

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

کلیه دستاوردهای این تحقیق متعلق به
دانشگاه الزهراء(س) است.



دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی

پایان نامه

جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد

رشته حسابداری

عنوان

تعیین مدل مناسب حسابداری منابع انسانی در شهرداری تهران

استاد راهنما

سرکار خانم دکتر رضوان حجازی

استاد مشاور

سرکار خانم دکتر زهرا حسن قربان

دانشجو

سمیرا لایینی

اسفند ماه سال 1390

تقدیم به همه کسانی که مرا در این مسیر یاری کردند:

تقدیم به پدر و مادر مهربانم و

تقدیم به همسر عزیزم که در تمامی مراحل مشتاقانه همکاری و همیاری نمود.

قدردانی و تشکر

قدردانی از ایزد منان که اینگونه سرنوشتی را رقم زد.

با تشکر از استادان گرانمایه:

سرکار خانم دکتر رضوان حجازی

سرکار خانم دکتر زهرا حسن قربان

جناب آقای دکتر مهدی تقوی

با تشکر از مدیریت محترم منابع انسانی:

جناب آقای صادقیان پور

و کلیه کسانی که در تهیه این پژوهش اینجانب را یاری نمودند.

عنوان: تعیین مدل مناسب حسابداری منابع انسانی در شهرداری تهران

نام و نام خانوادگی: سمیرا لایینی

رشته تحصیلی: حسابداری

استاد راهنما: سرکار خانم دکتر رضوان حجازی

استاد مشاور: سرکار خانم دکتر حسن قربان

تاریخ دفاع: 1390/12/10

چکیده

حسابداری منابع انسانی جهت کمی کردن ارزش اقتصادی افراد برای سازمانها به منظور تامین اطلاعات برای تصمیمات مدیریتی و مالی و در نهایت کمک به مدیریت برای برنامه‌ریزی و کنترل مؤثر و کارآمد نیروی انسانی اهمیت دارد و حسابداری منابع انسانی به عنوان چارچوب و ابزاری برای متخصصان منابع انسانی و مدیران ارشد تلقی می‌شود.

هدف این پژوهش تعیین مدل مناسب حسابداری منابع انسانی در شهرداری تهران است. با توجه به اینکه حسابداری منابع انسانی در ایران موضوعی جدید می‌باشد و با در نظر گرفتن جهان امروز که در حال تغییر و تحول و تولید دانش جدید می‌باشد لذا این مبحث نظر محقق را جلب نمود. اما چرا شهرداری به عنوان قلمرو تحقیق مشخص گردید، مشخصات خود سازمان و امکان برقراری ارتباط با آن سازمان می‌باشد. با توجه به مدل‌های ارزش منابع انسانی 4 مدل بهای تمام‌شده تاریخی، جایگزینی، لو و شوآرتز و مدل فلم هولتس از میان 10 مدل بهای تمام شده تاریخی، بهای تمام شده جایگزینی، روش فرصت از دست رفته، روش غرامت کار (لو و شوآرتز)، روش هرمانسون، مدل مارکوف، مدل لا و جاگی، مدل اوگان، مدل واتسون، مدل فلم هولتس که با شرایط اقتصادی و اجتماعی ایران و شهرداری مطابقت داشتند با توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه مناسب بودن مدلها مورد بررسی قرار گرفتند که در نهایت "مدل لو و شوآرتز" مدل اول و مدل بهای تمام شده مدل دوم شد.

در پایان، محقق ایجاد یک سیستم مدون جهت نگهداری و ثبت اطلاعات کارکنان را برای هر ناحیه و منطقه پیشنهاد نمود که زیر نظر اداره منابع انسانی کل اداره شود و سپس ایجاد یک سیستم نرم‌افزاری مبتنی بر مدل به دست آمده و تهیه صورت منابع انسانی جهت حسابداری و ارزشیابی منابع انسانی صورت گیرد.

کلید واژه: منابع انسانی، حسابداری منابع انسانی، مدل مناسب

صفحه	عنوان
1	فصل اول: کلیات پژوهش
2	1-1 مقدمه
2	2-1 تعریف موضوع و بیان مسئله پژوهش
3	3-1 اهداف پژوهش و ضرورت آن
7	4-1 پرسشهای پژوهش
7	5-1 فرضیه‌های پژوهش
7	6-1 تعاریف عملیاتی
7	7-1 نهاد یا موسساتی که می‌توانند از زمینه‌های این پژوهش بهره گیرند
8	8-1 اطلاعات مربوط به روش‌شناسی پژوهش
9	9-1 تعریف متغیرها و روش تحقیق
10	فصل دوم: پیشینه و مبانی نظری پژوهش
11	2-1 پیشینه حسابداری منابع انسانی
13	2-2 بخش اول- تاریخچه و پیدایش حسابداری منابع انسانی
22	2-3 بخش دوم- بررسی جایگاه منابع انسانی در معادله حسابداری و طرفداران و مخالفان آن
26	2-4 بخش سوم- حسابداری منابع انسانی- سطح ملی و بین‌المللی
44	2-5 روشها و مدل‌های اندازه‌گیری حسابداری منابع انسانی
60	2-6 جمع‌بندی پیشینه و ادبیات

61	فصل سوم: روش پژوهش و ابزار و مواد
63	3-1 جامعه آماری
63	3-2 نمونه و روش نمونه‌گیری
64	3-3 ابزار اندازه‌گیری
64	3-4 آلفای کرونباخ
65	3-5 روش جمع‌آوری اطلاعات
66	3-6 شرح کار
68	3-7 روش آماری
69	فصل چهارم: تجزیه و تحلیل
71	4-1 یافته‌های توصیفی
77	4-2 بخش استنباطی
79	4-3 آزمون نرمال بودن داده‌ها
80	4-4 مقایسه میانگین‌های چهار مدل بررسی شده
81	فصل پنجم: بحث و نتیجه‌گیری، خلاصه و پیشنهادات
82	5-1 نتایج حاصل از یافته‌ها
85	5-2 پیشنهادات کاربردی
86	5-3 پیشنهادات تحقیقات آتی
87	فهرست منابع و مآخذ
89	پیوست‌ها و ضمائم

فهرست جدولها

صفحه	شرح
52	جدول 2-1 مدل مارکوف
55	جدول 2-2 مدل نرخ بازده تلاشها
59	جدول 2-3 روش‌های پیشنهادی فلم هولتس جهت محاسبه مقادیر برای سنجش پولی ارزش منابع انسانی
65	جدول 3-1 محاسبه آلفای کرونباخ
71	جدول 4-1 توزیع آماری جنسیت پاسخگویان
72	جدول 4-2 توزیع آماری سن پاسخگویان
73	جدول 4-3 توزیع آماری تحصیلات پاسخگویان
74	جدول 4-4 توزیع آماری سابقه کاری پاسخگویان
75	جدول 4-5 توزیع آماری شغل پاسخگویان
76	جدول 4-6 توزیع آماری نوع قرارداد پاسخگویان
77	جدول 4-7 نتایج آزمون فرضیه یک
78	جدول 4-8 نتایج آزمون فرضیه دو
79	جدول 4-9 نتایج آزمون فرضیه چهار
80	جدول 4-10 نرمال بودن داده‌ها
80	جدول 4-11 مقایسه میانگین‌های چهار مدل مورد بررسی
84	جدول 5-1 نرمال بودن داده‌ها
84	جدول 5-2 مقایسه میانگین‌های چهار مدل مورد بررسی

فهرست نمودارها

صفحه	شرح
11	نمودار 2-1 توسعه ارزیابی منابع انسانی طی ادوار
20	نمودار 2-2 نقش حسابداری منابع انسانی
71	نمودار 4-1 گروه‌بندی جنسیت پاسخگویان
72	نمودار 4-2 گروه‌بندی سنی پاسخگویان
73	نمودار 4-3 گروه‌بندی تحصیلات پاسخگویان
84	نمودار 4-4 گروه‌بندی سابقه کاری پاسخگویان
75	نمودار 4-5 گروه‌بندی شغل پاسخگویان
76	نمودار 4-6 گروه‌بندی نوع قرارداد پاسخگویان

	<p>فصل اول</p> <p>کلیات پژوهش</p>	
--	-----------------------------------	--

1-1 مقدمه

هدف از این پژوهش تعیین یک مدل مناسب به منظور استقرار سیستم حسابداری منابع انسانی در یکی از سازمانهای بزرگ و گسترده در کشور است. شهرداریها به عنوان یکی از سازمانهای گسترده در سطح کشور مطرح می‌باشند و نیازهای متفاوتی دارند. این مطالعه یک تحقیق کاربردیست.

در واقع هدف اصلی این پژوهش تعیین مدل مناسب جهت حسابداری منابع انسانی در شهرداری تهران می‌باشد حال آنکه در این راستا عدم وجود یک اداره یا حوزه مختص رسیدگی و جمع‌آوری اطلاعات منابع انسانی در هر منطقه و ناحیه یک محدودیت تلقی می‌شود.

1-2 تعریف موضوع و بیان مسئله پژوهش:

بدون شک در حال حاضر روند توسعه و صنعتی شدن کشورهای جهان سوم بدون بکارگیری دانش فنی و تکنولوژی و مطالعه پیشینه رشد و توسعه کشورهای صنعتی امکان‌پذیر نیست.¹

حسابداری به عنوان یکی از شاخه‌های علوم اجتماعی در مورد گزارش وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی می‌باشد. مادامی که انسان به عنوان یک عنصر برای گزارش وضعیت مالی و نتیجه عملیات در نظر گرفته نشده باشد، ارزش‌های انسانی نیز جایی در حسابداری ندارند و بالطبع چنانچه کشوری بخواهد از تکنیک‌ها و استانداردهای حسابداری مرسوم در سایر کشورها استفاده کند صرف مشابهت سیستم اقتصادی آن کشور با کشور مبدأ کفایت می‌کند. اما دیرزمانی است که حسابداری منابع انسانی بعنوان یکی از شاخه‌های حسابداری مطرح شده است. عده‌ای آن را یادآور شیوه حسابداری دوران برده‌داری می‌دانند. در حسابداری روم باستان، برده‌ها همچون دارایی‌های غیرانسانی به عنوان دارایی به ثبت می‌رسیدند. اگرچه این رویه به دلیل اینکه ارزش مبادله یک نوع دارایی یعنی انسان را مشخص می‌کرد اما در «دانش حسابداری» مرسوم بود. عده‌ای معتقدند که انسان علاوه بر جنبه‌های مادی دارای جنبه‌های روحی و معنوی

¹. تالانه، عبدالرضا و پوریانسب، امیر

نیز می‌باشد. بنابراین نباید با آن به مثابه یک دارایی بی‌جان برخورد شود. در پاسخ به این عده گفته شده است که ثبت ارزش اقتصادی انسان در گزارش‌های مالی دلیل بر نادیده گرفتن جنبه‌های معنوی انسان نیست و ابداً لطمه‌ای به اعتقادات، ارزش‌ها و باورهای انسانی وارد نمی‌کند.²

همانطور که گفته شد حسابداری منابع انسانی بحث جدیدی در علم حسابداری می‌باشد و از آنجا که شهرداری تهران یکی از سازمانهای ایرانی با نیروی انسانی فراوان است و از لحاظ ساماندهی و بررسی اطلاعات منابع انسانی و در نهایت استخدام نیرو بدون هیچگونه ضابطه‌ای دچار سردرگمی‌هایی می‌باشد، در واقع نیاز به یک سیستم و مدل سنجش منابع انسانی مدون و قابل اجرا در آن سازمان احساس گردید. لذا محقق با بررسی منابع انسانی آن سازمان، مدل مناسب حسابداری منابع انسانی را آزمون نموده و در نهایت آن مدل انتخاب خواهد شد.

1-3 اهداف پژوهش و ضرورت آن

حسابداری منابع انسانی مخلوق نیازهای عصر خود یعنی رشد و گسترش دانش بشری و نیز نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری است. گرچه حسابداری منابع انسانی رشته‌ای به نسبت جدید به شمار می‌آید اما چندین مرحله مشخص پیشرفت را پشت سر گذاشته است.³

اولین مرحله- در سال‌های 1966-1960 با مورد توجه قرار گرفتن این رشته و بوجود آمدن مفاهیم اصلی آن آغاز شد. محرک‌های اصلی توسعه حسابداری منابع انسانی از منابع مختلفی مانند: نظریه اقتصادی سرمایه انسانی، نظریه روان‌شناسان درباره رهبری مؤثر، نگرش جدید نسبت به منابع انسانی و توجه به نیروی انسانی به عنوان یکی از اجزای تشکیل‌دهنده سرفلی شرکت پدید آمده است.

دومین مرحله- از سال 1971-1966 در ارتباط با یک دوره پژوهش علمی زیربنایی برای تکمیل، بهبود و ارزیابی اعتبار الگوهای مربوط به اندازه‌گیری هزینه منابع انسانی (هم بهای تمام شده تاریخی و هم هزینه

^۲. همان منبع

^۳. فلم هولتس، اریک جی، حسن قربان، زهرا

جایگزینی) بوده است. همچنین تحقیقاتی به منظور بیان دقیق و صریح کاربردهای بالفعل و بالقوه حسابداری منابع انسانی به عنوان ابزاری برای متخصصان منابع انسانی، مدیران صنف و استفاده‌کنندگان خارجی از اطلاعات مالی شرکت، صورت گرفته است. این مرحله نیز شامل معدودی کاوش‌های تجربی از طریق اجرای حسابداری منابع در سازمان‌های واقعی بوده است.

مرحله سوم- از سال 1971 تا 1976 دوره توجه هرچه بیشتر به حسابداری منابع انسانی بود. در سال‌های 1971 تا 1973 انجمن حسابداری آمریکا کمیته‌ای را برای انجام بررسی‌هایی در مورد حسابداری منابع انسانی تعیین کرد. این کمیته‌ها گزارش‌هایی را در مورد تکمیل و توسعه حسابداری منابع انسانی منتشر نمود.

مرحله چهارم- از سال 1976 تا 1980 تکامل تدریجی حسابداری منابع انسانی ادامه داشت، دوره کاهش توجه به حسابداری منابع انسانی از طرف محافل علمی و دنیای تجارت به شمار می‌رود. یکی از دلایل کاهش توجه این بود که بیشتر تحقیقات مقدماتی آسان صورت گرفته بود اما دنباله آن که در ارتباط با تکمیل حسابداری منابع انسانی بود بسیار پیچیده می‌نمود و تنها تعداد کمی از خبرگان قادر به انجام آن بودند. همچنین تحقیقی به مرحله‌ای رسیده بود که همکاری شرکت‌ها و سازمان‌های علاقمند را نیاز داشت تا روش‌های ابداع شده در آنها به آزمایش گذاشته شود. چون در خلال این مدت افراد انگشت‌شماری شرایط و مهارت‌های لازم را برای انجام دادن تحقیق یا بدست آوردن همکاری شرکت‌های را داشتند، مطالعات اصلی اندکی صورت گرفت. در طی این دوره توجه شرکت‌ها به مسایل عاجل دیگری معطوف شد. افزون بر این موضوع سهم تحقیقی، کاربرد حسابداری منابع انسانی در سازمان‌ها و هزینه‌های انجام تحقیق بود حال آنکه، منافع یا نامشخص بود یا به تمامی زمینه‌های مورد بررسی مربوط می‌شد و به شرکت مورد بررسی محدود نمی‌گردید به همین سبب بود که پیشرفت حسابداری منابع انسانی کمتر شد و در حد یک انگاره باقی ماند و توسعه بیشتری پیدا نکرد.

مرحله پنجم- از سال 1980 آغاز شد و مرحله بسط و توسعه حسابداری منابع انسانی بود که تاکنون ادامه دارد. این مرحله شامل ظهور مجدد توجه و علاقمندی به نظریه و کاربرد حسابداری منابع انسانی است. گرچه علاقه به حسابداری منابع انسانی در دوره مرحله چهارم نیز وجود داشت اما نشان داده نمی‌شد. اولین جرقه طرح مجدد حسابداری منابع انسانی در سال 1980 پدید آمد و در آن زمان به گونه‌ای روزافزون به مطالعه و تحقیق دوباره روی آورده شده است. همچنین کوشش‌های بسیاری برای بکارگیری حسابداری منابع انسانی در سازمان‌های بزرگ و عمده به عمل آمده است.

با توجه به مطالب فوق و مطالعه منابع دیگر رشد و توسعه هر سازمانی به اثربخشی افراد آن وابسته است. در واقع بدون منابع انسانی، منابع دیگر هم نمی‌توانند به طور عملیاتی مؤثر باشند. سلامت طبیعی سازمان توسط متغیرهای رفتار انسانی از قبیل وفاداری به گروه، مهارت‌ها، انگیزه و برقراری ارتباط و تصمیم‌گیری را مشخص می‌کند. افراد، مواد خام، ماشین‌آلات، وجه نقد و روش‌ها منابع مورد نیاز سازمان می‌باشد که در دو طبقه موجودات زنده و غیرزنده گروه‌بندی شدند.

لذا نیاز به حسابداری منابع انسانی برای رسیدن به اهدافی از قبیل تعیین ارزش و بهای منابع انسانی یک سازمان بر اساس واحد پولی همچنین تعیین میزان کارایی و اثربخشی هر فرد در سازمان با توجه به سوابق کاری و تحصیلی و موقعیت سازمانی می‌باشد.

اگر بتوان روشی را جهت تعیین ارزش منابع انسانی پیدا کرد و به کار برد، ابهامی در تعیین طبقه و گروه این ارزش وجود دارد. منظور اینست اگر هزینه یا ارزش منابع انسانی به طور دقیق و علمی محاسبه گردید آیا باید در گروه هزینه‌ها لحاظ گردد و در سود و زیان گزارش شود یا به عنوان دارایی در ترازنامه هرچند که سه شرط اصلی دارایی بودن یک قلم دارا بودن منابع بالقوه آتی، تابعیت اندازه‌گیری بر حسب پول و قابل تصاحب و کنترل بودن توسط شخصیت حسابداری می‌باشد و منابع انسانی تنها 2 شرط اول را دارا می‌باشد.

در واقع این همان موضوعی است که پتون در سال 1922 در کتاب خود تحت عنوان نظریه حسابداری مطرح نموده است:

«در واحدهای تجاری کارکنان آموزش‌دیده و وظیفه‌شناس ممکن است در مقایسه با موجودی‌های کالا، دارایی با اهمیت‌تری باشند، در حال حاضر به نظر می‌رسد که برای اندازه‌گیری نیروی انسانی بر حسب ارزش پولی روشی وجود نداشته باشد، از اینرو نمی‌توان کارکنان را به عنوان دارایی‌های اقتصادی تلقی کرد اما به هر حال باید به محدودیت جدی ترازنامه به عنوان صورت وضعیت مالی اذعان نمود.»⁴

همچنین فلم هولتس گفته است: نحوه عمل حسابداری در مورد سرمایه‌گذاری در منابع انسانی به جای شناسایی دارایی، تحت عنوان هزینه ثبت گردد موجب مخدوش شدن هم صورت سود و زیان و هم ترازنامه می‌شود. رقم سود خالص تحریف می‌شود به این دلیل به جای اینکه هزینه مربوط به جذب و توسعه منابع انسانی را تحت عنوان مخارج سرمایه‌ای شناسایی شود و طی عمر خدمت مورد انتظار مستهلک شود به حساب هزینه‌های همان دوره مالی برده می‌شود. و ترازنامه هم به علت اینکه رقم جمع دارایی‌ها، در برگیرنده دارایی‌های انسانی شرکت نیست تحریف شده قلمداد می‌گردد.

بر اساس اظهارنظر ایرونیگ فیشر: شخصیت حسابداری باید حق دستیابی به قسمتی یا تمامی خدمات آتی یک شی را داشته باشد. معمولاً این حق دستیابی به خدمات آتی مبتنی بر حق مالکیت است یعنی اینکه مؤسسه اقلامی را به تملک خود درمی‌آورد و حق قانونی استفاده آنها را نیز از آن خود می‌کند. البته نمونه‌هایی وجود دارد که اگرچه به مفهوم متداول تحت مالکیت بیشتر اما دارایی محسوب می‌شوند. مثلاً اجاره‌های بلندمدت طبق روش فروش، اجاره مجدد معمولاً به عنوان دارایی شناسایی و ثبت می‌شود به عبارت دیگر پرداخت‌های آتی اجاره دارایی سرمایه‌ای محسوب می‌شود. به همین ترتیب سرمایه‌گذاری‌ها در شرکت‌های فرعی در صورت‌های مالی تلفیقی می‌شوند و به عنوان دارایی محسوب می‌گردند، حتی اگر شرکت‌های فرعی به طور کامل در مالکیت شرکت اصلی نباشد. دلیل این نحوه برخورد آن است که شرکت‌های تابعه تحت کنترل شرکت اصلی قرار دارند.⁵

⁴. همان منبع
⁵. همان منبع

4-1 پرسشهای پژوهش

- 1) چگونه می‌توان ارزش منابع انسانی را برآورد کرد؟
- 2) مدل مناسب برای حسابداری منابع انسانی در شهرداری چیست؟
- 3) آیا هزینه‌های مربوط به جذب و استخدام منابع انسانی در شهرداری تهران قابل برآورد می‌باشد؟

5-1 فرضیه‌های پژوهش

- 1- مدل بهای تمام شده تاریخی برای شهرداری تهران مناسب است.
- 2- مدل بهای جایگزینی برای شهرداری تهران مناسب است.
- 3- مدل لو و شوارتز برای شهرداری تهران مناسب است.
- 4- مدل فلم هولتس برای شهرداری تهران مناسب است.

6-1 تعاریف عملیاتی:

منابع انسانی: تعداد پرسنل فعال در یک سازمان به طوری که خدمات آنان دارای ارزش بالقوه و بالفعل باشد.

حسابداری منابع انسانی: اندازه‌گیری ارزش‌گذاری افراد در یک سازمان است که در روش بهای تمام شده شامل کلیه هزینه‌های استخدامی نظیر انتخاب، استخدام، آموزش، پرورش و ارتقاء کارکنان می‌باشد.

مدل مناسب: منظور از مناسب بودن مدل، منطبق بودن ویژگی‌های مدل با شرایط اقتصادی، سیاسی، اجتماعی کشور ایران و نظام مالی شهرداری تهران می‌باشد.

7-1 نهاد یا موسساتی که می‌توانند از زمینه‌های این پژوهش بهره بگیرند:

همانطور که گفته شد خروجی این پژوهش مدل مناسبی جهت حسابداری منابع انسانی در شهرداری تهران می‌باشد و از آنجا که نظام شهرداری در ایران هماهنگ می‌باشد کلیه شهرداری‌های شهرهای ایران می‌توانند از این پژوهش بهره گیرند.

همچنین در سازمانهای دولتی و غیردولتی که نظامی مشابه نظام مالی شهرداری‌ها دارند نیز قابل استفاده می‌باشد.