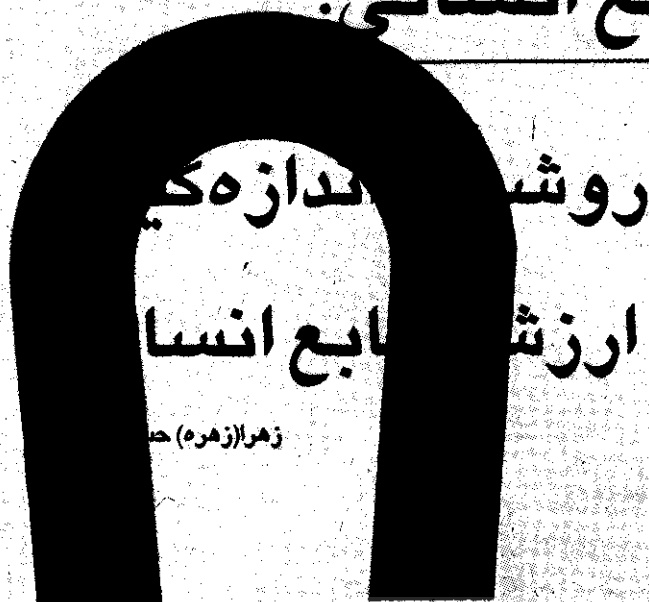


حسابداری منابع انسانی:



یکی از هدفهای عمده حسابداری منابع انسانی، گسترش کاربرد روشهای معتبر و رخنور اطمینان برای اندازه گیری ارزش منابع انسانی (کارکنان) در سازمان است. برای تعمیم روشهای اندازه گیری ارزش منابع انسانی باید ارزش خدمات کارکنان و عواملی که روی این ارزش اثر می گذارند را مشخص کنیم. ارزش در علم اقتصاد دارای

و معنی متفاوت به شرح زیر است:

الف) قابل استفاده بودن یک منبع،

ب) قدرت خرید آن منبع.

تمام تئوریهای ارزش در اقتصاد مبتنی بر این فرضیه است که منبع بتواند در آینده مطلوبیت و خدمات ایجاد کند. لادویک ون (Ludwig Von) اقتصاددان معروف در این مورد گفته است "کسی که می خواهد یک تئوری مقدماتی ارزش و قیمت را بنا کند باید در درجه اول به مطلوبیت فکر کند". به طور مشابه ایروینگ فیشر (Irving fisher) چنین می گوید:

"ثروت فعلی، ارزش تسنیزل شده ارزش سرمایه ای درآمدهای آینده است. هر چیزی در آینده بازدهی مورد انتظار را داشته باشد، ارزشی نخواهد داشت."

بنابراین، ارزش یک دارایی، ارزش بازدهی مورد انتظار آن در آینده است. برخی روشهای اندازه گیری ارزش منابع انسانی و مدلهای متداول اندازه گیری ارزش منابع انسانی به شرح زیر است:

- ارزش اقتصادی (فعلی)،^۱
- ارزش جایگزینی،^۲
- ضریب ارزش،^۳
- مدل فلیم هولتز،^۴
- مدل مارکو،^۵
- نظریه مزایده،^۶
- بهای تمام شده تاریخی.^۷

۱- نظریه ارزش اقتصادی (ارزش فعلی)

این نظریه مبتنی بر تئوری ارزش سرمایه است. طبق نظر ایروینگ فیشر "سرمایه به مفهوم ارزش سرمایه ای، ارزش تنزیل شده درآمدهای آینده است."

برخی از محققان براساس این نظریه معتقدند که قیمت های بازار داراییها عبارت است از ارزش تنزیل شده منافع که در آینده از این داراییها حاصل می شود. اما، باید توجه داشت که لزوماً تحلیلهای مسایل اقتصاد کلان در سطح اقتصاد خرد تعمیم

نمی یابد. قیمت بازار داراییها، قیمت پرداختی برای تمام منافع و خدمات بالقوه این داراییهاست. این مساله در مورد حقوق و دستمزد کارکنان مصداق ندارد، زیرا حقوق و دستمزد پرداختی برای یک زمان مشخص و یا برای مقدار کار معینی است. بنابراین، قیمت بازار کار به مفهوم دقیق قابل مقایسه با قیمت داراییها نیست. بعلاوه، می توان استدلال کرد که بازار کار بشدت تحت تاثیر قانون کار، مقررات صنفی و قراردادهای دسته جمعی کار می باشد. در نتیجه، مقایسه بازار کار با سایر بازارها چندان عملی نیست. بهر حال براساس این نظریه،

$$E(VR) = \sum_{t=r}^T Pr(t) \sum_{t=0}^T \frac{I_t}{(1+r)^{t-r}}$$

$E(VR) = r$ ارزش منابع انسانی یک فرد، سن
 $I_t =$ درآمد سالانه فرد تا زمان بازنشستگی
 $R =$ نرخ تنزیل
 $T =$ سن بازنشستگی
 $Pr(t) =$ احتمال بقا
 $t =$ سن فرد در هر زمان
 $r =$ سن فعلی فرد

برخی معتقدند که درآمدهای آینده حاصل از خدمات منابع انسانی را می‌توان تنزیل کرد و به عنوان ارزش منابع انسانی به حساب آورد. نظریه ارزش اقتصادی (ارزش فعلی) را می‌توان با فرمول ۱ بیان کرد.

برای استفاده از این نظریه، ابتدا باید یک بخش فراوانی دو متغیری براساس سن و مهارت افراد ایجاد کنیم و سپس یک جدول دو متغیری از درآمد اعضای سازمان براساس سن و مهارت تشکیل دهیم. با استفاده از فرمول اشاره شده در بالا و بخش فراوانی و جدول درآمدهای آینده کارکنان می‌توان کل ارزش منابع انسانی را تعیین کرد.

کاربرد منطقی این روش به سازمانهای بزرگ اقتصادی که تعداد بی‌شماری نیروی انسانی در آن شاغل هستند، محدود می‌شود.

نارسانیهای روش ارزش اقتصادی (ارزش فعلی)

۱ - در این مدل احتمال ترک خدمت فرد از سازمان به دلایلی غیر از بازنشستگی یا فوت در نظر گرفته نشده است.

۲ - احتمال تغییر موقعیت و پست فرد در زمانی که در سازمان مشغول خدمت است، نیز در این مدل در نظر گرفته نشده است.

۳ - برآورد درآمد کارکنان مشکل است و نرخ احتمال بقا بر فرضیه ارقام متعدد آماری مبتنی است.

۴ - بکارگیری این روش در حسابداری منابع انسانی با اصول پذیرفته شده حسابداری سازگاری ندارد.

۲ - نظریه ارزش جایگزینی

ارزش جایگزینی منابع انسانی، همان

آموزش کارکنان در حین خدمت،
 ۲ - آموزش رسمی: شامل هزینه برنامه‌های آموزشی و آشنایی فرد با سازمان.
 هزینه‌های غیرمستقیم عبارتند از:
 ۱ - زمان آموزش دهنده، شامل هزینه سرپرستان در مدت دوره آموزش،
 ۲ - از دست رفتن بهره‌وری در خلال آموزش، شامل هزینه ساعات عدم اشتغال کارکنان (به غیر از کارآموزان) به خدمات محوله در مدت دوره آموزش.

مخارج جایگزین کردن منابع انسانی موجود در یک سازمان است. ارزش جایگزینی در این روش شامل اقلامی به شرح زیر است:

الف - هزینه‌های استخدام افراد جدید برای مشاغل موجود،
 ب - هزینه‌های آموزش افراد جدید،
 ج - هزینه انتقال یا اخراج فرد شاغل.

الف - هزینه‌های استخدام: این هزینه شامل هزینه مستقیم و غیرمستقیم است. هزینه مستقیم شامل:

۱ - هزینه کارمندیابی، شامل هزینه جستجوی اولیه برای منابع انسانی مورد نیاز در داخل و خارج سازمان،
 ۲ - هزینه انتخاب، شامل هزینه‌های انتخاب کارکنان از بین افراد واجد شرایط،
 ۳ - هزینه استخدام، شامل هزینه ورود افراد جدید به داخل سازمان و قرار گرفتن در شغل مناسب.

هزینه‌های غیرمستقیم استخدام شامل هزینه ارتقای فرد و قرار گرفتن در مشاغل جدید در داخل سازمان می‌باشد.

ب - هزینه آموزش: این هزینه نیز شامل دو جزء مستقیم و غیرمستقیم است.

هزینه‌های مستقیم عبارتند از:
 ۱ - آموزش حین خدمت: شامل هزینه

ج - هزینه انتقال یا اخراج: شامل هزینه تحمیل شده به سازمان هنگام ترک خدمت فرد از سازمان می‌باشد. این هزینه نیز شامل دو بخش مستقیم و غیرمستقیم است. هزینه مستقیم آن شامل هزینه اخراج یا ترک خدمت فرد از سازمان است و هزینه غیرمستقیم آن شامل کاهش کارایی فرد قبل از انتقال یا اخراج و هزینه ناشی از خالی بودن شغل مورد بحث فرد تا زمان استخدام کارمند جدید است.

مزیت روش ارزش جایگزینی

ارزش جایگزینی نه فقط موقعیت فرد را در داخل سازمان در نظر دارد، بلکه هزینه انتقال یا اخراج فرد و همچنین هزینه کاهش

۲ - نحوه تعیین ضرایب فاقد پایه علمی است.

۳ - تعیین ارزش جاری خالص ارزشهای شرکت به طور دقیق میسر نیست.

۴ - مدل فلیم هولتز

این مدل به تغییر شغل کارکنان در داخل سازمان توجه دارد. یعنی فرض می شود که فرد طی زمان عهده دار مشاغل مختلف در یک سازمان است. وظایف مانعة الجمع هستند و فرض می شود که موقعیتهای خدمتی در طی یک دوره زمانی را با در نظر گرفتن احتمالات می توان تخمین زد. این مدل فرض می کند که برای هر فرد پیشبینی دوره ای که انتظار می رود وی در یک موقعیت خدمتی باقی بماند و در سازمان خدمت کند، وجود دارد. این دوره دوره خدمت مورد انتظار تعریف می شود.

دوره خدمت مورد انتظار شامل یک سری دوره زمانی است که با $t = 1, 2, \dots, m$ نشان داده می شود.

یک وضعیت خدمتی موقعیتی فرض می شود که در آن انتظار می رود فرد مدت معینی در سازمان خدمت ارایه کند. در سازمانها وضعیتهای خدمتی را می توان از طریق سطوح خدمت که با سطوح شغل و حقوق مرتبط است و نیز گروههای خدمتی که سطوح مختلف عملکرد مانند زیر متوسط، متوسط، بالاتر از متوسط را در یک وضعیت خدمتی ویژه نشان می دهند، در نظر گرفت.

جدول ۱ نشان می دهد که یک فرد می تواند در هر لحظه مشخص از زمان در هر یک از موقعیتهای خدمتی قرار گیرد. برای مثال، فرد می تواند در وضعیت خدمتی $S_{۲۳}$ قرار گیرد، یعنی آن که وی در گروه مدیریت

سطوح عملکرد	گروه خدمتی		
	۱	۲	۳
۲	$S_{۲۱}$	$S_{۲۲}$	$S_{۲۳}$
۲	$S_{۲۱}$	$S_{۲۲}$	$S_{۲۳}$
۱	$S_{۱۱}$	$S_{۱۲}$	$S_{۱۳}$

با توجه به تقسیمبندی فوق، بهای تمام شده تاریخی سالانه کارکنان بین چهار طبقه تقسیم می گردد و سهم هر یک در ضرایب تعیین شده ضرب می شود. بدین ترتیب، ارزش کل تقریبی منابع انسانی به دست می آید. در صورتی که ارزش منابع انسانی بیش از داراییهای نامشهود باشد (تفاوت ارزش بازار شرکت و ارزش خالص دفتری) ضرایب به گونه ای تعدیل می گردد تا این تفاضل معادل ارقام داراییهای نامشهود شود. هزینه های ایجاد شده برای کارکنان به منظور استخدام، آموزش و پرورش منابع انسانی در یک دوره در ضرایب مربوط ضرب می شوند.

نتیجه تغییرات ایجاد شده در ارزش منابع انسانی در طول دوره نشان داده می شود. بدین طریق، می توان صورت سود و زیان و ترازنامه منابع انسانی را تهیه و ارایه کرد.

نارساییهای نظریه ضریب ارزش

۱ - ارزش منابع انسانی به طور مستقیم اندازه گیری نمی شود، بلکه از طریق مقایسه با عوامل دیگر به دست می آید. با توجه به آن که داراییهای نامشهود معمولاً برحسب حدس و گمان ارزشیابی می شوند، در نتیجه رقم به دست آمده از دقت کافی برخوردار نیست.

کارایی را نیز در نظر دارد.

نارساییهای روش ارزش جایگزینی

۱ - منافع آینده داراییهای انسانی در نظر گرفته نمی شود.

۲ - روش ارزش جایگزینی، یک روش ذهنی است.

۳ - تعیین ارزش منابع انسانی براساس ارزش جایگزینی دشوار است.

۳ - نظریه ضریب ارزش

براساس نظریه ضریب ارزش، ارزش منابع انسانی برابر است با تفاضل ارزش کل شرکت و ارزش ثبت شده در دفاتر شرکت. در این محاسبه بابت داراییهای نامشهود نظیر سرقفلی، حق امتیاز، میزان وابستگی مشتریان و ارزش قراردادهای بلند مدت تعدیل صورت می گیرد. در این روش ضرایب ارزش که اساس محاسبه می باشند، با توجه به هریک از عوامل زیر تعیین می گردد.

- تحصیلات و تجارب فنی،
- تجربه مورد نیاز برای شغل مورد نظر،
- خصوصیات فردی،
- قابلیت ترفیع،
- عرضه و تقاضا،
- میزان وابستگی افراد به شرکت و انتظار بهره وری شرکت از خدمات آنان.

در این روش یک ضریب اختیاری از صفر تا ۲/۵ تعیین شده است. بعلاوه، کارکنان به چهار طبقه عمده به شرح زیر تقسیم می شوند.

- مدیریت سطح عالی،
- مدیریت سطح میانی،
- سرپرستان،
- کارمندان.

بر اساس نظریه ضریب ارزش، ارزش منابع انسانی برابر است با تفاضل ارزش کل شرکت و ارزش ثبت شده در دفاتر شرکت.

	$S_{11}P(S_{11})$	$S_{12}P(S_{12})$	$S_{13}P(S_{13})$
	$S_{21}P(S_{21})$	$S_{22}P(S_{22})$	$S_{23}P(S_{23})$
	$S_{31}P(S_{31})$	$S_{32}P(S_{32})$	$S_{33}P(S_{33})$

میانی است و عملکرد وی در سطح بالاتر از متوسط می‌باشد. برای کامل شدن مدل، دو عامل دیگر به آن اضافه می‌گردد. یکی از این عوامل زمانی است که در آن فرد از یک سری موقعیتهای خدمتی می‌گذرد که این زمان در محور سوم نشان داده می‌شود. عامل دوم، این است که چون امکان پیشبینی میزان خدمت مورد انتظار از یک فرد در یک مقطع مشخص از زمان با قطعیت کامل وجود ندارد، این کمیت باید با حساب احتمالات تعیین گردد. برای مثال، فرض کنید که سازمانی دارای سه وضعیت S_1, S_2, S_3 است و احتمال این که در آینده فرد خاصی در یک دوره زمانی در یکی از سه وضعیت فوق قرار گیرد؛ به ترتیب $0/3, 0/5$ و $0/2$ باشد. اگر میزان خدمات مربوط به هر یک از این وضعیتهای خدمتی $10, 20, 30$ باشد، در این صورت خدمات مورد انتظار ارایه شده به وسیله فرد معادل ۱۹ می‌گردد.

$$E(S) = 10(0/3) + 20(0/5) + 30(0/2) = 19$$

فرمول ۲ - ارزش منابع انسانی طبق مدل قلم هولتز

$$E(S) = S_1P(S_1) + S_2P(S_2) + S_3P(S_3)$$

$$E(S) = \sum_{i=1}^n S_iP(S_i)$$

S_i = میزان خدمت مورد انتظار ارایه شده در هر موقعیت خدمتی

$P(S_i)$ = احتمال دریافت میزان خدمت S_i

نشان داد.

الف - حاصلضرب میزان خدمت ارایه شده در ارزش آن. برای مثال، حجم فروش معرف خدمت ارایه شده توسط یک فروشنده است،

ب - محاسبه درآمد مورد انتظار در نتیجه استفاده از خدمات آینده منابع انسانی را می‌توان برحسب پول بیان کرد، زیرا ارزش پولی این خدمات درآمد آینده مورد انتظار فرد می‌باشد،

۳ - ارزش فعلی خدمات آینده؛ درآمد آینده مورد انتظار را باید تنزیل کرد تا ارزش فعلی این خدمات محاسبه گردد.

اگرچه این مدل به عقیده برخی از محققان پیشرفته‌تر از سایر مدلهاست اما کاربرد آن مشکل است. یکی از مشکلات، تعیین ارزش پولی خدمات آینده است زیرا سهولت و دقت نمی‌توان این متغیر را محاسبه کرد و احتمالات مورد استفاده در این مدل بسیار ذهنی هستند. مشکل دیگر این است که احتمال قرار گرفتن در وضعیتهای خدمتی مختلف برای n دوره باید به روز محاسبه گردد، که بسیار وقتگیر و هزینه‌زاست.

۵ - نظریه مارکو

در این نظریه فرض می‌شود که پیشبینی احتمال باقی ماندن یا تغییر شغل هر یک از کارکنان مشکل است. در این نظریه، اطلاعات درباره کارکنان احتمالاً دارای مغایرتهای زیادی است و به همین جهت ارزش آن کاهش می‌یابد. در این مدل برای حل این مشکل، ارزش منابع انسانی به طور گروهی پیشنهاد می‌شود. منظور از گروه، یک دایره یا یک قسمت در سازمان نیست. بلکه، گروه شامل جمعی از کارکنان است که

$$100 \sum_{n=i}^{\infty} r^n (a_{11}^{(n)} V_1 + a_{12}^{(n)} V_2 + a_{13}^{(n)} V_3)$$

آغاز دوره	آخر دوره			
	۱	۲	۳	۴
۱	a_{11}	a_{12}	a_{13}	a_{14}
۲		a_{22}	a_{23}	a_{24}
۳			a_{33}	a_{34}
۴				a_{44}

چون V_p برابر صفر است، a_{1p} را در نظر نمی‌گیریم. برای در نظر گرفتن تمام نقل و انتقالات شغلی در تمام دوره‌های زمانی آینده، باید تحلیلها برای n دوره انجام گیرد. برای این منظور از زنجیر مارکو که محاسبات را ساده می‌کند، استفاده می‌کنیم. اگر ماتریس T معرف احتمال ارتقا برای یک دوره باشد، ماتریس $(T)^n$ احتمال ارتقای بعد از دوره n را نشان می‌دهد. بنابراین، با در دست داشتن ارزشهای a_{ij} ماتریس T ، ارزشهای $(T)^n$ را می‌توان با استفاده از قاعده ضرب ماتریسها به دست آورد. بدین ترتیب، تعداد کارکنانی که انتظار می‌رود در مشاغل مختلف در پایان n دوره قرار داشته باشند، به ترتیب عبارتند از:

$$100 a_{11}^{(n)}, 100 a_{12}^{(n)}, 100 a_{13}^{(n)}$$

ارزش اقتصادی مورد انتظار خدمات این کارکنان برای دوره n عبارت است از:

$$100 (a_{11}^{(n)} V_1 + a_{12}^{(n)} V_2 + a_{13}^{(n)} V_3)$$

رابطه بالا تمام تغییرات مورد انتظار در ارتباط با ارتقا یا خروج ۱۰۰ نفر کارکنان را که در گروه شغلی i در زمان صفر قرار داشته‌اند، در نظر می‌گیرد. برای به دست آوردن ارزش فعلی می‌توان نرخ تنزیل r را نیز وارد معادله کرد. در این صورت، معادله بالا به فرمول ۳ تبدیل می‌گردد.

در معادله فوق $n = \infty$ است. در عمل ارزش $a_{ij}^{(n)}$ با افزایش n کاهش می‌یابد و زمانی که $n > 0$ است، احتمال این که $a_{ij}^{(n)}$ بزرگتر از صفر باشد بسیار کم است. فرمول ۴ شکل کلی مدل را نشان می‌دهد.

در نظر می‌گیرد. برای درک بهتر مدل، یک موسسه حسابرسی را در نظر بگیرید که در آن سه گروه شغلی، به ترتیب از پایین به بالا، ۱ و ۲ و ۳ وجود دارد که تمامی افراد شانس یکسانی را برای ارتقا دارند. اما به طور قطع نمی‌دانیم کدام کارمند و در چه زمانی به گروه شغلی بالاتر ارتقا می‌یابد، اما، می‌توانیم احتمال تغییرات شغلی گروه را پیشبینی کنیم. این احتمالات در جدول ۳ نشان داده شده است.

موقعیت ۴ مشخص کننده زمانی است که کارمند موسسه را ترک می‌کند. a_{ij} معرف احتمال این است که یک کارمند که شغل i را در ابتدای دوره داشته در آخر دوره به شغل j ارتقا یابد. براساس اطلاعات تاریخی، می‌توان احتمالات الگوی تغییر شغل کارمندان را مشخص کرد. بعلاوه، فرض می‌شود که ارزش اقتصادی خدمات کارکنان برای موسسه به شغلی که در پایان یک دوره در آن شاغل هستند، بستگی داشته است. ارزش اقتصادی خدمات یک کارمند در شغل i به وسیله V_i نشان داده می‌شود. ارزش اقتصادی مورد انتظار از خدمات ۱۰۰ کارمند که در آغاز دوره در شغل i قرار دارند را می‌توان برای یک دوره با فرمول زیر نشان داد.

$$100 (a_{11} V_1 + a_{12} V_2 + a_{13} V_3)$$

فرمول ۴- ارزش منابع انسانی طبق نظریه مارکو (فرمول کلی)

$$TV_i = N_i \sum_{n_i} \sum_{i \in E} (s_i) a_{ij}^{(n)} r^n V_j$$

در فرمول فوق s_i گروه شغلی است.

لو (Lau) و جاجی (Jaggi) مدل عملیاتی مارکو را به شرح فرمول ۵ تکمیل کردند.

۶- نظریه مزایده

براساس این نظریه شرکت به مراکز سرمایه‌گذاری تقسیم می‌شود و خدمات نیروی انسانی متخصص، برای اشتغال در این مراکز سرمایه‌گذاری، به مزایده گذاشته می‌شود. مدیری که بالاترین قیمت را برای خدمات نیروی انسانی مورد مزایده پیشنهاد کند، نیروی انسانی را در اختیار خواهد گرفت. قیمت توافق شده به عنوان سرمایه مرکز سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود. از نظر مفهومی این روش بر ارزیابی عملکرد مدیران بخشهای مختلف واحد اقتصادی مبتنی است که مرکز سرمایه‌گذاری مذکور را در برمی‌گیرد.

نارساییهای نظریه مزایده

- ۱- نرخ بازده سرمایه نسبت قابل پذیرشی به منظور ارزیابی عملکرد مدیران نیست.
- ۲- برای تعیین کمیابی یا فراوانی افراد متخصص ضابطه‌ای تعیین نشده است.
- ۳- کاربرد نظریه مزایده در سازمانهای غیرانتفاعی و تولید مرحله‌ای که قابل تقسیم

در سال ۱۹۷۳ به اهمیت بالقوه معیارهای غیر پولی در امر تصمیمگیری پی برده شد.

به مراکز سرمایه‌گذاری نیستند، با اشکال روبه‌رو است.

۴- در تعیین ارزش خدمات ممکن است سوء تفاهم وارد آید. بدین معنی که احتمالاً کارکنان قیمت پیشنهادی مدیران مرکز سرمایه‌گذاری را به منزله حق مسلم خود تلقی کنند.

۵- این نظریه ممکن است بر روحیه کارکنانی که خدمات آنها به بهای ناچیز محک زده شده است و یا مطلقاً در مزایده شرکت نداشته‌اند، تاثیر منفی داشته باشد.

۷- نظریه بهای تمام شده تاریخی

این نظریه مبتنی بر اصول متداول حسابداری است. طبق این نظریه، هزینه‌های انجام شده برای کارکنان، به‌طور مستقیم موجب افزایش ارزش خدمات آنها می‌گردد؛ همان‌گونه که بازسازی تاسیسات

تولیدی موجب افزایش ارزش داراییهای مزبور می‌گردد، هزینه‌های آموزش و پرورش کارکنان نیز موجب افزایش قدرت بازدهی و در نتیجه افزایش ارزش منابع انسانی می‌گردد. در این روش، ارزش منابع انسانی از طریق محاسبه بهای تمام شده تاریخی آن محاسبه می‌گردد. بهای تمام شده منابع انسانی شامل هزینه‌های استخدام و آموزش کارکنان است که در یک فرد شامل دو جزء مستقیم و غیرمستقیم است.

هزینه‌های استخدام و آموزش کارکنان در نظریه ارزش جایگزینی توضیح داده شده است. بهای تمام شده تاریخی منابع انسانی را همچنین می‌توان به دو بخش هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای تفکیک کرد. هزینه‌های جاری در دوره‌ای که واقع می‌شود به حساب سود و زیان منظور می‌گردد و هزینه سرمایه‌ای، نظیر هزینه‌های استخدام، آموزش و پرورش و آشنا کردن کارکنان با محیط کار و کلیه هزینه‌های اولیه انتقال و استقرار کارکنان در مشاغل مختلف باید طی سالهای خدمت با نرخ از پیش تعیین شده مستهلک می‌گردد. چنانچه به علت ترک خدمت و یا سایر دلایل نتوان از خدمات منابع انسانی استفاده کرد، هزینه‌های انجام شده به حساب هزینه دوره منظور می‌گردد.

مزایای نظریه بهای تمام شده تاریخی

- ۱- این روش با نحوه عمل جاری حسابداری مبتنی بر اصول پذیرفته شده، به عنوان مقیاس اندازه‌گیری داراییها، هماهنگی دارد.
- ۲- روش بهای تمام شده تاریخی، یک روش عینی است.
- ۳- این روش به دلیل مستند بودن احتمالاً

فرمول ۵- ارزش منابع انسانی طبق نظریه مارکو (تکمیل شده)

$$[TV] = [N] \sum_{n=1}^{\infty} r^n [T]^n [V]$$

$[TV]$ = بردار مجموع ارزش اقتصادی هر گروه از کارکنان

$[N]$ = بردار تعداد کارکنان در هر دوره در زمان صفر

N = تعداد دوره‌های زمانی

r = نرخ تنزیل (%) در هر دوره

$[T]^n$ = ماتریس انتقال احتمالی (انتقال افراد به رده‌های بالاتر سازمانی)

$[V]$ = بردار ارزش اقتصادی مورد انتظار در هر رده

بیشتر از سایر روشها از سوی اداره مالیاتها پذیرفته می شود.

نارساییهای روش بهای تمام شده تاریخی
۱ - تعیین وجه تمایز بین اقلام منابع انسانی و سایر منابع و همچنین تفکیک هزینه های منابع انسانی به هزینه های جاری و سرمایه ای بسیار دشوار است.

۲ - تعیین نرخ استهلاک داراییهای انسانی و پیشبینی زمان ترک خدمت کارکنان، کار آسانی نیست.

۳ - نتایج حاصل از روش بهای تمام شده تاریخی نمی تواند جوابگوی تمامی نیازهای مدیریت برای تصمیمگیری اقتصادی باشد، زیرا، آن چه از نظر مدیریت در تصمیمگیریهای اقتصادی یک سازمان اهمیت دارد نتایج مالی آینده تصمیمات است، نه آنچه در گذشته اتفاق افتاده است.

۴ - تعیین ارتباط بین بازده منابع انسانی و هزینه های انجام شده برای این منابع براساس نرخهای استهلاک از پیش تعیین شده، ناممکن است.

معیارهای غیر پولی

در سال ۱۹۷۳ به اهمیت بالقوه معیارهای غیر پولی در امر تصمیمگیری پی برده شد. یکی از معیارهای غیر پولی می تواند فهرستی از کارکنان کلیدی سازمان و مهارتهای آنان به عنوان دارایی باشد.

مهمترین گروه معیارهای اقتصادی غیر پولی از جانب رنسیس لیکرت (Rensis Likert) ارایه شده است که پدید آورنده مدلی است شامل متغیرهایی که برای تعیین کارایی یک سازمان انسانی از آنها استفاده می شود. این مدل سه گروه متغیر را تعریف می کند.

متغیرهای علتی، متغیرهای مستقلی

هستند، که رشد سازمان و نتایج به دست آمده برای سازمان را نشان می دهند و توسط مدیریت قابل تغییر و کنترل هستند. نظیر ساختار سازمانی، خط مشیهای مدیریت، تصمیمگیریها، استراتژیهای رهبری و تجاری، مهارتها و رفتار سازمانی.

متغیرهای میانجی، که بر سلامت درونی سازمان بازتاب دارند؛ نظیر وفاداری، نگرشها، انگیزه ها، عملکرد، هدفها و ادراک تمام اعضای سازمان.

متغیرهای نهایی، متغیرهای وابسته هستند که منعکس کننده نتایج به دست آمده از سوی سازمان نظیر بازدهی به هزینه ها، رشد، سهم از بازار و درآمدهاست.

براین اساس، ارزش فعلی یک سازمان انسانی، ناشی از امتیازات تخصیص یافته به متغیرهای علتی و میانجی خود آن سازمان می باشد.

مشکلات و انتقادات
انتقادات و مشکلات در مورد حسابداری منابع انسانی بر سه محور اساسی متمرکز است.

نخست پیچیدگی الگوهای اندازه گیری است. انتظار مدیران واقعی بودن، ممکن بودن و موثر بودن هزینه ها است. در کوشش برای طرح اطلاعات حسابداری در مورد منابع انسانی، دستیابی همزمان به این سه ویژگی مشکل است.

دومین موضوع، رفتارهای مدیریت سازمان است. تفسیرهای نظریه پردازانه و اهمیت دادن بیش از حد به فعالیتهای اجرایی، مدیران را محتاط و مجبور به مقاومت در مقابل حسابداری منابع انسانی می کند. اداره کنندگان موسسات به مفید بودن بالقوه این نظریه ها پی برده اند اما،

اهمیت دادن بیش از حد به فعالیتهای اجرایی، مدیران را محتاط و مجبور به مقاومت در مقابل حسابداری منابع انسانی می کند.

خواستار مشاهده منافع واقعی آن پیش از توافق هستند و در مورد تجربه کردن الگوهای حسابداری منابع انسانی، مدیران اجرایی خواستار مشاهده نتایج واقعی استفاده از این الگوها، از طریق اعمال آنها نسبت به طرحهای مشابه در جاهای دیگر، می باشند.

سومین نکته، نگرانی مدیران در مورد واکنش کارکنان نسبت به موضوع است. آیا کارکنان احساس می کنند که به یک عامل تولید مکانیکی تبدیل شده اند؟ این خطر که کارکنان نه فقط با سیستم اطلاعات سازمان، بلکه با افراد سازمان نیز بیگانه شوند، همواره وجود دارد. یک سیستم حسابداری منابع انسانی ممکن است موجب مقاومتهایی در کارکنان سازمان گردد، زیرا آنان این مسئله را به عنوان عرصه ای برای اندازه گیری فعالیتهای خود تلقی می کنند.

این مسایل از جمله مشکلات اساسی برای بکارگیری حسابداری منابع انسانی است و نمی توان به آنها بی توجه بود.

- 1 - Economic (present) value
- 2 - Replacement cost
- 3 - Multiplier
- 4 - Flam Holz model
- 5 - Markov model
- 6 - Competitive Blding
- 7 - Historical cost