مجله اقتصادی
شماره‌های ۹ و ۱۰، آذر و دی ۱۳۹۶، صفحات ۱۰۹-۸۹

حسابداری منابع انسانی: حسابداری باارزش‌ترین منبع اقتصادی یک سازمان

مهدی فیل‌سرائی
استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بجنورد
filsaraei@yahoo.com

محمد اصغرزاده‌ها
کارشناس ارشد مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور

کارکنان مهم‌ترین دارایی یک شرکت هستند و موفقیت یا شکست شرکت‌ها بستگی به شرایط و عملکرد کارکنان آن‌ها دارد. منابع انسانی به‌درستی ارزیابی نمی‌شوند؛ چراکه شرکت‌ها دستمزدها را به عنوان هزینه در نظر می‌گیرند، نه به عنوان یک سرمایه‌گذاری در مهم‌ترین دارایی شرکت (سرمایه انسانی). سیستم حسابداری فعلی قادر به ارائه ارزش واقعی قابلیت‌ها و دانش کارکنان نیست. این امر به طور غیرمستقیم بر سرمایه‌گذاری‌های آینده شرکت تأثیر می‌گذارد، به طوری که هر سال هزینه توسعه و منابع و استخدام افزایش می‌یابد. حسابداری منابع انسانی بخش مستقیمی از حسابداری اجتماعی است و هدف آن ارائه اطلاعات برای ارزیابی یکی از مهم‌ترین اجزای سازمان، یعنی سرمایه انسانی است. این مقاله به دنبال نشان دادن اهمیت منابع انسانی برای یک شرکت، نوع حسابداری منابع انسانی و مفاهیم و اهداف آن و درنهایت ارزیابی و گزارشگری آن‌ها است.

واژگان کلیدی: حسابداری منابع انسانی، سرمایه انسانی، دانش، حسابداری اجتماعی، حسابداری زیست‌محیطی.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

۱. مقدمه

در سال‌های اخیر محیط اقتصادی، اجتماعی و سیاسی تغییرات زیادی پیدا کرد که سطح بالاتری از جهانی شدن و رقابت فزاینده‌تری را سبب شد. شرکت‌ها به طور فزاینده‌ای قدرتمند شدند و مشکلات ادعای مسئولیت رو به افزایش رفت؛ شرکت ها اهمیت بیشتری برای یکپارچه کردن مسئولیت اجتماعی دادند؛ انتظارات مشتری در مورد کیفیت محصول و حفاظت محیطی توسط تولیدکنندگان افزایش یافت؛ جوامع در یک بحران اقتصادی غیرقابل باور قرار دارند؛ اما این موضوع دیر یا زود به پایان خواهد رسید. از این رو، شناخت اینکه سرمایه گذاری در سرمایه انسانی چه نقشی را برای حل این معضل ایفا می‌کند بسیار مهم است. در یک اقتصاد مبتنی بر دانش، مردم به عنوان محافظین و نگه‌دارندگان دانش هستند که باارزش‌ترین دارایی یک سازمان هستند (نیکولاسکو ۲۰۰۵)[1].

در اقتصاد دانش[2]، سازمان‌های معمولی در حال توسعه وجود دارند که سازمان‌های دانش یا شناختی- متمرکز[3] نامیده می‌شوند. اصطلاح «دانش- متمرکز»[4] برای سازمان‌هایی به کار می‌رود که در آن‌ها دانش دارای اهمیت بیشتری نسبت به سایر ورودی‌ها است و سرمایه‌ی انسانی بر انواع دیگر سرمایه‌ها غلبه دارد (استارباک ۱۹۹۲)[5].

برای دانش دو بعد ویژه انسانی و اقتصادی وجود دارد. در سطح شرکت، دانش در نیروی کار (سرمایه انسانی) در مورد نیازها و ترجیحات مشتری ها (سرمایه‌ی مشتری) در محصولات، فرایندها، قابلیت‌ها و سیستم‌هایشان (سرمایه ساختاری) است. درنتیجه، ارزش دارایی‌های دانش می‌تواند به طور قابل توجهی فراتر از ارزش دارایی‌های مشهود برود. ارزیابی‌های شرکت‌هایی مانند مایکروسافت در این زمینه گویای این مطلب است.

1. Nicolescu
2. economy of knowledge
3. cognitive-intensive
4. knowledge-intensive
5. Starbuck,1992

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

۲. روند تحولات حسابداری

حسابداران از بدو تولد حسابداری نوین سه مرحله شامل «حسابداری سیاهه نویسی»، «حسابداری مالی» و «حسابداری مدیریت» را طی کرده‌اند و چالش آینده حسابداری، مرحله چهارم حسابداری یا «حسابداری اجتماعی- اقتصادی» است که حسابداری منابع انسانی یکی از مقولات آن است.

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

- مرحله اول سال های ۱۹۶۶-۱۹۶۰: در این دوره مفهوم حسابداری منابع انسانی، استنتاجی از نظریه اقتصادی «سرمایه انسانی» و متأثر از مکتب «منابع انسانی نوین» و روانشناسی سازمان‌های متمرکز و تأثیر نقش رهبری در سازمان بود.
- مرحله دوم سال های ۱۹۷۱-۱۹۶۶: تحقیقات فنی و عملی در این دوره به الگوهایی برای اندازه‌گیری دقیق و تعیین هویت استفاده‌کنندگان بالقوه این روش و استفاده تجربی حسابداری منابع انسانی در سازمان‌های واقعی معطوف گشت.
- مرحله سوم سال‌های ۱۹۷۶-۱۹۷۱: این دوره را می‌توان دوره توجه پژوهشگران و سازمان‌ها به حسابداری منابع انسانی دانست. سازمان‌های کوچک تلاش بیشتری برای به کار بردن حسابداری منابع انسانی داشتند. برآوردها و نتیجه‌گیری‌های به‌عمل‌آمده بر اساس تأثیرات بالقوه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر مدیریت اجرایی و تصمیمات سرمایه‌گذاران بود.
- مرحله چهارم سال های ۱۹۸۰- ۱۹۷۶: این دوره، دوره توجه نکردن محققان حسابداری و مؤسسه‌های بازرگانی به حسابداری منابع انسانی بوده است.
- مرحله پنجم از سال ۱۹۸۰ تاکنون: که دوره توجه دوباره به حسابداری منابع انسانی است. این مسئله به کمک مطالعات جدید، به صورت کوشش بعضی از سازمان های بزرگ برای استفاده از حسابداری منابع انسانی نشان داده شده است.

۳. حسابداری منابع انسانی

طبق تعریف انجمن حسابداری آمریکا، حسابداری منابع انسانی عبارت است از «فرایند تشخیص و اندازه‌گیری اطلاعات درباره منابع انسانی و گزارش این اطلاعات به افراد علاقه‌مند و ذی‌نفع». درواقع حسابداری منابع انسانی تبدیل مفهوم کیفی و ذهنی ارزش منابع انسانی در قالب کمی و عینی

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

با استفاده از دانش حسابداری است و با سه بخش مهم و اساسی پیرامون منابع انسانی شامل: شناسایی کمیت و کیفیت آن، ارزیابی و اندازه گیری ارزش اقتصادی و گزارشگری مالی مناسب آن سروکار دارد.

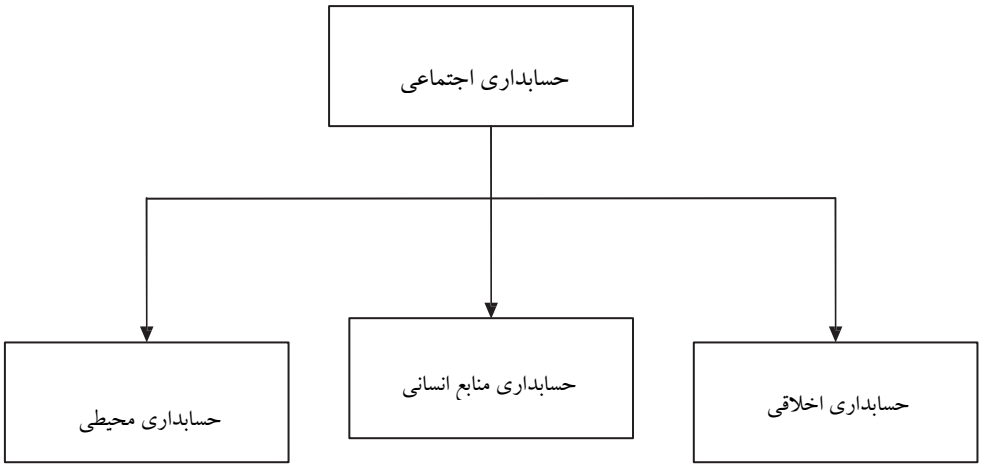
منابع «تمامی انسان‌ها، کالاها یا مواد، عناصر واقعی و پولی هستند که می‌توانند در تولید کالاهای اقتصادی برای برآورده کردن نیازهای اجتماعی ایجاد و استفاده شوند»(دوبروتا ۱۹۹۹)[1]. با ظهور اقتصاد جدید (اقتصاد مبتنی بر دانش) این نتیجه گرفته شد که منابع انسانی به طور فزاینده‌ای در تعیین ارزش کلی یک شرکت، اهمیت بیشتری یافته‌اند. سرمایه انسانی به مجموعه‌ای از دانش و رقابت، مهارت‌ها و آموزش، نوآوری و قابلیت‌ها، نگرش‌ها و مهارت‌ها، توانایی و انگیزه یادگیری پرسنلی که سازمان را شکل می‌دهند اشاره دارد. با وجود اینکه تأسیسات فنی و تکنیکی، تجهیزات یا سرمایه مالی مهم هستند، منابع انسانی به صورت ویژه‌تر بسیار بااهمیت هستند (آرموسترانگ ۲۰۰۱)[2]. مانولسکو (۲۰۰۳)[3] معتقد است که رویکرد سنتی با پرسنل به عنوان «هزینه» محض برخورد می‌کند و گرایش رویکرد حسابداری نیز به عنوان هزینه‌های محض است. پارادایم مشترک منابع انسانی، ناقص و محدود است و در ذهن این را تداعی می‌کند که به‌عنوان یک نوع منبع مصرفی و هزینه‌زا است و درنتیجه تلاش برای به حداقل رساندن این هزینه ها صورت می‌گیرد. اما درواقع، یک عامل یا عنصر استراتژیک ضروری در آینده شرکت، سرمایه انسانی است. سرمایه انسانی شامل دانش، مهارت، خلاقیت، ابتکار و توانایی ترکیب‌شده هر کارمند یا کارکنان یک شرکت برای انجام فعالیت‌های روزمره است. همچنین شامل ارزش‌های شرکت، فرهنگ و فلسفه آن نیز می‌شود.

۳-۱. اجزای حسابداری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی بخشی مستقیم از حسابداری اجتماعی با حسابداری زیست‌محیطی و اخلاقی را تشکیل می‌دهد (گیجوو جرج سیپریان ۲۰۰۷):[4]

1. Dobrota,1999
2. Armostrang,2001
3. Manolescu
4. Giju George Ciprian,2007

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]



۳-۲. عوامل اصلی حسابداری اجتماعی

کمیته انجمن حسابداری آمریکا در خصوص حسابداری منابع انسانی[1]، آن را به عنوان جریان یا فرایند شناسایی و اندازه‌گیری داده‌های مربوط به منابع انسانی و برقراری ارتباط این اطلاعات برای افراد علاقه‌مند تعریف کرده است. بنابراین حسابداری منابع انسانی نه‌تنها شامل اندازه‌گیری تمامی هزینه‌ها یا سرمایه‌گذاری‌های مرتبط با استخدام، جایگزینی، آموزش و پیشرفت کارکنان است، بلکه ارزش کمّی اقتصادی پرسنل در سازمان را نیز دربر می‌گیرد. فلیمهلتز (۱۹۷۱)[2] نیز تعریف مشابهی برای حسابداری منابع انسانی ارائه داده است. وی حسابداری منابع انسانی را به عنوان «اندازه گیری و گزارش ارزش‌ها و هزینه‌های پرسنل در منابع سازمانی» تعریف می‌کند.

با نگاهی به نظرات مختلف، تئوری منابع، منابع انسانی را به شکلی صریح‌تر در نظر می‌گیرد (کانر ۱۹۹۱)[3]. این تئوری موقعیت رقابتی یک شرکت را که به دارایی های خاص و نه تکراری‌اش بستگی دارد، در نظر می‌گیرد. خاص‌ترین دارایی (نه تکراری) آن است که یک شرکت دارای پرسنل خودش باشد و از دانش متکی به آن‌ها بهره‌برداری کند. این باور توضیح می‌دهد که چرا برخی شرکت‌ها سازنده‌تر از دیگر شرکت‌ها هستند. یک گروه یا تیم منبع انسانی، با همان فن‌آوری تمامی تفاوت‌ها را ایجاد می‌کند (ارچل ۱۹۹۵).[4]

1.The American Accounting Association's Committee on Human Resource Accounting
2. Flamholtz
3. Conner
4. Archel

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

۳-۳. ویژگی‌های حسابداری منابع انسانی

- سیستمی از حسابداری در شناسایی منابع انسانی موجود است.
- سرمایه‌گذاری ایجادشده در منابع انسانی باید ثبت شود.
- اندازه‌گیری هزینه‌ها و ارزش‌ها انجام شود.
- تغییرات رخ‌داده در منابع انسانی در طول یک دوره زمانی نیز ثبت می‌شوند.
- اطلاعات مرتبط از طریق صورت‌های مالی به اشخاص علاقه‌مند ارائه می‌شود.

۳-٤. اهداف اصلی حسابداری منابع انسانی

- مدیریت مناسب منابع انسانی؛
- بهبود منابع انسانی؛
- به تصویر کشیدن ارزش واقعی سازمان؛
- ارائه اطلاعات کمّی راجع به منابع انسانی که به مدیران و سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری‌ها کمک می‌کند؛
- حسابداری منابع انسانی ارزش منابع انسانی را برای سازمان‌ها و برای عموم مرتبط می‌کند.

۳-۵. انواع سیستم‌های حسابداری منابع انسانی

سازمان های مختلف بر اساس نوع نیازها و امکانات به درجات متفاوتی از سیستم منابع انسانی نیاز دارند. در جدول ۱ پنج سیستم حسابداری ارائه شده است.

جدول ۱. سیستم‌های حسابداری منابع انسانی

سیستم ۱	دارای سیستم پرسنلی ابتدایی هدفمند و فاقد قابلیت‌های پیشرفته
سیستم ۲	برآورد هزینه‌های گزینش و آموزش - بودجه‌بندی هزینه‌های پرسنلی به صورت مجزا - خط مشی پرسنلی مبتنی بر تحلیل هزینه منفعت
سیستم ۳	قابلیت متوسط در زمینه حسابداری منابع انسانی - برآورد و بودجه‌بندی هزینه‌های اولیه و هزینه‌های جایگزینی
سیستم ۴	دارای سیستم پیشرفته در زمینه حسابداری منابع انسانی - برنامه ریزی بر مبنای هزینه‌های استاندارد پرسنلی - استفاده از الگوهای تصادفی و مدل‌سازی برای پیش‌بینی جابجایی منابع انسانی و نیازهای آتی - نگهداری منابع انسانی بر اساس هزینه‌های جایگزینی و تاریخی و هزینه فرصت - تعیین ارزش اقتصادی گروه‌های کاری
سیستم ۵	دارای بالاترین قابلیت‌ها در زمینه حسابداری منابع انسانی - برنامه ریزی منابع انسانی مبتنی بر مدل‌های ارزیابی احتمالی - مقایسه بازده سرمایه‌گذاری با مخارج سرمایه‌ای در منابع انسانی - تصمیمات پرسنلی کاملاً مبتنی بر تحلیل هزینه فرصت - تعیین ارزش اقتصادی افراد و همچنین واحدها و مجموعه‌های کاری

مأخذ: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

۳-٦. روش‌های اندازه‌گیری ارزش منابع انسانی:

حسابداری منابع انسانی را می‌توان از دو روش زیر مورد بررسی قرار داد:

۳-٦-۱. بهایابی منابع انسانی

یک سیستم حسابداری منابع انسانی در وهله اول به شناسایی هزینه‌های واقع شده در ارتباط با نیروی انسانی که باید از سایر هزینه‌های واحد تجاری تفکیک شود نیاز دارد. روش‌ها و شیوه‌های مورد استفاده باید بین بخش سرمایه‌ای و جاری هزینه‌ها تمایز قائل شوند.

بهایابی منابع که از دو بخش تشکیل می‌شود:

۱- هزینه‌های اولیه: کلیه وجوهی است که برای تأمین و پرورش نیروی انسانی شامل گزینش نیرو و استخدام، استقرار و آموزش ضمن خدمت، بازآموزی و آموزش های کاربردی و تخصصی برای کسب مهارت مصرف می‌شود.

جدول ۲. هزینه‌های اولیه منابع انسانی

هزینه دستیابی به منابع انسانی		هزینه آموزش و بهسازی منابع انسانی	
هزینه مستقیم	هزینه غیرمستقیم	هزینه مستقیم	هزینه غیرمستقیم
کارمند یابی		هزینه‌های آموزش	
انتخاب		رسمی و آشنا سازی	زمان آموزش‌دهنده
استخدام	ارتقا از داخل	هزینه‌های جهت‌دهی	کاهش بهره‌وری در زمان
استقرار		هزینه‌های ترفیع	آموزش
قرارداد		هزینه‌های بهبود	

مأخذ: یافته‌های پژوهش

۲- هزینه های جایگزینی: هزینه های جایگزینی کارکنانی که در حال حاضر در سازمان مشغول هستند و شامل:

الف) هزینه های جایگزینی پستی یا شغلی: هزینه هایی است که برای جایگزینی فردی در یک سازمان با شخصی که بتواند خدمات مشابهی را ارائه دهد صورت می‌گیرد که شامل هزینه‌های تأمین، پرورشی یا آموزشی و کناره‌گیری می‌شود. هزینه کناره‌گیری شامل کلیه هزینه‌های پاداش کناره‌گیری، خالی ماندن پست و مابه‌التفاوت پیش از کناره‌گیری است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

ب) سایر هزینه‌های پرسنلی شامل پاداش‌ها (نقدی و غیر نقدی)، تسهیلات (ابزارها، اسباب و اثاثیه و تجهیزات ضروری برای رفاه کارکنان)، سلامت و بهداشت، هزینه‌های مربوط به مشاوره و گفتگو، حقوق و دستمزد پرداختی و سایر پرداخت‌ها مانند بیمه.

جدول ۳. هزینه‌های جایگزینی منابع انسانی

هزینه دستیابی به منابع انسانی		هزینه آموزش و بهسازی منابع انسانی		هزینه انفصال	
هزینه مستقیم	هزینه غیرمستقیم	هزینه مستقیم	هزینه غیرمستقیم	هزینه مستقیم	هزینه غیرمستقیم
- کارمندیابی - انتخاب - استخدام - استقرار - قرارداد	ارتقا از داخل	هزینه‌های آموزش رسمی و آشناسازی هزینه‌های جهت‌دهی هزینه‌های ترفیع هزینه‌های بهبود	زمان آموزش‌دهنده کاهش بهره وری در زمان آموزش	عدم کارایی قبل از ترک خدمت	هزینه خالی بودن پست در حال جستجو

مأخذ: یافته‌های پژوهش

۳-۶-۲. ارزش‌گذاری منابع انسانی

حسابداری منابع انسانی بیشتر از بهایابی نیازمند ارزش گذاری است. مفهوم ارزش منابع انسانی مبتنی بر نظریه ارزش در اقتصاد عمومی است. با توجه به اینکه انسان قادر به ایجاد منافع بالقوه آتی است، می توان ارزش انسان را مانند سایر منابع به عنوان ارزش فعلی خدمات آتی مورد انتظار تعریف کرد. بنابراین ارزش فرد عبارت است از ارزش فعلی مجموعه‌ای از خدمات که انتظار می‌رود فرد در طول دوره خدمت خود در سازمان ایجاد کند. گروهی این نظریه را رد کرده و معتقدند انسان فراتر از ارزیابی و در حقیقت غیرقابل ارزیابی است. با توجه به نظریه محققان برای اندازه گیری منابع انسانی دو مرحله اساسی وجود دارد. بدین معنی که ابتدا باید مفهوم منابع انسانی را به بیان غیرپولی یا کیفی مشخص کنیم تا سپس بتوانیم آن را به بیان پولی جهت نشان دادن در ترازنامه سازمان ارائه دهیم.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

جدول ٤. معیارهای مورد استفاده و مطلوب در ارزش‌گذاری منابع انسانی

معیارهای مورد استفاده	معیارهای مطلوب
- غیبت - نرخ سانحه - نظرسنجی رضایت مشتریان - شایستگی‌ها - هزینه فرد - هزینه آموزش - نرخ ترک خدمت	- نرخ غیبت - نظرسنجی رضایت مشتریان - شایستگی‌ها - هزینه افراد - رضایت شغلی - رهبری - یادگیری - تعهد سازمانی - بازدهی آموزش - نرخ ترک خدمت

مأخذ: یافته‌های پژوهش

۳-۷. پیاده‌سازی حسابداری منابع انسانی

با توجه به بارکنز[1] و همکارانش، حسابداری منابع انسانی می تواند از دو دیدگاه اجرا شود (گری فول میکوال وگوترز- سوموزا لوپز- والوردو کالافل- بارکونس ویلاردل- مویا، ۱۹۹۹):

۱. اجرا از منظر حسابداری مالی

به‌عنوان مثال، سوابق حسابداری در رومانی در دسته‌های زیر طبقه‌بندی شده‌اند:

- گروه ۴۲ «حساب های پرسنلی یا همسان شده[2]» (که به دنبال هم عملکرد حسابداری حساب‌های فعال[3]، محتوای اقتصادی بدهی و حساب‌های بدهی با دفاتر حسابداری و هم محتوای اقتصادی بدهی‌ها است)
- گروه ۴۳ «امنیت اجتماعی، رفاه و حساب‌های مشابه[4]» (حساب‌های با عملکرد حسابداری بدهی، محتوای اقتصادی بدهی‌ها به‌جز حساب ۴۳۸۲ با عنوان «سایر بدهی‌های اجتماعی» که دارای عملکرد حساب‌های فعال، محتوای اقتصادی بدهی‌ها است)

1. Barcons
2. Personnel and assimilated accounts
3. accounting function of active accounts
4. Social security, welfare and similar accounts

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

- حساب ۴۴۴ «مالیات بر درآمد ناشی از حقوق و مزایا[1]» که با توجه به حساب بدهی و محتوای اقتصادی بدهی‌ها به حساب می‌آید.
- گروه ۶۴ «هزینه های کارکنان» حسابداری با عملکرد حساب های دارایی، از محتوای اقتصادی استفاده می کند.

پس از تعاریفی که قبلاً توضیح داده شد، تا زمانی که از این هزینه های آموزشی انتظار منافع در آینده وجود دارد، این هزینه‌ها می توانند به صورت دارایی گزارش شوند. با این حال، در واقعیت این امر درست نیست.

سیا گارسیا[2] (۱۹۹۰) معتقد است «فقدان تناظر بین دارایی های واقعی[3] در شرکت های موجود و آن دارایی‌های که در ترازنامه به رسمیت شناخته شده‌اند وجود دارد. درواقع، دارایی‌ها خیلی به مفهوم حقوقی آن مربوط می شوند (که متعلق به شرکت است). در مقابل، یک رویکرد اقتصادی محض که در آن دارایی، هر ابزار یا روشی است که می‌تواند در فرایند تولید- توزیع شرکت استفاده شود یا به طور کلی، هر طبقه از ارزش اقتصادی که می تواند تبدیل به کالاها یا خدمات یا هر ابزاری در خدمت رسانی به شرکت باشد یا شرکت بدون در نظر گرفتن وضعیت حقوقی آن استفاده کند، و همچنین تمامی کالاها یا حقوقی که شرکت صاحب آن نیست اما در حال حاضر از آن استفاده می کند یا بعداً مالک آن خواهد شد، به موجب قراردادها یا موافقت‌نامه‌های وثیقه‌ای[4] که ممکن است آن تحمیل کند.»

بنابراین به مفهومی غالب درباره تشخیص دارایی می رسیم. این وضعیت به هنگام اشاره به دارایی های نامشهود می تواند با دو مشکل مهم که مواجه شود: شناسایی بهای تمام‌شده دارایی و برآورد دوره‌ای که در آن دارایی باید مستهلک شود.

در حسابداری بین المللی، علاوه بر شناسایی واضح برخی اقلام به عنوان دارایی (وجه نقد، موجودی، ماشین آلات، و غیره)، مباحث زیادی وجود دارد که آیا سایر اقلام دیگر سرمایه‌ای می شوند یا خیر. این موارد به عنوان مخارج انتقالی در ادبیات حسابداری انگلیسی شناخته می‌شوند

1. Tax on income from wages
2. CeaGarcía
3. real assets
4. collateral contracts or agreements

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

(وان بردا ۱۹۹۲ و هندریکسن)[1]. می توان گفت که نه تنها محدودیت‌هایی برای شناخت بین دارایی‌های ثابت، نامشهود و مخارج انتقالی وجود دارند، بلکه اینکه چه عناصری به‌عنوان دارایی و چه عناصری به‌عنوان مخارج شناسایی شوند نیز جزو همین محدودیت‌ها هستند.

۲. اجرا از دیدگاه حسابداری مدیریت

پرسنل در حال کار برای یک شرکت مشخص، درواقع در یک جریان و فرایند ارزش آفرینی، مشارکت می کنند که هرگونه فعالیت اقتصادی باعث تحمل هزینه توسط شرکت می شود. یک طبقه‌بندی سنتی هزینه دسته‌بندی‌های مواد اولیه، تجهیزات صنعتی و پرسنل را در نظر می گیرد. هنگام اضافه شدن جریان درآمد به بازار کالاها و خدمات مؤسسه، اگر این جریان، برتر از جریان هزینه باشد، ارزش افزوده ایجاد می شود. این ارزش، نتیجه تعامل بین مواد اولیه و منابع انسانی در تولید است. از آنجایی که شناخت و اندازه گیری این ارزش سخت است، از معیارهای جایگزین حسابداری مانند بهای تحصیل، بهای جایگزینی و حتی بهای فرصت ازدست رفته استفاده شده است (مارکز ۱۹۷۴)[2].

۳-۸. مدل‌ها و روش‌های حسابداری منابع انسانی

بسیاری از مدل‌ها برای ارزش نهادن به سرمایه انسانی ایجاد شده‌اند. برخی از آن‌ها بر اساس بهای تمام‌شده تاریخی هستند، در حالی که برخی بر اساس منافع آینده هستند. اما هر یک دارای محدودیت‌هایی هستند. در زیر شرحی کوتاه از مهم‌ترین مدل‌های حسابداری منابع انسانی ارائه می گردد:

روش بهای تمام‌شده تاریخی: بهای واقعی صرف‌شده برای استخدام، به کارگیری، آموزش و توسعه منابع انسانی سازمان که در طول عمر و زندگی مفید مورد انتظار منابع انسانی، سرمایه ای و مستهلک می‌شوند.

روش بهای جایگزینی: این مورد اندازه گیری بهای جانشینی منابع انسانی موجود شرکت است. این روش دارای مزیت تطبیق روند قیمتی ارزش انسانی با اقتصاد است.

1.Van Breda & Henderiksen
2. Marqués

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

روش هزینه فرصت: در این روش، منبع انسانی یک سازمان باید بر اساس مفهوم اقتصاددانان از هزینه‌های فرصت که ارزش منافع زایل شده است، با قرار دادن کاربرد فعلی آن ارزش‌گذاری شود.

روش ارزش فعلی منافع آینده: این روش یک ارزش اقتصادی مورد انتظار فرد را برای شرکت در طی دوره خدمت‌رسانی‌اش به رسمیت می‌شناسد. یک برآورد درباره منافع آینده انجام می‌شود و این منافع مربوط به دوره‌ای است که تا تاریخ بازنشستگی کارکنان به طول می‌انجامد. چنین منافعی در یک دامنه مناسب برای به دست آوردن ارزش فعلی تنزیل می‌شوند.

نظریه ضریب ارزشی: بر اساس این نظریه، ارزش منابع انسانی برابر است باارزش بازار کل شرکت و ارزش دفتری شرکت که از بابت دارایی های نامشهود ازجمله حق امتیاز، میزان وابستگی مشتریان و ارزش قراردادهای بلندمدت تعدیلاتی صورت می‌گیرد. طبق این روش به میزان وابستگی پرسنل به سازمان و انتظار بهره‌وری شرکت از خدمات آن‌ها یک ضریب اختیاری از صفر تا ۲,۵ تعلق می‌گیرد.

الگوی ارزش‌گذاری پاداش‌های تصادفی: پاداش‌ها نمایانگر خدمت ارائه‌شده به سازمان درنتیجه ایفای نقشه ای سازمانی از جانب افراد مختلف است. بنابراین سنجش ارزش هر فرد برای هر سازمان شامل مراحلی ازجمله موارد زیر است:

- تعریف یک دسته از حالت‌های به طور کامل انحصاری که هر فرد در هر سازمان اشغال می‌کند؛
- تعیین ارزش هر حالت خدمتی برای سازمان؛
- برآورد دوره خدمت هر فرد در سازمان؛
- تعیین احتمال آنکه شخص در زمان مشخص در آینده هر حالت خدمتی ممکن را اشغال می‌کند.

الگوی فلِیم هولتز (روش ارزشیابی پاداش فردی): این الگو تکمیل «الگوی ارزش فعلی عایدات آینده» است، چراکه احتمال جابجایی کارمند از نقشی به نقش دیگر در دوره خدمت و نیز امکان ترک زودتر از موعد بر اثر مرگ یا بازنشستگی را مورد توجه قرار می‌دهد. بر اساس این الگو معیار نهایی ارزش یک فرد برای سازمان ارزش قابل تحققی است که از او انتظار می‌رود. ارزش یک فرد برای سازمان را می‌توان به مثابه ارزش فعلی مجموعه از خدمات آینده دانست که انتظار می‌رود طی دوره‌ای که شخص در سازمان باقی می‌ماند برای سازمان انجام دهد.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

الگوی لیکرت – باورز (روش ارزشیابی پاداش گروهی): یعنی توانایی تولید یک شرکت چقدر است. سه متغیر تأثیرگذار بر اثربخشی فاکتور انسانی عبارتند از: متغیرهای علی، مداخله‌گر و متغیرهای تأییدکننده نتیجه نهایی.

الگوی مورس (الگوی سود خالص): طبق این روش ارزش منابع انسانی برابر باارزش فعلی سود خالصی است که توسط سازمان از خدمت کارکنانش حاصل می‌شود. این روش از مراحل زیر تشکیل شده است:

۱. ارزش ناخالص خدمات ارائه‌شده توسط کارکنان در آینده با قابلیت فردی و نیز توانایی‌های جمعی آنان تعیین می‌شود.
۲. ارزش پرداخت‌های آینده (چه مستقیم و چه غیرمستقیم) نسبت به کارکنان مشخص می‌شود.
۳. مازاد ارزش منابع انسانی در آینده (مانند مرحله یک) بر ارزش پرداخت‌های آینده (مانند مرحله دو) تعیین می‌شود. در حقیقت این موضوع نشان‌دهنده سود خالصی است که به خاطر منابع انسانی عاید سازمان شده است.
۴. ارزش فعلی سود خالص با اعمال نرخ تخفیف از پیش تعیین‌شده (معمولاً هزینه سرمایه) مشخص می‌شود. این مبلغ ارزش منابع انسانی برای سازمان را نشان می‌دهد.

الگوی پکین اوگان (الگوی سود خالص ریسک مدار): درواقع این روش ادامه روش سود خالص است که توسط مورس پیشنهاد شده است. طبق این روش در همان حال که ارزش منابع انسانی مشخص می‌شود، اطمینانی که بر اساس آن سود خالص در آینده حاصل خواهد شد نیز باید مورد توجه قرار گیرد.

این روش نیازمند تعیین موارد زیر است:

۱- سود خالص هر کارمند آن‌طور که روش سود خالص آن را شرح داده است.

۲- عامل اطمینان از اینکه سود فراهم خواهد بود.

۳- سود خالص تمام کارکنان ضرب در عامل اطمینان آنان، سود خالص معادل اطمینان را نشان می‌دهد که این همان ارزش منابع انسانی سازمان خواهد بود.

الگوی اس. کی. چاکرا بورتی (روش پرداخت متراکم): او منابع انسانی را به صورت متراکم و نه بر یک مبنای فردی ارزیابی کرد. وی معتقد است نیروی انسانی مدیریتی و غیر مدیریتی را

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

می‌توان به‌طور جداگانه مورد ارزیابی قرار داد. ارزش منابع انسانی بر پایه جمعی یا گروهی را می‌توان در میانگین دوره استخدام کارکنان در آن گروه ضرب کرد و این همان سرمایه‌گذاری در منابع انسانی محسوب می‌شود.

نظریه مزایده: بر اساس این نظریه شرکت به مراکز سرمایه‌گذاری تقسیم می‌شود و خدمات نیروی انسانی متخصص بر اساس اشتغال در این مراکز سرمایه‌گذاری به مزایده گذاشته می‌شود. بدین ترتیب مدیری که بالاترین قیمت را برای خدمات نیروی انسانی مورد مزایده پیشنهاد می‌کند نیروی انسانی را در اختیار خواهد گرفت. الگوی مزایده متفاوت تر از سایر الگوهاست. بر اساس این الگو ارزش‌گذاری کارکنان توسط مدیران سازمان برای رقابت در مورد منابع انسانی محدود که در سازمان موجود هستند صورت می‌گیرد. مدیران برای دستیابی به منابع کمیاب با بالاترین قیمت در مزایده در برابر یکدیگر قرار می گیرند. از نظر مفهومی این روش بر ارزیابی عملکرد مدیران در بخشه‌ای مختلف واحد اقتصادی مبتنی است که مراکز سرمایه‌گذاری مذکور را دربر می‌گیرد.

روش دستمزد تنزیل‌شده تعدیل‌یافته: این روش توسط هرمانسون پیشنهاد گردید که ارزش غرامت محاسبه‌شده در مدل لوو و شوارتز را برای محاسبه اثربخشی نسبی سرمایه تعدیل نمود.

نظریه پارکر: در این نظریه فرض اولیه این است که برآورد احتمال ماندن و ترک شغل پرسنل مشکل است که برای حل این مشکل، ارزش منابع انسانی به‌صورت گروهی ارائه می‌گردد.

بهای استاندارد: بسیاری از شرکت‌ها بجای استفاده از بهای تاریخی یا جایگزینی برای ارزیابی دارایی‌های انسانی از بهای استاندارد استفاده می‌کنند. همان گونه که از آن برای دارایی‌های مادی و مالی استفاده می‌شود، به کارکنان یک سازمان برای استفاده از بهای استاندارد با توجه به موقعیت‌های طبقه‌بندی‌شده به گروه‌های مختلفی تقسیم می‌شوند. بهای استاندارد برای هر طبقه از کارمندان ثابت است و ارزش آن ها محاسبه می‌شود. این روشی ساده است، اما اختلافات کارکنانی را که در همان گروه قرار دارند به حساب نمی‌آورد. در بسیاری از موارد ممکن است این اختلافات کاملاً حیاتی باشد. طبق این روش سالیان متمادی طول می‌کشد که هزینه‌های استاندارد جذب نیرو، دستمزد، آموزش و توسعه هر رتبه از کارکنان تعیین شود.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

روش نرخ بازده تلاش‌ها: این روش که توسط واتسون ارائه گردید توسط طرح طبقه‌بندی مشاغل، ضریب هر شغل به دست می‌آید. یعنی برای کارایی پرسنل و سوابق کاری آن‌ها ضریبی در نظر گرفته می‌شود. درنهایت منافع هر یک از پرسنل نسبت به سود کل شرکت سنجیده می‌شود.

روش لوو و شوارتز[1]: مدل لوو و شوارتز بیان می کند که منبع انسانی یک شرکت، مجموع تمام ارزش های فعلی خالص مخارج کارکنان است. سرمایه انسانی مشمول در یک فرد با سن r، ارزش فعلی منافع ناشی از اشتغال او است. طبق این مدل، مراحل زیر برای تعیین ارزش منابع انسانی طی می‌شوند.

- طبقه‌بندی کل نیروی کار در گروه‌های مشابه مشخص، مانند ماهر، غیرماهر و نیمه ماهر و ... و با توجه به طبقه‌بندی‌های مختلف و سن. برای مثال در اینفوسیس[2] طبقه‌بندی و دسته‌بندی بر اساس نرم‌افزار حرفه‌ای و کارکنان پشتیبان و غیره است.

- ساخت و ایجاد جریان منافع متوسط برای هر گروه: برای مثال در اینفوسیس، منافع افزایشی (تفاضلی) بر اساس گروه/سن در نظر گرفته شده است.

- تنزیل منافع متوسط با یک نرخ از پیش تعیین شده برای به دست آوردن ارزش فعلی منابع انسانی هر گروه.

- جمع کردن ارزش فعلی گروه‌های مختلف که منافع آینده سرمایه‌ای شده مربوط به ارزش را به‌صورت کلی ارائه می‌دهد.

$$V_r = \frac{I(t)}{(1+r)^{t-r}}$$

که در آن

Vr= ارزش یک فرد r ساله؛

I (t)= منافع سالانه فرد تا بازنشستگی؛

t= سن بازنشستگی؛

r= نرخ تنزیل مختص هزینه سرمایه شرکت.

The Lev & Schwortz method 1
Infosys 2

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

طبق این الگو ارزش منابع انسانی به‌صورت زیر مشخص می‌شود:

۱- همه کارکنان بر اساس سن و میزان مهارت خود در گروه‌های مشخصی طبقه‌بندی می‌شوند.

۲- برای گروه‌های مختلف سنی میانگین درآمد سالانه تعیین می‌شود.

۳- مجموع درآمدی که هر گروه تا سن بازنشستگی به دست خواهد آورد محاسبه می‌گردد.

۴- مجموع درآمد محاسبه شده از طریق فوق به میزان هزینه سرمایه کسر می‌شود. ارزشی که بدین صورت به دست می‌آید ارزش منابع یا دارایی‌های انسانی خواهد بود.

ارزیابی و برآورد بسیار مهم لوو و شوارتز به شرح زیر است:

- اساساً آن یک معیار ارزیابی ورودی است و خروجی یعنی بهره‌وری کارکنان را نادیده می‌گیرد.

- حالت خدمت‌رسانی هر یک از کارکنان در نظر گرفته نمی‌شود.

- هزینه‌های آموزش‌های متحمل شده توسط شرکت در مورد کارکنانش در نظر گرفته نمی‌شوند.

- نرخ و میزان فرسایش کارکنان در سازمان نیز نادیده گرفته می‌شود.

- عوامل مربوط به منافع بالقوه بالاتر هر یک از پرسنل مانند مقام (جایگاه)، قدرت مذاکره، مهارت، تجربه که ممکن است ساختار مزایای متفاوتی را باعث شود، همچنان نادیده گرفته می‌شود.

۳-۹. معیارهای اندازه‌گیری سرمایه انسانی:

- معیارهای مالی مانند فروش و عملکرد مالی؛
- معیارهای بازده کالا و خدمات تولیدشده، خدمات ارائه‌شده به مشتری، تعداد؛
- خطاها، رضایت مشتری، کیفیت خدمات؛
- معیارهای تأخیر زمانی، غیبت.

درست همانند حسابداری زیست‌محیطی، حسابداری منابع انسانی برای مشمول شدن در صورت‌های مالی به دلیل سودمندی داخلی یا مدیریتی‌اش در تصمیم‌گیری‌ها توسط کاربران بالقوه و همچنین تصمیم‌گیری‌های خارجی درباره کارکنان توسط مدیران، مهم است. حسابداری منابع انسانی شامل اطلاعات صورت‌های مالی فعلی راجع به ارزیابی یکی از مهم‌ترین اجزای سازمان، یعنی سرمایه انسانی است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

برای نداشتن تضاد با اصول و قواعد حسابداری بین‌المللی، ساده‌ترین راه‌حل برای قانون‌گذاری پذیرش ضمیمه‌ای برای صورت‌های مالی سالانه است که باید شامل اطلاعاتی درباره سرمایه انسانی باشد، یعنی:

۱. *اطلاعات غیرمالی:* رهبری؛ انگیزه؛ توانایی اجرای وظایف محوله؛ رابطه؛ تعداد کارکنان؛ برتر بودن در شرکت؛ ثبات در پست و موضع شرکت؛ تعداد مدیران؛ تعداد مدیران خانم؛ درصد مدیران با آموزش عالی؛ متوسط سن کارکنان؛ متوسط زمان برنامه‌های آموزشی (ساعات/کارمند)؛ دانش IT.

۲. *اطلاعات مالی:* هزینه تبلیغات برای استخدام؛ هزینه انتخاب؛ هزینه آموزش؛ هزینه آموزش شغل؛ کمک به معاش و گذران زندگی؛ کمک به صندوق؛ هزینه سفرهای آموزشی؛ هزینه‌های درمانی؛ پرداخت وام‌ها یا اعانات قبلی؛ صندوق رفاه کارکنان و کارمندان.

همان‌طور که می‌بینید، تمامی مهارت‌ها، توانایی‌ها و تجربیات فردی کارکنان و مدیریت، خلاقیت و رویه نوآوری، سرمایه گذاری در استخدام، انتخاب، قرارداد، مدرک تحصیلی پرسنل و بهبود و پیشرفت، بر حسب سرمایه انسانی مشمول می‌شوند.

۳-۱۰. چالش‌های ارزش‌گذاری منابع انسانی

طرفداران مدیریت مدرن، ثروت ملت را در چهار مقوله انسان، مواد، ماشین‌آلات، و پول طبقه‌بندی کرده‌اند و اصطلاحات کارگر و انسان را منابع انسانی نام‌گذاری نموده‌اند. ولی باید اذعان داشت که منابع انسانی تنها تعداد افراد مشغول در سازمان نیست، بلکه چیزی فراتر از شمارش افراد است. منابع انسانی به مجموعه‌ی دانش، مهارت‌ها، توانایی‌های خلاقانه، استعدادها و نگرش‌های نیروی کار یک سازمان اطلاق می‌شود که درواقع مجموع توانایی‌های ذاتی، دانش کسب‌شده و مهارت‌های کارمندان است. هزینه منابع انسانی به‌راحتی در صورت سود و زیان انعکاس می‌یابد. اما ارزش منابع انسانی هیچ جایگاهی در ترازنامه نداشته و مشکل اصلی دقیقاً نداشتن یک فرمول ساده برای اجرای آن است. گردآوری اطلاعات سرمایه انسانی و عدم درک مناسب از این اطلاعات، گزارشگری سرمایه انسانی و کیفیت اطلاعات آن را به چالش کشانده است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

۳-۱۰-۱. سرمایه فکری

سرمایه فکری یک شرکت شامل دانش، تکنولوژی سازمانی، تجربه، روابط مشتری و مهارت های حرفه‌ای است که آن را در بازار در موضع رقابتی قرار می‌دهد و به سه دسته زیر تقسیم می‌شود:

۱- سرمایه انسانی: توانمندی گروهی شرکت در اتخاذ بهترین راه‌حل‌ها و انتخاب بهترین افراد.

۲- سرمایه ساختاری: توانمندی‌های سازمانی شرکت در برآورده کردن نیازهای بازار.

۳- سرمایه‌های مشتری: رابطه سازمان با شبکه شرکت‌های تابعه و میزان رضایت آن‌ها به شرکت و وفاداری به آن عمده ارزش برخی کالاها نیز در جهان امروز برگرفته از سرمایه فکری بوده و بخش اعظم بهای کالاها را این هزینه تشکیل می‌دهد. بهای تمام‌شده مواد یک گوشی موبایل بدون در نظر گرفتن تکنولوژی تولید آن بسیار ناچیز است، اما سهم تکنولوژی فکری به‌کاررفته تعیین‌کننده سهم عمده ارزش آن است.

با توجه به مباحث فوق، این طور احساس می شود که حسابداری منبع انسانی اطلاعات کمی و کیفی درباره ارزش دارایی انسان تهیه می کند که به مدیریت ارشد و برتر برای تصمیم‌گیری‌ها در مورد کفایت منابع انسانی کمک می کند. بنابراین، می توان نتیجه گرفت که منابع انسانی یک عنصر ضروری است که اغلب نادیده گرفته می شود درنتیجه برای پیشروی به منطقه صنعتی در جهت بهبود اقتصاد هستند.

۳-۱۰-۲. چه مخارجی باید سرمایه‌ای تلقی شوند

این موضوع درواقع طبقه‌بندی کردن مخارج انسانی به عنوان هزینه‌های جاری و مخارج سرمایه‌ای است. ضابطه اصلی برای تعیین اینکه چه مخارجی باید جاری به حساب آید و چه مخارجی سرمایه‌ای یا دارایی، به امکان بالقوه خدمات آینده بستگی دارد. اگرچه دارایی‌های نامشهود عمر مفید نامحدود دارند، اما از لحاظ حسابداری باید طی عمر مفید برآوردی مستهلک شوند. هدف اصلی از استهلاک دارایی‌های انسانی تطابق استفاده از دارایی با منافع حاصل از آن است. به طور معمول این امر در حسابداری تطابق هزینه‌ها با درآمدها نامیده می‌شود. عمر سرویس‌دهی (خدمت) برخی از دارایی های انسانی ممکن است معادل دوره انتقال مورد انتظار فرد در سازمان باشد. عمر سرویس‌دهی برخی دیگر ممکن است معادل دوره‌ای تلقی شود که انتظار می‌رود فرد پست معینی را در یک سازمان اشغال کند. عمر سرویس‌دهی برخی دیگر ممکن است تابعی از وضعیت مورد

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

انتظار تکنولوژی باشد. برای مثال مخارج جذب و استخدام افراد در سازمان به تناسب دوره ای که انتظار می رود فرد در استخدام سازمان خواهد بود، تعیین گردد. اگرچه استهلاک روش اصلی برای تخصیص دارایی انسان به هزینه هاست، در برخی شرایط و وضعیت ها لازم است که حساب دارایی های انسانی تعدیل شوند. برای مثال دارایی انسانی ممکن است به دلیل ترک خدمت کارکنان یا تغییر در برآوردهای دوره‌های خدمت، تعدیل و یا از حساب ها حذف شود. مانده مستهلک نشده حساب دارایی انسانی باید به عنوان زیان دوره ای تلقی شود که تغییر در آن رخ داده است. یک جنبه دارایی های انسانی که مشکلات گزارشگری خارجی را به وجود می آورد احتمال ترک خدمت کارکنان است. برخی از سازمان ها با کارکنان خود قراردادهای استخدامی دارند که جا به جایی آن‌ها را محدود می کند اما بدیهی است که انسان‌ها در مالکیت سازمان‌ها قرار ندارند و پرسش اصلی حسابداری نیز از همین جا نشأت می گیرد که چگونه می توان این مسئله را با در نظر گرفتن ذخیره‌ای برای هزینه‌های مورد انتظار ترک خدمت حل کرد.

٤. نتیجه گیری

ادعای سرمایه گذاران، نیاز به شفاف سازی بیشتر و بهتر و دسترسی آزاد به اطلاعات به تناسب افزایش ارزش دارایی های نامشهود، گزارش مالی شرکت‌هایی که دارای رویکرد گسترده تری در آینده هستند را باعث خواهد شد. بنابراین می تواند شامل اندازه گیری تلاش مستمر حاکمیت شرکتی یا سرمایه انسانی باشد. ماهیت و اصل نسبت های مالی در آینده تغییر خواهد کرد، همان طور که اهمیت ارقام تنها جنبه و مفهومی برای تخمین و در نظر گرفتن نخواهد بود. بنابراین یک گزارش مالی می تواند سرمایه انسانی، مسئولیت اجتماعی شرکت یا حتی صدور و انتشارهای کربن را اندازه گیری کند.

سیستم حسابداری حاضر اهمیت ارزش منبع انسانی و کمبود اطلاعات مدیریت درباره اثربخشی سرمایه گذاری منبع انسانی را نادیده می گیرد. هیئت بین المللی استانداردهای حسابداری به اغلب هزینه‌های مربوط به سرمایه انسانی، به‌عنوان هزینه، به جای دارایی می‌نگرد. بیشتر شرکت‌ها در سرمایه انسانی، کمتر از سود خالص فعلی، سرمایه گذاری می کنند.

هیچ مدلی از حسابداری منابع انسانی وجود ندارد که توسط حسابداری سرتاسر جهان پذیرفته شود. با این حال، هنوز کاربردهایی از مدل لوو و شوارتز در واحدهای بخش عمومی و بخش‌های

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

فن‌آوری اطلاعات یافت می‌شود. چیزی که نیاز است اندازه‌گیری توانایی‌های کارکنان در یک شرکت برای ایجاد ارزش از دانش و توانایی آن‌ها در هر سطحی است. حسابداری منبع انسانی (حسابداری منابع انسانی) اساساً سیستم اطلاعاتی است که به مدیریت می گوید چه تغییراتی بر منابع انسانی مؤسسه در طول زمان در حال اتفاق افتادن است. حسابداری منابع انسانی همچنین شامل حسابداری سرمایه‌گذاری در پرسنل و هزینه‌های جایگزینی‌شان و همچنین ارزش اقتصادی افراد در یک سازمان است.

۵. پیشنهادها

- استفاده از داده‌ها و اطلاعات مربوط به هزینه‌های منابع انسانی برای تصمیم‌گیری‌های پایه و ارائه گزارشی سالانه از سازمان.
- برخورد با سرمایه‌گذاری‌های‌ی در توسعه و پیشرفت کارکنان در سطحی مشابه با سایر سرمایه‌گذاری‌های سازمان.
- برخورد با هزینه‌های‌ی مانند آموزش و پیشرفت کارکنان همانند مخارج سرمایه‌گذاری در دارائی که باعث افزایش ظرفیت تولیدی کارکنان می‌شود.

منابع

- **Archel, P.** (1995). "Activos intangibles: análisis de lagunas partidas polémicas". *Revista técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, 7.
- **Armostrong, M.** (2001). *A Handbook of Human Resource Management.* London: Kogan Page.
- **Barcons-Vilardell, A. Moya-Gutierrez, S. Somoza-Lopez, A. Vallverdu-Calafell, J. & Griful-Miquela, C.** (1999). "Human Resource Accounting. Retrieved from *international Advances in Economic Research:* http://www.iaes.org/journal/iaer/aug_99/barcons/index.htm
- **Cea García, J. L.** (1990). Las cuentas anuales y la imagen fiel. *Partida Doble*, 4.
- **Conner, K.** (1991). "A Historical Comparison of Resource-Based Theory and Five Schools of Thought Within Industrial Organization Economics: Do We Have a New Theory of the Firm?", *Journal of Management*, vol. 17.
- **Dobrota, N.** (1999). *Coordinator: Dictionar de economie.* Bucuresti: Economica.
- **Flamholtz, E. G.** (1971). "A Model for Human Resource Valuation: A StochasticProcess with Service Rewards". *The Accounting Review*.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]

- **Giju George Ciprian.** (2007). "Social accounting to make the social results visible". *Annales Universitatis Apulensis series Oeconomica*.
- **Hendriksen, E. S. & Van Breda, M. S.** (1992). *Accounting Theory*. Homewood: Irwin.
- **Manolescu, A.** (2003). *Human Resources.* Bucharest: Economic Publishing House.
- **Marqués, E.** (1974). *Contabilidad y gestion de los recursos humanos.* Pirámide.
- **Nicolescu, O. & Nicolescu, L.** (2005). *Economia, firma si managementul bazate pe cunostinte.* Bucuresti: Editura Economica.
- **Starbuck, W.** (1992). "Learning by knowledge-intensive firms". *Journal of Management Studies*.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-01]