

فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسی‌های حسابداری»

سال چهارم - شماره ۱۶ و ۱۷ - تابستان و پائیز ۱۳۷۵

ص ۷۰-۵۵

بررسی تأثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران

دکتر حسین اعتمادی - محمدرحیم شهریاری

چکیده مقاله

این مقاله پژوهشی درصدد است میزان تأثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار (تصمیمات) استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران را مورد آزمون و بررسی قرار دهد.

فرضیه اصلی تحقیق عنوان می‌کند که اندازه‌گیری و گزارشگری اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران تأثیر به‌سزایی دارد.

روش تحقیق مورد استفاده، روش توصیفی - تحلیلی است. جامعه آماری مورد بررسی عبارت است از اعضای هیأت علمی و دانشجویان دوره دکتری رشته حسابداری دانشگاه‌های تهران. اطلاعات مورد نیاز از طریق توزیع پرسشنامه جمع‌آوری گردیده است. پرسشنامه بین کلیه اعضای جامعه آماری (تعداد ۷۸ نفر) توزیع و تعداد ۵۷ نفر به پرسشنامه پاسخ داده‌اند. پاسخهای داده شده از پرسشنامه استخراج و با برنامه نرم‌افزاری SPSS مورد پردازش قرار گرفته است. همچنین جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمون فرضیات تحقیق از آزمون کای - دو استفاده شده است.

واژه‌های کلیدی

حسابداری منابع انسانی - گزارشهای مالی - صورتهای مالی - بهای تمام شده تاریخی - بهای تمام شده جایگزینی - بهای فرصت از دست رفته - عرامت کار - دستمزدهای تنزیل شده تعدیل یافته - نرخ بازده تلاشها - هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای.

مقدمه

انسان والاترین پدیده هستی و اشرف مخلوقات بوده و خداوند نیز در خلقت انسان به خود مباحثات نموده است. تلقی جهان‌بینی مادی از انسان به عنوان یکی از ابزارهای تولید و تنزل مقام ارجمند انسانی تا سطح ماشین‌آلات و وسایل بیجان از دیدگاه جهان‌بینی الهی مردود و باطل است. ابعاد والای روح انسان بدون تردید ارزشمندتر از آن است که محاسبات مادی و ارقام و اعداد را یارای سنجیدن آن باشد. لیکن در تحقیقی که پیش رو دارید، جهت پرداختن به موضوع اصلی این جنبه از ابعاد انسان مطرح نشده و صرفاً ارزشیابی منابع انسانی از نقطه نظر موقعیت اقتصادی و مادی و تخصص و کارآیی افراد بررسی گردیده است.

منابع انسانی ماهر و متخصص برای یک سازمان همانند داراییهای فیزیکی و سرمایه‌گذاریهای آن سازمان دارای اهمیت اساسی بوده و مدیران سازمانها به منظور افزایش کارآیی سازمان تحت سرپرستی خود همواره مبالغ هنگفتی را صرف آموزش و پرورش کارگران و کارمندان می‌نمایند، علی‌رغم آنکه بیشتر آنان اطلاعات وسیعی در ارتباط با منابع مادی و مالی سازمانهای خود در اختیار دارند، ولی در مورد منابع انسانی و ارزش اقتصادی و میزان آموزش و تخصص و کارآیی آنها اطلاعات جامعی ندارند. نداشتن اطلاعات، درباره اینکه ارزش اقتصادی چنین داراییهای کمیاب چقدر است و یا چه میزان از مخارج انجام شده برای پرورش و آموزش افراد متخصص و مورد نیاز، ارزش به حساب دارایی بردن دارد و چه میزان از آن هزینه از دست رفته تلقی می‌گردد، از نکات ضعف سیستمهای فعلی حسابداری به شمار می‌آید.

هدف تحقیق

با توجه به اینکه در این موضوع، در کشور ما کار مؤثر و مفیدی صورت نگرفته است، هدف اساسی تحقیق بررسی میزان تأثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار (تصمیمات) استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران می باشد. بهبود در کیفیت تصمیمات مالی مورد اتخاذ گروههای داخل و خارج سازمان از طریق وارد کردن اطلاعات حسابداری منابع انسانی به جمع متغیرهای سنتی تصمیم گیری است. از آنجایی که در کشورهای جهان سوم و از جمله ایران مبالغ هنگفتی جهت پرورش و آموزش کارکنان متخصص صرف می شود، لذا این بحث درخور اهمیت بوده و لازم است که مورد توجه محققان و صاحب نظران دانش حسابداری قرار گیرد. همچنین به جهت ناتوانی سیستم حسابداری مرسوم در ارائه اطلاعات کامل به استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران، موضوع، مورد بررسی علمی قرار گرفت تا شاید نقطه آغازی جهت تحقیقات آینده باشد.

پیشینه مطالعاتی

بیشتر تحقیقات پیرامون آثار احتمالی اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر تصمیمات سرمایه گذاران، مدیران، اعتبار دهندگان و سایر استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری طی سالهای ۷۶-۱۹۷۱ صورت گرفته است. اولین مطالعه در خصوص موضوع توسط الیس^۱ (۱۹۷۲) انجام شده است. الیس در تحقیق خود به نمونه‌ای که شامل دانشجویان حسابداری، تحلیل گران مالی و حسابداران می شد دو مجموعه از گزارشهای مالی (یکی از گزارشهای سنتی و دیگری گزارشهای حاوی اطلاعات حسابداری منابع انسانی) ارائه داد تا آنان در مورد سرمایه گذاری شرکتهای مربوط تصمیم گیری کنند. نتایج تحقیق نشان داد که اطلاعات حسابداری منابع انسانی تأثیر معنی داری (از نظر آماری) بر تصمیمات داشته است هر چند که ارتباط بین اطلاعات حسابداری منابع انسانی و تصمیمات اخذ شده خیلی قوی نبود.

هندریکس^۱ (۱۹۷۶) با استفاده از دانشجویان حسابداری و مالی تحقیقی مشابه با ایس انجام داد. در این تحقیق نیز اطلاعات حسابداری منابع انسانی به لحاظ آماری تأثیر معنی‌داری بر تصمیمات اخذ شده داشته است.

توماسین^۲ (۱۹۷۷) به نمونه‌ای متشکل از دانشجویان حسابداری اطلاعات مالی سنتی و اطلاعات حاوی حسابداری منابع انسانی ارائه کرد. این بار اطلاعات حسابداری منابع انسانی به تفاوت‌های با اهمیتی در تصمیم‌گیری منجر شد.

شوان^۳ (۱۹۷۶) تأثیر مقادیر بهای تمام شده منابع انسانی بر تصمیمات بانکداران را مورد بررسی قرار داد. او دریافت که درج اطلاعات حسابداری منابع انسانی در گزارشهای مالی به پیش‌گوییهای متفاوتی از سود خالص یک شرکت منجر شده است.

آکلن^۴ (۱۹۷۶) نمونه‌ای متشکل از پانصد تحلیل‌گر مالی را انتخاب کرد و به برخی از آنها گزارشهای مالی و به برخی دیگر گزارشهای حاوی شاخصهای رفتاری را ارائه داد تا آنها در مورد سرمایه‌گذاری در یکی از دو شرکت (برای مثال الف و ب) تصمیم‌گیری کنند. درج شاخصهای رفتاری باعث شد تا تعدادی از تحلیل‌گران در مقایسه با آنهایی که فقط اطلاعات مالی در اختیار داشتند، تصمیم کاملاً متفاوتی اتخاذ کنند. این تفاوت در مورد تحلیل‌گرانی که به آنها اطلاعات حسابداری منابع انسانی با شاخصهای رفتاری ارائه شده بود بیشتر مشهود بود. در مورد تأثیر نسبی افشای اطلاعات پولی حسابداری منابع انسانی در مقابل اطلاعات غیر پولی تحقیقاتی صورت گرفته است.

فلم هولتز^۵ (۱۹۷۶) در یک آزمون تجربی از حسابداران رسمی خواست تا از بین دو نفر یکی را برای تصدی شغلی انتخاب کنند. او سه نوع اطلاعات در اختیار حسابداران گذاشت،

1- Hendricks

2- Tomassini

3- Schwan

4- Acland

5- Flamholtz

اطلاعات سنتی در مورد عملکرد، اطلاعات غیر پولی در مورد حسابداری منابع انسانی و اطلاعات پولی در مورد حسابداری منابع انسانی. این اطلاعات درباره سه مورد الف و ب و ج به ترتیب به حسابداران عرضه شد. بر خلاف انتظار فلم هولتز، اطلاعات غیر پولی بر تصمیمات تأثیر داشت. بعداً کرل و کلیک^۱ (۱۹۸۰) از سرهنگهای نیروی هوایی آمریکا خواستند تا یک تمرین تصمیم‌گیری شامل سی و شش مورد را تکمیل کنند (قضاوت در مورد شایستگی ترفیع افسران تا درجات بالاتر). وزنهای تخصیص داده شده به اطلاعات پولی و غیر پولی حسابداری منابع انسانی توسط پاسخ دهندگان در اخذ چنین تصمیمی مورد بررسی قرار گرفت و چنین نتیجه شد که اطلاعات پولی حسابداری منابع انسانی از نظر پاسخ دهندگان بیشتر مورد تأیید قرار گرفته است. این نتیجه انتظار قبلی فلم هولتز را تأیید کرد.^۲

کمبلینگ^۳ در سال ۱۹۷۶ بر این باور بود که حسابداری باید تصویری از نظارت و حسابگری آن را منعکس سازد تا بتوان سیاستهای پرسنلی یک سازمان را برای استفاده کنندگان صورتهای مالی آن به طور کمی توجیه کرد. به عقیده وی نبود اطلاعات منابع انسانی یکی از نکات ضعف عمده حسابداری مرسوم تلقی می‌گردد.

جورکوس^۴ در سال ۱۹۷۶ عنوان کرد که هرگاه داراییهای بیشتری را بتوان در مدل بهره‌وری داده - ستانده به طور کمی وارد نمود، حسابگری بهتری به دست خواهد آمد و ورود اطلاعات حسابداری منابع انسانی به سیستم حسابداری موجود جامعیت این حسابگری را ارتقاء خواهد داد.

همچنین از تأثیر اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده کنندگان خارجی صورتهای مالی توسط آقایان هرمنسون^۵ (۱۹۶۴)، لیکرت^۶ (۱۹۷۶)، پی^۷ (۱۹۷۱)، لو و

1- Hqrrell and Kick

2- The Accounting Review, April, 1976, PP. 293-305

3- Cambling

4- Jurkus

5- Hermanson

شوارتز^۸ (۱۹۷۱) دفاع شده است و بر این باورند که اطلاعات منابع انسانی می‌تواند منافع استفاده‌کنندگان خارجی صورتهای مالی را فراهم نماید.

به طور کلی، مطالعاتی که تاکنون صورت گرفته مؤید آن است که اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار (تصمیمات) استفاده‌کنندگان گزارشات مالی تأثیرات مثبت و با اهمیتی دارد و به نظر می‌رسد که این تأثیرات بر رفتار سرمایه‌گذاران، تحلیلگران مالی و مدیران سازمانها بیشتر از سایر گروههای استفاده‌کننده می‌باشد.

روشهای اندازه‌گیری دارایی انسانی

برای اندازه‌گیری دارایی انسانی، روشهای مختلفی پیشنهاد گردیده است. که باید با توجه به اهداف سازمان روش مناسب مورد استفاده قرار گیرد. روشهایی که جهت سنجش پولی داراییهای انسانی، می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد عبارتند از:

- الف - روش بهای تمام شده تاریخی^۹
- ب - روشهای بهای تمام شده جایگزینی^{۱۰}
- ج - روش بهای فرصت از دست رفته^{۱۱}
- د - روش غرامت کار^{۱۲}
- ه - روش دستمزدهای تنزیل شده تعدیل یافته^{۱۳}

6- Likert

7- Pyle

8- Lev and Schwartz

9- The Historical Cost Method

10- The Replacement Cost Method

11- Opportunity Cost Method

12- The Compensation Method

13- Adjusted Discounted - Future - Wages Method

و - روش نرخ بازده تلاشها^۱

الف - روش بهای تمام شده تاریخی

این نظریه در سال ۱۹۶۸ برای اولین بار توسط شرکت باری^۲ به کار برده شد که مبتنی بر اصول حسابداری سنتی بوده و کاربرد آن ساده می باشد، به همین دلیل نیز موجب جلب توجه مدیران گردیده است.

هزینه‌های مربوط به کارکنان از دو بخش تشکیل می گردد:

الف - جاری

ب - سرمایه‌ای

الف - هزینه‌های جاری که همان حقوق و مزایای مستمر کارکنان می باشد که به حساب هزینه‌های دوره منظور می شود.

ب - هزینه‌های سرمایه‌ای که تحت عنوان دارایی انسانی طبقه بندی می گردند و طی سنوات خدمت کارکنان با نرخ برآوردی مستهلک می شوند. این هزینه‌ها عبارتند از: هزینه‌های استخدام، آموزش، آشناسازی کارکنان و استقرار آنان که هر یک از این هزینه‌ها به هزینه‌های جزئی تفکیک می گردند، به طور مثال هزینه‌های استخدام شامل هزینه جستجوی اولیه، هزینه انتخاب و هزینه اشتغال به کار می باشد.

روش فوق بر این فرض مبتنی می باشد که، همانطور که تعمیرات اساسی موجب طول عمر بیشتر دستگاه‌ها می شود، هزینه‌های آموزش کارکنان نیز موجب ارائه خدمات بیشتر و با کیفیت بهتر آنان می گردد. هزینه‌های تحمل شده برای به کارگیری و آموزش کارکنان سرمایه گذاری در دارایی انسانی محسوب می شوند و اگر قبل از استفاده کامل، از سرمایه گذاری انجام شده یکی از کارکنان سازمان را ترک کند، مانده سرمایه گذاری زیان تلقی می شود.

مزایای این روش (مدل) عبارتند از:

1- Return on Efforts Employed Method

2- Barry Corporation

۱- این روش با حسابداری سنتی (مرسوم) به عنوان مقیاس اندازه‌گیری داراییها هماهنگی دارد.

۲- روش بهای تمام شده تاریخی یک روش عینی می‌باشد.

معایب این روش (مدل) عبارتند از:

۱- این مدل اندازه‌گیری، کلیه اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری مدیران را در رابطه با نیروی انسانی نشان نمی‌دهد.

۲- ارتباط بازده و مخارج مربوط به نیروی انسانی را به طور دقیق معلوم نمی‌سازد.

۳- ارزش اقتصادی دارایی انسانی الزاماً با بهای تمام شده تاریخی آن مطابقت نمی‌کند و ارزش محاسبه شده با استفاده از این روش اندازه‌گیری، تا حدودی قابلیت مقایسه خود را از دست می‌دهد.

ب - روش بهای تمام شده جایگزینی

در این روش نیروی انسانی بر اساس هزینه جایگزینی آن ارزیابی می‌شود. لذا شامل برآورد هزینه‌های جایگزینی منابع انسانی موجود یک مؤسسه می‌باشد که عبارتند از: هزینه‌های جستجوی اولیه، انتخاب، استخدام، اشتغال به کار، آموزش، انتصاب و رشد کارمندان.

مزیت این روش در این است که از اطلاعات جاری بازار برای دستیابی به ارزش اقتصادی فرد استفاده می‌شود.

معایب این روش (مدل) عبارتند از:

۱- این روش منطبق با اصول و استانداردهای حسابداری مرسوم نمی‌باشد.

۲- معیار تعیین ارزش جایگزینی یک فرد ذهنی می‌باشد و مدیران مختلف ممکن است به برآوردهای کاملاً متفاوتی دست یابند.

۳- شاید هیچ جایگزین مشابهی برای یک دارایی انسانی خاص وجود نداشته باشد.

۴- در این روش همانند روش بهای تمام شده تاریخی مزایای آتی دارایی انسانی در نظر گرفته نمی‌شود.

ج - روش بهای فرصت از دست رفته

در این روش نیروی انسانی متخصص و کمیاب بین واحدهای یک شرکت و یا بین شرکتهای مختلف به مزایده گذارده می‌شود و مدیری که مناسبترین قیمت را پیشنهاد نماید، فرد متخصص را در اختیار خواهد گرفت. به نظر می‌رسد در این روش ارزش منابع انسانی از طریق فرایند یک مزایده رقابتی بر اساس مفهوم بهای فرصت از دست رفته تعیین می‌گردد. البته این روش در ارتباط با آن دسته از کارمندان شرکت صادق می‌باشد که مدیران سایر واحدها و یا شرکتهای در پی یافتن آنها می‌باشند. به عبارت دیگر، کارمندانی که نادر هستند جزو دارایی انسانی سازمان به حساب می‌آیند.

مزیت این روش (مدل) این است که بر محدودیتهای روش بهای جایگزینی غالب می‌شود.

معایب این روش عبارتند از:

- ۱- ارزیابی کارمندان کمیاب در دارایی انسانی شرکت ممکن است به وسیله سایر کارمندان به عنوان تبعیض تلقی گردد.
- ۲- بعضی از واحدها و یا شرکتهای با سودآوری پایین‌تر در این رقابت نمی‌توانند موفق باشند.
- ۳- ارزیابی انسانها به این صورت، عاری از جهات انسانی است.
- ۴- ضابطه‌ای برای تشخیص کارمندان نادر و کمیاب در دست نیست.
- ۵- اطلاعات لازم را در اختیار مدیران قرار نمی‌دهد.
- ۶- از لحاظ اصول حسابداری پذیرفته شده نیست و روشی برای ثبت آن پیشنهاد نشده است.

د - روش (مدل) غوامت کار

لو و شوارتز^۱ عقیده دارند که مشکلات مربوط به تعیین ارزش سرمایه انسانی در شرایط

عدم اطمینان (اوضاع نامعلوم)، استفاده از مزایای آتی یک فرد را به عنوان جانشین این ارزش صروری می سازد و همچنین معتقدند که با افزایش سن، کارآیی کاهش می یابد و لذا می توان ارزش خدمات یک شخص را به لحاظ ارزش فعلی مورد محاسبه قرار داد.

اگر فرض شود که شخص کارمند دارای درآمد I_i در سال i می باشد خالص ارزش فعلی درآمد او عبارت خواهد بود از:

$$V_r = \sum_{t=i}^T \frac{I_t}{(1+k)^{t-r}}$$

که در این مدل:

V_r = ارزش سرمایه انسانی فردی که i ساله است.

I_t = پیش بینی درآمد سالانه فرد تا سن بازنشستگی

T = سن بازنشستگی

$t-r$ = فاصله زمانی تا سن بازنشستگی

k = نرخ تنزیل برای شخص معین

لو و شوارتز پیشنهاد نمودند که افراد در گروههای همسان دسته بندی شوند و متوسط درآمد آتی آنان مورد محاسبه قرار گیرد. تعیین V_r به مدیران در سازمانها یک نسبت مالی جدید مانند نسبت سرمایه انسانی به سرمایه غیر انسانی ارائه می نماید که مشخص کننده کاربری تولید در واحدهای تولید می باشد و همچنین گزارش سرمایه انسانی اطلاعاتی درباره تغییرات در ساختار نیروی انسانی هر سازمان را ارائه خواهد داد.

لو و شوارتز (۱۹۷۱) ارزش اقتصادی یک کارمند را به صورت ارزش فعلی درآمد کارمند در طی عمر مفید آن در نظر گرفتند و مدل خود را از بابت احتمال مرگ کارمند تعدیل کردند. مدل آنها به شرح زیر است:

$$R(V_r^*) = \sum_{t=i}^T D_r (t+1) \sum_{i=r}^t \frac{I_i^*}{(1+r)^{t-r}}$$

در این مدل:

$E(V_T^*) =$ سرمایه انسانی فردی با t سال عمر

$I(t) =$ درآمد سالیانه فرد تا قبل از بازنشستگی

$r =$ نرخ تنزیل (ویژه فرد)

$T =$ سن بازنشستگی

$D_T =$ احتمال شرطی برای فردی که t سال سن دارد و در سال t می‌میرد.

معایب روش فوق به شرح ذیل می‌باشد:

۱- قضاوتی بودن تعیین سطح حقوق آتی، اشتغال در مؤسسه و نرخ تنزیل

۲- گروه‌بندی مشاغل

۳- چگونگی ثبت دارایی نیروی انسانی در حسابها

۴- عدم انطباق با اصول حسابداری سنتی

ع- روش دستمزدهای تنزیل شده تعدیل یافته

هرمانسون^۱ ارزش غرامت مطرح شده در روش فوق را مجدداً به وسیله عامل کارایی، به منظور سنجش اثربخشی نسبی سرمایه انسانی، تعدیل می‌کند.

این عامل کارایی، که بازدهی سرمایه‌گذاری یک مؤسسه، نسبت به بازدهی سرمایه‌گذاریهای تمام مؤسسات در اقتصاد است، برای یک دوره معین از طریق فرمول ذیل محاسبه می‌گردد.

$$\text{نسبت کارایی} = \frac{5 \frac{RF_0}{RE_0} + 4 \frac{RF_1}{RE_1} + 3 \frac{RF_2}{RE_2} + 2 \frac{RF_3}{RE_3} + 1 \frac{RF_4}{RE_4}}{15}$$

$RF_i =$ نرخ سودآوری (نرخ بازدهی حسابداری) داراییهای مؤسسه در سال i

$RE_i =$ نرخ سودآوری (نرخ بازدهی حسابداری) تمام مؤسسات در اقتصاد در سال i

$i =$ سالهای صفر تا چهار

توجیه این نسبت بر این نظریه که «تفاوتهای سودآوری معلول تفاوتهای عملکرد دارایی انسانی است» استوار است.

۹ - روش نرخ بازده تلاشها

واتسون^۱ این روش را مطرح نموده و عنوان می نماید که در مؤسسات مشاغل طبقه بندی شده اند و می توان از این طبقه بندی برای ارزیابی نیروی انسانی استفاده کرد. با استفاده از طرح طبقه بندی مشاغل، ضریب هر شغل را بدست می آوریم (ستون اول). سپس می توان حدود کارایی و فعالیت افراد را مشخص و برای آن هم ضریبی در نظر گرفت (ستون دوم) و همچنین سالهای تجربه (تا سقف معین) را در نظر گرفته و ضریبی برای هر سال تعیین می گردد (ستون سوم) به شرح جدول شماره ۱.

مشاغل (۱)		ارزیابی فعالیت (۲)		سالهای تجربه (۳)	
عنوان	ضرایب	رتبه	ضرایب	تعداد سالها	ضرایب
هیأت مدیره	۱۰	خیلی خوب	۲/۵	۰-۲	۱
مدیران واحدها	۷	خوب	۲	۲-۴	۲
معاونین واحدها	۵	متوسط	۱/۵	۴-۶	۳
رؤسای قسمتها	۴	ضعیف	۱	۶-۸	۴
کارمندان	۱	بد	۰	۸ سال به بالا	۵

جدول شماره ۱

سپس جهت مشخص نمودن امتیاز هر فرد ضرایب مربوط به آن فرد در هم ضرب می شود. مثلاً امتیاز یک مدیر با عملکرد خیلی خوب و با هفت سال تجربه برابر است با:

$$۷ \times ۲/۵ \times ۴ = ۷۰$$

و زمانی که امتیازات کلیه پرسنل یک مؤسسه با هم جمع شد، جمع کل امتیازات مؤسسه بدست می‌آید و اگر سود مؤسسه بر جمع امتیازات تقسیم شود، سود هر امتیاز بدست می‌آید و اگر سود هر امتیاز در تعداد امتیازات هر فرد ضرب شود، سودآوری هر فرد نسبت به سود کل مؤسسه بدست خواهد آمد. واتسون عنوان نموده که می‌توان برای قسمتهای یک سازمان ضرابی تعیین نمود. برای مثال کار در محل کارخانه امتیاز بیشتری نسبت به کار در قسمت اداری داشته باشد و کار در قسمت امور مالی امتیاز بیشتری نسبت به کار در قسمت فروش داشته باشد. این روش هم در عمل با مشکلاتی مواجه می‌شود، از جمله تعیین ضرایب، گروه‌بندی شاغلین و ...

بررسی فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل یافته‌های تحقیق

فرضیاتی که در این تحقیق مورد آزمون قرار گرفته بدین شرح است:

فرضیه اصلی: اندازه‌گیری و گزارشگری اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران تأثیر به‌سزایی دارد. (H_0)

این فرضیه بر اساس اطلاعات بدست آمده از پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده^۱ مورد آزمون χ^2 (کای - دو) قرار گرفته است. نتایج آزمون نشان داد که فرض H_0 با اطمینان بیش از ۹۵ درصد پذیرفته نشده است.

با توجه به آزمون انجام شده، نتایج آزمون نشان داد که ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی تأثیر معنی‌داری بر رفتار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران دارد.

فرضیه فرعی: استفاده از اطلاعات حسابداری منابع انسانی در ایران، امکان استفاده بهینه از منابع انسانی را فراهم می‌نماید. (H_0)

این فرضیه نیز مورد آزمون قرار گرفته و نتایج آزمون نشان داد که با اطمینان بیش از ۹۹ درصد فرض H_0 پذیرفته نمی‌شود و لذا نتایج آزمون بیان می‌دارد که استفاده از اطلاعات

۱- پرسشنامه‌ها بین جامعه آماری توزیع شده است. جامعه آماری تحقیق عبارت است از اساتید و دانشجویان دوره دکتری رشته حسابداری دانشگاه‌های تهران.

حسابداری منابع انسانی منجر به استفاده بهینه از منابع انسانی می‌گردد. همچنین با توجه به نتایج آزمونهای انجام شده مشخص گردید که به نظر افراد جامعه آماری ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بیشترین تأثیر را بر تصمیمات گروه‌های زیر دارد:

- ۱- مدیران
- ۲- سرمایه‌گذاران
- ۳- کارکنان واحد اقتصادی
- ۴- تحلیل‌گران مالی و کارگزاران سازمان بورس
- ۵- اعتبار دهندگان
- ۶- سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری

نتیجه‌گیری

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی در یادداشتهای همراه صورتهای مالی و گزارشات حسابداری مدیریت بر رفتار استفاده‌کنندگان تأثیر معنی‌داری (از نظر آماری) دارد و این اطلاعات بیشترین تأثیر را بر رفتار مدیران، سرمایه‌گذاران، کارکنان، تحلیل‌گران، اعتباردهندگان دارد. به نظر افراد جامعه آماری اطلاع مدیریت از بهای منابع انسانی، منجر به اتخاذ سیاستهای مؤثری در حفظ و نگهداری و استفاده بهینه از منابع انسانی می‌گردد.

اما مشکل اساسی که بر سر راه این بحث قرار دارد عبارت است از اینکه سیستم حسابداری منابع انسانی که برای پرورش اطلاعات منابع انسانی باید مورد استفاده قرار گیرد تاکنون عملاً مورد استفاده هیچ سازمانی قرار نگرفته است و حتی در کشورهای پیشرفته در بعضی از شرکتها به صورت آزمایشی مورد استفاده قرار گرفته است و لذا مفید بودن اطلاعات حسابداری منابع انسانی برای سازمانها و شرکتها مشخص نگردیده است. به نظر می‌رسد که جهت حل مشکل، باید سازمانها را ملزم نمود که با استفاده از مدلهای ارزیابی موجود مانند مدل بهای تمام شده تاریخی یا مدل بهای جایگزینی، منابع انسانی خود را اندازه‌گیری و در

گزارشهای حسابداری مدیریت و همچنین یادداشتهای پیوست صورتهای مالی افشا نمایند، در این صورت نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان داخلی و خارجی سازمانها برآورده خواهد شد.

منابع و مأخذ

- 1- Flamholtz, E. G., "A Model for Human Resource Valuation", **The Accounting Review**, April, 1971, PP. 253-67.
- 2- Hendricks, J. A., "The Impact of Human Resource Accounting Information on Stock Investment Decision", **The Accounting Review**, April 1976, PP. 292-305.
- 3- Lev, B., Schwartz. A. "On The Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statement", **The Accounting Review**, Jan 1971, PP. 103-12.
- 4- Tamassini., "Assessing the Impact of Human Resource Accounting", **The Accounting Review**, October 1977, PP. 909-14.
- 5- Morse, W. J., "A Note on the Relationship Between Human Assets and Human Capital", **The Accounting Review**, July 1973, PP. 589-93.
- 6- Elias, N. S., "The Effects of Human Asset Statements on the Investment Decision", **An Experiment Empirical Research in Accounting, Select Studies (1972)**, PP. 175-185.
- 7- Harrell, A. M., & Klick, H. D., "Comparing the Impact of Monetary and Non-Human Asset Measure on Executive Decision Making", **Accounting, Organizations and Society**, 1980, PP. 393-400.
- 8- Mee, M. J., "The Tasks of Human Asset Accounting", **Accounting and Business Research**, Winter 1982, PP. 42-8.
- 9- Ogan, P., "Application of a Human Resources Value Model", **Accounting, Organization and Society**, 1978, PP.195-217.
- 10- Acland, D., "The Effects of Behavioral Indicators on Investor Decisions",

Accounting, Organizations and Society, 1976, PP. 133-42.

11- Katiyar, Rakesh Chondra., Accounting for Human Resources, New. Delhi: V. K. Publishing, 1992.