

بررسی امکان سنجی بکارگیری مدل های ارزشگذاری منابع انسانی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

دکتر قدرت اله طالب نیا - عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
بهروز قربانی - کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد همدان

چکیده

در این پژوهش امکان سنجی بکارگیری مدل بهای تمام شده تاریخی و مدل ارزش اقتصادی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار می گیرد. هدف از این تحقیق آنست که از طریق مدل های مذکور، با کمی کردن ارزش منابع انسانی، بتوان آنها را اندازه گیری و به عنوان دارایی گزارش نمود. تحقیق حاضر، تحقیقی نظری از نوع توصیفی می باشد که در آن از پرسشنامه جهت جمع آوری اطلاعات استفاده شده است. جامعه آماری تحقیق، افرادی هستند که دارای مدرک دکتری یا کارشناسی ارشد حسابداری می باشند و روش نمونه گیری نیز از نوع تصادفی ساده بوده است. جهت تجزیه و تحلیل پاسخ سوالات پرسشنامه از مقیاس لیکرت و برای آزمون فرضیه ها نیز از روش آماری t (استیودنت) و مدل رگرسیونی استفاده شده است. نتایج بدست آمده از تحقیق بیانگر این است که بکارگیری مدل های مزبور برای اندازه گیری ارزش منابع انسانی امکان پذیر بوده و براین اساس با کمی کردن ارزش خدمات ارائه شده توسط منابع انسانی بر مبنای معیارهای پولی، می توان آنها را به عنوان دارایی شناسایی و گزارش نمود.

واژه های کلیدی: حسابداری منابع انسانی، ارزشگذاری منابع انسانی، مدل بهای تمام شده تاریخی، مدل ارزش اقتصادی، داراییهای انسانی.

مقدمه

تحولات اقتصادی دوران حاضر که باعث تجدید نظر در نگرش به سطح وقوع اشتغال نیروی انسانی شده است خلق ثروت و ایجاد ارزش افزوده را ضامن بقاء سازمان های نوین می داند. موفقیت این سازمان ها در گرو استفاده مؤثر از منابع انسانی که در مقایسه با سایر منابع سازمان ممتازتر و دارای ماهیت پویا، زنده و مستقل هستند می باشد. بنابراین ضروری است مکانیزمی قانونمند جهت اندازه گیری و ثبت حساب ثروت نیروی انسانی شناسایی گردد تا به کمک آن بتوان ارزش منابع انسانی را با سایر منابع مؤسسه در قالب زبان تجاری یعنی حسابداری مقایسه و گزارشگری نمود [9]. حسابداری منابع انسانی پاسخ مناسبی به این نیاز سازمانها می باشد. سیستم های فعلی حسابداری بر پایه ساختار اقتصاد مبتنی بر سرمایه های فیزیکی و مالی هستند و منابع فیزیکی (ساختمان، تاسیسات، ماشین آلات، تجهیزات و...)، منابع مالی (وجه نقد، حساب های دریافتی و سرمایه گذاری ها و...) و منابع فنی و حاصل از مالکیت (حق اختراع، علائم تجاری، سر قفلی و...) سازمانها را گزارش می کنند اما کماکان نمی توانند اطلاعات زیادی درباره مخارج و ارزشهای یکی از بزرگترین و مهمترین منابع آنها یعنی منابع انسانی گزارش نمایند. در حالی که سازمان ها به طور فزاینده ای نیاز به اطلاعات درباره منابع انسانی خود دارند [13]. حسابداری منابع انسانی را می توان تلفیقی از دو حوزه حسابداری و مدیریت منابع انسانی دانست و شامل کاربرد مفاهیم و روش های حسابداری در محدوده مدیریت منابع انسانی می باشد. به عبارت دیگر، حسابداری منابع انسانی، الگو و فن اندازه گیری است که می تواند اثرات عمیقی بر چگونگی اداره افراد در سازمان داشته باشد و می توان آن را تشخیص، کمی سازی و گزارش دهی، دانش، مهارت ها و توانایی های کارکنان سازمان دانست [15]. در این خصوص یکی از مباحث مهم برای مدیریت تمایز میان منابع انسانی و سایر منابع سازمان می باشد زیرا منابع انسانی عناصری با قابلیت یادگیری، تغییر پذیری، نوآوری، خلاقیت و امثالهم می باشند که اگر خوب مدیریت و هدایت شوند می توانند بقای طولانی مدت سازمان را تضمین نمایند [10].

بیان مسأله و اهمیت موضوع پژوهش

در عصر حاضر که رویکرد اصلی سازمان ها و شرکت ها دائما در حال تغییر است (حرکت از اقتصاد صنعتی به اقتصاد فراصنعتی) تمرکز اصلی بر دانش و اطلاعات برای بقا و سودآوری می باشد و سرمایه انسانی، هسته اصلی در این تحول محسوب می شود. بنابراین موفقیت بالقوه سازمان ها، بیشتر به توانایی های فکری که فراتر از دارایی های فیزیکی است بستگی دارد. از این رو سازمان ها باید توجه خاصی به بهبود و توسعه سرمایه فکری و سرمایه انسانی خود داشته باشند. متاسفانه حسابداری مالی و حسابداری مدیریت پاسخگوی این تغییر شرایط نیستند. به علاوه پارادایم های حسابداری و فناوری مرتبط با آنها برای محاسبه این انتقالات اقتصادی مفهوم سازی نشده اند و استفاده مستمر از ابزارهای سنجش فعلی که خلاف قاعده نتیجه داده اند متناسب با شرایط این عصر نمی باشد [16].

توماس کان محقق و اندیشمند در زمینه حسابداری منابع انسانی، پیشنهاد می کند افراد هر گروهی در یک مقطع زمانی، دارای پارادایمی مشترک هستند که می خواهند به مدل ها، ارزش ها، الگوها و نمادهای سازمانی مشترکی اعتقاد داشته باشند. بر طبق این تعریف، گروهی از محققان و متخصصان، که از حسابداری منابع انسانی و فرض کردن این منابع (انسانی) به عنوان دارایی، حمایت می کنند به طور یقین مبدا یک پارادایم هستند. اکثر نظریه پردازان نوین، معتقدند افراد در سازمان های خود، دارایی های ارزشمندی محسوب می شوند که باید اذعان کرد از دارایی های فیزیکی سازمان هم، مهم تر هستند و باید بر مبنای یک معیار مناسب اندازه گیری شوند. طبق نظر توماس کان پارادایم ها تغییر کرده و تحول می یابند، آنها به آرامی حرکت می کنند ولی در نهایت این تغییر رخ می دهد.

پارادایم پیشنهاد شده برای منابع انسانی، بر تعهد سازمان در قبال منابع انسانی یا افراد، زمانی که آنها را استخدام می کنند تمرکز دارد. این تاکید بر مدیریت توانایی های کارکنان است. چنین تمرکزی می تواند با در نظر گرفتن معیار های واقعی برای ارزشگذاری منابع انسانی و گزارش اطلاعات مالی مربوط به منابع انسانی، یک راه کاملا قابل قبول باشد.

آینده حسابداری منابع انسانی در جهت تغییر به سمت این پارادایم جدید تمرکز دارد [18]

[با این وجود اگر یکی از مهمترین ابداعات قرن حاضر را خلق سازمان های نوین بدانیم توفیق این سازمان ها در گرو استفاده مؤثر از منابع اعم از انسانی و غیر انسانی و همچنین

ترکیب درآمد و مخارج حاصل از آنها می باشد. در این صورت محور هر راهبرد و سیاست سازمانی، افراد سازمانها هستند. بنابراین موفقیت یا شکست یک سازمان بستگی کامل به چگونگی جذب، اندازه گیری و ثبت ارزش منابع انسانی آن دارد. مدیران تمام واحد های اقتصادی و نهاد های اجتماعی برای ارتقاء سطح عملکرد، به دنبال آن هستند تا با صرف هزینه های مالی، توان بالقوه منابع انسانی را بالفعل سازند و از طریق توسعه منابع انسانی موجب رشد، کارآیی و اثربخشی عملیات سازمان شوند. بنابراین تصمیم گیری در زمینه توسعه منابع انسانی، نیاز به اطلاعات مفید در خصوص این منابع دارد [3]. ارزیابی کارکرد و کارآیی منابع انسانی جهت رسیدن به بهره وری و سود آوری، یکی از اهداف مهم حسابداری منابع انسانی می باشد. حسابداری منابع انسانی، با ارائه اطلاعات در مورد معیارهای ارزیابی منابع انسانی از قبیل: نرخ غیبت، یادگیری، رضایت شغلی، نرخ بازگشت سرمایه انسانی، تعهد سازمانی، کارآیی و اثربخشی، هزینه های یادگیری و آموزش، ارزش افزوده هر کارمند، کارکرد منابع انسانی را در رسیدن سازمان به اهداف راهبردهای خود و بطور کلی بهره وری سازمانی، مشخص می کند و بدین ترتیب زمینه را جهت ارتقای آن فراهم می سازد [19]. سیستم حسابداری فعلی به عنوان یک سیستم اطلاعاتی و تأمین کننده نیازهای اطلاعاتی گروههای مختلف استفاده کننده، اطلاعات مالی مربوط به مهمترین سرمایه واحدهای اقتصادی یعنی نیروی انسانی را اندازه گیری و افشاء نمی نماید. از طرفی در کشورهای در حال توسعه به ویژه در کشور ما ایران، منابع انسانی ماهر و متخصص، جزء دارایی های نادری هستند که مدیریت تمامی واحدهای اقتصادی برای ارتقاء سطح کیفی و کمی عملکرد خود، در جستجوی آنها بوده و با صرف هزینه های گزاف سعی در آموزش آنها برای رسیدن به سطح مطلوب را دارند. لذا مدیران برای تصمیم گیری در زمینه برنامه های توسعه و اندازه گیری منابع انسانی با سؤالات زیر مواجه بوده و برای پاسخ به آنها، به اطلاعات مربوط و قابل اتکاء نیازمندند:

1) ارزش منابع انسانی چقدر است؟

2) چه میزان از مخارج آموزش و پرورش منابع انسانی باید به عنوان دارایی شناسایی شوند؟

3) چه میزان از منابع مالی صرف شده جهت منابع انسانی باید به عنوان هزینه فرصت از دست رفته شناسایی شوند؟ [7]. تحقیق حاضر، تلاشی در جهت فراهم نمودن مبانی عملی، جهت اندازه گیری ارزش منابع انسانی موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان یکی از مهم ترین مراجع حرفه ای که منابع انسانی نقش با اهمیتی را در آنها ایفا می کنند می باشد.

هدف پژوهش

یکی از اهداف مهم حسابداری منابع انسانی، کمی کردن ارزش اقتصادی افراد برای سازمان ها به منظور تامین اطلاعات مفید برای اتخاذ تصمیمات مدیریتی و مالی می باشد [11]. هدف اصلی این پژوهش بررسی امکان اجرای مدل بهای تمام شده تاریخی و مدل ارزش اقتصادی جهت ارزشگذاری منابع انسانی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد و از آنجا که افراد عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به دلیل فعالیت حرفه ای در مؤسسات خود نقش با اهمیتی را ایفا می نمایند لذا جزء دارایی های با اهمیت مؤسسات حسابرسی به شمار می روند که از طریق مدل های مذکور با کمی کردن ارزش آنها بر مبنای معیارهای پولی، می توان این منابع را به عنوان دارایی شناسایی و گزارش نمود.

مبانی نظری پژوهش

ارزش یک واحد تجاری تا حد زیادی مبتنی بر مفروضات درباره سرمایه معنوی (غیرمادی) آن می باشد و منابع انسانی یکی از عناصر پویا در چارچوب سرمایه معنوی است و به عنوان «مجموع قابلیت های فردی، دانش، مهارتها و تجربه کارکنان و مدیران یک مؤسسه» تعریف می شود. زمانی که افراد در مؤسسات یا شبکه هایی برای تبادل اطلاعات گردهم می آیند مجموع کل دانسته های آنها افزایش پیدا می کند. این وضعیت در مورد مؤسساتی که فعالیت های آنها ارائه خدمات می باشد بیشتر تجلی می یابد مانند شرکت های بزرگ پیمانکاری و مؤسسات حسابرسی که بر خلاف جریان اقتصاد سنتی، تولید ثروت را در گرو مدیریت دانش می دانند. بنابراین نیاز به یک سیستم حسابداری که ارزش منابع انسانی را در قالب واحد اندازه گیری پولی، شناسایی و گزارش نماید ضروری به نظر می رسد زیرا تا

کنون هیچ مبنای کمی دیگری به کار آیی حسابداری معرفی نشده است [12]. سیستم حسابداری فعلی (سنتی) اطلاعات نسبتاً کامل و جامعی در رابطه با منابع مادی و دارایی های فیزیکی ارائه می کند ولی راجع به منابع انسانی و ارزش اقتصادی آنها اطلاعات کاملی ارائه نمی دهد. سوال اساسی که در اینجا وجود دارد این است که مخارج منابع انسانی باید چگونه شناسایی و اندازه گیری شوند؟ و آیا سرمایه گذاری یک سازمان بر روی کارمندانش باید به عنوان هزینه دوره شناسایی شود یا به عنوان یک نوع دارایی، که منافع آتی سازمان را تامین می کند در نظر گرفته شود؟ کمیته حسابداری منابع انسانی وابسته به انجمن حسابداران آمریکا بیان می کند که منابع انسانی تفاوتی اساسی با سایر منابع دارد زیرا طریقه استفاده از منابع طبیعی و مالی دیگر را آسان می سازد. بنابراین نباید فقط از نقطه نظر یک منبع که در اختیار موسسه است مد نظر قرار گیرد بلکه باید به عنوان یک عامل اساسی که باعث افزایش کیفیت کالاها و خدمات تولیدی می شود مورد توجه قرار گیرد. حسابداری منابع انسانی دیدگاهی است جهت تحلیل نتایج تصمیم گیری ها (مانند اخراج و برکناری) بر سرمایه انسانی و تشریح نتایج بدست آمده برای مدیریت جهت اتخاذ تصمیمات مهم تجاری. بعد دیگر حسابداری منابع انسانی، استفاده از آن برای اندازه گیری مخارج و ارزش منابع انسانی است که در این صورت متخصصان منابع انسانی می توانند هزینه های اخراج و برکناری کارکنان را اندازه گیری کنند. نکته حایز اهمیت در این خصوص این نیست که شرکت نباید سیاست اخراج و برکناری را اتخاذ کند بلکه مدیریت باید تمامی هزینه ها و منافع این گونه تصمیمات را مد نظر قرار دهد [16].

در ارتباط با نحوه عمل حسابداری در مورد مخارج منابع انسانی، اگر به جای شناسایی دارایی، هزینه در صورت های مالی شناسایی گردد صورت سود و زیان و ترازنامه مخدوش خواهند شد و رقم سود خالص در صورت سود و زیان تحریف شده می باشد زیرا تمامی مخارج مربوط به جذب و توسعه منابع انسانی به جای شناسایی به عنوان مخارج سرمایه ای و استهلاک آن طی عمر خدمات مورد انتظار این منابع، به عنوان هزینه دوره ای که مخارج در آن رخ داده است شناسایی می شوند. از این رو بکارگیری شیوه هایی قابل اتکا و معتبر برای اندازه گیری مخارج منابع انسانی و شناسایی آنها به عنوان دارایی جهت

جلوگیری از تحریف سود، ضروری می باشد [8]. همچنین در ارتباط شناسایی منابع انسانی به عنوان دارایی، موضوع آن نیست که افراد و کارکنان به عنوان دارایی شناسایی شوند بلکه خدماتی که انتظار می رود توسط افراد ارائه شود دارایی را تشکیل می دهند که در این خصوص جهت شناسایی دارایی باید معیارهای اصلی شناخت نظیر: داشتن منافع بالقوه آتی، قابلیت اندازه گیری بر حسب واحد پولی، قابل تصاحب و قابل کنترل بودن توسط شخصیت حسابداری مد نظر قرار گیرند [17]. اندازه گیری ارزش منابع انسانی در قالب معیارهای پولی از طریق بکارگیری مدل های ارائه شده در این خصوص میسر می باشد که در این تحقیق دو مدل تقریباً عملی و پیشرفته بهای تمام شده تاریخی و ارزش اقتصادی مورد بررسی قرار گرفته اند که در زیر تشریح می گردند:

الف) مدل بهای تمام شده تاریخی: این مدل بر اساس اصل بهای تمام شده تاریخی بنا شده است. طبق این روش مخارج انجام شده برای کارکنان به طور مستقیم باعث افزایش ارزش خدمات آنها می گردد و ارزش منابع انسانی از طریق محاسبه بهای تمام شده تاریخی آنها محاسبه می گردد. بهای تمام شده تاریخی منابع انسانی را می توان به دو بخش مخارج جاری و سرمایه ای تفکیک نمود:

1) مخارج جاری: مبالغ پرداختی برای حقوق و مزایای مستمر کارکنان می باشد که در دوره وقوع، به حساب سود و زیان منظور می گردند.

2) مخارج سرمایه ای: مبالغ صرف شده برای استخدام، آموزش، آشنا کردن با محیط کار و کلیه مخارج اولیه انتقال و استقرار کارکنان در مشاغل مختلف می باشد که باید طی سال های خدمت با نرخی از پیش تعیین شده مستهلک گردد. ضمناً مخارج استخدام و آموزش یک فرد را می توان به دو جزء مستقیم و غیر مستقیم طبقه بندی نمود.

در صورتی که قبل از استفاده کامل از منابع انسانی به دلایلی از قبیل ترک خدمت، اخراج، باز خرید یا استعفا نتوان از خدمات منابع انسانی استفاده نمود مخارج انجام شده به عنوان زیان به حساب هزینه دوره منظور می گردد.

مزایای مدل بهای تمام شده تاریخی: این روش هماهنگ با اصول پذیرفته شده حسابداری و ویژگی عینی بودن اطلاعات حسابداری در آن لحاظ می شود که در این صورت، قابل قبول برای مراجع قانونی، حسابرسی و مالیاتی خواهد بود [6].

(ب) مدل ارزش اقتصادی: این روش مبتنی بر تئوری ارزش سرمایه است و توسط دو محقق به نامهای لو و شوارتز (1971) ارائه شده است. آنها استفاده از اقدامات جبرانی را به عنوان معیاری جهت تعیین ارزش فرد پیشنهاد نمودند و برای اندازه گیری ارزش فرد در سازمان، سودهای مورد انتظار ناشی از خدمات انسان را مبنای عمل قرار دادند. بنابراین ارزش یک فرد، ارزش فعلی سودهای باقیمانده ناشی از استخدام اوست. در این مدل ارزش منابع انسانی از طریق حقوق و مزایای پرداختی به کارکنان اندازه گیری می شود. البته قابل ذکر است که حقوق و دستمزد پرداختی به کارکنان، بهای استفاده از خدمات آنها برای یک زمان معین یا مقدار کار مشخص است ولی آنچه که در اینجا از اهمیت بالایی برخوردار است منافع است که از خدمات ارائه شده توسط هر فرد حاصل می شود. به عبارت بهتر ارزش اقتصادی منابع انسانی عبارت است از:

ارزش فعلی درآمد آتی مورد انتظار ناشی از استخدام فرد که در طول حیات خدمتی می تواند به شکل کل میزان عایدی مورد انتظار محاسبه گردد [16]. این مدل عوامل مهمی نظیر: در نظر گرفتن احتمال خروج فرد از سازمان به دلایلی غیر از مرگ یا بازنشستگی، تغییر نقش سازمانی افراد، تعیین نرخ واقعی تنزیل و درونی بودن برآوردها را در اندازه گیری ارزش منابع انسانی در نظر می گیرد [3]. الگوی ارزشگذاری در این مدل به شرح

زیر است:

$$E(V_t^*) = \sum_{t=1}^T P_t(t+1) \sum_{i=t}^t \frac{I_i}{(1+r)^{t-r}}$$

که در آن:

$E(V^*t)$ = ارزش مورد انتظار سرمایه ی انسانی فرد

$Pt(t) = t$ احتمال مرگ فرد در سن

Ii^* = درآمد سالیانه فرد تا زمان بازنشستگی و t سن فعلی فرد

سن بازنشستگی = T و نرخ تنزیل مختص فرد = r

پیشینه تحقیق

تحقیقات در مورد حسابداری منابع انسانی از سال 1960 آغاز و همگام با مکتب "مدیریت انسانی"، توسعه یافته است. محرک اصلی پیدایش حسابداری منابع انسانی، توجه به نیروی انسانی، روانشناسی سازمانی در مورد رهبری موثر و نظریه اقتصادی سرمایه انسانی بود. در ابتدا، تحقیقات در این زمینه به صورت بنیادی و غیر کاربردی بود اما در اوایل 1970، حسابداری منابع انسانی مورد توجه محققان و سازمان ها قرار گرفت و در بعضی سازمان های کوچک، به صورت عملی اجرا و از اطلاعات آن جهت تصمیم گیری ها استفاده می شد. تقریباً در اواسط دهه 1970، تحقیقات در این زمینه چه به صورت بنیادی و چه به صورت کاربردی رو به کاهش گذاشت که از دلایل آن می توان مواردی مانند: ایجاد مخالفت هایی جهت ارزشگذاری روی انسان، عدم توافق بر سر چگونگی اندازه گیری منابع انسانی در عمل، کمبود متخصصان، کم بودن الگوها و مواردی از این قبیل را نام برد. اما از سال 1980 مجدداً علاقه به حسابداری منابع انسانی ایجاد شد که علت آن را می توان به موارد زیر نسبت داد:

- مطرح شدن ژاپن به عنوان رقیبی سرسخت در عرصه تجارت جهانی (توجه به منابع انسانی).

- نوع اقتصاد قرن بیستم (خدماتی - فناوری و ناملموس به جای صنعتی و ملموس) که در آن مغز افزار و منابع انسانی بسیار مهم تلقی شدند.

- پی بردن به نقش منابع انسانی و یا به عبارتی نقش مدیریت منابع انسانی جهت رسیدن به بهره وری (منابع انسانی به عنوان بزرگترین منبع مزیت رقابتی) [15].

بدین ترتیب حسابداری منابع انسانی، تقریباً از اواخر قرن بیستم، جایگاه خاصی را در میان بسیاری از اندیشمندان و مدیران پیدا کرد و بسیاری از شرکت ها در سراسر جهان آن را به عنوان یک اصل اساسی پذیرفته و عملاً بکار گرفتند. به طور مثال در هند، دو شرکت بی اچ ای ال و اینفوسیس اندریلاینس ایناستریز از اوایل دهه آخر قرن بیستم، حسابداری منابع انسانی را به طور عملی بکار گرفتند و منابع انسانی را به عنوان دارایی در ترازنامه نشان

دادند (در حال حاضر به شرکت اینفوسیس از این بابت ارزش های بازاری بالایی را کسب می کند). همچنین وزارت تجارت و صنعت کشور دانمارک در سال 2000 همه شرکت های به ثبت رسیده در این کشور را ملزم به نشان دادن اطلاعات مشتریان، فرایند ها و سرمایه انسانی در گزارش های سالانه شان کرد و برای این کار حداقل پنج شاخص را برای هر کدام ارائه کرد، سپس از آنها خواست نتایج حاصل از سرمایه گذاری در منابع انسانی را با دو سال قبل مقایسه و گزارش های مفصلی در این باره ارائه نمایند [14]. در زیر به برخی از تحقیقات و مطالعات انجام شده در سایر کشورها اشاره می شود:

فلامهولتز (1976) در یک آزمون تجربی از حسابداران رسمی خواست تا از بین دو نفر، یکی را برای تصدی شغل انتخاب کنند. او سه نوع اطلاعات در اختیار حسابداران گذاشت: الف) اطلاعات سنتی در مورد عملکرد ب) اطلاعات غیر پولی در مورد حسابداری منابع انسانی ج) اطلاعات پولی در مورد حسابداری منابع انسانی. این اطلاعات درباره سه مورد الف و ب و ج به حسابداران عرضه شد و بر خلاف انتظار فلامهولتز، اطلاعات غیر پولی بر تصمیمات تأثیر داشت.

شوان (1976) تأثیر میزان هزینه های منابع انسانی در تصمیمات اتخاذ شده توسط بانکداران را مورد بررسی قرار داد. نتایج این تحقیق نشان داد که وارد کردن اطلاعات حسابداری منابع انسانی در گزارش های مالی منجر به اختلاف بسیار زیادی در پیش بینی سودخالص یک شرکت می شود.

در ابتدای سال 1967 یک گروه تحقیقاتی متشکل از رئیس لیکرت، آرلی برومت، ویلیام سی پایل و فلامهولتز پروژه ای برای تشریح مفاهیم حسابداری منابع انسانی در شرکت آر. جی. بری برای تعیین بهای تمام شده تاریخی منابع انسانی شروع و به پایان رساندند. نتایج این پروژه نشان داد که محاسبه ارزش منابع انسانی با استفاده از مدل بهای تمام شده تاریخی امکان پذیر است.

اوگان نیز یک مدل ارزیابی منابع انسانی را در شش دفتر عمده حسابرسی (CPA) ارائه و اجرا نمود و نتایج نشان داد اندازه گیری ارزش منابع انسانی با استفاده از مدل های مربوطه، منجر به دستیابی به سطح معقولی از ارزش این منابع می گردد.

در سال های گذشته تحقیقات اندکی در مورد حسابداری منابع انسانی در ایران انجام گرفته که بیشتر آنها در قالب تحقیقات دانشگاهی می باشند و هیچ نمونه ای از کاربرد حسابداری منابع انسانی به صورت عملی تا کنون گزارش نشده است [5]. برخی از تحقیقات در ایران عبارتند از:

حسن قربان (1373) تحقیقی در مورد حسابداری منابع انسانی در یک مؤسسه حسابرسی انجام داد. محقق در روش تجربی و با استفاده از الگوی ارزشیابی پاداشهای تصادفی به این نتیجه رسیده است که حسابداری منابع انسانی می تواند روشی را برای اندازه گیری پیشرفت مدیریت در قدردانی نسبت به ارزش کارکنان خود فراهم آورد [1].

شهریاری (1374) تحقیقی در مورد تأثیر اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران انجام داد. جامعه آماری این تحقیق مدرسین رشته حسابداری و دانشجویان دوره دکتری حسابداری در دانشگاههای شهر تهران بوده است و نتایج تحقیق نشان داد که ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی در یادداشت های همراه و گزارشهای مدیریت، بر رفتار استفاده کنندگان تأثیر معنی داری دارد و بیشترین تأثیر گذاری بر رفتار مدیران، سرمایه گذاران، کارکنان و اعتبار دهندگان بوده است [4].

ضمناً تا قبل از این تحقیق هیچ گونه پژوهشی در ایران در رابطه با امکان بکارگیری مدل های ارزشگذاری منابع انسانی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران گزارش نشده است.

پرسش های اصلی پژوهش

- 1) آیا مدل بهای تمام شده تاریخی جهت اندازه گیری ارزش منابع انسانی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران قابل اجرا می باشد؟
- 2) آیا مدل ارزش اقتصادی جهت اندازه گیری ارزش منابع انسانی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران قابل اجرا می باشد؟
- 3) آیا استقرار حسابداری منابع انسانی بر مبنای مدل بهای تمام شده تاریخی با ویژگیهای عینی بودن اطلاعات حسابداری، اتخاذ تصمیمات مناسب مدیریتی، تفکیک مخارج جاری

و سرمایه ای منابع انسانی، افزایش کارآیی و اثربخشی، افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری، قابل قبول بودن از سوی مراجع تدوین استاندارد رابطه معنادار دارد؟

4) آیا استقرار حسابداری منابع انسانی بر مبنای مدل ارزش اقتصادی با ویژگیهای اتخاذ تصمیمات مناسب مدیریتی، افزایش کارآیی و اثربخشی، افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معنادار دارد؟

فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: ارزشگذاری منابع انسانی از طریق اجرای مدل بهای تمام شده تاریخی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران امکان پذیر است.

فرضیه دوم: ارزشگذاری منابع انسانی از طریق اجرای مدل ارزش اقتصادی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران امکان پذیر است.

فرضیه سوم: استقرار حسابداری منابع انسانی بر مبنای مدل بهای تمام شده تاریخی با ویژگیهای عینی بودن اطلاعات حسابداری، اتخاذ تصمیمات مناسب مدیریتی، تفکیک مخارج جاری و سرمایه ای منابع انسانی، افزایش کارآیی و اثربخشی، افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری، قابل قبول بودن از سوی مراجع تدوین استاندارد رابطه معنادار دارد.

فرضیه چهارم: استقرار حسابداری منابع انسانی بر مبنای مدل ارزش اقتصادی با ویژگیهای اتخاذ تصمیمات مناسب مدیریتی، افزایش کارآیی و اثربخشی، افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معنادار دارد.

روش تحقیق

این پژوهش یک تحقیق نظری از نوع توصیفی می باشد که در آن جهت جمع آوری اطلاعات و ارزیابی مدل های مزبور، از پرسشنامه استفاده شده است. همچنین علت استفاده از پرسشنامه آنست که سیستم های فعلی حسابداری که در شرکت ها و سازمان ها مورد استفاده قرار می گیرند هیچ نوع اطلاعات کمی در رابطه با میزان مخارج انجام شده در مورد منابع انسانی ارائه نمی نمایند و به دلیل وجود این نوع محدودیت ها، از پرسشنامه استفاده شده است.

ابزار گردآوری اطلاعات

اطلاعات در این پژوهش به شرح زیر جمع آوری شده اند:

الف) روش کتابخانه ای: جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات موضوع، از منابع کتابخانه ای، مقالات، کتابهای مرتبط و نیز از شبکه جهانی اینترنت استفاده شده است.

ب) تحقیقات میدانی: که به منظور جمع آوری داده ها و اطلاعات برای تجزیه و تحلیل از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه نیز شامل 28 سؤال می باشد که در سه قسمت، طبقه بندی و متمایز شده اند.

فنون تجزیه و تحلیل اطلاعات

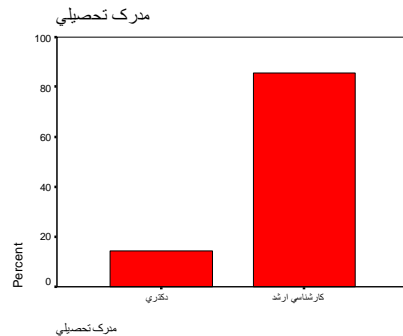
در این پژوهش از مقیاس لیکرت جهت بررسی پاسخ سوالات پرسشنامه و به منظور آزمون نرمال بودن توزیع پاسخ های مربوط به هر مدل از آزمون «کولموگوروف - اسمیرنوف» استفاده شده است که در صورت نرمال بودن توزیع پاسخ ها می توانیم از آزمون t (استیودنت) برای تجزیه و تحلیل فرضیه ها استفاده نماییم. همچنین از مدل رگرسیونی نیز جهت تجزیه و تحلیل فرضیه ها استفاده خواهد شد. همچنین سطح اطمینان جهت آزمون فرضیه ها کمینه «95%» می باشد یعنی در بررسی هر یک از فرضیه ها، حداکثر میزان خطا «5%» می باشد که در سطح خطای « $\alpha \leq 5\%$ » می توان اقدام به تایید فرضیه های پژوهش نمود و در غیر این صورت فرضیه های پژوهش رد می گردد.

جامعه آماری

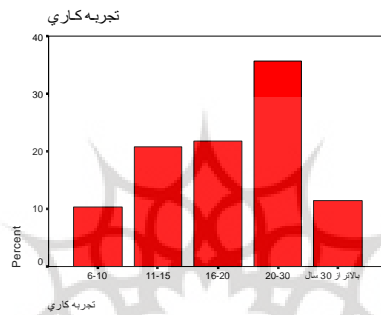
جامعه آماری این پژوهش افرادی هستند که عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بوده و دارای مدرک دکتری یا کارشناسی ارشد حسابداری می باشند و تعداد آنها در سال 1388 در مجموع 778 نفر، که 70 نفر از آنها دارای مدرک دکتری حسابداری و 708 نفر نیز دارای مدرک کارشناسی ارشد حسابداری می باشند. برای تعیین حجم نمونه آماری از مبنا آماری (فرمول) کوکران استفاده شده [2] که نمونه آماری انتخابی تعداد 193 نفر از اشخاص مذکور می باشد. روش نمونه گیری نیز از نوع تصادفی ساده بوده است.

نگاره 1: اطلاعات جمعیت شناختی

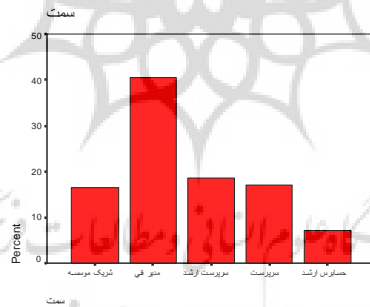
درصد	تعداد	حجم نمونه
100%	193	
88.6	171	جنسیت : مرد
11.4	22	زن
14.5	28	مدرک تحصیلی : دکتری
85.5	165	کارشناسی ارشد
16.6	32	سمت : شریک موسسه
40.4	78	مدیر فنی
18.7	36	سرپرست ارشد
17.1	33	سرپرست
7.3	14	حسابرس ارشد
10.4	20	تجربه کاری : 6-10 سال
20.7	40	11-15 سال
21.8	42	16-20 سال
35.8	69	20-30 سال
11.4	22	بالاتر از 30 سال



1- نمودار بر حسب مدرک تحصیلی پاسخ دهندگان



2- نمودار بر حسب تجربه کاری پاسخ دهندگان



3- نمودار بر حسب سمت تخصصی پاسخ دهندگان

آزمون نرمال بودن داده های پژوهش

با استفاده از آزمون «کولموگوروف - اسمیرنوف» به این نتیجه رسیدیم که توزیع پاسخ های مربوط به هر یک از عوامل مؤثر بر مدل های ارزشگذاری منابع انسانی، از توزیع نرمال

تبعیت می کنند. در نتیجه می توان از روش آماری t (استیودنت) برای آزمون فرضیه های اول و دوم و از مدل رگرسیونی نیز جهت آزمون فرضیه های سوم و چهارم استفاده نمود.

آزمون فرضیه ها

در این پژوهش از مقیاس لیکرت برای بررسی پاسخ سوالات پرسشنامه استفاده شده است و طیف امتیاز پاسخ های پرسشنامه از 1 تا 5 بوده است. بدین صورت که: خیلی کم: 1، کم: 2، تا حدودی: 3، زیاد: 4 و خیلی زیاد: 5 می باشند.

جهت تجزیه و تحلیل پاسخ ها از «آزمون میانگین» استفاده می شود که در آن حد مرزی «3» در نظر گرفته شده است و با توجه به اینکه با استفاده از آزمون «کولموگروف-اسمیرنوف» مشخص گردید که توزیع پاسخ های تمامی عوامل دارای توزیع نرمال می باشند بنابراین می توانیم از آزمون میانگین استفاده نماییم. با توجه به اینکه شاخص ها در پرسشنامه به صورت مثبت توصیف گشته اند اگر امتیاز شاخص های عامل مورد نظر از 3 کوچکتر باشد آن عامل به عنوان مانعی برای اجرای مدل های ارزشگذاری منابع انسانی محسوب می شود و اگر امتیاز شاخص عامل مورد نظر برابر یا بیشتر از 3 باشد آن عامل به عنوان مبنایی برای اجرای مدل های ارزشگذاری منابع انسانی محسوب می گردد.

تجزیه و تحلیل فرضیات 1 و 2 از طریق آزمون t (استیودنت)

فرضیه 1

H_0 : ارزشگذاری منابع انسانی از طریق اجرای مدل بهای تمام شده تاریخی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران امکان پذیر نمی باشد.

H_1 : ارزشگذاری منابع انسانی از طریق اجرای مدل بهای تمام شده تاریخی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران امکان پذیر می باشد.

نگاره 2: خروجی آزمون میانگین برای مدل بهای تمام شده تاریخی

فاصله اطمینان 95 درصد اختلاف	اختلاف میانگین		سطح معنادار	درجه آزادی	آماره آزمون t	
	حد بالا	حد پایین				
59/18	57/77	58/47	0/001	192	163/314	مدل بهای تمام شده تاریخی

بر مبنای نتایج نمونه تحقیق $t=163/314$ و $n-1=192$ شده است که در صورت مقایسه آن با جدول t و همچنین با توجه به اینکه $\alpha=0/05$ و مقدار سطح معنادار (0/001) کمتر از α شده است می توان نتیجه گرفت که فرض H_0 رد و فرض H_1 تایید می گردد. همچنین قابل قبول بودن فرض H_1 به دلیل قرار گرفتن اختلاف میانگین بین حد بالا و حد پایین، به نوع دیگری تایید می گردد.

فرضیه 2

H_0 : ارزشگذاری منابع انسانی از طریق اجرای مدل ارزش اقتصادی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران امکان پذیر نمی باشد.
 H_1 : ارزشگذاری منابع انسانی از طریق اجرای مدل ارزش اقتصادی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران امکان پذیر می باشد.

نگاره 3: خروجی آزمون میانگین برای مدل ارزش اقتصادی

فاصله اطمینان 95 درصد اختلاف		اختلاف میانگین	سطح معنادار	درجه آزادی	آماره آزمون t	
حد بالا	حد پایین					
55/19	53/73	54/46	0/001	192	147/527	مدل ارزش اقتصادی

بر مبنای نتایج نمونه تحقیق $t=147/527$ و $n-1=192$ شده است که در صورت مقایسه آن با

جدول t و همچنین با توجه به اینکه $\alpha=0/05$ و مقدار سطح معنادار (0/001) کمتر از α شده است می توان نتیجه گرفت که فرض H_0 رد و فرض H_1 تایید می گردد. همچنین قابل قبول بودن فرض H_1 به دلیل قرار گرفتن اختلاف میانگین بین حد بالا و حد پایین، به نوع دیگری تایید می گردد.

نگاره 4: آمار توصیفی و نتایج کلی حاصل از ارزشیابی مدل ها

رتبه	اعتبار	انحراف معیار	واریانس	میانگین	میانه	شرح
2	0/751	4/974	24/740	57/46	58/00	مدل بهای تمام شده تاریخی
1	0/832	5/129	26/302	61/47	62/00	مدل ارزش اقتصادی

مقایسه مقادیر میانه و میانگین در دو مدل فوق (نگاره 4) بیانگر این است که نتایج پارامترها در مدل ارزش اقتصادی بیشتر از مدل بهای تمام شده تاریخی می باشد که در این صورت مدل ارزش اقتصادی قابل قبول تر از مدل بهای تمام شده تاریخی تشخیص داده می شود. همچنین میزان اعتبار پرسشنامه که با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده است برای کل نمونه 0/782، که این میزان اعتبار برای مدل بهای تمام شده تاریخی برابر 0/751 و برای مدل ارزش اقتصادی برابر 0/832 می باشد و بیانگر این است که میزان اعتبار پرسشنامه در مدل ارزش اقتصادی بیشتر از مدل بهای تمام شده تاریخی بوده است و این نتیجه از طریق رتبه های مدل ها نیز قابل تبیین می باشد.

تجزیه و تحلیل فرضیات 3 و 4 از طریق مدل رگرسیونی

فرضیه 3: استقرار حسابداری منابع انسانی بر مبنای مدل بهای تمام شده تاریخی با ویژگیهای عینی بودن اطلاعات حسابداری، اتخاذ تصمیمات مناسب مدیریتی، تفکیک

مخارج جاری و سرمایه ای منابع انسانی، افزایش کارآیی و اثربخشی، افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری، قابل قبول بودن از سوی مراجع تدوین استاندارد رابطه معنادار دارد.

نگاره 5: نتایج حاصل از ارزیابی فرضیه 1 بر مبنای مدل رگرسیون

$$Model_t = a + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3 + b_4x_4 + b_5x_5 + b_6x_6$$

$$Model_t = 17/92 + 2/001x_1 + 1/88x_2 + 1/33x_3 + 1/32x_4 + 2/44x_5 + 2/26x_6$$

سطح معنادار	آماره آزمون t	خطای استاندارد	ضرایب	علائم مورد انتظار	مدل رگرسیونی
0/001	8/038	2/230	17/926		مقدار ثابت
0/001	5/989	0/334	2/001	+	عینی بودن اطلاعات حسابداری (x_1)
0/001	5/572	0/339	1/888	+	اتخاذ تصمیمات مناسب مدیریتی (x_2)
0/001	4/123	0/325	1/339	+	تفکیک مخارج جاری و سرمایه ای منابع انسانی (x_3)
0/001	5/404	0/245	1/325	+	افزایش کارآیی و اثربخشی (x_4)
0/001	5/052	0/484	2/446	+	افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری (x_5)
0/001	7/149	0/316	2/260	+	قابل قبول بودن از سوی استاندارد گذاران (x_6)
, sig.F = 0/001 R ² = 0/724 , F = 81/313					

همان طور که در نگاره 5 ملاحظه می شود شش ویژگی عنوان شده با مدل بهای تمام شده تاریخی بر مبنای مدل رگرسیونی رابطه مثبت و معنی داری دارند که این نتیجه از طریق علامت ضرایب مدل رگرسیونی و سطح معنادار (در آزمون t) تعیین می گردد. نتایج حاصل از آنالیز واریانس و آماره آزمون فیشر ($F = 81/313$) نیز بیانگر معنی دار بودن اختلاف میانگین های ویژگیهای موثر بر مدل بهای تمام شده تاریخی می باشد و ضریب تعیین ($R^2 = 0/724$) نیز میزان تاثیر گذاری شش ویژگی فوق بر مدل بهای تمام شده تاریخی را بیان می کند. همچنین میزان خطای استاندارد هر یک از شش ویژگی فوق و اثر آن بر مدل بهای تمام شده تاریخی نیز به طور جداگانه مشخص شده است.

فرضیه 4 : استقرار حسابداری منابع انسانی بر مبنای مدل ارزش اقتصادی با ویژگیهای اتخاذ تصمیمات مناسب مدیریتی، افزایش کارایی و اثربخشی، افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معنادار دارد.

نگاره 6: نتایج حاصل از ارزیابی فرضیه 2 بر مبنای مدل رگرسیون

$$Model_e = a + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3$$

$$Model_e = 20/52 + 3/71x_1 + 2/89x_2 + 2/68x_3$$

سطح معنادار	آماره آزمون t	خطای استاندارد	ضرایب	علائم مورد انتظار	مدل رگرسیونی
0/001	8/252	2/487	20/527		مقدار ثابت
0/001	8/840	0/420	3/711	+	اتخاذ تصمیمات مدیریتی x_1
0/001	5/972	0/485	2/894	+	افزایش کارایی و اثربخشی x_2
0/001	5/172	0/518	2/681	+	افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری x_3
, sig.F = 0/001 $R^2 = 0/563$, $F = 81/258$					

همان طور که در نگاره 6 ملاحظه می شود سه ویژگی عنوان شده با مدل ارزش اقتصادی بر مبنای مدل رگرسیونی رابطه مثبت و معنی داری دارند که این نتیجه از طریق علامت ضرایب مدل رگرسیونی و نیز سطح معنادار (در آزمون t) تعیین می گردد. نتایج حاصل از آنالیز واریانس و آماره آزمون فیشر ($F = 81/258$) نیز بیانگر معنی دار بودن اختلاف میانگین های ویژگیهای موثر بر ارزش اقتصادی می باشد و نیز ضریب تعیین ($R^2 = 0/563$) میزان تاثیر گذاری سه ویژگی فوق بر مدل ارزش اقتصادی را بیان می کند. همچنین میزان خطای استاندارد هر یک از سه ویژگی فوق و اثر آن بر مدل ارزش اقتصادی نیز به طور جداگانه مشخص شده است.

نتیجه گیری

منابع انسانی یک مؤسسه، مزیت رقابتی قرن حاضر است و ارزشیابی این منابع در تصمیم گیری های استراتژیک مؤسسات حائز اهمیت بسیار می باشد. ابزار سنجش منابع انسانی به معیار پولی، حسابداری منابع انسانی است. در این تحقیق ضمن معرفی دو مدل بهای تمام شده تاریخی و ارزش اقتصادی، امکان بکارگیری آنها در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان یک مرجع حرفه ای که منابع انسانی در آنها نقش بسیار با اهمیتی را ایفا می کنند مورد بررسی قرار گرفت. همچنین پس از امکان سنجی دو مدل مزبور، معنادار بودن رابطه بین مدل ها و برخی از ویژگی هایی که مدل ها بر اساس آنها تجزیه و تحلیل شده اند بررسی گردید. نتایج حاصله از تحقیق بیانگر آنست که هر دو مدل قابلیت پیاده سازی دارند و برای کمی کردن ارزش منابع انسانی می توان آنها را مورد استفاده قرار داد. بر مبنای نتایج حاصله، مدل ارزش اقتصادی بیشتر از مدل بهای تمام شده تاریخی قابلیت اجرا دارد که این موضوع از طریق روابط آماری اثبات گردیده است و نتایج مدل ارزش اقتصادی بیشتر مبتنی بر ارزش های (ویژگی مربوط بودن) می باشد. در صورتی که مدل بهای تمام شده تاریخی عینی تر (قابل اتکاتر) بوده و بیشتر بر ارزش های واقعی تاکید دارد. با این وجود ممکن است اطلاعات منابع انسانی دارای خصوصیات اطلاعات مالی برای ارائه به استفاده کنندگان برون سازمانی نباشد اما می توان از این

اطلاعات برای مقاصد مدیریتی مانند ارزیابی عملکرد، ارتقاء، تشویق، پاداش و ... استفاده نمود و یا به عنوان اطلاعات مکمل در اختیار استفاده کنندگان برون سازمانی قرار داد.

پیشنهادها

مهمترین پیشنهادی که بر اساس یافته های تحقیق می توان به آن اشاره کرد آنست که نهادهای حرفه ای که مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری را بر عهده دارند به تدوین استانداردهای منابع انسانی توجه بیشتری نموده و مراجع قانونی با ایجاد الزاماتی برای اندازه گیری و گزارش ارزش منابع انسانی، اطلاعات مفیدتری را برای تصمیمات استفاده کنندگان فراهم آورند. پیشنهادات برای تحقیقات آتی در زمینه حسابداری منابع انسانی به شرح زیر می باشد:

1) اندازه گیری ارزش واقعی منابع انسانی بر مبنای معیارهای پولی بر اساس مدل های بهای تمام شده تاریخی و مدل ارزش اقتصادی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

2) بررسی رابطه بین بازده واقعی منابع انسانی و میزان مخارج انجام شده برای این منابع

3) بررسی مشکلات اجرایی الحاق سیستم حسابداری منابع انسانی به سیستم حسابداری سنتی (فعلی).

4) محاسبه نرخ هزینه سرمایه گذاری در منابع انسانی در موسسات حسابرسی

5) بررسی اثرات ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری

فهرست منابع و مآخذ تحقیق

1. حسن قربان، زهرا (1373)، "حسابداری منابع انسانی"، دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکزی، پایان نامه کارشناسی ارشد.

2. حافظ نیا، محمدرضا و سرمد، غلامعلی، (1382)، **مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم انسانی**، چاپ اول، سمت.

3. رهنمای رود پستی، فریدون (1387)، **حسابداری مدیریت راهبردی**، چاپ اول، دانشگاه آزاد اسلامی.

4. شهریاری، محمد رحیم (1374)، “بررسی تاثیر اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری”، دانشگاه تربیت مدرس، پایان نامه کارشناسی ارشد.
5. طبرسا، غلامعلی و همت، موژان، “حسابداری منابع انسانی: رویکردی نوین در حسابداری”، **مجله حسابداری**، شماره 197، ماهنامه انجمن حسابداران ایران.
6. فلام هولتز، اریک، (1379)، **حسابداری منابع انسانی**، ترجمه دکتر زهرا حسن قربان، مرکز انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی، چاپ اول.
7. نیکخواه آزاد، علی و مجتهد زاده، ویدا (1378)، “بررسی حوزه های مسئولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده کنندگان”، **فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی**، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشکده تهران، شماره 26 و 24.
8. هیات تدوین استاندارد های حسابداری، (1378)، **مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران**، سازمان حسابرسی، نشریه 113.

9. Bassi, Iauric and Daniel mamurrer, (2005), “what to do when people ae your most important?” handbook of business strategy, Volume6, Number, p.219 – 224.

10. Bontis.M, (2000), “Assessing knowledge Assets: A Review of the Models used to Measure Intellectual capital”, International journal of Management Review, Vol.3, pp44-60.

11. Bonits.M, Dragone tti.n.c, Jacobsen.k & Roos.g, (1999), “The knowledge toolbox : A review of the toots available to measure and manage tangible resources”, europen management journal 17, p391-402.

12. Caganesan, Suresh, (2006), **accounting for human resources in financial services** , Macquaire university ,school of management.

13. Committee of the American and a committee of publisher and association (1975) , **accounting desk book**, th.ed. institute for business planning , p.214.

14. Fitz.enz.jac, (2000), **The Roi of human capital amacom**, p.7.

15. Flamholtz.E.G , (1998) , **human Resources Accounting**, sun Francisco, Josserry. Bass, publisher.los Angeles.

16. Flamholtz.Eric.G, (2001), **human Resources accounting**, 3.Rd .ed , Boston.

17. Gebauer.Micheal, (2003), **“Information system on Human capital In service sector organizations”**, New library World,Vol 104. Num.

18. Theeke, Herman.A, (2005), **“A Human Resource Accounting Transmission: shifting from failure to a futre”**, journal of human resource costing & accounting, Vol.9, p.40-57.

19. Verma.sh & Dewe.ph, (2004) , **Measuring the value of Human Resources Accounting and Business**,p46-48.