

UNELE CONSIDERAȚII PRIVIND CONTABILIZAREA FACTORULUI UMAN AL ENTITĂȚII ECONOMICE

Svetlana ȚURCANU

Catedra Contabilitate și Informatică Economică

Recent decades have produced dramatic technological advances as well as changes in international economies, market structures and patterns of employment. Impacts on levels and types of employment have been significant. While the efficiency and effectiveness of capital has been under close scrutiny, increased attention has begun to be focused upon human resource management. Management decisions, however, require information. Human resource accounting (HRA) offers a possible route to the informing of decision makers who wish to better manage their human resources. This article has explored systems of accounting and reporting financial information, both to employees about their concerns and role in their organization and to management about employees and their value to the organization.

Actualmente, una dintre direcțiile importante studiate în cadrul sistemului contabil constituie contabilitatea datorii față de personal privind retribuirea muncii. Tradițional, în cadrul acestei direcții sunt soluționate următoarele sarcini:

- ✓ evidența strictă a componenței personalului;
- ✓ evidența datorii față de personal privind retribuirea muncii, față de organele asigurărilor sociale, organele asigurării medicale obligatorii;
- ✓ controlul folosirii raționale a resurselor de muncă;
- ✓ raportarea corectă a salariului calculat și a reținerilor din acesta la conturile de cheltuieli și consumuri.

Cele expuse permit să constatăm că, pe de o parte, este vorba despre evidența unui șir de indicatori reflectați în contabilitate în mod direct (numărul personalului, fondul de timp efectiv lucrat, volumul lucrărilor executate), iar, pe de altă parte – despre reflectarea în contabilitate a cheltuielilor privind remunerarea muncii și a datoriei creditoriale privind remunerarea muncii, a impozitului pe venitul de la persoanele fizice etc.

Odată cu apariția forței de muncă calificate și instruite, cu realizarea procedurii de reorganizare (fuziunea businessului), are loc actualizarea problematicii aferente contabilizării resurselor umane și a evaluării acestora. Este de subliniat că datele contabilității constituie baza informațională principală pentru luarea deciziilor manageriale legate de conducerea resurselor umane. La timpul său, strategia și tactica conducerii resurselor umane înaptează cerințele sale privind formarea informației contabile.

Astfel, sporirea preocupărilor teoretice și metodologice aferente reflectării în contabilitatea entității a informației legate de factorul uman a condiționat conturarea unui nou domeniu, numit **contabilitatea factorului uman**. În practica internațională acesta este numit prin abreviatul **HRA** (Human Resource Accounting – *engl.*), ceea ce semnifică „contabilitatea resurselor (activelor) umane.” Este știut că mijloacele bănești, materialele, mijloacele fixe își găsesc reflectare în activul bilanțului contabil. Dar, este o absurditate faptul că resursele umane, numite și „HR” (Human Resource), care creează o bună utilizare a banilor, mașinilor, materialelor, nu sunt reflectate în post de activ al bilanțului contabil al întreprinderii.

Cercetările efectuate denotă că, în legătură cu necesitățile practice ale contabilității, au fost elaborate metodici de contabilizare a resurselor umane HRA orientate spre măsurarea activelor umane disponibile (asset value of labor) și a creșterii acestora după efectuarea măsurilor de calificare. Elaboratorii concepției HRA pun problema încorporării valorii factorului uman în activul bilanțier al entității economice.

În urma investigațiilor efectuate, putem menționa că, actualmente, această idee este susținută de mulți adepți, inclusiv de firmele majore de consulting. De exemplu, colaboratorii firmei „Artur Andersen” susțin că mijloace financiare enorme, orientate spre procurarea și instruirea resurselor umane, trebuie să-și găsească reflectare în rapoarte financiare. În caz contrar, rezultatele activității curente se dovedesc a fi eronate prin includerea în componența cheltuielilor care au consecințe pe termen lung.

De remarcat că contabilitatea reprezintă o funcție importantă a procesului de dirijare a firmei. Prin urmare, fără o contabilizare bine organizată a resurselor umane este imposibilă elaborarea și realizarea cu succes a strategiilor în acest domeniu. Contabilizarea lucrătorilor firmei a salariului constituie o parte indispensabilă a unui sistem contabil al oricărei firme. Însă, în contextul concepției HRA, aceasta capătă o sferă mai largă de

cuprindere, nefiind limitată doar la ținerea evidenței remunerării muncii. Analiza surselor bibliografice permite să afirmăm că tot mai mulți savanți tratează factorul uman în calitate de activ, și nu în calitate de cheltuieli [2-10, 14].

În urma cercetării opiniilor cu privire la sistemul contabilizării factorului uman a fost întocmit Tabelul 1.

Tabelul 1

Analiza comparativă a opiniilor asupra contabilizării factorului uman al entităților economice

Nr. crt.	Autorul	Viziunea
1	<i>Comitetul privind contabilizarea resurselor umane (Committee on Human Resource Accounting)</i> [1]	Contabilizarea resurselor umane este considerată drept „proces de identificare și evaluare a informațiilor aferente resurselor umane cu transmiterea ulterioară a datelor obținute părților cointeresate”.
2	<i>Institutul american al muncii (Work Institute in America, WIA)</i> [17]	Contabilizarea resurselor umane reprezintă: <ul style="list-style-type: none"> • dezvoltarea bazelor teoretice care explică natura și factorii de influență asupra valorii umane sub aspectul organizațiilor oficiale; • elaborarea metodelor argumentate și certe de evaluare a costului personalului firmei; • proiectarea asigurării organizaționale a implementării metodelor propuse de evaluare.
3	<i>IAS 38 „Imobilizări necorporale”</i> [16]	Personalul firmei nu poate fi definit drept activ nematerial, deoarece nu corespunde criteriilor necesare de recunoaștere. Însă, firma poate dispune de o comandă calificată și să fie capabilă să identifice deprinderile suplimentare ale personalului care vor genera avantaje economice viitoare.
4	<i>Ripoll V., Labatut G.</i> [13]	Înaintează două cauze ale includerii HR în contabilitate: <ul style="list-style-type: none"> • oamenii – resurse prețioase atâta timp cât ei prestează servicii ce pot fi cuantificate; • valoarea unei persoane ca resurse depinde de faptul cum oamenii angajați sunt influențați de stilul managerial.
5	<i>Hermanson</i> [8], <i>Likert Rensis</i> [11], <i>Likert R. and Pyle W.C.</i> [12], <i>Lev Baruch and Swartz Aba</i> [10]	Includerea informației HRA în rapoarte financiare poate fi benefică pentru investitori și ar fi util ca informațiile privind resursele umane să fie prezentate într-o modalitate înțeleasă pentru aceștia, astfel încât ei să poată evalua singuri activele.
6	<i>SNC 13 „Contabilitatea activelor nemateriale”</i> [15]	Lipsește informație privind personalul întreprinderii.

Sursa: Elaborat de autor

În baza datelor prezentate în Tabelul 1 putem afirma că în anul 1973 Comitetul privind contabilizarea resurselor umane (The American Accounting Association's Committee on Human Resource Accounting) definește contabilizarea resurselor umane drept „proces de identificare și evaluare a informațiilor aferente resurselor umane cu transmiterea ulterioară a datelor obținute părților cointeresate” [1, p.169]. Acesta acceptă includerea informației aferente resurselor umane în rapoartele financiare ale firmei, deoarece acest fapt va contribui la majorarea activelor umane ale firmei.

În viziunea Institutului american al muncii (Work Institute in America, WIA), contabilizarea resurselor umane reprezintă: dezvoltarea bazelor teoretice care explică natura și factorii de influență asupra valorii umane sub aspectul organizațiilor oficiale; elaborarea metodelor argumentate și certe de evaluare a costului personalului firmei; proiectarea asigurării organizaționale a implementării metodelor propuse de evaluare.

Investigațiile efectuate permit să constatăm că la etapa actuală contabilizarea factorului uman nu este prevăzută în acte normative. Standardele stringente de contabilitate nu acceptă reflectarea directă a valorii activelor umane în rapoartele financiare ale entității economice. IAS 38 „Imobilizări necorporale” prevede că o întreprindere poate dispune de o comandă calificată și să fie capabilă să identifice deprinderile supli-

mentare ale personalului care vor genera avantaje economice viitoare. Cu toate acestea, personalul firmei nu poate fi definit drept activ nematerial, deoarece nu corespunde criteriilor necesare de recunoaștere și, prin urmare, nu poate fi reflectat în rapoartele financiare [16].

În conformitate cu Standardul de contabilitate din Rusia SC 14/2007 „Contabilitatea activelor nemateriale”, în componența activelor nemateriale nu se includ calitățile intelectuale și de afaceri ale personalului firmei, calificarea și capacitatea lor de muncă, deoarece acestea sunt inseparabile de purtătorii lor și nu pot fi utilizate fără de acestea. Prin urmare, obiectele nominalizate nu pot fi contabilizate în componența activelor.

Apelând la standardul național de contabilitate, trebuie să menționăm că SNC 13 „Contabilitatea activelor nemateriale” în general nu conține nici o prevedere concretă privind factorul uman al întreprinderii [15].

Însă, considerăm că, deoarece contabilizarea factorului uman constituie un instrument prețios de dirijare a firmei, în condițiile unei economii bazate pe cunoștințe sau economii informaționale, este necesară implementarea acesteia în practica întreprinderilor.

Importanța HRA poate fi argumentată prin obiectivele funcționale ale acesteia delimitate de WIA, care sunt:

- asigurarea informației privind consumurile pentru luarea deciziilor manageriale cu privire la procurarea, amplasarea, dezvoltarea și menținerea resurselor umane în vederea atingerii scopurilor de minimizare a costurilor;

- realizarea eficientă de către personalul managerial a monitoringului de utilizare a resurselor umane;
- asigurarea unui control al costului activelor, adică determinarea modificărilor produse ale acesteia;
- elaborarea principiilor de dirijare.

Afară de aceasta, contabilizarea factorului uman îndeplinește funcții importante. E.G. Flamholtz delimitează trei funcții ale contabilizării resurselor umane: funcția informativă, funcția paradigmei, funcția de catalizator. Michel Capron evidențiază trei funcții ale contabilizării factorului uman, și anume:

- să furnizeze informații cifrice privind costul și valoarea indivizilor ca resurse ale entității;
- să servească la luarea deciziilor de recrutare, selecție și de formare a personalului, adică să furnizeze un mijloc de evaluare a politicilor de gestiune a resurselor umane;
- să motiveze decidenții să adopte perspectivele resurselor umane, adică să incite patronii să-și „imagineze” salariații ca o resursă a firmei care poate să-și sporească valoarea sau să se aprecieze în funcție de modalitățile gestionării.

Astfel, contabilizarea factorului uman asigură conducerea întreprinderii cu informații privind costul personalului firmei, iar tipurile informațiilor prezentate sunt determinate de necesitățile concrete ale acestei firme.

Deoarece contabilitatea celorlaltor tipuri de resurse ale firmei este ținută într-o altă modalitate, managerii personalului se află într-o situație mai puțin avantajoasă în procesul repartizării mijloacelor limitate ale firmei. De exemplu, managerii utilajului pot argumenta dovezile lor cu ajutorul indicatorilor de cheltuieli și venituri. Managerii personalului pot prezenta doar raporturi privind costurile.

În opinia lui E.G. Flamholtz, o astfel de practică de contabilitate face ca managerii să atenționeze perspectiva pe termen scurt, deoarece ei sunt preocupați de suma finală a bilanțului, iar, în corespundere cu metodologia actuală, cheltuielile aferente resurselor umane reduc direct suma profitului net.

Investigațiile surselor bibliografice ale autorilor denotă că problemele aferente aplicării sistemelor de contabilizare a factorului uman în practică sunt studiate în special de specialiștii americani, și anume de: M.Armstrong [18, p.68], R.Hermanson [8, p.32], E.G. Flamholtz [4, p.271], A.L. Gall [5, p.8], Lev Baruch și Swartz Aba [10, p.107], Likert Rensis [11, p.153], Likert R. și Pyle W.C. [12, p.82], M.P. Matius și M.H. Perera [19, p.443], V.Ripoll, G.Labatut [13] și alții.

Studiul aprofundat efectuat asupra problematicii în cauză denotă că actualmente în practica contabilă americană se aplică două **modele de contabilizare a resurselor umane**:

- ✓ bazat pe cost (a activelor);
- ✓ bazat pe utilitate.

Primul model propune ținerea evidenței consumurilor aferente capitalului și a amortizării acestuia analogic capitalului fix. El este bazat pe schema contabilă a activelor fixe, adaptată la particularitățile resurselor umane. În conturile speciale sunt evidențiate consumurile aferente resurselor umane care, în dependență de conținut, sunt privite drept investiții pe termen lung ce majorează mărimea factorului uman, funcționale sau casate drept cheltuieli (pierderi). Contabilizarea factorului uman este analogică contabilizării capitalului fix. Se stabilește termenul normal de amortizare. Plecarea lucrătorului din firmă până la expirarea termenului de amortizare duce la cheltuieli. Metodica descrisă de contabilizare a consumurilor aferente capitalului se

numește „*modelul cronologic al consumurilor*”. Contabilitatea consumurilor în acest caz prevede examinarea a trei articole de consumuri, și anume:

- *privind procurarea (angajarea) lucrătorului;*
- *privind adaptarea profesională și socială;*
- *privind instruirea și calificarea cadrelor.*

Conform abordării cronologice, resursele umane, analogic capitalului fizic, se amortizează și investițiile în el sunt casate în perioada corespunzătoare duratei previzibile de funcționare utilă. Pentru consumurile aferente angajării personalului această perioadă coincide cu numărul anilor previzibili de funcționare în cadrul firmei. Consumurile privind calificarea cadrelor se casează în perioada „utilității previzibile” de studii, care este mai mică decât vechimea în muncă.

În ultimul timp firmele atrag totuși o atenție majoră modelelor de utilitate, care permit a evalua urmările economice ale modificării comportamentului personalului. Este vorba despre capacitatea lucrătorului de a aduce o valoare adăugată, mai mare sau mai mică.

În viziunea specialistului M.Armstrong, există 3 modele de contabilizare a activelor umane, și anume:

✓ *modele bazate pe cost*, care se bazează pe valoarea de intrare, costul de procurare, înlocuire a activelor umane;

✓ *modele bazate pe valoarea resurselor umane*, care reunesc modelele nemonetare și cele monetare ale valorii economice;

✓ *modele monetare*, care prevăd calcularea prealabilă a veniturilor viitoare.

Modelele nominalizate au ca scop stabilirea aportului adus de activele umane în dezvoltarea firmei, transformând cheltuielile privind remunerarea muncii în capital. Fluxurile de mijloace bănești aferente fondului de salarizare se includ nu în componența consumului, ci în activul bilanțier [18, p.68].

M.Armstrong este de acord cu ideea că problema contabilizării activelor umane ține de faptul că toate modelele nominalizate au un caracter subiectiv, nedeterminat și incert, deoarece măsurarea costului activelor umane este inexactă. Iată de ce contabilii și finansiștii neagă totalmente ideea contabilizării resurselor umane. Un argument suplimentar poate servi faptul că sub aspect moral oamenii nu pot fi priviți în calitate de active financiare și firmele nu pot fi „proprietarii” oamenilor [18, p.69].

La rândul său, E.G. Flamholtz susține că, în conformitate cu practica actuală a contabilității financiare acceptate de majoritatea întreprinderilor, investițiile în resursele umane sunt tratate în calitate de cheltuieli și nu active, fapt care denaturează indicatorul randamentului capitalului investit [4, p.21]. Deoarece venitul ce revine la un leu de capital se determină ca raportul dintre profitul net și suma activelor, acesta se modifică dacă reflectăm în numitor activele umane. Prin urmare, investitorii trebuie să efectueze corecția la investițiile în resursele umane. Un alt argument în favoarea includerii costurilor resurselor umane în componența cheltuielilor în raportul de profit și pierdere este punerea accentului pe rezultatele pe termen scurt.

A.L. Gall pledează pentru două modele de contabilizare a activelor umane, și anume: a costului și a efectului [5, p.8]. El susține că, aparatul administrativ al firmei tinde spre stabilirea concordanțelor dintre utilizarea resurselor umane, pe de o parte, și atingerea scopurilor, pe de altă parte [5, p.22].

În opinia specialiștilor Hermanson [8, p.32], Likert Rensis [11, p.153], R.Likert și Pyle W.C. [12, p.82], Lev Baruch și Schwartz Aba [10, p.107], includerea informației HRA în rapoartele financiare ale entității economice poate fi benefică pentru investitori și ar fi util ca informațiile privind resursele umane să fie prezentate într-o modalitate accesibilă pentru aceștia, astfel încât ei să poată evalua singuri activele întreprinderii.

În cazul folosirii factorului uman, documentul care determină condițiile folosirii este contractul de muncă. Astfel, persoana juridică are posibilitatea de a folosi calitățile personalului în scopuri proprii; pentru aceasta achită lucrătorului o recompensă. Cunoscând suma recompensei și termenul pentru care aceasta se achită, poate fi comensurată valoarea inițială a resurselor umane. Această valoare va fi valoarea nominală a factorului uman. De aceea, includerea valorii date în componența surselor atrase din bilanțul contabil nu va contrazice principiilor generale de contabilitate. În activul bilanțier această valoare își va găsi reflectare în obiectul care posedă anumite caracteristici, precum este personalul evaluat. O astfel de schemă va permite o reflectare mai amplă a componenței activelor entității economice la valoarea nominală și valoarea surselor de formare a activelor.

Investigațiile efectuate asupra problemicii aferente contabilizării factorului uman permit să prezentăm în Tabelul 2 sistemele de contabilizare a factorului uman în cadrul principalelor corporații.

Tabelul 2

Exemplificarea implementării practice a sistemelor HRA

Nr. crt.	Denumirea firmei care a implementat sistemul HRA	Destinația	Conținutul sistemului implementat
1	R.G. Barry Corporation (industria ușoară), anii 1969-1971	Contabilitatea investițiilor în resurse umane	<p>Organizarea contabilității: pentru contabilizarea și evaluarea resurselor umane sunt introduse șapte conturi contabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> • costuri privind investițiile aferente angajării sau recrutării (recruiting outlay costs); • costuri de achiziționare (acquisition costs); • costuri oficiale de instruire și familiarizare (formal training and familiarization costs); • costuri neoficiale de instruire și familiarizare (informal training and familiarization costs); • costuri investiționale de dobândire a experienței (investment building experience costs); • costuri privind dezvoltarea personalului (development costs). <p>Rapoartele financiare: informația privind starea resurselor umane se prezintă aparatului administrativ trimestrial. În anii 1969 și 1971 se întocmea bilanțul și raportul de profit și pierdere, care reflecta influența datelor contabilității resurselor umane asupra indicatorilor tradiționali.</p> <p>Direcțiile de utilizare a datelor contabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> – pentru luarea deciziilor manageriale privind repartizarea resurselor umane; – pentru determinarea costurilor reale ale mișcării cadrelor; – determinarea mărimii investițiilor orientate spre dezvoltarea personalului.
2	Touche Ross and Company	Contabilitatea investițiilor în resurse umane	<p>Organizarea contabilității: calculul investițiilor în fiecare lucrător în baza cheltuielilor aferente lor (costurilor variabile și alternative)</p> <p>Rapoartele financiare:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Raportul „Analiza costului timpului” („The Cost of Time Analysis Report”) 2. Raportul generalizator privind investițiile în resurse umane („A Summary of Human Resource Investments Report”) 3. Raportul privind fluxul resurselor umane („A Statement of Human Resource Flows Report”) 4. Raportul privind contribuțiile (Contribution Report) <p>Direcțiile de utilizare a datelor contabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> • examinarea componenței statelor și amplasării acestora; • pentru determinarea aportului fiecărui individ la obținerea profitului pentru diferite grade de calificare.

Reieșind din datele tabelare, putem afirma că unul dintre cele mai răspândite exemple ale aplicării HRA este **R.G. Barry Corporation**, o firmă de dimensiuni medii din ramura industriei ușoare, care a implementat programul HRA în vederea contabilității investițiilor aferente resurselor umane. Metodologia contabilității investițiilor nominalizate se bazează pe introducerea a șapte conturi:

- ✓ costuri privind investițiile aferente angajării;
- ✓ costuri de achiziționare, costuri oficiale de instruire și familiarizare;
- ✓ costuri neoficiale de instruire și familiarizare;
- ✓ costuri privind obținerea experienței;
- ✓ costuri privind dezvoltarea personalului [19, p.449].

Un alt sistem HRA cercetat de Alexander a fost creat în vederea contabilității investițiilor în activele umane în cadrul companiei **Touche Ross and Company**. În cadrul acestei firme investițiile în fiecare lucrător în parte se determinau reieșind din costurile variabile și de alternativă. Firma în cauză întocmește patru

rapoarte privind resursele umane, și anume: raportul privind analiza costurilor fondului de timp lucrat; raportul generalizator privind investițiile în resurse umane; raportul privind fluxul resurselor umane; raportul privind contribuțiile.

În calitate de exemplu al aplicării practice a HRA poate servi și sistemul aplicat în cadrul unei firme de audit *Lester Witte and Company*. Sistemul HRA a fost elaborat de E.G. Flamholtz și T.Lundy, bazat pe modelul stocastic al lui Flamholtz.

În urma investigațiilor întreprinse în domeniul analizat, ținem să remarcăm că, începând cu finele anului 1970, nu s-au mai efectuat cercetări privind noi modele sau metode HRA. În anul 1989 această problemă a fost discutată de E.G. Flamholtz și Coff, care au propus aplicarea HRA în vederea economiei fiscale la procurarea companiilor din sfera serviciilor. Specialiștii în cauză au argumentat valoarea prețioasă a resurselor umane prin următoarele:

- elaborarea de către cumpărător și vânzător a unui plan privind costul resurselor umane în vederea stabilirii prețului de vânzare. De exemplu, corporațiile General Motors Corporation au procurat în 1985 Hughes Aircraft Co. pentru 5,2 mln. dolari, dintre care 4,4 mln. dolari constituie valoarea goodwill-ului;
- cumpărătorul va dori să păstreze resursele umane în condițiile schimbului proprietarului. Fuziunea deseori condiționează caracterul flexibil al cadrelor, iar în domeniul serviciilor pierderea lucrătorilor calificați este un aspect nefavorabil pentru firmă. Autorii consideră că firma-cumpărător va stimula lucrătorii calificați pentru menținerea lor în firmă, dacă aceasta va considera mișcarea cadrelor ca lichidare a activelor prețioase;
- aspectul fiscal al procurării resurselor umane. La evaluarea resurselor umane, cumpărătorul companiei în sfera serviciilor poate tinde spre minimizarea considerabilă a impozitelor.

Sintetizând cele expuse, putem spune că capitalul uman este format din resurse intangibile pe care angajații le oferă angajatorilor. Prin prisma celor expuse mai sus, este evident că resursele umane decid dacă, când și în ce măsură vor folosi capitalul uman pe care îl posedă. Firma, prin salariul pe care îl plătește, asigură folosirea lor în procesul muncii, acesta putând fi interpretat ca un mijloc de plată pentru închirierea serviciilor sau abilităților de către angajator.

În final ținem să remarcăm faptul că la etapa actuală există tendința ținerii evidenței complete a activelor firmei. Prin urmare, putem concluziona că contabilizarea resurselor umane trebuie să prevadă dezvoltarea bazelor teoretice aferente recunoașterii, evaluării costului resurselor umane și contabilizării corecte a acestora. Considerăm că prin includerea valorii factorului uman în componența activului bilanțier se asigură reflectarea completă a componenței activelor entității economice.

Referințe:

1. American Accounting Associations: Report of the Committee on Human Recourse accounting // *The Accounting Review*, 1973, p.169.
2. Baker G. M.N. The feasibility and utility of human resource accounting // *California Management Review*, 1974, 16, 17-23.
3. Dawson C. The accounting approach to employee resourcing // *Management Decision*, 1988, no.26(5), p.31-36.
4. Flamholtz E.G. Human Resource accounting. - Encino, California: Dickenson Publishing Company Inc., 1974.
5. Gall A.L. What should human resource accounting systems count? // *Training and Development*, 1988, no.42, p.20-26.
6. Gilbert. The asset value of the human organization // *Management accounting*, July, 1970, p.25-28.
7. Hekimian James S. and Jones Curtis H. Put people on your balance sheet // *Harvard Business Review*, 1967, no.45, p.105-113.
8. Hermanson Roger H. Accounting for human assets // *Occasional Paper*, 1964, no.14, East Lansing. - Michigan: Bureau of Business and Economic Research, Michigan State University.
9. Jaggi B.L. The valuation of human resources in a firm // *Chartered Accountant (India)*, 1974, no.22, p.467-470.
10. Lev B. and Schwartz A. On the use of the economic concept of human capital in financial statements // *Accounting Review*, 1971, no.46, p.103-112.
11. Likert Rensis. The human organization – its management and value. - McGraw Hill, 1967.
12. Likert R. and Pyle W.C. A human organisational Measurement Approach // *Financial Analysis Journal*, January-February, 1971.
13. Ripoll V., Labatut G. La contabilidal de gestion of los costes de recursor humanos: Implicaciones constales of fiscals du sa activation // *Tehnica Contable*, January 1994.
14. Robinson D. Two approaches to human asset accounting // *Accountancy*, 1975, no.86, England p.46-48.

15. SNC 13 „Contabilitatea activelor nemateriale” // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2001, nr.73-74.
16. Standarde internaționale de raportare financiară. Ediție specială // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2008, nr.30.
17. Work Institute in America. Studies in Productivity. Scarsdale. - New York, 1978.
18. Армстронг М. Практика управления человеческими ресурсами. 8-е издание / Пер. с англ. Под ред. С.К. Мордовина. - СПб.: Питер, 2004.
19. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х. Теория бухгалтерского учёта: Учебник. / Пер.с англ. Под ред. Я.В. Соколова, И.А.Смирновой. - Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1999.
20. Эрфурт К. Особенности капиталоотдачи и износа человеческого капитала в хозяйственной практике России и их отражение в теории // Человек и труд (Москва), 2006, №8, с.46-49.

Prezentat la 30.03.2010