

## ارزیابی جایگاه مدل حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی در چارچوب مفاهیم نظری گزارشگری مالی

فروزان محمدی

گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی حکیم طوس، مشهد، ایران. (نویسنده مسئول).  
fmohammadi126@yahoo.com

دکتر نبی الله محمدی

گروه مدیریت، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران.  
mohammadi13928@gmail.com

شماره ۱۷ / زمستان ۱۳۹۸ (جلد دوم) / صص ۱۰۵-۱۳۹  
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره دوم)

### چکیده

در این تحقیق به ارزیابی جایگاه مدل حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی در چارچوب مفاهیم نظری گزارشگری مالی می‌پردازیم. هدف از این تحقیق پاسخ به سوال، تعیین میزان پوشش الگوی جامع حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی با مفاهیم نظری گزارشگری مالی، می‌باشد. تحقیق حاضر بر مبنای هدف کاربردی محسوب می‌شود. برای وصول به هدف، ۲۰ نفر از خبرگان عملگرا و علمی دانشگاهی، از خبرگانی که شناخت کافی از حوزه مشترک منابع انسانی و گزارشگری مالی دارند استفاده شده و روش نمونه گیری هدفمند می‌باشد به طوری که ۱۰ نفر از خبرگان عملگرا در حوزه و ۱۰ نفر از خبرگان علمی دانشگاهی در حوزه مشترک مدیریت منابع انسانی و حسابداری استفاده گردیده و بنابراین از حجم نمونه کافی و مناسب استفاده می‌شود و با استفاده از آزمون دلفی فازی مثلثی به آزمون فرضیه های مربوطه پرداخته شده است. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از نرم افزار SPSS در بخش آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه های تحقیق با توجه به جمعیت نظرات خبرگان، نشان می‌دهد که حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، هیچ یک از معیارهای مورد بررسی مربوط به صورت‌های مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش نمی‌دهد.

**واژگان کلیدی:** ارزش منابع انسانی، مدل حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، چارچوب مفاهیم نظری گزارشگری مالی.

### مقدمه

هدف اصلی هر واحد تجاری، حداکثر کردن سود سهامداران است و ثروت چیزی بیش از ارزش‌های انباشته شده توسط واحد تجاری محسوب نمی‌شود. ارزش‌هایی که از طریق منابع انسانی و غیر انسانی آن واحد کسب و کار خلق می‌شود. عامل انسانی از مهم ترین مزایای رقابتی واحدهای کسب و کار محسوب می‌شود که هر چقدر قابلیت آن افزایش یابد و واحد تجاری از نیروی انسانی با قابلیت بالا برخوردار باشد؛ به تبع استفاده از آن، ارزش و ثروت واحد تجاری نیز افزایش خواهد یافت. قابلیت که از حاصل ضرب ظرفیت (پتانسیل) تک تک منابع انسانی و فرصت اعطاء شده توسط سازمان به آنها ایجاد می‌شود. از این رو لازم است تا همواره سازمان با توسعه منابع انسانی که توانایی خلق ارزش برای آن را دارند؛ به ارزش آفرینی بیشتر

در راستای حداکثر کردن ثروت سهامداران پردازند. فرآیند توسعه منابع انسانی مستلزم مدیریت می‌باشد و یقیناً اولین گام در مدیریت آن؛ شناسایی و ارزیابی وضعیت موجود منابع انسانی واحد تجاری است و هر چیزی که قابل اندازه‌گیری نباشد، قابل کنترل و مدیریت کردن نیست (محمدی، ۱۳۹۳).

حسابداری منابع انسانی دیدگاهی است برای تحلیل نتایج تصمیم‌گیریها (نظیر اخراج و برکناری) بر سازمان انسانی و تشریح نتایج به دست آمده برای مدیریت و هزینه‌های پنهانی در اثر تصمیم‌گیری‌های مهم تجاری.

بعد اصلی دیگر حسابداری منابع انسانی استفاده از آن برای اندازه‌گیری هزینه و ارزش منابع انسانی است. به علاوه، متخصصان منابع انسانی می‌توانند هزینه‌های اخراج و برکناری را اندازه‌گیری کنند (برآورد هزینه جایگزینی به دلیل جانشین کردن نیرو کار از دست رفته). نکته اساسی این نیست که شرکت نباید سیاست برکناری و اخراج را اتخاذ کند بلکه، مدیریت باید تمام هزینه‌ها و منافع این گونه تصمیم‌ها را مد نظر قرار دهد. (اریک جی. فلامهونس<sup>۱</sup>، ۱۳۹۰) بنابراین، برای مدیریت و توسعه منابع انسانی باید به شناخت و اندازه‌گیری منابع انسانی موجود واحد تجاری و نیز منابع انسانی بالقوه‌ای که واحد تجاری می‌تواند از آن بهره‌بردارد، پرداخت و باید به شناخت و اندازه‌گیری کمبودهای این بخش از منابع واحد تجاری پرداخت تا در صورت لزوم بتوان آن را توسعه داد (محمدی، ۱۳۹۳).

به هر ترتیب، تاثیر دیگر بعد اندازه‌گیری حسابداری منابع انسانی، اقدام کنترلی و تعیین میزان هزینه‌ها و ارزش افراد از دیدگاه منابع انسانی است. در روش سنتی، افراد در سازمان‌ها به عنوان هزینه تلقی می‌شوند. در حسابداری متداول تمام سرمایه‌گذاری‌هایی که لازمه‌گزینه‌ها، انتخاب، آموزش و حقوق و مزایا است به عنوان هزینه برای تعیین سود خالص شرکت در نظر گرفته می‌شود. در حالی که، بیشتر این مخارج، سرمایه‌گذاری در ایجاد دارایی‌هایی است که ارزش آتی سازمان را تعیین می‌کنند. براین ترتیب، مدیریت آگاهانه و ناآگاهانه مخارج افراد را در سازمان‌ها به عنوان هزینه در نظر می‌گیرد، بنابراین؛ یکی از وظایف حسابداری منابع انسانی آن است که، روش درست برخورد با این گونه مخارج را به مدیریت نشان دهد (اریک جی. فلامهونس، ۱۳۹۰).

به طور خلاصه، حسابداری منابع انسانی سه وظیفه اصلی برای متخصصان منابع انسانی تعیین می‌کند: چارچوبی را برای تسهیل تصمیم‌گیری درست درباره نیروی انسانی فراهم می‌کند، اطلاعات مورد نیاز درباره بهای تمام شده و ارزش انسان‌ها را به عنوان دارایی [بخشی از ارزش] سازمان‌ها به دست می‌دهد و موجب انگیزش مدیریت با در نظر گرفتن دیدگاه منابع انسانی در تصمیم‌گیری‌های مربوط به افراد سازمان می‌گردد (اریک جی. فلامهونس، ۱۳۹۰).

## بیان نظری

### جایگاه و محتوای مفاهیم نظری گزارشگری مالی

مفاهیم نظری گزارشگری مالی جایگاه آن بدین شرح عنوان شده است: جهت دستیابی به استانداردهای حسابداری هماهنگ، وجود یک مجموعه به هم پیوسته از اهداف و مبانی مرتبط که بتواند ماهیت، نحوه عمل و حدود گزارشگری مالی را مشخص کند لازم است. چنین مجموعه‌ای، همانند یک قانون پایه، در تدوین استانداردهای حسابداری و حل و فصل مسائلی که ممکن است در این راه پیش آید، ملاک عمل قرار خواهد گرفت. علاوه بر مزیت فوق، وجود یک مجموعه از مفاهیم نظری، به

<sup>1</sup> Eric G Felipe

تعیین حدود قضاوت حرفه‌ای در تهیه صورتهای مالی و محدود کردن رویه‌های حسابداری به منظور افزایش قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی کمک خواهد کرد (نوروش و دیگران، ۱۳۸۵).  
افزون بر این، مفاهیم نظری گزارشگری مالی در مواردی که استاندارد حسابداری وجود ندارد چارچوب مناسبی برای واکاوی و حل موضوعات حسابداری است. بنابراین، مفاهیم نظری نه تنها به فهم روشهای موجود حسابداری کمک می‌کند بلکه در هدایت سازمان یافته روش‌های جدید نیز مرجع معتبری است.  
مفاهیم نظری گزارشگری مالی از شش فصل به شرح زیر تشکیل شده است:

- ۱- هدف صورتهای مالی
- ۲- خصوصیات کیفی اطلاعات مالی
- ۳- عناصر صورتهای مالی
- ۴- شناخت در صورتهای مالی
- ۵- اندازه‌گیری در صورتهای مالی
- ۶- نحوه ارائه اطلاعات در صورتهای مالی (نوروش و دیگران، ۱۳۸۵).

### هدف صورتهای مالی

صورتهای مالی هسته اصلی گزارشگری مالی است و بنابراین تعیین اهداف تهیه آن نخستین گامی است که باید برداشته شود. علاوه بر این، هدف صورتهای مالی را می‌توان به سایر حوزه‌های گزارشگری مالی نیز تعمیم داد (بزرگ اصل، ۱۳۸۷). طبق بند ۱-۱ فصل اول مفاهیم نظری، هدف صورتهای مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید گردد (استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۶). فرض بر این است که استفاده کنندگان صورتهای مالی از دانش نسبی برای استفاده از صورتهای مالی برخوردارند.

### خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

اطلاعاتی که در صورتهای مالی ارائه می‌شود باید برای استفاده کنندگان مفید باشد. اطلاعاتی مفید است که دارای خصوصیات معینی باشد (بزرگ اصل، ۱۳۸۷). این خصوصیات با عنوان خصوصیات کیفی اطلاعات مالی در فصل دوم مفاهیم نظری گزارشگری مالی معرفی شده است. خصوصیات کیفی اصلی به شرح زیر می‌باشد:

- مربوط بودن
- قابل اتکا بودن
- قابل مقایسه بودن
- قابل فهم بودن (استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۶).

### اهمیت

به عنوان یک اهمیت آستانه‌ای، نقطه انقطاع است و باید قبل از سایر خصوصیات کیفی در نظر گرفته شود. یعنی اگر اطلاعات با اهمیت نباشد نیازی به بررسی از جهت مربوط بودن و قابل اتکا بودن ندارد. منظور از اطلاعات با اهمیت اطلاعاتی است که بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، تاثیر گذارد (تاری وردی، ۱۳۸۹).

### مربوط بودن

اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان در ارزیابی رویدادهای حال یا آینده یا تایید یا تصحیح ارزیابی های گذشته موثر واقع شود. ویژگیهای اطلاعات مربوط به شرح زیر است:

- ارزش پیش بینی کنندگی: فایده مندی برای پیش بینی نتایج رویدادهای آتی.
- ارزش تایید کنندگی: ارائه بازخورد دراره رویدادهای گذشته برای تایید یا تصحیح انتظارات.
- انتخاب خاصه: خاصه‌ای که قرار است در صورتهای مالی گزارش شود (تاری وردی، ۱۳۸۹).

### قابل اتکا بودن

اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند. ویژگی‌های لازم برای قابل اتکا بودن عبارتند از:

- بیان صادقانه: به معنای رابطه و تطابق بین اطلاعات و رویدادهای زیر بنای آن است. ارقام حسابداری باید تا حد امکان واقعیت اقتصادی منابع، تعهدات یا معاملات و سایر رویدادهای را نشان دهد.
- رجحان محتوا بر شکل: برای اینکه اطلاعات بیانگر معاملات و سایر رویدادهایی باشد که مدعی بیان آن است، باید محتوا و واقعیت اقتصادی معاملات و سایر رویدادها نه صرفاً شکل قانونی آنها در نظر گرفته شود.
- بی طرفی: اطلاعات صورتهای مالی استفاده کنندگان متعددی دارد و نباید برای تاثیر گذاری بر تصمیمات در یک جهت خاص یا حصول به نتیجه‌ای از قبل تعیین شده تهیه شود. همچنین اطلاعات نباید به نفع گروهی خاص و در جهت زیان رساندن به دیگران باشد. تدوین کنندگان استاندارد نیز نباید تحت تاثیر آثار بالقوه یک روش جدید بر یک شرکت یا صنعت خاص قرار گیرند.
- احتیاط: ابهامات حاکم بر محیط اقتصادی و عدم امکان پیش بینی قطعی آینده ایجاب می‌کند در تهیه اطلاعات صورتهای مالی احتیاط شود. احتیاط یعنی اینکه سعی شود درآمدها یا داراییها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهیها کمتر از واقع ارائه نشود.
- کامل بودن: اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید با توجه به اهمیت آنها و در نظر گرفتن فزونی منافع اطلاعات بر هزینه تهیه آن، کامل باشد. اگر چه کامل بودن یک مفهوم نسبی است اما باید مراقب بود با ارائه اطلاعات ناقص، موجبات گمراهی استفاده کنندگان فراهم نشود.
- قابل مقایسه بودن: اطلاعات مالی زمانی مفید است که بتوان بر پایه آن شباهتها و تفاوتها را تشخیص داد. استفاده کنندگان برای تصمیم گیری، عملکرد یک شرکت براساس اطلاعات مالی با شرکتهای دیگر یا با عملکرد گذشته همان شرکت مقایسه می‌کنند.
- ثبات رویه: قابل مقایسه بودن مستلزم این است که حسابداری رویدادهای مشابه در هر دوره حسابداری و از یک دوره به دوره بعد با روش یکسان صورت گیرد و شرکتهای مختلف نیز باید از رویه‌های یکنواخت برای رویدادهای مشابه استفاده کنند.
- افشاء: یکی از شرایط لازم برای قابل مقایسه بودن، افشای رویه‌های حسابداری به کار رفته در تهیه صورتهای مالی و همچنین افشای هر گونه تغییرات در آن رویه‌ها و آثار چنین تغییراتی است.

- قابل فهم بودن: ممکن است صورتهای مالی حاوی اطلاعات مربوط و قابل اتکاء اما غیر قابل فهم باشد. در این صورت چنین اطلاعاتی برای تصمیم گیری مفید نیست، چون قابل فهم نمی باشد. توان استفاده کنندگان و ادغام و طبقه بندی دو خصیصه موثر بر قابل فهم بودن است.
- توان استفاده کنندگان: اطلاعات مالی براساس این فرض تهیه می شود که استفاده کنندگان، آگاهی معقولی درباره فعالیتهای تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری آن دارند و اینکه با صرف تلاش معقول مایل به مطالعه آن هستند.
- ادغام و طبقه بندی: ظرفیت پردازش مغز انسان محدود است و برای تحلیل ناگزیر از طبقه بندی است. لذا برای قابل فهم بودن اطلاعات مالی باید اجزای آن به نحو مناسب در یکدیگر ادغام و طبقه بندی شود (بزرگ اصل، ۱۳۸۷).

### عناصر صورتهای مالی

نخستین شرط ورود آثار رویدادها به حوزه صورتهای مالی، انطباق با تعریف یکی از عناصر صورتهای مالی است. این عناصر، سنگ زیر بنای صورتهای مالی است. طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی هر قلمی که در یکی از تعاریف عناصر صورتهای مالی ننگند نباید در صورتهای مالی منعکس شود. عناصر صورتهای مالی و تعریف آنها در فصل سوم مفاهیم نظری گزارشگری مالی به شرح زیر است:

- دارایی عبارت است از حقوق نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راههای دستیابی مشروع به منافع که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است.
- بدهی عبارت است از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته.
- حقوق صاحبان سرمایه عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از سرمایه گذاری در واحد تجاری جهت کسب یا افزایش حقوق مالکانه.
- ستانده صاحبان سرمایه عبارت است از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از انتقال داراییها به صاحبان سرمایه یا ایجاد بدهی در قبال آنها به منظور کاهش حقوق مالکانه و یا توزیع سود.
- درآمد عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه بجز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می شود.
- هزینه عبارت است از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به ستانده صاحبان سرمایه مربوط می شود (استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۶).
- دارایی، بدهی و حقوق صاحبان سرمایه عناصر تشکیل دهنده ترازنامه، و درآمد و هزینه عناصر تشکیل دهنده گزارش عملکرد مالی می باشد. نتیجه عملکرد همراه با آورده و ستانده صاحبان سرمایه، بیانگر تغییر خالص در حقوق صاحبان سرمایه است (بزرگ اصل، ۱۳۸۷).

## شناخت و اندازه‌گیری

معاملات و سایر رویدادها باید دارای شرایط خاصی باشند که بتوان آنها را در صورتهای مالی وارد کرد. منظور از شناخت، مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورتهای مالی است (همان منبع، ۱۳۸۷). در فصل چهارم مفاهیم نظری، برای شناخت یک قلم اولاً باید آن قلم با تعریف یکی از عناصر صورتهای مالی سازگار باشد، ثانیاً شواهد کافی مبنی بر وقوع تغییر در داراییها یا بدهیهای مرتبط با آن وجود داشته باشد و ثالثاً بتوان با قابلیت اتکای کافی در قالب واحد پولی آن را اندازه‌گیری کرد (استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۶).

منظور از شناخت این نیست که یک قلم در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا شود بلکه آن قلم باید در جمع اقلام یکی از صورتهای مالی اساسی منظور گردد.

اندازه‌گیری که مفهومی کاملاً مرتبط با شناخت است، یکی از موضوعات بغرنج حسابداری است، زیرا خاصه‌های متفاوتی برای اندازه‌گیری اقلام بر مبنای پول وجود دارد. بهای تمام شده تاریخی، بهای جاری جایگزینی، ارزش بازار، خالص ارزش بازیافتی و ارزش فعلی از جمله خاصه‌هایی است که در عمل مورد عمل قرار می‌گیرد (تاری وردی، ۱۳۸۹).

براساس فصل پنجم مفاهیم نظری گزارشگری مالی، در اندازه‌گیری عناصر صورتهای مالی نظام بهای تمام شده تاریخی ملاک عمل قرار خواهد گرفت و ارزشهای جاری نیز، تا میزانی که با خصوصیات اتکاپذیری و ملاحظات منفعت و هزینه سازگار است، در تعدیل این نظام استفاده خواهد شد (استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۶).

## نحوه ارائه اطلاعات در صورتهای مالی

یک واحد اقتصادی در طول سال با انجام حجم عظیمی از معاملات و سایر رویدادها در راستای اهداف خود حرکت می‌کند. حسابداران برای به تصویر کشاندن معنی دار آثار این معاملات و سایر رویدادها باید به تلخیص و طبقه بندی متوسل شوند و اطلاعات مالی را در قالب منظم به نام صورتهای مالی ارائه کنند (تاری وردی، ۱۳۸۹). براساس فصل ششم مفاهیم نظری گزارشگری مالی، صورتهای مالی شامل اجزا زیر است:

### ۱- صورتهای مالی اساسی

- ترازنامه
- صورت سود و زیان
- صورت سود و زیان جامع
- صورت جریان وجوه نقد

### ۲- یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی

علاوه بر صورتهای مالی، گاه اطلاعات متمم هم ارائه می‌شود. اطلاعات می‌تواند شامل اطلاعات آماری و شاخصها باشد که احتمالاً به دلیل بیش از حد ذهنی بودن، برای درج در صورتهای مالی مناسب نباشد (استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۶).

## منابع انسانی

منابع انسانی را می‌توان اینگونه تعریف کرد: منابع انسانی شامل توانائی‌ها، 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.

## حسابداری منابع انسانی

انجمن حسابداری آمریکا در مورد تعریف حسابداری منابع انسانی (۱۹۷۳)، آن را به عنوان فرآیند شناسایی و اندازه‌گیری داده‌های مربوط به منابع انسانی و برقراری ارتباط از این اطلاعات برای اشخاص علاقه مند تعریف کرده است (محمدی، ۱۳۹۵).

## تاریخچه حسابداری منابع انسانی

تاریخچه حسابداری منابع انسانی به رم باستان بر می‌گردد. در آن مقطع زمانی برده‌ها همچون کالا خرید و فروش و ارزش برده‌ها در حسابها منعکس می‌گردید. اگر چه این روش به دلیل اینکه ارزش مبادله یک نوع دارایی (انسان) را مشخص می‌کرد و در سیستم اطلاعات مالی مذموم نبود اما به دلیل اینکه برده داری همیشه منفور بوده است و می‌باشد لذا گزارش انسان در سیستم اطلاعات مالی مورد بی توجهی قرار گرفت. عده‌ای معتقدند که انسان علاوه بر جنبه‌های مادی دارای جنبه‌های روحی و معنوی می‌باشد. بنابراین با آن به مثابه یک دارایی بی جان برخورد شود (تالانه و پوریان‌سب، ۱۳۷۳).

حسابداران از بدو تدوین دانش حسابداری نوین، سه مرحله:

۱- حسابداری سیاهه نویسی، ۲- حسابداری مالی و ۳- حسابداری مدیریت را طی کرده اند و چالش آینده حسابداری (مرحله چهارم حسابداری) را حسابداری اجتماعی- اقتصادی می‌دانند که حسابداری منابع انسانی یکی از موضوعات آن است.

در مراحل اولیه از تحقیق های توسعه حسابداری منابع انسانی در دانشگاه میشیگان تیم تحقیقاتی که شامل روانشناس سازمانی رنسیس لیکرت می‌شد، به تحقیق پرداختند. گروه لیکرت بر روی یکسری از پروژه‌های تحقیقاتی به منظور توسعه مفاهیم و روش‌های حسابداری منابع انسانی مشغول به کار برد و نتیجه این تحقیق ها این بود که مقاله آنها (۱۹۶۸) به یکی از اولین مطالعات مربوط به اندازه‌گیری منابع انسانی تبدیل شد که در آن واژه "حسابداری منابع انسانی" برای اولین بار استفاده می‌شد. فلام هولتز و برومت<sup>۲</sup> (۱۹۶۸) مقاله دیگری را که در آن به اطلاعات فشرده حسابداری منابع انسانی دست یافته بودند ارائه دادند. رساله دکتری فلام هولتز (۱۹۶۹) در حوزه مطالعات اکتشافی از حسابداری منابع انسانی، توسعه نظریه ارزش فرد به سازمان و اینکه چگونه حسابداری منابع انسانی می‌تواند اندازه‌گیری شود، پرداخته است.

پاپل<sup>۳</sup>، فلام هولتز و برومت (۱۹۶۹) به عنوان ابزاری برای افزایش اثر بخشی مدیریتی در فراگیری، توسعه، تخصص، ارتقاء و نگهداری و استفاده از منابع انسانی، خود را متمرکز کردند. کارهای اولیه حسابداری منابع انسانی الهام بخشیدن برای مرحله بعدی از توسعه حسابداری منابع انسانی ابتدایی، پایه تحقیقات دانشگاهی مدل‌های در حال توسعه است.

حسابداری سرمایه انسانی به چندین دهه قبل باز می‌گردد که در آن توجه به این موضوع از دهه ۱۹۶۰ افزایش، کاهش و دوباره افزایش پیدا کرد (تیک<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵، فلام هولتز و همکاران، ۲۰۰۲). پیشرفت‌های مربوط به حسابداری منابع انسانی را می‌توان به ۶ مرحله تقسیم کرد:

مرحله اول سال‌های ۱۹۶۰-۱۹۶۶: برقراری مفاهیم حسابداری منابع انسانی

2 Burette  
3 Papel  
4 Tikc

در این دوره مفهوم حسابداری منابع انسانی استنتاجی از نظریه اقتصادی سرمایه انسانی و متأثر از مکتب منابع انسانی نوین و روان شناسی سازمان‌ها متمرکز و تاثیر نقش رهبری در سازمان بود.

مرحله دوم سالهای ۱۹۶۶-۱۹۷۱: ابداع پژوهش آکادمیک و عرضه مدل‌های اندازه‌گیری تحقیق‌های فنی و عملی در این دوره به الگوهایی برای اندازه‌گیری دقیق و تعیین هویت استفاده‌کنندگان بالقوه، این روش و استفاده تجربی حسابداری منابع انسانی در سازمانهای واقعی معطوف گشت.

مرحله سوم سالهای ۱۹۷۱-۱۹۷۶: افزایش توجه به حسابداری منابع انسانی این دوره را می‌توان دوره توجه پژوهشگران و سازمان‌ها به حسابداری منابع انسانی دانست. سازمان‌های کوچک تلاش بیشتری برای به کار بردن حسابداری منابع انسانی داشتند. برآوردها و نتیجه‌گیری‌های به عمل آمده براساس تاثیرات بالقوه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر مدیریت اجرایی و تصمیمات سرمایه‌گذاران موثر بود.

مرحله چهارم سالهای ۱۹۷۶-۱۹۸۰: توجه به نقصان‌های حسابداری منابع انسانی دوره توجه دوباره به حسابداری منابع انسانی است. این مسئله به کمک مطالعات جدید، به صورت کوشش بعضی از سازمان‌های بزرگ برای استفاده از حسابداری منابع انسانی نشان داده شده است.

مرحله پنجم سالهای ۱۹۸۰-۱۹۹۰: افزایش توجه به اقلام نامشهود توجه جاری و تجدید شده در این بخش از افزایش توجه به اقلام نامشهود و تشخیص این امر سرچشمه می‌گیرد که قابلیت‌های خلق ثروت سازمان‌ها، امروزه تا حد زیادی از دارایی‌های نامشهود نشأت می‌گیرد.

مرحله ششم سالهای ۱۹۹۰- به بعد: نمونه‌هایی از مفاهیم، روشها و استانداردهای حسابداری، افشاگری و درمان، تولید اطلاعات

در این دوره تمرکز حسابداری منابع انسانی از تغییر اندازه‌گیری و تهیه اطلاعات حسابداری، به روشی که بیشتر متمرکز بر تامین اطلاعات منابع انسانی می‌پردازد (فلام هولتز، ۱۹۹۹).

### اهداف حسابداری منابع انسانی

- ۱- ثبت ارزش اقتصادی انسان در گزارش‌های مالی
- ۲- احتساب سرمایه‌گذاری یک سازمان در منابع انسانی خود
- ۳- افزایش کارایی مدیریت منابع انسانی و ایجاد امکاناتی برای ارزشیابی خط‌مشی‌های پرسنلی نظیر برنامه‌های آموزشی و توجیهی
- ۴- ارزیابی منابع انسانی یک سازمان از این نظر که حفظ شده، تحلیل رفته و یا توسعه یافته است
- ۵- شناسایی سود غیر عملیاتی و بهره‌وری ایجاد شده ناشی از سرمایه‌گذاری در منابع انسانی
- ۶- محاسبه میزان ارزشی که منابع انسانی در سایر منابع مالی و فیزیکی سازمان ایجاد می‌کند (رئیس، ۱۳۸۰).

### ابعاد مهم حسابداری منابع انسانی

هدف اصلی حسابداری منابع انسانی بیشتر جلب توجه مدیرانی است که در نگهداری نیروی انسانی بی تفاوت هستند، مدیرانی که به ایجاد رضایت شغلی و انگیزه‌های مثبت در کارکنان بی توجهند و به امنیت شغلی، ایجاد امید و حس وفاداری، ایجاد



فرصت برای پیشرفت و رفع مشکلات منابع انسانی نمی اندیشند و موجبات اخراج و استعفای کارکنان را فراهم می‌آورند (ترابی، ۱۳۸۷).

### کارکردهای حسابداری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی را با دو روش می‌توان بررسی کرد: تجزیه و تحلیل مبتنی بر هزینه و تحلیل مبتنی بر ارزش و روش مبتنی بر هزینه بر پارامترهای هزینه تمرکز دارد که مرتبط با هزینه اولیه، هزینه جایگزینی و یا هزینه فرصت است (طبرسا، ۱۳۸۶). روش مبتنی بر ارزش فرض می‌کند که ارزش منابع انسانی به توانایی آن‌ها در کسب درآمد بستگی دارد، که این روش را می‌توان به دو شاخه پولی و غیر پولی تقسیم کرد (شاه علی زاده، ۱۳۹۵).

### شالوده نظام حسابداری توسعه یافته با مفهوم ارزش منابع انسانی به روش محمدی

حسابداری به عنوان یک نظام اطلاعاتی، هدف مشخص تهیه، تدارک و گزارش‌های مرتبط با اطلاعات مالی را مورد توجه قرار می‌دهد. از مولفه‌های مهم در طراحی و پیاده سازی کارآمد این نظام توجه به کسب و کار و عوامل مرتبط با آن است. نظام حسابداری و کارآمد با توجه به روش خاص کسب و کار؛ طراحی و اجرا می‌شود. به طوری که در هر کسب و کاری، نیازهای اطلاعاتی وجود دارد که مدیران برای تصمیم گیری به آن نیاز دارند و سیستم حسابداری به تناسب وظیفه خود، باید آن اطلاعات را به صورت قابل اتکاء و مربوط تهیه و ارائه نماید تا مبنای تصمیم گیری و قضاوت حرفه‌ای را فراهم آورد. حسابداری به عنوان یک تکنولوژی اطلاعاتی باید خود را با شرایط محیطی کسب و کارها تطبیق دهد و به سمت و سوی چابکی پیش رود، زیرا که امروزه فضای کسب و کار مبتنی بر چابکی و پویایی است و ابزارهای ایستا برای آن فضا مناسب نمی‌باشند. حسابداری دو طرفه نیز که در قالب دارایی‌ها مساوی حاصل جمع ارزش بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه است. بیش از یک ابزار ایستا نیست و باید به یک ابزار و تکنولوژی پویا و چابک تبدیل شود که این مدل حسابداری دوطرفه، پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی فضای کسب و کار چابک نیست. مدل حسابداری و گزارشگری چابک و ناچابک برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی فضای چابک کسب و کارها طراحی شده است و حسابداری ارزش منابع انسانی فیزیکی از ماجول‌های آن می‌باشد. با این وجود باید به ارتقای مدل حسابداری دو طرفه نیز پرداخت که حسابداری ارزش منابع انسانی یکپارچه شده در این راستا می‌باشد (محمدی، ۱۳۹۵).

ارتقای مدل حسابداری دو طرفه سنتی با محوریت ارزش منابع انسانی به این طریق است که ارزش منابع انسانی با ماهیت حساب بدهکار به سمت دارایی‌ها اضافه می‌شود و با تمامی حساب‌های دارایی، بدهی و سرمایه قابلیت تعامل را دارد. ضمناً خالص ارزش منابع انسانی انباشته نیز به عنوان انعکاس اثر انباشته ارزش ناشی از منابع انسانی با ماهیت حساب بستانکاری به سمت بدهی او سرمایه به عنوان یک طبقه مستقل اضافه می‌شود (محمدی، ۱۳۹۵).

### صورت‌های مالی اساسی توسعه یافته با مفهوم ارزش منابع انسانی به روش محمدی

صورت‌های مالی اساسی با عملیاتی کردن مفهوم حسابداری ارزش منابع انسانی را می‌توان با عناوین زیر عنوان کرد:

۱. ترازنامه توسعه یافته با ارزش منابع انسانی
۲. صورت سود و زیان توسعه یافته با ارزش منابع انسانی

۳. صورت سود و زیان جامع توسعه یافته با ارزش منابع انسانی
۴. صورت جریان وجوه نقد توسعه یافته با ارزش منابع انسانی
۵. صورت ارزش افزوده منابع انسانی
۶. صورت خالص ارزش انباشته منابع انسانی (محمدی، ۱۳۹۵).

### ترازنامه توسعه یافته با ارزش منابع انسانی

ارزش منابع انسانی در قالب گروه حساب دارای سطحی برابر با دارایی‌ها به صورت هم ردیف با دارایی‌ها و زیر آن ترازنامه مورد گزارش قرار می‌گیرد و خالص ارزش انباشته منابع انسانی نیز به عنوان طبقه‌ای جداگانه‌ای از گروه‌های حساب بدهی و حقوق صاحبان سرمایه، زیر آنها گزارش می‌شود و اگر مانده آن بدهکار باشد در همان قسمت اشاره شده به صورت داخل پرانتز ارائه می‌شود. نمونه‌ای از ترازنامه توسعه یافته با ارزش منابع انسانی به شرح شکل ۱ ارائه می‌گردد: (محمدی، ۱۳۹۵)

#### شکل شماره ۱: ترازنامه توسعه یافته

ترازنامه

(ارقام به ...)

به تاریخ X/۱۲/۲۹

دارایی‌ها و ارزش منابع انسانی:		بدهی‌ها:	
دارایی‌ها:		بدهی‌ها:	
....	X	....	X
....	<u>X</u>	....	<u>X</u>
جمع دارایی‌ها	X	جمع بدهی‌ها	X
ارزش منابع انسانی:		حقوق صاحبان سرمایه و خالص ارزش انباشته منابع انسانی:	
ارزش شغل:		حقوق صاحبان سرمایه	
اداری	X	....	<u>X</u>
تولیدی	<u>X</u>	جمع حقوق صاحبان سرمایه	X
.....		خالص ارزش انباشته منابع انسانی	X(X)
جمع ارزش شغل	X(X)		
ارزش شاغل:			
اداری	X		
تولیدی	<u>X</u>		
جمع ارزش شاغل	<u>X(X)</u>		
ارزش شغل - شاغل	X(X)		
جمع ارزش منابع انسانی	X		
جمع	<u>X</u>	جمع	<u>X</u>

### صورت سود و زیان توسعه یافته با مفهوم ارزش منابع انسانی

سود و زیان‌های شناسایی در ثبت‌های حسابداری ارائه شده در تحقیق فوق را که در قالب حساب خلاصه سود و زیان لحاظ کرده ایم را اگر مربوط به فرآیندهای کسب و کار باشد را به عنوان سود و زیان عملیاتی لحاظ می‌کنیم و در زمان متداول شدن

بحث حسابداری ارزش منابع انسانی پس از سود عملیاتی (سود قبل از کسر بهره و مالیات) به عنوان کاهشنده (اضافه کننده) به سود عملیاتی لحاظ می‌کنیم و آن را "سود عملیاتی پس از اعمال اثرات ناشی ارزش منابع انسانی" می‌نماییم و سپس بهره و مالیات را از آن کسر می‌کنیم به شرح شکل ۲ (محمدی، ۱۳۹۵)

### شکل ۲: صورت سود و زیان توسعه یافته

شرکت....

صورت سود و زیان

برای دوره مالی منتهی به X/۱۲/۲۹

(ارقام به ...)

X	فروش خالص
(X)	کسر می‌شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته
X	سود ناخالص
	کسر می‌شود: هزینه‌های دوره:
X	هزینه‌های اداری و تشکیلاتی
X	هزینه‌های توزیع و فروش
(X)	جمع هزینه‌های دوره
X	سود (زیان) عملیاتی قبل از تعدیل ارزش منابع انسانی
X(X)	سود و زیان ناشی از تعدیل ارزش منابع انسانی
X(X)	سود (زیان) عملیاتی
(X)	کسر می‌شود: هزینه‌های مالی
X	سود قبل از کسر مالیات
(X)	مالیات
X	سود خالص

### صورت سود و زیان جامع

سود و زیان جامع از بابت رویدادهای مالی ناشی منابع انسانی که مستقیماً در بخش حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه ارائه می‌شود مورد تغییر قرار نمی‌گیرد و صرفاً از این بابت حساب سود (زیان) انباشته که در این صورت می‌تواند اثرات مد نظر را به این صورت مالی انتقال دهد (محمدی، ۱۳۹۵).

### صورت گردش سود (زیان) انباشته توسعه یافته با ارزش منابع انسانی

اثرات اعمال شده در حساب سود (زیان) در قالب ثبت‌های حسابداری قبلاً بیان گردید را باید در صورت گردش حساب سود (زیان) انباشته به عنوان تعدیلات اول دوره حساب سود (زیان) انباشته منظور نمود (همان منبع، ۱۳۹۵).

### صورت جریان وجوه نقد توسعه یافته با ارزش منابع انسانی

جریان‌ات نقد ناشی از ارزش‌های شغل، شاغل و شغل - شاغل در واقع نشان دهنده وجوه نقد ورودی و خروجی می‌باشند؛ در بخشی جداگانه از جریان‌ات نقد ناشی از فعالیت‌های سه گانه عملیاتی، تامین مالی و سرمایه گذاری تحت عنوان "جریان‌ات نقد ناشی از فعالیت‌های منابع انسانی" گزارش شوند تا بحث حاضر متداول گردد و سپس پس از مقبولیت تمام بحث حسابداری ارزش منابع انسانی می‌توان در قالب طبقه بندی سه گانه فوق نیز برخی یا تمامی اقلام مربوط جریان‌ات نقد ناشی از فعالیت‌های منابع انسانی را درج کرد (محمدی، ۱۳۹۵).

### صورت ارزش افزوده منابع انسانی

از آنجایی که رویدادهای مالی مربوط به منابع انسانی در قالب واژه ارزش افزوده مورد شناسایی قرار می‌گیرند، از این رو لازم است در پایان هر دوره مالی که حسابداری ارزش منابع انسانی را اعمال کرده ایم؛ صورت ارزش افزوده منابع انسانی را (شکل ۳) ارائه نماییم: (محمدی، ۱۳۹۵)

#### شکل ۳: صورت ارزش افزوده منابع انسانی

شرکت ...

صورت ارزش افزوده انسانی

برای دوره مالی منتهی به X/۱۲/۲۹ (ارقام به ...)

ارزش افزوده منابع انسانی طی دوره ناشی از:

\*شغل:

افزایش در ارزش شغل در طی دوره:

X

اداری

X

تولیدی

X

افزایش خالص

کاهش در ارزش شغل در طی دوره:

X

اداری

X

تولیدی

(X)

کاهش خالص

X(X)

ارزش افزوده خالص شغل طی دوره

\*شاغل:

افزایش در ارزش مشاغل در طی دوره

X

اداری

X

تولیدی

X

افزایش خالص

کاهش در ارزش شاغل در طی دوره:

X

اداری

X

تولیدی

X

....

(X)

کاهش خالص

x(x)	ارزش افزوده خالص شاغل طی دوره
	*شغل - شاغل:
x(x)	اداری
x(x)	تولیدی
<u>x(x)</u>	....
<u>x(x)</u>	ارزش افزوده خالص شغل - شاغل طی دوره
<u>x(x)</u>	ارزش افزوده منابع انسانی طی دوره

### صورت خالص ارزش انباشته منابع انسانی

صورت خالص ارزش انباشته منابع انسانی شکل ۴ شماره بیانگر ارزش‌های (مثبت و منفی) از منابع انسانی است که هنوز تحقق نیافته اند و تا زمان تحقق، باید انباشته شوند، مانده نهایی این صورت به صورت جداگانه هم ردیف با بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه مورد ارائه قرار می‌گیرد (محمدی، ۱۳۹۵).

### شکل ۴: صورت خالص ارزش انباشته منابع انسانی

شرکت ...

خالص ارزش انباشته منابع انسانی

برای دوره مالی منتهی به X/۱۲/۲۹ (ارقام به ...)

x(x)	ارزش افزوده منابع انسانی طی دوره
x(x)	تعدیل از محل سود و زیان دوره منابع انسانی
<u>x(x)</u>	تعدیل از محل سود و زیان انباشته منابع انسانی
x(x)	ارزش افزوده منابع انسانی تعدیل شده طی دوره
<u>x(x)</u>	مانده اول دوره خالص ارزش انباشته منابع انسانی
<u>x(x)</u>	خالص ارزش انباشته منابع انسانی پایان دوره

### یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی اساسی

در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی اساسی باید به ترتیب صورت‌های مالی ارائه شده فوق‌الذکر به تبیین تفصیلی هر یک از عوامل منابع انسانی ارائه شده در صورت‌های مالی اساسی بپردازیم و آنها را به صورت شفاف ارائه نماییم. ضمناً علاوه بر افشاء دقیق و تفصیلی اطلاعات مندرج در صورتهای مالی اساسی توسعه یافته با ارزش منابع انسانی؛ (رویدادهای غیر مرتبط با منابع انسانی با توجه جنبه و سطح اهمیت جهت گزارشگری در انتهای یادداشت‌های همراه صورتهای مالی به عنوان بخش " رویدادهای با اهمیت غیر مالی منابع انسانی " گزارش شوند (همان منبع، ۱۳۹۵).

### پیشینه پژوهش

کامیل و تیشلر در سال ۲۰۰۸ در یک بررسی در زمینه اقدامات مدیریت افراد و عملکرد، به شواهد تجربی مبنی بر استفاده از آموزش برای ارتقای عملکرد شغلی از طریق تاثیرش بر روی دانش و مهارت، تاثیر طراحی شغل بر سلامت فیزیکی و روانی

کارکنان و ارتباط رهبری و مشارکت شغلی با انگیزش، تعهد و استرس کارکنان پی بردند. علاوه بر این، آنها دریافته‌اند که بررسی‌های به عمل آمده در بین بخش‌های کاری به طور مستمر از ارزش کار تیمی در ارتقای حس کنترل، مسئولیت پذیری، پاسخگویی، وابستگی و همکاری بین کارکنان حمایت کرد.

راموس<sup>۵</sup> و همکاران در سال ۲۰۰۹ در مقاله‌ای تحت عنوان رشد اقتصادی منطقه‌ای و سرمایه انسانی، عملکرد اخیر اقتصادی در ناحیه اروپا، با افزایش در آموزش‌های تکمیلی ارتباط تنگاتنگی دارد. در یک چشم انداز سیاسی، نتایج آنها به این نکته اشاره دارد که حتی وقتی کارگران ماهر برای پیدا کردن شغل مناسب ناتوان هستند، آنها در سطح کل نسبت به همکاران غیر ماهر خود، بیشتر سودآور می‌باشند.

حبیب الزمان خان و رشید الزمان خان<sup>۶</sup> در سال ۲۰۱۰ به بررسی گزارشگری سرمایه انسانی در شرکت‌های برتر بنگلادش پرداختند. آنان در نهایت بیان نمودند که گزارشگری این شرکت‌ها وضعیت نامطلوبی ندارد و وضعیت این گزارشگری در سال‌های ۲۰۰۹ و ۲۰۱۰ بهبود داشته است.

غلامی در سال ۱۳۸۵ به بررسی موانع و مشکلات پیاده‌سازی حسابداری منابع انسانی در ایران پرداخت و نتیجه گرفت که علت اساسی عدم پیاده‌سازی حسابداری منابع انسانی در ایران، عدم آگاهی استفاده‌کنندگان و حسابداران کشور است و دانشگاه‌ها و مجامع حرفه‌ای نیز در جهت معرفی آن اقدامات موثری انجام نداده‌اند.

طبرسا و همت در سال ۱۳۸۶ در پژوهشی به بررسی موضوع حسابداری منابع انسانی رویکردی نوین در حسابداری پرداختند. در این پژوهش اشاره گردید که حسابداری منابع انسانی رویکرد جدیدی در حسابداری می‌باشد. حسابداری منابع انسانی تلفیقی از دو حوزه مدیریت منابع انسانی و حسابداری است. در این پژوهش ضمن مروری بر پیدایش و سیر تحول الگوی جدیدی به نام حسابداری منابع انسانی برخی کاربردها و ابعاد اصلی آن بررسی شد.

صنوبری در سال ۱۳۸۸ در پژوهشی به بررسی موضوع مقدمه‌ای بر سرمایه انسانی (مفاهیم، ویژگی‌ها و شاخص‌های اندازه‌گیری) پرداخت. در مقاله پژوهش، سرمایه انسانی از طریق اشاره به تعاریف، مفاهیم، عناصر و شاخص‌های اندازه‌گیری آن به اجمال معرفی شد. کانون توجه این پژوهش بر شاخص‌های اندازه‌گیری استوار بود و فهرستی نسبتاً جامع از این شاخص‌ها به منظور استفاده ارگان‌ها و سازمان‌های مختلف فراهم آمد.

جوانمرد و محمدیان در سال ۱۳۸۹ در پژوهشی به بررسی موضوع شاخص‌های موثر در سنجش سرمایه‌های انسانی پرداختند. هدف این پژوهش تعیین تاثیر و دسته‌بندی عوامل و شاخص‌های موثر بر سنجش سرمایه انسانی بود. در این پژوهش با تعیین عوامل و شاخص‌های مطرح در ادبیات پژوهش، ابتدا با استفاده از تحلیل عاملی، عامل‌های موثر در سنجش سرمایه انسانی مشخص شدند و سپس با استفاده از معادلات ساختاری میزان اثر عوامل و شاخص‌ها بر سنجش سرمایه انسانی محاسبه شد. نتایج این پژوهش نشان داد که شاخص‌های موثر بر سنجش سرمایه انسانی به ترتیب اهمیت عبارتند از: ثابلیت رهبری و دانش مدیران، شایستگی کارکنان، توانمندی کارکنان و دانش شغلی کارکنان، بنابراین ملاک ارزش‌گذاری ریالی برای رهبران و استادان باید مشخص شود.

نمازی و جامعی در سال ۱۳۸۹ یافتند که بین اطلاعات هزینه‌یابی منابع انسانی و سازه‌های سیستم ارزیابی متوازن (با لحاظ اندازه و نوع شرکت، تحصیلات و تجربه مدیران منابع) هم در سطح کلیه شرکت‌ها و هم در سطح شاخص‌ها، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین استنتاج نمودند که در سطح شاخص‌ها، اندازه و نوع شرکت تأثیری مثبت بر رابطه اطلاعات

<sup>5</sup> Ramos

<sup>6</sup> Habib al-khan and Rishid al-khan

هزینه یابی منابع انسانی و شاخص های سازه مالی (سود خالص، مدیریت هزینه ها و درآمد کل)، سازه های مشتری (برگشت کالای فروش رفته و خدمات پس از فروش) و سازه های فرآیند داخلی (مطالبات سوخت شده و هزینه تعمیر و نگهداری) دارد.

### فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، اهداف صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می دهد.

فرضیه دوم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، خصوصیات کیفی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می دهد.

فرضیه سوم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، عناصر صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می دهد.

فرضیه چهارم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، شناخت در صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می دهد.

فرضیه پنجم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، اندازه گیری در صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می دهد.

فرضیه ششم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، نحوه ارائه اطلاعات صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می دهد.

### روش شناسی تحقیق

این تحقیق از حیث روش تحقیق از نوع هدف، تحقیق بنیادی - کاربردی محسوب می شود. در این تحقیق مبتنی بر استدلالات و تحلیل های منطقی اقدام به ارائه شاخص های ارزش منابع انسانی در چارچوب مفاهیم نظری گزارشگری مالی می پردازد که به مجموعه دانش در این حوزه می افزاید پس می توان آن را از حیث روش دارای متدولوژی توسعه ای دانست و از حیث اجرا از نوع تحقیق عملی دانست.

جامعه آماری در این تحقیق، ۲۰ نفر از خبرگان عملگرا و علمی دانشگاهی می باشند به این شکل که؛ تحقیق از خبرگانی که شناخت کافی از حوزه مشترک منابع انسانی و گزارشگری مالی دارند استفاده شده و روش نمونه گیری هدفمند می باشد به طوری که ۱۰ نفر از خبرگان عملگرا در حوزه و ۱۰ نفر از خبرگان علمی دانشگاهی در حوزه مشترک مدیریت منابع انسانی و حسابداری استفاده گردیده و بنابراین از حجم نمونه کافی و مناسب استفاده می شود.

نمونه آماری در دو بخش قابل ارائه است. بخش اول نمونه آماری، خبرگان مورد استفاده در ارزیابی الگوهای منابع انسانی ارائه شده در گزارشگری مالی می باشد که باید از حداقل شرایط زیر برخوردار باشند:

- در حوزه مشترک منابع انسانی و حسابداری دارای فعالیت بوده باشند که معیارداشتن چنین ویژگی داشتن مقالات یا کتب و یا تحقیقات انجام شده مستند در این راستا می باشند یا
- دارای مدرک دکتری حسابداری باشند که در رابطه با حوزه مشترک حسابداری و منابع انسانی مطالعاتی داشته باشند یا
- دارای تحقیقات کافی در حوزه منابع انسانی باشند که در زمینه حسابداری کار کرده اند.

بخش دوم؛ اعضای نمونه آماری که جهت جمع آوری داده‌های پرسشنامه از نظرات آنها استفاده خواهد شد، دانشجویان دوره دکتری تخصصی، ارشد و کارشناسی حسابداری می‌باشند که از تعداد کل دانشجویان دوره دکتری تخصصی، ارشد و کارشناسی حسابداری در زمان تحقیق حداقل تعداد ۵۳ نفر از دانشجویان به عنوان نمونه تحقیق انتخاب و پرسشنامه شماره سه به بین آنان توزیع و جمع آوری گردید.

در این پژوهش از سه روش اسنادی، دلفی و پیمایشی برای گردآوری اطلاعات استفاده شده است. به عبارتی نوعی به هم پیوستگی در روش وجود دارد. به منظور گردآوری اطلاعات مورد نیاز جهت مبانی نظری تحقیق و در راستای تشکیل مدل مفهومی از روش اسنادی و کتابخانه‌ای و بررسی جدیدترین مقالات علمی و کتب اصلی مربوط به حسابداری منابع انسانی و گزارشگری مالی استفاده شده است. همچنین به منظور پالایش و نهایی نمودن الگوهای مربوط به حسابداری منابع انسانی از روش دلفی - فازی در راستای اجماع نقطه نظر خبرگان استفاده گردید. نهایتاً از روش پیمایشی به منظور ارزیابی آن الگوها در قالب گزارشگری مالی فعلی در ایران استفاده شده است.

نمونه آماری مورد بررسی شامل را ۵۳ نفر تشکیل داده اند که در این میان ۳۷ مرد و ۱۵ زن حضور داشته اند. و البته یک نفر نیز اطلاعات جمعیت شناختی را تکمیل نکرده است. بیشترین تعداد حاضرین در مطالعه را افراد در گروه سنی ۲۶ تا ۳۰ سال تشکیل داده اند که ۳۴ درصد کل جمعیت را شامل می‌شوند. پس از این گروه افراد در محدوده‌ی سنی ۳۱ تا ۳۵ سال و زیر ۲۵ سال به ترتیب به درصد فراوانی ۱۱ و ۹ درصد در رده‌های بعد قرار می‌گیرند. در سایر گروه‌های سنی نیز ملاحظه می‌شود که تعداد اندکی پاسخ دهنده حضور داشته اند.

اکثریت پاسخ دهنده گان دارای مدرک کارشناسی ارشد و کارشناسی می‌باشند که به ترتیب حدود ۵۶ و ۳۳ درصد را شامل می‌شوند ۶ نفر از جمعیت نمونه مورد بررسی نیز دارای مدرک دکترا بوده اند.

اکثر افراد دارای سابقه کاری یا مطالعاتی کمتر از ۵ سال و ۶ تا ۱۰ سال بوده اند. در هر یک از این گروه‌ها به ترتیب ۳۶ درصد حضور دارند.

در این بخش ۲۲ درصد افراد بیان داشته اند که تا حدودی با استانداردهای حسابداری آشنایی دارند، ۳۲ درصد آشنایی زیادی داشته اند، ۹٫۶ درصد دارای آشنایی خیلی کم، ۷٫۷ درصد خیلی زیاد و ۷٫۷ درصد نیز آشنایی کمی داشته اند.

در مورد آشنایی با فرآیند تهیه صورتهای مالی ۴۲ درصد آشنایی زیادی داشته اند و ۳۱ درصد تا حدودی اطلاع داشته اند. ۷٫۷ درصد خیلی زیاد با این مبحث آشنا بوده اند. سایر افراد کم یا خیلی کم آگاهی داشته اند.

۴۰ درصد افراد پاسخ دهنده میزان مطالعه‌ی خود را در حوزه حسابداری منابع انسانی تا حدودی اعلام کرده اند. حدود ۲۹ درصد مطالعه زیادی در این حوزه دارند، ۱۵ درصد میزان مطالعه خیلی کم، حدود ۱۱ درصد مطالعه کم و ۳٫۸ درصد نیز خیلی زیاد مطالعه دارند.

در این بخش به منظور بررسی و تحلیل فرضیات مورد نظر پیش از تحلیل، تغییرات لازم بر روی داده‌ها صورت گرفته است. برای این منظور در ابتدا داده‌ها از حالت پاسخ‌های ۰-۱۰ به طیف ۵ تایی خیلی کم تا خیلی زیاد تبدیل شده است. پس از آن مطابق جدول ۱ مقادیر به معادل فازی خود تبدیل می‌شوند.



**جدول ۱: اعداد فازی مثلثی و متغیرهای کلامی (براساس ۰ تا ۱۰)**

اعداد فازی مثلثی	عبارات زبانی
(۰/۲۵ و ۰/۰ و ۰)	خیلی کم
(۰/۲۵ و ۰/۵ و ۰/۰)	کم
(۰/۲۵ و ۰/۵ و ۰/۷۵)	متوسط
(۰/۵ و ۰/۷۵ و ۱/۰)	زیاد
(۰/۷۵ و ۱/۰ و ۱/۰)	خیلی زیاد

حال با استفاده از این داده‌ها و روابط فی مابین نتایج اعداد فازی تجمیع شده و در نهایت با دیفازی کردن مقادیر حاصل وزن شاخص مورد بررسی محاسبه می‌شود. در انتها نیز برای استخراج شاخص‌های مورد نظر از قانون ۳۰-۷۰ برای ایجاد یک قانون جهت تعیین معیارهای دارای اهمیت در هر بخش استفاده می‌شود. براساس این قانون اگر مقدار دیفازی شده عدد فازی حاصل از تجمیع نظر خبرگان در مورد معیار مورد بحث حدود ۰/۷ یا بالاتر باشد، آن معیار به عنوان معیار با اهمیت پذیرش شده و در غیراینصورت حذف می‌شود.

فرضیه اول: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، اهداف صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد.

در این فرضیه ۵ معیار برای اهداف صورتهای مالی در نظر گرفته شده است. پس از انجام مراحل لازم بر روی داده‌ها و دیفازی نمودن ضریب نهایی حاصل، نتایج به شرح جدول ۲ می‌باشد.

**جدول ۲: معیار و ضرایب دیفازی شده اهداف صورتهای مالی در الگوی جامع**

معیار	ضریب دیفازی شده
منافع گروه‌های استفاده کننده از اطلاعات صورتهای مالی	۰/۵۱۷
تهیه مفیدترین اطلاعات حسابداری منابع انسانی ممکن با حداقل هزینه، برای گروه‌های متعدد استفاده کننده	۰/۶۲۸
تعداد قابل توجهی از استفاده کنندگان نیاز به اطلاعات حسابداری منابع انسانی مشابه دارند.	۰/۵۱۳
پیش بینی جریان نقدی آتی با استفاده از اطلاعات حسابداری منابع انسانی	۰/۵۶۸
زمانبندی و اطمینان از توانایی در ایجاد وجه نقد	۰/۵۶۹

مطابق قانون ۳۰-۷۰ انتظار می‌رود معیارهایی را می‌توان به عنوان عوامل موثر از دید خبرگان در نظر گرفت که ضریب حاصل برای آن‌ها بیش از ۰/۷ باشد. بنابر جدول بالا تجمیع نظرات خبرگان نشان می‌دهد که حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، هیچ یک از معیارهای مورد بررسی مربوط به اهداف صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش نمی‌دهد.

فرضیه دوم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، خصوصیات کیفی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد.

این فرضیه نیز براساس ۱۴ معیار مربوط به خصوصیات کیفی در الگوی جامع طراحی شده است. پس از انجام مراحل لازم بر روی داده‌ها و دیفازی نمودن ضریب نهایی حاصل، نتایج به شرح جدول ۳ می‌باشد.

### جدول ۳: معیار و ضرایب دیفازی شده خصوصیات کیفی در الگوی جامع

ضریب دیفازی شده	معیار
۰/۵۳۹	تفکیک اطلاعات حسابداری منابع انسانی مرغوب از اطلاعات حسابداری منابع انسانی نا مرغوب
۰/۵۵۷	استفاده کنندگان از صورتهای مالی بهترین و سودمند ترین اطلاعات حسابداری منابع انسانی در خصوص وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی انتخاب نمایند.
۰/۵۳۹	اطلاعاتی که حائز اهمیت نیست نمی تواند مفید باشد.
۰/۵۶۳	اطلاعات حسابداری منابع انسانی در صورتهای مالی باید از لحاظ کیفیت آستانه‌ای اهمیت و محدودیت فراگیر، فزونی منافع بر هزینه کامل باشد.
۰/۵۴۱	کاربرد درجه‌ای از مراقبت که از اعمال قضاوت برای انجام برآورد در شرایط ابهام مورد نیاز است به گونه‌ای که درآمدها یا دارایی‌ها، بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی، کمتر از واقع ارائه نشود.
۰/۵۴۱	تهیه و ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی که از گروه‌های خاص حمایت نشود، منافع گروه خاصی در الویت قرار نگیرد و اطلاعات به قصد بیان نتیجه‌ای از پیش بینی شده ارائه نشود.
۰/۵۲۲	اطلاعات حسابداری منابع انسانی باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را ادعا می کند یا انتظار می رود را به صورت صادقانه بیان کند و این اطلاعات براساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی آنها بیان نماید.
۰/۴۷۳	انتخاب خاصه‌ای که قرار است در صورتهای مالی گزارش شود.
۰/۴۹۱	ارزش تاییدکنندگی اطلاعات حسابداری منابع انسانی
۰/۴۸۴	ارزش پیش بینی کنندگی اطلاعات حسابداری منابع انسانی
۰/۵۱۳	طبقه بندی و ادغام مناسب و شفاف اطلاعات حسابداری منابع انسانی
۰/۵۱۷	درک استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری منابع انسانی و استنباط آنها از گروه از گروه حسابها
۰/۵۱۶	ثبات رویه به کار رفته در واحدهای تجاری
۰/۵۳۰	افشای رویه‌های حسابداری استفاده شده

در این بخش نیز ضرایب حاصل برای معیارهای مورد بررسی کمتر از ۰/۷ حاصل شده است. بنابراین تجمیع نظرات خبرگان نشان می دهد که حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، هیچ یک از معیارهای مورد بررسی مربوط به خصوصیات حسابداری در اطلاعات حسابداری را پوشش نمی دهد.

فرضیه سوم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، عناصر صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می دهد.

در این فرضیه ۸ معیار برای عناصر صورتهای مالی در نظر گرفته شده است. پس از انجام مراحل لازم بر روی داده‌ها و دیفازی نمودن ضریب نهایی حاصل، نتایج به شرح جدول ۴ می باشد.

#### جدول ۴: معیار و ضرایب دیفازی شده عناصر صورتهای مالی در الگوی جامع

ضریب دیفازی شده	معیار
۰/۵۲۸	نتیجه‌ی معاملات HR یا سایر رویدادهای گذشته که به کنترل واحد تجاری در آمده است.
۰/۵۳۶	تعهد انتقال منافع اقتصادی آتی
۰/۴۸۱	دارایی‌ها و بدهی‌ها به طور مستقیم بر حقوق صاحبان سرمایه تاثیر می‌گذارد.
۰/۵۱۴	تغییر در خالص دارایی‌ها همان تغییر در حقوق صاحبان سرمایه محسوب می‌شود.
۰/۴۸۹	افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به جز آورده صاحبان سرمایه
۰/۵۲۴	کاهش در حقوق صاحبان سرمایه به جز ستانده صاحبان سرمایه
۰/۴۸۴	کسب یا افزایش حقوق مالکانه
۰/۵۲۷	کاهش حقوق مالکانه و یا توزیع سود

در مورد این بخش نیز مطابق قانون ۳۰-۷۰ معیارهایی که ضریب حاصل برای آنها حدود ۰/۷ باشد، حاصل نشده است. بنابر جدول بالا تجمیع نظرات خبرگان نشان می‌دهد که حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، هیچ یک از معیارهای مورد بررسی مربوط به عناصر صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش نمی‌دهد.

فرضیه چهارم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، شناخت در صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد.

#### جدول ۵: معیار و ضرایب دیفازی شده شناخت در صورتهای مالی در الگوی جامع

ضریب دیفازی شده	معیار
۰/۴۸۳	شناخت اولیه (ثبت یک قلم برای اولین بار در صورتهای مالی)
۰/۵۴۷	تجدید اندازه‌گیری بعدی (تغییر مبلغ پولی قلمی که قبلا ثبت و شناسایی شده است.)
۰/۵۳۳	قطع شناخت (حذف یک قلم که قبلا شناسایی شده از صورتهای مالی)

نتایج حاصل در این بخش نیز بیانگر فاصله ی ضرایب حاصل از معیار ۷۰ درصد می‌باشد. بنابر جدول بالا تجمیع نظرات خبرگان نشان می‌دهد که حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، هیچ یک از معیارهای مورد بررسی مربوط به شناخت در صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش نمی‌دهد.

فرضیه پنجم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، اندازه‌گیری در صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد.

در این فرضیه ۸ معیار برای اندازه‌گیری صورتهای مالی در نظر گرفته شده است. پس از انجام مراحل لازم بر روی داده‌ها و دیفازی نمودن ضریب نهایی حاصل، نتایج به شرح جدول ۶ می‌باشد.

جدول ۶: معیار و ضرایب دیفازی شده اندازه‌گیری در صورتهای مالی در الگوی جامع

ضریب دیفازی شده	معیار
۰/۴۷۵	اندازه‌گیری عناصر مالی نظام مبتنی بر بهاء تمام شده تاریخی ملاک عمل است.
۰/۴۹۲	ارزش‌های جاری نیز تا میزانی که خصوصیات قابلیت اتکاء و ملاحظات منفعت و هزینه سازگار است، در تعدیل این نظام استفاده خواهد شد.
۰/۵۲۲	بهاء تمام شده تاریخی (به مبلغ تحصیل شده دارایی اموال، ماشین آلات و تجهیزات و موجودیها گفته می‌شود).
۰/۴۹۲	بهای جاری جایگزینی (به مبلغ پرداخت یا معادل آن برای تحصیل و جایگزین نمودن موجودیها)
۰/۵۲۷	ارزش جاری بازار (اوراق سریع معامله که در تاریخ گزارشگری مالی این اوراق به این مبلغ در بازار به فروش می‌رسند).
۰/۴۹۸	مبلغ بازیافتی (بالاترین ارزشی است که مالک فعلی دارایی می‌تواند بدان دستیابد خالص ارزش فروش دارایی یا ارزش اقتصادی آن هر کدام که بیشتر باشد).
۰/۵۴۴	عایدات تاریخی (بدهی‌هایی که در بردارنده تعهدات برای تهیه کالا و ارائه خدمات برای مشتریان هستند).
۰/۵۲۴	ارزش تسویه (این ارزش در خصوص حسابهای پرداختی کوتاه مدت مورد استفاده قرار می‌گیرد).
۰/۴۷۵	اندازه‌گیری عناصر مالی نظام مبتنی بر بهاء تمام شده تاریخی ملاک عمل است.

بنابر جدول بالا تجمیع نظرات خبرگان نشان می‌دهد که شاخص دی فازی شده برای هیچ یک از عوامل مورد بررسی حدود ۰/۷ و بالاتر نیست. بنابراین می‌توان گفت حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، هیچ یک از معیارهای مورد بررسی مربوط به اندازه‌گیری در صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش نمی‌دهد. فرضیه ششم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، نحوه ارائه اطلاعات صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد. در این فرضیه ۳ معیار برای نحوه ارائه اطلاعات صورتهای مالی در نظر گرفته شده است. پس از انجام مراحل لازم بر روی داده‌ها و دیفازی نمودن ضریب نهایی حاصل، نتایج به شرح جدول ۷ می‌باشد.

جدول ۷: معیار و ضرایب دیفازی شده نحوه ارائه اطلاعات صورتهای مالی در الگوی جامع

ضریب دیفازی شده	معیار
۰/۵۲۸	عموماً اطلاعاتی انتظار می‌رود برای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی حائز اهمیت باشد در الویت گزارشگری قرار می‌گیرد.
۰/۵۰۷	طبقه بندی اقلام در صورتهای مالی به نحوی ارائه می‌شود که اقلام با اهمیت یا دارای نقش مشابه با هم نمایش یابند و از اقلام غیر مشابه تمیز داده شوند.
۰/۵۰۷	ارائه اقلام با خصوصیات مشابه نظیر تدوام، ثبات، مخاطره و اتکاء پذیری جدا از اقلام غیر مشابه، مفید تر خواهد بود.

بنابر جدول بالا تجمیع نظرات خبرگان نشان می‌دهد که شاخص دی فازی شده برای هیچ یک از عوامل مورد بررسی حدود ۰/۷ و بالاتر نیست. بنابراین می‌توان گفت حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، هیچ یک از معیارهای مورد بررسی مربوط به نحوه ارائه اطلاعات در صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش نمی‌دهد.

### بحث و نتیجه گیری فرضیه های تحقیق

➤ فرضیه اول: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، اهداف صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد.

نتایج آزمون فرضیه های تحقیق با توجه به تجمیع نظرات خبرگان، نشان می‌دهد که حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، هیچ یک از معیارهای مورد بررسی مربوط به اهداف صورتهای مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش نمی‌دهد. نتایج تحقیق راموس و همکاران (۲۰۰۹) نشان داد که؛ عملکرد اخیر اقتصادی در ناحیه اروپا، با افزایش در آموزش‌های تکمیلی ارتباط تنگاتنگی دارد. در یک چشم‌انداز سیاسی، نتایج آنها به این نکته اشاره دارد که حتی وقتی کارگران ماهر برای پیدا کردن شغل مناسب ناتوان هستند، آنها در سطح کل نسبت به همکاران غیر ماهر خود، بیشتر سودآور می‌باشند.

➤ فرضیه دوم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، خصوصیات کیفی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد.

بر اساس آزمون فرضیه های تحقیق، ضرایب حاصل برای معیارهای مورد بررسی کمتر از ۰/۷ حاصل شده است. بنابراین تجمیع نظرات خبرگان نشان می‌دهد که حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، هیچ یک از معیارهای مورد بررسی مربوط به خصوصیات حسابداری در اطلاعات حسابداری را پوشش نمی‌دهد. بر اساس مطالعه پیشین، جوانمرد و محمدیان (۱۳۸۹) در تحقیق خود به این نتیجه دست یافتند که؛ شاخص‌های موثر بر سنجش سرمایه انسانی به ترتیب اهمیت عبارتند از: ثابلیت رهبری و دانش مدیران، شایستگی کارکنان، توانمندی کارکنان و دانش شغلی کارکنان، بنابراین ملاک ارزش‌گذاری ریالی برای رهبران و اساتید بایستی مشخص گردد. نتایج تحقیق نمازی و جامعی (۱۳۸۹) نیز نشان داد که؛ بین اطلاعات هزینه‌یابی منابع انسانی و سازه‌های سیستم ارزیابی متوازن (با لحاظ اندازه و نوع شرکت، تحصیلات و تجربه مدیران منابع) هم در سطح کلیه شرکت‌ها و هم در سطح شاخص‌ها، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. غلامی (۱۳۸۵) نیز نشان داد که عدم پیاده‌سازی حسابداری منابع انسانی در ایران، عدم‌آگاهی استفاده‌کنندگان و حسابداران کشور است و دانشگاه‌ها و مجامع حرفه‌ای نیز در جهت معرفی آن اقدامات موثری انجام نداده‌اند. کامیل و تیشلر (۲۰۰۸) نیز به این نتیجه رسیدند که؛ شواهد تجربی مبنی بر استفاده از آموزش برای ارتقای عملکرد شغلی از طریق تأثیرش بر روی دانش و مهارت، تأثیر طراحی شغل بر سلامت فیزیکی و روانی کارکنان و ارتباط رهبری و مشارکت شغلی با انگیزش، تعهد و استرس کارکنان پی بردند. علاوه بر این، آنها دریافتند که بررسی‌های به عمل آمده در بین بخش‌های کاری به طور مستمر از ارزش کار تیمی در ارتقای حس کنترل، مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی، وابستگی و همکاری بین کارکنان حمایت کرد. سیکونی و پایانو (۲۰۰۹) نیز در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که؛ ساختار تولید و رشد، رشد تولید در صنایعی که نسبت به آموزش کارکنان خود حساسیت زیادی نشان داده‌اند، از لحاظ آماری، بسیار بیشتر از صنایعی می‌باشد که به سطوح و کیفیت آموزش کارکنان خود اهمیتی نمی‌دهند و یا لاقط کمتر اهمیت می‌دهند.

➤ فرضیه سوم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، عناصر صورت‌های مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد.

مطابق با نتیجه آزمون فرضیه‌های تحقیق و نیز قانون ۳۰-۷۰ معیارهایی که ضریبی حاصل برای آنها حدود ۰/۷ باشد، حاصل نشده است. بنابر جدول بالا تجمیع نظرات خبرگان نشان می‌دهد که حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، هیچ یک از معیارهای مورد بررسی مربوط به عناصر صورت‌های مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش نمی‌دهد. نتایج پژوهش‌های جامعی (۱۳۸۹) نیز نشان داد که؛ در سطح شاخص‌ها، اندازه و نوع شرکت تأثیری مثبت بر رابطه اطلاعات هزینه‌یابی منابع انسانی و شاخص‌های سازه مالی (سود خالص، مدیریت هزینه‌ها و درآمد کل)، سازه‌های مشتری (برگشت کالای فروش رفته و خدمات پس از فروش) و سازه‌های فرآیند داخلی (مطالبات سوخت شده و هزینه تعمیر و نگهداری) دارد. سیکونی و پایانو (۲۰۰۹) نیز در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که؛ ساختار تولید و رشد، رشد تولید در صنایعی که نسبت به آموزش کارکنان خود حساسیت زیادی نشان داده‌اند، از لحاظ آماری، بسیار بیشتر از صنایعی می‌باشد که به سطوح و کیفیت آموزش کارکنان خود اهمیتی نمی‌دهند و یا لاقلاً کمتر اهمیت می‌دهند.

➤ فرضیه چهارم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، شناخت در صورت‌های مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد.

با توجه به یافته‌های تحقیق، تجمیع نظرات خبرگان نشان می‌دهد که حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، هیچ یک از معیارهای مورد بررسی مربوط به شناخت در صورت‌های مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش نمی‌دهد. نتایج پژوهش‌های جامعی (۱۳۸۹) نیز نشان داد که؛ بین اطلاعات هزینه‌یابی منابع انسانی و سازه‌های سیستم ارزیابی متوازن (با لحاظ اندازه و نوع شرکت، تحصیلات و تجربه مدیران منابع) هم در سطح کلیه شرکت‌ها و هم در سطح شاخص‌ها، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین استنتاج نمودند که در سطح شاخص‌ها، اندازه و نوع شرکت تأثیری مثبت بر رابطه اطلاعات هزینه‌یابی منابع انسانی و شاخص‌های سازه مالی (سود خالص، مدیریت هزینه‌ها و درآمد کل)، سازه‌های مشتری (برگشت کالای فروش رفته و خدمات پس از فروش) و سازه‌های فرآیند داخلی (مطالبات سوخت شده و هزینه تعمیر و نگهداری) دارد.

➤ فرضیه پنجم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، اندازه‌گیری در صورت‌های مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد.

بر اساس آنچه خروجی آزمون فرضیه‌های، تجمیع نظرات خبرگان نشان می‌دهد که شاخص دیفازی شده برای هیچ یک از عوامل مورد بررسی حدود ۰/۷ و بالاتر نیست. بنابراین می‌توان گفت حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، هیچ یک از معیارهای مورد بررسی مربوط به اندازه‌گیری در صورت‌های مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش نمی‌دهد. پژوهش‌های جامعی (۱۳۸۹) در تحقیق خود نشان دادند که؛ بین اطلاعات هزینه‌یابی منابع انسانی و سازه‌های سیستم ارزیابی متوازن (با لحاظ اندازه و نوع شرکت، تحصیلات و تجربه مدیران منابع) هم در سطح کلیه شرکت‌ها و هم در سطح شاخص‌ها، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین استنتاج نمودند که در سطح شاخص‌ها، اندازه و نوع شرکت تأثیری مثبت بر رابطه اطلاعات هزینه‌یابی منابع انسانی و شاخص‌های سازه مالی (سود خالص، مدیریت هزینه‌ها و درآمد کل)، سازه‌های مشتری (برگشت کالای فروش رفته و خدمات پس از فروش) و سازه‌های فرآیند داخلی (مطالبات سوخت شده و هزینه تعمیر و نگهداری) دارد.

➤ فرضیه ششم: حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، نحوه ارائه اطلاعات صورت‌های مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد.

با توجه به خروجی آزمون، تجمیع نظرات خبرگان نشان می‌دهد که شاخص دیفازی شده برای هیچ یک از عوامل مورد بررسی حدود ۰/۷ و بالاتر نیست. بنابراین می‌توان گفت حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، هیچ یک از معیارهای مورد بررسی مربوط به نحوه ارائه اطلاعات در صورت‌های مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش نمی‌دهد. نتایج تحقیقات سینگ و همکاران (۲۰۱۲) نشان داد که؛ عوامل تاثیرگذار بر رابطه مدیریت منابع انسانی و عملکرد سازمانی را جمع‌آوری نمودند و چارچوبی را در قالب مجموعه‌ای از عوامل که بررسی تجربی این رابطه را تسهیل می‌کنند، ارائه می‌دهند. حبیب الزمان خان و دیگران (۲۰۱۰) به بررسی گزارشگری سرمایه انسانی در شرکت‌های برتر بنگلادش پرداختند. آنان بیان نمودند که گزارشگری این شرکت‌ها وضعیت نامطلوبی ندارد و وضعیت این گزارشگری در سال‌های ۲۰۰۹ و ۲۰۱۰ بهبود داشته است.

### پیشنهاد‌های مبتنی بر نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق

۱- با توجه به نتیجه حاصل از آزمون فرضیه اول مبنی بر حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، اهداف صورت‌های مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد که مورد عدم تایید واقع گردید لذا به سازمان‌های متولی حسابداری و امور مالی دولتی بویژه وزارت امور اقتصادی و دارایی که مسئولیت مالی را از سوی قوه مجریه بر عهده دارد، پیشنهاد می‌شود؛ ضمن تعامل با دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی درباره انجام تحقیق‌های بنیادی و گسترده در زمینه حسابداری منابع انسانی، انگیزه‌های مادی و معنوی را برای سوق دادن مؤسسات مذکور به سمت این تحقیقات ایجاد نمایند. انجام مطالعات تطبیقی و همسو با تحولات صورت گرفته در سیستم گزارشگری منابع انسانی در کشورهای توسعه یافته، می‌تواند سبب بهبود نظام حسابداری و گزارشگری منابع انسانی در ایران شود.

۲- با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم مبنی بر حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، خصوصیات کیفی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد که مورد عدم تایید واقع گردید لذا با توجه به اینکه روش‌های مختلف حسابداری منابع، موجب تنوع و گوناگونی محدوده تصمیم‌گیری و انتخاب روش مناسب جهت سازمان‌های ایران (تناسب با اطلاعات موجود، فرهنگ سازمانی و ...) می‌گردد پیشنهاد می‌شود؛ با انجام تحقیقات بیشتر و آزمون روش‌های مختلف و حتی ابداع و بومی سازی روش‌های موجود می‌توان در بهبود روش‌های حسابداری منابع انسانی متناسب ابعاد کیفی متفاوت با سازمان‌های حسابداری و حسابرسی ایران اقدام نمود.

۳- با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم مبنی بر حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، عناصر صورت‌های مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد که مورد عدم تایید واقع گردید لذا با توجه به شناخت ارزش عناصر صورت‌های مالی می‌توان در راستای بهبود عملکرد کارکنان و در نتیجه افزایش ارزش پولی و غیرپولی آنان به عنوان سرمایه انسانی سازمان تلاش نمود. و با توجه به اینکه حسابداری منابع انسانی یکی از بحث انگیزترین و مفیدترین روش‌های برآورد ارزش منابع انسانی است که سالهاست در بسیاری از کشورهای توسعه یافته از آن استفاده می‌شود، با توجه به این موضوع به محقق پیشنهاد می‌کند که زمینه‌های مناسبی توسط

بخش منابع انسانی و حسابداری سازمان ها در راستای گسترش و نهادینه سازی عناصر صورت‌های مالی در حسابداری منابع انسانی صورت پذیرد.

۴- با توجه به نتیجه حاصل از آزمون فرضیه چهارم مبنی بر حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، شناخت در صورت‌های مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد که مورد تایید واقع گردید؛ با توجه به اینکه گزارش اطلاعات مربوط به منابع انسانی موجب شفافیت تصمیم‌های استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی می‌گردد و از طرف دیگر، نیروهای انسانی شرکت‌ها تمامی معیارهای لازم برای شناخت صورت‌های مالی از جمله دارایی‌ها را احراز نمی‌کنند، لذا پیشنهاد می‌کنیم که؛ شرکت‌ها اطلاعات مربوط به نیروی انسانی خود را نیز در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی ارائه نمایند.

۵- با توجه به نتیجه حاصل از آزمون فرضیه پنجم مبنی بر حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، اندازه‌گیری در صورت‌های مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد که مورد تایید واقع گردید؛ با توجه به اینکه حسابداری منابع انسانی یکی از مباحث مهم و مفید در روش برآورد ارزش منابع انسانی است که سالهاست در بسیاری از کشورهای توسعه یافته بکار گرفته می‌شود، لذا با توجه به توجه اندک در این زمینه محقق پیشنهاد می‌کند که؛ با توجه به تفاوت شاخص‌های اندازه‌گیری در صورت‌های مالی، زمینه‌های مناسبی توسط بخش مالی و حسابداری سازمان‌ها در راستای گسترش و اجرایی کردن اندازه‌گیری عناصر صورت‌های مالی در حسابداری منابع انسانی صورت پذیرد.

۶- با توجه به نتیجه حاصل از آزمون فرضیه ششم مبنی بر حسابداری و گزارشگری ارزش منابع انسانی، نحوه ارائه اطلاعات صورت‌های مالی در الگوی جامع را با توجه به مفاهیم نظری گزارشگری پوشش می‌دهد که مورد عدم تایید واقع گردید پیشنهاد می‌گردد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی نیز مانند کمیته تدوین استانداردهای مالی توسط وزارت امور اقتصاد و دارایی (به نوعی از طریق سازمان حسابرسی) تشکیل گردد تا نسبت به تهیه مفاهیم نظری و استانداردهای نوین حسابداری منابع انسانی در آینده از جمله استانداردهای مربوط به تهیه صورت‌های مالی، استانداردهای نحوه شناسایی و بدهی‌ها، استانداردهای نحوه شناسایی درآمدها و هزینه‌ها و .. اقدام گردد.

## منابع

- ✓ استانداردهای حسابداری (۱۳۸۶)، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، انتشارات: سازمان حسابرسی.
- ✓ بزرگ اصل، موسی، (۱۳۸۷)، حسابداری میانه، انتشارات: سازمان حسابرسی، مدیریت تدوین استانداردها.
- ✓ تاری وردی، یدالله، (۱۳۸۹)، حسابداری مالی. انتشارات: مولف.
- ✓ ترابی، حسین، (۱۳۸۷)، نقش حسابداری منابع انسانی در حل مسائل مدیریت سازمان، مجله عصر مدیریت، شماره ۸.
- ✓ تالانه، عبدالرضا، پوریانوسب، امیر، (۱۳۷۳)، حسابداری منابع انسانی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری، سال ۲، شماره ۸، صص ۴۵-۷۰.
- ✓ جوانمرد، حبیب‌الله، محمدیان، فاطمه، (۱۳۸۹)، شاخص‌های موثر در سنجش سرمایه انسانی، فصلنامه مدیریت منابع انسانی دانشگاه امام حسین (ع)، سال دوم، شماره ۱، صص ۶۷-۸۶.
- ✓ رئیسی، ابراهیم، (۱۳۸۰)، حسابداری منابع انسانی، مجله تدبیر، شماره ۱۱۵.



- ✓ شاه علی زاده، رامین، (۱۳۸۰)، هزینه یابی، ارزش گذاری و گزارشگری منابع انسانی، مجله مطالعه حسابداری و حسابرسی، شماره ۴، صص ۱-۱۹.
- ✓ طبرسا، غلامعلی، (۱۳۸۷)، حسابداری منابع انسانی با رویکرد ارزشگذاری منابع انسانی، مجله حسابدار، شماره ۱۹۵.
- ✓ طبرسا، غلامعلی، همت، موژان، (۱۳۸۶)، حسابداری منابع انسانی: رویکرد نوین در حسابداری، مجله حسابدار، شماره ۱۹۷.
- ✓ غلامی، سیف الدین، (۱۳۸۵)، پایان نامه کارشناسی ارشد بررسی موانع و مشکلات پیاده سازی حسابداری منابع انسانی در ایران، گروه حسابداری دانشگاه شهید بهشتی.
- ✓ فلام هولتس، اریک جی، (۱۳۷۹)، حسابداری منابع انسانی، مترجم: زهرا حسن قربان. انتشارات: دانشگاه آزاد اسلامی.
- ✓ مهدی، محمدی و دیگران، (۱۳۹۵)، حسابداری ارزش منابع انسانی. انتشارات: فرهنگ
- ✓ محمود، صنوبری، (۱۳۸۸)، مقدمه ای بر سرمایه انسانی (مفاهیم، ویژگی ها و شاخص های اندازه گیری)، نشریه توسعه انسانی پلیس، شماره ۲۲، صص ۱۱۹-۱۳۶.
- ✓ نوروش، ایرج و دیگران، (۱۳۸۵)، مرور جامع بر حسابداری مالی براساس استانداردهای ایران. انتشارات: فرهنگ.
- ✓ نمازی، محمد، جامعی، رضا، (۱۳۸۹)، نقش اطلاعات حسابداری (هزینه یابی) منابع انسانی روی سازه های سیستم ارزیابی متوازن شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۲، شماره ۴، صص ۲۱-۴۴.
- ✓ Flamliollz. E.G., Bullen, M. and Hua. W. (2002), "Human resource accomiting: a historical perspective and future implications". Management Decision, vol.40 NO.10,pp.947-54.
- ✓ Flamholtz , Eric, (1999) “ Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods, and Applications“, Jossey – Bass, san Fransisco and Edition.
- ✓ Thccks, H.A. (2005), "A human resotirce accounting transmission: shifting froni failure to a future" , Journal of Human Resource Costing and Accountig. Vol.9 No. 1.pp. 40-59.
- ✓ Carmeli, A. & Tishler, A. (2008). The relationship between organizational intangible elements and organizational performance. Strategic Management Journal, 25(13). 1257-1278
- ✓ Habib-Uz-Zaman Khan, M., and Rashidozzaman Khan, M. (2010). Human capital disclosure practices of top Bangladeshi companies, Journal of Human Resource Costing & Accounting, 14 (4), 329-349.
- ✓ Ramos, R., Surinach, J. and Artis, M. (2009) “Regional Economic Growth and Human Cptial : The Role of overeducation” , IZA DPNO, 4453