	هسته روش و رفتار	هسته روش و رفتار موزون شده
احمدی	۱۴۰۰۰	۵	۱.۰۵	۵.۲۵
محمدی	۷۰۰۰	۵	۱.۱۲	۵.۶۰
اکبری	۹۰۰۰	۷	۱.۲۱	۸.۴۷
جعفری	۶۵۰۰	۳	۱.۲۶	۳.۷۸
محمدپور	۱۸۵۰۰	۶	۱.۱۵	۶.۹۰
جمع	۵۵۰۰۰	۲۶		۳۰.۰۰

با توجه به توضیحات و اعداد محاسبه شده شاخص روش و رفتار برابر است با:

$$\text{شاخص روش و رفتار} = \frac{\text{هسته روش و رفتار موزون شده کل کارمندان}}{\text{وزن روش و رفتار کل کارمندان}} = \frac{۳۰}{۲۶} = ۱.۱۵$$

از طرفی ارزش مورد انتظار کارمندان برابر است با کل حقوق آنها ضربدر شاخص روش و رفتار:

$$۶۳۲۵۰ = ۱.۱۵ * ۵۵۰۰۰$$

۵-۸- مدل ارزش پولی حاشیه ای^۱ (MMW)

این مدل در سال ۲۰۰۵ توسط رانا و ماهش واری ارائه شد. در این مدل چند ویژگی برای کارمندان در نظر گرفته می شود، سپس برای هر ویژگی یک نقطه شایستگی^۲ مشخص گردیده، بعد از آن برای هر یک از ویژگی ها یک ضریب تعیین می شود. با ضرب نقطه شایستگی در وزن هر ویژگی میزان شایستگی هر ویژگی حاصل گردیده، سپس با جمع میزان شایستگی کل ویژگی ها، ارزش ترکیبی ویژگی ها بدست می آید.

^۱ - Marginal Monetary Worth

^۲ - Merit Point

فرض کنید، پنج ویژگی مورد نظر داشته باشیم: رهبری، مهارت‌های مدیریتی، ابتکار، توانایی عملیاتی و کارآیی. ماتریس مورد نظر این ویژگی‌ها در جدول شماره هشت نشان داده شده است.

جدول شماره (۸): ماتریس ویژگی‌ها

ویژگی‌های مورد نظر	نقاط شایستگی	وزن یا اهمیت مشخص شده برای ویژگی‌ها	میزان شایستگی
رهبری	۱.۱	۰.۲۰	۰.۲۲
مهارت‌های مدیریتی	۱.۲	۰.۲۵	۰.۳۰
ابتکار	۰.۹	۰.۲۰	۰.۱۸
توانایی عملیاتی	۱.۴	۰.۳۰	۰.۴۲
کارآیی	۱.۰	۰.۰۵	۰.۰۵
ارزش ترکیبی			۱.۱۷

فرض شود میانگین حقوق و انحراف معیار آن به ترتیب ۱۰۰۰۰۰ دلار و ۲۰۰۰۰ دلار است. آنگاه ارزش پولی برای هر کارمند بصورت زیر محاسبه می‌شود:

$$MW = 1.17 * 100000 + 20000 = 137700$$

در صورتی که مزایای سالانه کارمندان جاری ۱۱۰۰۰۰ دلار و هزینه‌های اجاره و آموزش جایگزینی ۱۰۰۰۰ دلار باشد آنگاه ارزش پولی حاشیه‌ای کارمندان بصورت زیر برآورد می‌شود:

$$MMW = 137700 + 10000 - 110000 = 37700$$

لذا جمع دارایی‌های انسانی برابر است با مجموع MMW ها برای همه کارمندان کلیدی (اصلی) (رانا و ماهش واری: ۲۰۰۵، ۸۶).

۶- عدم انعکاس منابع انسانی در صورتهای مالی

علی‌رغم مزایایی که در جهت حمایت از حسابداری منابع انسانی مطرح گردید، برخی از انتقادات و مشکلات به شرح زیر موجب گردیده تا هیچ‌گونه انعکاسی در صورتهای مالی نداشته باشد:

مشکل اصلی HRA حول این موضوع می چرخد که چه زمانی خدمات نیروی انسانی می بایست بعنوان دارایی شناسایی شود که قابل اتکا، عینی، سنجش پذیر (قابل سنجش) و عاری از جانبداری باشد.

مشکل دوم، مساله اندازه گیری است. زیرا برخی از خدمات دارای ماهیت نامشهود می باشند، این مساله روی برخی معیارهای حسابداری مانند مربوط بودن، عینیت و غیره تاثیر گذار خواهد بود.

انتقاد سوم، این است که ارزیابی کل سرقفلی نسبت به HRA دارای اولویت است، لذا تا زمانی که منابع انسانی بعنوان بخشی از دارایی نامشهود در سرقفلی می آیند، منتقدان ادعا می کنند که آن مربوطتر و شدنی تر است که سرقفلی را اندازه گیری نماییم.

انتقاد چهارم، این است که آیا اندازه گیری منابع انسانی دارای هزینه-منفعت است؟ (استفنسن و فرانکلین، ۱۹۸۲: ۴۸).

انتقاد پنجم؛ اعمال مدلهایی که برای محاسبه منابع انسانی لازم باشد از اطلاعات هر کارمند استفاده شود، خیلی پیچیده و پر هزینه خواهد بود.

انتقاد ششم، مدلهایی که برای محاسبه منابع انسانی از نرخ تنزیل استفاده می کنند، منتقدان بر این عقیده اند که تعیین نرخ تنزیلی که عینی باشد مشکل است. البته موافقان HRA یکی از نرخ هایی که برای نرخ تنزیل پیشنهاد می کنند، استفاده از نرخ هزینه سرمایه است.

بطور خلاصه موارد عنوان شده در فوق باعث کاهش عینیت، قابلیت اجرا و استفاده از مدل می شود.

انتقاد هفتم درباره رویه های مستهلک کردن مربوط به HRA است. اینکه چه رویه ای را جهت استهلاک مد نظر قرار گیرد می تواند در تصمیم گیری ها متفاوت باشد (کاتس، ۱۹۷۲: ۵۱).

انتقاد هشتم که برخی از منتقدان از جمله نول^۱ (۱۹۷۲)، جاچ^۲ و اسکینگن^۳ (۱۹۷۴) و نیکولز^۴ (۱۹۷۵) به آن معتقدند اینکه منابع انسانی را نمی توان بعنوان دارایی بحساب آورد، زیرا سازمان نمی تواند آنها را مالک شود (دونالد، ۱۹۸۸: ۱۰۵).

¹ - Newell
² - Jauch
³ - Skigen
⁴ - Nicholls

۷- نتیجه گیری:

امروزه اهمیت منابع انسانی بر کسی پوشیده نیست. همگان بر اهمیت منابع انسانی در شرکت و متعاقب آن حسابداری منابع انسانی تاکید می‌ورزند. در روشهای مختلف حسابداری منابع انسانی که توسط محققان و اندیشمندان ارائه شده است، تلاش بر این بوده تا ارزش منابع انسانی برای استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی محاسبه و تعیین گردد.

علی‌رغم مزایایی که در متن مقاله به آنها اشاره شد، همواره عموم روشها مورد انتقاد منتقدان حسابداری منابع انسانی بوده است. مهمترین انتقادات از عدم عینیت و ذهنی بودن روشهای مختلف ناشی می‌شود. از همین منظر چنین به نظر می‌رسد که اندیشمندان می‌بایست تلاش نمایند تا روشهای خود را بگونه‌ای ارائه نمایند که بسوی عینیت و اتکا پذیری بیشتر و ذهنی بودن کمتر پیش رود.

نظر به اهمیت منابع انسانی، ثبت این منابع در دفاتر شرکتهای و نحوه انعکاس آن در صورتهای مالی نیز از اهمیت به‌سزایی برخوردار است که می‌بایست برای آن به اجماع نظر رسید. علاوه بر آن مدیریت این منابع نیز پر اهمیت بوده و توجه مدیران به این مهم از وظایف اصلی آنان به شمار می‌رود. عدم مدیریت صحیح این منابع با ارزش موجب خواهد شد تا هزینه‌های هنگفت و جبران ناپذیری بر بنگاههای اقتصادی وارد آید.

منابع و مأخذ

- Baker, G. M. N. (1974). " The Feasibility and Utility of Human Resource Accounting. " *California Management Review*, Vol.XVI, No.4, pp.17-23
- Coutts, R. J. (1972). " Human resource accounting a critical analysis. " A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirement for the degree of Master(business Administration). *The University of Alberta(Faculty of Business Administration and Commerce)*.
- Dawson, C.(1994). " The Use of a Simulation Methodology to Explore Human Resource Accounting. " *Management Decision*, Vol. 32 No. 7, pp. 46-52
- Diochon, M. , T. V. Menzies and Y. Gasse. (2008). " Exploring The Nature And Impact of Gestation-Specific Human Capital Among Nascent Entrepreneurs." *Journal of Developmental Entrepreneurship*, Vol.13, No.2, pp.151-165.
- Donald, C. J. (1988). " Human Rsource Accounting And Budgeting In K-12 School. " A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirement for the degree of Doctor of Education. *Seattle University*.
- Flamholtz, E. G., M. L. Bullen and W. Hua. (2002). " Human resource accounting A historical perspective and future implications. " *Management Decision*, Vol.40, No.10, pp.947-954.
- Hermanson, R. H., R. L. Brummet, N. Elias, E. G. Flamholtz, R. R. Irish, C. G. Kretschmar, G. A. Luoma, J. Ronen and M. J. Vertigan. (1973). "Report of the Committee on Human Resource Accounting. " *The Accounting Review*, Vol. , No. , pp. 168-185.
- Likert, R. and W. C. Pyle. (1971). " A Human Organizational Measurement Approach ." *Financial Analysts Journal*, Vol. , No. , pp. 75-84.
- Rana, K. and S. K. Maheshawari (2005). " A Marginal Monetary Worth(MMW) Human Valuation Model. " *Scientific Journal of Administrative Development*, Vol.3, pp. 72-92
- Sangeladji, M. A. (1975). " A Theoretical and Emprical Investment of Human Resource Accounting." A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirement for the degree of Doctor of philosophy (Accounting). *University of Norman, Oklahoma*.
- Schick, K. L. (2008). " A Study of Human capital Theory and the performance of venture capital firms. " A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirement for the

degree of Doctor of philosophy(business Administration). *Nova Southeastern University*.

Stephenson, B. Y. and S. G. Franklin (1982). " Human Resource Accounting Dollars and Sense for Management. " *Business and Society*, Vol.20,21, No.1,2, pp. 46-51

Zula, K. (2007). " Human Capital Planning A Review of Literature and Implications for Human Resource Development. " *Human Resource Development Review*, Vol.6, No.3, pp.245–262.