

Elda Hoxhaj, MA¹

UDC:
005.96:657]:303.712

**KONTABILITETI I BURIMEVE NJERËZORE, QASJET E
MODELEVE TË MATJES DHE VLERËSIMIT, AVANTAZHET
DHE LIMITIMET PRAKTIKE**

**СМЕТКОВОДСТВО НА ЧОВЕЧКИ РЕСУРСИ, ПРИСТАПИ НА
МОДЕЛИТЕ ЗА МЕРЕЊЕ И ЕВАЛУАЦИЈА, ПРЕДНОСТИ И
ПРАКТИЧНИ ОГРАНИЧУВАЊА**

**HUMAN RESOURCE ACCOUNTS, APPROACHES OF
MEASUREMENT AND EVALUATION MODELS,
ADVANTAGES AND PRACTICAL LIMITATIONS**

ABSTRACT

Human resources appear to be a key factor in the success of an organization. An invaluable asset, of worth and undisputable contribution...the very man who, in time, has managed to build infinity of models for evaluation and measurement of everything around him, he has not yet managed to develop and build up a particular model, worthy to measure his own invaluable value.

Human Resource Accounting is a not so young field, which is still in the stages of continuous research, development and modeling. Several of attempts have been made by different reserchers to create models of human resources value measurement, models that have

¹ PhD - Student në proces pranë Departamentit të Kontabilitetit, Fakulteti i Ekonomisë, Universiteti i Tiranës, Shqipëri; E-mail: elda_hm@yahoo.com; Tel: +355 684000174

always remained in theoretical discussion stage. Each of these efforts represents a cornerstone; a foundation that in the future can maintain an incomparable value tribute, the human value.

This paper, by means of descriptive and comparative analysis, introduces the treatment of models of measurement of the value of human asset, by highlighting and summarizing the advantages and limitations of each of these models.

The paper encourages further development of the approach, according to which the value of human resources should be measured and presented in the financial statements as an asset.

Key words: Human Resources, Human Resources Accounting, Value Based Models

Jel: M40, M41

HYRJE

Duke konsideruar rëndësinë tejet të madhe të burimeve njerëzore, po aq e larmishme dhe voluminoze është edhe literatura që e ka trajtuar atë në aspektin social, ekonomik, kontabël, etj.

Në kushtet e globalizimit dhe unifikimit të standardeve globale, burimet njerëzore përbëjnë objekt strategjik studimi të shumë studiuesve.

Burimi njerëzor është një nga faktorët ekonomikë më të rëndësishëm për ekonominë e një vendi, një korporate, një entiteti ekonomik, një njësie të thjeshtë tregtare, etj.

Nga aspekti kontabël, disa aspekte specifike ekonomike-financiare të burimeve njerëzore, rregullohen nga standarde të posaçme kombëtare apo ndërkombëtare.²

Për realizimin e punimit është shfrytëzuar kryesisht një bazë e gjerë literature parësore (arkiva shkencore) dhe dytësore (ripërpunime nga përmbledhje dhe vëllime). Punimi ka kryesisht karakter përshkrues dhe analizues.

² Për më shumë informacion shërben si referim IAS 19 “Përfitimet e punonjësit”, aksesuar në adresat: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19> & <https://www.ipsasb.org/projects/employee-benefits>

Nuk ekziston praktikisht një model i standardizuar apo i pranuar gjerësisht sipas të cilit matet dhe paraqitet nga aspekti kontabël vlera e drejtë e burimeve njerëzore si burim afatgjatë.

Punimi ka karakter përshkrues dhe analizues.

I. KBNj – MODELET E MATJES DHE VLERËSIMIT, DY QASJET BAZË

Mungesa e vlerës së individit në pasqyrat financiare dhe mangësitë në kontabilizimin e vlerës së burimeve njerëzore, duke pasur në konsideratë kontributin e paçmueshëm, të pazëvendësueshëm dhe determinant të këtij burimi në suksesin ose jo të një organizate, rezulton të paraqesë për të gjitha palët e interesuara një tablo' jo të qartë, të paplotë dhe aspak gjithëpërfshirëse sa i takon burimeve kontribuese.

Sfida e të gjitha kërkimeve, modeleve, metodave apo përpjekjeve për progres në KBNj, kanë pasur si pikënisje kryesore bindjen që, burimi njerëzor është aktivi më i vlerë në një organizatë/njësi ekonomike dhe si i tillë duhet të matet realisht dhe të mund të pasqyrohet në bilanc.

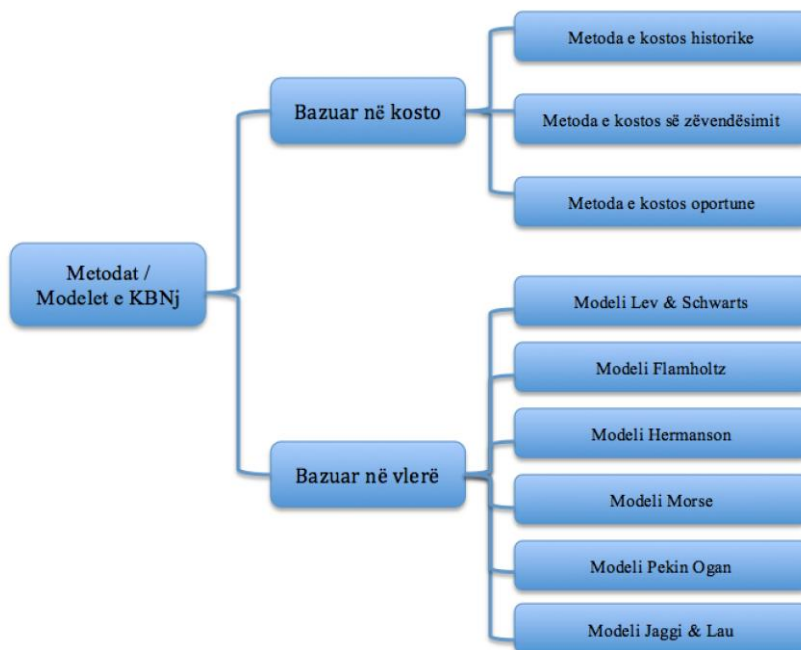
Që nga koha kur kontabiliteti i burimeve njerëzore filloi të zhvillohej si fushë e dalluar veçmas në kontabilitet, është tentuar të ndërtohen një sërë mjetesh dhe teknikash për identifikimin e vlerës reale të burimeve njerëzore dhe paraqitjen e kësaj vlere si aktiv të njësisë ekonomike.

Shumë studime vënë në dukje se është shumë e vështirë të bëhet vlerësimi i burimeve njerëzore. Për këtë arsye, një sërë modelesh të ndryshme janë krijuar për të vlerësuar burimet njerëzore.

Metodat dhe modelet e matjes së të dhënave rreth burimeve njerëzore janë bazuar në dy qasje kryesore bazë:

- qasje bazuar në kosto
- qasje bazuar në vlerë

Figura 1: Metodatat dhe Modelet e KBNj



Burimi: Dizenjuar nga autori

1.1 METODAT DHE MODELET E MATJES BAZUAR NË KOSTO

Njohur si Kontabiliteti i Koston së Burimeve Njerëzore, ky proces identifikon, mat dhe komunikon të dhëna të burimeve njerëzore bazuar në kosto duke përdorur tre metoda:

- i. metoda e koston historike:
- ii. metoda e koston së zëvendësimit
- iii. metoda e koston oportune

1.1.1 Metoda e koston historike

Metoda e koston historike rezulton të jetë një nga metodat më popullore, kjo si pasojë e ngjashmërisë më procedurat dhe konceptet e kontabilitetit tradicional (Brummet et al. 1968). Sipas kësaj qasje, zhvilluar nga William C. Pyle në bashkëpunim me R. Lee Brummet dhe Eric G. Flamholtz, kostoja aktuale që shkaktohet nga rekrutimi, punësimi, trajnimi dhe zhvillimi i burimeve njerëzore të organizatës kapitalizohet dhe amortizohet përgjatë jetës aktive të pritshme të këtyre burimeve.

Me qëllim matjen e kostos historike, organizata/njësia ekonomike duhet të ruajë një sërë të dhënash në lidhje me shpenzimet e kryera për procese të tilla si: punësimi, përzgjedhja, trajnimi dhe zhvillimi i punonjësve. Kostoja e përllogaritur amortizohet nëpërmjet të ardhurave që realizohen në vitet pasuese ndërsa burimet njerëzore të punësuar ofrojnë shërbimin e punës. Një faktor kyç në këtë model rezulton fakti që BNj duhet të amortizohen ndërsa vlera e tyre zvogëlohet (Hekimian, Jones 1967).

Nëse aktivet (pasuria) njerëzore likuidohen para kohe, e gjithë vlera e pashlyer e koston historike i ngarkohet të ardhurave të vitit në të cilin ndodh likuidimi. Skema e amortizimit rishikohet në varësi të tejzgjatjes së jetës së dobishme të burimeve njerëzore krahasuar me jetëgjatësinë e parashikuar më parë. Kostoja historike e burimeve njerëzore është shumë e ngjashme me vlerën kontabël të aktiveve të tjera fizike në një njësi ekonomike. Ashtu si dhe aktivet e tjera të një njësie ekonomike, edhe burimi njerëzor punësohet me qëllimin final të krijimit të një kthimi që tejkalon koston që njësia ekonomike angazhon për këtë burim. Përveç kostove fillestare të përzgjedhjes, zhvillimit dhe trajnimit, ashtu si edhe veprohet me aktivet fikse të tjera, kostot shpesh të bëra në trajnimin dhe zhvillimin e burimeve njerëzore gjithashtu kapitalizohen dhe amortizohen gjatë jetës së mbetur. Vlera e mbetur konsiderohet investim në aktivet njerëzore.

Përmbledhtazi, kostoja historike do klasifikohet si vijon:

1. Kostot e procesit të marrjes në punë:
 - i. Kosto rekrutimi
 - ii. Kosto seleksionimi
 - iii. Kosto vendosjeje
 - iv. Kosto interviste
2. Kostot e trajnimit dhe zhvillimit:
 - i. Kosto e trajnimit formal
 - ii. Kosto e trajnimit në punë
 - iii. Kosto për trajnime specifike
 - iv. Kosto e programit të zhvillimit
3. Kostot e mirëqenies:
 - i. Shpenzime shëndetësore
 - ii. Shpenzime ushqimi
 - iii. Ndihma specifike ose të përgjithshme
 - iv. Të tjera shpenzime lidhur me mirëqenien

4. Të tjera kosto që lidhen me:
 - i. Shpenzime lidhur me sigurinë
 - ii. Ex-gratia³
 - iii. Nxitje të ndryshme
 - iv. Sugjerime të dobishme

1.1.2 Metoda e kostos së zëvendësimit

Flamholtz (1999) shprehet se kostoja e zëvendësimit të burimeve njerëzore i referohet sakrificës që duhet të bëhet sot për të zëvendësuar burimet njerëzore aktualisht të punësuar.

Arsyetimi bëhet bazuar në faktin se largimi i një punonjësi nga organizata dhe nevoja për ta zëvendësuar atë me një punonjës me profil profesional të ngjashëm, do të kërkonte angazhimin e kostove që do të kërkonin të gjitha proceset individuale që shoqërojnë praktikën e zëvendësimit, procese të tilla si: rekrutimi, përzgjedhja, punësimi, trajnimit, etj. Kostoja e zëvendësimit nuk do të ishte e plotë nëse nuk do përfshihet në të edhe kostoja që shoqëron procesin e largimit nga puna të punonjësit specifik (punonjësi që zëvendësohet në vijim).

Kostot e zëvendësimit projektohen për qëllime përdorimi nga drejtimi dhe si të tilla ato duhet të përfshijnë kostot direkte dhe ato indirekte.

Matja e kostos së zëvendësimit kërkon ndërtimin e formulave dhe algoritmeve komplekse për të dizenuar një model të përshtatshëm, të besueshëm dhe praktik në përdorim.

1.1.3 Metoda e kostos oportune

Metoda e kostos oportune, e quajtur ndryshe dhe “Metoda e Vlerës së Tregut”, bazohet në ndërtimin e arsytimit se cili do të ishte kthimi nëse paratë e shpenzuara në burimet njerëzore do të shpenzohehin në një alternativë tjetër. Metoda është mbështetur fillimisht nga Hekimian dhe Jones (1990), të cilët analizuan një kompani me disa

³ Një pagesë ex-gratia i bëhet individit nga një organizatë, qeveri ose sigurues për dëmet ose pretendimet, por nuk kërkon pranimin e përgjegjesisë nga pala që bën pagesën. Një pagesë ex-gratia konsiderohet vullnetare, pasi pala që bën pagesën nuk është e detyruar të kompensojë individin. Në latinisht, “ex gratia” do të thotë “nga favori”. Definicioni marrë nga faqja web: <https://www.investopedia.com/terms/e/ex-gratia-payment.asp> (dt. 09.09.18)

drejtues divizionesh të ndryshme që “tenderonin” midis tyre duke vendosur një çmim konkurrues për shërbimet e që ofrohen nga persona të ndryshëm që u nevojiten në divizionet respektive dhe këtë çmim oferte e përfshinin në koston e investimit. Për kosto oportune të një aktivi mund të flitet vetëm kur ekziston një përdorim alternativ i tij, çka nënkupton se ajo karakterizon një numër të vogël punonjësish. Vlen të theksohet se, duke qenë se vetë drejtuesit nuk preferojnë ta vendosin veten në dispozicion të një ankandi, rrjedhimisht kostoja oportune nuk do përfshinte vlerën e tyre.

1.2 METODAT DHE MODELET E MATJES BAZUAR NË VLERË

Koncepti që mbështet KBNj është se njerëzit në një kompani, pra burimet njerëzore, përfaqësojnë një vlerë të caktuar që mund të krahasohet me burimet e tjera (Flamholtz et al. 2002). Kjo qasje i sheh burimet njerëzore si një aktiv dhe përpiket të identifikojë flukset e përfitimeve që burojnë prej tij.

Një sërë modelesh janë zhvilluar për vlerësimin dhe matjen e vlerës së burimeve njerëzore, në nivel individual, grupi ose të gjithë organizatës.

Ndër modelet më të njohura, të cilat janë ndërtuar mbi bazën e studimeve të thelluara dhe janë shndërruar në shtylla të rëndësishme në KBNj, përmendim:

- i. Modeli Lev & Schwarts
- ii. Modeli Flamholtz
- iii. Modeli Hermanson
- iv. Modeli Morse (qasja e përfitimit neto)
- v. Modeli Pekin Ogan (modeli i përfitimit neto)
- vi. Modeli Jaggi & Lau

4 metodat e para konsiderohen metoda monetare, ndërsa dy metodat e fundit, jomonetare.

1.2.1 Modeli Lev & Schwarts (modeli i kompensimit)

Modeli bazohet në teorinë e kapitalit njerëzor, teori e cila njihet kapitalin njerëzor si një nga format e zakonshme të mbajtjes/ruajtjes së vlerës për një njësi ekonomike, njësoj si paraja, titujt dhe kapitali fizik.

Kapitali njerëzor në këtë model trajtohet njësoj si format e tjera të aktiveve fitimprurëse dhe rrjedhimisht është një faktor i rëndësishëm i cili shpjegon dhe parashikon rritjet e ardhshme ekonomike të njësisë ekonomike.

Lev and Schwartz (1971) propozuan një vlerësim ekonomik të punonjësve bazuar në⁴:

- vlerën aktuale të përfitimeve të ardhshme
- probabilitetin e vdekshmërisë / ndarjeve/ daljes në pension të punonjësve

Metoda është dizenuar për të përcaktuar se cilat kontribute të ardhshme të punonjësve do të ishin të vlera sot. Vlera e kapitalit njerëzor bashkëngjitur një personi i cili është “y” vjeç, sipas këtij modeli, është vlera aktuale e të përfitimeve të ardhshme nga punësimi, në formën e pagesave / përfitimeve direkte dhe indirekte, dhe përlllogaritët sipas formulës më poshtë:

$$E(V_y) = \sum P_y(t+1) \Sigma I(t)/(I+r)^{t-y}$$

Ku:

$E(V_y)$ = vlera e pritshme e kapitalit njerëzor e një personi “y” vjeçar

t = mosha e daljes në pension

$P_y(t)$ = probabiliteti që një person të largohet nga njësia ekonomike

$I(t)$ = të ardhurat e pritshme (expected earnings) të personit gjatë periudhës

r = norma e skontimit (discount rate)

Tema kryesore e modelit Lev & Schwartz është të përlllogarisë vlerën aktuale të pagesave të ardhshme direkte dhe indirekte, si një matës i vlerës së burimeve njerëzore.

Për të arritur këtë, bëhen disa supozime të zakonshme të tilla si: modeli i kompensimit të punonjësve, rritja normale e karrierës dhe rëndësia (pesha) në efikasitet.

⁴ Më shumë info në faqen web: <https://www.scribd.com/doc/38460535/Lev-Schwartz-Model>

Njësitë ekonomike adoptojnë këtë model në kërkesat e tyre praktike duke bërë ndryshimet e nevojshme. Njësi të ndryshme përdorin norma të ndryshme skontimi për të përcaktuar (konstatuar) vlerën aktuale të flukseve të ardhshme të parasë⁵.

1.2.2 Modeli Flamholtz

Ky model e përcakton vlerën e një individi në një njësi ekonomike nisur nga shërbimet që ai pritët të japë për organizatën përgjatë periudhës kohore që ka të ngjarë të mbetet me organizatën, në role dhe shërbime të ndryshme.

Vlera aktuale e burimit njerëzor përftohet nga skontimi i vlerave të realizueshme të shërbimeve të pritshme të ardhshme më një normë skontimi specifike.

Hapat konkrete që duhen ndjekur për të përllogaritur vlerën e burimit njerëzor sipas këtij modeli:

- vlerësimi i periudhës
- identifikimi i rolit ose shërbimeve
- vlerësimi i periudhës së mundshme
- llogaritja e shërbimeve të pritshme
- llogaritja e vlerës aktuale duke aplikuar një normë skontimi të paracaktuar

1.2.3 Modeli Hermanson

Hermanson ka kontribuar në vlerësimin e burimeve njerëzore duke sugjeruar dy modele matjeje:

1. Modeli i emrit të mirë jo të blerë

Sipas këtij modeli vlera e burimeve njerëzore llogaritet duke kapitalizuar diferencën midis të ardhurave të njësisë ekonomike me të ardhurat mesatare të sektorit/industrisë ku operon njësia.

2. Modeli i skontimit të modifikuar të pagës së ardhshme

Modeli rekomandon matjen e vlerës së burimeve njerëzore bazuar në efikasitetin e organizatës në raport me industrinë. Ai lidh vlerën e

⁵ Për më shumë info: https://docgo.net/philosophy-of-money.html?utm_source=lev-schwartz-modelaccess

burimeve njerëzore me përfitimin ekstra që mund të realizojë organizata krahasuar me përfitueshmërinë e pritshme të industrisë dhe ia atribuon diferencën në përfitueshmëri ekskluzivisht burimeve njerëzore.

Modeli përdor kompensimin si një masë standarde të vlerës së një personi në njësinë ekonomike/organizatë. Kompensimi nënkupton vlerën aktuale të fluksit të ardhshëm të pagave të punonjësit në organizatë. Fluksi i ardhshëm i pagave i skontuar, rregullohet me një normë efikasiteti e cila është mesatare e ponderuar e të gjitha normave të kthimit nga investimi e njësisë ekonomike specifike kundrejt të gjitha njësisve në një ekonomi, për një periudhë kohore të caktuar, zakonisht 5 vite.

Modeli, në matjen e vlerës së burimeve njerëzore, konsiston në këto hapa:

- vlerësimi i nivelit të projektuar të pagës vjetore për 5 vitet e ardhshme;
- përlllogaritja e vlerës aktuale mbi pagat vjetore të projektuara të 5 viteve të ardhshme duke aplikuar normën e skontimit;
- përlllogaritja e normës së efikasitetit, duke përcaktuar më parë normat e projektuara të kthimit nga investimi për 5 vitet e ardhshme;
- Nga prodhimi midis vlerës aktuale të pagave të ardhshme dhe normës së efikasitetit, rezulton vlera e burimeve njerëzore.

1.2.4 Modeli Morse (përfitimet neto)

Sipas kësaj qasjeje, sugjeruar nga Morse (1973), vlera e burimeve njerëzore është ekuivalente e vlerës aktuale të përfitimeve të ardhme të organizatës që rrjedhin nga shërbimi i ofruar nga punonjësit e saj.

Kjo metodë karakterizohet nga hapat e mëposhtme:

1. Përcaktimi i vlerës bruto të shërbimeve që do të ndodhin në të ardhmen nga punonjësit, si rezultat i kapaciteteve të tyre individuale apo kolektive;
 2. Përcaktimi i pagesave të ardhme (direkte dhe indirekte) të punonjësve;
 3. Përlllogaritja e tejkalimit të vlerës së ardhshme të burimeve njerëzore kundrejt vlerës së pagesave të ardhme, ndryshesë e cila përfaqëson përftimin neto të organizatës për llogari të burimeve njerëzore;
 4. Vlera aktuale e përfitimeve neto përcaktohet duke aplikuar një normë të paracaktuar skontimi (përgjithësisht aplikohet kostoja e kapitalit).
- Vlera e përftuar përfaqëson vlerën e burimeve njerëzore të organizatës.

1.2.5 Modeli Ogan

Modeli i sugjeruar nga Pekin Ogan (1976) njihet si modeli i përfitimit neto ekuivalent i sigurisë dhe rezulton të jetë një vazhdim i qasjes së përfitimeve neto, sjelle me herët nga Morse. Kjo qasje shton në metodën e llogaritjes së vlerës së burimeve njerëzore edhe elementin e sigurisë së ndodhjes së përfitimeve neto në të ardhmen.

Qasja kërkon përcaktimin e elementëve si më poshtë:

- Përfitimin neto nga secili punonjës, njësoj si edhe shpjeguar në modelin Morse;

- Faktorin e sigurisë në të cilin përfitimi do të disponohet;

- Përfitimet neto nga të gjithë punonjësit shumëzuar me faktorin e sigurisë do të japë si rezultat ekuivalentin e sigurt të përfitimeve neto.

Kjo vlerë do përfaqëson vlerën e burimeve njerëzore të organizatës.

1.2.6 Modeli Jaggi & Lau

Modeli i sugjeruar nga Jaggi dhe Lau bazohet në vlerësimin e grupeve, më shumë sesa të individëve. Një grup nënkupton punonjësit homogjen të cilët edhe mund të mos i përkasin të njëjtit departament ose nënndarje. Ndërsa mund të jetë e vështirë të parashikohet kohëzgjatja e shërbimit të pritshëm të një individi në organizate, ose në një pozicion apo rol të veçantë, në nivel grupi është më e lehtë të konstatohet përqindja e njerëzve, në një grup të veçantë, të cilët ka gjasa të largohen nga organizata në të ardhmen ose që mund të promovohen në nivele më të larta.

Zinxhiri Markov⁶ vjen në ndihmë të procesit përlllogaritës të lëvizjeve të punonjësve brenda organizatës. Modeli kërkon përcaktimin e matricës së gradës (renditjes) së përkohshme dhe të sasisë së pritshme të shërbimeve për çdo gradë të shërbimit. Matrica mund të përgatitet nga të dhënat historike të mbajtura për punonjësit që janë aktiv të disponueshëm në organizatë, ndërsa kritere performance ose të një shërbimi të veçantë mund të përdoren për qëllime matjeje të sasisë të shërbimeve.

Vlera e shërbimeve që punonjësi aktual i një organizate bën në një periudhë të ardhme llogaritet duke shumëzuar numrin e vlerësuar të

⁶ Zinxhiri Markov është “një model rastësor” që përshkruan një rend të ngjarjeve të mundshme në të cilat probabiliteti i çdo ngjarje varet vetëm nga stadi i arritur në ngjarjen e mëparshme. Referuar burimit: https://en.wikipedia.org/wiki/Markov_chain (Aksesuar dt. 19.09.18)

punonjësve aktualë që do të jenë në secilin stad shërbimi në atë periudhë, me vlerën e shërbimit që një punonjës në secilin stad (d.m.th. gradë) bën organizatës.

Ekuacioni për llogaritjen e vlerës së burimeve njerëzore të një organizate, duke përdorur modelet Jaggi & Lau është si më poshtë.

$$TV = (N) rn (T) n (V)$$

ku

TV = Vlera aktuale e të gjithë punonjësve aktualë në çdo gradë/stad.

(N) = Numri i punonjësve aktualisht në çdo gradë/stad.

n = Periudha kohore

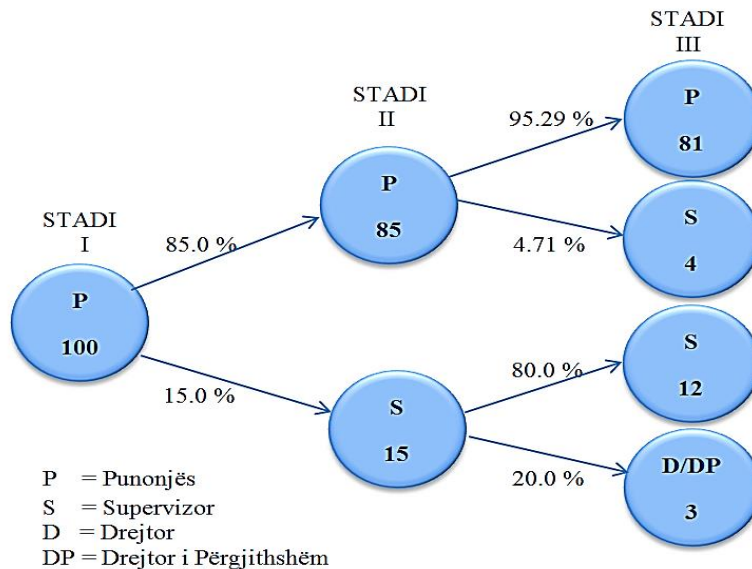
r = Norma e skontimit

(T) = Probabilitetin që një punonjës do të jetë në çdo gradë/stad brenda organizatës

(V) = Vlera ekonomike e një punonjësi të gradës/stadit 1 gjatë secilës periudhë.

Modeli i dhënë nga Jaggi & Lau përpiqet të thjeshtojë llogaritjet e vlerës së burimeve njerëzore duke konsideruar grupet e punonjësve si bazë vlerësimi. Kjo metodë mbetet e vështirë të zbatohet në praktikë për shkak të vështirësive në sigurimin e të dhënave të besueshme.

Figura 2: Zinxhiri Markov (të dhëna numerike të simuluar)



Burimi: **Dizenjuar nga autori**

II. AVANTAZHET DHE DISAVANTAZHET/KUFIZIMET E MODELEVE DHE METODAVE TË MATJES DHE VLERËSIMIT TË BURIMEVE NJERËZORE

Secili nga modelet/metodat e ndërtuara për matjen e vlerës së burimeve së burimeve njerëzore, pavarësisht objektivit të përbashkët në evidentimin dhe matjen e vlerës së burimeve njerëzore, karakterizohet nga metodologji dhe tipare individuale, avantazhe dhe disavantazhe, si dhe nga limitime në aplikueshmërinë në praktikë.

Në tabelën vijuese jepen përmbledhtazi, për secilin model / metodë, disavantazhet / limitimet dhe avantazhet e evidentuara:

DISAVANTAZHE/KUFIZIME	AVANTAZHE
A) MODELET BAZUAR NË KOSTO⁷	
I. Metoda e koston historike (modeli Flamholtz)	
<ul style="list-style-type: none"> • Vlera ekonomike e burimeve njerëzore rritet përgjatë viteve ndërsa njerëzit ecin në karrierë. Sipas qasjes së koston historike, kostoja e kapitalit zvogëlohet nëpërmjet amortizimit vjetor që aplikohet mbi të. • Merr në konsideratë një pjesë të kostove të punëmarrjes së punonjësve dhe injoron vlerën e përgjithshme të shërbimeve të mundshme lidhur me ta; • Është e vështirë të përcaktohet qartë jetëgjatësia e këtij aktivi për qëllime të amortizimit të shpenzimeve të kapitalizuara; • Është e vështirë të përcaktohet norma e amortizimit (Rhode et al. 1976) dhe nëse duhet të alikohet një norme rritëse apo zbritëse; • Mungon lidhja midis vlerës historike të burimeve njerëzore dhe vlerës së tregut 	<ul style="list-style-type: none"> • Është një metodë e thjeshtë në të kuptuar dhe për tu punuar; • Siguron një bazë për vlerësimin e kthimit nga investimet e realizuara në burimet njerëzore. • Metoda përmbush konceptet e kontabilitetit tradicional në lidhje me shpenzimet dhe të ardhurat;

⁷ Informacion me burim faqen web: <http://www.whatishumanresource.com/methods-of-Human-Resource-accounting> (Aksesuar dt. 01.07.2018)

<p>(Hekimian dhe Jones 1967).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Metoda nuk merr në konsiderate potencialitetin e burimit njerëzor, por vetëm kostot e marrjes në punë. 	
II. Metoda e kostos së zëvendësimit (modeli Likert & Flamholtz)	
<ul style="list-style-type: none"> • Metoda është në kundërshtim me praktikën kontabël të vlerësimit të aktiveve; • Nuk ekziston zëvendësim identik me burimin njerëzor që largohet. • Përcaktimi i një kosto zëvendësimi ndikohet nga një masë e konsiderueshme subjektivizmi dhe rrjedhimisht, kosto e zëvendësimit do variojë nga një person te një tjetër. 	<ul style="list-style-type: none"> • Kjo qasje rezulton të jetë me realistja ndërsa përfshin vlerën aktuale të burimeve njerëzore në pasqyrat financiare në fund të vitit. • Paraqitet më përfaqësuese dhe logjike si qasje.
III. Metoda e kostos oportune (Modeli Hekimian & Jones)	
<ul style="list-style-type: none"> • Metoda përjashton në mënyrë specifike nga pikëpamja e saj faktin që punonjësit e një departamenti mund të mos jenë të përshtatshëm për një tjetër departament. • Metoda nuk rezulton objektive dhe rrezikon të sjellë uljen e motivimit dhe të produktivitetit të punonjësit që nuk mbulohen nga procese konkurruese. • Përcaktimi i vlerës së burimeve njerëzore bazuar në çmimin e ofertës konkurruese mund të çojë në drejtim të gabuar ose jo të duhur, konsideruar faktin që personat janë tejet të ndryshëm ndërsa i përkasin roleve profesionale të ngjashme. • Vlerësimi në bazë të kostos oportune kufizohet në përdorimin alternativ brenda një njësie ekonomike. Përdorimi alternativ në jetën reale është pothuajse i pamundur të identifikohet, kjo si rezultat i kufizimeve në një mjedis organizativ. 	<ul style="list-style-type: none"> • Metoda do funksiononte nëse aplikohet për vlerësimin e nivelit bazë dhe atij të mesëm të punonjësve brenda një njësie ekonomike. • Procesi i tenderimit dhe kostoja oportune që rezulton nga ky proces ndihmon drejtimin për të krijuar një qasje ndaj shpërndarjes së mundshme të personelit dhe një baze sasiore për planifikimin, vlerësimin dhe zhvillimin e aktiveve njerëzore në një njësi ekonomike.

B) MODELET BAZUAR NË VLERË	
I. Modeli Lev & Schwarts	
<ul style="list-style-type: none"> • Paga nuk është i vetmi element që përcakton vlerën e një burimi njerëzor dhe për më tepër, paga nuk mbetet konstante në kohë, por është objekt ndryshimi në varësi të kushteve sociale, ekonomike dhe politike. • Modeli nuk merr në konsideratë vjetërsinë në punë, kapacitetet negociuese, aftësitë specifike dhe eksperincën, faktorë të cilët mund të ndikojnë në arritjen e një pagese me të lartë page. • Metoda nuk ofron vlerën korrekte të aktiveve njerëzore, pasi nuk mat kontributin e tyre në arritjen e efektifitetit të organizatës (Scarpello 1989). • Metoda e konsideron një punonjës statik në aspektin e rolit të punës dhe nuk merr në konsideratë zhvillimet në karrierë, zhvillime të cilat sjellin si rezultat ndryshimin e përfitimeve të ardhshme. • Metoda nuk parashikon asnjë skenar të papritur, të tilla si: largimi vullnetar nga puna, dalja në pension apo vdekja. Ajo e konsideron të ardhmen të pandryshuar si në aspektin e njeriut ashtu dhe të kushteve të punës. 	<ul style="list-style-type: none"> • Modeli mundëson informacion rreth ndryshimeve në strukturën e forcës së punës (norma e rritjes së kapitalit njerëzor mundëson informacionin nëse organizata ka personel të vjetër ose të ri në moshë), element i cili lidhet me produktivitetin. • Fokusi në prespektivën afatgjatë rrit përgjegjshmërinë e drejtimit për të punësuar punonjës cilësorë dhe të krijojë raporte afatgjata pune me ta.
II. Modeli Flamholtz	
<ul style="list-style-type: none"> • Modeli paraqet të njëjtat limitime si edhe modeli pararendës. • Për më tepër, praktikisht rezulton tejet i vështirë sigurimi i të dhënave për të përcaktuar vlerën që buron nga njësia ekonomike gjatë periudhës në të cilën një person okupon një rol të veçantë. 	<ul style="list-style-type: none"> • Modeli mund të konsiderohet si modeli i përmirësuar i Lev & Schwartz, pasi merr në konsideratë probabilitetin e lëvizjes në karriere si dhe largimin nga organizata

<ul style="list-style-type: none"> • Parashikimi i probabilitetit që një punonjës të qëndrojë apo të promovohet rezulton tejet kompleks dhe variable duke e bërë modelin jo fort të përdorshëm. • Modeli injoron vlerën e punës në grup dhe kontributit shtesë që mund të jap një punonjës duke punuar në grup. 	<p>para daljes në pension ose vdekjes së tij.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Modeli ndërthur variabla monetarë dhe jo-monetarë. Ai lidh aftësitë e punonjësit me sistemin e shpërblimit që ndikon në produktivitet.
<p>III. Modeli Hermanson</p>	
<ul style="list-style-type: none"> • Parashikimi i pagave të ardhshme mbart në vetvete një shkallë gabueshmërie duke e bërë vlerën aktuale të burimeve njerëzore jo fort të besueshme. • Duke u fokusuar ngushtësisht te paga, modeli injoron vlerat cilësore të burimeve njerëzore, të domosdoshme në veprimtarinë e zakonshme. • Rezulton e vështirë të sigurohen të dhënat e nevojshme në lidhje me ekonominë në tërësi dhe të organizatës në raport me ekonominë. 	<ul style="list-style-type: none"> • Të dhënat e përdorura merren nga pasqyrat financiare të publikuara, pra konsiderohet model objektiv. • Bazohet në një lidhje logjike të punonjësit me organizatën, duke përdorur lidhjen e pagës me vlerën e njeriut brenda organizatës • Është një model i thjeshtë për tu kuptuar dhe për t'u përdorur.
<p>IV. Modeli Morse (përfitimet neto)</p>	
<ul style="list-style-type: none"> • Model kompleks në përlllogaritje. • Baza e të dhënave rezulton e vështirë të sigurohet, sidomos kur bëhet fjalë për pagesat e ardhshme indirekte. 	<ul style="list-style-type: none"> • Modeli fokuson përlllogaritjen e vlerës duke konsideruar kapacitetet individuale dhe ato kolektive. • Element specifik konsiderohet konsiderimi i pagesave të ardhshme indirekte.

V. Modeli Pekin Ogan	
<ul style="list-style-type: none"> • Përdorimi për matjen e vlerës së profesionistëve në sektorin e shërbimit, demonstroi limitimin e përdorimit gjerësisht të këtij modeli. • Modeli nuk merr në konsideratë vlerën totale individuale. • Indeksi standard i punësimit nuk konsiderohet në model. 	<ul style="list-style-type: none"> • Modeli i përshtatshëm për sektorin e shërbimeve • Të dhënat e gjeneruara nga modeli janë rrjedhëse dhe të përshtatshme për tu përdorur në sistemin e vlerësimit të performancës.
VI. Modeli Jaggi & Lau	
<ul style="list-style-type: none"> • Modeli, duke u fokusuar në vlerësimin në grup, i atribuon çdo punonjësi vëmendje të barabartë. • Përlllogaritja komplekse vështirë se mund të kuptohet nga të gjitha kategoritë/klasat e punonjësve. • Modeli përdor parashikim linear dhe uniform të promovimeve, çka ka pak gjasa të rezultojë i saktë. 	<ul style="list-style-type: none"> • Modeli, përveç se motivon grupin si një të tërë (pasi bazohet në grup), ai rezultoi të jetë një model ekonomik dhe tejet efikas në kohë. • Abstragimi nga individ, si bazë vlerësimi, redukton premisat për pakënaqësitë individuale në vlerësim dhe rezultoi më i pranueshëm gjerësisht.

CONCLUSIONS AND RECOMMENDATIONS

Models and methods build up and developed to measure the value of HR, as outlined above, present some limitations and weaknesses, which consequently could be reflected in the estimation of the value of human resources.

Each one of us is unique, even if all the conditions and circumstances in which we live or work would be identically the same. Human behavior is so diverse, not only in relation to the third parties, but also often, even in regard to himself.

Even if a numerical value would be attributed to the infinite interactions between two or more persons, it would be absolutely impossible for the human mind to perceive in practice the significance of this value.

In fact, it is invaluable, that's how humankind is...priceless!

In the conditions of an infinite number of human reactions, without diminishing the value of any of them individually, it results of indispensable need the filtering and framing process of the database to that extent, in order to achieve a combination / model, whose outcome:

- could be easily and comprehensively calculated;
- would correctly and convincingly reflect the meaningful value of the human source;
- could be useful in terms of the value it carries or from a decision-making point of view;
- would be characterized by parity, impartiality, understanding, belief, comprehensiveness, interpretability;
- would have hold a general signification and represent the value of human resources, despite the specific differences between them;
- could be presented as an asset in the balance sheet of an organization, considering the absolute importance of human resources, a key factor in its success;

From the researches carried out in the materials published by the Standards Boards (IASBs and FASBs), actually, there is currently no concrete project or initiatives dedicated to human resources, related the issue of its treatment as a long-term asset or measurement and its presentation at a fair value.

In their research processes, the Boards encourage broad participation in resource collection and proposals, especially of research resources brought by academics, considering them of high-quality and trusted ones.

Research projects on the area of Human Resource Accounting should be encouraged and become a common challenge of the two boards. Identifying, evaluating and measuring the value of human resources in order to present this value to the entity's financial statements should become the biggest challenge for development of the near future.

Human assets, in the quality of the most important value-creating asset of an organization, must be assessed, measured, valued and presented in the balance sheet. A balance sheet without the value of the human asset on it, remains allways incomplete for the value and the information it provides to the interested parties.

REFERENCA

American Accounting Association. (1973). Report of the Committee on Human Resource Accounting. The Accounting Review. Supplement to Volume. 48, Pg. 169-185

Brummet R.L., Flamholtz E.G., Pyle W.C. (1968). "*Human resource measurement – A challenge for accounting*". The accounting review. Vol. 43, No. 2, Pg. 217-224

Flamholts, E. G. (1999). Human Resource Accounting, Boston: Kluwer Academic Publisher

Flamholtz, E. G, Bullen, M. L. & Hua, W. (2002). Human Resource Accounting: A historical perspective and future implications. Managemtn Decision, 40 (10)

Hendrickson, Anthony R. (2003). Human Resource Information Systems: "*Backbone Technology of Contemporary Human Resources*"; Journal of Labor Research, Summer 2003, Vol. 24 Issue 3, Pg. 381-394

Hekimian, J.S. e Jones, C. (1967). *Put people on your balance sheet*. Harvard Business Review. Vol. 43, n.º 2, Pg. 105-13.

Hermanson. R.H. (1964). "*Accounting for human assets*". Occasional Paper No. 14. Bureau of Business and Economic Research, Michigan State University, East Lansing

Hermanson. R.H. (1986). "*Accounting for human assets*". Research Monograph No. 99. Business Publishing Division, College of Business Administration, Georgia State University, Atlanta, GA originally published in 1964 by Michigan State University).

Jaggi, B.L. (1974). Valuation of human resources in a firm. The Chartered Accountant,

March, Pg. 467-470.

Jaggi, B., and Lau, S. (1974). "*Toward a model for human resource valuation*". The Accounting Review, April, Pg. 321-9.

Lev, B. and Schwartz, A. (1971). "*On the use of the economic concept of human capital in financial statements*". The Accounting Review, January, Pg. 103-12.

Morse, W.J. (1973). "*A note on the relationship between human*

assets and human capital". The Accounting Review, July

Ogan, P. (1976). "A human resource value model for professional service organizations". The Accounting Review, April, Pg. 306-20.

Rhode, J.G., Lawler, E.E., & Sundem, G.L. (1976). Human Resource Accounting: Acritical assessment. Industrial Relations, February, Pg. 13-25.

lo, V., & Theeke, H.A. (1989). Human resource accounting: A measured critique. Journal of

Accounting Literature, 8 (-), 265-80.

Scarpello, V., & Theeke, H.A. (1989). "Human Resources Accounting: A measured critique". Journal of Accounting Literature, 8, Pg. 265-280

Web:

<https://www.scribd.com/doc/38460535/Lev-Schwartz-Model>,
(Aksesuar dt. 13.05.18)

https://docgo.net/philosophy-of-money.html?utm_source=lev-schwartz-modelaccess, (Aksesuar dt.13.05.18)

<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19>

<https://www.ipsasb.org/projects/employee-benefits>

[https://www.researchgate.net/publication/305723324_Human_R
esource Accounting at Infosys- A Case Study](https://www.researchgate.net/publication/305723324_Human_Resource_Accounting_at_Infosys-_A_Case_Study) (dt. 23.11.18)

[https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-
board/](https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/) (aksesuar dt. 22.11.18)

[http://www.whatishumanresource.com/methods-of-Human-
Resource-accounting](http://www.whatishumanresource.com/methods-of-Human-Resource-accounting) (Aksesuar dt. 01.07.2018)