مبانی نظری وپیشینه تحقیق حسابداری منابع انسانی و گزارشگری منابع انسانی

[**فصل دوم: مروری بر ادبيات تحقيق**](#_Toc302806038)

[1-2 مقدمه 13](#_Toc302806040)

[2-2 سرمایه فکری 14](#_Toc302806041)

[1-2-2 انواع طبقه بندی از اجزاء سرمایه های فکری 14](#_Toc302806042)

[3-2 سرمایه های انسانی 16](#_Toc302806043)

[4-2 حسابداری منابع انسانی 19](#_Toc302806044)

[5-2 تاريخچه حسا‌بداري منابع انساني 22](#_Toc302806045)

[6-2 حسابداری منابع انسانی چیست؟ 24](#_Toc302806046)

[1-6-2 آینده پیش روی حسابداری منابع انسانی 24](#_Toc302806047)

[2-6-2 استهلاک دارایی های انسانی 24](#_Toc302806048)

[7-2 هزینه های منابع انسانی 25](#_Toc302806049)

[8-2 اندازه گیری های غیر پولی منابع انسانی 26](#_Toc302806050)

[9-2 معیارهای اندازه گیری سرمایه انسانی 31](#_Toc302806051)

[10-2 گزارشگری منابع انسانی 32](#_Toc302806052)

[11-2 گزارش داراييهاي نامشهود 33](#_Toc302806053)

[12-2 ارزش سرمایه انسانی 34](#_Toc302806054)

[13-2 سرمایه گذاری در سرمایه انسانی 34](#_Toc302806055)

[14-2 سرمایه انسانی و توانمندی انسانی 37](#_Toc302806056)

[15-2 سرمایه انسانی و رقابت پذیری سازمانی 38](#_Toc302806057)

[16-2 اهمیت اقتصادی و اجتماعی سرمایه انسانی 41](#_Toc302806058)

[17-2 عملکرد 42](#_Toc302806059)

[18-2 بهره وری 44](#_Toc302806060)

[1-18-2 موانع بهبود بهره‌وری 45](#_Toc302806061)

[2-18-2 منافع و فواید بهره‌وری برای سیستم‌های دولتی و شرکتها را می‌توان به شرح ذیل برشمرد: 46](#_Toc302806062)

[19-2 سودآوری 46](#_Toc302806063)

[20-2 ارزش بازار 47](#_Toc302806064)

[21-2 ضرورت سنجش و انعکاس داراییهای نامشهود از سوی حسابداران مدیریت 47](#_Toc302806065)

[22-2 حسابداری و داراییهای نامشهود 49](#_Toc302806066)

[23-2 بازار داراییهای نامشهود 50](#_Toc302806067)

[24-2 پیشینه تحقیق 51](#_Toc302806068)

[1-24-2 پیشینة تحقیقات انجام شده در داخل کشور : 51](#_Toc302806069)

[2-24-2 پیشینة تحقیقات انجام شده در خارج از کشور 54](#_Toc302806070)

# مقدمه

نیروی انسانی سرمایة اصلی سازمان های عصر نوین می باشد، در حقیقت بازدهی و بهره وری هر سازمان به رفتار سازمانی و عملکرد نیروی انسانی آن سازمان وابسته است.در اقتصاد امروز عواملی نظیر درآمد، سودآوری و دارایی های فیزیکی سازمان ، بازتاب تنها بخشی کوچک از موفقیت سازمان است. ثروت واقعی سازمان ها در جذب و بهره برداری از نیروی انسانی متخصص و برتر، دانش و مهارت های این افراد ، فرآیندهای درونی سازمان و شهرت و خوش نامی آنان است. لذا مدیریت دانش به عنوان یک علم و نیاز در سازمان های عصر جدید شناخته شده و به تدریج مدیریت ارشد سازمان ها را به اندیشیدن راهکار مناسب در این خصوص ترغیب می نماید. به طوری که واژه سرمایه های فکری برای اولین بار در دهة 1990 وارد ادبیات دنیای کسب و کار شد و مجله فورچون در سال 1991 با انتشار مقاله ای از «تام استوارت»­­­[[1]](#footnote-1) تحت عنوان «قدرت ذهن» نقش و اهمیت سرمایه های فکری را برای خوانندگان خود که اغلب مدیران ارشد سازمان ها به شمار می آمدند مطرح کرد(حاجی کریمی،1388،203)[[2]](#footnote-2).

منابع انسانی اساسا با سایر منابع سازمان متفاوت است. زیرا منابع انسانی در سایر منابع مالی و فیزیکی یک سازمان ایجاد ارزش می کند. به همین دلیل کمیته، هدف حسابداری منابع انسانی را نه تنها شناسایی ارزش منابع انسانی مورد استفاده یا تحت کنترل یک شرکت قلمداد می کند بلکه بهبود بخشیدن به مدیریت منابع انسانی را به منظور بالا بردن کیفیت کالاها و خدمات به عنوان هدف آن تلقی می کند. به همین دلیل بسیاری از مدیران سازمان ها در جستجوی یافتن راه هایی برای شناسایی ارزش دارایی های نامشهود خود و ارتقاء سطح عملکرد سازمان با بهره گیری مناسب از این دارایی ها برآمدند(دنا چارلز والکر،2001،205) [[3]](#footnote-3).

# 2-2 سرمایه فکری

سرمایه فکری[[4]](#footnote-4)، عبارت است از شایستگی های سازمان که عمدتاٌ با تجربه و تخصص کارکنان آن مرتبط است. در واقع این دانش و تجربه افراد داخل سازمان است که می تواند ارزش ایجاد کند. این مسئله از طریق فرآیندهای مبادله دانش و خلق دانش جدید صورت می گیرد. باید توجه داشت که این شایستگی ها تنها به وسیله افراد و در داخل سازمان ایجاد نمی شود بلکه ممکن است به وسیله یا به واسطه محیطی که سازمان در آن قرار دارد خلق شود(حاجی کریمی،1388 ، 47)[[5]](#footnote-5).

تاکید اقتصاددانان سنتی همواره بر این بود که سه منبع اولیه برای هر سازمان و کسب و کاری وجود دارد: 1.زمین 2.نیروی کار 3.سرمایه

منظور آن ها از سرمایه ، سرمایه های مالی بود ، بنابراین ایده سرمایه های فکری، ایده ای جدید است و در چارچوب تعریف این گروه از اقتصاددانان، نمی گنجد. بسیاری از سازمان های امروز، مملو از سرمایه های فکری هستند.شرکت های فعال در حوزه مشاوره و کامپیوتر نمونه های کوچک و اولیه ای از این گونه شرکت ها هستند. اما اگر از مدیران ارشد این سازمان ها درباره مفهوم سرمایه فکری سوال کنیم؛ بسیاری از آن ها هیچ پاسخی برای این سوال ندارندو بااین مفهوم کاملاٌ بیگانه اند.برخی از آن ها نیز با مفهوم دارایی های نامشهود آشنایی دارند، اما گستردگی این حوزه برایشان مبهم است و آنچه در سازمانشان در قالب دارایی های نامشهود وجود دارد به عنوان سرمایه تلقی نمی کنند وبه ندرت در صدد بر می آیند که آن را شناسایی و تقویت کرده و به سرمایه های مشهود و مالی تبدیل کنند. اگرچه در نگرش محققان و متخصصان این حوزه تفاوت هایی وجود دارد و هر یک از آن ها از زوایای مختلفی به بحث سرمایه های فکری پرداخته و ایده های مختلفی در زمینه آن ارائه داده اند، اما چارچوب اصلی و اجزای تشکیل دهنده سرمایه های فکری کاملاٌ مشخص است و آنچنان که به نظر می رسد گسترده و مبهم نیست(همان منبع ، 8)[[6]](#footnote-6).

# 1-2-2 انواع طبقه بندی از اجزاء سرمایه های فکری

در زمینه طبقه بندی اجزاء سرمایه های فکری تاکنون مدل های متعددی ارائه شده است در زیر به چند مورد از آنها اشاره می شود:

1. بانتیس[[7]](#footnote-7) (1998) ، ابتدا به سه نوع سرمایه انسانی، ساختاری و رابطه ای اشاره کرد و در سال 2000 طبقه بندی خود را به صورت سرمایه انسانی ، سرمایه ساختاری، سرمایه رابطه ای و مالکیت معنوی تغییر داد. منظور از سرمایه انسانی سطح دانش فردی است که کارکنان سازمان از آن برخوردار می باشند و عمدتاٌ ضمنی است. منظور از سرمایه ساختاری ، کلیه دارایی های غیر انسانی یا قابلیت های سازمانی است که در جهت برآورده ساختن نیازها و الزامات بازار مورد استفاده قرار می گیرد. منظور از سرمایه رابطه ای کلیة دانش قرار گرفته شده در روابط سازمان با محیط خود( شامل مشتریان، عرضه کنندگان ، مجامع علمی و سایر ذی نفعان) است. منطور از مالکیت معنوی، بخشی از دارایی های نامشهود است که بر اساس قانون، مورد حمایت و شناسایی قرار گرفته است(مانند کپی رایت، حق اختراع و حق امتیاز و سایر حقوق مشابه).( حاجی کریمی،1388 ، 52)[[8]](#footnote-8).

به عقیده بانتیس سرمایه انسانی ، منبع نوآوری و نوسازی راهبردی است و از تجربیات گذشته توسط کارکنان و یا حتی رویاپردازی در سازمان و نیز از طریق بهبود مهارت های شخصی و غیره حاصل می شود.

2-استوارت[[9]](#footnote-9) (1997)، طبقه بندی خود را به صورت سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه رابطه ای ارائه کرد. در این طبقه بندی، سرمایه انسانی در واقع کارکنان سازمان است که مهم ترین دارایی آن به شمار می آید و منظور از سرمایه ساختاری ، دانش قرار گرفته شده در فناوری اطلاعات و کلیه حق امتیازها و برندها است. منظور از سرمایه رابطه ای ، اطلاعات مربوط به بازار است که برای جذب و حفظ مشتریان، به کار گرفته می شود. این طبقه بندی تا حدودی با طبقه بندی اولیه بانتیس مشابه است(حاجی کریمی،1388 ، 53)[[10]](#footnote-10).

3-طبقه بندی چن[[11]](#footnote-11) و همکاران (2004)، چن معتقد است سرمایه های فکری از چهار عنصر زیر تشکیل شده است:

• سرمایه انسانی

• سرمایه رابطه ای

• سرمایه نوآوری

• سرمایه ساختاری

وی همچنین معتقد است که ساختار و اجزای سرمایه های فکری تنها در صورتی منجر به دستیابی سازمان به موفقیت می گردد که با روابط مستمر و به هم پیوسته ای مورد حمایت قرار گیرد در غیر این صورت بسیار ضعیف و شکننده است. به بیان دیگر چن بر روابط میان اجزای سرمایه های فکری تاکید بیشتری دارد(حاجی کریمی،1388 ، 58)1.

### نمودار1-2: مدل چن و همکارانش از سرمایه های فکری و روابط میان آنها

منبع:( همان منبع ، 58)2.

در طبقه بندی چن و همکارانش ، منظور از سرمایه انسانی (که در واقع مبنا و اساس سرمایه فکری است) دانش ، مهارت ها و توانایی ها و طرز فکر کارکنان درباره کسب و کار است. از دیدگاه چن این سرمایه انسانی است که می تواند دانش را از طریق سه جزء دیگر سرمایه (یعنی سرمایه ساختاری ، رابطه ای و نوآوری ) به ارزش بازاری تبدیل کند.

# 3-2 سرمایه های انسانی

سرمایه انسانی یکی از مهم ترین اجزای سرمایه فکری در سازمان ها است زیرا منبع اصلی خلاقیت است. این نوع دارایی ها دانشی ضمنی در افراد سازمان است که یکی از عوامل حیاتی تاثیرگذار بر عملکرد هر سازمانی است. اما باید توجه داشت که وجود این دارایی های دانش محور به تنهایی در تحقق عملکرد یک سازمان کافی نیست . هدف شرکت ها ، تبدیل دانش ضمنی به دانش صریح در تمامی سطوح سازمانی است؛ در غیر این صورت امکان خلق هیچ گونه ارزش سازمانی وجود نخواهد داشت. سرمایه انسانی ترکیبی تجمعی از دانش عمومی و حرفه ای کارکنان و توانایی های رهبری و توانایی های حل مسئله و ریسک پذیری است. آنچه از این تعریف مشخص است آن است که سنجش این نوع سرمایه بسیار دشوار است. سرمایه انسانی ، خلاقیت عملیاتی دارایی های مشهود (تجهیزات و ابزارها) را ارتقاء داده و دارایی های نامشهود را فعال می سازد. در شرکت های موفق به منظور افزایش و بهبود بینش و توانایی ها و تجربیات برای رقابت در محیط متغیر امروزی ، سرمایه گذاری های کلانی بر روی کارکنان صورت می گیرد (بزبورا،2004،99) [[12]](#footnote-12).

توجه به این نکته لازم است که مالکیت این نوع سرمایه در اختیار شرکت ها نیست و خروج افراد از سازمان منجر به از دست رفتن حافظه سازمانی می شود و این تهدیدی جدی برای سازمان محسوب می شود (بانتیس،2000،108) [[13]](#footnote-13).

سرمایه انسانی به زبان ساده به هر چیزی غیر از سرمایه فیزیکی از قبیل اموال، تجهیزات و سرمایه مالی گفته می شود. در قرن گذشته سهم سرمایه فیزیکی از تولید ناخالص داخلی در اقتصاد کشورهای پیشرفته با افت شدیدی همراه بوده است، در حالی که سهم سرمایه انسانی افزایش یافته است. این افزایش در سهم سرمایه انسانی از تولید ناخالص داخلی موجب پیدایش مفهوم اقتصاد دانشی شده است. اشکال مختلف سرمایه به عنوان نهاده ای در نظر گرفته شده که وارد فرآیند تولید کالاها و خدمات می شوند، ولی سرمایه انسانی را نمی توان همچون یک نهاده ساده در نظر گرفت ونقش پیچیده تری در فرآیند تولید کالا یا ارائه خدمات دارد. سرمایه انسانی از استعدادی ذاتی برخوردار است که می تواند هم خود را تغییر دهد و هم سایر نهاده ها را تغییر دهد یا تعدیل کند و همین ویژگی است که منجر به پویایی همیشگی اقتصاد می شود (منزیس،2003،148) [[14]](#footnote-14).

سرمایه انسانی تنها عامل تولید است که توانایی ایجاد محصولات جدید و بهبود فرآیندهای تولید را دارد. سرمایه انسانی اساس نوآوری است و در سطح وسیع به رشد اقتصادی منجر می شود. نگاهی فراتر از بعد اقتصادی و توجه به آن از بعد اجتماعی موجب می شود سرمایه انسانی سنگ بنای جامعه دانشی گردد. سرمایه انسانی را می توان به صورت زیر تعریف کرد:

« دانش، مهارت، شایستگی ها و ویژگی هایی که در افراد جمع می شود و دستیابی به موفقیت های شخصی، اقتصادی و اجتماعی را آسان می کند.»

سرمایه انسانی در نگاه جدید فراتر از دانش و مهارت های افراد است. آنچه مهم است این است که افراد چگونه در جمع کار می کنند و مهارتها و دانش خود را برای به دست آوردن نتیجه کار گروهی به کار می بندند.

محققان عناصر تشکیل دهنده سرمایه انسانی را بدین شرح شناسایی کرده اند:

• قابلیت[[15]](#footnote-15)، به توانایی افراد برای انجام امور اشاره دارد که هم شامل ظرفیت و صلاحیت انجام کار و هم شامل بدست آوردن فرصت انجام کار می شود،

• ظرفیت اشاره به آنچه افراد توان انجام آن را دارند،و

• فرصت به گزینه های در دسترس افراد برای به دست آوردن پاداش مالی یا شخصی با استفاده از ظرفیت کاری آنان اشاره دارد.

|  |
| --- |
| قابلیت= ظرفیت × فرصت |

بنابراین قابلیت وقتی ایجاد می شود که طی فرآیندی ظرفیت ها و فرصت ها با هم تطبیق داده شود.

در چارچوب فوق، مهارتها و دانش افراد اندوخته ساده ای از ظرفیت انسانی به حساب می آید، آنچه مهم است نحوه استفاده از این اندوخته ها است. نگرش جاری و مسلط در مورد سرمایه انسانی مبتنی بر میزان کمک آن به نوآوری است. نکته مهم در مورد ایجاد نوآوری، انجام فعالیت های نو به صورت افقی در سرتاسر سازمان و به صورت عمودی در تمام سطوح سازمانی است. نوآوری چیزی نیست که بتوان در یک بخش از سیستم فشرده کرد وسپس بین دیگران توزیع نمود. نوآوری از بکارگیری منابع مختلف ناشی می شود. نوآوری یک کل است که نمی توان آن را به مجموعه ای از اجزاء تفکیک کرد (منزیس،2003،149) [[16]](#footnote-16).

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 [[17]](#footnote-17)تعریف کرده است عبارت است از: "فرایند تشخیص و اندازه‌گیری اطلا‌عات درباره منابع انسانی و گزارش این اطلا‌عات به افراد علا‌قمند و ذینفع " (چرا،1973 ،169) [[18]](#footnote-18).

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، ماشینآلا‌ت 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» (کریمی شهرکی،1387،105)[[19]](#footnote-19).

 به هرحال آنچه در حسابداری پیش‌بینی می‌شود، حرکت از ایجاد ارزش برمبنای معامله با شخص سوم[[20]](#footnote-20) به عوامل خلق ارزش[[21]](#footnote-21) 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[[22]](#footnote-22) مطرح شده است که: "دارایی نامشهود تحصیل شده باید به ارزش بازار در گزارشهای مالی افشا شود"، دلیلی بر این مدعاست (کریمی شهرکی،1387،125)[[23]](#footnote-23).

# 4-2 حسابداری منابع انسانی

اگر انسان ها راهبردی ترین سرمایه های شرکت هستند، چرا در ترازنامه با آنها همانند مزاحم برخورد می شود؟ چرا به هزینه ها برای آموزش، پیشرفت و حفظ کارکنان به عنوان مخارج نگاه می شود ونه به عنوان سرمایه گذاری؟ نیروی بی امان سازمان برای سودآوری پایدار شرکت ها تنها یک راه باقی گذارده است. شرکت هایی که دستمزد بالایی دارند و به این سرمایه اجتماعی به چشم امانت نگاه می کنند، این راه را طی کرده اند. مزیت هایی که بر توانایی و راهبردی سرمایه انسانی ممتاز استوار است. این دیدگاه عهده دار یکی از رقابت های پایه ای کاربرد مدیریت استراتژیک سرمایه انسانی به عنوان یک منبع سود رقابتی است. گرچه سرمایه انسانی یک دارایی با ارزش در شرکت ها و موسسه ها با تمرکز علمی به عنوان یک ارزش است اما به عنوان بدترین نوع ارزش پنهان در داخل یک طبقه بندی عمومی و بزرگ هزینه های فروش و عمومی و مخارج اجرایی تهدید می شود.در واقع با همان سرمایه های انسانی طلایی است که سازمان با صرف مخارج توسعه و انگیزش آنها صاحب بازارهای جدید می شود، اما در صورت سودوزیان به عنوان هزینه های توزیع و فروش نگاهشان می کنند.

هرسازمانی که برای استفاده بهتر از منابع انسانی خود بکوشد، ممکن است مایل به استفاده از حسابداری منابع انسانی باشد و در ضمن خود پرسنل ممکن است از مزایای آن بهره مند شوند (حاجی ها،1386، 56)[[24]](#footnote-24).

کمیته حسابداری منابع انسانی وابسته به انجمن حسابداری امریکا، حسابداری منابع انسانی را به عنوان«سلسله مراحلی که به تشخیص و تامین داده های مورد نیاز و مربوط به منابع انسانی کمک کرده و موجب انتقال این اطلاعات به طرفهای ذی نفع می شود کرده است». که از این تعریف چهار هدف عمده برداشت می گردد.

1. سلسله مراحلی که موجب شناسایی و تهیه داده های مورد نیاز و مربوط به منابع انسانی می شود.
2. نحوه پردازش و طبقه بندی داده ها و تبدیل آنها به اطلاعات مربوط، جامع و کامل می شود.
3. نحوه ارایه و گزارش این اطلاعات به طرفهای ذینفع و علاقه مند درون سازمانی و برون سازمانی که شامل مدیران، کارگزاران، سهامداران و غیره می شود.
4. بررسی ادراکی و رفتاری اطلاعاتی که گزارش می شود.

اما چرا سرمایه های انسانی باید ارزشیابی شوند؟

مارکوس[[25]](#footnote-25)(1976) سه پاسخ اساسی به این پرسش داده است:

1. فراهم ساختن اطلاعات مالی در قالب اصطلاحات مالی به منظور آگاه ساختن سرمایه گذاران، کارکنان و وام دهندگان به گونه ای که در گزارش های مالی قابل درج باشد. که استفاده کنندگان آن برون سازمانی هستند.
2. شناسایی میزان مشارکت سرمایه و نیروی کار در عملکرد کلی سازمان.که مبنایی برای ارزیابی عملکرد دقیق تر پرسنل فراهم می سازد.
3. فراهم کردن مبنایی برای اداره کل سازمان توام با منطق اقتصادی بیش تر(از طریق درج اطلاعات اصلاح شده از بابت کارکرد پرسنل)که می تواند در طرح ریزی استراتژی منابع انسانی ره گشا باشد (حاجی ها،1386، 56)1.

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، ارزش های انسانی نیز جایی در حسابداری ندارد. به نظر می رسد به منظور حصول اهداف ذیل باید حسابداری منابع انسانی جنبه های کمی و عملی پیدا کند (دهقانپور،1386،189)2.

۱) ثبت ارزش اقتصادی انسان در گزارش های مالی

۲) احتساب سرمایه گذاری یک سازمان در منابع انسانی خود

۳) افزایش کارآیی مدیریت منابع انسانی و ایجاد امکاناتی برای ارزش یابی خط مشی های 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 می کند

با توجه به نیاز مدیریت به اطلاعات 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 روش های معتبر و درخور اطمینان برای اندازه گیری ارزش منابع انسانی (کارکنان) در سازمان است. برای تعمیم روش های اندازه گیری ارزش منابع انسانی باید ارزش خدمات کارکنان و عواملی را که روی این ارزش اثر می گذارند، مشخص کنیم (همان منبع،190)3.

ارزش در علم اقتصاد دارای دو معنی متفاوت به شرح زیر است: (همان منبع،191)4 .

الف) قابل استفاده بودن یک منبع

ب) قدرت خرید آن منبع

# 5-2 تاريخچه حسا‌بداري منابع انساني

حسابداري منابع انساني مولود نيازهاي عصر خود ، رشد و گسترش دانش بشري و نيز نيازهاي اطلاعاتي استفاده‌كنندگان اطلاعات حسابداري است. تحقيقات در اين زمينه از سال 1960 آغاز شده و همگام با مكتب «مديريت انساني» گسترش يافته است، اين مكتب انسان را به‌ عنوان يكي از منابع با ارزش هر سازمان مورد توجه خاص قرار مي‌دهد و معتقد به رفتاري شايسته و در خور اين ارزش‌هاست.

تعيين نقطه شروع حسابداري منابع انساني به‌ عنوان يك موضوع تحقيقي يا مطالعاتي مشكل است. در سال 1976 مجله حسابداري، فهرست سازمان‌ها و جوامع مربوط به اين مبحث را كه يازده مورد از آنها مربوط به پايان نامه‌هاي منتشر نشده  دوره دكتري بود و نيز اولين مرجع را كه اساس كار دابلين[[26]](#footnote-26) و لاتكا[[27]](#footnote-27) در سال 1930 بود، منتشر كرد.

سال‌هاي 1971 تا 1976 را مي‌توان دوره‌ي توجه هر چه بيشتر به حسابداري منابع انساني دانست. اما از 1976 تا 1980  توجه به حسابداري منابع انساني از طرف محافل علمي و تجاري كاهش يافت. در سال 1970 بسياري از نويسندگان علاقه‌مند بودند تا به عنوان پيش‌كسوتان حسابداري منابع انساني و ارايه‌كنندگان انديشه‌هاي جديد مطرح شوند. اين انديشه‌ها به طور متداول به حسابداري دارايي هاي انساني اشاره مي‌كرد اما بيانيه‌هاي كوتاه آن درباره‌ي كاركنان در بلندمدت موجب تعميم اهميت منابع انساني شد.

واژه‌ي حسابداري دارايي‌هاي انساني را مي‌توان در ادبيات دهه‌ي 1960 تحت عنوان مديريت كاركنان در پوشش جديد خود يا مديريت منابع انساني بازيافت كه براي تحكيم ادعاي اهميت محوري در مديريت كوشش مي‌كند. شايد يك علاقه‌مندي واقعي در برخي از مديران اجرايي براي سنجش ارزش منابع انساني برحسب واحد پول، موجب پديداري دوباره‌ي حسابداري منابع انساني در عصر حاضر شده باشد، تا مديران ارشد را آماده نمايند كه كاركنان را به عنوان ارزش‌مندترين دارايي‌ها، مورد توجه قرار دهند (دلخوش،1387،258)[[28]](#footnote-28).

فلم هولتز[[29]](#footnote-29) پنج مرحله را در توسعه‌ي حسابداري منابع انساني ذكر مي‌كند :

مرحله اول سال‌هاي 1966-1960: در اين دوره  مفهوم حسابداري منابع انساني  استنتاجي از نظريه‌ي اقتصادي «سرمايه انساني» و متأثر از مكتب « منابع انساني نوين » و روان‌‌شناسي سازمان‌هاي متمركز و تاثير نقش رهبري در سازمان بود.

مرحله‌ي دوم  سال‌هاي 1971-1966:  تحقيقات فني و عملي در اين دوره به الگوهايي براي اندازه‌گيري دقيق و تعيين هويت استفاده‌كنندگان بالقوه اين روش و استفاده تجربي حسابداري منابع انساني در سازمانهاي واقعي معطوف گشت.

مرحله‌ي سوم  سال‌هاي 1976-1971: اين دوره را مي‌توان دوره‌ي توجه پژوهش‌گران و سازمان‌ها به حسابداري منابع انساني دانست. سازمان‌هاي كوچك تلاش بيشتري براي به كار بردن حسابداري منابع انساني داشتند. برآوردها و نتيجه‌گيري‌هاي به‌ عمل آمده بر اساس تاثيرات بالقوه اطلاعات حسابداري منابع انساني بر مديريت اجرايي و تصميمات سرمايه‌گذاران بود.

مرحله چهارم سال‌هاي 1980 – 1976:  اين دوره، دوره‌ي توجه نكردن محققان حسابداري و موسسه‌‌هاي بازرگاني به حسابداري منابع انساني بوده است.

مرحله پنجم از سال 1980 تا كنون:  كه دوره توجه دوباره به حسابداري منابع انساني است. اين مساله به كمك مطالعات جديد، به‌ صورت كوشش بعضي از سازمان‌هاي بزرگ براي استفاده از حسابداري منابع انساني نشان داده شده است.

 در سال 1980 تفكر نويني در زمينه منابع انساني در علم مديريت بوجود آمد و پس از شناور شدن نرخ ارز و از ميان رفتن ارتباط سنتي طلا و دلار، موضوع نيروي انساني به‌ عنوان پشتوانه توليد و پول كشورها مانند يك اصل بديهي مطرح شد. (دلخوش،1387،259)1.

در مباحث جديد مديريتي در موضوع منابع انساني و راهكارهاي ارزيابي اين منابع در دهه اخير جايگاه و اهميت ويژه‌اي يافته است كه از يك طرف جزو منابع نامحدود تلقي مي‌شوند و از طرف ديگر كم توجهي به آن‌، كليه منابع ديگر را تحت تاثير قرار خواهد داد و در حسابداري نوين نيز مباحث خاصي را مطرح كرده است، امروز ترديدي نيست كه  منابع نيروي انساني نيز بايد قيمت‌‌گذاري و به‌عنوان بخشي از دارايي‌هاي شركت‌ها در ترازنامه منعكس شوند و استهلاك اين منابع نيز به شيوه‌ي خاص محاسبه و منظور ‌شود. همچنان كه در بسياري از كشورها استهلاك منابع انساني نيز در مجموعه هزينه‌هاي قابل قبول مالياتي قرار داده مي‌شود كه اين موضوع به نوبه‌ي خود سود را افزايش مي‌دهد (همان منبع260)2.

# 6-2 حسابداری منابع انسانی چیست؟

حسابداري منابع انساني عبارت است از معيارها و استانداردهاي اندازه‌گيري نيروي انساني در يك سازمان صنعتي، بازرگاني يا خدماتي با توجه به تجزيه و تحليل كمي و كيفي اين‌گونه سرمايه‌گذاري‌ها. به عبارت ساده‌تر يك موسسه صنعتي يا بازرگاني بايد از ارزش سرمايه‌گذاري در نيروي خود آگاه باشد. همچنين بتواند نرخ بازگشت اين سرمايه را نيز محاسبه كند و بداند كه آيا بازده سرمايه گذاري رضايت بخش است يا خير؟(دلخوش،1387،260)1.

# 1-6-2 آینده پیش روی حسابداری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی در طول زمان وارد دوره جدیدی شده است که از رشد و شتاب بسیار سریع برخوردار است و هر روز اطلاعاتی در زمینه نحوه کاربردی کردن حسابداری منابع انسانی واحساس نیاز به بکارگیری حسابداری منابع انسانی، منتشر می شود.

بارزترین جنبه حسابداری منابع انسانی آن است که افراد بیش از گذشته مشغول یافتن کاربردهای جدید آن در راه تکنولوژی سنجش و چارچوب نظری آن هستند. برخی اعتقاد دارند، حسابداری منابع انسانی دارای چنان توانمندی است که قادر خواهد بود بر مفاهیم مدیریت منابع انسانی و فرهنگ سازمانی تاثیر قابل ملاحظه ی بگذارد و استان ها به عنوان منابع سازمان، باارزش تلقی شوند و از یک ارایه کننده خدمات محض در سازمان، در فرآیند تصمیم گیری و بروز پیشنهادات نو، خلاق و اقدامات عملیاتی نقش ایفا کنند. حسابداری منابع انسانی به عنوان یک تکنولوژی اندازه گیری تلقی می شود و می تواند اثرات گسترده بر نحوه اداره افراد سازمان داشته باشد (میرشکاری،1385،112)2.

# 2-6-2 استهلاک دارایی های انسانی

دارایی های انسان پس از آنکه به عنوان سرمایه گذاری محسوب شدند، نکته مهم دیگر، تعیین آن بخش از مخارجی که متناسب با عمر مفید سپری شده باید در هر دوره مالی به عنوان هزینه شناسایی شود. این فرآیند برای دارایی فیزیکی، استهلاک نامیده می شود اگرچه دارایی های نامشهود عمر مفید نامحدود دارند اما، از لحاظ حسابداری باید طی عمر بر آوردی مستهلک شوند. دارایی های انسانی نیز به عنوان دارایی نامشهود طی عمر مفید برآوردی آنها، به هزینه تبدیل می شود که استهلاک دارایی انسانی گویند. هدف اصلی از استهلاک دارایی های انسانی رعایت اصل تطابق هزینه و در آمد در حسابداری می باشد.

«دارایی های انسانی باید طی عمر مفید خدمات دهی مورد انتظار برآوردی مستهلک شوند. عمر مفید خدمات مورد انتظار دارایی های انسانی ممکن است، معادل دوره اشتغال مورد انتطار فرد در سازمان باشد، به معادل دوره هایی تلقی شود که انتظار می رود فرد پست معینی را در سازمان اشتغال نماید، یا تابعی از وضعیت مورد انتطار مهارتهای تکنولوژیکی خاص فرد باشد»(شیبانی،1377، 80)1.

# 7-2 هزینه های منابع انسانی

هزينه‌هاي منابع انساني از دو بخش هزينه‌ي  اوليه وهزينه‌ي جاي‌گزيني تشكيل مي‌شود:

1) هزينه‌هاي اوليه: هزينه‌هاي اوليه منابع انساني كليه وجوهي هستند كه براي تامين و پرورش نيروي انساني مصرف مي‌شود و شامل هزينه‌هاي گزينش نيرو، استخدام، استقرار، جهت‌دهي و آموزش حين خدمت، بازآموزي و آموزش‌هاي كاربردي و تخصصي براي كسب مهارت‌هاي لازم مي‌شود. اين تعريف در مورد ساير منابع نيز ً كاربرد مشابهي دارد، چرا كه هزينه‌هاي اوليه كارخانجات و تجهيزات همان مبالغي هستند كه براي تحصيل اين منافع صرف مي شود.

 2) هزينه‌هاي جاي‌گزيني: هزينه‌هايي هستند كه بايد براي جاي‌گزيني كاركناني كه در حال حاضر در موسسه يا واحد مشغول به كار هستند، متحمل شد. اين هزينه‌ها به دو بخش تقسيم مي‌شود:

الف - هزينه‌هاي جاي‌گزيني پستي يا شغلي

ب - هزينه‌هاي پرسنلي

 **الف) هزينه‌هاي جاي‌گزيني پستي**

هزينه‌هايي هستند كه بايد براي جاي‌گزين كردن فردي در يك پست سازماني با شخصي كه بتواند خدمات مشابهي را در اين پست سازماني ارايه دهد، پرداخت شود و اين گونه هزينه‌ها خود از سه بخش (تأمين، پرورشي يا آموزشي و كناره‌گيري) تشكيل مي‌شوند.

 **ب) هزينه‌هاي كناره گيري**

 مبالغي هستند كه براي كناره‌گيري هر يك يا تعدادي از شاغلان پست‌هاي سازماني صرف مي‌‌شوند. اين هزينه‌ها عبارت‌اند از هزينه‌ي پاداش يا اجرت كناره‌گيري، هزينه‌ي‌ مابه‌‌التفاوت پيش از كناره‌گيري، هزينه‌ي خالي ماندن پست سازماني. نبايد فراموش كرد كه هزينه پاداش يا اجرت كناره‌گيري در واقع همان هزينه‌ي بازخريد سنوات خدمت (مزاياي پايان خدمت) است و هزينه‌هاي مابه‌التفاوت پيش از كناره‌گيري ناشي از كاهش بهره‌وري فرد قبل از كناره‌گيري است.

 هزينه‌هاي خالي ماندن پست سازماني، هزينه‌اي است غير مستقيم كه از كاهش كارآيي پست‌هايي كه از خالي ماندن پست مورد نظر تاثير مي پذيرند (دلخوش،1387،125)[[30]](#footnote-30).

#  8-2 اندازه گیری های 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 می تواند تهیه لیستی از افراد مهم سازمان و مهارت های آنها به عنوان دارایی باشد. میزان دانش، مهارت، سلامت، قابلیت بهره برداری از آنها و عمل کرد شغلی کارکنان می تواند به عنوان سایر دارایی های انسانی تلقی شوند.

مهم ترین گروه معیارهای رفتاری غیر پولی توسط زیسنی لیکرت[[31]](#footnote-31) 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، عمل کرد و هدف ها و درک اعضای سازمان است)

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

برخی روش های اندازه گیری ارزش منابع انسانی به شرح زیر است که تعدادی از آنها را بررسی می کنیم: (دهقانپور،1386،169)[[32]](#footnote-32) .

۱) ارزش اقتصادی ( فعلی)

۲) ارزش جای گزینی

۳) ضریب ارزشی

۴) الگوی ارزش گذاری پاداش های تصادفی

۵) الگوهای کل سازمان

۶) نظریه مزایده

۷) بهای تمام شده تاریخی

نظریه ارزش اقتصادی ( ارزش فعلی) :

این نظریه مبتنی بر تئوری ارزش سرمایه است طبق نظر ایرونیگ فیشر[[33]](#footnote-33) «سرمایه به مفهوم ارزش سرمایه ای، ارزش تنزیل شده درآمدهای آینده است». برخی از محققان بر اساس این نظریه معتقدند که قیمت های 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 دست مزد 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، می توان 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 می توان 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 جای گزینی منابع انسانی، همان مخارج جای گزین کردن منابع انسانی موجود در یک سازمان است. ارزش جای گزینی 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 دوره ی 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 اخراج فرد 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 نمی شود.

۲)روش ارزش جای گزینی، یک روش ذهنی است.

۳)تعیین ارزش منابع انسانی بر اساس ارزش جای گزینی 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 می شوند. در این روش، ضرایب ارزش که اساس محاسبه هستند، با توجه به هر یک از عوامل زیر تعیین می شود:

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 می شوند.

با توجه به تقسیم بالا، بهای تمام شده ی تاریخی سالانه کارکنان بین چهار طبقه تقسیم می شود و سهم هر یک در ضرایب تعیین شده ضرب می شود. بدین ترتیب، ارزش کل تقریبی منابع انسانی به دست می آید، 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 می شود تا این تفاضل معادل اقلام دارایی های 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 می شود. 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 نمی شود بلکه از طریق مقایسه با عوامل دیگر به دست می آید. با توجه به آن که دارایی های نامشهود به طور معمول بر حسب حدس و گمان ارزش یابی می شوند، در نتیجه رقم به دست آمده از دقت کافی برخوردار نیست.

۲)نحوه ی تعیین ضرایب پایه ی علمی ندارد.

۳)تعیین خالص ارزش های جاری شرکت به طور دقیق میسر نیست.

نظریه ی مزایده:

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

الگوی مزایده متفاوت تر از سایر الگوهاست. بر اساس این الگو، ارزش گذاری کارکنان توسط مدیران سازمان برای رقابت در مورد منابع انسانی محدود که در سازمان موجود هستند، صورت می گیرد. مدیران برای دستیابی به منابع انسانی کم یاب با بالاترین قیمت در مزایده در برابر یکدیگر شرکت می کنند.

نارسایی های نظریه ی مزایده:

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

۲)برای تعیین کم یابی یا فراوانی افراد متخصص ضابطه ای تعیین نشده است.

۳)کاربرد نظریه ی مزایده در سازمان های 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 می شود. لذا موجب افزایش ارزش منابع انسانی از طریق محاسبه ی بهای تمام شده ی تاریخی آن شده و محاسبه می شود.

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.

مزایای نظریه بهای تمام شده ی تاریخی :

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

۲)روش بهای تمام شده ی تاریخی، یک روش عینی است.

۳)این روش به دلیل مستند بودن، احتمالاً بیشتر از سایر روش ها از سوی اداره ی مالیات ها پذیرفته می شود.

نارسایی های نظریه بهای تمام شده ی تاریخی :

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 جواب گوی تمامی نیازهای مدیریت برای تصمیم گیری اقتصادی باشد، زیرا آنچه از نظر مدیریت در تصمیم گیری های 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.

# 9-2 معیارهای اندازه گیری سرمایه انسانی

معیارهای مختلفی برای اندازه گیری ابعاد و ویژگیهای سرمایه انسانی شناسایی شده است:

•معیارهای مالی مانند فروش و عملکرد مالی،

•معیارهای بازده یا کالا و خدمات تولید شده، خدمات ارائه شده به مشتری، تعداد خطاها، رضایت مشتری ، کیفیت کالاها و خدمات،

•معیارهای تاخیر زمانی، غیبت و...(گوست[[34]](#footnote-34)،1997).

برخی از معیارهای اندازه گیری سرمایه انسانی در جدول 1 ارائه شده است:

## جدول 1-2: معیارهای اندازه گیری سرمایه انسانی

|  |  |
| --- | --- |
| فعالیت های سرمایه انسانی | اندازه گیری های ممکن |
| به کارگیری نیروی جدید | هزینه، زمان، کمیت، کیفیت، انطباق با معیارهای راهبردی |
| چرخش / اخراج | دلایل ترک شغل |
| پاداش / جبران خدمت | سطح پرداختها، تفاوتها، ارزیابی عدالت، رضایت مشتری، رضایت کارکنان، تنوع |
| شایستگی ها / آموزش | اندازه گیری سطح شایستگی ها، مهارتها، فاصله شایستگی ها و سرمایه گذاری در آموزش |
| نمودار نیروی انسانی  | سن ، نرخ ارتقاء مشارکت در فعالیت های مدیریت دانش ، تنوع |
| معیارهای بهره وری | درآمد سرانه هر نفر، هزینه عملیاتی هر نفر ، ارزش افزوده واقعی هر نفر |

منبع:(استیلسو کولویساچنا[[35]](#footnote-35) ،2004)

# 10-2 گزارشگری منابع انسانی

سه دليل اساسيبراي ارزيابي داراييهاي منابع انساني وگزارشگري سرمايه گذاري در داراييهاي منابع انساني وجوددارد:

1- تهيه اطلاعات مربوط به وضعيت مالي شامل صورتهاي مالي به منظور آگاهي سرمايه گذاران ،كاركنان و وام دهندگان.
2- تعيين مشاركت سرمايه وكار در عملكرد سازمان

3- ارائه مبنايي بر اساس انگيزه هاي اقتصادي بيشتر براي اداره سازمان وتهيه اطلاعات گسترده براي انجام وظايف كارمندي.

 كاهش سرمايه گذاري در منابع انساني ممكن است باعث افزايش سود كوتاه مدت شود ،اما تهديدي براي سود آوري سازمان در بلند مدت است.حداقل مزيت استفاده از حسابداري منابع انساني در دسترس قرار گرفتن چنين اطلاعاتي براي سرمايه گذاران است. و به چهار روش زیر می توان گزارشگری نمود:
3-1 - در گزارش هيات مديرهبه مجمع عمومي صاحبان سهام : گزارش هيات مديره به مجمع عمومي صاحبان سهام اغلب شامل اطلاعاتي درباره مخارج مربوط به منابع انساني است كه ممكن است چشمگير يا حتي به نسبت مهمتر از مخارجي باشد كه براي داراييهاي عيني انجام شده است.به عنوان يك اقدام اوليه در مورد نحوه عمل حسابداري داراييهاي انساني ، گزارش هيات مديره ممكن است مخارج انجام شده براي آموزش كاركنان خود را جداگانه گزارش دهد.

اين گونه اطلاعات به سرمايه گذاران وتحليل گران مالي كمك مي كند تا ميزان توجه مديريت به توسعه منابع انساني را به عنوان عامل حياتي براي تضمين سود دهي شركت در بلند مدت ارزيابي كنند.به علاوه گزارش هيات مديره بايد شامل اطلاعاتي در مورد ترك خدمت كاركنان از لحاظ روند وهزينه آن نيز باشد.شركت بايد در موردترك خدمت مديران كليدي ومتخصصان فني خود نيز كه ممكن است به رقباي تجاري شركت ملحق شوند يا رقيب جديدي رابوجود آورند گزارش دهد.اين موضوع در صنايعي كه با تكنولوژي پيش ميروند وتحقيق وتوسعه و دانش فني در آنها نقش اساسي ومهمي دارد غير عادي نخواهد بود وامكان اتفاق آن وجود دارد.

# 11-2 گزارش داراييهاي نامشهود

 اين روش توسط موسسه حسابرسي آرتور اندرسن[[36]](#footnote-36) پيشنهاد شده است. اين موسسه پيشنهاد ميكند كه مبالغ عمده اي كه صرف داراييهاي نامشهود از جمله منابع انساني ميگردد در صورتهاي مالي به صورت جداگانه گزارش شود.یعنی شركتهايي كه مخارج هنگفتي را در رابطه با داراييهاي نامشهود متحمل ميشوند به ويژه شركتهايي كه با وابستگي شديد به تكنولوژي براي كاركنان خود سرمايه گذاري کرده و یا از طريق ادغام وخريد سهام وپرداخت مبالغ گزاف براي سرقفلي فعاليت هاي تجاري موجود ، رشد مي كنند ، بايد صورتي از داراييهاي نامشهود خود را که بیانگر مخارج انجام شده براي انواع داراييهاي نامشهود در دوره جاري وهمچنين در دوره هاي گذشته است را ارائه نمایند.

از جمله محدوديت مهم اين روش آن است كه ترازنامه گمراه كننده است . زيرا ارزش داراييهاي شركت كمتر از واقعيت ارائه مي شوند.اندازه گيري سود يا زيان نيز تعريف شده است ،زيرا كليه مخارج مربوط به داراييها ي انساني در دوره اي كه واقع شده اند هزينه جاري تلقي شده وبه همين ترتيب اندازه گيري بازده سرمايه گذاري نيز تعريف شده خواهد بود.

3-3 - صورتهاي مالي حسابرسي نشده: شركتها ميتوانند مجموعه اي از صورتهاي مالي را كه در برگيرنده سرمايه گذاري در داراييهاي انساني طبق روش هاي پيشنهادي حسابداري منابع انساني است به عنوان تكميل اطلاعات به همراه صورتهاي مالي سالانه ارائه و تصریح نمایند كه صورتهاي مالي مزبور بايد جدا از صورتهاي مالي اساسي كه طبق اصول پذيرفته شده حسابداري تهيه وارائه شده اند مورد بررسي قرار گيرند.

3-4- ارائه در صورتهاي مالي اساسي : اين روش سرمايه گذاري در داراييهاي انساني به عنوان دارايي بلند مدت مطرح ودر زمان عمر مفيد مورد انتظار آن مستهلك ميشود.اگر چه اين عمل در مورد سرمايه گذاريها در منابع انساني معمول ومتداول نيست اما برخي از موسسه ها وشركتها نظير خطوط هواپيمايي ،صنايع الكترونيك وباشگاههاي ورزشي وحرفه اي كه بخش عمده سرمايه آنان را نيروي انساني تشكيل ميدهد اين روش را اعمال مي كنند.

# 12-2 ارزش سرمایه انسانی

شرکتها معمولا دارای گنجینه ای از اطلاعات در زمینه ی سرمایه انسانی به اشکال مختلف هستند. وحتی برخی از شرکتها سیستم های پیشرفته ای برای ارزیابی کیفیت و تاثیر آن دارند. اما اکثر این سیستم ها مناسب نیستند.اکثر ارزیابی هایی که غالبا گزارش شده اند به صورت زیر است:

 1)درآمد هر کامند

2)میانگین حقوق پرداختی

3)هزینه های آموزشی

در این تحقیق به منظور برآورد ارزش سرمایه انسانی شرکت از میانگین هزینه حقوق و دستمزد هر یک از کارمندان و حقوق و مزایای پایان خدمت هریک از کارمندان در شرکت استفاده شده است که هزینه حقوق ودستمزد به سه بخش مستقیم ، غیر مستقیم و اداری و فروش تقسیم می شود. استفاده از هزینه حقوق و دستمزد هر یک از کارمندان و حقوق و مزایای پایان خدمت هریک از کارمندان مطابق با ارزش سرمایه انسانی بر مبنای امور اقتصادی نیروی کار و تئوری های حقوق است. دلیل این فرآیند این است که اگر کارکردهای نیروی کار مورد تحقیق نظری قرار گیرد در این صورت به کارمندان مطابق با ارزش سرمایه انسانی آنها حقوق پرداخت می شود(دنا چارلز والکر،2001، 205) [[37]](#footnote-37).

# 13-2 سرمایه گذاری در سرمایه انسانی

بیشتر کشورهای در حال توسعه با مشکل دوگانه و متمایزی روبرو هستند؛ آنها فاقد مهارت ها و تخصص های ضروری برای رشد بخش صنعت هستند، در حالی که مازاد نیروی کار غیر ماهر دارند. وجود مازاد نیروی کار، تا حد زیادی به دلیل کمبود مهارت های ضروری است. تمرکز سرمایه انسانی برای حل مشکلات از طریق ایجاد مهارت های لازم در انسان ها به مثابه منابع تولیدی و ایجاد مشاغل پردرآمد برای آنها است. نیاز برای سرمایه گذاری در منابع انسانی در این کشورها به مراتب بیشتر از سرمایه های فیزیکی است. علیرغم واردات و یا ایجاد سرمایه های فیزیکی، هنوز این کشورها قادر به تسریع رشد اقتصادی خود نیستند؛ زیرا هنوز منابع انسانی در آنها توسعه نیافته باقی مانده است. این کشورها هرساله مقادیر متنابهی سرمایه وارد می کنند، ولی به دلیل فقدان«مهارت های ضروری» مورد نیاز، قادر به استفاده کامل از این منابع نیستند. هر چند که مهارت های حرفه ای و دانش و تخصص همراه با سرمایه های خارجی وارد می شود؛ اما کافی نیستند. عدم توانایی رشد سرمایه های انسانی همراه با رشد منابع فیزیکی یکی از دلایل اصلی پایین بودن ظرفیت جذب منابع سرمایه فیزیکی در کشورهای در حال توسعه است. بنابراین، سرمایه گذاری در طرح های اجتماعی یکی از نیازهای پراهمیت این کشورها است. یکی از دلایل اصلی توسعه نیافتگی این کشورها پایین بودن نرخ کارایی نیروی کار، عدم تحرک منابع، محدودیت مهارت ها و تخصص ها در مشاغل و تجارت، نبودن قوه ابتکار و ارزش های سنتی و نهادهای سنتی اجتماعی است که انگیزه برای تغییر اقتصادی را به حداقل می رساند. رشد نازل علوم و دانش، عامل مهم بازدارنده دیگر رشد اقتصادی است. در این کشورها منابع طبیعی وجود دارد، ولی روش های تولید مناسب، مهارت های ضروری، بازارهای کامل و عوامل نهادی و اقتصادی برای استفاده موثر و عقلایی از این منابع برای ارتقای شرایط اقتصادی و اجتماعی محدود است. افزایش سطح دانش و مهارت های مردم، باعث ایجاد انگیزه های لازم برای پیشرفت می شود(تقوی، محمدی،1384،189)[[38]](#footnote-38).

«تئودر شولتز[[39]](#footnote-39)» و «گری بکر[[40]](#footnote-40)» دو تن از اقتصاددانان معاصر هستند که تئوری سرمایه انسانی را از مراحل کلاسیک و ابتدایی آن به حالت پیشرفته و تحلیل امروزی ارائه نموده اند. به عقیده شولتز توسعه منابع انسانی پنج عامل را در بر دارد: (همان منبع،190)[[41]](#footnote-41).

الف)تسهیلات و خدمات بهداشتی که امید به زندگی ، توانایی، نشاط و استقامت را افزایش می دهد؛

ب)تمام مخارج مربوط به تعلیمات فنی و حرفه ای؛

ج)آموزش و پرورش از سطح دبستان تا پایان دبیرستان و آموزش در سطح دانشگاهها؛

د)برنامه های تعلیمات حرفه ای و سوادآموزی از سوی بنگاه های اقتصادی؛

ه)مهاجرت فردی به منظور دستیابی به امکانات اشتغالی بهتر برای افزایش درآمدهای پولی.

پس سرمایه گذاری در سرمایه های انسانی به معنی مخارج انجام شده در طرح های اجتماعی مانند ارتقای سطح بهداشت ، آموزش و خدمات اجتماعی است و در کل سرمایه گذاری در آموزش بایستی موارد زیر را شامل گردد:

الف)سرمایه گذاری در تحقیقات: بخشی از وظایف دانشگاهها را فعالیت های پژوهشی تشکیل می دهد، لیکن بسیاری از وزارتخانه ها و سازمان های اجرایی نیز دارای واحدهای پژوهشی می باشند و کارشناسان و محققان این واحدها ، تحقیقات ذی قیمتی انجام می دهند . هزینه هایی که در پژوهش و تحقیق صرف می گردد از بازده اقتصادی قابل توجهی برخوردار است.

 بیشتر دستاوردهای علمی و تکنولوژیکی ، حاصل کار محققان و پژوهشگران است و بودجه موسسات پژوهشی در اکثر کشورهای توسعه یافته، روندی فزاینده دارد.

ب)سرمایه گذاری در آموزش و پرورش و کشف استعدادها: یکی از وظایف موسسات آموزشی، ارائه مکانیزمی است که استعدادهای بالقوه را کشف و آن را به صورت بالفعل درآورد و مورد آموزش قرار دهد. جامعه ای که برای استخراج نفت و تکنولوژی استخراج، هزینه های گزافی می پردازد، بی شک بایستی برای کشف استعدادها و پرورش آنها نیز به صورت مشابهی عمل نماید.

ج)سرمایه گذاری در آموزش و پرورش و قابلیت تطبیق نیروی کار: در یک جامعه در حال توسعه ، آموزش و پرورش، قابلیت و توانایی نیروی کار را برای تطبیق با تغییرات فرصت های اشتغال افزون می سازد. هنگامی که تکنولوژی تولید تغییر می یابد، بسیاری از ماشین آلات تعویض می شوند، لیکن نیروی کار با آموزش بیشتر، خود را با تکنولوژی جدید تطبیق می دهد و بر اساس آن تکنولوژی، کار می کند.

د)سرمایه گذاری در آموزش و پرورش جهت ایجاد کادر آموزشی: یکی از وظایف هر نظام آموزشی و پرورشی؛ تربیت و ایجاد آموزگاران و استادان قابل و با کفایت است. نظام آموزش و پرورش بایستی شرایطی را فراهم آورد تا بهترین فارغ التحصیلان خود را در موسسات آموزشی جذب و استخدام نماید.

ه)سرمایه گذاری در آموزش و پرورش و آینده گری: رشد وتوسعه اقتصادی ایجاب می نماید که نظام آموزشی، نیروی انسانی متخصص را برای نیازهای آتی جامعه فراهم آورد. در کشورهای در حال توسعه- که نیروی کار ماهر و کارآزمودة نادر و کمیابی دارد- نیروی متخصص مورد نیاز در سال های آتی، بایستی بر اساس برنامه ریزی، تخمین زده شده و آموزش داده شود.

بدین ترتیب سرمایه گذاری در آموزش بایستی با توجه به نیازمندی های نیروی انسانی در سالهای آینده صورت پذیرد. از آنجا که بازار کار در کشورهای در حال توسعه محدود است، هرگونه قصور در برنامه ریزی و آینده نگری موجب می شود که در سال های آینده، انبوهی از فارغ التحصیلان بیکار در بخش هایی از اقتصاد و کمیابی نیروی متخصص در بخش های دیگر مسائل و مشکلات عمده ای برای دولت و جامعه به وجود آورد.

# 14-2 سرمایه انسانی و توانمندی انسانی

هر چند در رویکرد «سرمایه انسانی» و نیز در رویکرد «توانمندی انسانی» انسان کانون توجه است اما این دو با هم فرق دارند: در اولی تمرکز بر نقش فاعلی انسان در افزایش و بهبود امکانات تولید است؛ در دومی بر توانمندی انسانها برای دستیابی به زندگی دلخواهشان و افزایش گزینش هایی واقعی که می توانند بکنند تاکید می شود. بنابراین با وجود پیوندهای نزدیک میان این دو رویکرد، معیارهای ارزیابی در آنها و نوع نگرش آنها به انسان متفاوت است. در رویکرد «سرمایه انسانی» نگاه ابزاری به انسان حاکم است، در حالی که در رویکرد «توانمندی انسانی» کرامت او هدف و غایت توسعه است. آنان که نگاه ابزاری به انسان دارند، فرآیند و راهکار افزایش توانمندی های انسان و بهبود بهره وری او را تنها در آموزش و تندرستی او خلاصه می کنند، ولی از دید کسانی که به توانمندی های انسان می اندیشند راههای افزایش توانمندیهای انسانی، گوناگون است. توانمندیهای انسانی در پرتو گسترش آزادیهایی چون مشارکت سیاسی و حضور در مباحث عمومی، برخورداری از امکانات وتسهیلات اقتصادی، دسترسی به فرصت های مناسب اجتماعی مانند آموزش و بهداشت و بیمه و قرار گرفتن زیر چتر حمایتی و فضای امن اجتماعی (امنیت به معنای عام) می تواند افزایش یابد. به سخن دیگر، اگر کانون توجه سرمایه انسانی به مفهوم متعارف باشد، هدف، دست بالا، افزایش بهره وری نیروی انسانی خواهد بود اما اگر توانمندی انسانی مورد نظر باشد، هدف چیزی نخواهد بود جز از میان رفتن همه موانع آزادی در زمینه های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی و گسترش دامنة گزینشهای انسان (محمودی ،1382،89)1.

بنابراین اگر نقش انسان تنها بعنوان سرمایة انسانی در فرآیند توسعه مورد توجه باشد، چنانچه که در نمودار (2-2) می بینیم، انسان بعنوان یکی از عوامل تولید در فرآیند توسعه دارای ارزش است و هرگونه تلاش بهبود کیفیت سرمایة انسانی با هدف افزایش بهره وری و سرانجام سودآوری در فرآیندهای تولید ارزشگداری می شود.

### نمودار(2-2)انسان به عنوان یکی از عوامل تولید

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| نتیجه: افزایش امکانات تولید |  | سرمایه انسانی(نقش فاعلی) |
| نتیجه: افزایش توانمندی انسان در برخورداری از زندگی دلخواه و گسترش دامنه گزینش های واقعی او |  | توانمندی انسانی(نقش فاعلی) |
| نوع نگاه: بیشترین نگاه ابزاری به انسان  |  | سرمایة انسانی |
| نوع نگاه: نگاه دور اندیشانه به انسان |  | توانمندی انسانی |
| هدف: افزایش بهره وری نیروی انسانی |  | سرمایه انسانی(کانون توجه) |
| هدف: از میان بردن موانع آزادیها و گسترش دامنة گزینش های انسان |  | توانمندی انسانی(کانون توجه) |

منبع : (محمودی،1382،89)1

در چنین فضایی، انتظار می رود جوامعی که سرمایة انسانی بیشتری دارند بتوانند به سطوح بالاتری از رفاه اجتماعی دست یابند زیرا رفاه در این دیدگاه با میزان در آمد و مقدار مطلوبیت حاصل از مصرف کالاها و خدمات سنجیده می شود؛ اما اگر در فرآیند توسعه، توانمندیهای انسانی محور باشد، هدف از توسعه از میان برداشتن موانع و افزایش دامنة گزینشهای انسانی برای دسترسی به یک زندگی دلخواه است. در این فضا است که توسعه یافتگی با فرهنگ جوامع پیوند می یابد و درجة توسعه یافتگی با توجه به تعریفی که فرهنگ های گوناگون از انسان آزاد دارند روشن می شود. در این شرایط همة فرهنگ ها توان تحقق بخشیدن به توسعه را خواهند داشت و جوامع برای رسیدن به توسعه یافتگی، وامدار فرهنگ های بیگانه نخواهند بود. در رویکرد بر پایة توانمندی انسانی، نقش انسان در توسعه نقشی ابزاری نیست بلکه خود انسان هدف توسعه است که باید با به دست آوردن توانمندی، راه توسعه را هموار سازد (همان منبع،90)2

# 15-2 سرمایه انسانی و رقابت پذیری سازمانی

در دیدگاه مدیریت استراتژیک منابع انسانی، تمامی دانش و مهارت موجود در سازمان، استراتژیک محسوب نمی شوند. پس تعیین انواع سرمایه انسانی موجود در سازمان و اینکه چگونه می توانند به عنوان منبعی برای ایجاد مزیت رقابتی محسوب شوند، اولین گام در این راه است. در ادامه به تجزیه و تحلیل توان بالقوه استراتژیک سرمایه انسانی سازمان از دو بعد ارزش و منحصر به فرد بودن می پردازیم (چیت سازیان،1385، 31)3.

با نگاهی مبتنی بر منابع به سازمان در می یابیم که منابع تنها زمانی برای ما ارزشمند هستند که باعث رشد کارایی شده و امکان سرمایه گذاری در فرصتها و مقبله با تهدیدات را برای ما ایجاد کنند. پس در این نگاه ، سرمایه انسانی سازمان از طریق همکاری در کاهش هزینه ها یا بهبود خدمات و محصول برای مشتریان، ارزش آفرینی می کند.

از سوی دیگر کولیس[[42]](#footnote-42) و مونت گومری[[43]](#footnote-43) اعتقاد دارند(در فضای مدیریت استراتژیک) اهمیت سرمایه انسانی به میزان خلق و ایجاد تمایز رقابتی برای شرکت بستگی دارد. با نگاهی اقتصادی، تئوری مبادله- هزینه بیان می دارد که سازمان زمانی مزیت رقابتی به دست می آورد که دارای منابعی مخصوص خود سازمان باشد، به نحوی که هیچکدام از رقبا نتوانند از این منابع کپی بردارند. لذا ماهیت منحصر به فرد سرمایه انسانی هر سازمان، باعث می شود تا سازمان ها منابع سازمانی خود را در زمینه های مدیریت استفاده و سرمایه گذاری کنند. این کار کاهش ریسک و سرمایه گذاری در پتانسیل های بالقوه بهره وری و تولیدی سازمان را در پی خواهد داشت.

همانطور که در شکل شماره 2-1 مشاهده می شود از کنار هم قرار دادن دو عامل منحصر به فرد بودن و ارزش استراتژیک سرمایه انسانی ماتریسی تشکیل شده است. این ماتریس چهارچوبی مفهومی برای دسته بندی انواع متفاوت سرمایه انسانی موجود در سازمان و نیز مدیریت آنها جهت بهره گیری بیشتر در سازمان، ارائه می دهد (چیت سازیان،1385، 31)[[44]](#footnote-44).

### نمودار3-2:گونه های متفاوت سرمایه انسانی



منبع:(همان منبع،31)[[45]](#footnote-45)

در حقیقت این چهارچوب براین نکته تاکید دارد که برای مدیریت انواع متفاوت از دانش و سرمایه انسانی موجود در سازمان، ما به سیستم هایی متفاوت در مدیریت منابع انسانی نیاز داریم، به نحوی که استفاده از یک سیستم واحد در مدیریت منابع انسانی پیامدی جز کاهش بهره وری در سازمان را در پی نخواهد داشت.

1. **سرمایه انسانی ویژه**

اولین نوع از سرمایه انسانی منحصر به فرد و ویژه است، اما چندان در ارزش آفرینی برای مشتریان توانایی ندارد. این نوع از سرمایه انسانی منبعی بالقوه برای ایجاد تمایز نسبت به رقباست، زیرا منبع انحصاری و ویژه خود سازمان است.

1. **سرمایه انسانی بومی عادی**

بخش دوم ماتریس شکل 1، سرمایه انسانی بومی عادی سازمان را بیان می دارد که نه ارزش آفرینی چندانی برای مشتریان دارد و نه در نوع خود برای سازمان منحصر به فرد و خیلی ویژه است.

 بسیاری از سازمانها اینگونه سرمایه انسانی خود را به راحتی پس از مدتی انجام فعالیت به دست می آورند، پس توجه زیادی در زمینه سرمایه گذاری بر روی این نوع سرمایه انسانی مبذول نمی شود. از دیدگاه اسنل شاید بهترین رویکرد در مدیریت این گونه سرمایه انسانی سرمایه گذاری نکردن در این گونه پرسنل و کارکنان است.

1. **سرمایه انسان محوری**

زمانی که سرمایه انسانی ارزش محور و منحصر به فرد باشد برای سازمان منافع استراتژیکی ایجاد می کند، که البته توسعه و استقرار این سرمایه انسانی باعث افزایش هزینه های اداری و بوروکراتیک می شود. انگیزه سازمانها در سرمایه گذاری و توسعه این نوع از سرمایه انسانی، بیشینه کردن پتانسیل ارزش آفرینی سازمانی و ایجاد ویژگی های متمایز کننده در درون سازمان است. بنابراین برای دستیابی به چنین هدفی، سازمانها سیستم های منابع انسانی مبتنی بر تعهد را درون خود استقرار می دهند.

**4-سرمایه انسانی الزامی**

سرمایه انسانی الزامی گرچه ارزش آفرین است ولی منحصر به فرد و ویژه خود سازمان نیست. بنابراین تصمیماتی که برای سرمایه گذاری در این نوع از سرمایه انسانی اتخاذ می شود با سرمایه محوری و دیگر موارد متفاوت است. سرمایه انسانی الزامی ویژه یک سازمان خاص نبوده و کارکنان (حائز این سرمایه) در یک محدوده معین آزادند و ابتکار عمل دارند تا هر سازمانی که منافع بیشتری بر ایشان ایجاد می کند، این استعداد و ارزش آفرینی خود را در آن صرف کنند و در واقع بفروشند.

 به سبب سهولت و امکان این جابجایی نیروی انسانی، تئوری سرمایه انسانی می گوید که سازمان ها چندان مایل در سرمایه گذاری در این نوع از سرمایه انسانی نیستند (چیت سازیان،1385،31)[[46]](#footnote-46).

# 16-2 اهمیت اقتصادی و اجتماعی سرمایه انسانی

انباشت دانش و سرمایه انسانی اثر مستقیمی بر بهره وری دارد. در کشورهای پیشرفته که نرخ رشد تولید ناخالص داخلی آنها افزایش داشته، به طور موازی سطح آموزش کارکنان در افزایش عمر کاری آنان نیز موثر بوده است. به هر حال بسیاری از منافع اجتماعی که از انباشت سرمایه انسانی جاری می شود(مانند سلامت بیشتر، اشتغال شهری بالاتر، کاهش بزهکاری و افزایش همبستگی اجتماعی) در دراز مدت بر رشد اقتصادی تاثیر می گذارد. علاوه بر این سرمایه اجتماعی هر کشور نه تنها به طور مستقیم به رفاه و آرامش جامعه کمک می کند، بلکه بر بازده کالاها و خدمات تاثیر می گذارد.برای مثال وقتی سطح امانتداری بالایی درجامعه وجودداردهزینه معاملات تجاری کاهش می یابد.

تاکید سازمانها بر سرمایه انسانی بر این دیدگاه مبتنی است که ارزش بازار سازمانها کمتر به منابع مشهود بستگی دارد وبیشتر وابسته به داراییهای نامشهود به ویژه سرمایه انسانی است. جذب و نگهداری بهترین کارکنان به هر حال بخشی از این معادله است. سازمانها باید یادگیری سازمانی را بالا ببرند و از طریق تشویق کارکنان خود به یادگیری، سطح مهارت و قابلیت های آنها را افزایش دهند و با حمایت های خود، محیطی ایجاد کنند که در آن دانش ایجاد شود،تسهیم شود، به کار گرفته شود و محیطی پویا برای یادگیری مستمر ایجاد گردد(استیلس و کولویساچنا،2004،98) [[47]](#footnote-47).

سرمایه انسانی هم شامل قابلیت های فردی، دانش، مهارتها و تجربیات کارکنان و مدیران سازمان است که با وظایف پیش روی آنها مرتبط می شود و هم به ظرفیت افزایش و ذخیره دانش، مهارت و تجربیات از طریق یادگیری افراد اشاره دارد. با این تعریف واضح است که سرمایه انسانی محدوده وسیعتری از منابع انسانی را در بر می گیرد. در ادبیات منابع انسانی تاکید بر دانش فردی و بویژه دانش فرد در ارتباط با شغل است، در حالی که در ادبیات سرمایه انسانی بر ایجاد دانش و تسهیم آن بین گروهها و نهادی کردن آن بین فرآیندهای سازمانی تاکید می شود(رایت،2001،158) [[48]](#footnote-48).

البته مفهوم سرمایه انسانی جانشینی برای دانش و یادگیری، خلاقیت و نوآوری، شایستگی ها و قابلیت ها به حساب نمی آید، سرمایه انسانی بر به کارگیری این عوامل در محیط سازمان با توجه به منطق رقابتی آن تاکید دارد(راستوگی،2000،159) [[49]](#footnote-49).

منابع انسانی در گذشته سرمایه ساختاری و مشتری را خلق کرده است که امروزه عملکرد شرکت را شکل می دهد و آن را نسبتا تعیین می نماید. این سرمایه ی انسانی شرکت مسئول قابلیت تولید روزانه و همچنین ابداعات آینده ی آن است(دراکر،1993،190)[[50]](#footnote-50). سرمایه انسانی ایده ها و روابط جدیدی را خلق می کند و به ایده ها و روابط گذشته تداوم می بخشد. سرمایه انسانی سرمایه ای است که مزیت رقابتی منحصر به فرد سازمان را توسعه می دهد که این فرآیند به نوبه خود منجر به عملکرد بهتر شرکت می شود.

# 17-2 عملکرد

با شکل گیری مبحث جدایی مالکیت از مدیریت و ایجاد یک تضاد منافع عظیم بین مالکان و مدیران، ارزیابی عملکرد شرکتها و مدیران و رهبران آن ها از موضوعات مورد توجه اقشار مختلف مثل اعتباردهندگان، مالکان ، دولت و حتی مدیران می باشد. ایجاد ارزش و افزایش ثروت سهامداران در بلند مدت از جمله مهم ترین اهداف شرکت ها به شمار می رود و افزایش ثروت تنها در نتیجه عملکرد مطلوب حاصل خواهد شد. مسلما هدف سرمایه گذاران از سرمایه گذاری در یک شرکت کسب بازدهی متناسب با سرمایه گذاریشان می باشد. اگر شرکت یا سازمان در ایجاد ارزش، موفق باشد نه تنها سرمایه گذاران و افراد داخلی شرکت ها بلکه در سطح وسیع تر ، جامعه از این ایجاد ارزش منتفع خواهد شد.

سنجش عملکرد در فرآیند تصمیم گیری با توجه به توسعه و اهمیت نقش بازار سرمایه از مهمترین موضوعات حوزه مالی و اقتصادی است، بنابراین کارکرد معیارهای مالی و اقتصادی جهت ارزیابی عملکرد بنگاه ها یک ضرورت به شمار می آید. از مهمترین اهداف بنگاه های اقتصادی، کسب سود در کوتاه مدت و افزایش ثروت اقتصادی مالکان در بلتد مدت است. این مهم با اتخاذ تصمیم منطقی در فرآیند سرمایه گذاری امکان پذیر می شود. اتخاذ تصمیمات منطقی رابطه مستقیم با ارزیابی عملکرد بنگاه اقتصادی دارد و ارزیابی عملکرد بنگاه های اقتصادی نیز نیازمند شناخت معیارها و شاخص ها است که در دو مجموعه شاخص های مالی و غیر مالی طبقه بندی می شوند.

معیار های مالی سنجش عملکرد به دلیل برخورداری از ویژگی هایی نظیر کمی بودن، عملی بودن، عینی بودن و مملوس بودن آن نسبت به معیار های غیر مالی ارجحیت دارد.

روش های مختلفی از جهات متفاوت برای ارزیابی عملکرد وجود دارد ولی آنچه بیش تر مد نظر است بعد مالی است. روش های ارزیابی عملکرد را از بعد مالی به چهار دسته ذیل تقسیم می کنند(انوری رستمی و همکاران،1383،158)1.

الف- روش هایی که در آن ها از اطلاعات حسابداری برای ارزیابی عملکرد استفاده می شود و همان نسبت های مالی همچون ROA و ROE و ... هستند.

یکی از پیامد های سیر تحول حسابداری استفاده از نسبت های مالی جهت ارزیابی عملکرد و تجزیه و تحلیل صورت های مالی است که پیدایش آن ها به اواخر قرن نوزدهم میلادی بر می گردد. اطلاعات حسابداری مهمترین بخش اطلاعاتی در یک ارزیابی عملکرد به حساب می آید و در تمامی معیارها و مبانی یک اصل اساسی و انکارناپذیر است. یکی از انواع تجزیه و تحلیل ها تجزیه و تحلیل نسبت های مالی است که خود نوعی معیار ارزیابی عملکرد می باشد و بنیان آن به طور کامل به صورت های مالی شامل ترازنامه ، صورت سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد بستگی دارد(عبدالهی نژاد،1376،190)2.

ب- روش هایی که ترکیبی از اطلاعات حسابداری و بازار را برای ارزیابی عملکرد مورد استفاده قرار می دهند، مانند نسخه های مختلف Q توبین و یا نسبت P/E .

کلیه نسبت هایی که به نسبت های ارزشیابی مشهور هستند در این دسته قرار دارند. این نسبتها با ترکیب معقول ریسک و بازده از طریق اطلاعات بازار و نیز ترکیب آن با اطلاعات حسابداری مبنای ارزشیابی مناسبی جهت ارزیابی عملکرد شرکت ها را فراهم می آورند. برخی از این نسبت ها عبارتند از نسبت قیمت به سود هر سهم ، نسبت قیمت به ارزش دفتری سهام و نسبت Q توبین (صالحی ،1380،89)3.

ج- نسبت هایی که با استفاده از داده های مدیریت مالی مورد استفاده قرار می گیرند مانند بازدهی هر سهم و بازده اضافی هر سهم.

با نگاهی کلی و اجمالی به سهامدارانی که در سهام شرکت های مختلف سرمایه گذاری می کنند در خواهیم یافت که دو نوع سود مورد انتظار برای سهامداران قابل لحاظ است یکی سود نقدی که توسط شرکت سرمایه پذیر پرداخت می گردد و دیگری سود ناشی از افزایش ارزش سهام است که ناشی از تغییرات قیمت به سبب عوامل مختلفی همچون سود باقیمانده ، افزایش تقاضا بر عرضه ، مسائل اقتصادی و سیاسی و ... می باشد. بازده اضافی به معنی بازدهی بیش تر از بازده در نقطه تعادل است که خط بازار سرمایه این نقطه متعادل را نشان می دهد.

د – نسبت هایی که علی رغم استفاده از اطلاعات حسابداری، معیارهای اقتصادی هستند مانند EVA و REVA و MVA .

این گونه معیارها بیش تر از آن که معیارهای مالی باشند معیارهای اقتصادی هستند زیرا داده های اقتصادی در آن ها بیشتر مورد استفاده قرار می گیرند.

# 18-2 بهره وری

می‌توان گفت برای نخستین بار لغت «بهره‌وری» توسط فردی به نام «کوئیزنی» در سال 1766 میلادی بکار برده شد. بیش از یک قرن بعد یعنی در سال 1883 فردی به اسم «لیتر[[51]](#footnote-51)ِ» بهره‌وری را «قدرت و توانایی تولید کردن» تعریف کرد. بایستی توجه داشت که واژه بهره‌وری با گسترش انقلاب صنعتی و جهت افزایش سودمندی حاصل ازعوامل تولید مثل  نیروی کارشامل قوای جسمی وفکری، سرمایه ، زمین ، تکنولوژی وسایر منابع وامکانات مالی وفیزیکی  گسترش یافت .

بهره وری حاصل کسری است که از تقسیم مقدار یا ارزش محصول بر مقدار یا ارزش یکی از عوامل تولید بدست می آید. بدین لحاظ می توان از بهره وری سرمایه، مواد اولیه و نیروی کار صحبت کرد.

بر خلاف پندار برخی افراد بهره‌وری فقط برای صنایع نیست بلکه بهره وری سطوح مختلفی دارد و همه افراد در همه سطوح نقش دارند یعنی اینکه افراد می‌توانند با تفکر ، ابداعات و نوآوری‌های خود عملاً در چند سطح گوناگون موثر واقع گردند، سطوح مختلف بهره وری عبارت‌اند از:

* سطح فرد
* سطح گروه کاری
* سطح سازمانی
* سطح رشته‌های تجاری، خدماتی، صنعتی وکشاورزی
* سطح بخش‌های اقتصادی
* سطح ملی و کشوری
* سطح جهانی

در سطوح فردی به دنبال تدابیری برای افزایش بهره وری فردی هستیم. و در سطح گروه نیز به دنبال افزایش بهره وری گروه کاری هستیم. بدیهی است که موضوع بهره وری بیشتر در سطوح سازمانی و رشته‌ها مطرح می‌شود و بیشترین ضوابط و شرایط مربوط به بهره وری را می‌توان در آنها مشاهده کرد. چه بسا برخی مشاغل و حتی برخی دستگاهها به دلیل انجام فعالیت‌های موازی و تکراری بودن وظایف سازمانی در یکدیگر ادغام شده و برخی از آنها حذف شده‌اند. برخی مواقع ایجاب می‌کند که بدلیل مصالح ملی برنامه ریزان اقتصادی و سیاست گذاران مثلاً در زمان جنگ دستور دهند کارخانه‌های کالاهای غیرضروری و لوکس اقدام به همکاری با سایر کارخانه‌های تولید مواد غذائی و حتی کارخانه‌های ساخت جنگ افزار نمایند و تولید کالای خود را تعطیل نمایند . و یا مصالح عمومی ایجاب می‌کند چند خانه که در مسیر طرح یک شاهراه واقع گردیده خریداری یا معاوضه گردیده و تخریب شود.(ابطحی و کاظمی،1383،58)1.

# 1-18-2 موانع بهبود بهره‌وری

* نداشتن اعتقاد و باور ملی به نتایج وفواید بهبود بهره وری
* ترس از برخی نمودهای ظاهری بهره وری از جمله ترس از بیکاری
* ناآگاهی عمومی نسبت به مفاهیم وجایگاه بهره وری، میزان اهمیت آن ونقش ووظایف افراد در این راستا
* بی توجهی به فکرهای خلاق ومبتکر
* مقاومت افراد در مقابل تغییرات وعدم تمایل به ترک برخی عادات
* غرق شدن در روش‌ها و تکنیکها و تغییر باورهای فکری
* بلند پروازی وبی توجهی به مسائل به ظاهر کوچک وراه حلهای خرد
* مشخص ننمودن متولی کار
* ناهماهنگی ونبود هدایت ونظارت مناسب
* ضعف تعهد اجرایی
* عجله در حصول نتیجه
* دخالتهای بی جای برخی کارشناسان در سایر حوزه‌های کاری واظهار نظرهای غیر کارشناسانه
* عدم وجود کارشناسان خبره و یا عدم انگیزش آنها در ارزیابی سیستم و تجزیه و تحلیل و اندازه گیری بهره وری(همان منبع،59)2.

# 2-18-2 منافع و فواید بهره‌وری برای سیستم‌های دولتی و شرکتها را می‌توان به شرح ذیل برشمرد:

* افزایش سود و درآمد
* کاهش هزینه‌ها
* افزایش تقاضا
* رضایت شغلی کارکنان
* سرعت عمل کارکنان
* دقت عمل کارکنان
* ایجاد رقابت سالمتر
* ارتقای شغلی کارکنان
* ایجاد محیط کاری جذاب
* آموزش عمومی کارکنان
* افزایش حقوق و دستمزد
* امنیت شغلی کارکنان
* انجام درست کارها و انجام کارهای درست
* افزایش کیفیت زندگی کاری
* افزایش رفاه کارکنان
* افزایش انگیزه کاری

بهبود و ارتقای بهره‌وری مستلزم کوشش و تلاش برنامه ریزی شده همه جانبه از سوی افراد و مسئولین ذیربط است که خود نیازمند بهبود شرایط کار و تغییر محرکه‌ها و روشهای انگیزشی کارکنان، بهبود نظامها، دستورالعملها، قوانین، بخشنامه‌ها، دستورالعملها، روشها، فناوری و غیره می‌شود (ابطحی و کاظمی،1383،125)1.

# 19-2 سودآوری

سود آوری و کسب درآمد یکی از اهداف اولیه در انجام هر فعالیت تولیدی و اقتصادی است. اگر سودی وجود نداشته باشد انجام آن فعالیت دلیلی نخواهد داشت. فعالیت های تولیدی و اقتصادی با هدف برآورده ساختن خواسته ها و نیاز های بشر انجام می شوند و برای آن ها مقداری زمان، پول، نیروی کار و غیره صرف می شود. اگر پول حاصل از فعالیت اقتصادی نتواند هزینه های آن را پوشش دهد و به عبارت دیگر از هزینه های انجام شده بیشتر نباشد، یعنی سودی به دست نیامده است  و انجام آن فعالیت تولیدی و اقتصادی بی معنی خواهد بود. هر چه سود به دست آمده بیشتر باشد، ادامه آن فعالیت توجیه بیشتری دارد و محتمل تر است.

# 20-2 ارزش بازار

این نسبت از حاصل تقسیم ارزش بازار سهام به قیمت دفتری سهام محاسبه شده و معیاری جهت سنجش ارزش سهام می باشد ارزش دفتری یکی از مفاهیم حسابداری است وبا استفاده از معیار ارزش هر یک از اقلام دارایی بر اساس داده های تاریخی تعیین می گردد. ارزش دفتری داراییها همان ارقام و مقادیری است که در ترازنامه شرکت نوشته می شود و ارزش دفتری هر سهم عبارت است از نسبت حقوق صاحبان سهام عادی به تعداد سهام شرکت(دنا چارلز والکر،2001،205) [[52]](#footnote-52).

# 21-2 ضرورت سنجش و انعکاس داراییهای نامشهود از سوی حسابداران مدیریت

اقتصاد امروزین،اقتصاد محصولات نامشهود است؛ازاین‏رو داراییهای که این محصولات را ایجاد می‏کنند نیز عمدتا داراییهای نامشهود است. ابو القاسم فخاریان‏ نایب رئیس شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران روند تحول اقتصاد در جهان به سوی تولید و عرضه محصولات نوین‏ است که منشأ اصلی‏ ایجاد آنها،دیگر همانند گذشته سرمایه‏های‏ فیزیکی نیست.سهم‏ تولیداتی نظیر اطلاعات،خدمات‏ مشاوره‏ای،تحقیق و توسعه،خلاقیت و نوآوری و امثالهم در سازمانها رو به افزایش‏ است.انجمن حسابداران‏ خبره انگلستان چنین پیش‏بینی می‏کند که در سال 2005،کشاورزی و صنعت در بریتانیا فقط 15درصد از کل اقتصاد را تشکیل‏ خواهد داد و 85 درصد بقیه متعلق به‏ خدمات و دانش خواهد بود.اقتصاد امروزین،اقتصاد محصولات نامشهود است؛ازاین‏رو داراییهایی که این‏ محصولات را ایجاد می‏کنند نیز عمدتا داراییهای نامشهود است.محرکه‏های اصلی‏ تولید در اقتصاد نوین را عواملی نظیر فناوری اطلاعات،طراحی،نرم‏افزار و دانش‏ و استعدادهای افراد و سرمایه‏های فکری تشکیل خواهد داد. علاوه بر این و به طور کلی در شرایط پر رقابت اقتصادی‏ کنونی،عواملی مانند نام و آوازه‏ی شرکت، مشتریان وفادار، تامین‏کنندگان‏ قابل اعتماد،کارکنان‏ خلاق و پردانش، برنامه‏های تحقیق و توسعه،سیستمهای‏ اطلاعاتی مناسب، حق الامتیاز و علائم‏ تجاری و مانند آنها داراییهای عمده شرکتها را تشکیل می‏دهد. در چنین شرایط پیچیده‏ای،ارزشگذاری‏ دقیق و قابل اعتماد شرکتها دشوار شده است‏ و با توجه به اینکه روشهای متداول‏ حسابداری،اینگونه داراییها را محاسبه و در ارزشیابی کل شرکت منظور نمی‏کند،فاصله‏ بین ارزش بازار[[53]](#footnote-53) شرکتها و ارزش دفتری[[54]](#footnote-54) روز به‏ روز بیشتر می‏شود.این فاصله به ویژه در شرکتهای مبتنی بر دانش و شرکتهای متکی‏ به فناوری پیشرفته وسیع‏تر است(فخاریان،1380 ،ص 3)[[55]](#footnote-55).

در سال 1997 ارزش بازار شرکت‏ مایکروسافت[[56]](#footnote-56) معادل 1488 میلیارد دلار تعیین شد.این مبلغ که برابر مجموعه ارزش‏ سهام شرکتهای بوئینگ،مک‏دونالد، شرکت نفتی تکساکو[[57]](#footnote-57) و شرکت بوش[[58]](#footnote-58) بود، 4/13 برابر ارزش دفتری شرکت را نشان‏ می‏داد.به بیان دیگر تنها 7 درصد ارزش بازار شرکت مایکروسافت با استفاده از روشهای‏ متعارف حسابداری اندازه‏گیری و به عنوان‏ داراییهای فیزیکی در ترازنامه منعکس شده‏ بود و 93 درصد بقیه عبارت بود از داراییهای نامشهود شرکت شامل دانش و سرمایه‏های فکری،تحقیق و توسعه و نام و اعتبار شرکت(فخاریان،1380 ،ص 4)[[59]](#footnote-59).

در سال 1994 تحقیق انجام یافته در 2000 شرکت آمریکایی نشان داد که‏ داراییهای مشهود(فیزیکی)فقط یک سوم‏ ارزش بازار را تشکیل می‏دهد.این تفاوت به‏ هنگام ادغام و خرید شرکتها محاسبه و منعکس می‏شد.در سال 1995 شرکت‏ IBM برای خرید شرکت لتوس[[60]](#footnote-60) مبلغ 2/3 میلیارد دلار پرداخت که از این مبلغ 8/1 میلیارد دلار برای تحقیقات در جریان‏ پرداخت شد(فخاریان،1380 :ص 4 )[[61]](#footnote-61).

شرکتهای آمریکایی سالیانه 150 میلیارد دلار خرج تحقیق و توسعه می‏کنند و تحقیقات اخیر نشان داده است که در 375 مورد ادغام و خرید شرکتها،پروژه‏های‏ تحقیق و توسعه در جریان بالغ بر 75 درصد ارزش این شرکتها را تشکیل داده است. اینگونه مخارج در واقع سرمایه‏های عظیم‏ فکری یک سازمان‏ است و نوعا هزینه سرمایه‏ای است،در حالی که هنوز در بسیاری از موارد با روشهای متداول حسابداری به عنوان‏ هزینه‏های جاری قلمداد می‏شوند(همان منبع،ص 4 )[[62]](#footnote-62).

# 22-2 حسابداری و داراییهای نامشهود

در اساس،حسابداری برای اندازه‏گیری و ثبت و انعکاس اینگونه داراییها ابداع نشده‏ و ازاین‏رو در ثبت و انعکاس ارزش بنگاه‏ دچار نقص و نارسایی است.آثار و پیامدهای عدم اندازه‏گیری و انعکاس‏ داراییهای نامشهود به قرار زیر است(فخاریان،1380 ،ص 4)[[63]](#footnote-63).

 الف)عدم انعکاس ارزشهای ناشی از داراییهای نامشهود و اثر آن بر آینده‏ فعالیتهای شرکت ماند نتایج احتمالی‏ فناوری جدید تولید در شرکت و حاصل‏ تحقیقات در جریان می‏تواند مزیت نسبی‏ تبعیض‏آمیزی را برای نیروهای داخلی‏ ایجاد کند،به ترتیبی که با اطلاعات درونی‏[[64]](#footnote-64)به صورت غیرعادی‏ از موقعیت شرکت منتفع شوند(فخاریان،1380 :ص4)[[65]](#footnote-65).

ب)شرکتهایی که داراییهای نامشهود قابل توجه دارند و برای ایجاد اینگونه‏ داراییها سرمایه‏گذاری سنگین کرده‏اند نمی‏توانند همانند شرکتهایی که بخش عمده‏ داراییهای آنان را سرمایه فیزیکی(داراییهای‏ مشهود)تشکیل می‏دهد منابع مالی تامین‏ کنند،زیرا بانکها و منابع اعتباری داراییهای‏ نامشهود را به عنوان وثیقه نمی‏پذیرند و اینگونه داراییها در ترازنامه منعکس‏ نمی‏گردد تا مثلا منابع اعتباری و بانکها بتوانند بر اساس گردش نقدینگی آتی حاصل‏ از داراییهای نامشهود برای اینگونه شرکتها اعتبار قائل شوند.نکته گفتنی این است که‏ در سال 1998 یکی از بانکهای انگلیس‏ به نام EGG بدون داشتن حتی یک شعبه‏ (که شعب و ساختمانها عمده‏ترین‏ داراییهای فیزیکی بانکها را تشکیل می‏دهد) تمام عملیات خود را از طریق اینترنت، تلویزیونهای دیجیتالی و سیستم تلفن و امکانات نرم‏افزاری(داراییهای نامشهود) انجام داد(همان منبع ،ص 4)[[66]](#footnote-66).

ج)عدم اندازه‏گیری و انعکاس داراییهای‏ نامشهود موجب می‏شود نقش نیروهای‏ صاحب دانش و سرمایه‏های فکری سازمان‏ انعکاس نیابد،در نتیجه ارزش اینگونه‏ نیروها که سرمایه‏های عمده سازمان هستند نشان داده نمی‏شود و پاداش و سهم منطقی‏ آنان در ایجاد ارزش محاسبه نمی‏گردد.چنین‏ شرایطی موجب می‏شود نیروهای کارآمد و صاحب دانش سازمان احساس کنند سرمایه‏های فکری خویش را ارزان‏ می‏فروشند و بنابراین انگیزه خویش را برای‏ مشارکت در ارزش‏آفرینی برای سازمان از دست بدهند(همان منبع ،ص 4)[[67]](#footnote-67).

د)عدم اندازه‏گیری دقیق و قابل قبول‏ داراییهای نامشهود و عدم شفافیت در انعکاس آنها موجب می‏شود که ارزش سهام‏ شرکتها تحت تاثیر عوامل ذهنی و روانی‏ به صورت کاذب افزایش یابد.به عنوان مثال‏ در دهه 1990،سرمایه‏گذاران با فرض‏ درآمدهای سرشار آتی حاصل از تحقیقات‏ بیوتکنولوژیک و کشف داروهای جدید،به‏ سرمایه‏گذاری در شرکتهای دارویی جذب‏ شدند و این امر موجب شد که سهام‏ اینگونه شرکتها برای یک دوره به صورت‏ چشم‏گیری افزایش یابد.در مواردی که‏ نتیجه این تحقیقات منفی از آب درآمد، سهامداران با تحمل زیانهای سنگین ناگزیر به انتقال سرمایه خویش به بخشهای دیگر شدند.پدید آمدن چنین ناپایداری‏هایی در بازار سرمایه ناشی از عدم اندازه‏گیری دقیق‏ و اصولی داراییهای نامشهود در اینگونه‏ شرکتها و ثبت و انعکاس داراییهای نامشهود می‏باشد(فخاریان،1380 ،ص 4)1.

# 23-2 بازار داراییهای نامشهود

حسابداران غالبا معاملات مشهود و رویدادهای معاملاتی‏ مشخص را ثبت می‏کنند.واقعیت این است‏ که داراییهای فکری و سایر داراییهای نامشهود به سختی معامله‏ می‏شوند،ازاین‏رو تعیین قیمت برای آنها دشوار است.به‏هرحال ارائه تعریف‏ مشخص از داراییهای غیرفیزیکی مانند دانش فنی،کارهای تحقیقاتی و یا کارهای‏ هنری و ستارگان ورزشی که بتواند به‏ حسابداران در اندازه‏گیری اینگونه داراییها کمک نماید،دشوار است.اندازه‏گیری دانش‏ و سرمایه فکری به ویژه در شرایطی که بخش‏ جدایی‏ناپذیر سازمان باشد و نتوان آن را بصورت جداگانه معامله کرد کار دشواری‏ است(فخاریان،1380 :ص 5).

با توجه به مجموعه دشواری‏های مربوط به شناسایی،اندازه‏گیری و انعکاس‏ داراییهای نامشهود به شرح فوق،راهکارهای‏ زیر برای رفع نارساییهای گزارشگری‏ حسابداری و فراهم شدن امکان سنجش و گزارشگری داراییهای نامشهود قابل طرح‏ است (همان منبع ،ص 5)2.

1-ارزشیابی داراییهای ثابت توسط حسابداران در صورتی می‏تواند قابل اعتماد باشد که بازارهای کارا و قابل اعتماد برای‏ ارزشیابی و مبادله این داراییها به وجود آید.

1. همگام با تحولات در حوزه‏ حسابداری و بازار سرمایه،باید در جهت‏ نهادینه کردن و مشخص نمودن جوانب‏ حقوقی جایگاه بازار برای عوامل مختلف‏ سرمایه،نیروی کار و داراییهای نامشهود اقدام کرد.
2. ارزیابی داراییهای نامشهود صرفا وظیفه حسابداران نیست بلکه این امر بیش‏ از آن یک مقوله اقتصادی و قیمت‏گذاری‏ است.به بیان وسیع‏تر تعیین ارزش داراییهای‏ نامشهود یک امر گروهی است و مستلزم‏ به‏کارگیری حوزه‏های تخصصی مختلف‏ است.
3. به رغم اهمیت و فوریت موضوع، به‏هرحال سیستمهای مناسب برای‏ اندازه‏گیری و ارزیابی داراییهای نامشهود باید به صورت تدریجی طراحی و به کار گرفته‏ شود و اطمینان حاصل شود که مفاهیم و تکنیکهای مربوطه به درستی از سوی‏ مجموعه سهامداران،مدیران،تحلیلگران‏ بازار سرمایه و حسابداران درک و پذیرفته‏ خواهد شد.

# 24-2 پیشینه تحقیق

# 1-24-2 پیشینة تحقیقات انجام شده در داخل کشور :

شهریاری1(1374)،به بررسی تاثیر اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران پرداخته است.نتایج تحقیق نشان می دهد که ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی در یادداشتهای همراه صورتهای مالی و گزارشات حسابداری مدیریت بر رفتار استفاده کنندگان تاثیر معنی داری دارد و این اطلاعات بیشترین تاثیر را بر رفتار مدیران، سرمایه گذاران، کارکنان،تحلیل گران، اعتبار دهندگان دارد.

خانی2(1376)،به بررسی تاثير ارائه اطلاعات حسابداري منابع انساني در عملكرد مديريت و از ديدگاه مديران با سابقه سازمانهاي دولتي در ايران پرداخته است. نتايج تحقيق نشان مي‌دهد كه ارائه اطلاعات حسابداري منابع انساني بر پنج مرحله عمل كنترل و برنامه‌ريزي مديريت يعني مرحله شناسائي و تعريف مسائل، مرحله تحقيق براي راه‌حل‌هاي مختلف ، مرحله ارزيابي راه‌حل‌هاي مختلف ، مرحله انتخاب از ميان راه‌حل‌هاي ارزيابي شده و مرحله گزارش برمبناي اقدامات انجام‌شده و نتايج حاصله در ارتباط با اهداف ، تاثير معني‌داري (از نظر آماري) دارد و نيز از حسابداري منابع انساني مي‌توان براي ارزيابي بهتر سطوح مختلف مديريت و نيروهاي زير نظر آنها استفاده كرد و براي كاربرد عملي حسابداري منابع انساني توسط مديران پيشنهاد شده است تا آنها را از طريق كتب درسي، مجلات و ... آگاه و آشناكرد و سيستم اطلاع‌رساني مديريت سازمانهاي را طوري طراحي نمود تا سيستم اطلاع‌رساني حسابداري منابع انساني را دربرگيرد. و براي اين امر از متدها و روشهاي اندازه‌گيري مناسب مي‌بايستي استفاده كرد. بنظر مديران مذكور حسابداري منابع انساني را بايستي از طريق صورتهاي مالي نيز افشاء كرد و بر روي توسعه و پيشرفت كشورها از طريق تاثير بر سيستم اطلاع‌رساني مديريت و ساير شاخص‌هاي توسعه تاثير عمده دارد.

نیلی و نفیسی3(1382)، رابطه سرمایه انسانی و رشد اقتصادی را با تاکید بر نقش توزیع تحصیلات نیروی کار مورد مطالعه قرار داده اند. در این پژوهش ، چگونگی تاثیر سرمایه انسانی بر رشد اقتصادی با در نظر گرفتن توزیع آموزش، به معنی میزان پراکندگی سال های تحصیل در بین شاغلان، برای ایران مورد بررسی قرار گرفته است و نشان داده شده که با وارد کردن این متغیر، قدرت توضیح دهی رابطه برآورد شده به میزان قابل توجهی بهبود پیدا می کند. نتایج به دست آمده نشان می دهد که با افزایش پراکندگی سال های تحصیل شاغلان، رشد اقتصادی کاهش پیدا می کند، لذا، تمرکز بر ارتقای سطح تحصیلی شاغلان در سطوح ابتدایی و راهنمایی به جای آموزش عالی، به افزایش رشد اقتصادی منجر خواهد شد.

صادقی[[68]](#footnote-68)(1382)، در تحقیقی به برآورد سهم سرمایه انسانی در رشد اقتصادی ایران پرداخته است. وی با محاسبه کشش تولیدی سرمایه انسانی به اهمیت سرمایه انسانی در مقایسه با سایر عوامل تولید اشاره کرده است. نتایج برآوردها نشان می دهد که اولا، همواره در تمام معادلات عامل سرمایه انسانی یک عامل با ثبات و معنادار بوده و ضریب آن مثبت است . ثانیا، سرمایه گذاری در سرمایه انسانی از طریق آموزش باعث توسعه توانایی ها، مهارت ها و اکتساب تجاربی می شود که برای دستیابی به رشد و توسعه اقتصادی پایدار از اهمیت خاصی برخوردار است.

میرشکاری[[69]](#footnote-69)(1383)،به بررسی رابطه بین حسابداری منابع انسانی با عملکرد کارکنان پرداخته است.نتایج به دست آمده نشان می دهد، بین حسابداری منابع انسانی با عملکرد کارکنان رابطه معنی داری وجود دارد. نتایج فرضیات فرعی حاکی از آن است که بین ارزش پولی منابع انسانی و عملکرد شغلی و همچنین بین ارزش غیر پولی منابع انسانی و عملکرد شغلی رابطه معنی داری وجود دارد.

اکبر کمیجانی و زهرا علمی[[70]](#footnote-70)(1384)،در تحقیقی به بررسی اثر سرمایه انسانی بر درآمد را پرداخته است.در این مطالعه آموزش رسمی شاخصی برای اندازه گیری سرمایه انسانی دانسته شده و با ارائه جایگزینی برای تجربه افراد، انباشت سرمایه انسانی در حین کار نیز مورد توجه قرار گرفته است. همچنین به دلیل وجود تبعیض و جداسازی شغلی، جنسیت افراد به عنوان متغیر مهم اثرگذار بر تفاوت در درآمد، وارد مدل شد. سپس با استفاده از تابع دریافتیهای مینسر[[71]](#footnote-71) و تعدیل آن برای اقتصاد ایران، اثر سرمایه انسانی بر درآمد افراد برای سالهای 1363 تا 1379 برای خانوار شهری و روستایی به تفکیک بررسی گردید. نتایج به دست آمده نشان دهندة آن است که درآمد افراد نه تنها تحت تاثیر سرمایه انسانی(سالهای تحصیلی و تجربه) آنها قرار می گیرد بلکه جنسیت افراد نیز از عوامل اثرگذار بر درآمد آنهاست.

تقوی، محمدی[[72]](#footnote-72)(1384)، در تحقیقی به بررسی تاثیر سرمایه انسانی بر رشد اقتصادی در ایران پرداختند. در این تحقیق به بررسي تأثير رشد شاخص هاي معرف سرمايه انساني بر رشد اقتصادي در ايران پرداخته شده و اين نتيجه حاصل گرديده كه رشد سطح سواد در بزرگسالان و نيز رشد متوسط سالهاي تحصيل نيروي كار، تأثير مثبت و معناداري روي رشد توليد ناخالص داخلي داشته است.

نجمی ،نگین1(1385)، نقش و تاثیر سرمایه انسانی بر روی رشد ارزش افزوده صنایع کارخانه ای ایران مورد بررسی قرار داده است. برای این منظور صنایع کارخانه ای ایران با کدهای سه رقمی (ISIC3) طی دوره1382-1375در نظر گرفته شده است و با استفاده از یک الگوی تلفیفی(Panel Data) مدل مورد نظر به روش اثرات ثابت برآورد شده است. نتایج حاصله نشان می دهد که تاثیر سرمایه انسانی با شاخص تحصیلات نیروی کار ( متوسطه و کارشناسی) تاثیر مثبت و معنی داری بر روی رشد ارزش افزوده صنایع کارخانه ای ایران طی دوره مورد بررسی دارد. همچنین تحصیلات متوسطه تاثیر بیشتری نسبت به تحصیلات کارشناسی بر روی رشد ارزش افزوده صنایع کارخانه ای ایران دارد.

غلامی2(1385)،به بررسی موانع و مشکلات پیاده سازی حسابداری منابع انسانی در ایران پرداخته است. نتایج نشان می دهد علت اساسی عدم پیاده سازی حسابداری منابع انسانی در ایران عدم آگاهی استفاده کنندگان، سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و حسابداران کشورمان بوده و نیز دانشکده ها و مجامع حرفه ای کشور هم در جهت معرفی آن اقدامات موثری انجام نداده اند.

علیرضا امینی و زهره حجازی آزاد3(1386)، در تحقیقی به تحلیل نقش سرمایه انسانی و تحقیق و توسعه در ارتقای بهره وری کل عوامل(TFP) در اقتصاد ایران پرداخته اند.در این پژوهش، عوامل مؤثر بر بهره وری کل عوامل(TFP)در اقتصاد ایران با تاکید بر نسبت شاغلان دارای تحصیلات عالی به عنوان جانشین سرمایه انسانی از نوع آموزش، سرمایه تحقیق و توسعه دولتی، نسبت تولید بالفعل به بالقوه به عنوان شاخص میزان استفاده از ظرفیت ها را مورد بررسی قرار داده اند. نتایج نشان می دهد در بلندمدت سرمایه تحقیق و توسعه دولتی ، نسبت شاغلان دارای تحصیلات عالی و نرخ بهره برداری از ظرفیت اثرات مثبت و معناداری بر بهره وری داشته است. در ضمن، عوامل دیگر مؤثر بر بهره وری در قالب متغیر روند زمانی تاثیر منفی و معنادار بر بهره وری داشته اند. همچنین به رغم روند افزایشی سرمایه تحقیق و توسعه دولتی و شاخص های سرمایه انسانی ، شاخص بهره وری کل عوامل رشد بسیار ناچیزی داشته و تنها 5 درصد رشد تولید بلندمدت را تامین کرده است. مهم ترین دلایل آن کاهش رقابت پذیری اقتصاد، مدیریت ناصحیح تخصیص منابع و استفاده نابهینه از منابع موجود است.

# 2-24-2 پیشینة تحقیقات انجام شده در خارج از کشور

چنگ و هسيو[[73]](#footnote-73)( ١٩٩٧)، در تحقیقی به بررسی رابطه على سرمايه انسا نى و رشد اقتصادى پرداخته اند، نتيجه مطالعه آنها نشان مى دهد که در ژاپن سرمايه انسانى عامل رشد اقتصادى است و همچنين رشد اقتصادى عامل رشد سرمايه انسانى بوده است يا به عبارت ديگر يک رابطه دو سويه بين اين دو متغير در ژاپن وجود دارد و سرمايه انسانى و رشد اقتصادى همديگر را تقويت مى کنند بايد گفت که در اين مطالعه از شاخص نسبى تعداد فارغ التحصيلان دانشگاهها به نيروى کار استفاده شده است.

ژاکوب و دیگران[[74]](#footnote-74)، (1998)، اثر سرمایه انسانی و تحقیق و توسعه را بر بهره وری بررسی نمودند. آنها تغییرات فناوری را در کشور هلند بررسی کردند. در این پژوهش بهره وری کل عوامل تولید توسط سرمایه انسانی ، انباشت R&D و اثر سرریز R&D توضیح داده شده است. بر اساس نتایج به دست آمده ، آنها دریافتند که اولا سرمایه انسانی به تنهایی نمی تواند رشد بهره وری کل عوامل تولید را توجیه نماید و ثانیا R&D و اثر سرریز آن دارای اهمیت بیشتری است. کشش بهره وری کل عوامل تولید نسبت به R&D برابر با 35/0 و در مورد اثر سرریز R&D داخلی 14/0 و برای اثر سرریز R&D خارجی 03/0 برآورد شده است. افزون بر این ، نتایج به دست آمده نشان می دهد که سرمایه انسانی در فرآیند جذب و انتشار فناوری نقش مهمی دارد ، ولی نوآوری بیش از سرمایه انسانی می تواند در رشد اقتصادی نقش داشته باشد.

دنا چالز والکر[[75]](#footnote-75) (2001)، در تحقیقی به بررسی رابطه سرمایه انسانی با بهره وری ، سودآوری و ارزش بازار پرداخته است . و نتیجه تحقیق این شده است که رابطه مثبتی بین ارزش سرمایه انسانی با بهره وری و سودآوری و ارزش بازار شرکت وجود دارد.

لاجیلی[[76]](#footnote-76)(2006)، در تحقیقی تاثیرات عملکرد بازار را بر روی سرمایه انسانی که مربوط به افشاگری اطلاعات می باشد، مورد بررسی قرار می دهد.نتایج نشان می دهد که به طور متوسط، شرکتهایی با افشاگریهای هزینه کاری بالاتر در مقایسه با هزینه های کاری پایین تر بهتر عمل می کنند. شاخص های ارزیابی و تخمین در زمینه ی کارایی و بهره وری کار باید ارزش محور باشند، زیرا شرکتهایی با محصولات فرعی و جانبی با ارزش بالا در کار و بهره وری جانبی بیشتر که مربوط به هزینه های متوسط کار می شود ، کارهای نظیرشان را با ارزش های کمتر در دو مقیاس انجام می دهند.بنابراین افشاگری های اختباری در زمینه هزینه های کاری می تواند به طور بالقوه در ارزیابی عملکرد و مدیریت دارایی سرمایه ی انسانی مفید و کار آمد باشد، که مربوط به شرکای بازار به ویژه برای شرکتهایی در صنایع دانش محور می شود.

گری[[77]](#footnote-77)(2007)، در تحقیقی به رابطه بین سرمایه گذاری در منابع انسانی و عملکرد سازمان ها پرداخته است.معمولا باور بر این است که سرمایه گذاری در زمینه ی منابع انسانی می تواند نتایج مثبتی مربوط به عملکرد سازمانها داشته باشد. بعضی از مولفان با استفاده از نظریه ی ترازمندی سازمانی نشان می دهند که تشویقات سازمانی به شکل حقوق یا دستمزد رقابتی می تواند منجر بر دو نتیجه در سطح عملکرد شرکت یا موسسه شود: 1)بهره وری کار 2) رضایت مشتری و اینکه سازمانهایی که از نظر مالی موفق هستند، احتمال زیادی دارد که این نوع تشویقات را برای کارکنانشان فراهم کنند. این مولفان به منظور آزمودن فرضیه شان، بر گردآوری نظرسنجی از کارکنان و داده ها و اطلاعات عملکردی عینی از نمونه ای از 126 سازمان بزرگ تجاری در ایالات متحده در طی سه سال پرداختند. نتایج نشان می دهند که: 1) عملکرد مالی در سطح شرکت استنباط ها و برداشت های مشترک کارکنان از حقوق رقابتی را پیش بینی می کند، 2)برداشت هایی از حقوق مشترک پیش بینی کننده ی بهره وری کار در آینده می باشد 3) رابطه بین برداشت از حقوق مشترک و رضایت مشتری که به طور کامل به واسطه ی اخلاق کارمندی به وجود می آید.

لورن اسویتزر و یانفن هوانگ[[78]](#footnote-78)، (2007)،رابطه ی بین ویژگی های مدیریتی سرمایه ی انسانی مثل جنسیت، تصدی در پست مدیریت، تجربه ی سرمایه گذاری، آموزش و آموزش تخصصی را با عملکرد شرکتهای سرمایه گذاری با سرمایه ی اندک و متوسط را بررسی کرده است. نتایج نشان می دهد که تفاوت های سیستماتیک و مقطعی بین عملکرد شرکت های سرمایه گذاری وجود دارد که این امر ناشی از تفاوت در ویژگی های مدیریتی سرمایه ی انسانی است.

 راسوند بوهن[[79]](#footnote-79) (2011 ) به برسی تاثیر مهارتهای مدیریت منابع انسانی بر روی عملکرد پرداخته است . در این مقاله از نمونه گیری ساده که تعداد نمونه آن 1000 کارمند می باشد استفاده شده است .نتایج نشان می دهد که بین استخدام، انتخاب و عملکرد شرکت رابطه قوی مثبت وجود دارد.

دونگ [[80]](#footnote-80)و همکاران (2011) نشان دادند که سرمایه انسانی مانند بهره وری و تحقیق وتوسعه اثر مثبت معنی داری روی عملکرد شرکت ( مثلا شاخص q توبین[[81]](#footnote-81)) دارد.

# منابع فارسي:

1. ابطحی، س، ح، و بابک کاظمی،۱۳۸۳، کتاب **«بهره‌وری»**، تهران، موسسه مطالعات پژوهشهای بازرگانی.
2. آذر، ع، و منصور مومني ، 1382 ،"**آمار و کاربرد آن در مديريت**" ،تهران :انتشارات سمت .
3. امینی،ع،ر و زهره حجازی آزاد،1387"،***تحلیل نقش سرمایه انسانی و تحقیق و توسعه در ارتقای بهره وری کل عوامل در اقتصاد ایران***"،فصلنامه پژوهش های اقتصادی ایران، شماره 35، صفحات 30-1.
4. تقوی، م، و حسین محمدی،1385، "***تاثیر سرمایه انسانی بر رشد اقتصادی در ایران،"*** پژوهش نامه اقتصادی، شماره 22، صفحات 44-15.
5. چیت سازیان، ع،ر،1385،"**مدیریت دانش و سرمایه های انسانی**"، ماهنامه تدبیر،شماره 177، صفحات33-29.
6. حاج کریمی، ع،ع،1388،" **مدیریت سرمایه های فکری**"،چاپ اول،تهران: شرکت چاپ و نشر بازرگانی.
7. حاجیها،ز،1386،"***کاربرد حسابداری و حسابرسی منابع انسانی در ارزیابی عملکرد کارکنان***"،فصلنامه دانش حسابرسی،شماره22،صفحه68-52.
8. خاکي ، غ، ر ، 1382، "***روش تحقيق با رويکردي بر پايان نامه نويسي ،تهران":*** انتشارات مرکز تحقيقات علمي کشور.
9. خانی، ع،ا،1376،" **بررسی تاثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی در عملکرد مدیریت و از دیدگاه مدیران با سابقه سازمان های دولتی در ایران**"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری،دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمان.
10. خسروی نژاد،ع، ا ،1378،."**برآورد تابع تقاضای نان برای خانوارهای شهری ایران(کاربردی از مدلهای با اطلاعات ادغام شده)"** ،سیاستها و پژوهش های اقتصادی،صفحات:137-117.
11. دلخوش،م،1387،"**حسابداری منابع انسانی**"، نخستین سایت حسابداری و مهندسی مالی.
12. دهقانپور،غ،ر،1386،"**مروری بر حسابداری منابع انسانی**"،وبلاگ مدیریت و عرفان.
13. رمضانی، خ ،1380،" **روشهای تحقیق در علوم رفتاری و علوم اجتماعی"،** چاپ چهارم- انتشارات فاطمیه.
14. شهریاری، م، ر،1374، "**بررسی تاثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران،پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری"،**دانشگاه تربیت مدرس.
15. شیبانی، غ،ح،1377،" **بررسی تحلیلی امکان (قابلیت) اعمال روشهای ارزشیابی حسابداری منابع انسانی"،**پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی.
16. صادقی ، م ،1382،"**برآورد سهم سرمایه انسانی در رشد اقتصادی ایران".** فصلنامه پژوهش های اقتصادی ایران، شماره 17.
17. غلامی، س، ا،1385،**"بررسی موانع و مشکلات پیاده سازی حسابداری منابع انسانی در ایران**"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری،دانشگاه شهید بهشتی.
18. فخاریان، ا،1380، "**ضرورت سنجش و انعکاس داراییهای نامشهود از سوی حسابداران مدیریت** "، مجله حسابدار،شماره 142،صفحات 5-3.
19. قریشی،س،1384،"**جزوه کارشناسی ارشد سیستم های اطلاعات مدیریت".**
20. کریمی شهرکی،م،1387،"**حسابداری منابع انسانی**"، وبلاگ حسابرسی نوین.
21. کمیجانی، ا و زهرا علمی،1384، "**اثر سرمایه انسانی و سرمایه گذاری دولت در سرمایه انسانی بر رشد اقتصادی ایران در چارچوب مدلهای رشد درونزا** "، رساله دکتری زهرا (میلا) علمی.
22. محمد رضائی، ف،1388،**"تاثیر سرمایه فکری بر عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران**"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری.
23. محمدزاده اصل، ن ،1381، "**آزمون نظريه رشد كلاسيك، برداشت Panel Data"،** پژوهشنامه اقتصادي، تهران، ‌ص 86 .
24. محمودی،و،1385، **"سرمايه انساني ، توانمندي انساني، ماهنامه اطلاعات سياسي – اقتصادي"**،شماره226-225،صفحات 227-220.
25. میرشکاری، ا،1383، "**بررسی رابطه بین حسابداری منابع انسانی با عملکرد کارکنان".** فصلنامه دانش حسابرسی، شماره 14.
26. نجمی،ن،1385، **"بررسی تاثیر سرمایه انسانی بر روی رشد ارزش افزوده صنایع کارخانه ای ایران"،** پایان نامه کارشناسی ارشد علوم اقتصادی، دانشگاه تهران.
27. نمازي، م، و نورالدین رستمی،1385،" **بررسی رابطه بین نسبت های مالی و نرخ بازده سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"،**بررسی های حسابداری و حسابرسی شماره 44،صفحه 127-105.
28. نیلی ، م، و شهاب نفیسی ،1382،"**رابطه سرمایه انسانی و رشد اقتصادی بر نقش توزیع تحصیلات نیروی کار مورد ایران سال های 1345-1379"**، پژوهشهای اقتصادی ایران ، شماره 17، صفحات 46-33.

# منابع لاتین:

1. Alavi, M., Kayworth, T. R., & Leidner, D. E. (2005–2006). “***An empirical examination of the influence of organizational culture on knowledge management practices”.*** Journal of Management Information Systems, 22(3), 191–224.
2. Balkcom, J.E., Ittner, C.D., Larcker, D.F., (1997). “***Strategic performance measurement: lessons learned and future directions***”. J. Strategic Performance Meas. April/May, 22–32.
3. Barney, J. (1991).” ***Firm resources and sustained competitive advantage”.*** Journal of Management, 17, 99–120.
4. Beker ,B,E. Huelid,M,A.and Ulrich,D.(2001), ***“The HR Scorecard”,*** Harvard Business School Press,MA.
5. Bontis, N., Keow W,C,C. and RIChardson, S. (2000), ***"Intellectual capital and Business performance in Malaysian Industries***", Journal of Intellectual capital, vol. 1 No. 1, pp.85-100.
6. Bozbura,F,T.(2004),"***Measurement and application of intellectual capital in Turkey"***, The Learning Oranization , Vol .11 No.4/5 ,pp. 357-367.
7. Charles walker,dana, (2001),”***exploring the Human capital contribution to productivity***”, profitability and the market evaluation of the firm.
8. D.P. Dimov, D.A. Shepherd / Journal of Business Venturing 20 (2005) 1–21, “***Human capital theory and venture capital firms***”: exploring ‘‘home runs’’ and ‘‘strike outs’’.
9. Drucker, P. (1993). “***Post-capitalist society***”. Oxford: Butterworth-Heinemann.
10. Expert Systems with Applications 38 (2011) 3777–3783,” ***An empirical study of the relationships among employee’s perceptions of HR practice”,*** human capital, and department performance: A case of AT & T Subordinate telecoms company in Taiwan Ming-Kuen Wang a,⇑, Kevin P. Hwang a, Shing-Ruei Lin.
11. G. B. Stewart,(1991) “***The Quest for Value***”: A Guide for Senior Managers, (New York: Harper Business Publisher, p. 58.
12. Guthrie, J. (2001). “***The management, measurement and the reporting of intellectual capital***”. Journal of Intellectual Capital, 2, 27−41.
13. Hansson, B. (1997). “**Personnel investments and abnormal return”.** Journal of Human Resources, Costing and Accounting, 2, 9−29.
14. Human Resources Management and Firm Performance(2009): ***“The Differential Role of Managerial Affective and Continuance Commitment Original Research Articl Journal of Applied Psychology”,*** Volume 94, Issue 1, January, Pages 263-275 Yaping Gong, Kenneth S. Law, Song Chang and Katherine R. Xin.
15. Huselid, M. A. (1995). “***The impact of human resource management practices on turnover”,*** productivity, and corporate financial performance. Academy of Management Journal, 38, 635−672.
16. International Review of Economics and Finance 20 (2011) 395–405, “***Are social, financial, and human capital value enhancing***”? Evidence from Taiwanese firms Shuh-Chyi Doong, Hung-Gay Fung, Jr-Ya Wu.
17. Jacobs, B., R. Nahuis, P. J . G. Tang (1998).” ***Human capital, R&G, productivity growth and assimilation of technologies in the Netherlands***”. CPB research memorandum.
18. Jasrotia Punita; (2000) "***The Need For Human Resource Accounting",*** New Delhi, <http://www.citechr.com/the-need-for-humanresource-accounting-Vt5724.html>.
19. Johanson U.,Eklov G.,Holmgren M.,Martensson M., (1998),"***Human resource costing & accounting versus the bal-anced scorecard:A Literature survey of experience with the concepts"***,school of Business,Stockholm university.
20. Journal of Accounting and Public Policy 25 (2006), “***Market performance impacts of human capital disclosures Kaouthar Lajili*** “\*, Daniel Ze´ghal.
21. Labour Economics 8 Ž(2001” ***human capital, R&D and performance: a study on French and Swedish firms Ge´rard Ballot a,)”,*** Fathi Fakhfakh a, Erol Taymaz. ). 443–462, Firms’
22. Lepak, D. P., & Snell, S. A. (1999). “***The human resource architecture: Toward a theory of human capital allocation and development”.*** Academy of Management Review, 24, 31–48
23. lorne,Switzer,and Yanfen Huang,(2007),” ***How does human capital affect the performance of small andmid-cap mutual funds”?,*** Finance Department, Concordia University, Montreal, Canada.
24. Management Accounting Research 17 (2006), “***Human capital”,*** pay structure, and the use of performance measures in bonus compensation Sally K. Widener, 198–221
25. Milkovich, G.T., Newman, J.M., (2002). ***“Compensation. McGraw-Hill, New York. Vancil, R.F., 1979. Decentralization***”: Managerial Ambiguity by Design. Dow Jones-Irwin, Homewood, IL.
26. Pennings, J. M., Lee, K., & Witteloostuijn, A. (1998). “***Human capital, social capital, and firm dissolution***”. Academy of Management Journal, 41, 425−440.
27. Portes, A., & Landolt, P. (1996).” ***The downside of social capital”.*** American Prospect, 26, 18−21.
28. Sherer, P. D. (1995).” ***Leveraging human assets in law firms — human capital structures and organizational capabilities.”*** Industrial & Labor Relations Review, 48, 671−691.
29. Snell, S. A., & Dean, J. W. (1992).” ***Integrate manufacturing and human resource management”:*** A human capital perspective. Academy of Management Journal, 35(3), 467–504.
30. Teece, D. J., Pisano, G., & Shuen, A. (1997). “***Dynamic capabilities and strategic management***”. Strategic Management Journal, 18, 509–533.
31. Wernerfelt, B. (1984). “***A resource based view of the firm.”*** Strategic Management Journal, 5, 171–180.
1. ­­­­- Tom Stewart [↑](#footnote-ref-1)
2. [↑](#footnote-ref-2)
3. dana, Charles walker ,2001,205 [↑](#footnote-ref-3)
4. - Intellectual Capital [↑](#footnote-ref-4)
5. [↑](#footnote-ref-5)
6. [↑](#footnote-ref-6)
7. -Bontis ,1998 [↑](#footnote-ref-7)
8. [↑](#footnote-ref-8)
9. -Stewart [↑](#footnote-ref-9)
10. [↑](#footnote-ref-10)
11. -Chen et al,2004 [↑](#footnote-ref-11)
12. -Bozbura ,2004,99 [↑](#footnote-ref-12)
13. -Bontis ,1998,108 [↑](#footnote-ref-13)
14. -Menzies ,2003,148 [↑](#footnote-ref-14)
15. -Capability [↑](#footnote-ref-15)
16. -Menzies ,2003,149 [↑](#footnote-ref-16)
17. - American Accounting Association [↑](#footnote-ref-17)
18. - CHRA ,1973,169 [↑](#footnote-ref-18)
19. [↑](#footnote-ref-19)
20. - Value creation through transaction with third person [↑](#footnote-ref-20)
21. - Value creation indicators [↑](#footnote-ref-21)
22. - FASB [↑](#footnote-ref-22)
23. [↑](#footnote-ref-23)
24. [↑](#footnote-ref-24)
25. -Marques ,1976 [↑](#footnote-ref-25)
26. -Doblin [↑](#footnote-ref-26)
27. -Latka [↑](#footnote-ref-27)
28. [↑](#footnote-ref-28)
29. -Felm Houltez [↑](#footnote-ref-29)
30. [↑](#footnote-ref-30)
31. -Zisni Likret [↑](#footnote-ref-31)
32. [↑](#footnote-ref-32)
33. -Irounig Fisher [↑](#footnote-ref-33)
34. - Guest ,1997 [↑](#footnote-ref-34)
35. - Stiles& Kulvisaechana,2004 [↑](#footnote-ref-35)
36. -Arturo Anderson [↑](#footnote-ref-36)
37. dana, Charles& walker ,2001,205 [↑](#footnote-ref-37)
38. [↑](#footnote-ref-38)
39. -Teoder Shultz [↑](#footnote-ref-39)
40. -Gary Baker [↑](#footnote-ref-40)
41. [↑](#footnote-ref-41)
42. -Kulis [↑](#footnote-ref-42)
43. -Mount Mummery [↑](#footnote-ref-43)
44. [↑](#footnote-ref-44)
45. [↑](#footnote-ref-45)
46. [↑](#footnote-ref-46)
47. -Stills & Culvisachna [↑](#footnote-ref-47)
48. - Wright [↑](#footnote-ref-48)
49. -Rostugi [↑](#footnote-ref-49)
50. -Drucker,1993,190 [↑](#footnote-ref-50)
51. -Litre [↑](#footnote-ref-51)
52. -dana, Charles walker ,2001,205 [↑](#footnote-ref-52)
53. - Market Value [↑](#footnote-ref-53)
54. - Book Value [↑](#footnote-ref-54)
55. [↑](#footnote-ref-55)
56. - Microsoft [↑](#footnote-ref-56)
57. - Texaco [↑](#footnote-ref-57)
58. - Bosh [↑](#footnote-ref-58)
59. [↑](#footnote-ref-59)
60. - Lotus [↑](#footnote-ref-60)
61. [↑](#footnote-ref-61)
62. [↑](#footnote-ref-62)
63. [↑](#footnote-ref-63)
64. -Inside Information [↑](#footnote-ref-64)
65. [↑](#footnote-ref-65)
66. [↑](#footnote-ref-66)
67. [↑](#footnote-ref-67)
68. [↑](#footnote-ref-68)
69. [↑](#footnote-ref-69)
70. [↑](#footnote-ref-70)
71. - Mincer [↑](#footnote-ref-71)
72. [↑](#footnote-ref-72)
73. -Cheng & Hosyu [↑](#footnote-ref-73)
74. -Jacobs & the other [↑](#footnote-ref-74)
75. -dana, Charles walker ,2001 [↑](#footnote-ref-75)
76. -Lajili [↑](#footnote-ref-76)
77. -Gary ,2007 [↑](#footnote-ref-77)
78. -Loren Switzer and Yanfen Huang ,2007 [↑](#footnote-ref-78)
79. - Rosemond Boohene ,2011 [↑](#footnote-ref-79)
80. -Dong , al,2011 [↑](#footnote-ref-80)
81. - Tobin's q et [↑](#footnote-ref-81)