

## دوین مدل گزارشگری سرمایه انسانی در حسابداری

مهدی خدابنده لو

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران\_ پردیس کیش (نویسنده مسئول)  
mehdikhl@gmail.com

غلامرضا کریمی

دانشیار گروه حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

عبدالرضا تالانه

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد-واحد فیروزکوه

تاریخ دریافت: ۹۵/۱۲/۰۳ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۲/۱۹

### چکیده

سابقه نگاه به منابع انسانی به عنوان یک دارایی به قرن هفدهم میلادی برمی گردد، ویلیام پتی (۱۶۹۰)، کنتیلون (۱۷۵۵) و آدام اسمیت (۱۷۷۶) بودند که برای اولین بار اهمیت منابع انسانی در سازمان به عنوان یک سرمایه را مطرح نمودند. به طور کلی تعداد زیادی از مطالعات نمایانگر این موضوع هستند که گزارشات مرتبط با سرمایه انسانی بر تصمیم‌گیری سرمایه گذاران و تحلیل آنها اثرگذار است و این موضوع اهمیت گزارشگری سرمایه های انسانی را آشکار می سازد، با این وجود تا کنون توسعه قابل توجهی در زمینه گزارشگری سرمایه های انسانی انجام نشده است. این تحقیق با استفاده از روش نظریه پردازی داده بنیاد<sup>۱</sup> مدلی جهت توسعه گزارشگری سرمایه های انسانی ارائه می دهد، اگرچه در وضعیت ایده آل ارائه ارزش سرمایه های انسانی در متن صورتهای مالی (همانند سایر داراییهای فیزیکی) بهترین شکل گزارشگری سرمایه های انسانی است ولی با در نظر گرفتن شرایط و محدودیتهای موجود، حداقل در آینده نزدیک، مدل پیشنهادی تحقیق یک رویکرد گام به گام جهت توسعه گزارشگری سرمایه انسانی را توصیه می کند.

**واژه‌های کلیدی:** گزارشگری سرمایه انسانی، حسابداری منابع انسانی، سرمایه فکری، سرمایه انسانی، نظریه پردازی داده بنیاد.

## ۱- مقدمه

رویکرد، حسابداری را به یک حرفه غیر مطمئن تبدیل کرده و اثرگذاری اطلاعات تولید شده توسط توسط آن را کاهش داده است. نادیده گرفتن گزارشگری سرمایه انسانی توسط حسابداریها، این نگرانی را ایجاد می کند که به تدریج از میزان مفید بودن اطلاعات ارائه شده توسط آنها کاسته شود، توجه به مواردی مانند آنچه در ادامه در مورد تفاوت نوع فعالیت شرکتها ذکر می شود حساسیت این موضوع را مشخص تر می کند: سازمانها در یک تقسیم بندی کلی به دو گروه شرکتها تولید محور و شرکتها خدمت محور تقسیم می شوند، شرکتها تولیدی به روش تولید و ماشین آلات خود وابستگی دارند در حالیکه شرکتها خدمت محور به مهارتها و ظرفیتهای سرمایه انسانی خود تکیه می کنند، لیکن مدل فعلی گزارشگری مالی ارزش ماشین آلات را گزارش می کند ولی ارزش سرمایه انسانی را در گزارشات ارائه نمی نماید و بدین شکل گزارشگری مالی بخش عمده ای از ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری را تامین نمی کند (باگودو، ۲۰۱۰).

بررسی میزان توجه به گزارشگری سرمایه انسانی در ایران نشان می دهد که علی رغم تمامی موضوعات مطرح در ارتباط با اهمیت گزارشگری منابع انسانی، عدم وجود مدلها مناسب از یک طرف و عدم متناسب سازی این مدلها با شرایط اقتصادی و اجتماعی ایران، باعث شده که تقریباً در صورتها مالی منتشر شده توسط شرکتها ایرانی هیچ اثری از گزارشگری سرمایه انسانی مشاهده نشود و بخش قابل توجهی از منابع سازمان هیچ نمودی در گزارشات تولید شده در گزارشات حسابداری نداشته باشد از این رو انجام تغییراتی در شیوه گزارشگری اطلاعات مرتبط با منابع انسانی سازمانها ضروری به نظر می رسد. (صمدی و نصیری، ۱۳۸۹)

با توجه به مباحث فوق، گزارشگری سرمایه انسانی در صورتها مالی شرکتها به عنوان مسأله اصلی تحقیق حاضر در نظر گرفته شده است، از این رو در این تحقیق سعی شده امکان پذیری و نحوه گزارشگری سرمایه انسانی در صورتها مالی و گزارشات همراه آن مورد بررسی قرار گرفته و مدل و چارچوبی جهت گزارشگری سرمایه انسانی ارائه گردد.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

تیلور و گلاتیر (۱۹۷۴) معتقد بودند که اهمیت و حساسیت منابع انسانی در سطح سازمانها و شرکتها در ادبیات مدیریتی و سازمانی و نیز تئوریهای مدیریت بسیار مشخص و شفاف است ولی حسابداری خود را به گزارش داراییهای فیزیکی محدود کرده است. از طرفی یک مسأله جدی و با اهمیت وجود دارد که در حال حاضر عمدتاً اطلاعات داراییهای فیزیکی مانند

تغییر اقتصادهای بزرگ از اقتصاد تولید محور به اقتصاد مبتنی بر دانش به عنوان محرک اصلی پویایی روزافزون کسب و کارها و به تبع آن، افزایش وزن و اهمیت سرمایه های فکری از قبیل منابع انسانی، الزام ایجاد تغییراتی در رویه های حسابداری و گزارشگری مالی را پر رنگ کرده، لیکن علی رغم ارائه مدلهای مختلف در خصوص حسابداری منابع انسانی، وجود مشکلاتی مانع از گزارشگری ارزش منابع انسانی سازمانها در صورتهای مالی شده است (فلم هولتز، ۱۹۹۹) تحت تاثیر این مسأله، این مخاطره مطرح شده که عدم توجه حرفه حسابداری به بخش قابل توجهی از منابع سازمان از قبیل سرمایه انسانی و عدم ارائه اطلاعات در ارتباط با آنها ممکن است سهم اطلاعات حسابداری در سبب اطلاعاتی مورد استفاده سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه و همچنین تحلیل گران مالی را کاهش دهد، این موضوع وقتی مهم تر جلوه می کند که طبق یافته های برخی محققان حدود ۸۰ درصد از ارزش بازار شرکتها تحت تاثیر ارزش داراییهای نامشهود می باشد که سرمایه انسانی بخش با اهمیتی از آن محسوب می گردد (لو، ۲۰۰۱).

سابقه تاریخی گزارشگری سرمایه انسانی گویای این مسأله است که حسابداری منابع انسانی و گزارشگری سرمایه انسانی به نتایج موفقیت آمیزی نرسیده است که علت آن را می توان این دانست که از یک طرف برخی از صاحبان نظران حسابداری، رفتار با منابع انسانی به عنوان یک دارایی را صحیح نمی دانستند (مایو، ۲۰۰۴) و از طرف دیگر وزن دهی زیاد به بخشی از ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری از قبیل "قابلیت اتکا" مانع از توسعه گزارشگری سرمایه انسانی در حرفه حسابداری شده است. حرفه حسابداری با اولویت دادن به ویژگیهایی مانند قابلیت اتکای اطلاعات مالی و همچنین عینی بودن اطلاعات تمایلی به افشای اطلاعاتی مشابه اطلاعات مرتبط با منابع انسانی نداشته است چون چارچوب نظری حسابداری تمایل دارد اطلاعاتی ارائه شود که دارای ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری از قبیل مربوط بودن، قابل تایید بودن، قابل فهم بودن، بی طرفی، به موقع بودن، قابلیت مقایسه داشتن و کامل بودن باشد تا استفاده کنندگان از این اطلاعات، بتوانند تصمیمات با کیفیتی اتخاذ کنند (بلکویی، ۲۰۰۲) ولی نظراتی وجود دارد که در حال حاضر اطلاعات ارائه شده در ارتباط با سرمایه انسانی توسط حسابداری فاقد این ویژگیهای کیفی می باشد به طور مثال در مدل گزارشگری فعلی در مورد سرمایه های انسانی، ویژگی مربوط بودن اطلاعات حسابداری بخصوص در شرکتها خدماتی به طور جدی تحت الشعاع قرار گرفته است و صاحبان نظرانی مانند پورتر (۱۹۹۵) معتقدند که این

طرفی اصل تطابق درآمدها و هزینه ها را دچار مشکل می کند در نتیجه می توان اینگونه بیان داشت که در شرایط فعلی حسابداری اطلاعات مناسبی را برای تصمیم گیری سرمایه گذاران ارائه نمی کند.

۳) سیستم حسابداری باید اطلاعاتی در مورد تغییرات سرمایه انسانی و افزایش و کاهش آن به استفاده کنندگان برون سازمانی مانند سرمایه گذاران، تحلیل گران، دولت‌ها و موسسات آموزشی ارائه نماید که در حال حاضر چنین اتفاقی نمی افتد.

۴) گزارشگری سرمایه انسانی میتواند باعث افزایش انگیزه و تعهد پرسنل در راستای تحقق اهداف سازمان باشد.

۵) گزارشگری سرمایه انسانی می تواند به عنوان یک ابزار جدید در راستای پیش بینی سود و رشد آتی سازمانها کمک کننده باشد.

در مقابل موافقین گزارشگری سرمایه انسانی، این موضوع مخالفینی هم دارد که به دلایلی که به بخشی از آنها در ادامه متن اشاره شده، موافق این موضوع نیستند:

۱. پرسنل توسط شرکتها خریداری یا تصاحب نمی شوند، از طرفی تعهدی برای ایجاد منافع آتی توسط پرسنل برای شرکت ها وجود ندارد بنابراین نمیتوان پرسنل را به عنوان سرمایه و دارایی محسوب کرد.

۲. در حال حاضر روش قابل قبول و قابل اتکایی برای گزارشگری سرمایه انسانی وجود ندارد. از طرفی در مورد اجزای سرمایه انسانی و همچنین زمان و میزان ایجاد درآمدهای آتی هیچ اتفاق نظری وجود ندارد بنابراین توسعه گزارشگری سرمایه انسانی می تواند باعث توسعه تقلب و دستکاری سود گردد.

۳. استفاده کنندگان از صورتهای مالی در حال حاضر علاقه و اشتیاقی نسبت به گزارشات مرتبط با سرمایه انسانی نشان نمی دهند و در واقع تقاضایی برای این گزارشات وجود ندارد.

۴. ایجاد و توسعه سیستم گزارشگری سرمایه انسانی در سازمانها هزینه های زیادی دارد که احتمالاً منافع حاصل از پیاده سازی آن بیشتر از این هزینه ها نخواهد بود.

۵. مشخص کردن ارزش مالی برای پرسنل نوعی توهین به آنها محسوب می شود که با رویکردهای اخلاقی در مدیریت مغایر است.

اولین تحقیقات مربوط به گزارشگری سرمایه انسانی در سال ۱۹۶۰ در دانشگاه میشیگان و تحت سرپرستی آقای رنسیس لیکرت (بنیانگذار موسسه مطالعات اجتماعی دانشگاه میشیگان) آغاز شد ولی این موضوع برای اولین بار در مقاله ای

اموال و ماشین آلات در گزارشهای حسابداری افشاء می شود و از گزارش ارزش سرمایه انسانی صرف نظر می گردد در حالیکه سرمایه انسانی هم در کنار داراییهای فیزیکی در ایجاد درآمد برای شرکت ها ایفای نقش می کند. (لو و شوارتز، ۱۹۷۱) تدوین مفاهیمی همچون حسابداری منابع انسانی و سرمایه فکری از جمله واکنش های حسابداری به این مساله بوده است. (رهنمای رودپشتی، بنی مهد و میرسعیدی، ۱۳۹۳)

برخی از محققان معتقدند که امکان ارزشیابی منابع انسانی بر اساس اصول حسابداری و در قالب چارچوب مفهومی گزارشگری مالی ارائه شده توسط IASB<sup>۲</sup> امکان پذیر است (خالد جمال جارات، ۲۰۱۳) در مقابل گروه دیگری به این دلیل که اصول پذیرفته شده حسابداری بر پایه یکسری مبانی مانند اصل عینی بودن و قابلیت اتکا قرار دارد، ارزشیابی سرمایه انسانی بر پایه این اصول را بسیار سخت می دانند (آدام استین، ۲۰۱۱) ولی آنچه طبق تحقیقات انجام شده مشهود می باشد این موضوع است که اطلاعات مربوط به سرمایه انسانی در تصمیم گیری سرمایه گذاران بسیار موثر است علی رغم این موضوع، در مدل فعلی حسابداری اطلاعات ناقصی از سرمایه گذاری در منابع انسانی به استفاده کنندگان از صورتهای مالی منتقل می شود، در نتیجه سرمایه گذاران برداشت صحیحی از جریانهای نقدی آتی شرکت که تحت تاثیر سرمایه گذاری در منابع انسانی خواهد بود ندارند به همین دلیل کامل بودن اطلاعات حسابداری ارائه شده به استفاده کنندگان زیر سؤال می رود (هانسون، ۱۹۹۷). با در نظر گرفتن همین شواهد اکینتوی (۲۰۱۲) معتقد است که صورتهای مالی منتشر شده توسط شرکتها بدون ارائه گزارشات مرتبط با سرمایه انسانی یک گزارش ناقص تلقی می شود. به نظر می رسد رویکرد موجود در استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی (IFRS) و تغییرات انجام شده در چارچوب نظری مانند آنچه در بیانیه مفهومی شماره هشت عمل شده شرایط مساعدی را جهت توسعه گزارشگری سرمایه انسانی ایجاد کرده است.

موافقین و طرفداران گزارشگری سرمایه انسانی به دلایلی از این موضوع حمایت می کنند که بخشی از مهمترین این دلایل عبارتند از:

۱) کمیاب ترین منبع یک سازمان نیروی انسانی است و نه منابع دیگر شبیه پول، با این حال حسابداری فعلی با این منبع به عنوان بی ارزش ترین موضوع برخورد می کند و آن را گزارش نمی کند.

۲) از آنجاییکه منابع انسانی اثر بالایی در ایجاد درآمدهای آتی شرکتها دارد عدم افشای اطلاعات آن به عنوان دارایی باعث ارزشیابی کمتر از واقع ارزش شرکت می گردد و از

و مهارت‌ها و خلاقیت‌های پرسنل در این گزارش‌ها کمتر مورد توجه قرار گرفته اند.

کورمیر (۲۰۰۹) عکس العمل بازار سهام به میزان دقت افشای اطلاعات مرتبط با ارزش سرمایه انسانی را مورد بررسی قرار داد، در این مطالعه، صورتهای مالی ۱۵۵ شرکت پذیرفته شده در بورس تورنتو مورد بررسی قرار گرفت، نتایج تحقیق نمایانگر این موضوع بود که افشای اطلاعات کمی<sup>۴</sup> در مورد منابع انسانی در صورتهای مالی شرکتها باعث کاهش عدم تقارن<sup>۵</sup> اطلاعات افشا شده توسط شرکت می شوند. نتایج این تحقیق بیان می دارد که برداشت استفاده کنندگان از صورتهای مالی بدین شکل است که افشای اطلاعات کمی نشانگر افشای اطلاعات دقیق تری نسبت به افشای اطلاعات کیفی می باشد از این رو افشای اطلاعات کمی در مورد منابع انسانی در صورتهای مالی شرکتها مطلوبیت بیشتری برای استفاده کنندگان ایجاد می کند.

میر و سینگ (۲۰۱۱) مطالعه ای در مورد چارچوب نظری و توسعه حسابداری منابع انسانی در سطح کشورهای مختلف انجام دادند، نتایج این مطالعه نشان می داد که کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری (IASB) اخیرا استانداردی در ارتباط با داراییهای نامشهود منتشر کرده و در آن اشاره کرده که آگاهی از اهمیت داراییهای نامشهود و همچنین سرمایه گذاری در آن طی دو دهه منتهی با تاریخ تحقیق به شکل عمده ای افزایش یافته است. از طرفی این مطالعه نشان داده است که گزارشات تهیه شده توسط حسابداری منابع انسانی تاثیر مهمی بر تصمیم گیری استفاده کنندگان اطلاعات در راستای نیل به اهداف و بهبود بازده شرکتها دارد.

فلمینگ (۱۹۷۷) یک تحقیق پیمایشی در مورد مشکلات بالقوه در ارتباط با حسابداری منابع انسانی انجام داد، در این تحقیق پرسشنامه ای بین ۳۹ دانشجوی حسابداری و ۲۱ عضو هیات علمی تمام وقت دانشکده اقتصاد و مدیریت کسب و کار دانشگاه ایالتی کالیفرنیا توزیع شد. دانشجویان حداقل ۳ ترم درسی را گذرانده بودند و اغلب آنها تجربه کاری داشتند. جمع بندی نتایج این تحقیق نشان می داد که اکثر دانشجویان موافق ارائه ارزش منابع انسانی در ترازنامه بودند ولی این اکثریت در مورد اعضای هیات علمی مشاهده نمی شد، اگرچه ۴۳ درصد اعضای هیات علمی مخالف این موضوع بودند که کمی کردن ارزش منابع انسانی توهین به مقام و شخصیت آنهاست ولی معادل همین درصد هم معتقد بودند که گزارش ارزش انسانها با واحد پولی نه تنها اهانت به شخصیت آنهاست بلکه رفتار مشابه با منابع انسانی و ماشین آلات به شمار می رود. اکثر

با عنوان "حسابداری منابع انسانی" توسط اریک فلم هولتز، برومت و پایل در سال ۱۹۶۸ منتشر شد مطرح گردید.

نمازی و جامعی (۱۳۸۹) نقش اطلاعات حسابداری منابع انسانی را بر روی سیستم ارزیابی متوازن شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داده اند. این تحقیق بر روی اطلاعات مالی حسابرسی شده سالهای ۱۳۸۳ تا ۱۳۸۷ شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران انجام شده است. تعداد شرکتهای مورد بررسی ۹۶ شرکت بوده است. نتایج این تحقیق حاکی از این بود که صرف نظر از اندازه و نوع شرکت و تحصیلات و تجربه مدیران، بین اطلاعات حسابداری منابع انسانی و سازه های سیستم ارزیابی متوازن رابطه مثبت معناداری وجود دارد. حسابداری منابع انسانی بیشترین تاثیر را بر جنبه "رشد و یادگیری" سیستم ارزیابی متوازن داشته و بعد از آن به ترتیب جنبه های "مالی"، "مشتری" و در پایان جنبه "فرآیندهای داخلی" را تحت تاثیر قرار داده است.

اعتمادی و شهریاری (۱۳۷۵) تاثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران را مورد بررسی قرار داده اند. اطلاعات این تحقیق از طریق توزیع پرسشنامه بین ۵۷ نفر از اعضای هیات علمی و دانشجویان مقطع دکتری حسابداری جمع آوری شده است. نتایج این تحقیق نشان می دهد که ارائه اطلاعات مرتبط با حسابداری منابع انسانی در یادداشتهای همراه صورتهای مالی و گزارشات حسابداری مدیریت بر رفتار استفاده کنندگان از صورتهای مالی تاثیر معنی داری دارد. طبق نتایج این تحقیق عدم اجرای عملیاتی حسابداری منابع انسانی در ایران و کشورهای دیگر و همچنین عدم الزام در به کارگیری آن از موانع اصلی توسعه حسابداری منابع انسانی می باشد.

ایبیسکرا (۲۰۰۸) موضوع عوامل تعیین کننده در افشای اطلاعات سرمایه های انسانی در صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس سهام کلمبو (بورس سهام کشور سریلانکا) را مورد بررسی قرار داد، در این تحقیق با مدیران ارشد منابع انسانی ۳۰ شرکت مصاحبه شد، نتیجه تحقیق نشان می داد که افشای اطلاعات منابع انسانی در گزارشات مالی صرفا با هدف کاهش نگرانی ذینفعان شرکت در رابطه با رشد سرمایه شرکت انجام شده است. طبق نتایج این تحقیق شرکتها در ارائه اطلاعات مرتبط به منابع انسانی صرفا به ارائه اطلاعات کیفی در ضوابط صورتهای مالی اکتفا کرده بودند و اطلاعاتی از قبیل ارزیابی پرسنل، آموزش پرسنل و رفاه پرسنل را گزارش کرده اند و از طرف دیگر شاخصهای سلامتی پرسنل

تحقیق صورتهای مالی پنج شرکت (شامل دو شرکت دولتی و سه شرکت خصوصی) که در گزارشات سالانه خود اطلاعات منابع انسانی را افشاء می کردند مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است.

نتایج این تحقیق نشان می دهد که سودآوری شرکتهای مورد تحقیق تحت تاثیر دو فاکتور فروش و ارزش منابع انسانی قرار داشته اند، در همین راستا این تحقیق اهمیت گزارش ارزش منابع انسانی به عنوان یک عامل مهم و برجسته را بیان می دارد.

ویتهانان (۲۰۱۴) نحوه شناسایی سرمایه گذاری در منابع انسانی، در ۱۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس لندن را مورد بررسی قرار داد، این تحقیق بر روی اطلاعات یک دوره ۵ ساله این ۱۰۰ شرکت انجام شد. شرکتهای بررسی شده در طیف گسترده ای از صنایع مختلف اعم از صنایع دفاعی، صنایع آشامیدنی و غذایی، نفت و گاز، دارو، بیمه، معدن، صنایع ارتباطی، نرم افزار و کامپیوتر، دخانیات، بانک و ساختمانی قرار داشته اند. مخارج صرف شده در این شرکتهای در ارتباط با منابع انسانی بین ۴۵ میلیون پوند تا ۱۴ میلیارد پوند بوده است. طبق نتایج این تحقیق نحوه برخورد حسابداری و گزارشگری مالی با شناسایی سرمایه های انسانی تحت تاثیر عوامل مختلفی از قبیل میزان نقد شوندگی داراییهای شرکت، اندازه شرکت، نوع صنعت، حجم سرمایه های فکری، نسبت هزینه های منابع انسانی به کل هزینه ها، رویکرد کمیته های حسابرسی و تعداد اعضای هیات مدیره بوده است.

با بررسی پیشینه نظری و تجربی مباحث مرتبط با گزارشگری سرمایه انسانی این نتیجه حاصل می شود که در مورد اهمیت و ضرورت گزارشگری سرمایه انسانی یک اجماع نسبی وجود دارد ولی به دلیل وزن دهی بالا به اصول و ویژگیهایی مانند محافظه کاری و قابلیت اتکا و همچنین مسائل موجود در اندازه گیری سرمایه انسانی، گزارشگری سرمایه انسانی نتوانسته توسعه قابل توجهی داشته باشد، لذا با مشاهده توجه بیشتر نهادهای متولی تدوین استانداردها به ویژگیهایی مانند مربوط بودن در سالهای اخیر، به نظر می رسد شرایط مساعدتری برای توسعه این موضوع ایجاد شده است.

### ۳- روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف تحقیق یک تحقیق کاربردی محسوب می شود و با توجه به این موضوع که با داده های کیفی سرو کار خواهد داشت در طبقه تحقیقات کیفی<sup>۱</sup> قرار می گیرد. در این تحقیق با استفاده از نظریه پردازی داده بنیاد به جمع بندی و تحلیل داده ها پرداخته شده است. نظریه پردازی

پاسخ دهندگان معتقد بودند که در صورت ارزشگذاری کمی منابع انسانی در صورتهای مالی بهتر است این ارزشگذاری توسط یک نهاد بیرونی مانند حسابداران رسمی<sup>۲</sup> انجام پذیرد.

آدام استین و دنیس ولج (۲۰۱۱) قابلیت استفاده از شاخصهای حسابداری برای ارزشیابی منابع انسانی را مورد بررسی قرار دادند. در این تحقیق ۹ شرکت بین المللی مورد بررسی قرار گرفتند، ۵ شرکت دارای اصلیت فنلاندی و ۴ شرکت استرالیایی بودند. شرکتهای طیفی از صنایع از قبیل ساختمانی، معدنی، اتومبیل سازی، مشاوره، صنایع آشامیدنی، صنایع چوب و صنعت الکترونیک را شامل می شدند. سؤال اصلی این تحقیق این بود که پاسخ دهندگان به چه شکل بازده داراییها<sup>۳</sup> را محاسبه می کنند، در این تحقیق از ۱۳ مدیر منابع انسانی فعلی و ۴۷ نفر که قبلا در شرکتهای بین المللی مدیر منابع انسانی بوده اند به عنوان نمونه آماری استفاده شده بود. در این تحقیق از روش مصاحبه نیمه ساختار یافته<sup>۴</sup> برای جمع آوری اطلاعات استفاده شد. نتایج تحقیق نشان داد که در شناسایی و استفاده از داراییهای نامشهود از قبیل منابع انسانی نارسایی عمده وجود دارد و همین امر منجر به خطا در محاسبه نسبت بازده داراییها می شود.

خالد جمال جارات (۲۰۱۳) در راستای شناسایی علل عدم افشای ارزش منابع انسانی در صورتهای مالی تحقیقی را در دانشگاه خاورمیانه ترکیه انجام داد. این تحقیق در بین مدیران عامل، مدیران مالی و مدیران منابع انسانی ۱۳۰ شرکت اردنی از طریق توزیع ۳۹۰ پرسشنامه انجام شد. محقق در این تحقیق به نتایج زیر رسیده است:

۱) امکان ارزشیابی منابع انسانی بر پایه اصول پذیرفته شده حسابداری مطابق با چارچوب نظری منتشر شده توسط هیات تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی (IASB) وجود دارد.

۲) بر پایه تعریف حسابداری از دارایی که عبارت است از "منابع اقتصادی تحت کنترل شرکت که بر اساس رخدادهای گذشته تحصیل شده و باید برای شرکت دارای منافع بوده و همچنین به شکل قابل اتکایی قابل ارزشیابی باشد" می توان منابع انسانی را در قالب داراییها طبقه بندی کرد.

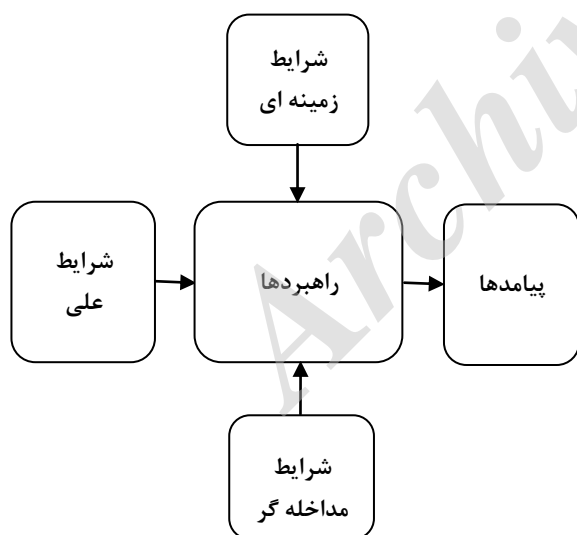
۳) با توجه به افزایش و کاهش ارزش منابع انسانی، ارزش این منابع باید حداقل ماهانه و حداقل به شکل سالانه مورد ارزشیابی مجدد قرار گیرد.

در مقاله ای که در سال ۲۰۱۵ توسط وینیت چوهان و نادر نقش بندی به چاپ رسیده وضعیت حسابداری منابع انسانی در کشور هند مورد بررسی قرار گرفته است. در راستای این

مجدد قرار گرفته و مفاهیم کلیدی مرتبط با موضوع تحقیق استخراج و نشانه گذاری شده است. برای استخراج این مفاهیم نیاز بوده که متن مذکور چند بار توسط محقق مطالعه شود تا لیستی از مفاهیم و مقوله های استخراج شده از متن قابل تهیه باشد.

**کد گذاری محوری<sup>۴</sup>:** در مرحله کد گذاری محوری، محور اصلی تحقیق مشخص می شود و مقوله های استخراج شده در مرحله کدگذاری باز به شکلی نظام مند و ساختار یافته به مقوله محوری تحقیق پیوند خورده و مرتبط می شوند. در این کد گذاری روابط بین مقوله های حاصل از کد گذاری اولیه، باز می شود و در درون ساختار خاصی قرار می گیرد، ارتباط سایر مقوله ها با مقوله محوری، در قالب "شرایط علی"، "شرایط مداخله گر"، "شرایط زمینه ای"، "راهبردها" و "پیامدها" انجام می شود.

شرایط علی مقوله هایی هستند که بر مقوله محوری اثر می گذارند و به نوعی توجیه کننده مقوله محوری هستند، راهبردها عمل و عکس العملهایی هستند که در راستای مقوله محوری ایجاد می شوند و شرایط مداخله گر و شرایط زمینه ای مقوله هایی هستند که بر راهبردها اثر می گذارند و راهبردها تحت تاثیر این شرایط ایجاد می شوند، پیامدها هم نتیجه حاصل از ارائه راهبردها خواهند بود.



شکل شماره یک: نحوه ارتباط مقوله ها با مقوله محوری در نظریه سازی داده بنیاد

داده بنیاد یک رویکرد پژوهشی است که بر اساس داده های واقعی و از طریق روشی علمی به تدوین نظریه های جدید کمک می کند. این رویکرد توسط گلیزر و استراوس (۱۹۶۵) مطرح شده و هدف آن تقویت مطالعات کیفی و ارائه راهکارهایی برای کاهش سیطره کمی گرایی متداول در علوم اجتماعی می باشد. استقرا محور اصلی در نظریه پردازی داده بنیاد است. در این رویکرد تحلیل کیفی مقدم بر تحلیل کمی و تولید نظریه مقدم بر آزمون در نظر گرفته می شود. این روش این فرصت را ایجاد می کند که پدیده های پیچیده ای که توسط مدل های کمی قابل بررسی نیستند مورد مطالعه قرار گیرند. (سلدن، ۲۰۰۵) در نظریه پردازی داده بنیاد، استخراج اطلاعات از متن ها و تحلیل اطلاعات و در نهایت استخراج مدل و نظریه طی سه مرحله اصلی انجام می شود: کد گذاری باز، کد گذاری محوری و کد گذاری انتخابی.<sup>۱۰</sup> تحقیق حاضر شامل یک طرح تحقیق<sup>۱۱</sup> با مراحل زیر بوده است:

الف: مطالعه کتابخانه ای، جهت گردآوری ادبیات موضوعی و شاخص های سنجش از طریق مطالعه پژوهش ها، مقالات و کتب معتبر مرتبط با موضوع از طریق منابع مکتوب مبتنی بر اینترنت، کتابخانه ها و مراجع پژوهشی در دسترس  
ب: انجام مصاحبه با افراد خبره (نوع مصاحبه به شکل مصاحبه اکتشافی<sup>۱۲</sup>)

ج: بررسی تحلیلی اطلاعات جمع آوری شده در مرحله مصاحبه با به کارگیری روشهای مطرح شده در نظریه پردازی داده بنیاد جهت تحلیل داده ها. این بررسی در دو مرحله کد گذاری باز و کد گذاری محوری انجام پذیرفت، در مرحله کد گذاری باز با مطالعه چندباره متن پیاده سازی شده مصاحبه ها، مفاهیم مرتبط با موضوع تحقیق استخراج شد که لیست این مفاهیم در جدولی در بخش یافته های تحقیق ارائه شده است، در مرحله بعدی (کد گذاری محوری) با بررسی مفاهیم استخراج شده در مرحله کدگذاری باز، این مفاهیم با الگوی مطرح در نظریه پردازی داده بنیاد با محوریت گزارشگری سرمایه انسانی طبقه بندی شد و در قالب شرایط علی، شرایط مداخله گر، شرایط زمینه ای، راهبردها و پیامدها به هم مرتبط شد. در ادامه هر یک از مراحل به شکل مختصر تشریح شده است.

**کد گذاری باز<sup>۱۳</sup>:** این مرحله از کد گذاری فرآیندی تحلیلی است که طی آن مفاهیم مد نظر تحقیق و ویژگیها و ابعاد مرتبط با آن مفاهیم از داده های موجود استخراج و طبقه بندی می شوند. در تحقیق حاضر متن حاصل از پیاده سازی فایل های ضبط شده در مصاحبه ها به طور کامل مورد مطالعه

حوزه های مختلف مرتبط با موضوع تحقیق، اطلاعات لازم در مورد ابعاد مختلف گزارشگری سرمایه انسانی در حسابداری جمع آوری گردد و از زوایای مختلف به بررسی موضوع پرداخته شود. در مرحله بررسی مقبولیت مدل ارائه شده از دانشجویان و فارغ التحصیلان دوره دکتری رشته حسابداری درخواست شد که پرسشنامه تحقیق را تکمیل کنند در این راستا با توجه به غیر احتمالی بودن روش نمونه گیری، پرسشنامه به افراد در دسترس جامعه آماری ارسال و نتایج جمع آوری گردید. در این تحقیق تعداد ۹۳ پرسشنامه جمع آوری و پاسخها مورد بررسی و تحلیل قرار گرفت.

#### سؤال تحقیق

با توجه به پیشینه موضوع گزارشگری سرمایه انسانی که منجر به استفاده از نظریه پردازی داده بنیاد در تحقیق حاضر شده است، در این تحقیق فرضیه ای وجود ندارد و تحقیق حاضر به سؤال زیر پاسخ می دهد:

"مدل مناسب برای گزارشگری سرمایه انسانی در حسابداری چیست؟"

#### ۴- یافته های پژوهش

مطابق آنچه که در بند "ج" طرح تحقیق تشریح شد، با مرور کامل متن مصاحبه های انجام شده با اساتید خبره و انجام فرآیند کدگذاری باز، تعداد ۱۱۰ مفهوم استخراج شد، مفاهیم استخراج شده مورد بررسی قرار گرفت و سعی شد مفاهیمی که تا حدی مشابه بودند ادغام شوند، در این مرحله پس از بررسی و ادغام مفاهیم استخراج شده، تعداد مفاهیم به ۹۲ مفهوم کاهش پیدا کرد. نمونه ای از متن یکی از مصاحبه ها با مفاهیم استخراج شده از آن در پاراگراف بعد آمده است:

"من فکر می کنم که پارادایم در حسابداری تغییر نمی کنه، چون اگه تعریف کوهن رو نگاه کنیم الان شواهد تغییر پارادایم در حسابداری رو نداریم چون تقریباً هیچیک از بزرگان حسابداری ضرورت شناسایی منابع انسانی رو رد نمی کنند، (تغییر پارادایم در حسابداری (C108)) اینکه الان ما حسابداری منابع انسانی رو به طور جدی نداریم بیشتر به خاطر موضوع مربوط به قابلیت اتکا و مربوط بودن و موضوعات اندازه گیریه".

(تاثیر ویژگی کیفی "قابلیت اتکاء" در عدم رشد حسابداری منابع انسانی (C136))

در ادامه مفاهیم استخراج شده طبقه بندی شده و ابعاد هر مفهوم مشخص شد، در جدول شماره یک لیست مفاهیم استخراج شده ارائه شده است.

د: استخراج مدلی جهت گزارشگری سرمایه انسانی سازمانها، در این مرحله با کد گذاری گزینشی<sup>۱۵</sup>، در ادامه مراحل قبلی (کد گذاری باز و محوری) مقوله های استخراج شده بر اساس فراوانی تاکید افراد خبره یکپارچه سازی و پالایش شدند و بر اساس ارتباطاتی که در مرحله کدگذاری محوری بین مقوله ها ایجاد شده بود، مفاهیم مورد تاکید و اجماع مصاحبه شوندگان در قالب یک مدل ارائه شد، در این مرحله جهت انتخاب مقوله های اصلی از فراوانی نظرات مصاحبه و بررسی میانگین و میانه نظرات استفاده شده است. این مدل در دو قالب تشریحی و تصویری در بخش یافته های تحقیق ارائه شده است.

ه: ارزشیابی مقبولیت مدل ارائه شده با استفاده از توزیع پرسشنامه و تحلیل آن با مدلهای آمار کمی: در این مرحله تعدادی پرسشنامه در بین اعضای جامعه آماری توزیع و پس از جمع آوری پرسشنامه ها و انجام آزمون نرمال بودن، در مرحله نهایی با استفاده از آزمون  $t$ ، اطلاعات پرسشنامه ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت، بر اساس نتایج حاصل از تحلیل پاسخ های پرسشنامه مقبولیت مدل ارائه شده مورد تایید قرار گرفته است.

جامعه آماری تحقیق حاضر شامل اساتید حسابداری دانشگاه ها و دانشجویان و فارغ التحصیلان دوره دکتری رشته حسابداری بوده اند. در مرحله مصاحبه این تحقیق، از اساتید دانشگاه که دارای مدرک دکتری در رشته حسابداری بودند و طبق نظر محقق یا توصیه مصاحبه شوندگان، به نحوی در حوزه تحقیق صاحب نظر محسوب می شدند به عنوان افراد خبره مصاحبه شد، این مصاحبه ها به تعدادی انجام شد که اطلاعات لازم و کافی را جهت طراحی مدل در اختیار محقق قرار می داد. در این مرحله، ابتدا تعدادی از اساتید صاحب نظر در حیطه مرتبط با تحقیق، شناسایی شده و در ادامه با استفاده از روش گلوله برفی<sup>۱۶</sup> خبرگان بعدی انتخاب شدند. در این مرحله با بیست نفر از صاحب نظران مصاحبه شد، ترکیب مصاحبه شوندگان خبرگانی با این مشخصات بوده است: شاغل در کمیته های فنی سازمان حسابرسی (سه نفر)، شاغل در سازمان بورس (دو نفر)، شاغل در شرکتهای کارگزاری و سرمایه گذاری (چهار نفر)، مدیر در انجمن های حرفه ای حسابداری (یک نفر)، شریک موسسات حسابرسی (دو نفر)، اساتیدی که در مقطع تحصیلات تکمیلی مباحث حسابداری منابع انسانی تدریس می کنند (دو نفر)، اساتیدی که در مقطع تحصیلات تکمیلی دروس تئوریهای حسابداری تدریس می کنند (چهار نفر) و شاغل در امور مالی سازمانها و شرکتهای (دو نفر). در انجام تحقیق سعی شد که با انتخاب افراد خبره از

جدول شماره یک: لیست مفاهیم استخراج شده در مرحله کد گذاری باز

کد	عنوان مفهوم	کد	عنوان مفهوم	کد	عنوان مفهوم
C107	سرعت تغییرات در حسابداری	C151	استفاده از سنجه های غیرمالی و کیفی در گزارشگری مالی	C147	تخصیص بخشی از فاصله ارزش دفتری و ارزش بازار به منابع انسانی
C108	تغییر پارادیم در حسابداری	C152	ویژگی کیفی "سن"	C148	قابلیت تقلید از مدل اکچوئری و سایر مدلها در حسابداری منابع انسانی
C109	اثر محافظه کاری	C153	ویژگی کیفی "میزان آموزش"	C149	شناسایی طرف بستانکار برای منابع انسانی
C110	تناقض در شناسایی سرقفلی	C154	ویژگی کیفی "سیستم جذب نیرو"	C150	قابلیت تعمیم مدل باشگاه های ورزشی
C111	میزان خلاقیت در حسابداری	C155	ویژگی کیفی "ترکیب هیات مدیره"	C184	الزام به گزارش منابع انسانی در تمامی شرکتها
C112	وظیفه حسابداری برای ارزشگذاری	C156	افشای پاداش هیات مدیره در یادداشتهای	C185	اثر افشا منابع انسانی در بخشی از صنایع بر قابلیت مقایسه
C113	میزان رعایت اصل تطابق در مورد هزینه های منابع انسانی	C157	معرفی نیروهای خبره شرکت در گزارشات مالی	C186	اختیار در افشای اطلاعات حسابداری منابع انسانی
C114	اهمیت نقش کنترلی اطلاعات حسابداری	C158	گزارش روندهای نیروی انسانی	C101	وضعیت گزارشگری مالی در ایران
C115	اهمیت نقش پیش بینی کنندگی اطلاعات حسابداری	C159	ویژگی کیفی "رضایت مشتری"	C102	ارتباط با نهادهای حسابداری و حسابرسی خارجی
C116	رشد نقش ویژگی "مربوط بودن" در استانداردهای حسابداری	C160	ویژگی کیفی "ماندگاری"	C103	تاثیر دولتی بودن اقتصاد بر گزارشگری مالی
C117	اثر مساله تورم بر گزارشگری مالی	C161	افشای فاصله حقوقها با سیستم طبقه بندی مشاغل	C104	فاصله گزارشگری ایران با کشورهای خارج
C118	رویکرد غالب در حسابداری	C162	افشای ترکیب و تحصیلات پرسنل	C105	تصویر وضعیت مالی شرکت در ترازنامه
C119	کنترل منابع انسانی	C163	افشای اطلاعات مقایسه ای با نورمهای صنعت	C106	نیاز به توسعه گزارشگری دارایی نامشهود
C120	لزوم رعایت چارچوب مفهومی حسابداری در گزارشگری سرمایه انسانی	C164	افشای تخصص ها و امتیازات خاص پرسنل	C143	اختصاص مبلغ به منابع انسانی
C121	رویکرد استانداردهای حسابداری از بعد قاعده و اصول	C165	افشای تعداد پرسنل	C144	سرمایه ای کردن هزینه های منابع انسانی
C122	"گزارشگری یکپارچه"	C166	افشا مدل ارتقاء پرسنل	C145	مناسب بودن ارزش جایگزینی برای منابع انسانی
C123	کارکرد گزارشگری مالی در بورس	C167	ویژگی کیفی "گواهینامه های پرسنل"	C146	مناسب بودن ارزش اقتصادی برای منابع انسانی
C124	میزان کارایی بازار سرمایه	C168	ویژگی کیفی "خلاقیت و نوآوری"	C190	مدل گام به گام در افشای اطلاعات منابع انسانی
C125	میزان اتکای استفاده کننده به اطلاعات گزارشگری مالی	C169	افشای سرانه های مرتبط با منابع انسانی در یادداشتهای	C191	افشاء اطلاعات منابع انسانی در سطح جزئیات
C126	میزان توسعه ابزارهای بازار سرمایه در ایران	C170	ویژگی کیفی "وابستگی درآمد به فرد"	C192	اثر هم افزایی در ارزش منابع انسانی
C127	بلوغ بازار سرمایه	C171	افشای اطلاعات ترکیبی در مورد پرسنل	C193	اثر میزان رشد فرد در درون سازمان بر ارزش فرد



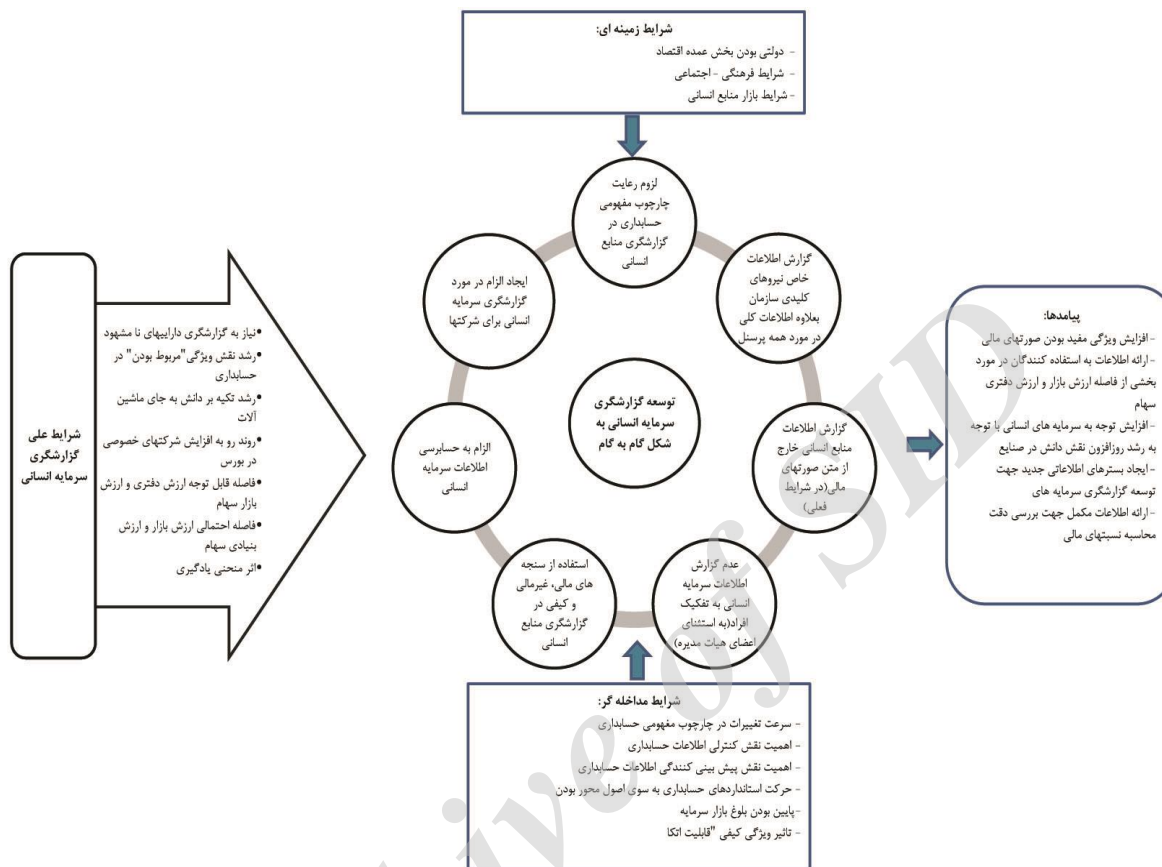
کد	عنوان مفهوم	کد	عنوان مفهوم	کد	عنوان مفهوم
C128	تکیه بر دانش به جای ماشین الات	C172	شناسایی منابع انسانی در متن صورتهای مالی (شرایط فعلی)	C139	تاثیر بازار منابع انسانی
C129	اهمیت حسابداری منابع انسانی	C173	شناسایی منابع انسانی در متن صورتهای مالی (آینده)	C140	وجود متقاضی برای اطلاعات حسابداری منابع انسانی
C130	حجم شرکتهای خصوصی در بازار بورس ایران	C174	ارائه اطلاعات منابع انسانی در یادداشتهای پیوست	C141	توانایی حسابداری در اندازه گیری منابع انسانی
C131	شناسایی منابع انسانی به عنوان دارایی	C175	ارائه مبالغ ریالی منابع انسانی در یادداشتهای پیوست	C142	گمراه کننده بودن اطلاعات حسابداری منابع انسانی
C132	ارتباط منحنی یادگیری با ارزش منابع انسانی	C176	افشا در گزارشات مکمل	C183	ارتباط قابلیت جایگزینی و کلیدی بودن افراد
C133	فاصله ارزش بازار و ارزش بنیادی سهام	C177	اثر عامل مالیات در عدم افشای ارزش منابع انسانی در متن صورتهای مالی	C187	کنترل صحت ارزش محاسبه شده برای منابع انسانی
C134	ارزش اطلاعات منابع انسانی برای استفاده کنندگان برون سازمانی نسبت به درون سازمانی	C178	تفاوت ارزش افشای اطلاعات در متن و خارج از متن	C188	امکان حسابرسی اطلاعات حسابداری منابع انسانی
C135	ارتباط گزارش منابع انسانی با گزارش ریسک	C179	افشا اطلاعات منابع انسانی در گزارش هیات مدیره به مجمع	C189	امکان استفاده از مدلهای مختلف برای ارزشگذاری منابع انسانی
C136	تاثیر ویژگی کیفی "قابلیت اتکاء"	C180	نحوه گزارش اطلاعات پرسنل	C138	تاثیر محیط (اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فناوری)
C137	اختصاص مبلغ به منابع انسانی از بعد اخلاق	C181	ارتباط رده سازمانی و کلیدی بودن افراد	C182	ارتباط میزان حقوق و کلیدی بودن افراد

راهبردها در واقع بخش مرکزی مدل محسوب شده و چارچوب اصلی گزارشگری سرمایه انسانی را مشخص می نمایند، به عنوان مثال "گزارش اطلاعات منابع انسانی خارج از صورتهای مالی" به عنوان یکی از راهبردها، گویای این مساله است که طبق مدل ارائه شده امکان گزارش ارزش سرمایه انسانی در متن صورتهای مالی وجود ندارد ولی با در نظر گرفتن این موضوع که راهبرد اصلی مدل، توسعه گام به گام است این امیدواری وجود دارد که در آینده این موضوع محقق شود ولی مدل ارائه شده در شرایط فعلی این مساله را توصیه نمی کند. شرایط زمینه ای و شرایط مداخله گر شامل عواملی هستند که بر اتخاذ راهبردهای اشاره شده در مدل اثرگذار بوده اند، به طور مثال "تاثیر ویژگی کیفی قابلیت اتکا" به عنوان یک عامل مداخله گر باعث شده که در راهبردهای ارائه شده نتوان راهبرد "گزارش ارزش سرمایه انسانی در متن صورتهای مالی" را مطرح کرد. در طرف دیگر تاثیر "شرایط فرهنگی- اجتماعی" به عنوان یک عامل زمینه ای، منجر به ارائه راهبرد "ایجاد الزام در مورد گزارشگری سرمایه انسانی برای شرکتهای" شده است. در انتهای مدل به پیامدها اشاره شده که محصول گزارشگری

پس از بررسی مفاهیم استخراج شده در مرحله کدگذاری باز، "گزارشگری سرمایه انسانی" به عنوان مقوله محوری در نظر گرفته شد و مطابق روش تشریح شده در بند "ج" طرح تحقیق که در بخش روش شناسی پژوهش ارائه شد، کدگذاری محوری انجام پذیرفت، در این مرحله شرایط علی، به عنوان عواملی که مقوله محوری را تحت تاثیر قرار می دهند در نظر گرفته شد و سپس شرایط مداخله گر و شرایط زمینه ای تعیین و بر اساس آنها راهبردهای گزارشگری سرمایه انسانی ارائه گشت، در مرحله بعد مطابق بند "د" طرح تحقیق از مطالعه و بررسی شرایط مذکور، مدل گزارشگری سرمایه انسانی استخراج شد. در این مدل، شرایط علی به عنوان بخش نخستین مدل، ضرورت گزارشگری سرمایه انسانی را مطرح می کنند، به طور مثال "نیاز به گزارشگری داراییهای نامشهود" به عنوان یکی از دلایلی است که با توجه به نظرات جمع آوری شده در مرحله مصاحبه، لزوم گزارشگری سرمایه انسانی به عنوان یکی از داراییهای نامشهود با اهمیت سازمان را مطرح می کند. در بخش بعدی مدل با توجه به تحلیل اطلاعات حاصل از مصاحبه ها، راهبردهایی برای گزارشگری سرمایه انسانی ارائه شده است.

سرمایه انسانی در حسابداری" به شکل تصویری ارائه و سپس بخشهای مختلف آن تشریح شده است.

سرمایه انسانی در چارچوب راهبردهای اتخاذ شده خواهد بود، پیامدهای مطرح شده عمدتاً از جنس مزایای گزارشگری سرمایه انسانی می باشند. در ادامه متن ابتدا "مدل گزارشگری



شکل شماره دو: مدل گزارشگری سرمایه انسانی در حسابداری

می دیم که اینقدر لیسانس داریم، اینقدر فوق لیسانس و همین."

با توجه به نظرات افراد خیره، گزارشگری داراییهای نامشهود از قبیل سرمایه انسانی امری ضروری بوده که با گذر زمان و حرکت به سمت اقتصادهای دانش محور، بر اهمیت آن افزوده می شود. رشد نقش ویژگی کیفی مربوط بودن یکی دیگر از شرایط علی بوده که از مفاهیم موجود در متون مصاحبه ها استخراج شده است، تغییرات جدید در چارچوب نظری حسابداری که بخشی از آن در بیانیه مفهومی شماره هشت منتشر شده و همچنین رویکرد موجود در تدوین استانداردهای گزارشگری بین المللی مالی (IFRS) این موضوع را تایید می کنند، متن زیر هم نظر یکی از مصاحبه شوندهگان در تایید این موضوع می باشد:

در ادامه متن بخشهای مختلف مدل گزارشگری سرمایه انسانی تشریح شده است.

**شرایط علی تاثیر گذار بر گزارشگری سرمایه انسانی:** نیاز به گزارشگری داراییهای نامشهود از قبیل سرمایه انسانی یکی از مقوله هایی است که به عنوان یک شرط علی، گزارشگری سرمایه انسانی را تحت تاثیر قرار می دهد، به نمونه ای از متن مصاحبه ها در این مورد در ادامه اشاره شده است: "حسابداری به قول فریدمن اگه هر چیزی رو بتونه ارزش بگذاره برارش و گزارش کنه خوبه، الان هنوز نگاه ها به داراییهای فیزیکیه، باید به موضوعات نامشهود مثل منابع انسانی پرداخته بشه و اعتبار و ارزشش مشخص بشه، منابع انسانی الان مثل اون ساختمانیه که یک ریال نشونش می دیم یا اصلا نشونش نمی دیم نهایتاً توی یک چارتری داریم نشون

توسعه گزارشگری سرمایه انسانی را هموارتر کرده ولی پایین بودن بلوغ بازار سرمایه در ایران که به تایید نظر مصاحبه شوندگان رسیده، همچنان به عنوان مانعی در مسیر این موضوع قرار دارد. موضوع ویژگی کیفی "قابلیت اتکا" همچنان عمده ترین مانع در افزایش ارزش سرمایه انسانی در متن صورتهای مالی از بعد چارچوب مفهومی حسابداری است هر چند شاید در خارج از موضوعات مرتبط با مفاهیم حسابداری، اثر قوانین مالیاتی مانع بزرگتری در افزایش ارزش منابع انسانی در داخل صورتهای مالی ایجاد نماید.

شرایط زمینه ای تاثیر گذار بر تدوین راهبردهای گزارشگری سرمایه انسانی شامل دولتی بودن بخش عمده اقتصاد، شرایط فرهنگی - اجتماعی و شرایط بازار منابع انسانی می باشند، عامل دولتی بودن اقتصاد ایران از بعد میزان اهمیتی که در این بخش به موضوع ارزش منابع انسانی داده می شود، سرعت توسعه گزارشگری سرمایه انسانی را کند کرده است ولی طبق نظر مصاحبه شوندگان، شرایط فرهنگی و اجتماعی کشور ایران مانع جدی در راه این توسعه ایجاد نکرده است این در حالیست که در برخی از فرهنگها، حساسیت نسبت به تعیین مبلغ برای ارزش پرسنل، خود مانع بزرگی در مسیر توسعه گزارشگری سرمایه انسانی بوده است و در نهایت به این موضوع پرداخته می شود که وجود یک بازار کارا برای منابع انسانی می تواند سرعت توسعه ارزشگذاری و گزارشگری سرمایه انسانی را بسیار افزایش دهد، این بازار در صنعت ورزش و بخصوص در سطح تراز اول ورزشهایی مانند فوتبال به نحو خوبی شکل گرفته به طوری که هم اکنون برخی از باشگاه های فوتبال، ارزش بازیکنان خود را به عنوان یک دارایی در ترازنامه خود گزارش می کنند ولی در صنایع دیگر هنوز این بازار کارا برای منابع انسانی وجود ندارد.

**راهبردهای گزارشگری سرمایه انسانی:** تحت تاثیر شرایط علی، مداخله گر و زمینه ای مذکور، راهبردهایی برای گزارشگری سرمایه انسانی از مقوله های مطرح شده توسط افراد خبره استخراج شده است، راهبرد محوری مطرح شده توسعه گام به گام گزارشگری سرمایه انسانی می باشد، با توجه به پیشینه تحقیق و اطلاعات جمع آوری شده در این تحقیق می توان این ادعا را مطرح نمود که ارائه مدلهایی که بخواهد به یکباره تمامی مسائل گزارشگری سرمایه انسانی را رفع نموده و به همه ایده آل های نظری پاسخ دهد نمی تواند در آینده نزدیک عملی باشد، از طرفی ارائه مدل برای یک آینده دور نیز با توجه به تغییرات سریع محیطی، منطقی به نظر نمی رسد از این رو اتخاذ یک رویکرد گام به گام در توسعه گزارشگری سرمایه انسانی توصیه شده است. در ادامه به تعدادی از

"چارچوب مفهومی مشترک IASB و FASB در سال ۲۰۱۰ تدوین شده و داره جای چارچوب مفهومی قبلی رو می گیره ولی همه بخشهایش هنوز کامل نشده، توی این چارچوب حرکت به سوی ارزشهای منصفانه است، قابلیت اتکاء در این چارچوب هنوز هست ولی وزن بیشتری داره به مربوط بودن داده میشه."

فاصله ارزش دفتری و ارزش بازار از عمده ترین مسائلی است که نیاز به گزارشگری سرمایه انسانی را توجیه می کند، این موضوع که به عنوان یکی از شرایط علی در مقوله های مد نظر مصاحبه شوندگان با فراوانی بالا وجود داشته، تا حد زیادی مفید بودن گزارشگری مالی را مورد تردید قرار داده است. شرط علی دیگری که در از نظر مصاحبه شوندگان مورد تاکید بیشتری قرار داشته شامل رشد تکیه بر دانش به جای ماشین آلات، روند رو به افزایش تعداد شرکتهای با مالکیت خصوصی در بورس ایران، فاصله احتمالی ارزش بازار سهام با ارزش بنیادی سهم و اثر منحنی یادگیری بوده اند که هر یک ضرورت گزارشگری سرمایه انسانی را تقویت می کنند.

#### شرایط مداخله گر و شرایط زمینه ای: راهبردهای هر

مساله در نظریه پردازای داده بنیاد تحت تاثیر شرایط مداخله گر و شرایط زمینه ای شکل می گیرند، بر اساس یافته های تحقیق حاضر شرایط مداخله گر تاثیر گذار در ارائه راهبردهای گزارشگری سرمایه انسانی شامل سرعت تغییرات در چارچوب مفهومی حسابداری، اهمیت نقش کنترلی اطلاعات حسابداری، اهمیت نقش پیش بینی کنندگی اطلاعات حسابداری، حرکت استانداردهای حسابداری به سوی اصول محور(فاصله گرفتن از قاعده محور)، پایین بودن بلوغ بازار سرمایه، تاثیر ویژگی کیفی "قابلیت اتکا"(امکان اندازه گیری سرمایه انسانی به روشی قابل اتکا) و اثر قوانین مالیاتی بوده است.

سرعت تغییرات در چارچوب مفهومی عامل تاثیر گذاری در ارائه راهبردهای گزارشگری سرمایه انسانی است، در حالیکه سرعت بالای تغییرات در چارچوب مفهومی می توانست تحقیق را به ارائه راهبردهایی خارج از چارچوب مفهومی فعلی هدایت کند لیکن با توجه به نظر مصاحبه شوندگان سرعت تغییر در شرایط فعلی بالا نیست و از طرفی انتظار نمی رود در آینده قابل پیش بینی تغییر پارادایمی در حسابداری روی دهد. در مورد اهمیت نقش کنترلی نیز با توجه به وجود نظراتی نسبت به اولویت نقش کنترلی اطلاعات حسابداری نسبت به نقش پیش بینی کنندگی، در صورت تایید این نظر، اهمیت پرداختن به گزارشگری سرمایه انسانی کاهش می یافت که این موضوع مورد تایید قرار نگرفته است، از طرف دیگر حرکت به سوی اصول محور بودن در تدوین استانداردهای حسابداری مسیر

متهنای استخراج شده از مصاحبه ها که موید این راهبرد هستند اشاره شده است:

"توی حسابداری اگه بخواید موفق بشید باید قدم به قدم حرکت کنید، همین تغییراتی که الان در بیانیه مفهومی و استانداردها در رابطه با ارزشهای متعارف توسط نهادهای حسابداری انجام میشه از سی چهل سال پیش شروع شده، شما یه موقع است میخواید برید تو این راه کشته بشید که اسمتون توی تاریخ بمونه، یه موقع است میخواید موفق بشید. توی رویکرد قدم به قدم میشه به نتیجه رسید."

"یک مشکلی که توی تحقیقات حسابداری داریم اینه که داده نداریم، ما اول باید داده ایجاد کنیم بعد روی اون دادهها بررسی و تحقیق کنیم، افشا اطلاعات کیفی هم میتونه بخشی از این داده های مورد نیاز رو تامین کنه، افشا از اطلاعات کیفی شروع بشه ولی در نهایت بره سمت اطلاعات کمی و ریالی، اطلاعات ریالی رو هم ابتدا توی یادداشتهای بیاریم و بعد در مرحله بعدی توی متن گزارش کنیم."

"نگاه باید مرحله ای باشه توی یک مرحله در فاصله سه تا پنج سال اطلاعات توی یادداشتهای افشا بشه البته اطلاعاتی که قابل اتکا و قابل حسابرسی باشه، بعد به تدریج استفاده کننده ها از این اطلاعات استفاده می کنند و بر اساس این اطلاعات قیمت در میارند و موضوع به تدریج پیشرفت میکنه، سال ۷۵ که بورس داشت شکل می گرفت وقتی صحبت از EPS می شد هیچکس نمی دونست EPS چیه ولی الان همه می دونند و استفاده می کنند."

در مدل ارائه شده در تحقیق حاضر در راستای راهبرد اصلی (توسعه گام به گام)، چندین راهبرد برای گزارشگری سرمایه انسانی ارائه شده است که این راهبردها عبارتند از:

- ۱) لزوم رعایت چارچوب مفهومی حسابداری در گزارشگری سرمایه انسانی
- ۲) ایجاد الزام در مورد گزارشگری سرمایه انسانی برای شرکتها (در مقابل اختیاری بودن)
- ۳) استفاده همزمان از سنجه های مالی و غیرمالی (کمی و کیفی) در گزارشگری سرمایه انسانی
- ۴) گزارش اطلاعات سرمایه انسانی خارج از متن صورتهای مالی (در گزارشات مکمل صورتهای مالی)
- ۵) گزارش اطلاعات خاص در مورد نیروهای کلیدی سازمان علاوه اطلاعات کلی در مورد همه پرسنل
- ۶) عدم گزارش اطلاعات سرمایه انسانی به تفکیک افراد (به استثنای اعضای هیات مدیره)
- ۷) الزام به حسابرسی اطلاعات سرمایه انسانی

در مورد لزوم رعایت چارچوب مفهومی حسابداری در گزارشگری سرمایه انسانی اگرچه برخی از مصاحبه شوندگان موافق حرکت در محدوده چارچوب مفهومی حسابداری نبودند ولی غالب نظرات معطوف به رعایت این چارچوب بود. به طور مثال نظر یکی از مصاحبه شوندگان بدین شکل است: "به نظر من وقتی حجم کاری که برای تهیه چارچوب مفهومی صرف شده، مبالغ زیادی که خرج شده و انرژیهایی که گذاشته شده رو نگاه کنیم می بینیم که تلاشها خوب بوده و برآیند کار اینجاست، شاید دیگه راه دیگه ای نبوده، چون این چارچوب کار یکی دو نفر نیست، ده ها اندیشمند حسابداری درگیر این موضوع بودند، اگه قرار باشه تغییری هم در چارچوب نظری حسابداری انجام بشه به نظر یک سیر تکاملی خواهد بود و نه تحولی."

نظرات موافقین رعایت چارچوب مفهومی بیشتر بر این بوده که اولاً چارچوب مفهومی در آینده نزدیک تغییر جدی نخواهد کرد و خارج شدن از چارچوب مذکور توسعه گزارشگری سرمایه انسانی را سخت تر می کند.

در ارتباط با اجباری یا اختیاری بودن گزارشگری سرمایه انسانی، علی رغم اتخاذ رویکرد گام به گام در توسعه مدل گزارشگری سرمایه انسانی، تجربه های ناموفق گزارشگری اختیاری مانند تجربه ای که در بورس اوراق بهادار در مورد گزارشگری بر مبنای استانداردهای گزارشگری بین المللی مالی (IFRS) روی داده، نظرات اکثر مصاحبه شوندگان را به ارائه راهکاری برای اجباری کردن گزارشگری سرمایه انسانی معطوف کرده است.

در تدوین یک راهبرد دیگر، هر چند خبرگان مورد رجوع در تحقیق حاضر اتفاق نظر داشتند که ارزش افشای اطلاعات در متن صورتهای مالی بالاتر از افشا در یادداشتهای پیوست و گزارشات مکمل است لیکن محدودیتهای موجود و اهمیت یکسری ویژگیهای مربوط به اطلاعات حسابداری از قبیل "قابلیت اتکاء"، عمده نظرات مصاحبه شوندگان را به سمتی برده که در شرایط کنونی با گزارش ارزش سرمایه انسانی در متن صورتهای مالی موافق نباشند هر چند اکثر نظرات درباره ارائه ارزش این سرمایه در متن صورتهای مالی در آینده مثبت هستند.

در تحقیق حاضر این نتیجه حاصل شده که افشای اطلاعات نیروهای کلیدی سازمان مهمتر از افشای اطلاعات سایر نیروهاست، این موضوع از این جهت مطرح می شود که نقطه تمایز و مزیت رقابتی شرکتها از بعد منابع انسانی اغلب در ارتباط با نیروهای کلیدی و خاص سازمان شکل می گیرد، نیروهای کلیدی هر سازمان افرادی هستند که در ارزش آفرینی

اطلاعات به استفاده کنندگان در مورد بخشی از فاصله ارزش بازار و ارزش دفتری سهام، افزایش توجه به سرمایه های انسانی با توجه به رشد روزافزون نقش دانش در صنایع، ایجاد بسترهای اطلاعاتی جدید جهت توسعه گزارشگری سرمایه های انسانی (حرکت به سمت گزارش سرمایه انسانی در متن صورتهای مالی) و ارائه اطلاعات مکمل جهت بررسی دقت محاسبه نسبتهای مالی خواهد بود.

#### ۵- نتیجه گیری و بحث

اگرچه نقش منابع انسانی در ارزش آفرینی سازمانها همواره مورد توجه بوده ولی روند رو به رشد فعالیت صنایع خدماتی و دانش محور بر اهمیت این موضوع افزوده است به شکلی که در ادبیات جدید پیشنهاد شده که واژه "سرمایه انسانی" جایگزین "منابع انسانی" گردد. ولی گزارشگری مالی به دلایل متعدد تا کنون نسبت به گزارش سرمایه های انسانی توجه کافی نداشته و این موضوع اثرگذاری اطلاعات منتشر شده حسابداری را تحت تاثیر قرار داده است. در سالهای اخیر علی رغم ایجاد بستر مناسب تر برای گزارشگری سرمایه انسانی نسبت به قبل، هنوز برخی از محدودیتهای مانند فقدان سیستم اندازه گیری قابل اتکا برای سرمایه انسانی، گزارش ارزش این سرمایه در متن صورتهای مالی را با محدودیتهایی مواجه کرده است لیکن طبق نتایج تحقیق حاضر به نظر می رسد که اتخاذ یک مدل گام به گام در مسیر توسعه گزارشگری سرمایه انسانی در حسابداری می تواند راهگشای توسعه این موضوع باشد، در این مدل در گام اول اطلاعات مربوط به سرمایه انسانی در خارج از متن صورتهای مالی و در قالب گزارشهای مکمل افشاء خواهد شد، هر چند از نظر نویسندگان مقاله حاضر، مدل ارائه در این مقاله، مدلی کامل و ایده آل نیست لیکن با توجه به نظر افراد خبره ای که نظرات آنها از طریق مصاحبه جمع آوری و تحلیل شده به نظر می رسد ارائه مدلهایی که با شرایط و واقعیهای حاکم بر اصول و مفاهیم حسابداری فاصله زیادی داشته باشد کمک شایانی به توسعه مساله گزارشگری سرمایه انسانی نخواهد کرد ولی توسعه گام به گام این موضوع می تواند نتایج مثبتی به همراه داشته باشد. گزارشگری سرمایه انسانی طبق مدل ارائه شده، شامل اطلاعات کمی (مالی و غیرمالی) و اطلاعات کیفی خواهد بود که ارائه آنها از دو جهت سودمند است، در وهله اول ارائه این اطلاعات با ایجاد تمایز بین شرکتهای از بعد سرمایه انسانی به استفاده کنندگان از گزارشات مالی در ارزشگذاری ارزش شرکتهای و اتخاذ تصمیمات صحیح تر کمک خواهد کرد، و در وهله دوم تهیه و گزارش اطلاعات با مدل ارائه شده در این تحقیق یا مدلهای مشابه، منتج به ایجاد یک بستر اطلاعاتی در

و موفقیت سازمان نقش پر رنگ تری دارند، هر چند هر سازمان در بخشهای مختلف به نیروهای با تواناییهای متفاوت نیاز دارند ولی وجود برخی نیروها با مشخصات و تواناییهای خاص برای سازمان بسیار ارزشمند تر از سایرین محسوب می شود.

در ادامه، علی رغم مزایای افشای اطلاعات منابع انسانی به نظر می رسد افشای اطلاعات منابع انسانی به تفکیک تک تک پرسنل ممکن است حواشی و هزینه هایی برای سازمانها داشته باشد که با در نظر گرفتن اصل فزونی منافع بر مخارج که بر بخشهای مختلف گزارشگری مالی حاکم است به نظر می رسد عدم افشای اطلاعات به تفکیک پرسنل در گام اول توسعه منابع انسانی منطقی تر باشد هر چند افشای اطلاعات هیات مدیره هم اکنون در برخی موارد الزامی است و این حساسیت برای افشای اطلاعات اعضای هیات مدیره بالا نیست.

افراد خبره در کل، استفاده همزمان شاخص های کمی (مالی و غیر مالی) و کیفی را مناسب تر از گزارش اطلاعات صرفا کمی و یا صرفا کیفی دانسته اند که این موضوع بیشتر تحت تاثیر ویژگیهای خاص منابع انسانی به عنوان یک سرمایه می باشد، با توجه به نظر افراد خبره، افشای ارزش فعلی منافع آتی پرسنل می تواند اطلاعات مفیدی در ارتباط با ارزش سرمایه انسانی برای استفاده کنندگان در بر داشته باشد، در این راستا می توان از مدلهایی مانند مدل "لو و شوارتز"<sup>۱۷</sup> و همچنین مدل "ارزش پاداش اتفاقی فلم هولتز"<sup>۱۸</sup> استفاده کرد. با توجه به نظرات مصاحبه شوندگان، اطلاعات دیگری که افشای آن برای استفاده کنندگان می تواند مهم و مفید قلمداد شود و آنها را در ارزشیابی سرمایه انسانی یاری دهد شامل این موارد است: نسبتهای سرانه پرسنل، جدول جزئیات هزینه های جذب و استخدام و آموزش، اطلاعات پرسنل خاص و کلیدی سازمان مانند اطلاعات گواهینامه ها و مزایای رقابتی خاص این دسته از پرسنل، اطلاعاتی در مورد کل پرسنل و سیستم منابع انسانی سازمان از قبیل تعداد پرسنل و ترکیب سنی و تحصیلی پرسنل، میانگین ماندگاری پرسنل در سازمان و سیستم جذب و ارزیابی و ارتقا پرسنل سازمان.

یکی دیگر از راهبردهای مطرح شده جهت گزارشگری سرمایه انسانی، ایجاد الزام برای حسابرسی اطلاعات گزارش شده است، ویژگی و مزیت اصلی حسابرسی اطلاعات مندرج در گزارشات مالی افزایش اعتبار این اطلاعات در نگاه استفاده کنندگان از اطلاعات است که اطلاعات مربوط به سرمایه انسانی نیز نمی تواند از این امر مستثنی باشد.

پیامدهای گزارشگری سرمایه انسانی در راستای راهبردهای تدوین شده در مدل گزارشگری سرمایه انسانی، شامل مواردی از قبیل: افزایش ویژگی مفید بودن صورتهای مالی، ارائه

متوازن شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های حسابداری مالی، شماره ۴، ۲۱-۴۴  
 \* نیکبخت، محمدرضا، عالمه یزدانیان و الهام جمالی، (۱۳۹۵)، تحلیل هزینه منفعت افشای سرمایه فکری از دیدگاه صاحبان نظران و کارشناسان حسابداری، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۸، ۹۵-۱۰۴

- \* Akintoye, Ishola Rufus, (2012), The Relevance Of Human Resource Accounting to Effective Financial Reporting, The International Journal of Business management, Economics and Information Technology, Vol 3(4), 566-572
- \* Boda, G and Szilávik, P, (2007), Alternative Accounting to manage Intellectual Capital, The Electronic Journal of Knowledge Management Volume 5 Issue 1, 7 – 18
- \* Chrysler-Fox, P.D., Roodt, G, (2014), Changing domains in human capital measurement, SA Journal of Human Resource Management, VOL 12(1), 585-598
- \* Chukwama, Obara, Justin Mgbeci, Gabriel, (2013), Human Asset Accounting Treatment and Corporate Profitability Evaluation- A literary Reflection, British Journal of Economics, Finance and Management Science, Vol. 8(1), 29-38
- \* Flamholtz, E G, (1999), Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods and Applications, Kluwer Academic Publishing, Springer, pp78-93.
- \* Flamholtz, E G, (2005), Conceptualizing and measuring the economic value of human capital of the third kind: corporate culture, Journal of Human Resource Costing and Accounting, vol. 9(2), 78-93
- \* Fleming, Mary M. K., (1977), Behavioral Implications of human Resource Accounting: A Survey of Potential Problems, Human Resource Management, Summer, 24-30
- \* Jaarat, Khaled Jamal, (2013), Human Resource Accounting Between Recognition and Measurement, An Empirical Study, Journal of Business Study Quarterly, Vol 15(2), 15-41
- \* Johanson, U., Eklov, G., Holmgren, M., Martensson, M., (1998), Human Resource Costing and Accounting versus the balance scorecard: A Literature Survey of Experience with the Concepts, MERITUM Project, School of Business of Stockholm University
- \* Steen, Adam and Welch, Denise, (2011), Are Accounting Metrics Applicable to Human Resources? The Case of Return on Valuing Assignments, Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol. 5(3), 57-72.
- \* Vithana, Vithanagen Z., Krishanthi, Gang, (2014), Accounting and Financial Reporting Recognition of Firms Human Capital Investment: An Empirical Investigation of Firms in the FTSE100 Listing of the LONDON Stock Exchange, PHD Thesis, Durham University

مورد سرمایه انسانی شرکتهای خواهد شد که امکان انجام تحقیقات با روشهای کمی در آینده را ایجاد خواهد کرد و در نتیجه به هموار شدن مسیر توسعه گزارشگری سرمایه انسانی منجر خواهد شد.

با توجه به مدل ارائه شده در تحقیق حاضر پیشنهاد می شود سازمان بورس اوراق بهادار کمیته ای در ارتباط با گزارشگری سرمایه انسانی تشکیل داده و موضوع ارائه اطلاعات سرمایه انسانی توسط شرکتهای پذیرفته شده در بورس را مورد بررسی قرار دهد. همچنین پیشنهاد می شود گزارشگری سرمایه انسانی با مدل معرفی شده در این مقاله در یک شرکت پذیرفته شده در بورس، پیاده سازی شود و اطلاعات مربوط به سرمایه انسانی آن شرکت به صورت گزارشهای مکمل، همراه با صورتهای مالی منتشر گردد.

#### فهرست منابع

- \* اسدی، غلامحسین و مرتضی بیات، (۱۳۹۳)، تاثیر محافظه کاری بر پیش بینی های مدیریت از سود، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۱، ۱۹-۳۸
- \* اعتمادی، حسین و محمد رحیم شهریاری، (۱۳۷۵)، بررسی تاثیر ارائه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر رفتار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران، بررسیهای حسابداری، شماره ۱۶ و ۱۷، ۵۵-۷۰
- \* دانایی فرد، حسن و سید مجتبی امامی، (۱۳۸۶)، استراتژیهای پژوهش کیفی، تاملی بر نظریه پردازی داده بنیاد، اندیشه مدیریت، سال اول، شماره دوم، ۶۹-۹۷
- \* رحمانی، علی و غریبه اسماعیلی کیا، (۱۳۹۳)، دارایی نامشهود در شرکتهای بورسی و تاثیر آن بر ارتباط ارزشی سود، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۴۳، ۱-۲۳
- \* رهنمای رود پستی، فریدون، بهمن بنی مهد و سید جعفر میرسعیدی، (۱۳۹۳)، مدرنیته و حسابداری مدیریت، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۲، ۱-۱۲
- \* صمدی، عباس و حبیب الله نصیری، (۱۳۸۹)، بررسی موانع توسعه ی حسابداری منابع انسانی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس، حسابدار رسمی، شماره ۲۳، ۳۰-۴۱
- \* مشایخی بیاتا، سید جلال سیدی و هستی زرگران یزد، (۱۳۹۳)، بررسی عوامل موثر بر افشای سرمایه فکری در شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۲، ۲۵۱-۲۷۰
- \* نمازی محمد و رضا جامعی، (۱۳۸۹)، نقش اطلاعات حسابداری منابع انسانی روی سازه های سیستم ارزیابی

1. Grounded Theory
2. International Accounting Standard Board
3. Colombo Stock Exchange
4. Quantitative
5. Asymetry
6. CPA's
7. Return On Investment(ROI)
8. Semi-Structured interview
9. Qualitative Research
10. برای اطلاعات بیشتر در مورد نظریه پردازی داده بنیاد می‌توانید به مقاله ای که در بخش منابع به آن اشاره شده مراجعه نمایید.
11. Research Design
12. Exploratory Interview
13. Open coding
14. Axial Coding
15. Selective Coding
16. Snowball
17. Lev and Schwartz
18. Stochastic Reward Valuation Model

Archive of SID