[2-1- مقدمه 13](#_Toc365900803)

[2-2 انواع سرمایه سازمانی 14](#_Toc365900804)

[2-2-1- سرمایه فیزیکی 16](#_Toc365900805)

[2-2-2- سرمایه ساختاری 17](#_Toc365900806)

[2-2-3- سرمایه انسانی 18](#_Toc365900807)

[2-3- حسابداری منابع انسانی 20](#_Toc365900808)

[**2-3-1‌-** تعریف حسابداری منابع انسانی 20](#_Toc365900809)

[2-3-‌2- تاریخچه حسابداری منابع انسانی 22](#_Toc365900810)

[2-3-‌3‌- حسابداری منابع انسانی چیست؟ 28](#_Toc365900811)

[2-3-‌4- اندازه گیریهای غیر پولی منابع انسانی 29](#_Toc365900812)

[2-3-5‌- روشهای گزارشگری منابع انسانی 39](#_Toc365900813)

[2-3-‌6- ‌مشكلات حسابداري داراييهاي انساني 40](#_Toc365900814)

[2-3-7- اهداف حسابداری منابع انسانی 41](#_Toc365900815)

[2-3-8 - روش های حسابداری اندازه گیری منابع انسانی 42](#_Toc365900816)

[2-4- پیشینه تحقیق 46](#_Toc365900817)

[2-4-1- تحقيقات خارجی 46](#_Toc365900818)

[2-4-2- تحقيقات داخلي 49](#_Toc365900819)

# فصل دوم: ادبیات تحقیق

## 2-1- مقدمه

 در سال های اخیر , سطح تبادلات جهانی و حرکت به سمت اقتصاد دانش پایه منجر به تغییر پارادایم حاکم اقتصادی شده است.و دورانی که نقش مدیریت فقط یافتن راهی برای ترکیب بهینه ی محصولات و بازار های هدف و رفع موانع ورود کالا به این بازار ها بوده تمام شده و می توان شاهد اقتصاد مبتنی بر دانش[[1]](#footnote-1) و اطلاعات[[2]](#footnote-2) بود که اساس و بنیان آن بر محور دارایی های نامشهود[[3]](#footnote-3) و سرمایه ی فکری استوار است.در چنین فضایی سرمایه های فکری و دانش سازمانی بیش از گذشته به عنوان مزیت های رقابتی مورد توجه قرار گرفته اند.

در این دوران نگاه مدیریت واحد های انتفاعی به جای محیط و صنعت به طور جدی به منابع درون سازمانی معطوف شده است که از آن با عناوینی چون دارایی نامشهود، دانش، دارایی راهبردی و ... یاد می شود که این منابع درون سازمانی واجد شرایط ایجاد و افزایش مزیت ها ی رقابتی پایدار می باشند.

در طول نیمه دوم قرن بیستم مفهوم،نقش و اهمیت دانش در اقتصاد و تجارت تغییرات زیادی یافته است.و از دهه ی 90 الگوی رشد اقتصادی دچار تغییرات اساسی شد و در نتیجه، عامل دانش به عنوان مهمترین سرمایه، جایگزین سرمایه ی مالی و فیزیکی در اقتصاد جهانی شد. به عبارت دیگر اقتصاد دانش محور جای اقتصاد صنعتی را گرفت و در این اقتصاد دانش به عنوان کلیدی ترین عامل ایجاد ارزش و ثروت جای خود را با عوامل اصلی تولید ثروت در اقتصاد صنعتی یعنی زمین، نیروی کار، پول و ماشین آلات و ... عوض کرد.

منابع انسانی سازمانها با تمام اهمیت آن به عنوان یک منبع اقتصادی که منافع آتی را برآورده می سازد ناشناخته مانده است و از جمله داراییهای نامرئی به حساب می آید که هزینه های مرتبط با آن چشمگیرتر از منافع آن است و با توجه به اینکه استفاده بهینه از منابع انسانی نشانه ای مدیریت کاراست در ارزیابی عملکرد مدیران جایگاه قابل توجهی دارد. و چون دو عنصر کارآیی و اثربخشی محور توجه اصلی میدان است رسیدگی و بررسی به مبحث منابع انسانی چشمگیر به نظر می آید. و انسان به عنوان رکنی محسوب می شود که درتولید و ارائه خدمات موثرتر از تجهیزات و تکنولوژی و پول است.(فروغی و احمدی نژاد ،1390)

## 2-2 انواع سرمایه سازمانی

 امروزه در جهاني پر از شتاب و تغيير زندگي مي‌کنيم، توان بالاي ارتباطات و تکنولوژي نيز با اين امر دامن زده و از طرفي دوره زماني انحصار منابع و سرمايه‌هاي مالي و مادي سنتي را نيز کوتاه‌تر کرده چرا که امکان تقليد و الگو برداري از آن را نسبت به گذشته بسيار ساده و کم هزينه‌تر کرده است. امروزه مديران متوجه اين مطلب شده‌اند که حتي به شرط وجود بهترين منابع و امکانات نبود نيروي انساني با استعداد که بتواند حداکثر بهره‌وري را از منابع سنتي به عمل آورد نمي‌تواند تضميني براي بهبود عملکرد و توسعه باشد بنابراين، مهمترين و با ارزش ‌ترين دارايي‌هاي هر سازماني دارايي‌هاي نامشهود آن سازمان - توانمنديهاي نيروي انساني- است که اغلب به روش‌هاي حسابداري معمول قابل اندازه‌گيري و مشاهده نيستند و به عنوان سرمايه نامشهود نقش يک مزيت رقابي را براي سازمان ايفا ميکنند تاکنون دو نوع سرمايه مهم يعني سرمايه انساني و سرمايه اجتماعي مورد توجه مديران و محققان سازماني بوده است. تئوري سرمايه انساني در ابتدا جهت برآورد ميزان درآمد افراد بر حسب سرمايه‌گذاري که روي خود صورت داده‌اند مطرح شد (بکر ، 1964). سرمايه انساني اغلب به عنوان سرمايه فکري تلقي مي‌گردد و به نوعي شامل مهارت ها، توانايي‌ها و دانش و تجاربي است که يک شخص با خود به سازماني مي‌آورد (انويک، 2005). مطابق نظر بکر (1964) سرمايه انساني را به عنوان مهارت‌ها و دانشي که افراد از طريق سرمايه‌گذاري بر روي تحصيلات، آموزش ضمن خدمت و ساير روشهاي کسب مهارت کسب مي‌کنند تعريف مي‌کنيم. با توجه به اين تعريف سازمانهاي موفق سازمانهايي هستند که در جذب، به کارگيري، توسعه و نگهداري بهترين کارکنان موفق باشند و از اين رو يک دارايي انساني قوي شکل دهند (تور و آفوراي ، 2010) سرمايه اجتماعي به ارزش دارايي‌هاي واقعي يا بلقوه‌اي که فرد، در سازمان بر حسب اينکه چه کساني را مي‌شناسد، با چه شبکه‌هاي اجتماعي در ارتباط است و چه اعتباري در سازمان دارد، به دست مي‌آورد اشاره دارد. اعتماد بين اعضاي شبکه اجتماعي مفهوم اصلي سرمايه اجتماعي و عنصري ضروري براي نوآوري و رشد اقتصادي است (لورنز ، 1992). الواني (1383) سرمايه اجتماعي را مجموعه‌اي از هنجارهاي موجود در سيستم‌هاي اجتماعي كه موجب ارتقاي سطح همكاري اعضاي آن جامعه گرديده و همچنين سبب پايين آمدن سطح هزينه‌هاي تبادلات و ارتباطات مي‌گردد تعريف ميکند. از نظر بورديو، سرمايه اجتماعي به عنوان شبكه‌اي از روابط وديعه‌اي طبيعي يا اجتماعي نيست، بلكه در طول زمان براي كسب آن بايد تلاش كرد. به تعبير او سرمايه اجتماعي محصول نوعي سرمايه‌گذاري فردي يا جمعي، آگاهانه يا ناآگاهانه است كه به دنبال تثبيت يا باز توليد آنگونه روابط اجتماعي است كه مستقيماً در كوتاه مدت يا بلند مدت قابل استفاده هستند (شارع‌پور، 1384). به اعتقاد لنا و برن (1999) سرمايه اجتماعي سازماني، يک دارايي محسوب مي‌شود که هم براي سازمان (از طريق خلق ارزش براي سهامداران) و هم براي اعضاي سازمان (از طريق ارتقاي مهارت‌هاي کارکنان) مفيد و سود‌مند است. اسنل (2002) استدلال کرد که در مديريت منابع انساني سرمايه‌هاي انساني و سرمايه اجتماعي به يک اندازه بايد مورد توجه قرار گيرند چرا که درحالي که مديريت سرمايه‌هاي انساني براي ايجاد اثر بخشي مهم هستند؛ مديريت سرمايه اجتماعي کليدي براي توليد محصول نهايي است (تور و آفوراي، 2010). اما لوتانز و همکاران شکل ديگري از سرمايه را به عنوان سرمايه روان شناختي مطرح کردند، و ادعا مي‌کنند که اين سرمايه ضمن اين که قابليت‌ها و توان مندي‌هاي سرمايه اجتماعي و انساني را در بر مي‌گيرد ميتواند حتي از آنها فراتر بوده و به عنوان مزيت رقابتي براي سازمان‌هاي امروزي مورد بهره برداري قرار گيرد (لوتانز،يوسف و آووي ، 2007؛ لوتانز و يوسف ، 2004؛ لوتانز، لوتانز و لوتانز، 2004؛ انويک، 2005 لوتانز با ترکيب دو عامل حالتهاي روانشناختي مثبت‌گرا و سازمانهاي مثبت‌گرا رويکرد جديدي به نام رفتارسازماني مثبت‌گرا را در مديريت منابع انساني مطرح ساخت. رفتار سازماني مثبت‌گرا به مطالعه و کاربرد مثبت‌گرايانه قوتها و ظرفيتهاي روان‌شناختي منابع انساني اشاره دارد (لوتانز، 2002 و لوتانز و همکاران، 2007 و لوتانز، 2011) متغيرهاي سرمايه روان شناختي بايد واجد برخي ملاک‌هاي خاص رفتار سازماني مثبت‌گرا باشند که اين ملاک‌ها عبارتند از: 1-مبتني بر تحقيق و پژوهش باشد؛2- قابليت اندازه‌گيري معتبر را داشته باشد؛ 3- امکان توسعه و بهبود آن وجود داشته باشد و 4- داراي تاثير مثبت بر عملکرد شغلي کارکنان باشد5- مثبت بوده و در زمينه رفتار سازماني نسبتاً منحصر به فرد باشند (لوتانز و همکاران، 2007، ترجمه جمشيديان و فروهر و لوتانز، 2010). مطابق اين ملاک ظرفيتهاي رفتارسازماني مثبت‌گرا عبارتند از اميداواري ، خوش بيني ، انعطاف پذيري و خودکارآمدي (لوتانز، 2002؛ لوتانز و همکاران، 2007 و لوتانز، 2010). زماني که اين سازه‌هاي مثبت روانشناختي با يديگر ترکيب ميشوند تشکيل يک سازه روانشناسي سطح بالا را ميدهند که لوتانز و همکاران از آن به عنوان سرمايه روانشناختي ياد مي کنند (لوتانز و همکاران، 2007 و لوتانز، 2010).

 لوتانز و همکاران(2007) بیان میدارند که مديريت کارآمد سازمانهاي امروزي مستلزم تغيير جهت به سمت پاراديام جديدي است که سرامدي و حفظ مزيت رقابتي ديگر به وسيله منابع سنتي (فيزيکي، مالي يا تکنولوژيکي) يافت نمي‌شود. اين سه ادعا مي‌کنند آنچه که کنند آنچه که تحت عنوان سرمايه روان شناختي ياد مي‌شود مي‌تواند به عنوان مزيت رقابتي از طريق سرمايه‌گذاري بر روي افراد مطرح شود (ترجمه جمشيديان و فروهر، 1390). در اين مقاله ضمن مقايسه سرمايه روان شناختي با سرمايه اجتماعي و انساني به عنوان مزيت رقابتي، اثرات و کاربردهاي آن در محيط کار و در نهايت روش محاسبه بازگشت سرمايه حاصل از سرمايه‌گذاري بر روي اين نوع سرمايه و روش‌هاي عملي که مديران و متخصصان منابع انساني و رفتار سازماني مي‌توانند جهت توسعه و رشد سرمايه روان شناختي کارکنان و سازمان خود مورد استفاده قرار دهند مورد بررسي قرار مي‌گيرد

### 2-2-1- سرمایه فیزیکی

 دو مفهوم اصلی از حفظ سرمایه وجود دارد:حفظ سرمایه ی فیزیکی و حفظ سرمایه ی مالی حفظ سرمایه ی مالی هنگامی اتفاق می افتد که ارزش پولی خالص دارایی ها در انتهای دوره بیشتر از ارزش پولی خالص دارایی ها در ابتدای دوره باشد (به استثنای مبادلات با مالکان ).این مفهوم براساس دیدگاه مبادله ایست. این دیدگاه ، همان دیدگاه قدیمی حفظ سرمایه است که بوسیله حسابداران مالی به کار گرفته می شود.

حفظ سرمایه ی فیزیکی که دلالت بر بازده ی سرمایه (سود) دارد هنگامی رخ می دهد که ظرفیت تولیدی فیزیکی یک واحد انتفاعی درانتهای یک دوره بیشتر از ظرفیت تولیدی فیزیکی آن درابتدای دوره باشد (بجز مبادله با مالکان ). این مفهوم به این نکته اشاره دارد که تنها سود ، بعد از جایگزینی فیزیکی دارایی های عملیاتی شناسایی می شود . ظرفیت تولیدی فیزیکی در یک نقطه ی زمانی برابر است با ارزش جاری خالص دارایی های به کار گرفته شده برای ایجاد سود. ارزش جاری ، انتظارات راجع به قدرت سود آوری آتی خالص داریی های را در بر می‌گیرد تفاوت اصلی بین حفظ سرمایه ی فیزیکی و حفظ سرمایه ی مالی در رفتار با سود و زیان نگهداری دارایی ها ، برجسته می گردد. سود و زیان نگهداری ، هنگامی اتفاق می افتد که ارزش اقلام یک ترازنامه دریک دوره حسابداری تغییر می کند. برای مثال :زمانیکه ارزش زمین نگهداری شده بوسیله شرکت افزایش می یابد یک منفعتی حاصل شده است. طرفداران حفظ سرمایه فیزیکی سود و زیان حاصل از نگهداری را بازگشت سرمایه می دانند و آن را به عنوان سود قلمداد نمی کنند. در عوض با سود زیان حاصل از نگهداری به عنوان تعدیلات مستقیم در حقوق صاحبا ن سهام رفتار می شود . براساس نظر طرفدارن حفظ سرمایه ی مالی (پولی) سود و زیان حاصل از نگهداری بازده ی سرمایه تلقی شده و در صورت سود و زیان لحاظ می شوند.

### 2-2-2- سرمایه ساختاری

 سرمايه ساختاري شامل همه­ی ذخاير غير انساني دانش در سازمان مي‌باشد. به اعتقاد روس و همكارانش سرمايه ساختاري شامل هر چيزي است كه بعد از اتمام كار كاركنان در هر شبانه ‌‌روز در واحد تجاري باقي مي‌ماند و به كل واحد تجاري تعلق دارد. از نظر استوارت سرمايه ساختاري شامل دانش موجود در فناوري اطلاعات، حق ثبت و بهره‌برداري، علائم و ماركهاي تجاري است. چن و همكارانش نيز معتقدند كه سرمايه ساختاري مي‌تواند به كاركنان براي تحقق عملكرد فكري کارا و نيز عملكرد كسب و كار سازمان كمك نمايد. به عقيده­ی مالكوم، سرمايه ساختاري شامل ظرفيت های مورد نیاز جهت درك نيازهاي بازار می باشد و مواردی نظير حق اختراع ها و دانش نهادينه شده در ساختارها، فرايندها و فرهنگ سازماني[[4]](#footnote-4) را در بر مي‌گيرد.

از ويژگيهاي مهم سرمايه ساختاري اين است كه قابل توليد مجدد و داد‌ و­ ستد بوده و برخلاف سرمايه انساني به طور يقين جزء دارايیهاي يك واحد تجاري محسوب می­شود. فصل مشترك تمامي تعاريفي كه در مورد سرمايه ساختاري ارائه شده اين است كه سرمايه ساختاري مجموعه‌اي از قابليتهاي يك سازمان را نشان مي‌دهد كه سازمان را براي انجام اقدامات منطقي، كارا و اثربخش در مواجهه با نيازهاي بازار و تغييرات اين نيازها توانا مي‌سازد. سرمايه ساختاري تابعي از سرمايه انساني نيز مي‌باشد. اين دو سرمايه در يك تعامل نزديك با يكديگر به سازمانها كمك مي‌كنند كه به طور هماهنگ سرمايه ارتباطي را شكل و توسعه دهند. سرمايه ساختاري از اصلي‌ترين پايه‌هاي ايجاد سازمانهاي يادگيرنده است. اگر نيروي انساني يك سازمان از نظر توانايي و ظرفيتهاي بالقوه در سطح بالايي باشد (سرمايه انساني سازمان در حد مطلوب باشد)، در صورت وجود يك ساختار سازماني شكننده و نابسامان، قابليتهاي كاركنان سازمان در نهايت منجر به خلق ارزش و دستيابي كامل به اهداف پيش‌بيني ‌شده­ی سازماني نمي‌شود. به عنوان نمونه برنامه‌هاي راهبردي، چشم‌اندازها، فرايندهاي سازماني[[5]](#footnote-5)، ارزشهاي اساسي، دستور‌العمل اجرايي فرايندها، پايگاههاي اطلاعاتي، سامانه‌هاي اطلاعاتي، ظرفيت سازماني براي ارائه­ی ابداعات، نرم افزارها و علائم تجاري از مصاديق سرمايه‌هاي ساختاري به شمار مي‌آيند.

حوزه‌­ی سرمايه ساختاري

* + زيرساخت: شامل معيارهایی جهت سنجش وسايل و تجهيزات در نظر گرفته شده براي بخشهاي مختلف، ظرفيت رايانه‌اي سازمان و ميزان خدمات تلفني می­باشد.
	+ زير‌ساخت مبتني بر دانش: شامل شاخصهاي ميزان استفاده از پايگاه داده‌ها و سامانه‌هاي اطلاعاتي شركت مي‌باشد.
	+ فرايندهاي اداري: شامل كارايي و اثربخشي فرايندها مي‌باشد.
	+ نوآوري: شامل سرمايه‌گذاريهاي صورت گرفته در بخش طراحي و توليد كالاي جديد يا ارائه­ی خدمات جديد مي‌‌باشد.
	+ بهبود كيفيت: شامل بررسي گواهينامه‌ها و مجوزهاي اخذ شده و همچنين ارتقاء كيفيت محصولات و خدمات مي‌باشد.

### 2-2-3- سرمایه انسانی

سرمايه انساني بيانگر موجودي دانش افراد يك سازمان است. ويژگي منحصر به فرد سرمايه انسانی برخورداري آن از تفكر است. سرمايه انساني در حكم دانش، مهارت و تجربه‌‌ايست كه كاركنان سازمان به دست مي‌آورند. برخي از اين دانشها جنبه­ی فردی و برخي ديگر جنبه­ی عمومي دارد. سرمايه انساني شامل مجموعه‌اي از دانش، لياقت و شايستگي، روح همكاري، انعطاف‌پذيري كاركنان، تحمل ناملايمات، انگيزه، رضايت شغلي، سبك رهبري[[6]](#footnote-6)، توانايي حل مشكلات، ريسك‌پذيري، تجربه، مهارت و استعداد افراد داخل يك سازمان مي‌باشد. سرمايه انساني همچنين قدرت ابداع و خلاقيت سازمان را در بر مي‌گيرد.

به ‌طور كلي هدف اوليه از سرمايه انساني نوآوري در كالاها و خدمات و نيز بهبود فرايندهاي تجاري مي‌باشد. سازمانها براي افزايش تواناييها و تجربيات در راستاي افزايش رقابت‌پذيري در شرايط رقابتي كنوني مبادرت به انجام سرمايه‌گذاري در منابع انساني مي‌نمايند. بحث مهمي كه در اينجا مطرح است اين است كه هر چند شركتهاي پيشرو، منابع انساني را به عنوان مهمترين دارايي در نظر گرفته و سرمايه‌گذاريهاي وسيعي را در اين حوزه انجام مي‌دهند؛ با اين وجود مالكيت اين سرمايه‌ها در اختيار سازمان نمي‌باشد و خروج افراد از سازمان منجر به از دست رفتن حافظه­ی سازماني مي‌شود. بديهي است كه اين موضوع يك تهديد بالقوه براي سازمانها محسوب مي‌شود.

بونيتس در تعريف سرمايه انساني، آن را بيانگر ذخيره­ی دانش يك سازمان تعريف مي‌كند كه در كاركنان آن سازمان متبلور مي‌شود. وي همچنين سرمايه انساني را توانايي جمعي يك سازمان جهت استخراج بهترين راه‌‌حل­ها از دانش افراد آن نيز تعريف كرده است. هدسون[[7]](#footnote-7) نيز سرمايه انساني را تركيبي از وراثت ژنتيكي، تحصيلات، تجربه و طرز تفكر كاركنان درباره­ی زندگي و فرايند كسب ‌و ‌كار تعريف كرده است.

بايد توجه داشت كه صرفاً وجود سرمايه انساني در يك سازمان منجر به تحقق اهداف سازماني نمي‌شود، بلكه استفاده­ی بهينه از سرمايه‌ فكري و ارتباط و تعامل آن با ديگر اجزاء سرمايه فكري است كه در نهايت موجب دستيابي سازمان به اهداف مورد نظر خواهد شد. تحقيقات متعدد نشان داده است كه افزايش توانايي هاي كاركنان و در نهايت افزايش سرمايه انساني سازمانها داراي رابطه­ی مستقيم و قوي با نتایج عملكرد سازمانها مي‌باشد. (واگزلر[[8]](#footnote-8)، 2002، ص405)

حوزه­ی‌ سرمايه انساني

* + نماي كلي كاركنان: شامل اطلاعاتي درباره­ی توزيع سني، جنسي و تعداد كاركنان مشغول خدمت در توليد، توزيع، فناوري اطلاعات، فروش، بازاريابي و ديگر بخشهاي اداري مي‌باشد.
	+ تحصيلات: شامل اطلاعاتي درباره­ی سوابق تحصيلي و ميزان تجربه­ی كاركنان مي‌باشد.
	+ آموزش: شامل شاخص هايي درباره­ی آموزشهاي ارائه شده از سوي شركت براي كاركنان مانند تعداد ساعات آموزشي مي‌باشد.
	+ تعهد و انگيزه: شامل اطلاعاتی درباره­ی درصد كاركنان ارتقاء يافته، تعداد كاركناني كه احساس مي‌كنند نظرات آنها مورد توجه قرار گرفته و همچنين تعداد كاركناني كه احساس مي‌كنند در يك محيط كاري شاد و جذاب مشغول خدمت هستند، می­باشد.
	+ ترك خدمت كاركنان: شامل اطلاعاتي درباره­ی افراد تازه‌ استخدام شده، افراد منتقل شده به بخشهاي ديگر و درصد گردش پرسنل می­باشد.

## 2-3- حسابداری منابع انسانی

### **2-3-1‌-** تعریف حسابداری منابع انسانی:

 فرآیند شناسایی "تشخیص کمیت و کیفیت آن و تهیه آمار مناسب" اندازه گیری " مشخص نمودن ارزش اقتصادی و تعیین میزان مالی آن" گزارشگری اطلاعاتی "ارائه اطلاعات مالی مناسب" درباره منابع انسانی و انتقال این اطلاعات به گروههای ذی نفع جهت تصمیم گیری است.(توماس و فیلیپ ،2004)

سه هدف عمده حسابداری منابع انسانی شامل:

1. ارزیابی منابع انسانی
2. اندازه گیری بهای تمام شده و ارزش کارکنان در سازمان
3. بررسی اثرات رفتاری اطلاعات

حسابداري يک حقيقت علمی است، محصولي است از اختراع بشر، طراحي شده به وسيلة بشر و براي اهداف بشري. تنوع اين اهداف بسياراست، از جمله: برنامه ريزي، کنترل، سرمايه گذاري، تصميمات استخدامي، تشويق و ترغيب، استدلال منطقي، هماهنگي و تبليغ. ضوابط طراحي و اجراي سيستم هاي حسابداري براي مقاصد مذکور اغلب به توجه و تمرکز خاص بر روشهاي ثبت و گزارشگری می پردازد .

در عصری که زندگی می کنيم به عصر اطلاعات و ارتباطات معروف است که در آنها رابطه ميان منابع انسانی و بهره وری از پيچيدگی خاصی برخوردار است که از آن به «سازمانهای دانايي محور» تعبير می کنيم به اين مفهوم که بهره وری را ديگر نبايد صرفاً در ابزار و آلات و مواد جستجو کرد بلکه بهره وری به گونه فزاينده ای پی آمد آگاهی، مهارت و توانايي مغز پرورش يافته بشر است؛ و انسان دارای ظرفيتی نامحدود برای رشد، بالندگی و توسعه است که تا بحال نسبت به اندازه گيری و گزارشگری آن چندان بهاء داده نشده است(بیگ زاده و غلامی1387).

منابع انسانی ماهر و متخصص برای یک سازمان همانند دارایی های فیزیکی و سرمایه گذاریهای آن سازمان دارای اهمیت اساسی بوده و مدیران سازمان ها به منظور افزایش کارآیی سازمان تحت سرپرستی خود همواره مبالغ هنگفتی را صرف آموزش و پرورش کارگران و کارمندان می نماید، علی رغم آنکه بیشتر آنان اطلاعات وسیعی در ارتباط با منابع مادی و مالی سازمان های 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 دارایی های 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 هزینه از دست رفته تلقی می گردد، از نکات ضعف سیستم های فعلی حسابداری به شمار می آید.

حسابداري منابع انساني عبارت‌ است از:

شناسايي و ارزيابي منابع انساني موسسه و گزارشگري به اشخاص ذينفع در اين تعريف سه بخش اساسي پيرامون منابع انساني وجود دارد:

شناسايي: تشخيص كميت و كيفيت آن و تهيه آمار مناسب.

ارزيابي: اندازه گيري ارزش اقتصادي و تعيين ميزان مالي آن.

گزارشگري : تنظيم و ارايه گزارش‌هاي مالي مناسب در مورد آن.

حسابداری در صدد گزارش وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی است، زمانی که پارامتر انسان در گزارش وضعیت مالی و نتیجه عملیات مد نظر قرار نگیرد، ارزشهای انسانی نیز جایی در حسابداری ندارد. به نظر میرسد به منظور حصول اهداف ذیل باید حسابداری منابع انسانی جنبه های کمی و عملی پیدا کند:

۱) ثبت ارزش اقتصادی انسان در گزارشهای مالی

۲) احتساب سرمایه گذاری یک سازمان در منابع انسانی خود

۳) افزایش کارآیی مدیریت منابع انسانی و ایجاد امکاناتی برای ارزشیابی خط مشیهای پرسنلی نظیر برنامه های آموزشی و توجیهی

۴) ارزیابی منابع انسانی یک سازمان از نظر حفظ شدن، تحلیل رفتن و یا توسعه یافتن .

۵) شناسایی سود غیر عملیاتی و بهره وری ایجاد شده ناشی از سرمایه گذاری در منابع انسانی.

۶) محاسبه میزان ارزشی که منابع انسانی در سایر منابع مالی و فیزیکی یک سازمان ایجاد میکند.

با توجه به نیاز مدیریت به اطـــلاعات برای تصمیم گیری، حسابداری منابع انسانی اطلاعاتی فراهم می آورد که مدیران هر چه بهتر و مفیدتر بتوانند از منابع انسانی تحت اختیارشان استفاده کنند.

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

ارزش در علم اقتصاد دارای دو معنی متفاوت به شرح زیر است:

الف) قابل استفاده بودن یک منبع

ب) قدرت خرید آن منبع

تمام نظریه های ارزش در اقتصاد مبتنی بر این فرضیه است که منبع بتواند در آینده مطلوب باشد و خدمات ایجاد کند. لادویک وان اقتصاددان معروف در این مورد گفته است «کسی که میخواهد یک نظریه مقدماتی ارزش و قیمت را بنا کند باید در درجه اول به مطلوب بودن آن فکر کند. » به طور مشابه ایروینگ فیشر چنین میگوید:

»ثروت فعلی، ارزش تنزیل شده ی ارزش سرمایه ای درآمدهای آینده است، اگر چیزی در آینده بازدهی مورد انتظار را نداشته باشد، ارزشی نخواهد داشت. « بنابراین ارزش یک دارایی، ارزش بازدهی مورد انتظار آن در آینده است.

### 2-3-‌2- تاریخچه حسابداری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی مولود نیازهای عصر خود، رشد و گسترش دانش بشری و نیز نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری است. تحقیقات در این زمینه از سال ۱۹۶۰ آغاز شده و همگام با مکتب «مدیریت انسانی» گسترش یافته است، این مکتب انسان را به عنوان یکی از منابع با ارزش هر سازمان مورد توجه خاص قرار می دهد و معتقد به رفتاری شایسته و در خور این ارزش هاست.

تعیین نقطه شروع حسابداری منابع انسانی به عنوان یک موضوع تحقیقی یا مطالعاتی مشکل است. در سال ۱۹۷۶ مجله حسابداری، فهرست سازمانها و جوامع مربوط به این مبحث را که یازده مورد از آنها مربوط به پایان نامه های منتشر نشده دوره دکتری بود و نیز اولین مرجع را که اساس کار دابلین و لاتکا در سال ۱۹۳۰ بود، منتشر کرد

سالهای ۱۹۷۱ تا ۱۹۷۶ را میتوان دوره ی توجه هر چه بیشتر به حسابداری منابع انسانی دانست. اما از ۱۹۷۶ تا ۱۹۸۰ توجه به حسابداری منابع انسانی از طرف محافل علمی و تجاری کاهش یافت. در سال ۱۹۷۰ بسیاری از نویسندگان علاقه مند بودند تا به عنوان پیشکسوتان حسابداری منابع انسانی و ارایه کنندگان اندیشه های جدید مطرح شوند. این اندیشه ها به طور متداول به حسابداری دارایی های انسانی اشاره می کرد اما بیانیه های کوتاه آن درباره ی کارکنان در بلندمدت موجب تعمیم اهمیت منابع انسانی شد.

واژه ی حسابداری دارایی های انسانی را می توان در ادبیات دهه ی ۱۹۶۰ تحت عنوان مدیریت کارکنان در پوشش جدید خود یا مدیریت منابع انسانی بازیافت که برای تحکیم ادعای اهمیت محوری در مدیریت کوشش میکند. شاید یک علاقه مندی واقعی در برخی از مدیران اجرایی برای سنجش ارزش منابع انسانی برحسب واحد پول، موجب پدیداری دوباره ی حسابداری منابع انسانی در عصر حاضر شده باشد، تا مدیران ارشد را آماده نمایند که کارکنان را به عنوان ارزشمندترین دارایی ها، مورد توجه قرار دهند.

فلم هولتز پنج مرحله را در توسعه ی حسابداری منابع انسانی ذکر میکند:

مرحله اول سالهای ۱۹۶۶-۱۹۶۰: در این دوره مفهوم حسابداری منابع انسانی استنتاجی از نظریه ی اقتصادی «سرمایه انسانی» و متأثر از مکتب «منابع انسانی نوین » و روانشناسی سازمانهای متمرکز و تاثیر نقش رهبری در سازمان بود

مرحله ی دوم سالهای ۱۹۷۱-۱۹۶۶: تحقیقات فنی و عملی در این دوره به الگوهایی برای اندازه گیری دقیق و تعیین هویت استفاده کنندگان بالقوه این روش و استفاده تجربی حسابداری منابع انسانی در سازمانهای واقعی معطوف گشت.

مرحله ی سوم سالهای ۱۹۷۶-۱۹۷۱: این دوره را می توان دوره ی توجه پژوهشگران و سازمانها به حسابداری منابع انسانی دانست. سازمانهای کوچک تلاش بیشتری برای به کار بردن حسابداری منابع انسانی داشتند. برآوردها و نتیجه گیری های به عمل آمده بر اساس تاثیرات بالقوه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر مدیریت اجرایی و تصمیمات سرمایه گذاران بود.

مرحله چهارم سالهای ۱۹۸۰  ۱۹۷۶: این دوره، دوره ی توجه نکردن محققان حسابداری و موسسه های بازرگانی به حسابداری منابع انسانی بوده است.

مرحله پنجم از سال ۱۹۸۰ تا کنون: که دوره توجه دوباره به حسابداری منابع انسانی است. این مساله به کمک مطالعات جدید، به صورت کوشش بعضی از سازمانهای بزرگ برای استفاده از حسابداری منابع انسانی نشان داده شده است.

در سال ۱۹۸۰ تفکر نوینی در زمینه منابع انسانی در علم مدیریت بوجود آمد و پس از شناور شدن نرخ ارز و از میان رفتن ارتباط سنتی طلا و دلار، موضوع نیروی انسانی به عنوان پشتوانه تولید و پول کشورها مانند یک اصل بدیهی مطرح شد.

در مباحث جدید مدیریتی در موضوع منابع انسانی و راهکارهای ارزیابی این منابع در دهه اخیر جایگاه و اهمیت ویژهای یافته است که از یک طرف جزو منابع نامحدود تلقی میشوند و از طرف دیگر کم توجهی به آن، کلیه منابع دیگر را تحت تاثیر قرار خواهد داد و در حسابداری نوین نیز مباحث خاصی را مطرح کرده است، امروز تردیدی نیست که منابع نیروی انسانی نیز باید قیمت گذاری و به عنوان بخشی از دارایی های شرکتها در ترازنامه منعکس شوند و استهلاک این منابع نیز به شیوه ی خاص محاسبه و منظور شود. همچنان که در بسیاری از کشورها استهلاک منابع انسانی نیز در مجموعه هزینه های قابل قبول مالیاتی قرار داده می‌شود که این موضوع به نوبه ی خود سود را افزایش می دهد.

درباره مفاهیم مدیریت و وظایف مدیران،در ادبیات مدیریت بسیار بحث شده است. در سالهای اخیر تحولا‌ت بسیاری در فنون مدیریت رخ داده و رویکردهایی نوین در مدیریت سازمانها مطرح شده و نقش مدیر از نقشهای فرماندهی و کنترل به نقش مربیگری تغییر یافته و دو مقوله کارایی و اثربخشی محور توجه مدیران قرار گرفته است. روند تحولا‌ت در اقتصاد دانش ‌محور موجب رشد فزاینده پدیده‌های جهانی شدن و جامعه اطلا‌عاتی شده است و در راستای این تحولا‌ت، الگوی مدیریت تغییر یافته و توجه به رویکرد مشتری‌مداری، توان‌ا‌فزایی کارکنان و تغییر در سبکهای رهبری، الزام‌آور شده است.

تاثیر این تحولا‌ت در سازمانها به صورت انهدام سازمانهای سنتی و تشکیلا‌ت استخدامی مشاهده می‌شود. روند کلی حرکت از سازمانهای کارمندی و مبتنی بر استخدام انبوه، به سمت سازمانهای شبکه‌ای، نیاز به بازنگری در شیوه‌های مدیریتی را دیکته می‌کند.

سرمایه‌های انسانی در سازمانهای دانش‌ محور، نقش و اهمیت ویژه‌ای یافته و مدیریت سرمایه‌های انسانی و دانشگران در سازمانهای امروزی، به رمز موفقیت تبدیل شده است.

قدرت واقعی رئیس رو به زوال رفته است. متمرکز شدن قدرت در بالا‌، در دست کسی که دانایی و منابع لا‌زم را برای کنترل و هدایت کل سازمان دارد، می‌تواند شیوه مناسبی برای اداره سازمانهای بی‌تحرک و بوروکراتیک و یا اداره امور جاری و تکراری باشد؛ اما بدون شک این شیوه مدیریت در زمانه تغییرات پرشتاب، آشوب‌گونه و پیش‌بینی‌ناپذیر جوابگو نیست. اداره سازمانهای امروز، کارکنان مسئولیت‌پذیر را می‌طلبد که قادر به تصمیمگیری هستند تا رضایت مشتری را بدون وقفه فراهم آورند.

در این راستا در سازمانهای امروز سود تعریف جدیدی دارد. سود عبارت است از مورد تقدیر و تمجید قرار گرفتن مدیر از سوی مشتریانی که خدمات خوبی از سوی کارکنان توانمند و مسئولیت‌پذیر دریافت می‌کنند. در این سازمانها مدیران در نقش مربی یا مرشد به توان‌افزایی کارکنان خود می‌پردازند. این کارکنانِ توانمند هستند که با دلسوزیها و ارائه خدمات بیش از انتظار به مشتریان، آنان را به طرفداران پروپاقرص سازمان تبدیل می‌کنند.

از این‌روست که تعریف کیفیت نیز در قالبی جدید ارائه می‌شود. کیفیت یعنی رضایت مشتری. سازمانی با کیفیت‌ تر است که مشتریان راضی تری داشته باشد. کارکنان هر سازمان مشتریان داخلی آن تلقی می‌شوند. رضایت مشتریان خارجی در گرو مشتریان داخلی است. بنابراین برخلا‌ف قرن گذشته که ارزشمندترین دارایی هایی یک سازمان ابزار تولید بود، امروزه کارکنان کارامد و دانشگران، سرمایه‌های سازمان تلقی می‌شوند. البته این سرمایه‌ها شمشیر دولبه هستند. چنانچه بدرستی مدیریت نشوند، به قول مایکل دل، می‌توانند به بزرگترین تهدید برای سازمان بدل شوند.

براساس دیدگاه مبتنی بر هوشمندی3 در مدیریت سرمایه‌های انسانی، کار اصلی مدیران در هر سطحی از مدیریت که باشند «توسعه هوشمندی کارکنان» است. در این رابطه مدیر باید پیوسته درصدد شناسایی هوشمندیها در کارکنانش باشد و تلا‌ش کند تا آنان را برکارهایی بگمارد که در مسیر هوشمندیهایشان باشد، تا این هوشمندیها به توانمندی تبدیل شود؛ «هرکسی را بهر کاری ساختند!» بنابراین کار مدیر صرف‌نظر از بزرگی یا کوچکی حیطه مدیریتش، این است که هوشمندی و استعداد همکارانش را تشخیص دهد و فرد مناسب را برای کار مناسب انتخاب کند و با تشکیل تیمهای کاری متشکل از هوشمندیهای مکمل بهره‌وری، سازمان یا بخش تحت مدیریتش را بهبود دهد. در این مسیر مدیر باید بداند که انسانها دارای چهار بعد جسم، قلب، مغز و روح هستند و توجه به همه این ابعاد است که انگیزه کار را در کارکنان تقویت می‌کند تا همه توان و هوشمندی خود را در سازمان به‌کار گیرند.
روند تحولا‌ت حسابداری، چهار مرحله «حسابداری سیاهه‌نویسی»، «حسابداری مالی»، «حسابداری مدیریت» و «حسابداری اجتماعی- اقتصادی» را دربرمی‌گیرد که حسابداری کمابیش سه مرحله اول را طی کرده است و چالش آینده حسابداران، پیاده‌سازی مرحله چهارم حسابداری است که «حسابداری منابع انسانی» از این مقوله است. «حسابداری منابع انسانی» آن‌طور که انجمن حسابداری امریکا تعریف کرده است عبارت است از: "فرایند تشخیص و اندازه‌گیری اطلا‌عات درباره منابع انسانی و گزارش این اطلا‌عات به افراد علا‌قمند و ذینفع".از زمان مطرح شدن «حسابداری منابع انسانی» در ادبیات حسابداری که به دهه شصت برمی‌گردد، همواره انتقادات بسیاری بر آن وارد بوده است. از جمله این که انسان دارایی یا ملک نیست و به مالکیت در نمی آ‌ید، انسان قابل اندازه‌گیری نیست و مدل اندازه‌گیری مناسبی ارائه نشده است و یا اینکه هزینه حسابداری منابع انسانی بسیار سنگین است. در این رابطه صاحب نظران بزرگی پاسخگو بوده‌اند، از جمله‌گری بکر، برنده جایزه نوبل اقتصاد که در مقاله «سرمایه‌های اقتصادی در عصر اقتصاد دیجیتال» چنین می‌نویسد:

"همان‌طور که کارخانه‌ها، خانه‌ها، ماشین آلا‌ت و دیگر سرمایه‌های مادی، بخشی از ثروت ملل شمرده می‌شوند، سرمایه‌های انسانی نیز بخشی از این ثروت هستند". و یا پاسخی که انجمن حسابداری امریکا می‌دهد که "حسابدار باید گوش به‌زنگ باشد تا روشهای جدید اندازه‌گیری را که می‌تواند اطلا‌عات اضافه‌تر و مفیدتری برای استفاده‌کنندگان ایجاد کند، به‌کار گیرد. این اطلا‌عات ممکن است در مورد روحیه کارکنان، رضایت مشتریان، کیفیت محصول و یا شهرت و اعتبار یک سازمان باشد یا چیزی اضافه بر اینها؛ به هرحال حل این مشکل برعهده حسابداری است".

به هرحال آنچه در حسابداری پیش‌ بینی می‌شود، حرکت از ایجاد ارزش برمبنای معامله با شخص سوم به عوامل خلق ارزش است و به دنبال آن حرکت از حسابداری مالی و گزارشگری سنتی به ارائه سیستم موازی حسابداری و گزارشگری خلق ارزش است. آنچه اخیراً توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی(FASB) مطرح شده است که: "دارایی نامشهود تحصیل شده باید به ارزش بازار در گزارشهای مالی افشا شود"، دلیلی بر این مدعاست.

حسابداری منابع انسانی دقیق ترین روش تعیین ارزش ریالی و اقتصادی منابع انسانی است. و برای دستیابی به عملکرد مورد نیاز مدیران باید توانایی آنها را در حفظ و نگهداری و به کارگیری و تخصیص و توسعه منابع جدید که لازمه آنها بدعت آوردن اطلاعات در مورد منابع است کوشید. روند تحولات حسابداری شامل یا مرحله حسابداری سیاهه نویسی، حسابداری، حسابداری مدیریت، حسابداری اجتماعی و اقتصادی است. که مرحله چهارم همان حسابداری منابع انسانی است. بنیان گذار فلسفه حسابداری جناب آقای اریک فلام مرحله را در حسابداری منابع انسانی ذکر می نماید که شامل: (توسعه حسابداری منابع انسانی)

1. مرحله اول از سال 66-1960؛ در این سالها حسابداری منابع انسانی استنتاجی از نظریه اقتصادی "سرمایه انسانی" و بعد "منابع انسانی نوین" و سرانجام متاثر از روانشناسی سازمانهای متمرکز و موثر بودن نقش مدیریت در سازمانها است در این مرحله انسان به عنوان یکی از اجزای سرقفلی شرکت محسوب می شد چون نیروی انسانی و تعهد سازمانی آن و نیز میزان اعتمادی که به سازمان دارند منجر به انجام کار بهتر و متعهدان طرح و نیز تولید بهتر می شود و در نهایت سرقفلی افزایش می یابد.

2. مرحله دوم 1971-1966؛ در این دوره تحقیقات فنی و عملی به الگوهایی برای اندازه گیری دقیق و تعیین هویت استفاده کنندگان، نحوه این روش و استفاده تجربی حسابداری منابع انسانی در سازمانهای سنتی معطوف شد در این سالها تلاش بسیاری در جهت بیان منابع انسانی در قالب اعداد و منعکس کردن آن در ترازنامه انجام گرفت و تحقیقاتی در زمینه اندازه گیری هزینه های منابع انسانی و تعیین بهای تام عمده منابع انسانی انجام گرفت. و اولین صورتهای مالی منتشر شده شامل اطلاعات منابع انسانی در سال 1969 توسط شرکت آر. جی بری است که مورد علاقه سهامداران و به منظور بهبود مدیریت داخلی طراحی و ارائه گردید.

3. مرحله سوم 1976-1971؛ دوره ی توجه هر چه بیشتر محققان و سازمانها به حسابداری منابع انسانی بود. در این سالها کوششهای بسیاری در سازمانهای تجاری در زمینه به کارگیری منابع انسانی به عمل آمد و بعضی ازشرکتها منابع انسانی را در صورتهای خود لحاظ نمودند.

4. مرحله چهارم 1980-1976؛ این مرحله دوره کاهش توجه محققان و سازمانها به حسابداری منابع انسانی بود و دلایل کاهش توجه مشکلات در جمع آوری و ارزیابی داده ها و پیچیدگی مفاهیم آن بوده است و از طرفی بررسی این مهم نیاز به سرمایه گذاری در زمینه تحقیقات داشته است که با توجه به هزینه زیاد تحقیق و عدم تاثیرگذاری مستقیم آن بر سودآوری شرکتهای سرمایه گذار تلاش کمتری در جهت ادامه تحقیقات در این زمینه صورت گرفت.

5. مرحله پنجم (کنون تا 1980)؛ دوره توجه مجدد محافل علمی و تجاری و نیز سازمانها به حسابداری منابع انسانی است در این مرحله کوششهای بزرگی در سازمان صورت گرفت مهمترین دلایل توجه مجدد به حسابداری منابع انسانی مطرح شدن ژاپنی ها در دنیای تجارت غرب به عنوان یکی از رقبای اصلی بود. ژاپنی ها فلسفه استخدام طولانی مدت و آمریکایی ها فلسفه استخدام و اخراج را به کار گرفتند.(فلام هولمز ،2002)

### 2-3-‌3‌- حسابداری منابع انسانی چیست؟

 حسابداری منابع انسانی عبارت است از معیارها و استانداردهای اندازه گیری نیروی انسانی در یک سازمان صنعتی، بازرگانی یا خدماتی با توجه به تجزیه و تحلیل کمی و کیفی اینگونه سرمایه گذاریها. به عبارت ساده تر یک موسسه صنعتی یا بازرگانی باید از ارزش سرمایه گذاری در نیروی خود آگاه باشد. همچنین بتواند نرخ بازگشت این سرمایه را نیز محاسبه کند و بداند که آیا بازده سرمایه گذاری رضایت بخش است یا خیر؟

 حسابداری منابع انسانی در واقع کاربرد مفاهیم و روشهای حسابداری در محدوده ی مدیریت نیروی انسانی است. این حسابداری معیارسنجی و گزینش هزینه و ارزش گذاری نیروی انسانی به عنوان منابع اصلی هر موسسه است، این هزینه ها، نظیر سایر هزینه ها، از بخشهای جاری و سرمایه ای \_ یا به تعبیر دیگر هزینه های مستقیم و غیر مستقیم \_ تشکیل میشود.

 هزینه های منابع انسانی از دو بخش هـــزینه ی اولیه وهزینه ی جایگزینی تشکیل میشود:

۱)هزینه های اولیه: هزینه های اولیه منابع انسانی کلیه وجوهی هستند که برای تامین و پرورش نیروی انسانی مصرف می شود و شامل هزینه های گزینش نیرو، استخدام، استقرار، جهت دهی و آموزش حین خدمت، بازآموزی و آموزشهای کاربردی و تخصصی برای کسب مهارتهای لازم میشود. این تعریف در مورد سایر منابع نیز ً کاربرد مشابهی دارد، چرا که هزینه های اولیه کارخانجات و تجهیزات همان مبالغی هستند که برای تحصیل این منافع صرف می شود.

۲) هزینه های جایگزینی: هزینه هایی هستند که باید برای جایگزینی کارکنانی که در حال حاضر در موسسه یا واحد مشغول به کار هستند، متحمل شد. این هزینه ها به دو بخش تقسیم میشود:

الف- هزینه های جایگزینی پستی یا شغلی

ب – هزینه های پرسنلی

 هزینه های جایگزینی پستی:

هزینه هایی هستند که باید برای جایگزین کردن فردی در یک پست سازمانی با شخصی که بتواند خدمات مشابهی را در این پست سازمانی ارایه دهد، پرداخت شود و این گونه هزینه ها خود از سه بخش (تأمین، پرورشی یا آموزشی و کناره گیری) تشکیل میشوند.

 هزینه های کناره گیری:

مبالغی هستند که برای کناره گیری هر یک یا تعدادی از شاغلان پستهای سازمانی صرف میشوند. این هزینه ها عبارت اند از هزینه ی پاداش یا اجرت کناره گیری، هزینه ی مابه التفاوت پیش از کناره گیری، هزینه ی خالی ماندن پست سازمانی. نباید فراموش کرد که هزینه پاداش یا اجرت کناره گیری در واقع همان هزینه ی بازخرید سنوات خدمت (مزایای پایان خدمت) است و هزینه های مابه التفاوت پیش از کناره گیری ناشی از کاهش بهره وری فرد قبل از کناره گیری است. هزینه های خالی ماندن پست سازمانی، هزینه ای است غیر مستقیم که از کاهش کارآیی پست هایی که از خالی ماندن پست مورد نظر تاثیر می پذیرند.

 ارزش اقتصادی منابع انسانی: ارزش اقتصادی منابع انسانی مانند ارزش اقتصادی همه منابع به ظرفیت کارفرما برای استفاده از توان نهفته ی این نیروها بستگی دارد. به طور مشخص ارزش اقتصادی نیروی انسانی همان ارزش فعلی خدماتی است که در آینده از آنها انتظار می رود.

### 2-3-‌4- اندازه گیریهای غیر پولی منابع انسانی

برخی از صاحب نظران حسابداری منابع انسانی به اهمیت بالقوه معیارهای غیرپولی در امر تصمیم گیری تاکید داشتند. یکی از این معیارها میتواند تهیه لیستی از افراد مهم سازمان و مهارت های آنها به عنوان دارایی باشد. میزان دانش، مهارت، سلامت، قابلیت بهره برداری از آنها و عملکرد شغلی کارکنان میتواند به عنوان سایر دارایی های انسانی تلقی شوند.

▪ مهمترین گروه معیارهای رفتاری غیر پولی توسط زیسنی لیکرت به وجود آمده است. مدل او شامل:

۱- متغیرهای سببی (متغیرهای مستقلی که توسط مدیریت قابل تغییر است)

۲- متغیرهای واسطه ای (دارای بازتاب بر سلامت داخل سازمان مانند وفاداری، رفتار، حرکات، عملکرد و هدفها و درک اعضای سازمان است)

۳- متغیرهای نهایی (مانند قدرت تولید، هزینه ها، رشد، سهم بازار و درآمد)

▪ برخی روشهای اندازه گیری ارزش منابع انسانی به شرح زیر است که تعدادی از آنها را بررسی میکنیم:

۱- ارزش اقتصادی ( فعلی)

۲- ارزش جایگزینی

۳- ضریب ارزشی

۴- الگو ارزشگذاری پاداشهای تصادفی

۵- الگوهای کل سازمان

۶- نظریه مزایده

۷- بهای تمام شده تاریخی

نظریه ارزش اقتصادی ( ارزش فعلی): این نظریه مبتنی بر تیوری ارزش سرمایه است طبق نظر ایرونیگ فیشر سرمایه به مفهوم ارزش سرمایه ای، ارزش تنزیل شده درآمدهای آینده است«. برخی از محققان بر اساس این نظریه معتقدند که قیمتهای بازار دارایی ها عبارت است از ارزش تنزیل شده منافعی که در آینده از این دارایی ها حاصل می شود، اما باید توجه داشت که تحلیل های مسایل اقتصاد کلان به طور کامل در سطح اقتصاد خرد تعمیم نمی یابد. قیمت بازار دارایی ها، قیمت پرداختی برای تمام منافع و خدمات بالقوه این دارایی هاست. این مساله در مورد حقوق و دستمزد کارکنان مصداق ندارد. زیرا حقوق و دستمزد پرداختی بهای استفاده از خدمات کارکنان برای یک زمان مشخص و یا برای مقدار کارمعینی است. بنابراین قیمت بازار کار به مفهوم دقیق قابل مقایسه با قیمت دارایی ها نیست.

به علاوه، میتوان استدلال کرد که بازار کار به شدت تحت تاثیر قانون کار، مقررات منفی و قراردادهای دسته جمعی کار است. در نتیجه مقایسه بازار کار با سایر بازارها چندان عملی نیست. به هر حال بر اساس این نظریه، برخی معتقدند که درآمدهای آینده حاصل از خدمات منابع انسانی را میتوان تنزیل کرد و به عنوان ارزش منابع انسانی به حساب آورد.

نارسایی های روش ارزش اقتصادی

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

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

۳- برآورد درآمد کارکنان مشکل است.

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

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

الف- هزینه های استخدام افراد جدید برای مشاغل موجود

ب- هزینه های آموزش افراد جدید

ج- هزینه ی انتقال یا اخراج فرد شاغل

الف- هزینه های استخدام: این هزینه شامل هزینه ی مستقیم و غیر مستقیم است.

ـ هزینه ی مستقیم شامل:

۱- هزینه کارمند یابی، شامل هزینه ی جست و جوی اولیه برای منابع انسانی مورد نیاز در داخل و خارج سازمان.

۲- هزینه ی انتخاب، شامل هزینه های انتخاب کارکنان از بین افراد واجد شرایط.

۳- هزینه ی استخدام، شامل هزینه ی ورود افراد جدید به داخل سازمان و قرار گرفتن در شغل مناسب.

هزینه های غیر مستقیم شامل هزینه ی ارتقای خود و قرار گرفتن در مشاغل جدید در داخل سازمان است.

ب- هزینه ی آموزشی: این هزینه شامل دو بخش مستقیم و غیرمستقیم است.

ـ هزینه های مستقیم عبارت اند از:

۱- آموزش حین خدمت: شامل هزینه ی آموزشی کارکنان در حین خدمت.

۲- آموزش رسمی: شامل هزینه ی برنامه های آموزشی و آشنایی فرد با سازمان.

ـ هزینه های غیر مستقیم عبارت اند از:

۱- زمان آموزش دهنده، شامل هزینه ی سرپرستان در طول دورهی آموزش.

۲- از دست رفتن بهره وری در هنگام آموزش، شامل هزینه ی ساعاتی که کارکنان ( به جز کارآموزان) در طول دوره آموزشی، مشغول انجام خدمات محول شده نیستند.

ج- هزینه ی انتقال یا اخراج: شامل هزینه ی تحمیل شده به سازمان هنگام ترک خدمت فرد از سازمان. این هزینه شامل دو بخش مستقیم و غیر مستقیم است.

ـ هزینه ی مستقیم آن شامل هزینه ی اخراج یا ترک خدمت فرد از سازمان است و هزینه ی غیر مستقیم آن شامل کاهش کارآیی فرد قبل از انتقال یا اخراج و هزینه ی ناشی از خالی بودن شغل مورد بحث تا زمان استخدام کارمند جدید است.

نظریه ی ارزش جایگزینی نه فقط موقعیت فرد را در داخل سازمان، بلکه هزینه های انتقال یا اخـــراج فـــرد و همچنین هزینه ی کاهش کارآیی را نیز در نظر دارد.

نارسایی های روش ارزش جایگزینی

۱- منافع آینده ی دارایی های انسانی در نظر گرفته نمیشود.

۲-روش ارزش جایگزینی، یک روش ذهنی است.

۳- تعیین ارزش منابع انسانی بر اساس ارزش جایگزینی دشوار است.

▪نظریه ی ضریب ارزش:

بر اساس نظریه ضریب ارزش، ارزش منابع انسانی برابر است با تفاضل ارزش کل شرکت و ارزش ثبت شده در دفاتر شرکت. در این محاسبه، دارایی های نامشهود همچون سرقفلی، حق امتیاز، میزان وابستگی مشتریان و ارزش قراردادهای بلندمدت تعدیل میشوند. در این روش، ضرایب ارزش که اساس محاسبه هستند، با توجه به هر یک از عوامل زیر تعیین میشود:

ـ تحصیلات و تجارب فنی

ـ تجربه ی مورد نیاز برای شغل مورد نظر

ـ خصوصیات فردی

ـ قابلیت ترفیع

ـ عرضه و تقاضا

ـ میزان وابستگی افراد به شرکت و انتظار بهره وری شرکت از خدمات آنان.

در این روش یک ضریب اختیاری از صفر تا ۵/۲ تعیین شده است، به علاوه کارکنان به چهار طبقه ی عمده ی مدیریت سطح عالی، مدیریت، سرپرستان و کارمندان تقسیم میشوند.

با توجه به تقسیم بالا، بهای تمام شده ی تاریخی سـالانه کارکنان بین چهار طبقه تقسیم میشود و سهم هر یک در ضرایب تعیین شده ضرب میشود. بدین ترتیب، ارزش کل تقریبی منابع انسانی به دست میآید، در صورتی که ارزش منابع انسانی بیش از دارایی های نامشهود باشد( تفاوت ارزش بازار شرکت و خالص ارزش دفتری) ضرایب به گونه ای تعدیل میشود تا این تفاضل معادل اقلام داراییهای نامشهود شود. هزینه ی ایجاد شده برای کارکنان به منظور استخدام، آموزش و پرورش منابع انسانی در یک دوره در ضرایب محسوب می شوند و نتیجه ی تغییرات ایجاد شده در ارزش منابع انسانی در طول دوره نشان داده میشود. بدین طریق، می توان صورت سود و زیان و ترازنامه منابع انسانی را تهیه و ارایه کرد.

▪ نارسایی های نظریه ی ضریب ارزشی:

۱- ارزش منابع انسانی به طور مستقیم انداره گیری نمیشود بلکه از طریق مقایسه با عوامل دیگر به دست میآید. با توجه به آن که داراییهای نامشهود به طور معمول بر حسب حدس و گمان ارزشیابی میشوند، در نتیجه رقم به دست آمده از دقت کافی برخوردار نیست.

۲-نحوهی تعیین ضرایب پایهی علمی ندارد.

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

▪ نظریه ی مزایده:

بر اساس این نظریه شرکت به مراکز سرمایه گذاری تقسیم میشود و خدمات نیروی انسانی متخصص، بر اساس اشتغال در این مراکز سرمایه گذاری به مزایده گذارده میشود. بدین ترتیب مدیری که بالاترین قیمت را برای خدمات نیروی انسانی مورد مزایده پیشنهاد کند، نیروی انسانی را دراختیار خواهد گرفت. قیمت توافق شده به عنوان سرمایه ی مرکز سرمایه گذاری محســــوب میشود. از نظر مفهومی این روش بر ارزیابی عملکرد مدیران بخشهای مختلف واحد اقتصادی مبتنی است که مراکز سرمایه گذاری مذکور را در برمیگیرد. هر یک از این الگوها نه تنها یک نگرش متفاوت ارایه میکند بلکه، مکانیزم متفاوتی را نیز برای محاسبه ارزش کارکنان در سازمان ایجاد میکند و هر یک از الگوهای گوناگون با توجه به نظام ها و زمینه های مختلف و همچنین ساختارهای متفاوت نظری توسط محققان پیشنهاد میشود.

الگوی مزایده متفاوت تر از سایر الگوهاست. بر اساس این الگو، ارزشگذاری کارکنان توسط مدیران سازمان برای رقابت در مورد منابع انسانی محدود که در سازمان موجود هستند، صورت میگیرد. مدیران برای دستیابی به منابع انسانی کمیاب با بالاترین قیمت در مزایده در برابر یکدیگر شرکت میکنند.

▪ نارسایی های نظریه ی مزایده:

۱- نرخ بازده سرمایه نسبت قابل پذیرشی برای ارزیابی عملکرد مدیران نیست.

۲- برای تعیین کمیابی یا فراوانی افراد متخصص ضابط های تعیین نشده است.

۳- کاربرد نظریه ی مزایده در سازمانهای غیرانتفاعی و تولید مرحله ای که قابل تقسیم به مراکز سرمایه گذاری نیستند با اشکال روبروست.

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

▪ نظریه ی بهای تمام شده ی تاریخی

این نظریه مبتنی بر اصول متداول حسابداری است، طبق این نظریه، هزینه های صرف شده برای کارکنان، به طور مستقیم موجب افزایش ارزش خدمات آنها میشود. لذا موجب افزایش ارزش منابع انسانی از طریق محاسبه ی بهای تمام شده ی تاریخی آن شده و محاسبه میشود.

بهای تمام شده ی منابع انسانی شامل هزینه های استخدام و آموزش کارکنان است.

که در یک فرد شامل دو بخش مستقیم و غیر مستقیم است.

ـ مزایای این نظریه:

۱- این روش با نحوه ی عمل جاری حسابداری مبتنی بر اصول پذیرفته شده به عنوان مقیاس اندازه گیری داراییها هماهنگی دارد.

۲-روش بهای تمام شدهی تاریخی، یک روش عینی است.

۳-این روش به دلیل مستند بودن، احتمالاً بیشتر از سایر روشها از سوی اداره ی مالیاتها پذیرفته میشود.

▪ نارسایی های این نظریه:

۱-تعیین وجه تمایز بین اقلام منابع انسانی و سایر منابع و همچنین تفکیک هزینه های منابع انسانی به هزینه های جاری و سرمایه ای بسیار دشوار است.

۲- منابع حاصل از روش بهای تمام شده ی تاریخی نمی تواند جوابگوی تمامی نیازهای مدیریت برای تصمیم گیری اقتصادی باشد، زیرا آنچه از نظر مدیریت در تصمیم گیریهای اقتصادی یک سازمان اهمیت دارد، نتایج آینده ی تصمیمات است به آنچه در گذشته اتفاق افتاده است.

۳- تعیین ارتباط بین بازده منابع انسانی و هزینه های انجام شده برای این منابع بر اساس نرخ های استهلاک از پیش تعیین شده، ناممکن است.

سه دلیل اساسی برای ارزیابی دارایی های منابع انسانی و گزارشگری سرمایه گذاری در دارایی های انسانی وجود دارد:

۱-تهیه اطلاعات مربوط به وضعیت مالی شامل صورتهای مالی به منظور آگاهی سرمایه گذاران، کارکنان و وام دهندگان.

۲- تعیین مشارکت سرمایه و کار در عملکرد کلی سازمان.

۳- ارایه مبنایی بر اساس انگیزه های اقتصادی بیشتر برای اداره ی سازمان و تهیه اطلاعات گسترده برای انجام وظایف کارمندی.

طرفداران حسابداری منابع انسانی عقیده دارند که کارآیی مدیریت منابع انسانی با تسهیل برآورد خط مشی های اداری از قبیل مراحل استنتاجی برنامه های آموزشی و غیره، روندی رو به رشد دارد. نارسایی در ارایه ی اطلاعات کافی و به موقع به مدیران، منجر به گرفتن تصمیمات نامناسب میشود و در نتیجه هزینه های مربوط به کار و برنامه ریزی مورد نیاز منابع انسانی مورد توجه قرار نمی گیرد. تحلیلگران اقتصادی عقیده دارند سرمایه گذاری در منابع انسانی منجر به کارآیی میشود؛ بنـابراین در اختیــار داشتن اطلاعات مربوط به سرمایه گذاری در دارایی های انسانی در راستای حفظ کارآیی از نظر سرمایه گذاران ضروری تلقی میشود. این امر از راههای مختلف میتواند برای سرمایه گذاران مفید واقع شود. سرمایه گذاران میتوانند تعیین کنند که آیا از منابع انسانی به نحوه ی مطلوب محافظت میشود و یا این که آیا منابع در حال توسعه و یا کاهش هستند؟

کاهش سرمایه گذاری در منابع انسانی ممکن است باعث افزایش سود کوتاه مدت شود، اما تهدیدی برای سودآوری سازمان در بلند مدت است. حداقل مزیت استفاده از حسابداری منابع انسانی در دسترس قرار دادن چنین اطلاعاتی برای سرمایه گذاران است.

در آمریکا برخی معتقدند که حسابداری منابع انسانی میتواند در مورد چگونگی وضع و پرداخت مالیات آثار با اهمیتی داشته باشد. این گروه عقیده دارند که افزایش حرکت تدریجی اقتصاد غرب از بخش صنعتی ( تولیدی) به سوی صنایع خدماتی، موجب افزایش سرمایه گذاری در زمینه دانش، مهارت ها و تجربه های کارکنان در این نوع سازمانها میشود. گسترش نیاز به کارکنان واجد شرایط در این صنایع و نیاز به توسعه ی منابع انسانی موجب کاهش در پرداختهای مالیاتی میشود و میزان آن بیش از حد نصاب متداولی است که به وسیله قوانین مالیاتی مجاز شده است. به همین ترتیب تشخیص مخارج منابع انسانی در موسسه هایی مانند موسسه های حسابرسی و خدمات مدیریت برخورداری از مزایای مالیاتی، از طریق استهلاک قابل قبول مخارج منابع انسانی مربوط در این زمینه را سبب میشود.

روشهای گزارشگری

چهار روش برای انعکاس سرمایه گذاریها در منابع انسانی در گزارشهای مالی سالانه شرکتها وجود دارد، اطلاعات مربوط به سرمایه گذاریها در منابع انسانی را میتوان در گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام، گزارش داراییهای نامشهود، صورتهای مالی حسابرسی نشده، یا به شکل پیوست صورتهای مالی اساسی ارایه کرد. گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام اغلب شامل اطلاعاتی درباره مخارج مربوط به منابع انسانی است که ممکن است چشمگیر یا حتی به نسبت مهمتر از مخارجی باشد که برای داراییهای عینی ( مشهود) انجام شده است. به عنوان یک اقدام اولیه در مورد نحوهی عمل حسابداری داراییهای انسانی، گزارش هیأت مدیره ممکن است مخارجی را به عنوان سرمایه گذاری در داراییهای انسانی گزارش دهد. برای نمونه یک شرکت ممکن است مخارج انجام شده برای آموزش کارکنان خود را جداگانه گزارش دهد.

این گونه اطلاعات به سرمایه گذاران و تحلیل گران مالی کمک میکند تا میزان توجه مدیریت به توسعه ی منابع انسانی را به عنوان عامل حیاتی برای تضمین سوددهی شرکت در بلند مدت ارزیابی کنند. به علاه گزارش هیات مدیره باید شامل اطلاعاتی در مورد ترک خدمت کارکنان از لحاظ روند و هزینه ی آن نیز باشد. شرکت باید در مورد ترک خدمت مدیران کلیدی و متخصصان فنی خود نیز که ممکن است به رقبای تجاری شرکت ملحق شوند یا رقیب جدیدی را به وجود آورند، گزارش دهد. این موضوع در صنایعی که با تکنولوژی پیش میروند و تحقیق و توسعهی دانش فنی در آنها نقش بسیار مهمی دارد، غیر عادی نیست.

دومین روش آن است که اطلاعات در مورد سرمایه گذاریها در داراییهای انسانی در گزارش داراییهای نامشهود ارایه شود.

این روش توسط موسسه حسابرسی آرتور اندرسن پیشنهاد شده است. این موسسه پیشنهاد میکند که مبالغ عمده ای که صرف داراییهای نامشهـــود از جمله منابع انسانی، میشود در صورتهای مالی به طور جداگانه گزارش شود. به علاوه شرکتهایی که مخارج هنگفتی را در رابطه با داراییهای نامشهود متحمل میشوند. به ویژه شرکتهایی با وابستگی شدید به تکنولوژی، شرکتهای خـــدماتی که برای کارکنان خود سرمایه گذاریهای کلان میکنند و همچنین شرکتهایی که از طریق ادغام و خرید سهام و پرداخت مبلغ هنگفت برای سرقفلی فعالیتهای تجاری موجود، رشد میکنند، باید صورتی از داراییهای نامشهود خود را ارایه کنند. این گزارش باید بیانگر مخارج انجام شده برای انواع داراییهای نامشهود در دورهی جاری و همچنین در دوره های گذشته باشد.

یادداشتهای لازم به منظور افشای اطلاعاتی در مورد ماهیت مخارج انجام شده و سایر اطلاعات مربوط باید پیوست گزارش داراییهای نامشهود ارایه شود. محدودیت مهم این روش آن است که ترازنامه گمراه کننده است. زیرا ارزش داراییهای شرکت، کمتر از واقعیت ارایه میشوند. اندازه گیری سود یا زیان نیز تعریف شده است، زیرا کلیه مخارج مربوط به داراییهای انسانی در دورهای که واقع شده اند، هزینه ی جاری تلقی میشوند به همین ترتیب اندازه گیری بازده سرمایه گذاری نیز تعریف شده خواهد بود.

سومین روش ارایه ی اطلاعات در مورد سرمایه گذاریها در منابع انسانی، انعکاس آنها در صورتهای مالی حسابرسی نشده است و شرکتها میتوانند مجموعه ای از صـــورتهای مالی را که در برگیرنده سرمایه گذاریها در داراییهای انسـانی طبق روشهای پیشنهادی حسابداری منابع انسانی است، به عنوان اطلاعات تکمیل به همراه صورتهای مالی سالانه ارایه کنند.

در گزارشها تصریح خواهد شد که صورتهای مالی مزبور باید جدا از صورتهای مالی اساسی که طبق اصول پذیرفته شده ی حسابداری تهیه و ارایه شده اند مورد بررسی قرار گیرند.

آخرین روش گزارش سرمایه گذاریها در داراییهای انسانی، منظور کردن آن در صورتهای مالی اساسی است، در این روش سرمایه گذاری در داراییهای انسانی به عنوان دارایی بلند مدت مطرح و در زمان عمر مفید مورد انتظار آن مستهلک میشود. اگر چه این نحوه ی عمل در مورد سرمایه گذاریها در منابع انسانی معمول و متداول نیست اما برخی شرکتها از آن پیروی کرده اند. برخی از موسسه ها و شرکتها نظیر خطوط هواپیمایی، صنایع الکترونیک و باشگاه های ورزشی حرفه ای که بخش عمده سرمایه آنها را نیروی انسانی تشکیل میدهد این روش را اعمال میکنند.

▪ نحوه ی گزارش داراییهای انسانی: چنانچه تصمیم گرفته شود داراییهای انسانی در صورتهای مالی گزارش شود، به چند پرسش اساسی باید پاسخ داده شود.

۱- چه مخارجی باید مخارج سرمایهای تلقی شود؟

۲- این مخارج چگونه باید مستهلک شوند ؟

۳- این داراییها تحت چه شرایطی باید از حسابها حذف شوند ؟

۴-سرمایه گذاری در منابع انسانی چگونه باید در صورتهای مالی گزارش شوند؟

پرسش نخست، اساسی ترین پرسش از این موضوع است. این موضوع در واقع طبقه بندی کردن مخارج منابع انسانی به عنوان هزینه های جاری و مخارج سرمایه ای است. ضابطه ی اصلی برای تعیین آن که چه مخارجی باید جاری به حساب آید یا دارایی، که به امکان بالقوه خدمات آینده ی آن مخارج مربوط میشود. برای مثال مخارج آموزشی کارکنان مشخص.

اگر چه داراییهای نامشهود، عمر مفید نامحدود دارند، اما از لحاظ حسابداری باید طی عمر مفید برآوردی مستهلک شوند. دارایی های انسانی نیز به عنوان هزینه ای تخصیص می یابند که استهلاک نامیده میشوند. هدف اصلی از استهلاک داراییهای انسانی تطابق استفاده از دارایی با منافع حاصل از آن است. به طور معمول این امر در حسابداری تطابق هزینه ها با درآمدها نامیده میشود. عمر سرویس دهی (خدمت) برخی از داراییهای انسانی ممکن است معادل دورهی انتقال مورد انتظار فرد در سازمان باشد، عمر سرویس دهی برخی دیگر ممکن است معادل دورهای تلقی شود که انتظار میرود فرد پست معینی را در یک سازمان اشغال کند. عمر سرویس دهی برخی دیگر ممکن است تابعی از وضعیت مورد انتظار تکنولوژی باشد. برای مثال مخارج جذب و استخدام افراد در سازمان به تناسب دورهای که انتظار میرود فرد در استخدام سازمان باشد، ممکن است برای سازمان به صرفه باشد.

اگر چه استهلاک روش اصلی برای تخصیص تدریجی دارایی انسانی به هزینه هاست، در برخی شرایط و وضعیت ها لازم است که حساب داراییهای انسانی تعدیل شوند، برای مثال دارایی انسانی ممکن است به دلیل ترک خدمت کارکنان یا تغییر در بر آوردهای دوره های خدمت، تعدیل و یا از حسابها حذف شود. ماندهی مستهلک نشده ی حساب دارایی انسانی باید به عنوان زیان دورهای تلقی شود که تغییر رخ داده است.

یک جنبه داراییهای انسانی که مشکلات گزارشگری خارجی را به وجود می آورد احتمال ترک خدمت کارکنان است . برخی از سازمانها با کارکنان خود قراردادهای استخدامی دارند که جا به جایی آنها را محدود میکند اما بدیهی است که انسانها در مالکیت سازمانها قرارندارند. پرسش اصلی حسابداری این است که چگونه میتوان این مساله را با درنظرگرفتن ذخیره ای برای هزینه های مورد انتظار ترک خدمت حل کرد.

مشکلات و انتظارات

انتقادها و مشکلات در مورد حسابداری منابع انسانی بر سه محور اساسی متمرکز است. اولین موضوع رفتارهای مدیریت سازمان است. تغییرهای نظریهپردازانه و اهمیت دادن بیش از حد به فعالیتهای اجرایی، مدیران را محتاط و مجبور به مقاومت در مقابل حسابداری منابع انسانی میکند.

دومین موضوع، پیچیدگی الگوهای اندازه گیری است، انتظار مدیران، واقعی بودن، ممکن بودن و مؤثر بودن هزینه هاست.

سومین نکته، نگرانی مدیران در مورد واکنش کارکنان نسبت به موضوع است. یک سیستم حسابداری منابع انسانی ممکن است موجب مقاومتهایی در کارکنان سازمان شود زیرا آنان این مساله را به عنوان عرصهای برای اندازهگیری فعالیتهای خود تلقی میکنند.

### 2-3-5‌- روشهای گزارشگری منابع انسانی

 چهار روش برای انعکاس سرمايه گذاری ها در منابع انسانی در گزارش های مالی سالانه شرکت ها وجود دارد ، اطلاعات مربوط به سرمايه گذاری ها در منابع انسانی را می توان در گزارش هيات مديره به مجمع عمومی صاحبان سهام، گزارش دارايی های نامشهود، صورت های مالی حسابرسی نشده، يا به شکل پيوست صورت های مالی اساسی ارائه کرد. گزارش هيات مديره به مجمع عمومی صاحبان سهام اغلب شامل اطلاعاتی درباره مخارج مربوط به منابع انسانی است که ممکن است چشم گير يا حتی به نسبت مهم تر از مخارجی باشد، که برای دارايی های عينی (مشهود ) انجام شده است. به عنوان يک اقدام اوليه در مورد نحوه عمل حسابداری دارايی های انسانی، گزارش هيات مديره ممکن است مخارجی را به عنوان سرمايه گذاری در دارايی های انسانی گزارش دهد. برای نمونه يک شرکت ممکن است مخارج انجام شده برای آموزش کارکنان خود را جداگانه گزارش دهد. اين گونه اطلاعات به سرمايه گذاران و تحليل گران مالی کمک مي کند تا ميزان توجه مديريت به توسعه ی منابع انسانی را به عنوان عامل حياتی برای تضمين سود دهی شرکت در بلند مدت ارزيابی کنند. به علاوه گزارش هيات مديره بايد شامل اطلاعاتی در مورد ترک خدمت کارکنان از لحاظ روند و هزينه ی آن نيز باشد. شرکت بايد در مورد ترک خدمت مديران کليدی و متخصصان فنی خود نيز که ممکن است به رقبای تجاری شرکت ملحق شوند يا رقيب جديدی را به وجود آورند، گزارش دهد.اين موضوع در صنايعی که با تکنولوژی پيش می روند و تحقيق و توسعه ی دانش فنی در آنها نقش بسيار مهمی دارد، غير عادی نيست. دومين روش آن است که اطلاعات در مورد سرمايه گذاری ها در دارايی های انسانی در گزارش دارايی های نامشهود ارايه شود.

اين روش توسط موسسه حسابرسی آراتور اندرسن پيشنهاد شده است. اين موسسه پيشنهاد مي کند که مبالغ عمده ای که صرف دارايی های نامشهود از جمله منابع انسانی، می شود در صورت های مالی به طور جداگانه گزارش شود. به علاوه شرکت هايی که مخارج هنگفتی را در رابطه با دارايی های نامشهود متحمل می شوند. به ويژه شرکت هايی با وابستگی شديد به تکنولوژی، شرکت های خدماتی که برای کارکنان خود سرمايه گذاری های کلان می کنند و همچنين شرکت هايی که از طريق ادغام و خريد سهام و پرداخت مبلغ هنگفت برای سرقفلی فعاليت های تجاری موجود، رشد می کنند، بايد صورتی از دارايی های نامشهود خود را ارائه کنند. اين گزارش بايد بيان گر مخارج انجام شده برای انواع دارايی های نامشهود در دوره ی جاری و همچنين در دوره های گذشته باشد(رحمانی ، 1383 ).

### 2-3-‌6- ‌مشكلات حسابداري داراييهاي انساني

 اگر تصميم گرفته شود دارايي هاي انساني در صورتهاي مالي گزارش گردد، بايد پنج پرسش عمده حسابداري را پاسخگو بود. اين پرسشها عبارتند از:

1-   چه مخارجي بايد به عنوان دارايي مخارج سرمايه ايي تلقي شود؟

2-   اين مخارج چگونه بايد مستهلك شوند؟

3-   اين داراييها تحت چه شرايطي بايد از حسابها حذف شوند؟

4-   سرمايه گذاري ها در دارايي هاي انساني چگونه بايد در صورت هاي مالي گزارش شوند؟

5-   چگونه مي توان از احتمال اينكه حسابداري دارايي هاي انساني به عنوان وسيله اي براي دست كاري سود و زيان استفاده شود، اجتناب كرد؟

اساسي ترين پرسش در حسابداري دارايي هاي انساني صورت هاي مالي آن است كه چه مخارجي بايد سرمايه گذاري محسوب شوند؟ پس از آنكه دارايي هاي انساني سرمايه گذاري محسوب گرديدند، مسأله بعدي در حسابداري، تعيين آن قسمت از مخارج است كه متناسب با عمر مفيد سرمايه شده بايد در هر دوره به عنوان هزينه شناسائي گردد و اين فرآيند براي دارايي هاي فيزيـكي مانند ماشين آلات استهـلاك ناميده مي شود. اگر چه استهلاك، روش اصلي براي تخصيص تدريجي دارايي انساني به هزينه ها است اما در برخي شرايط لازم است كه حسابهاي دارايي انساني تعديل شوند. يك جنبه دارایي هاي انساني كه مشكلات گزارشگري خاصي را به وجود مي آورد، احتمال ترك خدمت كاركنان است. اگر چه برخي از سازمانها با كاركنان خود قراردادهاي استخدامي مي بندند، كه جابجايي آنها را محدود مي كند، ولي در بيشتر موارد افراد نسبتاً آزاد هستند كه سازمان را ترك كنند. بنابراين، تا اندازه اي نسبت به تحقق پيش بيني طول عمر بالقوه خدماتي يك فرد عدم اطمينان وجود دارد. پرسش اصلي حسابداري اين است كه چگونه مي توان درجه عدم اطمينان نسبت به عدم تحقق پيش بيني خدمات انساني را به منظور ارائه سرمايه گذاريها در منابع انساني، در صورت هاي مالي، در حسابها منظور نمود. اين مسأله را مي توان با در نظر گرفتن ذخيره اي براي هزينه هاي مورد انتظار ترك خدمت حل كرد. خدشه دار كردن سود و زيان آخرين موضوع در گزارشگري دارايي هاي انساني در صورتهاي مالي، در رابطه با احتمال سود و زيان مي باشد. برخي از حسابداران عقيده دارند كه داراييهاي نامشهود نظير دارايي هاي انساني اگر چه انتظار مي رود، منافع آتي داشته باشند، به دليل عدم اطمينان فراواني كه مربوط به دارايي تلقي كردن چنين مخارج وجود دارد، بايد در سالي كه واقع مي شوند به عنوان هزينه گزارش شوند. در اين نظر نكته هاي مثبت وجود دارد. اما تعميم دادن آن تندروي است. دستكاري درآمدها يك مشكل ابتدايي و بي اهميت نيست و هنوز جا دارد كه درباره آن مطالعه شود. حتي در آن صورت نيز اين مشكل نمي تواند لزوم منعكس كردن داراييهاي انساني در گزارشهاي مالي غيرداخلي مؤسسه را تحت الشعاع قرار دهد(بیگ زاده و غلامی1387).

### 2-3-7- اهداف حسابداری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی به عنوان ابزاری برای سنجش، گزینش، هزینه یابی، ارزش گذاری نیروی انسانی، را به عنوان یک منبع اصلی برای هر سازمانی است.(پایل ،1971)

1. ثبت ارزش اقتصادی انسان در گزارشات مالی

2. محاسبه سرمایه گذاری سازمان در منابع انسانی خود

3. افزایش کارآیی مدیریت با استفاده از حسابداری منابع انسانی به عنوان یک ابزار مدیریتی

4. ایجاد تفکر صحیح نسبت به داراییهای انسانی به عنوان یک منبع با ارزش و شناسایی ارزش منابع انسانی و اندازه گیری بهای تمام شده آن برای سازمان

1. محاسبه میزان ارزشی که منابع انسانی در سایر منابع مالی و فیزیکی سازمان ایجاد می کند

2. شناسایی سود غیر عملیاتی و بهره وری ناشی ازسرمایه گذاری در منابع انسانی

3. ایجاد نگرش استراتژیک و راهبردی در مورد منابع انسانی

1. برنامه ریزی و تصمیم گیری بهتر درباره کارکنان

2. تهیه اطلاعات سودمند برای اداره موثر و کارآمد نیروی انسانی توسط مدیریت واحد اقتصادی

3. تجهیز سازمان و تشکیلات شرکت با یک سیستم حسابداری دقیق تر و بازده کل داراییهای به کار گرفته شده و فراهم نمودن امکان تجزیه و تحلیل برای مدیران در مورد چگونگی تغییرات

بر طبق تعریف مدیریت استانداردهای حسابداری آمریکا بهای تمام شده منابع انسانی از سه بخش تشکیل شده است:

1. بهای تمام شده اصلی: کلیه وجوهی کد از زمان گزینش، بکارگیری، آموزش و پرورش نیروی انسانی صرف می گردد.

2. بهای تمام شده جایگزینی: کلیه وجوهی که باید برای جایگزینی کارکنانی که در حال حاضر در موسسه مشغول به کار هستند متحمل گردد.

3. بهای تمام شده تولید: ارزش منابع انسانی در استفاده مطلوب تر از آن.

### 2-3-8 - روش های حسابداری اندازه گیری منابع انسانی

پرسنلی که در حال کار برای یک موسسه خاصی هستند در واقع در یک فرآیند ارزشی آفرینی شریک هستند. یعنی، هر فعالیت اقتصادی موجب تحمیل هزینه هایی برای شرکت می شود هنگامی که گردش درآمد یک سازمان، بیشتر از هزینه های آن است تفاوت بعنوان ارزش افزوده شرکت تلقی می گردد.(تیواری و کدوانی[[9]](#footnote-9) ،2007)

ارزش افزوده حاصل تعامل میان منابع انسانی و مواد مصرفی در تولید است. با توجه به اینکه شناخت و اندازه گیری منابع انسانی و ارزشهای بوجود آمده گفته شده مشکل است، حسابداری از روش ها و معیارهای جایگزین جهت اندازه گیری منابع انسانی استفاده می کند.

برای اندازه گیری منابع انسانی سه روش (نظریه) را در نظر گرفت که به بررسی آنان می پردازیم.

الف) روش بهای تمام شده تاریخی

ب) روش مقایسه ارزش بازار با ارزش دفتری شرکت ها

ج) روش ارزش جایگزینی

الف- روش بهای تمام شده تاریخی

طبق این روش مخارج صرف شده برای کارکنان (مخارج آموزش ضمن خدمت وتخصصی) مستقیماً باعث افزایش کمیت و کیفیت کار آنها می گردد. که باعث افزایش ارزش منابع انسانی می گردد. بنابراین این هزینه ها به بهای تمام شده تاریخی انسانی ثبت می گردد. این روش نیز دارای مزایایی همچون:

1. مبتنی بر روش ها و اصول حسابداری
2. مورد پذیرش سازمان های امور اقتصادی می باشد.

معایب

الف) سختی تفکیک هزینه های منابع انسانی به هزینه های جاری و سرمایه ای

ب) این روش سرمایه گذاری در دارایی های انسانی به عنوان دارایی بلند مدت مطرح و در زمان عمر مفید مورد نظر مستحلک می گردد. در این روش ارزش منابع انسانی بیشتر به وسیله ب ت تاریخی و ارزش جایگزینی محاسبه می گردد. اگر چه این روش متداول نیست اما برخی شرکت ها که عمده سرمایه آنها نیروی انسانی تشکیل می دهد از این روش پیروی می کند مانند (صنایع الکترونیک و باشگاه های ورزشی حرفه ای)

روش مقایسه ارزش بازار با ارزش دفتری شرکت ها:

یکی دیگر از روش های اندازه گیری منابع انسانی است. در این روش ابتدا دارایی مالی بهایابی از قبیل( سرقفلی و حق الامتیاز و... )و سپس تعدیل می گردد. برخی از محققان بر این عقیده اند که قیمت های بازار دارایی ها عبارت از ارزش تنزیل شده درآمدهای آینده.

مثلاً: شرکت مایکروسافت دارای ارزش چند برابر ارزش دفتری آن است که علت آن وجود منابع انسانی خلاق و نوآور است.

مزایای عمده روش مقایسه ارزش بازار با ارزش دفتری:

1.‌ منابع انسانی به ارزش روز بهایابی می گردد

2. این ارزش گذاری سبب تسهیل در امر تصمیم گیری مدیران برای آینده به دلیل وجود اطلاعات به روز می باشد

معایب

1. ارزیابی گروهی یا فردی در این روش قابل اجرا و امکان پذیر نیست

2. ارزش منابع انسانی به طور مستقیم اندازه گیری نمی شود بلکه از طریق مقایسه بدست می آید و در نتیجه از دقت کافی برخوردار نیست.

روش جایگزینی

منظور از این روش جایگزینی، کلیه مخارج لازم جهت جایگزین کردن منابع انسانی موجود در یک سازمان است. این مخارج به صورت خلاصه شامل موارد زیر است:

الف) هزینه استخدام:

این هزینه ها شامل هزینه های کارمندیابی (جستجو جهت منابع انسانی بابت پست های موجود)، استخدام و هزینه گزینش و ...

ب) هزینه آموزش:

این هزینه ها جهت آموزش ها و آشنایی فرد با سازمان و هزینه های تخصصی آموزشی بابت قرار گرفتن افراد و پست هایی که مورد نیاز سازمان هستند.

ج) هزینه انتقال و خروج:

بابت هزینه های انتقال و اخراج (پرداخت سنوات)

د) سایر هزینه ها

شامل هزینه هایی که یک منبع یا منابع انسانی برای یک سازمان ایجاد می گردد.

روش های انعکاس سرمایه گذاری درمنابع انسانی

طبق دو روش می توان سرمایه گذاری درمنابع انسانی را در گزارش های مالی سالانه شرکت در نظر گرفت:

الف- گزارش به صورت دارایی نامشهود

ب- گزارش به صورت دارایی مشهود

الف) در این روش منابع سرمایه ای توسط سازمان ها به صورت دارایی نامشهود در نظر گرفته می شود.

ب)طبق این روش مبالغ عمده ای صرف دارایی نامشهود می گردد که باید به صورت جداگانه ارائه شود. این روش در شرکت هایی که از طریق ادغام یا خرید مبالغ هنگفتی را صرف سرقفلی کرده اند کاربرد دارد.(کودوانی و تیواری ،2007)

دلایل و ضرورت توسعه منابع انسانی

1. به منظور نشان دادن تغییراتی که در منابع انسانی رخ میدهد

2. به منظور پی بردن به بهره وری سرمایه گذاری در این منابع

3. کمک به مدیران جهت برنامه ریزی و کنترل موثر منابع انسانی

4. جذب، رشد و بهبود حفظ و نگهداری منابع انسانی

5. تصمیم گیری مدیریت در مورد هزینه و ارزش افراد.

چالش های حسابداری منابع انسانی

1. برخی معتقدند انسانها قبل تملک نیستند و نباید به عنوان دارایی تلقی گردند و مستهلک شوند در پاسخ به طرفداران این ایده باید گفت که آنچه در حسابداری منابع انسانی برای دارایی تلقی نمودن مورد بحث قرار می گیرد خدمات متصور و مورد انتظار و انتفاع آتی از منابع انسانی است نه خود انسان.

2. برخی معتقدند در مورد منافع آتی و خدمات مورد انتظار از نیروی انسانی و نیز برآورد عمر مفید این منابع و تعیین دوره منافع آتی سرمایه گذاری در این منابع عدم اطمینان وجود دارد. و گاهاً معتقدند که ارزش کلی خدمات نیروی انسانی در هر دوره مالی کاملاً برابربا هزینه ای است که در همان دوره برای این منظور صرف می شود و بنابر اصل محافظه کاریبا سرمایه گذاری در منابع انسانی باید به عنوان هزینه در گزارشات منظور شود نه بعنوان دارایی. در پاسخ باید گفت اگر چه این ادعا معتبر و قبول است اما رعایت اصل تطابق درآمد با هزینه نباید فدای اصل محافظه کاری گردد.

3. برخی معتقدند که درسیستم حسابداری سنتی بهای تمام شده منابع انسانی هزینه تلقی می گردد انتقاد از این موضوع یکی از عوامل رشد و توسعه حسابداری منابع انسانی به شمار می آید.

4. عدم امکان تفکیک میان بهای تمام شده منابع انسانی و هزینه های مربوط به این منابع در سیستم های حسابداری سنتی

5. امروزه هدف شرکتها تنها کسب سود نیست بلکه پذیرش مسئولیتها اجتماعی نیز یکی دیگر از اهداف مهم شرکتها است.(منزیس[[10]](#footnote-10) ،2003)

در اقتصاد دانش محور،به دانش و سرمایه ی فکری به عنوان عوامل اصلی تولید ثروت در مقایسه با سایر دارایی های مشهود و فیزیکی جایگاه مهمتری اختصاص می یابد.

 در اين طبقه‌بندي منظور از سرمايه انساني دانش فردي كاركنان يك سازمان مي‌باشد. منظور از سرمايه ساختاري نيز كليه­ی داراييهاي غيرانساني و يا قابليتهاي سازماني[[11]](#footnote-11) است كه براي تامين نيازهاي سازمانی مورد استفاده قرار مي‌گيرد. در طبقه‌‌بندي اوليه، بونيتس تنها بر سرمايه مشتري تاكيد داشت. بدين معني كه محيط پيراموني يك سازمان را تنها در مشتريان سازمان و چگونگي روابط با آنها جستجو مي‌كرد. در طبقه‌بندي سال 2000 وي از سرمايه ارتباطي به جاي سرمايه مشتري نام برد. منظور از سرمايه ارتباطي كليه­ی دانش موجود در روابط يك سازمان با محيط پيرامون خود شامل مشتريان، عرضه‌كنندگان، سهامداران، دولت، مجامع علمي و اطلاع‌رساني و... است. با اين وجود وي بر اين نكته تاكيد مي‌كند كه مهمترين جزء از اجزاء سرمايه ارتباطي، روابط با مشتريان است. بونيتس مالكيت معنوي را آن قسمت از داراييهاي نامشهود مي‌داند كه بر اساس قانون، مورد حمايت و شناسايي قرار گرفته است. از آن جمله مي‌توان به حق انتشار، حق اختراع و حق امتياز اشاره كرد.

بونيتس معتقد است كه در ميان اجزاء سرمايه فكري، سرمايه انساني نقش اساسی را ايفا مي‌كند. وي بر وجود مجموعه‌اي از روابط متقابل ميان اجزاء سرمايه­ فكري تاكيد مي‌كند. به عقيده­ی بونيتس تمامي اجزاء سرمايه فكري صرف­نظر از ميزان اهميت آنها، زماني منجر به دستيابي سازمان به اهداف خود مي‌شوند كه به طور هماهنگ و متناسب داراي تعامل با يكديگر باشند. به عنوان مثال، اگر يك سازمان از نظر سرمايه انساني در وضعیت مناسبي باشد ولي سرمايه ساختاري آن متعالی نباشد، نمي‌توان انتظار داشت كه سرمايه انساني سازمان به صورت بهینه مورد بهره‌برداري قرار گيرد و به موازات همین نقیصه، بهره­برداری از سرمايه ارتباطي نيز دچار مشكلات عديده‌اي مي‌شود.

## 2-4- پیشینه تحقیق

### 2-4-1- تحقيقات خارجی

 برامت[[12]](#footnote-12) (1971) در يك مطالعه موردي، به عنوان نخستين پژوهش كاربردي،نسبت به اندازه گيري اطلاعات

ارزش گذاري منابع انساني كمپاني باري[[13]](#footnote-13)،اقدام نمود. نتايج مطالعه وي نشان داد كه با تمركز برروند به خدمت

گماردن، آموزش و توسعه كاركنان،شركت باري قادر است تا ارزيابي بهتري از كاركنان و مديران خود انجام دهد. همچنين سيستم حسابداري منابع انساني، شركت را قادر ساخت تا تصميمات بهتري در رابطه با كاهش نيروي انساني و گردش مشاغل سازماني اتخاذ شود.

كاتس[[14]](#footnote-14) (1972)، در پژوهشي با عنوان " حسابداري منابع انسا ني: يك تجزيه و تحليل انتقادي "، ارزش گذاري منابع انساني شركت ها را بررسي نمود و ضمن مرور مدل هاي اندازه گيري لو و شوارتز(1971) و مورس (1972) به بررسي مشكلات نظري اين مدل ها پرداخت و در نهايت اجراي عملي اين مدل ها براي شركت ها را به چالش كشيد. نتايج اين پژوهش حاكي از آن بود كه مدل هاي حسابداري منابع انساني، كه تا زمان پژوهش وي معرفي شده بود، مقبوليت عام پيدا نكرده اند و لذا متخصصان حرفه تمايلي به استفاده از اين مدل ها ندارند.

سنگلادجي (1975)، در پژوهشي با عنوان بررسي تئوريكي و تجربي حسابداري منابع انساني به مطالعه و

تحليل مدل هاي اندازه گيري و ارزش گذاري حسابداري منابع انساني فلم هولت (1971)، مورس[[15]](#footnote-15) (1972)،

لو و شوارتز[[16]](#footnote-16) (1971) و بها ي تمام شده تحصيل جهت توسعه مدلي ديگر با كمبودها و نقص هاي كمتر پرداخت. نتايج پژوهش وي نشان داد كه اطلاعات منابع انساني در قالب پولي به وسيله هر يك از مدل هاي پيشنهادي، به ميزان اندكي درتصميمات سرماي ه گذاري مفيد بوده است ، و پاسخ دهندگان براي گزارشگري منابع انساني به ترتيب ارائه اطلاعات در يك صورت مكمل، در ياداشت هاي پيوست و در متن صورت هاي مالي را ترجيح دادند.

فلم هولتز[[17]](#footnote-17) (1976)، مطالعه اي درخصوص "تاثير اطلاعات حسابداري منابع انساني در ارزيابي تصميم گيري مديريت"را دنبال نموده، اقدام به انجام يك آزمايش تجربي، در كاربرد سيستم برنامه هاي كامپيوتري مرتبط با منابع انساني، نمود. براي اين كار از كاركنان فناوري اطلاعات خواست تا كاربرد اطلاعات پولي و غيرپولي(مهارت ها، رو ش ارزشيابي عملكرد و ارزيابي توان بالقوه كاركنان) را براي يك كار مشخص تعيين نمايند. لذا هر يك از كاركنان را به اطلاعات پولي و غيرپولي حسابداري منابع انساني مجهز نمود. بر خلاف انتظار وي، اطلاعات غيرپولي نشان دادند كه بر روي تصميمات متخذه تأثير زيادي داشته اند و اطلاعات پولي تأثير با اهميتي نداشته است.

جوهانسون وهولمگرن[[18]](#footnote-18) (1998) ، مطالعه اي در زمينه " ارتباط حسابداري منابع انساني و مفاهيم سيستم ارزيابي متوازن" انجام داده اند ، كه در آن بهاهميت حسابداري منابع انساني در ارزيابي عملكرد و تهيه نقشه استراتژي و كارت امتيازي پرداخته شده است. نتايج مطالعه آنها نشان داد كه كاربرد هزينه يابي منابع انساني در سازه هاي سيستم ارزيابي متوازن خصوصاً سازه رشد و يادگيري كاركنان با اهميت است.

بولين[[19]](#footnote-19) و همكارانش(2000) در مورد ارتباط حسابداري منابع انساني و مفاهيم سيستم ارزيابي متوازن مقاله اي نظري ارائه نموده اند. آنها نتيجه گرفتند كه به كارگيري معيارهاي حسابداري منابع انساني در ارزيابي سازه رشد و يادگيري و موفقيت بلند مدت شركت ها تاثير با اهميتي دارد .

تورنر[[20]](#footnote-20) (2000)، در مورد ارتباط موثر اطلاعات حسابداري منابع انساني سازمان بر سازه رشد و يادگيري مقاله اي نظري ارائه نموده است. وي نتيجه گرفت كه اطلاعات حسابداري منابع انساني در امكان نظارت بر عملكرد كاركنان و ارزيابي و پرورش منابع انساني توسط مديران مؤثر است .

استرووال[[21]](#footnote-21) (2001)، در پژوهشي با عنوان " مفاهيمي براي تئوري و عمل در حسابداري منابع انساني " معايب سيستم هاي سنتي حسابداري و اهميت گزارشگري اطلاعات حسابداري منابع انسانی شركت ها، را ذكر نمود. نتايج پژوهش وی نشان داد كه درك دانش گرو ه های متقاضي اطلاعات حسابداري منابع انسانی در معرفی مدل های ارزش گذاري منابع انساني، تاكنون رشد مناسبی نداشته است و خواستار تحول در زمينه فرصت های آموزشي در حوزه منابع انساني شد.

فلام هولتز و دیگران(2002)، حسابداری منابع انسانی کوششی است برای شناسایی و گزارش سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی که انتظار می‌رود منافعی مازاد بر منافع عادی در آینده برای شرکت ایجاد کنند. بر اساس این تعریف، نیروی انسانی هر سازمانی، زمانی باید به‌عنوان دارایی در متن صورتهای مالی گزارش شوند که انتظار رود می‌توانند موجب افزایش سوداوری آینده شرکت از طریق بهبود تولید و ارائه کالاها و خدمات شوند.

انجمن حسابداران رسمی امریکا (AICPA, 1983) حسابداری منابع انسانی را بدین‌گونه تعریف کرده است: “حسابداری منابع انسانی فرایند شناسایی و اندازه‌گیری داده‌های مربوط به نیروی انسانی شرکتها و تبادل این اطلاعات با بخشهای ذینفع به‌منظور کمک به تصمیمهای استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی سازمان است." سرمایه انسانی را می‌توان دانش اکتسابی اشخاص تعریف کرد که در طول حیات خویش به‌دست می‌آورند و از آن در تولید و ارائه کالا و خدمات بهتر، استفاده می‌کنند(آفونیا ، 2007).

ورما و دو[[22]](#footnote-22) (2008)، در پژوهشي با عنوان "ارزش گذاري منابع انسانی"، از رويكردهاي جاري اندازه گيري و پيشرفت هاي مورد انتظار براي مشخص نمودن ميزان پذيرش مدل هاي ارزش گذاري منابع انسانی استفاده نمودند. در اين پژوهش، از پرسشنامه برای نمونه ای شامل 370 شركت آمريكايی استفاده شد. نتايج پژوهش

آنان نشان داد كه اكثر شركت ها اين مدل ها را درك كرده، لحاظ اطلاعات منابع انساني در تصمیم گيري را حياتي مي دانند .

ديم[[23]](#footnote-23) (2009)، ، به بررسي ارتباط فرهنگ سا زماني و كاربرد عملي معيارهاي مهمي براي ارزيابي عملكرد سازمان هاي دولتي پرداخته است. نتايج ناشي از تجزيه و تحليل آماري اين پژوهش نشان داد كه مهمترين معيارهايي كه سازمان هاي دولتي براي ارزيابي عملكرد بخش هاي مختلف استفاده مي كنند ،عبارتند از: 1 (يادگيري كاركنان؛2)يادگيري سازماني؛ 3)ثبات كاركنان؛ 4)رضايت كاركنان و 5)ديدگاه مثبت نسبت به كاركنان .

### 2-4-2- تحقيقات داخلي

 اعتمادي و شهرياري (1375)،" تأثير اطلاعات حسابداري منابع انساني بر رفتار استفاد ه كنندگان اطلاعات در ايران" را به صورت توصيفي – تحليلي بررسي نمودند. آنها به اين نتيجه رسيدند كه ارائه اطلاعات حسابداري منابع انساني در يادداشت ها ي پيوست صورت هاي مالي و گزارش هاي حسابداري بيشترين تأثير را بر رفتار مديران ، سرمايه گذاران ، تحليلگران و اعتبار دهندگان دارد .

خاني(1376)، بررسي" تاثير ارائه اطلاعات حسابداري منابع انساني در عملكرد مديريت و از ديدگاه مديران با سابقه سازمان هاي دولتي در ايران " را بررسي نمود. نتايج پژوهش وي نشان مي دهد كه ارائه اطلاعات حسابداري منابع انساني بر پنج مرحله عمل كنترل و برنامه ريزي مديريت ؛ يعني مرحله شناسا يي و تعريف مسائل، مرحله پژوهش براي راه حل هاي مختلف، مرحله ارزيابي راه حل هاي مختلف، مرحله انتخاب از ميان راه حل هاي ارزيابي شده و مرحله گزارش بر مبناي اقدامات انجام شده و نتايج حاصله، تاثير معني داري)از نظر آماري) دارد .

شيباني(1377)، در پژوهشي با عنوان"بررسي تحليلي امكان (قابليت) اعمال روش هاي ارزشيابي حسابداري منابع انساني" به امكان سنجي و چگونگي گسترش كاربرد روش هاي معتبر و با اطمينان براي اندازه گيري ارزش منابع انساني در ايران پرداخت. نتايج پژوهش نشان داد امكان اجراي مدل هايي از حسابداري منابع انساني، كه ارزش يكايك كاركنان براي شركت را مشخص مي كند، بسيار پر هزينه و عملاً غيرممكن است و تنها مي توان از مدل بهاي تمام شده تحصيل براي هزينه يابي منابع انساني شركت ها استفاده كرد.

حسن قربان (1379)، تحقيقي پيرامون " ارزيابي تأثير اجراي سيستم اطلاعات حسابداري منابع انساني بر تصمیم گيري هاي مديران و سرمايه گذاران" را دنبال نمود. وي به اين نتيجه رسيد كه ارائه اطلاعا ت مذكور در گزار شهاي حسابداري بيشترين تأثير را بر رفتار مديران و سرمايه گذاران دارد.

استاد هاشمي (1384)،" بررسي تحليلي اعمال مدل هاي حسابداري منابع انساني با تأكيد بر مدل هاي انتخابي در شركت هاي پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" را به صورت توصيفي- تحليلي مطالعه نمود. تجزيه و تحليل اطلاعات حاصله نشان مي دهد. كه امكان به كارگيري روش هاي مذكور از منظراعضاي مورد مطالعه، در حد كم تا متوسط ارزيابي شده و از بين مدل هاي موجود، مدل بهاي تمام شده تحصيل به عنوان بهترين مدل قابل اعمال انتخاب مي گردد.

غلامي (1385)، به " بررسي موانع و مشكلات پياده سازي حسابداري منابع انساني در ايران"پرداخت. در اين پژوهش، ميزان آگاهي استفاده كنندگان از اطلاعات مالي، تهيه كنندگان اين اطلاعات، مجامع حرفه اي و دانشگاهي رشته حسابداري از موضوع حسابداري منابع انساني بررسي گرديد. نتايج پژوهش نشان داد كه علت اساسي عدم پياده سازي حسابداري منابع انساني ، در اير ان عدم آگاهي استفاده كنندگان و حسابداران كشور بوده است و دانشگاه ها و مجامع حرفه اي نيز در جهت معرفي آن اقدامات مؤثري انجام نداد ه اند .

نمازی و جامعی (1387) به بررسی "نقش اطلاعات حسابداری (هزینه یابی) منابع انسانی روی سازه های سیستم ارزیابی متوازن شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران " پرداختند ونتایج آن بشرح زیر می باشد:

اطلاعات حسابداری(هزینه یابی)منابع انسانی در واقع کاربرد مفاهیم سیستم اطلاعات حسابداری در محدوده مدیریت نیروی انسانی است. این حسابداری معیار سنجش و هزینه یابی نیروی انسانی به عنوان منابع اصلی هر موسسه است. از این رو، هدف از این مقاله بررسی نقش اطلاعات حسابداری(هزینه یابی) منابع نیروی انسانی روی سازه های سیستم ارزیابی متوازن شرکت های بورس اوراق بهادار تهران است. دوره زمانی مورد مطالعه سال های 1383 تا 1387 و نمونه انتخابی شامل 96 شرکت است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های این پژوهش با استفاده از « رگرسیون جزئی»، حاکی از این است که بین حسابداری(هزینه یابی)منابع انسانی و سازه های سیستم ارزیابی متوازن (با لحاظ اندازه و نوع شرکت، تحصیلات و تجربه مدیران منابع انسانی) هم در سطح کلیه شرکت ها و هم در سطح شاخص ها، رابطه مثبت معنی داری وجود دارد. افزون بر این، به طور کلی، یافته های پژوهش در سطح شاخص ها بیانگر تاثیر مثبت اندازه و نوع شرکت بر رابطه حسابداری(هزینه یابی)منابع انسانی و شاخص های سازه مالی(سودخالص، مدیریت هزینه ها و درآمدکل)، سازه مشتری (برگشت کالای فروش رفته و خدمات پس از فروش) و سازه فرآیندهای داخلی (مطالبات سوخت شده و هزینه تعمیر و نگهداری) است. همچنین اندازه، نوع شرکت، تحصیلات و تجربه مدیران بر رابطه حسابداری(هزینه یابی)منابع انسانی و شاخص های سازه رشد و یادگیری (کیفیت شغلی، توانمندسازی، رضایت شغلی و بهبود آموزش کارکنان) تاثیر مثبت دارد.

الماسی و سپهبان (88) به بررسی " بررسی رابطه سرمایه گذاری در نیروی انسانی و سرمایه گذاری فیزیکی با رشد اقتصادی ایران طی دوره 1384-1350" پرداختند و نتایج آن بشرح زیر می باشد:

بیشتر اقتصاددانان بر تشکیل سرمایه فیزیکی و سرمایه انسانی به عنوان عوامل اصلی تعیین کننده رشد و توسعه اقتصادی تاکید دارند. در نظریه های جدید رشد بر نقش سرمایه انسانی بر رشد اقتصادی تاکید بیشتری می شود و نیروی انسانی آموزش دیده و اندیشه و تفکر او در توسعه و گسترش فناوریهای تولید به عنوان پایه و محور اساسی پیشرفت و رشد اقتصادی معرفی می شود. در واقع، می توان گفت که سرمایه های فیزیکی فقط زمانی بیشتر مولد خواهند شد که کشور دارای مقادیر لازم سرمایه انسانی باشد. در مقاله حاضر با توجه به ارتباط نزدیک میان سرمایه گذاری در نیروی انسانی و سرمایه گذاری فیزیکی و رشد اقتصادی، رابطه این متغیرها طی دوره 1384-1350 با استفاده از رابطه علیت گرنجری استاندارد و مدل تصحیح خطا بررسی شده است. بر اساس رابطه علیت گرنجری استاندارد یک رابطه علیت یک طرفه از سرمایه فیزیکی به رشد اقتصادی و یک رابطه علیت گرنجری دو طرفه میان سرمایه انسانی و رشد اقتصادی وجود دارد. نتایج آزمون علیت گرنجری کوتاه مدت و بلندمدت با استفاده از مدل تصحیح خطا نشان می دهد که در کوتاه مدت و بلند مدت یک رابطه علیت گرنجری دو طرفه میان رشد اقتصادی و سرمایه انسانی، یک رابطه علیت گرنجری یک طرفه از سرمایه فیزیکی به سرمایه انسانی و همچنین، یک رابطه علیت گرنجری یک طرفه از سرمایه فیزیکی به رشد اقتصادی وجود دارد. بنابراین، با تربیت افزون تر نیروی انسانی می توان موجبات افزایش عرضه نیروی کار متخصص، محقق و کارآفرین را فراهم آورد. قطعا این نیروی کار متخصص و آموزش دیده می تواند از طریق نوآوریها و به کارگیری بهینه امکانات مادی و مالی کشور موجبات رشد اقتصادی سریع تر جامعه را فراهم سازد.

طالب نیا و قربانی (1389) به بررسی " امکان سنجی بکارگیري مدل هاي ارزشگذاري منابع انسانی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران " پرداختند و نتایج آن به شرح زیر می باشد :

"در این پژوهش امکان سنجی بکارگیري مدل بهاي تمام شده تاریخی و مدل ارزش اقتصادي در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار می گیرد. هدف از این تحقیق آنست که از طریق مدل هاي مذکور، با کمی کردن ارزش منابع انسانی ، بتوان آنها را اندازه گیري و به عنوان دارایی گزارش نمود. تحقیق حاضر،تحقیقی نظري از نوع توصیفی می باشد که در آن از پرسشنامه جهت جمع آوري اطلاعات استفاده شده است. جامعه آماري تحقیق، افرادي هستند که داراي مدرك دکتري یا کارشناسی ارشد حسابداري می باشند و روش نمونه گیري نیز از نوع تصادفی ساده بوده است. نتایج بدست آمده از تحقیق بیانگر این است که بکارگیري مدل هاي مزبور براي اندازه گیري ارزش منابع انسانی امکان پذیر بوده و براین اساس با کمی کردن ارزش خدمات ارائه شده توسط منابع انسانی بر مبناي معیارهاي پولی، می توان آنها را به عنوان دارایی شناسایی وگزارش نمود."

پورمیری (1391)، به بررسی " محاسبه سهم نيروي كار و سرمايه هاي فيزيكي، انساني وتحقيق وتوسعه در رشد اقتصادي ايران ( 1386-)1353" پرداخت و نتایج آن بشرح زیر می باشد :

مطالعات جديد رشد نشان داده اند كه عوامل دروني يك اقتصاد مانند سرمايه انساني و تحقيق و توسعه مي توانددر كنار سرمايه فيزيكي و تكنولوژي رشد اقتصادي را تحت تاثير قرار دهد. هدف اين تحقيق محاسبه سهمعواملي مانند سرمايه انساني، تحقيق و توسعه، نيروي كار ساده و سرمايه فيزيكي در رشد توليد ناخالص داخلي1353 است. در اين مطالعه از مدل رشد سولو گسترش يافته 1 استفاده شده است. ايران در طول سال هاي 86 اطلاعات مربوط به رشد توليد ناخالص داخلي، جمعيت فعال، سرمايه فيزيكي، بودجه تحقيقاتي دولت و مخارج مصرفي دولت در بخش آموزش و پرورش از آمارهاي سري زماني بانك مركزي ايران، مركز آمار ايران وقوانين بودجه كشور به دست آمده است. براي محاسبه از نرم افزارEviews استفاده شده است. نتايج نشان داد كه تاثير نيروي كار ساده، سرمايه فيزيكي، سرمايه انساني و تحقيق و توسعه بر رشد توليد ناخالص داخلي ايران به ترتيب 55و28/3و13/7و3درصدبوده است. نتايج تحقيقات ديگردر مقايسه با ايران نشان مي دهد، دركشورهاي توسعه يافته تاثير نيروي كار ساده كمتر ولي تاثير سرمايه انساني و تحقيق و توسعه بيشتر بوده است.

## فهرست منابع

1. ابطحی، س ح. (1377). مدیریت منابع انسانی - انتشارات دانشگاه پیام نور - چاپ پنجم.
2. احمدپور، ا، و سليمي، ا. (1386). تاثير صنعت و اندازه شركت بر ساختار سرمايه شركت هاي پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). مجله علوم اجتماعي و انساني دانشگاه شیراز)
3. ال دفت، ریچارد. (1374). تئوری سازمان و طراحی ساختار - ترجمه علی پارسائیان و سیدمحمد اعرابی - شرکت چاپ و نشر بازرگانی وابسته به موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی - چاپ اول.
4. الماسی ، م، و سپهبان ق.ا (1388)"بررسي رابطه سرمايه گذاري در نيروي انساني و سرمايه گذاري فيزيكي با رشد اقتصادي ايران طي دوره 1384-1350 " فصلنامه پژوهش و برنامه ريزي در آموزش عالي، سال پانزدهم، شماره 3 (پياپي 53)، پاييز 1388صص 157-186
5. الوانی، س م؛ زاهدی، ش؛ فقیهی، ا.(1379). فرهنگ جامع مدیریت - انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی - چاپ دوم.
6. باقري، ق. (1384). بررسي رابطه ويژگي هاي وضع موجود (سوابق و تحصلات) مديران آموزشي آموزش و پرورش با ويژگي هاي مديريت كيفيت فراگير ، پايان نامه كارشناسي ارشد، دانشگاه تربيت معلم تهران.
7. بنیسون، م؛ کیسون، ج.(1375). برنامه ریزی نیـروی انسانی - ترجمه علیرضا جباری - نشر افکار - چاپ اول.
8. پورمیری ، م. (1391)؛" محاسبه سهم نيروي كار و سرمايه هاي فيزيكي، انساني وتحقيق وتوسعه در رشد اقتصادي ايران ( 1386-1353 )" [اولين همايش منطقه اي پژوهشها و راه كارهاي نوين در حسابداري و مديريت](http://www.civilica.com/Papers-NRSAM01%3D%D8%A7%D9%88%D9%84%DB%8C%D9%86-%D9%87%D9%85%D8%A7%DB%8C%D8%B4-%D9%85%D9%86%D8%B7%D9%82%D9%87-%D8%A7%DB%8C-%D9%BE%DA%98%D9%88%D9%87%D8%B4%D9%87%D8%A7-%D9%88-%D8%B1%D8%A7%D9%87-%DA%A9%D8%A7%D8%B1%D9%87%D8%A7%DB%8C-%D9%86%D9%88%DB%8C%D9%86-%D8%AF%D8%B1-%D8%AD%D8%B3%D8%A7%D8%A8%D8%AF%D8%A7%D8%B1%DB%8C-%D9%88-%D9%85%D8%AF%DB%8C%D8%B1%DB%8C%D8%AA.html).
9. تالانه، ع ر، و پوریانسب، ا.( 1373). حسابداری منابع انسانی. فصلنامه بررسي هاي حسابداري. سال دوم. شماره 36 :صفحه70-45
10. حسن قربان، ز.(1379). حسابداری منابع انسانی:روشهای اندازه گیری ارزش منابع انسانی.مجله حسابدار.شماره 120:صفحه 17-11
11. حسن قربان، ز.(1379). روشهای گزارشگری سرمایه گذاری منابع انسانی. مجله حسابدار. شماره121: صفحه 44-41
12. رحمانی، ع.( 1383). حسابداری رفتاری باگری سیگل.هلن، مارکونی. مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی صفحه 108-98
13. رضائیان، ع.(1374) - اصول مدیریت - سمت - چاپ ششم.
14. رضائیان، ع.(1377). - تجزیه و تحلیل و طراحی سیستم - سمت - چاپ دوم.
15. رهنمای رود پشتی، ف.(1387).حسابداری مدیریت راهبردی«مبتنی برمدیریت هزینه ارزش آفرین». انتشارات دانشگاه آزاد واحد علوم تحقیقات تهران.
16. رهنمای رود پشتی، ف، و صالحی، ا ک.(1389). مکاتب و تئوری های مالی و حسابداری. انتشارات دانشگاه آزاد واحد تهران مرکزی.
17. زاهدی، ش ا.(1378). تجزیه تحلیل و طراحی سیستم ها - مبانی سیستم های اطلاعاتی مدیریت - انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی - چاپ دوم -.
18. سعادت، ا.(1376) - مدیریت منابع انسانی - سمت - چاپ دوم.
19. شیمون ال، د، و رندال اس، ش. (1377) - مدیریت امور کارکنان و منابع انسانی - ترجمه محمدعلی طوسی و محمد صائبی - مرکز آموزش مدیریت دولتی - چاپ سوم.
20. صائبی، م.(1378). جزوه درسی برنامه ریزی استراتژیک نیروی انسانی - مرکز آموزش مدیریت دولتی.
21. طبرسا، غ ع، و محمدي، ف.( 1387).حسابداري منابع انساني با رويكرد ارزش گذاري منابع انساني.مجله حسابدار.شماره 195:صفحه 35-26
22. عربي، خ. )1388(. بررسي اثر نوع صنعت بر عملكرد پس از واگذاري شركت هاي توليدي دولتي پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پايان نامه كارشناسي ارشد ، دانشگاه تربيت مدرس
23. غلامي، س ا. (1385). بررسي موانع پياده سازي حسابداري منابع انساني در ايران .پايان نامه كارشناسي ارشد، دانشگاه شهيد بهشتي.
24. کهن، گ. (1376). استراتژی تکنولوژی اطلاعاتی و توسعه ملی- فصلنامه مدیریت دولتی شماره 38.
25. لاودن، ک، و لاودن، ج.(1377). نظامهای اطلاعات مدیریت - ترجمه عبدالرضا رضایی نژاد - موسسه خدمات فرهنگی رسا - چاپ اول.
26. ممی زاده، ج.(1373). سیستم های اطلاعات مدیریت - فصلنامه مدیریت دولتی شماره 24.
27. میرسپاسی، ن.(\*\*\*\*). - مدیریت منابع انسانی و روابط کار - انتشارات شروین - چاپ چهارم.
28. نمازی، م.، جامعی،ر. (1389)."نقش اطلاعات حسابداري (هزينه يابي)منابع انساني روي سازه هاي سيستم ارزيابي متوازن شركت هاي پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" مجله پژوهش هاي حسابداري مالي سال دوم، شماره چهارم، شماره پياپي ( 6)، زمستان 1389
29. وادی زاده، ک.(1387). حسابداری منابع انسانی«تعیین ارزش پولی».دومين كنفرانس توانمندي سازي منابع انسانی.
30. Abeysekera I.( 2007). Accounting for Intellectual Assets and Liabilities, Journal of HRCA: Human Resource Costing and Accounting, Vol. 7, No. 3, pp. 7-14
31. Afiouni F.( 2007). Human Resource Management and Knowledge Management: a Road Map toward Improving Organizational Performance, Journal of American Academy of Business, Vol. 11, , No. 2, pp. 124-31
32. Ahmed، asif.(2010).human Resource Accounting (HRA): Techniques and Accounting Treatment.University of Dhaka - Department of Accounting & Information Systems
33. AICPA, Codification of Statement of Auditing Standard, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, (1983), (SAS47)
34. Batra G. S.(1996). Human Resource Auditing as a Tool of Human Resource Valuation: Interface and Emerging Practices, Managerial Auditing Journal,
35. Bozzolan S., P O’Regan. and F. Ricceri.(2006). Intellectual Capital Disclosure (ICD); a Comparison of Italy and the UK, Journal of HRCA: Human Resource Costing and Accounting, Vol. 10, No. 2, pp. 92-113
36. Coutts, R.J.(1972). Human Resource Accounting: A Critical Analysis*. Ph.D. Dissertation*, The University of Alberta.
37. Deo Kodwani Amitabh & Ravindra Tiwari(2007). Human Resource Accounting-a New Dimension, Canadian Accounting Association,
38. Flamholtz Eric G. & Marial Bullen & Wei Hua.( 2002). Human Resource Accounting: a Historical Perspective and Future Implication, Management Decision.
39. Flamholtz Eric.(1999). Human Resource Accounting, Kluwer Academic Publisher,
40. Jasrotia Punita.( 2002). The Need for Human Resource Accounting, Journal of Human Resource Costing & Accounting,
41. Flamholtz,E.G. (1976). The Impact of Human Resource Valuation on Management Decisions: A Laboratory Experimen*t. Accounting, Organization and Society*,1,153-165.
42. Johanson, UIF. and M .Holmgren. (1998). Human Resource Costing and Accounting and Balanced Scorecard: A Literature Survey of Experience with the Concepets. *Stockholm University,http://www.kantakji.com/fiqh/ Files/Accountancy*
43. Lev B. and A. Schwartz.(1971). On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements, The Accounting Review, January, , pp. 103-12
44. Likert R. and W.C Pyle.(1971). Human Resource Accounting, a Human Organizational Measurement Approach, Financial Analysts Journal, January-February, pp. 75-84
45. Likert R.(1967). The Human Organization, Its Management and Values, McGraw-Hill, Tokyo, pp. 146-55
46. Theeke Herman and John B. Mitchell.(2008). Financial Implications of Accounting for Human Resources Using a Liability Model, Journal of Human Resource Costing & Accounting,
47. Toulson Paul K, Dewe Philip.(2004). HR Accounting as a Measurement Tool, Human Resource Management Journal, 14(2), pp. 75-90
48. Verma, S. and P. Dewe . (2008) . Valuing Human Resource , *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 12(2), 102-123.
1. knowledge [↑](#footnote-ref-1)
2. Information [↑](#footnote-ref-2)
3. Intangible Assets [↑](#footnote-ref-3)
4. 1. Organizational Culture2. [↑](#footnote-ref-4)
5. Organizational Processes [↑](#footnote-ref-5)
6. . Leadership Style [↑](#footnote-ref-6)
7. Hedson [↑](#footnote-ref-7)
8. Waxler [↑](#footnote-ref-8)
9. Tiwari & Kodwani [↑](#footnote-ref-9)
10. Menzies [↑](#footnote-ref-10)
11. [↑](#footnote-ref-11)
12. Brummet [↑](#footnote-ref-12)
13. Barry Corporation [↑](#footnote-ref-13)
14. Coutts [↑](#footnote-ref-14)
15. Morse [↑](#footnote-ref-15)
16. Lev and Schwartz [↑](#footnote-ref-16)
17. Flamholtz [↑](#footnote-ref-17)
18. Johanson and Holmgren [↑](#footnote-ref-18)
19. . Bullen [↑](#footnote-ref-19)
20. Turner [↑](#footnote-ref-20)
21. Stovall [↑](#footnote-ref-21)
22. Verma and Due [↑](#footnote-ref-22)
23. Deem [↑](#footnote-ref-23)