



Type of Article: Research

## Development of a native-Islamic model of human capital accounting system

Iman Habib Elahi<sup>1</sup>, Mohammad Shah Mohammadi<sup>2</sup>

Received: 2023/10/03

PP: 136-174

Accepted: 2023/08/08

### Abstract

The aim of the current research is to identify the dimensions and components that make up the Islamic human capital accounting system. The research method is of a mixed type and using the data base theory method (in the qualitative part) and the structural equation model method (in the quantitative part). In this regard, it has been done by examining the documents of 397 documents from religious texts and distributing questionnaires among 88 employees of the Faculty of Management of the Higher National Defense University (DAA) and the administrative departments of Mehek Institute. Collecting, analyzing and testing research hypotheses using Maxqda, SPSS and Smart-PLS software. To measure validity, three convergent validity indices, diagnostic validity at the representative level (transverse load) and Fornell-Locker criterion were used. The result of the research results in the qualitative part suggested a model of human capital accounting including 16 components under the four dimensions of recruitment, attraction and selection, training and development of human capital, which ultimately led the organization to achieve the final function of the human capital accounting system, i.e. preservation and maintenance under the two The sub-component (productivity and job satisfaction) leads. In the quantitative test of the model, the path coefficients for the four dimensions of recruitment, attraction and selection, training and development of human capital were obtained as 0.276, 0.559, 0.536 and 0.580, respectively, which indicate the moderate to strong effects of the human capital accounting system on the factors that contribute to retention and maintenance. productivity and job satisfaction).

**Key Words:** Human capital, human capital value, human capital accounting, indigenous and Islamic model.

**Reference:** Elahi Habib, I., & Shah Mohammadi, M. (2023). Development of a native-Islamic model of human capital accounting system. *Quarterly journal of strategic management attitude*, 3(3), 136-174.

<sup>1</sup> Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran.

<sup>2</sup> Assistant Professor, Faculty of National Security, University and Higher Research Institute of National Defense and Strategic Research, Tehran, Iran.



نوع مقاله: پژوهشی

## تدوین الگوی بومی - اسلامی نظام حسابداری سرمایه انسانی

ایمان حبیب الهی<sup>۱</sup>، محمد شاه محمدی<sup>۲</sup>

پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۱۱

صص: ۱۳۶-۱۷۴

دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۱۷

### چکیده

هدف پژوهش کنونی، شناسایی ابعاد و مؤلفه‌هایی است که نظام اسلامی حسابداری سرمایه انسانی را تشکیل می‌دهند. روش تحقیق از نوع آمیخته (ترکیبی) و با استفاده از روش نظریه داده‌بنیاد (در بخش کیفی) و روش الگوی معادلات ساختاری (در بخش کمی) انجام شده است. در این راستا، پژوهش کنونی که از نوع اکتشافی به‌شمار می‌رود، با بررسی اسنادی ۳۹۷ مدرک از متون دینی و توزیع پرسش‌نامه در بین ۸۸ نفر از کارکنان دانشکده مدیریت دانشگاه عالی دفاع ملی (دعا) و بخش‌های اداری مؤسسه محک، انجام شده است. جمع‌آوری، تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS، Maxqda و Smart-PLS انجام شده است و تمام مؤلفه‌ها دارای آلفای کرونباخ بیش از ۰.۷ برای سنجش پایایی پژوهش بوده است. برای سنجش روایی نیز از سه شاخص روایی همگرا، روایی تشخیصی در سطح معرف (بار عرضی) و معیار فورنل-لاکر استفاده شده است. برآیند نتایج پژوهش در بخش کیفی، پیشنهاددهنده الگویی از حسابداری سرمایه انسانی شامل ۱۶ مؤلفه در ذیل ابعاد چهارگانه استخدام، جذب و انتخاب، آموزش و توسعه سرمایه انسانی بود که در نهایت به دستیابی سازمان به کارکرد نهایی نظام حسابداری سرمایه انسانی یعنی حفظ و نگهداری ذیل دو زیرمؤلفه (بهره‌وری و رضایت شغلی) منجر می‌شود. در بخش آزمون کمی الگو نیز ضرایب مسیر برای ابعاد چهارگانه استخدام، جذب و انتخاب، آموزش و توسعه سرمایه انسانی به ترتیب ۰.۲۷۶، ۰.۵۵۹، ۰.۵۳۶ و ۰.۵۸۰ به دست آمد که نشان‌دهنده تأثیرات متوسط تا قوی نظام حسابداری سرمایه انسانی بر عوامل برساننده حفظ و نگهداری (بهره‌وری و رضایت شغلی) می‌باشد. همچنین این پژوهش نشان می‌دهد ارتباطی قوی بین متغیرهای استخدام، جذب و انتخاب، آموزش و توسعه منابع انسانی با نظام حسابداری سرمایه انسانی و نتایج حاصل از آن یعنی بهره‌وری و رضایت شغلی وجود دارد.

**کلیدواژه‌ها:** سرمایه انسانی، ارزش سرمایه انسانی، حسابداری سرمایه انسانی، الگوی بومی و اسلامی.

**استناددهی (APA):** حبیب الهی، ایمان، و شاه محمدی، محمد (۱۴۰۲). تدوین الگوی بومی - اسلامی نظام حسابداری سرمایه انسانی. *فصلنامه نگرش مدیریت راهبردی*، ۳ (۳)، ۹۰-۱۲۸.

<sup>۱</sup> دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

<sup>۲</sup> استادیار دانشکده امنیت ملی، دانشگاه و پژوهشگاه عالی دفاع ملی و تحقیقات راهبردی، تهران، ایران.



## مقدمه

برای چندین دهه، مدیران اجرایی درباره افراد به‌عنوان مهمترین دارایی خود سخن گفته‌اند اما درباره توسعه راهبردهای کسب‌وکار، طرح‌های سازمانی و شیوه‌های آنها به‌درستی رفتار نکرده‌اند. در اینجا این پرسش پیش می‌آید که مدیران سازمان چگونه می‌توانند این کار را انجام دهند؟ البته مقدم بر هر امری آنها باید بدانند که دنیای کسب‌وکار تغییر کرده است و این امر استعدادها را به مهم‌ترین دارایی تمام سازمان‌ها تبدیل کرده است. تعدادی از این تغییرات عمده عبارت‌اند از: جهانی‌شدن کسب‌وکار، پیشرفت فناوری و سرعت سریع تغییر در محیط کسب‌وکار (لاولر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). یکی از جدیدترین مباحث مطرح‌شده در مدیریت منابع انسانی، حسابداری سرمایه انسانی است.

حسابداری منابع انسانی، فرایند شناسایی و گزارش سرمایه‌گذاری‌های انجام‌شده در منابع انسانی یک سازمان است که در شیوه‌های معمول حسابداری محاسبه نشده است. از طریق حسابداری منابع انسانی، استخدام را می‌توان مدیریت کرد و به تصمیم‌گیری در مورد ارتقا، آموزش، تعدیل نیرو و انتقال منابع انسانی کمک کرد.

مفهوم حسابداری منابع انسانی توسط انجمن حسابداری آمریکا اینگونه تعریف شده است: فرایند شناسایی و اندازه‌گیری داده‌ها درباره منابع انسانی و ارائه این اطلاعات به ذی‌نفعان (گوپتا<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). اگرچه ارزیابی منابع انسانی، پیامدهای مهمی در گزارشگری مالی خارجی دارد، اما در سناریوهای اقتصادی معاصر، ارزش‌گذاری منابع انسانی برای تصمیم‌گیری داخلی مدیریت منابع انسانی، اهمیت بیشتری داشته است. به‌طور کلی براساس گفته بروت<sup>۳</sup> (۲۰۱۶)، حسابداری منابع انسانی، شناسایی، اندازه‌گیری، طبقه‌بندی، جمع‌بندی و گزارش داده‌ها درباره منابع انسانی به سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری مؤثر در مورد منابع انسانی یک سازمان است.

امروزه منابع انسانی، سهمی بسزا در رشد و توسعه سازمان‌ها و در نتیجه جوامع برعهده دارد. تزریق منابع مالی، دیگر به‌عنوان مؤلفه اصلی توسعه به‌شمار نمی‌آید، بلکه تحولات و بهره‌وری روبه‌رشد انسانی سبب ارتقای سازمان‌ها و به تبع آن توسعه نظام‌های اقتصادی در جهان می‌شود، به‌گونه‌ای که سرمایه‌های انسانی، تعیین‌کننده میزان سرمایه



های مادی هستند. از این رو، دارایی اصلی راهبردی سازمان‌ها و همچنین ساختار ثروت ملت‌ها، سرمایه انسانی است که ارزش‌گذاری، سنجش و گزارشگری آن در چارچوب حسابداری منابع انسانی تعریف شده است. حسابداری منابع انسانی بیان می‌دارد که باید با منابع انسانی در سازمان‌ها، همانند دارایی‌های فیزیکی برخورد شود، به طوری که ارزش خدمات انسانی در ترازنامه نشان داده شود (مولایی و شریفی، ۱۳۹۸). حسابداری منابع انسانی، بخشی از حسابداری اجتماعی است و هدف آن ارائه اطلاعات برای ارزیابی یکی از مهم‌ترین اجزای سازمان، یعنی سرمایه انسانی است (فیل سرائی و اصغرزاده‌ها، ۱۳۹۶). گفتنی است که گزارشگری دارایی‌های نامشهودی مانند سرمایه انسانی، دشوار است؛ زیرا چهارچوبی مشترک برای گزارشگری وجود ندارد تا بتوان بر پایه آن اطلاعات زیادی درباره کیفیت نیروی کار ارائه کرد. همچنین نبود بانک‌های اطلاعاتی لازم و اطلاعات حسابرسی شده به منظور ارائه اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری در زمینه سرمایه انسانی و مشکلات عملی گردآوری اطلاعات آن برای گزارشگری و درک مناسب سرمایه‌گذاران از این اطلاعات از دیگر علل دشواری این مسئله است (روضه‌ای و جوادیان، ۱۳۹۶).

با وجود این، در جامعه علمی ما تاکنون پژوهشی در باب ایجاد الگویی برای حسابداری سرمایه انسانی انجام نشده و الگوهای موجود تنها برگرفته از الگوهای مطرح‌شده در کشورهای دیگر است که توانایی بررسی وضعیت سرمایه انسانی سازمان‌های ایرانی را با ویژگی‌های خاص آنها ندارند. به همین دلیل، ضرورت وجود پژوهشی که شاخص‌های یک نظام حسابداری سرمایه انسانی را تعیین کرده و به بازنمایی آنها بپردازد، بیش‌ازپیش خود را نشان می‌دهد. اهمیت وجود اینچنین پژوهشی به‌ویژه با افزایش کمیت و کیفیت سازمان‌های دانش‌بنیان در جامعه ما، خود را بیش‌ازپیش نمایان می‌سازد. سازمان‌های دانش‌بنیان را می‌توان به‌عنوان سازمانی تعریف کرد که با استفاده از دانش کاملاً پیشرفته، محصولات مبتنی بر دانش را به بازار عرضه می‌کنند (آلوسون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴: ۱۷). سنجش وضعیت سرمایه انسانی و ارائه اطلاعاتی درباره چگونگی سرمایه‌گذاری در آینده، تأثیر فراوانی در رشد کمی و کیفی این گونه سازمان‌ها خواهد داشت. از سوی دیگر اهمیت به‌کارگیری نیروی مجرب در بدنه اصلی و ستاد

<sup>۱</sup>. Alvesson



تخصصی نیروهای مسلح، از مهمترین دلایل توسعه کیفی سازمان‌های مربوط به نیروهای مسلح به‌شمار می‌آید. در این راستا، سنجش ارزش منابع انسانی و ایجاد مجموعه‌ای از شاخص‌های مختلف برای این ارزش‌سنجی، ارزشی حیاتی دارد. این چنین الگویی از حسابداری سرمایه انسانی، افزون‌بر افشاسازی ارزش افراد، از طریق ایجاد شفافیت در شاخص‌های ارزش‌گذاری به افزایش اعتبار نظام حاکم بر نیروهای مسلح نزد منابع انسانی آن منجر می‌شود. این مهم موجب شده که نیاز به اطلاعات شفاف و با کیفیت مطلوب به‌منظور انجام تصمیم‌گیری‌های بهینه نزد مدیران و تصمیم‌گیران ضرورت یابد. با وجود این، حسابداری فعلی به‌عنوان یک نظام اطلاعاتی و تأمین‌کننده نیازهای اطلاعاتی، اطلاعات مربوط به مهمترین سرمایه واحدهای اقتصادی یعنی نیروی انسانی را اندازه‌گیری و افشا نمی‌کنند. با توجه به مسائل مطرح‌شده «هدف اصلی مقاله کنونی، طراحی الگوی بومی اسلامی برای تعیین عوامل نظام حسابداری سرمایه انسانی سازمان است».

در همین راستا، این مقاله تلاش دارد به پرسش‌های زیر پاسخ دهد:

۱. عوامل مؤثر بر حسابداری سرمایه انسانی کدام‌اند؟
۲. مؤلفه‌ها و ابعاد حسابداری سرمایه انسانی کدام‌اند؟
۳. روابط بین مؤلفه‌ها و ابعاد حسابداری سرمایه انسانی چگونه است؟

## ۲. پیشینه و مبانی نظری

مدیریت، فرایند هماهنگی فعالیت‌های کاری به شکلی کارآ و مؤثر و انجام امور از طریق دیگر افراد را شامل می‌شود. پژوهشگران مدیریت، سه مقوله خاص را برای توصیف آنچه مدیران انجام می‌دهند، ایجاد کرده‌اند: وظایف، نقش‌ها و مهارت‌ها<sup>۱</sup> (رابینز<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۳: ۶). مدیران براساس رویکرد کارکردی، فعالیت‌ها یا عملکردهای خاصی را برای دستیابی به اهداف انجام می‌دهند.

مدیریت منابع انسانی، فرایند جذب، آموزش، ارزیابی و جبران خدمات کارکنان و رسیدگی به روابط کار، بهداشت و ایمنی و نگرانی‌های افراد درباره برخورد برابر با ایشان در محیط کاری است (دسلر<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶: ۳۴). درواقع مدیریت منابع انسانی شامل آن

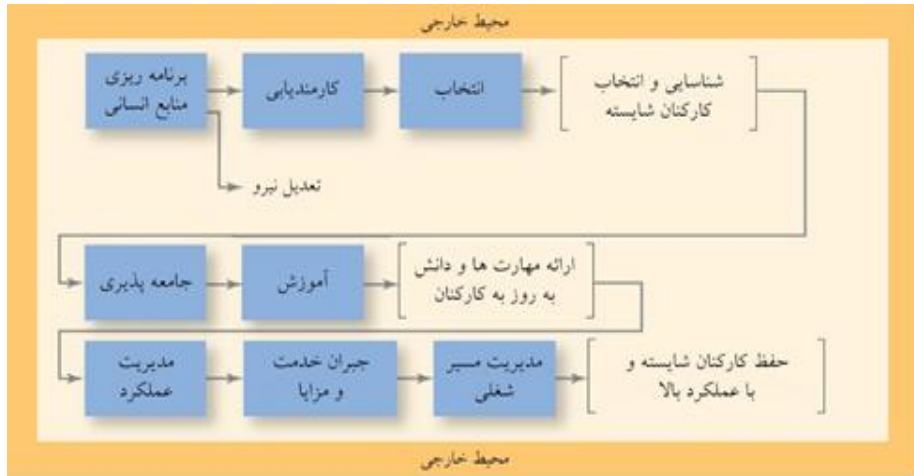
<sup>۱</sup>. functions, roles, and skills

<sup>۲</sup>. Robbins

<sup>۳</sup>. Dessler



دسته از فعالیت‌هایی است که برای تأمین و هماهنگی منابع انسانی یک سازمان طراحی شده‌اند.



شکل ۱. فعالیت‌های مدیریت منابع انسانی

مدیریت منابع انسانی، اصطلاحی مدرن برای مفهومی است که به‌طور سنتی به‌عنوان اداره یا مدیریت کارکنان شناخته می‌شود. با وجود این، برخی از کارشناسان معتقدند: مدیریت منابع انسانی تا حدودی با مدیریت سنتی کارکنان متفاوت است. آنها [واژه] کاربرد دارد (بایرس و رو<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸: ۴). به‌طور کلی مدیریت منابع انسانی را می‌توان به‌عنوان رویکردی راهبردی، یکپارچه و منسجم برای اشتغال، توسعه و رفاه افراد شاغل در سازمان‌ها تعریف کرد. بوکسال و پرسل<sup>۲</sup> (۲۰۰۳: ۱) آن را به‌عنوان «تمام فعالیت‌های مرتبط با مدیریت روابط استخدامی در سازمان» تعریف کرده‌اند.

تعریف جامعی از مدیریت منابع انسانی توسط واتسون<sup>۳</sup> (۲۰۱۰: ۹۱۹) بدین شرح ارائه شده است: مدیریت منابع انسانی عبارت است از مدیریت به‌کارگیری فعالیت‌ها،

<sup>۱</sup>. Byars and Rue

<sup>۲</sup>. Boxall and Purcell

<sup>۳</sup>. Watson



دانش، قابلیت‌ها و رفتارهای متعهدانه‌ای که در چارچوب آنها افراد به‌عنوان بخشی از قرارداد استخدای (یا ترتیبات قراردادی موقت‌تر) به یک سازمان انسانی ساختاریافته کمک می‌کنند تا وظایف کاری به‌گونه‌ای انجام شود که ادامه حیات سازمان در آینده امکان‌پذیر باشد (آرمسترانگ و تیلور<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴: ۵).

شکل ۱، هشت فعالیت را در این فرایند نشان می‌دهد. سه فعالیت اول تضمین می‌کند که کارکنان شایسته شناسایی و انتخاب می‌شوند؛ دو مورد بعدی شامل ارائه دانش و مهارت‌های روزآمد به اعضای سازمان است و سه مورد آخر تضمین می‌کنند که سازمان، کارکنان شایسته و با عملکرد بالا را حفظ می‌کند (رابینز و کولتر<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷: ۴۴۷).

هدف مدیریت منابع انسانی از این فعالیت‌ها، چیزی جز ارتقای عملکرد سازمانی از طریق استفاده مؤثر از افراد نیست. نه فقط متخصصان منابع انسانی بلکه همه مدیران، مسئولیت دارند تا اطمینان حاصل کنند که افراد بسیار توانا و مشتاق در موقعیت‌های مناسب قرار دارند و با حمایتی که برای موفقیت نیاز دارند، کار می‌کنند؛ بنابراین چهار وظیفه و هدف اصلی در مدیریت منابع انسانی عبارت است از: استخدام، جذب و انتخاب، آموزش و حفظ و توسعه منابع انسانی (شرمرهون<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲: ۳۲۳).

مدیریت منابع انسانی به‌عنوان رویکردی راهبردی و منسجم برای مدیریت مؤثر و کارآمد افراد در یک سازمان تعریف می‌شود. به‌عنوان یک فعالیت اساسی در هر سازمان انسانی، مدیریت منابع انسانی پیامد اجتناب‌ناپذیر راه‌اندازی و رشد یک سازمان است که جنبه‌های کلیدی آن عبارت‌اند از: ۱. مدیریت منابع انسانی خرد: که سیاست‌گذاری و اعمال عملکردی منابع انسانی را پوشش می‌دهد، ۲. مدیریت افراد و مسائل روان‌شناختی مربوط به ایشان و ۳. مدیریت منابع انسانی کلان و راهبردی که شامل در نظر گرفتن فعالیت سازمانی به‌عنوان یک کل به‌هم‌پیوسته و هم‌افزاست. مشخص است که ضرورت فرایند مدیریت منابع انسانی به‌خودی‌خود تردیدناپذیر است، زیرا سازمان‌ها نمی‌توانند بدون انجام تلاش معقول در سازماندهی کار و مدیریت افراد، بقا یافته یا رشد

۱. Armstrong and Taylor  
۲. Coulter  
۳. Schermerhorn

کنند (گارنگو<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۲، کاسترو<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۰، بون<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۹).

## ۱-۲. سرمایه فکری و سرمایه انسانی

در مسیر تحولات تاریخی جوامع بشری، آنچه که به‌عنوان منبع ثروت برای جوامع و سازمان مطرح بوده، دچار تغییر و تحول شده و این تحولات بنیادین به تغییر در اصول اقتصادی و کسب‌وکار جوامع منجر شده است. به همین دلیل، تغییر در منبع ثروت غالب به‌عنوان نقطه عطف تحولات اقتصادی و تغییر الگوواره (پارادایم) حاکم اقتصاد صنعتی، شناخته شده است. امروزه جنبه نامشهود اقتصاد بر پایه سرمایه فکری بنیان نهاده شده و ماده نخستین و اصلی آن، دانش و اطلاعات است. نخستین تلاش‌های مرتبط با مفهوم سرمایه فکری مرهون مطالعات فریتز مچلاب<sup>۴</sup> در سال ۱۹۶۲ میلادی است. اما به لحاظ تاریخی، ابداع مفهوم سرمایه فکری به سال ۱۹۶۹ میلادی و اقتصاددان کانادایی جان کنت گالبرایس<sup>۵</sup> نسبت داده می‌شود. هر چند در این میان نباید تلاش‌های اقتصاددان برنده جایزه نوبل جیمز تابین<sup>۶</sup> را در نیمه دوم قرن گذشته فراموش کرد که برای اولین بار الگوی مبتنی بر نسبت او توانست ابزاری را در اختیار سازمان‌ها قرار دهد تا عملکرد اثربخش سرمایه فکری سازمان را بررسی کنند. در نتیجه این تلاش‌ها، ادبیات سرمایه فکری به‌سرعت در مسیر توسعه قرار گرفت. اما با بررسی دقیق‌تر شاید بتوان گفت که مفهوم سرمایه فکری از دهه هشتاد میلادی، نظر عموم نظریه‌پردازان و پژوهشگران را به خود جلب کرد و از دهه نود این مفهوم به‌طور گسترده‌تری مورد توجه سازمان‌ها قرار گرفت. دهه نود میلادی را می‌توان سرآغاز توجه سازمان‌ها به مفاهیم مرتبط با سرمایه فکری که حاصل نتایج مطالعات نظریه‌پردازان و پژوهشگران دهه هشتاد بود، نامید. در واقع با توسعه رویکرد جدیدی که مفاهیم مدیریت و فرایند ارزش‌گذاری را مفاهیمی هم‌زمان و معطوف به یکدیگر می‌دانست و بر پایه این طرز تلقی که هر آنچه سازمان توان ارزش‌گذاری آن را دارد، توانایی مدیریت آن را نیز

<sup>۱</sup>. Garengo

<sup>۲</sup>. Castro

<sup>۳</sup>. Boon

<sup>۴</sup>. Fritz Machlup

<sup>۵</sup>. John Kenneth Galbraith

<sup>۶</sup>. James Tobin





خواهد داشت، مفهوم سرمایه فکری توانست برای گسترش قابلیت‌های سازمان‌ها در شناسایی و طبقه‌بندی آنچه که مدت‌ها توجه سازمان‌ها را به خود جلب کرده بود و با وجود آنکه در مورد مدیریت و ارزشگذاری آن در سازمان تردیدهایی وجود داشت، مجموعه متناسبی از فرایندهای مدیریت و ارزشگذاری این سرمایه به ارمغان بیآورد. می‌توان گفت که امروزه سرمایه فکری، مرحله نظریه‌پردازی کلی را سپری کرده و بیشتر به صورت تخصصی‌تر در قالب الگوهای مدیریت و سنجش مورد توجه قرار گرفته است (خاوندکار و همکاران، ۱۳۹۲: ۲۰ تا ۵۰).

وجه مشترک تمام چارچوب‌های طبقه‌بندی سرمایه فکری، تمرکز بر سرمایه انسانی و سرمایه ساختاری است. در واقع سرمایه انسانی و اغلب با همین نامگذاری در بیشتر چارچوب‌ها به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های اصلی سرمایه فکری حضور دارد. سرمایه ساختاری نیز گاه به صورت منفرد و گاه در تقسیم‌بندی به دو مؤلفه سرمایه ساختاری داخلی و خارجی یا سازمانی و رابطه‌ای یا موارد مشابه دیگر در چارچوب‌های مرتبط با سرمایه فکری حضور دارد. در مطالعاتی که لیندا گراتون و سومانترا گوشال پیرامون سرمایه فکری انجام داده‌اند، این سرمایه به‌عنوان نتیجه مستقیم توسعه سرمایه انسانی معرفی شده است (رضاپور، ۱۳۹۵: ۲۶ و گراتون و گوشال<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳).

از سوی دیگر اولین استفاده رسمی از اصطلاح سرمایه انسانی در اقتصاد احتمالاً توسط ایروینگ فیشر<sup>۲</sup> در سال ۱۸۹۷ بوده است اما تا اواخر دهه ۱۹۵۰ این مفهوم هیچگاه به بخشی جدی از زبان اقتصاددانان تبدیل نشد (گلدین<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶: ۵۹). با وجود جنبه‌های منفی اصطلاح سرمایه انسانی، این واژه اولین بار در پژوهش‌های نئوکلاسیک‌ها و در مقاله ژاکوب مینسر<sup>۴</sup> (۱۹۵۸) با عنوان «سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی و توزیع درآمد فردی» به کار رفت. اما مفهوم سرمایه انسانی در ادبیات اخیر اقتصادی از سال ۱۹۶۱ با مقاله تئودور شولتز<sup>۵</sup> در مجله بررسی‌های اقتصادی آمریکا به نام «سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی» نمود جدی یافت. مقاله شولتز، اهمیت مفهوم سرمایه انسانی را در توضیح ناهنجاری‌های مختلف اقتصادی نشان می‌داد.

۱. Gratton and Ghoshal  
۲. Irving Fisher  
۳. Goldin  
۴. Jacob Mincer  
۵. Theodore Schultz



همان‌طور که از بیشتر این موضوعات مشخص است، مطالعه سرمایه انسانی به صورت ذاتی مطالعه‌ای تاریخی است (گلدین، ۲۰۱۶: ۶۰). جورج استیگلر و گری بکر<sup>۱</sup>، برندگان جایزه نوبل اقتصاد، توسعه‌دهندگان نظریه سرمایه انسانی به‌شمار می‌آیند. بکر در سال ۱۹۶۴ با انتشار کتابی به همین نام، سرمایه انسانی را وارد ادبیات اقتصادی کرد که این کتاب مرجع بسیاری از پژوهش‌های انجام‌شده در این زمینه است. در این کتاب، بکر ریشه سرمایه انسانی را ادبیات اقتصادی می‌داند. او سرمایه انسانی را نه سرمایه فیزیکی و نه سرمایه مالی، بلکه آن را با عنوان دانش، مهارت، خلاقیت و سلامت فرد معرفی کرده است. سازمان همکاری اقتصادی و توسعه و همچنین سازمان ملل متحد نیز سرمایه انسانی را ثروت مولد مجسم در کار، مهارت و دانش افراد تعریف کرده‌اند (فلونی و ویتادینی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰).

مفهوم و دیدگاه حاکم بر سرمایه انسانی از آنجا سرچشمه می‌گیرد که در واقع برای سازمان‌ها، جایگزینی برای دانش و یادگیری، نوآوری و خلاقیت، قابلیت‌ها و توانایی‌ها وجود ندارد و این مفاهیم همگی بر پایه منطق رقابتی و محتوای محیط سازمان، استوار شده و مورد پیگیری جدی در سازمان قرار می‌گیرد. چنین رویکردی در مقایسه با مفهوم منابع انسانی بر واقعیت تأکید دارد که اجتماع صرف افراد با استعداد در یک سازمان به‌تنهایی کافی نبوده و این افراد باید خواستار کشف و توسعه مهارت‌ها و تجربیات خود در سازمان و موقعیت شغلی خود باشند. به‌عبارت دیگر این افراد باید توسط سازمان به‌کار گرفته شوند که نتیجه آن به‌کارگیری اثربخش سرمایه انسانی در سازمان خواهد بود. به‌علاوه برای دستیابی به این منظور باید در کنار مدیریت سرمایه انسانی، مدیریت سرمایه ساختاری سازمان، سرمایه ساختاری رابطه‌ای و دارایی‌ها/ سرمایه‌های دانشی و اطلاعاتی نیز مورد توجه قرار گیرد که همان‌طور که پیشتر نیز از آن سخن به میان آمد، در قالب مفهوم کلی‌تری به نام سرمایه فکری در سازمان مشارکت دارند. تحقیقات جدیدتر از نوع دیگری از سرمایه فکری در سازمان با عنوان سرمایه معنوی سخن می‌گویند. بونتیس، کاو و ریچاردسون<sup>۳</sup> (۲۰۰۰) بر این باور هستند که سرمایه معنوی، زبانی است برای فکر کردن، صحبت کردن و انجام چیزهایی که به

<sup>۱</sup>. George Stigler and Gary Becker

<sup>۲</sup>. Folloni and Vittadini

<sup>۳</sup>. Bontis, Keow and Richardson



محرک‌های درآمدی آتی سازمان مربوط می‌شوند که شامل روابط با مشتریان و شرکا، تلاش‌های نوآوری، زیرساختار سازمانی و دانش و مهارت‌های کارکنان سازمان است؛ اما معنویت در اسلام در ارتباط با نیت و پایبندی به اعتقادات مذهبی، امید و توکل به لطف الهی مورد بحث قرار می‌گیرد. تمسک جستن انسان به منبع لایزال الهی و اطاعت از دستورات پروردگار عالم، سبب ایجاد منبع سرمایه‌ای با نام سرمایه معنوی می‌شود (گلپرو و همکاران، ۱۳۹۴). در تعریفی دیگر سرمایه معنوی عبارت است از تأثیری که اعمال دینی و معنوی، اعتقادات، شبکه‌ها و نهادها بر افراد گروه‌ها و جامعه دارند (مرادی، ۱۳۹۴ و رجایی و همکاران، ۱۴۰۰).

## ۲-۲. حسابداری سرمایه انسانی

نظام در معنای عام به مجموعه عوامل وابسته به هم گفته می‌شود که نظام ارتباطی مشخصی دارند، به‌ویژه زمانی که عوامل متعدد و روابط، پیچیده باشد و نظام حسابداری، مجموعه‌ای از فرایندهای حسابداری با رویه‌ها و کنترل‌های یکپارچه است. هدف یک نظام حسابداری، ثبت تراکنش‌های تجاری، خلاصه کردن و تجمیع آن تراکنش‌ها و ایجاد گزارش‌هایی است که می‌تواند توسط تصمیم‌گیرندگان برای نظارت، تحلیل و بهبود عملیات استفاده شود (مایر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷). این سیستم‌ها، اطلاعات مبتنی بر اسناد و مدارک اولیه را به‌عنوان داده یا ورودی پذیرفته، سپس پردازش کرده و درنهایت به شکل گزارش‌های مختلف ارائه کرده که خروجی یا ستاده نظام به‌شمار می‌آید (حساس یگانه، ۱۳۸۸).

حسابداری سرمایه انسانی در چندین مرحله دستخوش تغییر و تحول شده است، هر چند که معرفی آن به دهه ۱۹۶۰ باز می‌گردد. دلایل خاص و مهمی برای این تکامل و توسعه وجود دارد که از آن جمله می‌توان به نظریه اقتصادی سرمایه، نظر روانشناسان سازمانی درباره رهبری اثربخش و نگرش جدید به منابع انسانی اشاره کرد (فلامهولتس، ۱۳۹۵: ۲). جدول ۱ ویژگی‌های اساسی هر یک از دوره‌های شش‌گانه مطرح‌شده را به نمایش می‌گذارد (آرکان<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶ اقتباس از فلامهولتس<sup>۳</sup>، ۱۹۹۹):



جدول ۱. توسعه تاریخی حسابداری سرمایه انسانی

دوره	ویژگی اصلی
دوره اول ۱۹۶۶ - ۱۹۶۰	خاستگاه حسابداری منابع انسانی با نظریه‌هایی که بیانگر استنباط مفاهیم اساسی (اولیه) حسابداری سرمایه انسانی است.
دوره دوم ۱۹۷۰ ۱۹۶۷	اولین صورت‌بندی آکادمیک برخی از الگوهای اندازه‌گیری حسابداری سرمایه انسانی
دوره سوم ۱۹۷۷ ۱۹۷۱	افزایش سریع میزان به‌کارگیری و سودمندی حسابداری سرمایه انسانی
دوره چهارم - ۱۹۸۰ ۱۹۷۸	کاهش میزان علاقه‌مندی دانشگاهی به تحقیقات این حوزه و تأکید صرف بر دارایی‌های ثابت در سازمان‌ها به کاهش علاقه به حسابداری سرمایه انسانی در سطح سازمان‌ها و دانشگاه‌ها منجر شد.
دوره پنجم - ۱۹۹۰ ۱۹۸۱	ظهور دوباره علایق گسترده جهانی به نظریه‌ها و مشاغل حوزه حسابداری سرمایه انسانی
دوره ششم ۱۹۹۱ تاکنون	توسعه مفاهیم، الگوها، رویکردهای حسابداری سرمایه انسانی به دنبال افشاسازی اطلاعات، طراحی استانداردهای حسابداری و تعیین وضعیت پیاده‌سازی آنها در سازمان‌ها و نیز تولید اطلاعات نرم‌افزاری در سازمان‌ها

حسابداری سرمایه انسانی<sup>۱</sup>، حسابداری دارایی‌های انسانی<sup>۲</sup> و حسابداری منابع انسانی<sup>۳</sup>، همه مفاهیم مترادف هستند. در واقع، برخی از نویسندگان این مفاهیم را به جای یکدیگر به کار می‌برند (بخاری<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۲؛ استانکو<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۴). اما در این مقاله و برای تأکید بر توجه به منابع انسانی به‌عنوان یک سرمایه، انتخاب نویسندگان، مفهوم حسابداری سرمایه انسانی بوده است.

<sup>۱</sup>. Human capital accounting (HCA)

<sup>۲</sup>. Human asset accounting (HAA)

<sup>۳</sup>. Human resource accounting (HRA)

<sup>۴</sup>. Bokhari

<sup>۵</sup>. Stanko



عصر صنعت و تفکر خالص صنعتی، سپری شده و اکنون دوره اقتصاد مبتنی بر دانش است و سرمایه‌های انسانی در سازمان‌های دانش‌محور، نقش و اهمیت ویژه‌ای پیدا کرده و مدیریت بر سرمایه‌های انسانی و دانشگران در سازمان‌های امروزی به رمز موفقیت آنان تبدیل شده است (قدسی، ۱۴۰۲). حسابداری سرمایه انسانی، روشی است برای شناسایی، ثبت و گزارش سرمایه‌گذاری انجام‌شده بر منابع انسانی در یک سازمان که به شکل معمول در شیوه‌های حسابداری گنجانده نشده است (خان<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱). برای برآورد و پیش‌بینی ارزش سرمایه انسانی، لازم است روشی برای کمی‌سازی ارزش دانش، انگیزه، مهارت و سهم عناصر انسانی و نیز فرایندهای سازمانی مانند استخدام، گزینش، آموزش و فرایندهای دیگری که برای ساختن و حمایت این جنبه‌های انسانی استفاده می‌شود، به‌درستی توسعه یابد. حسابداری سرمایه انسانی به این فرایند کمی‌سازی و اندازه‌گیری منابع انسانی اشاره می‌کند. دارایی‌های فیزیکی مانند زمین، ساختمان، کارخانه و ماشین‌آلات به قیمت خرید در دفاتر ثبت می‌شود. استهلاک این دارایی‌ها به‌عنوان بهای تمام‌شده در سال مالی در نظر گرفته می‌شود و به حساب سود و زیان بدهکار می‌شود و مابقی به‌عنوان ارزش نوشته‌شده دارایی‌ها در ترازنامه نشان داده می‌شود. به همین شکل و در خطوطی مشابه، منابع انسانی نیز باید ارزیابی و در دفاتر ثبت شده و در صورت‌های مالی افشا شوند (نارایان<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). مفهوم حسابداری منابع انسانی، اساساً از دو بُعد قابل بررسی است:

آ. سرمایه‌گذاری در منابع انسانی (هزینه‌ها)<sup>۳</sup> و ب. ارزش نیروی انسانی (منافع)<sup>۴</sup>. هزینه‌هایی که برای ایجاد، حفظ و روزآمدسازی کیفیت منابع انسانی انجام می‌شود به‌عنوان سرمایه‌گذاری در منابع انسانی شناخته می‌شود. چنین سرمایه‌گذاری نتایج مثرثمری مانند بهره‌وری بالاتر و درآمد بیشتر برای سازمان به همراه دارد. نتیجه‌ای که از سرمایه‌گذاری در منابع انسانی ایجاد می‌شود، به‌عنوان مبنای ارزش منابع انسانی در نظر گرفته می‌شود. حسابداری منابع انسانی هنر ارزش‌گذاری، ثبت و ارائه کار تمام منابع انسانی در حساب‌های یک سازمان است (اسلام و سارکر<sup>۵</sup>، ۲۰۱۰).

<sup>۱</sup>. Khan

<sup>۲</sup>. Narayan

<sup>۳</sup>. costs

<sup>۴</sup>. benefits

<sup>۵</sup>. Islam and Sarker



حسابداری منابع انسانی در شناسایی، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، ردیابی و تحلیل ظرفیت منابع انسانی شرکت و انتقال اطلاعات به ذی‌نفعان شرکت، دخیل است. این بخش از حسابداری به‌منظور ارائه اطلاعات به کاربران برای کسب، توسعه، تخصیص، حفظ، پاداش و استفاده از منابع انسانی مورد استفاده قرار می‌گیرد (قدری، ۱۴۰۲). شناسایی، اندازه‌گیری و انتشار داده‌های مربوط به منابع انسانی به اشخاص ذی‌نفع، فرایند حسابداری سرمایه انسانی را تشکیل می‌دهد. بنابراین، حسابداری سرمایه انسانی، نظامی از اطلاعات است که به مدیریت، نسبت به تغییرات در وضعیت منابع انسانی سازمان هشدار می‌دهد (دیویس<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۳ و ریتا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵).

### ۲-۳. پیشینه تجربی پژوهش

ادبیات مرتبط با موضوع سرمایه فکری (انسانی) و کیفیت گزارشگری سرمایه انسانی آنچنان گسترده است که کمتر پژوهشی می‌تواند داعیه پوشش جامع آن را داشته باشد. در این راستا، حتی طرح‌های تحقیقاتی و مقالاتی که منحصراً با هدف مرور ادبیات این حوزه انجام شده‌اند، بررسی خود را به چند مجله معتبر، دوره زمانی یا منطقه جغرافیایی خاص محدود کرده‌اند؛ ضمن آنکه تعداد این نوع پژوهش‌های مروری نیز در نوع خود قابل توجه است. بنابراین در این پژوهش، برای مرور بر ادبیات، ضمن استفاده از نتایج تعدادی از پژوهش‌های مرور بر ادبیات، به نمونه‌هایی از مهمترین مقالات و تحقیقات مرتبط با موضوع به صورت گزینشی مراجعه و اشاره خواهد شد:

تحقیقات آبیولا و ریلوان آدیسا<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) تلاش کرده است تا نشان داد که حسابداری منابع انسانی، تأثیری بسزا در تصمیم‌گیری مدیریتی سازمان‌ها دارد. بنابراین توصیه این پژوهشگران آن بود که سازمان‌ها در استفاده از حسابداری منابع انسانی، برای تقویت تصمیم‌گیری فعال‌تر باشند. همچنین باید استانداردهای لازم و موردنیاز به شناخت هزینه منابع انسانی در بیانیه وضعیت مالی سازمان‌ها به‌منظور تقویت تصمیم‌گیری مناسب در سازمان‌های تجاری در گزارش مالی ارائه شود.

6. Davies

<sup>۲</sup>. Reeta

<sup>۳</sup>. Abiola and Adisa



هدف مقاله سورارچیت، ودادی و کورا<sup>۱</sup> (۲۰۱۷)، تعیین رابطه بین حسابداری منابع انسانی و عملکرد سازمان بود. براساس یافته‌های این مطالعه، هزینه آموزش و توسعه با عملکرد سازمان، همبستگی قوی داشت، درحالی‌که هزینه بهداشت و ایمنی با عملکرد سازمان، همبستگی متوسطی داشت. این پژوهش به بانک‌ها کمک می‌کند تا اهمیت سرمایه‌گذاری بر سرمایه انسانی را برای دستیابی به سطوح بالاتر بهره‌وری انسانی، درک کنند.

آیزاک، مایور و جیمز<sup>۲</sup> (۲۰۱۷) تأثیر اطلاعات حسابداری سرمایه انسانی را بر ارزش بازار شرکت‌های نفت و گاز پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیجریه<sup>۳</sup> مورد مطالعه قرار دادند. داده‌های به‌دست‌آمده از گزارش‌ها و حساب‌های سالانه شرکت‌ها از سال ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۵ با رگرسیون اقتصادسنجی، تحلیل شدند. یافته‌ها نشان داد که هزینه سرمایه انسانی رابطه مثبت و قابل توجهی با قیمت سهام دارد. در نتیجه، سرمایه‌گذاری شرکت‌ها بر منابع انسانی آن، تمایل به افزایش ارزش بازار شرکت‌های نفت و گاز را دارد و همچنین می‌تواند تصویری مطلوب برای شرکت‌های نفت و گاز در نیجریه ایجاد کند.

ازجیوفور، جان آکاملو و اییدیوبی<sup>۴</sup> (۲۰۱۷)، پذیرش حسابداری منابع انسانی را - با تمرکز ویژه بر افزایش حقوق، افزایش تعداد و مزایای بازنشستگی کارکنان - بر سوددهی ۱۰ بانک تجاری منتخب در نیجریه بررسی کردند. آنها طراحی تحقیقات اکتشافی و داده‌های سری زمانی را به کار گرفتند. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از آماره آزمون تی تحلیل شد. این مطالعه نشان داد که افزایش حقوق، افزایش تعداد و افزایش مزایای بازنشستگی کارکنان، تأثیر مثبتی بر سودآوری سازمان دارد.

خدابنده‌لو و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهش خود به تدوین الگوی گزارشگری سرمایه انسانی در حسابداری پرداخته‌اند. این پژوهش با استفاده از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، الگویی برای توسعه گزارشگری سرمایه‌های انسانی ارائه می‌دهد. اگرچه در وضعیت ایده آل ارائه ارزش سرمایه‌های انسانی در متن صورت‌های مالی همانند سایر دارایی‌های فیزیکی بهترین شکل گزارشگری سرمایه‌های انسانی است، اما با در نظر گرفتن شرایط و

<sup>۱</sup>. Surarchith, Vaddadi and Cura

<sup>۲</sup>. Isaac, Mayor and James

<sup>۳</sup>. Nigerian Stock Exchange (NSE)

<sup>۴</sup>. Ezejiofor, John-Akamelu and Iyidiobi



محدودیت‌های موجود، حداقل در آینده نزدیک، الگوی پیشنهادی پژوهش یک رویکرد گام‌به‌گام برای توسعه گزارشگری سرمایه انسانی را توصیه می‌کند.  
در ادامه اسامی چندی دیگر از تحقیقات خارجی و داخلی مورد رجوع نویسندگان در قالب جدول ۲ ارائه خواهد شد:

جدول ۲. پیشینه تجربی تحقیقات در حوزه حسابداری سرمایه انسانی

نام نویسنده(گان)	سال انتشار	نام پژوهش / مقاله
حجت شکوهیان و حسین اشرف <sup>۱</sup>	۲۰۱۷	تحلیل تطبیقی شیوه‌های حسابداری منابع انسانی و تأثیر عملکرد مالی بر ارزش منابع انسانی
ایزه و چیاماکا <sup>۲</sup>	۲۰۱۶	ارزیابی حسابداری منابع انسانی در سازمان
بومیکا باروت	۲۰۱۶	مطالعه مقایسه‌ای حسابداری منابع انسانی در شرکت مشاوره فناوری اینفوسیس
آکین‌دهینده و انی و اولوتوکونبو <sup>۳</sup>	۲۰۱۵	حسابداری دارایی‌های انسانی و عملکرد سازمان
حسین، اختر و سادیا <sup>۴</sup>	۲۰۱۴	تحلیل تجربی اهمیت روش‌های حسابداری منابع انسانی در سازمان‌ها
ایفیورزه، اودسا و ایفیورزه <sup>۵</sup>	۲۰۱۴	مطالعه‌ای تجربی بر تأثیر هزینه کل منابع انسانی بر سودآوری
ادوم، اینا و آدانما <sup>۶</sup>	۲۰۱۴	تأثیر حسابداری منابع انسانی بر سودآوری سازمانی
سریواستاوا <sup>۷</sup>	۲۰۱۴	حسابداری منابع انسانی: رویکردی راهبردی برای تعالی سازمان
شریان و فاروق <sup>۸</sup>	۲۰۱۳	بررسی حسابداری منابع انسانی و عملکرد سازمانی
پاندی <sup>۹</sup> و همکاران	۲۰۱۲	منابع انسانی: روش‌های ارزیابی و افشای آن در شرکت‌های

<sup>۱</sup>. Shukuhian and Ashraf

<sup>۲</sup>. Eze and Chiamaka

<sup>۳</sup>. Enyi, Akindehinde and Olutokunbo

<sup>۴</sup>. Hossain, Akhter and Sadia

<sup>۵</sup>. Ifurueze, Odesa and Ifurueze

<sup>۶</sup>. Edom, Inah and Adanma

<sup>۷</sup>. Srivastava

<sup>۸</sup>. Cherian and Farouq

<sup>۹</sup>. Pandey





نام نویسنده(گان)	سال انتشار	نام پژوهش / مقاله
		مستقر در هند
امیری و همکاران	۱۳۹۶	طراحی الگوی حسابداری منابع انسانی در دانشگاه آزاد اسلامی
تابش و همکاران	۱۳۹۴	بررسی تأثیر حسابداری منابع انسانی بر ارتقای تصمیم‌گیری مدیران بانک‌ها
ایمانی‌پور و فضل‌یزدی	۱۳۹۳	بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی حسابداری منابع انسانی
سلطانی و شیخ	۱۳۹۳	اولویت‌بندی شاخص‌های حسابداری منابع انسانی بر مبنای رویکرد ارزش‌گذاری در صنعت ماشین‌آلات و تجهیزات صنعتی
سمیرا لایینی	۱۳۹۰	الگوی مناسب حسابداری منابع انسانی در شهرداری تهران (پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد)
طالبی و همکاران	۱۳۹۰	بررسی موانع اجرا و پیاده‌سازی حسابداری منابع انسانی و اثر استفاده از این نظام بر تصمیم‌گیری مدیران شرکت‌های بازرگانی ایران
مؤمنی و همکاران	۱۳۹۰	شناسایی و اولویت‌بندی موانع استقرار سیستم‌های حسابداری منابع انسانی در سازمان‌ها

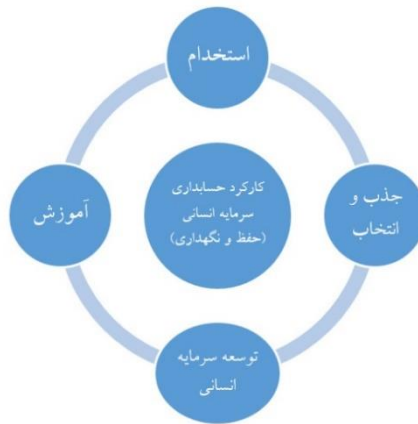
هدف پژوهش کنونی، پیمایش تحقیقات داخلی و خارجی در بخش کیفی، پیدا کردن نقاط مشترک، افزودن مؤلفه‌های اسلامی به آن و درنهایت ترتیب‌الگوی است که ویژگی‌های سرمایه انسانی را در سازمان‌های نیروهای مسلح و دانش‌بنیان ارزش‌گذاری و الگویی برای هزینه‌یابی این اهداف مشخص سازد تا بتوان با گزارش‌دهی این عوامل، به تصمیم‌گیران سازمانی، بر انسان و دانش‌محور کردن سازمان‌های یادشده همت گماشت.

#### ۴. چارچوب مفهومی پژوهش

در پژوهش‌های کمی به دلیل این که از یک رویکرد کل به جزء یا همان رویکرد قیاسی استفاده می‌کنند، پژوهشگر ابتدا باید چارچوب نظری خود را مشخص کند. اما در پژوهش‌های کیفی، موضوع متفاوت است. در این نوع پژوهش‌ها، چارچوب نظری مدون و مشخصی همانند روش‌های کمی وجود ندارد، اما روندهای اخیر نشان می‌دهد پژوهشگران کیفی به صورت روزافزونی از یک زاویه یا دیدگاه نظری برای هدایت مطالعاتشان استفاده می‌کنند. این موضوع نوعی زاویه دید فراهم می‌کند تا پژوهشگران



راهنمایی شوند که چه موضوعات بحث‌برانگیزی برای بررسی مهم‌اند و چه افرادی باید مورد مطالعه قرار بگیرند. در شکل ۳ چارچوب مفهومی پژوهش با توجه به ادبیات حسابداری سرمایه انسانی نمایش داده شده است. هدف اصلی پژوهش، مشخص کردن مؤلفه‌های این چارچوب و آزمون الگوی نهایی است.



شکل ۳- چهارچوب کلی پژوهش منتج از ادبیات تحقیق و پیشینه پژوهش

##### ۵. روش‌شناسی

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، یک تحقیق اکتشافی بوده است، چراکه در این پژوهش، هدف شناسایی و کشف ابعاد و مؤلفه‌های الگوی بومی نظام حسابداری سرمایه انسانی است. به این منظور ابتدا با استفاده از روش کتابخانه‌ای و مرور عمیق ادبیات و پیشینه پژوهش، ابعاد نظام حسابداری سرمایه انسانی استخراج شد و سپس به‌منظور بومی‌سازی و اجماع بر مؤلفه‌های مستخرج از ادبیات از روش نظریه داده‌بنیاد<sup>۱</sup> بهره برده شد.

در پژوهش کنونی، پژوهشگران از ابتدا با این دیدگاه به تحلیل داده‌ها پرداخته‌اند که شناسه‌های مرتبط به معنای حسابداری، فرایند حسابداری سرمایه انسانی و متغیرهای اثرگذار بر فرایند حسابداری سرمایه انسانی در سطوح گوناگون فردی، سازمانی و

<sup>۱</sup>. Grounded Theory



فراسازمانی را بررسی کند. پس از گردآوری اسناد مرتبط با الگوی بومی حسابداری سرمایه انسانی (شامل متون دینی از جمله قرآن کریم، نهج البلاغه و احادیث ائمه اطهار و نیز سخنان امامین انقلاب)، مرحله تحلیل داده‌ها انجام شد.

با توجه به اصول تحقیق، براساس نظریه داده‌بنیاد، اسناد پس از ویرایش و تدوین می‌بایست دسته‌بندی شده و فرایند تحقیق اجرا شود. به‌منظور تحلیل داده‌ها ابتدا به شناسه‌گذاری باز هر منبع پرداخته شد که به روش شناسه‌گذاری نکات منتخب هر سند می‌باشد. سپس شناسه‌های استخراج‌شده ذیل طبقه‌های «مفاهیم» که معانی کلی و انتزاعی‌تری نسبت به شناسه‌گذاری باز داشتند، دسته‌بندی شد؛ پس از آن هر کدام از مفاهیم در گروه‌های انتزاعی‌تری به نام مقوله‌های فرعی جای‌گیری شد. گفتنی است با توجه به رویه اتخاذشده در روش تحقیق داده‌بنیاد، طبقه‌های یادشده از مفاهیم و مقوله‌ها، به مرور و با افزایش تعداد سندها و مقایسه و سنجش مستمر یافته‌های قبلی، شکل منسجم‌تر و کامل‌تری به خود گرفت تا پژوهشگران به الگویی برای هدف تحقیق براساس چارچوب ازپیش‌تعیین‌شده رویکرد پارادایمی، دست یابد.

از آنجا که پژوهش کنونی از روش ترکیبی استفاده می‌کند، برای جمع‌آوری اطلاعات کمی از پرسش‌نامه استفاده شده است. پرسش‌نامه مورد استفاده در این پژوهش، شامل دو بخش پرسش‌های تخصصی و جمعیت‌شناسی (جنسیت، سن، تحصیلات و سابقه کاری) بوده است. برای جمع‌آوری اطلاعات از ۱۹ پرسش‌نامه استاندارد طراحی‌شده توسط پژوهشگران داخلی و خارجی، بهره گرفته شده است و پرسش‌نامه نهایی از ادغام آنها برای ارزیابی متغیرهای تحقیق به‌دست آمده است. درنهایت با ادغام تمامی این پرسش‌نامه‌ها، پرسش‌نامه واحدی متشکل از ۶۵ پرسش تهیه و با استفاده از طیف ۵ سطحی لیکرت به‌عنوان مقیاس موردنظر طراحی شد. برای بررسی میزان صحت عملکرد پرسش‌نامه، روایی و پایایی آن مورد بررسی قرار گرفت. مفهوم اعتبار به این پرسش پاسخ می‌دهد که ابزار اندازه‌گیری تا چه حد، ویژگی موردنظر را می‌سنجد. بدون آگاهی از اعتبار ابزار اندازه‌گیری، نمی‌توان به دقت داده‌های حاصل از آن اطمینان داشت. بدین منظور با استفاده از تحلیل عاملی مشخص شد که آیا پرسش‌نامه شاخص‌های موردنظر را اندازه‌گیری می‌کند یا خیر. در تحلیل عاملی باید پرسش‌هایی که برای ارزیابی یک شاخص یا صفت خاص طرح شده‌اند، دارای یک بار عاملی مشترک باشند و این عوامل



معنادار باشند. بنابراین همه پرسش‌های پرسش‌نامه‌های این پژوهش که با استفاده از پرسش‌نامه‌های معتبر علمی طراحی شده بودند، برای معنادار بودن، تحلیل عاملی تأییدی<sup>۱</sup> شدند. همچنین به منظور تعیین پایایی پرسش‌نامه، از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. این روش برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری که ویژگی‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کند، به کار می‌رود. در جدول ۳، داده‌های مربوط به میزان شاخص آلفای کرونباخ برای مؤلفه‌های پژوهش ارائه شده است.

جدول ۳. مقادیر آلفای کرونباخ برای مؤلفه‌های پژوهش

میتغیر / مؤلفه مربوط	میران آلفای کرونباخ	میتغیر / مؤلفه مربوط	میران آلفای کرونباخ
استعداد و شایسته‌سالاری	۰.۸۴۲	توانایی کنترل و نظارت	۰.۸۲۷
حسن شهرت	۰.۷۷۷	برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری	۰.۷۶۹
قابلیت کار گروهی	۰.۷۷۳	تجربه کاری	۰.۷۹۵
دینداری	۰.۷۵۹	نوع دوستی و فداکاری	۰.۷۰۰
آینده‌نگری	۰.۸۳۳	نضباط و وجدان کاری	۰.۷۵۹
توفیق طلبی	۰.۷۸۷	وفاداری به سازمان	۰.۸۴۴
اخلاقیت	۰.۷۵۳	شجاعت و قاطعیت	۰.۷۱۶
دقت در عمل	۰.۸۳۶	بهره‌وری	۰.۷۷۸
قابلیت رهبری و هدایت	۰.۷۷۷	رضایت شغلی	۰.۷۸۴
ولایت‌مداری سلسله‌مراتب	۰.۷۸۹	--	--

در این پژوهش، جامعه آماری عبارت از اعضای دانشکده مدیریت دانشگاه عالی دفاع ملی (داعا) و کارکنان بخش‌های اداری بیمارستان محک بود که براساس اطلاعات دریافت‌شده در مجموع تعداد نفرات حدود ۱۱۳ نفر برآورد شد. همچنین، به دلیل این که تعداد اعضای جامعه آماری مشخص می‌باشد و شانس کارکنان برای انتخاب شدن یکسان است، بنابراین از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است. با توجه به اینکه حجم جامعه موردنظر برابر ۱۱۳ نفر است، حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران و با

<sup>۱</sup>. Confirmatory Factor Analysis



پذیرش خطای ۵ درصد و اطمینان ۹۵ درصد، ۸۸ نفر تعیین شد. برای تحلیل داده‌های کمی نیز به دلیل نمونه کوچک و غیرنرمال بودن داده‌ها و نیز از آن جهت که هدف پژوهش، ساخت یک الگویابی معادلات ساختاری با کمک روش حداقل مربعات جزئی (PLS) بهره گرفته شده است.

#### ۶. تحلیل داده‌ها و یافته‌ها

از آنجاکه هدف اصلی این پژوهش، ارائه الگو مبتنی بر مفاهیم اسلامی بود، در بخش کیفی و در ابتدا سخنان امامین انقلاب مورد بررسی قرار گرفت. توضیح اینکه مقام ولایت فقیه به‌عنوان نائب امام عصر (عج) در عصر غیبت، مجتهدی جامع‌الاشرایط است که از دانش فقهی لازم برای بررسی و تبیین روزآمد مفاهیم دینی برخوردار می‌باشد. این امر به پژوهشگران کمک کرد تا با استفاده از سخنان امامین انقلاب، سوگیری‌های مربوط به عدم فهم دقیق متون دینی را برطرف و از هرگونه تفسیر به‌رأی خودداری کنند. سپس با استفاده از آیات شریفه قرآن کریم و سخنان معصومین (که خداوند آنان را حبل‌المتین قرار داده است) به تعمیق مقولات پژوهش پرداخته شد. معیار توقف فرایند گردآوری و تحلیل داده‌ها، حصول کفایت نظری است؛ به این معنا که ادامه پژوهش، تغییری در مفاهیم یا مقوله‌های فرعی حین تحقیق در پی نداشته باشد. جدول ۴ چگونگی تحقق این معیار در این مرحله از پژوهش را نشان می‌دهد.

#### جدول ۴. فرایند ظهور مفاهیم و مقوله‌های فرعی اسناد تا مرز کفایت نظری

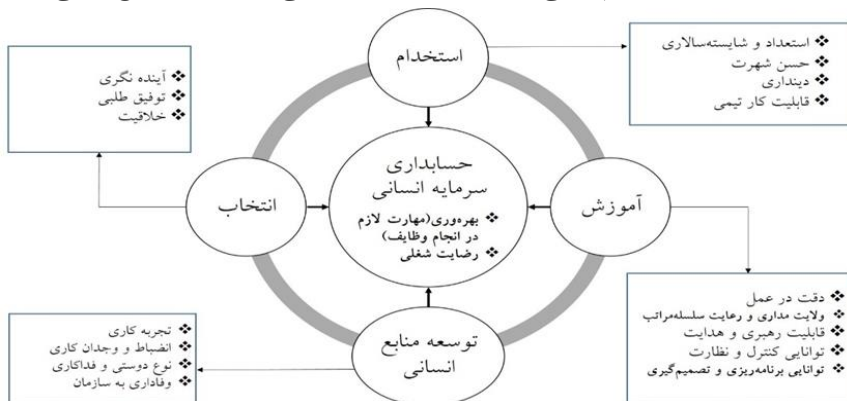
اسناد	ویژگی بررسی انجام‌شده	تعداد شناسه‌های باز	تعداد مقوله های فرعی مکمل یکدیگر	تعداد مقوله های فرعی جدید
سخنان امامین انقلاب	بررسی مدارک موجود از سال ۱۳۵۸ تا ۱۴۰۲	۱۶۹	۹۸	۴۳
سخنان پیامبر اکرم (صل الله علیه و آله) و امام علی (علیه‌السلام)	بررسی یا عطف توجه به نهج‌البلاغه به‌عنوان سند اصلی مدیریت اسلامی	۱۲۹	۴۹	۱۵
آیات شریفه قرآن کریم	بررسی آیات مربوط به حوزه مدیریت با توجه به منابع مدیریتی	۵۲	۲۶	۹
احادیث معصومین اطهار (علیهم‌السلام)	بررسی سخنان ائمه با توجه به منابع حدیثی	۴۷	۶	۰

	(الکافی، بحارالانوار و ...)			
۶۷	۱۷۹	۳۹۷	-----	جمع

در مرحله بعد شناسه‌گذاری محوری شبکه ارتباطی میان مقولات انجام شد. دو کارکرد اصلی این مرحله از فرایند شناسه‌گذاری روش داده‌بنیاد عبارت‌اند از: ۱. ساخت مقوله‌های اصلی با توجه به مقولات فرعی: در این بخش ابتدا نتایج مربوط به این کارکرد مرحله شناسه‌گذاری محوری ارائه شده است. به این شکل که مقوله فرعی ظهور یافته در جریان پژوهش تاکنون در قالب دسته‌های انتزاعی‌تر طبقه‌بندی و ارتباط میان آنها تبیین شده است. ۲. ایجاد شبکه ارتباطی میان کل مقولات در قالب چند طبقه: در این مرحله یک یا چند مورد از مقوله‌های شناسه‌گذاری باز به‌عنوان مقوله یا پدیده اصلی (پدیده اصلی یا هسته، همان فرایند مورد مطالعه) انتخاب شده و در مرکز فرایند قرار گرفته و سایر مقوله‌های را به هم مرتبط کرده است.

نتایج مربوط به کارکرد دوم مرحله شناسه‌گذاری محوری که در آن مقوله فرعی ظهور یافته و در جریان پژوهش در قالب دسته‌ها یا طبقه‌های تعریف شده و توصیه شده روش داده‌بنیاد حول یک یا چند مقوله محوری سامان می‌یابد، در شکل ۴ نشان داده شده است. همچنین پژوهشگران در روابط میان مقوله‌ها، افزون بر چهارچوب تعریف شده روش داده‌بنیاد، از ادبیات پژوهش و اهداف پژوهش کنونی نیز استفاده و برای نامگذاری در مرحله شناسه‌گذاری نظری از هدف اصلی پژوهش (تعیین ابعاد و مؤلفه‌های چهار عنصر اصلی در نظام حسابداری سرمایه انسانی: استخدام، انتخاب، آموزش و توسعه دارایی‌های انسانی) بهره برده‌اند.

شکل ۴. الگوی سیستم بومی حسابداری سرمایه انسانی از دیدگاه منابع دینی





پژوهشگران حوزه منابع انسانی و حسابداری، سرمایه انسانی آگاه هستند و مهمترین مؤلفه در نظام منابع انسانی سازمان، حفظ و نگهداری است. به طور مشابه در حسابداری سرمایه انسانی نیز هدف: ارتقای توانایی سازمان در حفظ کارکنان و کاهش هزینه‌های جایگزینی است. در الگوی کنونی دو عنصر اصلی مؤلفه حفظ و نگهداری (بهره‌وری و رضایت شغلی) به عنوان نتایج به کارگیری نظام حسابداری سرمایه انسانی در نظر گرفته شده تا به این ترتیب تأثیر مؤلفه‌های دیگر بر عوامل پراسازنده مؤلفه حفظ و نگهداری به عنوان نتیجه نهایی نظام بررسی شود.

توجه شود که هدف پژوهش کنونی، نه بررسی عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدهای نظام حسابداری سرمایه انسانی، بلکه بررسی مؤلفه‌های عملکردی نظام بوده است؛ یعنی پاسخ به این پرسش که مؤلفه‌های این چنین سیستمی از نظر متون دینی اسلامی چیست و تا چه اندازه مؤلفه‌های متفاوتی از سیستم‌های رایج را دربرمی‌گیرد. بنابراین رسالت و ضرورت این پژوهش حکم می‌کند تا مؤلفه‌ها و عمل نظام حسابداری سرمایه انسانی مورد بررسی قرار بگیرد. همان‌طور که مشخص است، این الگوی بومی افزون‌بر تأکید بر مفاهیم سنتی رایج در ادبیات حسابداری سرمایه انسانی همچون: توانایی کنترل و نظارت، رضایت شغلی، بهره‌وری و ... بر مفاهیم تازه‌ای تأکید دارد که برآمده از فرهنگ اسلامی- ایرانی حاکم بر کشورمان است. این چنین الگویی به‌ویژه در سازمان‌های انسان‌محور مانند سازمان‌های نظامی یا شرکت‌های دانش‌بنیان از کارایی بهتری برخوردار است؛ چراکه در چنین سازمان‌هایی، فاعل به اندازه هدف سازمان (فعل) اهمیت می‌یابد.

در بخش بعدی با کمک روش الگویابی معادلات ساختاری به سنجش میزان کارایی الگوی پیش‌گفته پرداخته خواهد شد.

بررسی و محاسبات مربوط به داده‌های کمی

یافته‌های توصیفی درباره سیمای پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه نشان می‌دهد که ۴۱ درصد از نمونه آماری را زنان و ۵۹ درصد مردان تشکیل می‌دهند. بر این اساس، بیشتر پاسخگویان به پرسش‌نامه، مردان هستند. از نظر سابقه کاری، ۶۵ درصد کمتر از ۱۰



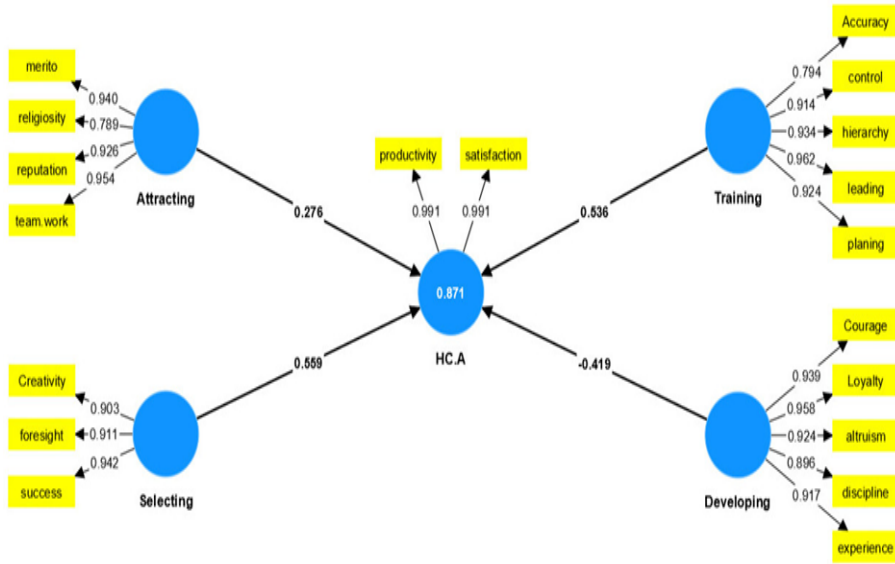
سال، ۲۹ درصد بین ۱۰ تا ۲۰ سال و ۶ درصد بالای ۲۰ سال، سابقه کاری داشتند که نشان‌دهنده سطح مناسب سابقه پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه بوده است. از نظر تحصیلات، ۵۳ درصد افراد دارای مدرک کارشناسی، ۳۴ درصد افراد دارای مدرک کارشناسی‌ارشد و ۱۳ درصد دارای مدرک کاردانی هستند. بر این اساس، ۸۷ درصد پاسخگویان به پرسش‌نامه دارای تحصیلات دانشگاهی هستند. از نظر سمت، ۷۴/۵ درصد افراد از رده کارشناسی در سازمان خویش برخوردارند و سایر افراد دارای رده خدمتی کارمند، مسئول، سرپرست و مدیر هستند. بر این اساس بیشتر پاسخگویان به پرسش‌نامه دارای دانش و آشنایی کافی با محیط کاری سازمان‌های خود هستند. به‌طور کلی مشخصات یادشده نشان‌دهنده مناسب بودن پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه است.

با توجه به پرسش‌های پژوهش و نتایج بررسی متون تخصصی و اسلامی، فرضیات پژوهش به شکل زیر تبیین می‌شود:

۱. مؤلفه‌های الگوی پژوهش در حوزه استخدام بر نتایج حسابداری سرمایه انسانی مؤثر است؛ ۲. مؤلفه‌های الگوی پژوهش در حوزه انتخاب بر نتایج حسابداری سرمایه انسانی مؤثر است؛ ۳. مؤلفه‌های الگوی پژوهش در حوزه آموزش بر نتایج حسابداری سرمایه انسانی مؤثر است و ۴- مؤلفه‌های الگوی پژوهش در حوزه توسعه منابع انسانی بر نتایج حسابداری سرمایه انسانی مؤثر است.

در این بخش با استفاده از الگوریتم‌های PLS و همچنین بوت‌استرپ با زیرنمونه برابر با نمونه پژوهش، به بررسی فرضیه‌ها می‌پردازیم. نمودار ۱، الگوی پژوهش را همراه بارهای عاملی، ضرایب مسیر، مقدار  $R^2$  و مقادیر تی به‌منظور بررسی الگو و معناداری آن نشان می‌دهد.





نمودار ۱- مدل پژوهش به همراه بارهای عاملی و ضرایب مسیر و مقدار R2

همان‌طور که مشاهده می‌شود، در رابطه با متغیر توسعه منابع انسانی، فرضیه پژوهش به اثبات نرسید. از آنجاکه هدف پژوهش، ساخت الگوی از حسابداری سرمایه انسانی و بررسی آن بوده است، بنابراین با آزاد کردن مؤلفه‌های توسعه منابع انسانی، الگو اصلاح و مشاهده شد در صورت در نظر نگرفتن مؤلفه شجاعت و قاطعیت، نقش متغیر مکنون برون‌زای توسعه منابع انسانی بر متغیر مکنون درون‌زای حسابداری سرمایه انسانی، به اثبات می‌رسد. بنابراین بار دیگر فرضیه پژوهش را با آزادسازی این مؤلفه مورد بررسی قرار می‌دهیم. در جدول ۵، نتایج تمام آزمون‌های پژوهش به صورت کامل مشاهده می‌شود.



#### جدول ۵. نتایج بررسی فرضیات پژوهش

عنوان	آماره تی (T)	ضریب مسیر	نتیجه
فرضیه ۱	۱.۹۷۵	۰.۲۷۶	پذیرش H <sub>1</sub>
فرضیه ۲	۲.۲۴۲	۰.۵۵۹	پذیرش H <sub>1</sub>
فرضیه ۳	۲.۴۳۷	۰.۵۳۶	پذیرش H <sub>1</sub>
فرضیه ۴	۲.۵۰۱ (پیش از صلاح=۱.۴۲۵)	۰.۵۸۰ (پیش از صلاح= -۰.۴۱۹)	پذیرش H <sub>1</sub>

#### ۷. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

یکی از اثرات اندازه‌گیری حسابداری منابع انسانی، کنترل عمل و تعیین میزان هزینه‌ها و ارزش افراد از دیدگاه منابع انسانی است. در روش سنتی، افراد در سازمان‌ها به‌عنوان هزینه در نظر گرفته می‌شوند. در دوران مدرن، سرمایه‌گذاری در منابع انسانی، جایگاه محوری در یک سازمان را اشغال می‌کند، زیرا کارکنان خوب سازمان‌یافته و وفادار را می‌توان دارایی با ارزش‌تری نسبت به انبار کالا در نظر گرفت. همه این هزینه‌ها اساساً دارای ماهیتی سودمند حاصل از سرمایه‌گذاری در طی چند سال هستند. بنابراین مدیریت آگاهانه یا ناآگاهانه، هزینه‌های افراد در سازمان‌ها را به‌عنوان هزینه خالص در نظر می‌گیرد. به همین سبب، یکی از وظایف حسابداری منابع انسانی، نشان دادن راه صحیح برخورد با این گونه هزینه‌ها به مدیریت است (فلامهولتس و همکاران، ۲۰۰۲).

چهار مؤلفه استعداد و شایسته‌سالاری، حُسن شهرت، قابلیت کار گروهی و دینداری، تشکیل‌دهنده بُعد استخدام در الگوی برآمده از بخش کیفی پژوهش می‌باشند. برای نمونه، این مؤلفه‌ها به‌صراحت در سخن امام علی (ع) در نامه ۵۳ نهج‌البلاغه موسوم به عهدنامه مالک اشتر تبیین شده است: ثُمَّ أَنْظِرْ فِي أُمُورِ عَمَّا لِكَ فَاسْتَعْمِلْهُمْ اخْتِبَارًا، وَلَا تُؤَلِّمْهُمْ مَحَابَبًا وَأَثَرَةً، فَإِنَّهُمَا جِمَاعٌ مِنْ شَعْبِ الْجَوْرِ وَالْخِيَانَةِ. وَتَوَخَّ مِنْهُمْ أَهْلَ التَّجْرِبَةِ وَالْحَيَاءِ، مِنْ أَهْلِ الْبَيِّنَاتِ الصَّالِحَةِ، وَالْقَدَمِ فِي الْأَسْلَامِ الْمُتَقَدِّمَةِ، فَإِنَّهُمْ أَكْرَمُ أَخْلَاقًا وَأَصْحَىٰ أَعْرَاضًا، وَأَقْلَىٰ فِي الْمَطَامِعِ إِشْرَاقًا، وَأُبْلَغُ فِي عَوَاقِبِ الْأُمُورِ نَظْرًا: در کار کارگزارانت بنگر و پس از آزمایش به کارشان برگمار، نه به سبب دوستی با آنها. و بی‌مشورت دیگران به کارشان مگمار، زیرا به رأی خود کار کردن و از دیگران مشورت نخواستن،



گونه‌ای از ستم و خیانت است. کارگزاران شایسته را در میان گروهی بجوی که اهل تجربت و حیا هستند و از خاندان‌های صالح، آنها که در اسلام سابقه‌ای دیرین دارند. اینان به اخلاق شایسته‌ترند و آبرویشان محفوظ‌تر است و از طمع‌کاری بیشتر رویگردان‌اند و در پیامد کارها بیشتر می‌نگرند.

رویکرد حسابداری سرمایه انسانی بر این واقعیت تأکید دارد که اجتماع صرف افراد با استعداد در یک سازمان به‌تنهایی کافی نبوده و این افراد باید خواستار کشف و توسعه مهارت‌ها و تجربیات خود در سازمان و موقعیت شغلی خود باشند. به‌عبارت دیگر این افراد باید توسط سازمان به‌کار گرفته شوند که نتیجه آن به‌کارگیری اثربخش سرمایه انسانی در سازمان خواهد بود. در پژوهش کنونی نیز سه مؤلفه آینده‌نگری، توفیق‌طلبی و خلاقیت، تشکیل‌دهنده بُعد انتخاب در الگوی برآمده از بخش کیفی تحقیق می‌باشند.

در متون دینی ما نیز همین مسائل به‌کرات مورد توجه قرار گرفته است: کلیدواژه تدبیر می‌تواند دلیلی مبین بر شاخص آینده‌نگری باشد. به همین دلیل است که امام علی (ع) عدم آینده‌نگری را دلیلی بر نابودی فرد و سازمان می‌داند: *يُسْتَدَلُّ عَلَى الْإِدْبَارِ بِأَرْبَعٍ: سَوْءِ التَّدْبِيرِ وَفُجْحِ التَّبْدِيرِ وَ قِلَّةِ الْإِعْتِبَارِ وَ كَثْرَةِ الْإِعْتِذَارِ*؛ نشانه‌های بخت‌برگشتگی، چهار چیزند: بدی برنامه‌ریزی؛ زشتی ریخت‌وپاش؛ اندکی عبرت‌گیری و فراوانی عذرخواهی (غررالحکم، ح ۱۰۹۵۸). بیهوده نباشد اگر بگوییم به همین دلیل مقام معظم رهبری در سخنان خود در سال ۱۳۸۰ آینده‌نگری و توفیق‌طلبی عقلانی را دلیلی بر درستی استخدام مسئولان دانسته است: آنچه که برای یک ملت اهمیت دارد، این است که در همه رده‌ها، مسئولانی که انگشت آنها می‌تواند گره‌ها را باز کند، با احساس مسئولیت و با عقل و تدبیر کار کنند. ایشان نشان روشن حضور مفاهیم اسلامی در سازمان را همین تدبیر دانسته‌اند: آنچه که در منش انقلاب اسلامی می‌توان به روشنی از آن سخن گفت، عبارت است از شجاعت همراه با تدبیر (۱۳۸۵).

از طرفی منابع انسانی ماهر و متخصص برای یک سازمان همانند دارایی‌های فیزیکی و سرمایه‌گذاری‌های آن سازمان دارای اهمیت اساسی بوده و مدیران سازمان‌ها به‌منظور افزایش کارایی سازمان تحت سرپرستی خود، همواره مبالغه‌هنگفتی را صرف آموزش کارمندان می‌کنند. با وجود آنکه بیشتر آنان، اطلاعات وسیعی در ارتباط با منابع مادی و مالی سازمان‌های خود در اختیار دارند، ولی در مورد منابع انسانی و ارزش اقتصادی و



میزان آموزش و تخصص و کارآیی آنها، اطلاعات جامعی ندارند (مرادی و اقدامی، ۱۳۹۹). پژوهش کنونی، دریافت پنج مؤلفه دقت در عمل (هنگام کار)، قابلیت رهبری و هدایت، ولایت‌مداری و رعایت سلسله‌مراتب، توانایی کنترل و نظارت و توانایی برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری می‌تواند تشکیل‌دهنده بُعد آموزش در الگوی برآمده از بخش کیفی پژوهش باشند. در متون دینی ما نیز اشاراتی به این امر در راستای تعالی فرد، سازمان و جامعه شده است. کلیدواژه این مسئله در متون اسلامی، آموزش اطلاعات و پیروی از مافوق است که به انضباط در برنامه‌ریزی‌ها و کنترل مستمر منجر شده و اعضای سازمان باید حین کار آن را در طی زمان بیاموزند. در رابطه با اهمیت رعایت و آموزش سلسله‌مراتب که خود به فهم مسئله برنامه‌ریزی و از جهت دیگر نظام کنترل در سازمان منجر می‌شود، از امام رضا (ع) اینچنین نقل شده است: **إِنِّي أَنَا اللَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا أَنَا وَحْدِي، عِبَادِي فَاعْبُدُونِي وَلْيَعْلَمَنَّ مَنْ لَقِينِي مِنْكُمْ بِشَهَادَةِ أَنْ لَا إِلَهَ إِلَّا اللَّهُ مُخْلِصًا بِهَا أَنَّهُ قَدْ دَخَلَ حِصْنِي، وَمَنْ دَخَلَ حِصْنِي أَمِنَ مِنْ عَذَابِي، قَالُوا يَا ابْنَ رَسُولِ اللَّهِ وَمَا إِخْلَاصُ الشَّهَادَةِ لِلَّهِ قَالَ عَلَيْهِ السَّلَامُ: طَاعَةُ اللَّهِ وَطَاعَةُ رَسُولِ اللَّهِ وَوَلَايَةُ أَهْلِ بَيْتِهِ عَلَيْهِمُ السَّلَامُ»** (کلمه طیبه «لَا إِلَهَ إِلَّا اللَّهُ»)، قلعه مستحکم و دژ استوار من است. هر کس آن را بگوید، در این قلعه و دژ استوار داخل می‌شود و اگر در آن وارد شد، از عذاب روز رستاخیز در امان خواهد بود.

این رابطه بدین شکل و با تأکید بر سازمان‌های نظامی توسط امامین انقلاب نیز مورد توجه بوده است: و درجه‌داران و سربازان از مافوق اطاعت نمایند و حفظ سلسله‌مراتب را بنمایند؛ که با انسجام نظام، کارها به‌خوبی پیشرفت کند. من انتظار دارم که شما عزیزان به خدمت خود برای کشور عزیز اسلامی ادامه دهید و موجب تزلزل در ارتش نشوید (امام خمینی ره، ۱۳۵۸). به نظر من، آن چیزی که روح این آیین‌نامه است - که بعداً در اختیار آقایان قرار داده خواهد شد - حفظ رابطه صحیح فرماندهی با اجزای این سازمان است. این رابطه را بایستی به صورت دقیق رعایت کنید و در ستون سلسله‌مراتب تا پایین‌ترین رده رعایت کنند. این خطاب، فقط به شما چند نفر آقایانی که در رأس نیروهای مسلح هستید، نیست؛ خطاب به فرماندهان قسمت‌ها و یگان‌ها تا آن پایین است. یعنی این هم یکی از ویژگی‌های فرماندهی در مجموعه‌های سازمان‌یافته درست است که فرماندهی، قائم به شخص نیست (مقام معظم رهبری، ۱۳۶۹).



این امر در نهایت انسجام سازمانی را ایجاد می‌کند: ببینید در قرآن نسبت به اولیاء الهی چند تعبیر وجود دارد: یک تعبیر، تعبیر ولایت است؛ «أَمَا وَلِيكُمْ اللَّهُ وَرَسُولُهُ وَ الَّذِينَ آمَنُوا الَّذِينَ يَقِيمُونَ الصَّلَاةَ وَ يُؤْتُونَ الزَّكَاةَ وَ هُمْ رَاكِعُونَ»؛ بحث ولایت. معلوم است که پیوند، ارتباط، معرفت، اینها داخل در زیرمجموعه ولایت است. یک بحث، بحث اطاعت است؛ «اطيعوا الله و اطيعوا الرسول و اولی الامر منكم» اطاعت رسول و اطاعت اولی الامر. این، در عمل است. در میدان عمل باید اطاعت کرد، پیروی کرد (مقام معظم رهبری، ۱۳۸۸).

در نهایت و در ارتباط با بُعد توسعه منابع انسانی، در ابتدا نتیجه آزمون الگوی پژوهش کنونی نشان داد که رابطه معناداری میان مؤلفه‌های توسعه منابع انسانی و نتایج نظام حسابداری سرمایه انسانی وجود ندارد و به همین دلیل سازه سنجش متغیر توسعه منابع انسانی در این پژوهش اصلاح شده و آزمون فرضیه بدون در نظر گرفتن مؤلفه شجاعت و قاطعیت مورد بررسی قرار گرفت. بار عاملی<sup>۱</sup> این مؤلفه در ساخت سازه جو سازمانی ۰.۹۳۹ می‌باشد. این عدد به وضوح نشان‌دهنده این موضوع است که تأثیر شجاعت و قاطعیت در پیگیری امور (که از منظر مدیریتی عمده‌تاً نتیجه تعهد سازمانی به‌شمار می‌آید)، بر ایجاد بهره‌وری و رضایت شغلی بسیار زیاد است. اما از آنجا که پژوهش کنونی به طریقی دیگر مسئله تعهد را مورد بررسی قرار داد، و نیز از آنجا که گویه‌های پژوهش در رابطه با این مؤلفه احتمالاً از نظم بوروکراتیک بالای سازمان‌های نظامی حمایت می‌کرد<sup>۲</sup>، در حالی که بخش کمی پژوهش به‌طور همزمان در دو سازمان نظامی (دانشگاه عالی دفاع ملی) و غیرنظامی (بیمارستان فوق تخصصی محک) انجام شد، می‌توان نتیجه گرفت: حذف این مؤلفه به سازه اصلی الگو، لطمه‌ای وارد نمی‌کند، اما تحقیقات آینده می‌باید در این زمینه انجام شود، چرا که بررسی این مسائل از محدوده پژوهش کنونی خارج می‌شود.

کلیدواژه تجربه کاری و وفاداری به سازمان که در پی آن می‌آید، می‌تواند نشان‌دهنده جهت‌گیری متون دینی در رابطه با منابع انسانی توسعه‌یافته تلقی شود. از

<sup>۱</sup>. بار عاملی بیش از ۰.۷ تا ۰.۹۹ نشان‌دهنده شدت زیاد مؤلفه در ساخت متغیر می‌باشد.

<sup>۲</sup>. برای نمونه یکی از گویه‌های مربوط به این مؤلفه در رابطه با شاخص «شجاعت توأمان با تدبیر» اینچنین بود: در صورت اطمینان از صدمه خوردن به سازمان، حاضر هستم تقاضای قرار ملاقات خصوصی یا شرکت در جلسه خصوصی با دیگری را رد کنم (حتی اگر برخلاف منافع شخصی من باشد).



امام علی (ع) در نهج البلاغه نقل شده است که الْعُقْلُ حِفْظُ التَّجَارِبِ: عقل، همان حفظ تجربه‌هاست. در توصیف همین معناست که مقام معظم رهبری، تجربه‌اندوزی را هدفی برای سازمان‌های نظامی دانسته‌اند: وقتی انسان به پختگی فکری رسید، یک احساس آرامشی در او به‌وجود می‌آید که آن حالت چالشی از او گرفته می‌شود؛ جوان نه، این جور نیست - از طرفی هم، سرشار از انرژی و بحث و مانند اینهاست ... کشور ما قوام و استحکام و عمق و پختگی پیدا کرده، تجربه به دست آورده، مجهز شده، ما آن روز مجهز نبودیم، امروز خیلی مجهزیم؛ هم مجهز فکری، هم مجهز عملی، هم مجهز سیاسی، هم مجهز نظامی بحمدالله؛ بر خیلی از موانع غلبه پیدا کرده‌ایم. هدف هم ایجاد تمدن نوین اسلامی است؛ این هدف نهایی ماست. ممکن است یک نسل به این هدف نرسد، اما این راه ادامه خواهد داشت و ان‌شاءالله نسل‌های بعدی به این هدف خواهند رسید. و باید غلبه کنیم بر دست‌اندازی‌هایی که سلطه‌گران در راه ما ایجاد می‌کنند و سیاست‌های خبثت‌آلودی که علیه کشورمان به‌وجود می‌آورند (مقام معظم رهبری، ۱۳۹۵ و ۱۳۹۹).

گفتنی است همانند بُعد استخدام، انتخاب و آموزش، در این بُعد نیز برخی از شاخص‌ها کنار گذاشته شد تا بر میزان پایایی پژوهش افزوده شود. بنابراین صرفاً از سه شاخص تجربه و پاکدامنی، پختگی در عمل و تلاش برای تجربه‌اندوزی برای بررسی مؤلفه تجربه‌کاری بهره گرفته شده و دو شاخص آگاهی و هوشیاری نسبت به مسائل کاری و ارائه بازخور به دیگر کارکنان، در مرحله سنجش پایایی پژوهش کنار گذاشته شد.

درنهایت الگوی پژوهش با ۴ بُعد استخدام، انتخاب و جذب، آموزش و توسعه منابع انسانی و ۱۶ مؤلفه مورد تأیید قرار گرفت و تأثیر این ابعاد و متغیرها بر حسابداری سرمایه انسانی مشخص شد. این پژوهش نشان می‌دهد ارتباطی قوی بین متغیرهای استخدام، جذب و انتخاب، آموزش و توسعه منابع انسانی با نظام حسابداری سرمایه انسانی و نتایج حاصل از آن یعنی بهره‌وری و رضایت شغلی وجود دارد. درواقع هر چه میزان عملکرد درست و متناسب با فرهنگ بومی عوامل ساختاری چهارگانه یادشده افزایش یابد، امکان توجه به مسائل اعضا و رشد آنها به‌عنوان نخبگان سازمانی نیز افزایش می‌یابد.



هدف اولیه حسابداری سرمایه انسانی، تسهیل مدیریت افراد به‌عنوان منابع سازمانی به‌منظور تولید داده‌های انسانی در مورد منابع انسانی، ارزش بخشیدن به منابع انسانی و ارائه دارایی‌های انسانی در ترازنامه مالی است و می‌توان کمک به تصمیم‌گیری درباره استخدام نیروی تازه یا ارتقای افراد و ارائه بازخور مناسب به مدیران در مورد عملکرد سازمان در زمینه استخدام منابع انسانی را از عوامل اصلی رسیدن به این هدف دانست.

یکی از اثرات اندازه‌گیری حسابداری منابع انسانی، کنترل عمل و تعیین میزان هزینه‌ها و ارزش افراد از دیدگاه منابع انسانی است. در روش سنتی، افراد در سازمان‌ها به‌عنوان هزینه در نظر گرفته می‌شوند. در دوران مدرن، سرمایه‌گذاری در منابع انسانی جایگاه محوری در یک سازمان را اشغال می‌کند، زیرا کارکنان خوب سازمان‌یافته و وفادار را می‌توان دارایی با ارزش‌تری نسبت به انبار کالا در نظر گرفت. تا زمانی که همه دارایی‌ها و منابع از جمله منابع انسانی به‌درستی افشا نشده باشند، ترازنامه یک سازمان نمی‌تواند دیدگاه درست و منصفانه از امور مالی آن را نشان دهد. حسابداری سرمایه انسانی، تأثیر عمیقی بر ساختار تصمیم‌گیری در یک سازمان دارد. افزون‌بر مسئله تصمیم‌گیری، حسابداری سرمایه انسانی همچنین برای تسهیل مدیریت مؤثر منابع انسانی و مادی سازمان موردنیاز است. افزون‌بر این، بین سود یک سازمان و سرمایه‌گذاری در به‌کارگیری، آموزش و حفظ منابع انسانی، همبستگی مثبت وجود دارد. مهمتر از همه اینکه بازگشت سرمایه واقعی را نمی‌توان محاسبه کرد، مگر اینکه سرمایه‌گذاری در منابع انسانی در نظر گرفته شود. در حسابداری متعارف، بخش عمده‌ای از هزینه‌های مربوط به استخدام، آموزش و توسعه به‌عنوان هزینه‌کرد تلقی می‌شود. اما همه این هزینه‌ها اساساً دارای ماهیتی سودمند حاصل از سرمایه‌گذاری در طی چند سال دارند. بنابراین مدیریت آگاهانه یا ناآگاهانه، هزینه‌های افراد در سازمان‌ها را به‌عنوان هزینه خالص در نظر می‌گیرد. به همین سبب یکی از وظایف حسابداری منابع انسانی، نشان دادن راه صحیح برخورد با این گونه هزینه‌ها به مدیریت است.

از سوی دیگر در درون دارایی‌های نامشهود، دو زیرمجموعه سرمایه انسانی و سرمایه ساختاری توسط متخصصان شناسایی شده‌اند. سرمایه انسانی مربوط به کارکنان و ویژگی‌هایی است که آنها برای سازمان به ارمغان می‌آورند، مانند آموزش، تجربه، تخصص و انعطاف‌پذیری. بنابراین بسیار مهم است که کارکنان در حسابداری



سرمایه‌های انسانی به‌عنوان دارایی نشان داده شوند، نه اینکه صرفاً به‌عنوان هزینه در نظر گرفته شوند. همان‌طور که باتاچاریا<sup>۱</sup> اشاره می‌کند، حسابداری سرمایه انسانی نشان می‌دهد که چگونه سازمان بر افراد خود سرمایه‌گذاری می‌کند و ارزش افراد با گذشت زمان تغییر می‌کند. ارزش کارمندان با آموزش (فعالیت اصلی در توسعه منابع انسانی) و تجربه در طی یک دوره زمانی افزایش می‌یابد. چنین اطلاعاتی درباره منابع انسانی، مدیریت مؤثر در یک سازمان را تسهیل می‌کند (۲۰۱۱: ۲۹۶).

در پایان باید گفت: مهمترین عملکرد مدیریت امروز، افزودن ارزش به سرمایه انسانی موجود با طراحی و اجرای برنامه‌های توسعه منابع انسانی مؤثر و رقابتی باشد. توسعه منابع انسانی شامل افزایش دانش، مهارت و توانایی کارکنان از طریق برنامه‌های رسمی و غیررسمی است. حسابداری منابع انسانی نیز به شناسایی هزینه‌ها و فواید توسعه سرمایه انسانی کمک می‌کند. حسابداری منابع انسانی، شناسایی، اندازه‌گیری، طبقه‌بندی، جمع‌بندی و گزارش داده‌ها درباره منابع انسانی به سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری مؤثر درباره منابع انسانی یک سازمان است. بدین ترتیب حسابداری منابع انسانی، از مدیریت در اعمال فعالیت‌های تحصیل، توسعه، تخصیص، کاربرد، ارزیابی و تشویق منابع انسانی حمایت می‌کند و همچنین شناسایی هزینه‌ها و منافع توسعه منابع انسانی را دربرمی‌گیرد.

## ۹. پیشنهادهای کاربردی

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده‌های پژوهش، پیشنهادهایی به شرح مطرح می‌شود:

- ایجاد بانک اطلاعاتی درباره سرمایه انسانی سازمان که تلاشی مستقیم برای تغییر نگرش مدیران به کارکنان از عامل هزینه به عامل ارزش‌زای سازمانی است: برنامه ریزی استخدامی و استفاده به‌موقع از داده‌های سازمانی، تأثیر زیادی بر بهبود نحوه استخدام و حفظ اعضای نخبه در سازمان دارد. سازمان‌ها می‌توانند با بهبود وسایل زیرساخت‌های اطلاعاتی و آموزش بهره‌گیری از آن به اعضا، به بهبود ارتباط با نخبگان سازمانی مبادرت ورزند.





• آگاهی افراد به اهداف و استانداردها، نیازمند بهره‌گیری سازمان از روش‌های آموزشی مناسب بوده تا افراد به‌موقع و به صورت منظم، خود را با بازخوردهای متعدد مطابقت دهند: تشریح مساعی اعضای سازمان در رسیدن به اهداف نیازمند آگاهی مناسب ایشان از اطلاعات یکسان، دقیق، به‌موقع و مناسب است تا بتوانند در راستای اهداف مشترک سازمانی، ارتباطات مناسبی با یکدیگر ایجاد و در نتیجه بخش‌های مختلف و در آخرین مرتبه تحلیل، تمام سازمان هماهنگ و یکپارچه عمل کنند. این مهم نیازمند آموزش دیدن افراد در راستای استفاده از اطلاعات و طراحی شیوه‌های اخلاقی و اصولی در ارتباطات سازمانی است.

• جذب افراد با ظرفیت بالا و حفظ آنها از طریق آموزش‌های مناسب در سازمان، یک اولویت تعریف‌شده برای مدیران باشد: با شناسایی کارکنان باتجربه، تشویق و پاداش‌های سازمانی، نسبت به حفظ این نیروهای ارزشمند در سازمان اقدام شود و با برگزاری دوره‌های ضمن خدمت، مهارت و شایستگی کارکنان به صورت مستمر روزآمد شود. این آموزش‌ها باید با نیازسنجی دقیق و بررسی اثربخشی آنها پس از پایان دوره، انجام شود.

• احتساب سرمایه‌گذاری‌های انجام‌شده در توسعه و پیشرفت کارکنان مشابه با سایر سرمایه‌گذاری‌های سازمان: منابع انسانی فقط یک مرکز هزینه نیست، بلکه منبع بالقوه مزیت رقابتی است. با مدیریت مؤثر و حسابداری منابع انسانی، می‌توان عملکرد و ارزش کلی سازمان را بهبود بخشید.



## ۱۰. فهرست منابع

- امیری، حسن، میرسپاسی، ناصر، و رودپشتی، فریدون (۱۳۹۶). طراحی الگوی حسابداری منابع انسانی در دانشگاه آزاد اسلامی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶ (۲۱).
- ایمانی پور، عزت، و فاضل یزدی، علی (۱۳۹۳). بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی حسابداری منابع انسانی (مطالعه موردی: مجتمع مس سرچشمه). فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳ (۱۱).
- تابش، مسعود، یعقوبی، مهدی، و تابش، جواد (۱۳۹۴). بررسی تأثیر حسابداری منابع انسانی بر ارتقای تصمیم‌گیری مدیران بانک‌ها (مطالعه موردی بانک انصار استان همدان). کنفرانس بین‌المللی مدیریت و اقتصاد در قرن ۲۱.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۸). اصول حسابداری (۲). تهران: دانشگاه پیام‌نور.
- خاوندکار، احسان، خاوندکار، جلیل، و متقی، افشین (۱۳۹۲). سرمایه فکری: مدیریت، توسعه و مدل‌های سنجش. مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- خدابنده‌لو، مهدی، کرمی، غلامرضا، و تالانه، عبدالرضا (۱۳۹۶). تدوین مدل گزارشگری سرمایه انسانی در حسابداری. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶ (۲۳)، ۶۳-۷۷.
- رجایی، زهرا، بنی‌هاشمی، سیدعلی، و خنگی، فرشته (۱۴۰۰). تأثیر سرمایه‌های انسانی، معنوی و روان‌شناختی بر تعالی سازمانی. مطالعات فرهنگی اجتماعی خراسان، ۱۶ (۱)، ۷-۳۲.
- رضاپور، نرگس (۱۳۹۵). چهارچوبی برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی سرمایه انسانی (رساله دکترا). دانشکده مدیریت و حسابداری. تهران: علامه طباطبایی.
- روضه‌ای، منصور، و جوادیان، رضا (۱۳۹۶). حسابداری منابع انسانی در ناجا. تهران: دانشگاه علوم انتظامی.
- سلطانی، مرتضی، و شیخ، رحیمه (۱۳۹۳). اولویت‌بندی شاخص‌های حسابداری منابع انسانی بر مبنای رویکرد ارزشگذاری در صنعت ماشین‌آلات و تجهیزات صنعتی. مدیریت فرهنگ سازمانی، ۱۲ (۲): ۲۳۳-۲۱۳.



- فلامهولتس، اریک (۱۳۹۵). حسابداری منابع انسانی. ترجمه زهرا حسن قربان. تهران: دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
- فیل سرائی، مهدی، و اصغرزاده‌ها، محمد (۱۳۹۶). حسابداری منابع انسانی: حسابداری بارزش‌ترین منبع اقتصادی یک سازمان. مجله اقتصادی، ۱۰، ۸۹-۱۰۹.
- قدسی، حسین (۱۴۰۲). تعیین ارزش مالی منابع انسانی با روش‌های حسابداری. پنجمین همایش بین‌المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد در توسعه پایدار. مشهد، <https://civilica.com/doc/1870098>
- قنبری، محبوبه (۱۴۰۲). تأثیر حسابداری منابع انسانی بر عملکرد مالی سازمان‌ها. بیست‌ویکمین کنفرانس ملی شهرسازی، معماری، عمران و محیط زیست. شیروان، <https://civilica.com/doc/1910255>
- گلپور، محسن، خلج، فرزانه، و تاجیک، فرزانه (۱۳۹۴). نقش سه آسیب‌هنجاری بر سرمایه روان‌شناختی و تعالی‌یابی مدل‌سازی: معادلات ساختاری. مشاوره شغلی و سازمانی، ۷ (۲۴) ۷۲-۵۱.
- لایینی، سمیرا (۱۳۹۰). مدل مناسب حسابداری منابع انسانی در شهرداری تهران (پایان‌نامه کارشناسی ارشد). تهران: دانشگاه الزهرا (س).
- مرادی، عزیزاله، و اقدامی، سعید (۱۳۹۹). چالش‌های حسابداری منابع انسانی در شرکت‌های پیمانکاری. پنجمین کنفرانس بین‌المللی ترفندهای مدرن مدیریت، حسابداری، اقتصاد و بانکداری با رویکرد رشد کسب‌وکارها.
- مرادی، محمد (۱۳۹۴). الگوی مفهومی سرمایه معنوی در پرتو تعالیم قرآنی. اسلام و پژوهش‌های مدیریتی، ۵ (۱) ۶۱-۴۱.
- مولایی، عزت‌اله، و شریفی، سیروان (۱۳۹۸). حسابداری منابع انسانی. تهران: مؤسسه فرهنگی هنری دیباگران تهران.
- مؤتمنی، علیرضا، همتی، امین، و مرادی، هادی (۱۳۹۰). شناسایی و اولویت‌بندی موانع استقرار سیستم‌های حسابداری منابع انسانی در سازمان‌ها. کار و جامعه، ۱۴۲، ۶۶-۵۸.



- Abiola, J. O., & Adisa, R. A. (2020). Influence of Human Resource Accounting Practices on Managerial Decision-Making, *Archives of Business Research*, 8(5), 8-18.
- Akindehinde, O., Enyi, P., & Olutokunbo, A. O. (2015), Human Asset Accounting and Corporate Performance, *American International Journal of Contemporary Research*, 5(1), pp. 45-52.
- Alvesson, M. (2004). *Knowledge Work and Knowledge-Intensive Firms*. Oxford university press.
- Arkan. T. (2016). Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 1 (79), 173-193.
- Armstrong, M., & Taylor, S. (2014). *Armstrong's Handbook of Human Resource Management Practice*. Kogan Page Limited.
- Barot, B. (2016). Comparative study of human resources accounting in Infosys technologies ltd, *International Journal of Development Research*, 6(12).
- Becker, G. S. (1994). *Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education*. University Of Chicago Press.
- Bhattacharyya, D. K. (2011). *Performance management systems and strategies*. Pearson.
- Bokhari, I.J, Qureshi T.M., Bashir, F., & Hijzi, S.T (2012). The yes, no decision is easy now: Is Human Capital Accounting challenge for accountants, *African Journal of Business Management*, 6(15), PP. 5281-5287.
- Bontis, N., Keow, W. C., & Richardson, S. (2000). Intellectual capital and business performance in Malaysian industries. *Journal of intellectual capital*, 1(1), pp. 85-100.
- Boon, C., Den Hartog, D. N., & Lepak, D. P. (2019). A Systematic Review of Human Resource Management Systems and Their Measurement. *Journal of Management*, 45(6), 2498-2537. <https://doi.org/10.1177/0149206318818718>



- Boxall, P. F. & Purcell, J. (2003). *Strategy and Human Resource Management*. Macmillan.
- Byars, L. L., & Rue, L. W. (2008). *Human Resource Management*. The McGraw Hill Companies.
- Castro, M.V.d.M., de Araújo, M.L., Ribeiro, A.M., Demo, G. and Meneses, P.P.M. (2020). Implementation of strategic human resource management practices: a review of the national scientific production and new research paths. *Revista de Gestão*, 27(3), pp. 229-246. <https://doi.org/10.1108/REGE-10-2018-0102>
- Cherian, J., & Farouq, S. (2013). Review of human resource accounting and organizational performance. *International Journal of Economics and Finance*, 5(8), pp. 74-83. <http://dx.doi.org/10.5539/ijef.v5n8p74>
- Davies, B.A., Alao, M.E., Aremu, P.O. and Olalere, M.D. (2023) *Human Resources Accounting and Financial Performance of Some Food and Beverages in Nigeria*. *Open Access Library Journal*, 10, pp. 1-17.
- Dessler, G. (2016). *Fundamentals of Human Resource Management*. Pearson.
- Edom, G. O., Inah, E. U., & Adanma, E. S. (2014). The Impact of Human Resource Accounting on The Profitability of a Firm: Empirical Evidence From Access Bank of Nigeria Plc. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 3(7), pp.72-90.
- Eze, N. M., & Chiamaka, E. P. (2016). An appraisal of Human Resource Accounting in Organisation: A Case of Nigeria. *IOSR Journal of Economics and Finance*, 7(2), PP. 01-06.
- Ezejiofor, R. A., John-Akamelu, R. C. & Iyidiobi, F. C. (2017). Appraisal of Human Resource Accounting on Profitability of Corporate Organization. *Economics*, 6(1), 1-10.
- Flamholtz, E. G. (1999). *Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods and Applications*. Springer.
- Flamholtz, E. G., Bullen, M. L. & Hua, W. (2002). *Human resource accounting: a historical perspective and future*



- implications. *Management Decision*, 40(10) pp. 947-954.  
<http://dx.doi.org/10.1108/00251740210452818>
- Folloni, G., & Vittadini, G. (2010). Human Capital Measurement: A Survey. *Journal of Economic Surveys*, 24, pp. 248-279. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6419.2009.00614.x>
  - Garengo, P., Sardi, A. and Nudurupati, S.S. (2022). Human resource management (HRM) in the performance measurement and management (PMM) domain: a bibliometric review. *International Journal of Productivity and - Performance Management*, 71(7), pp. 3056-3077.  
<https://doi.org/10.1108/IJPPM-04-2020-0177>
  - Goldin, C. (2016). "Human Capital" In *Handbook of Cliometrics*, ed. Claude Diebolt and Michael Hauptert, 55-86. Germany: Springer Verlag-Heidelberg.
  - Gratton, L., & Ghoshal, S. (2003). Managing Personal Human Capital: New Ethos for the 'Volunteer' Employee. *European Management Journal*, 21(1) pp. 1-10.
  - Gupta, A. K. (2021). A Study of Human Resource Accounting. *International Journal of Research in Engineering, Science and Management*, 4, 1.
  - Hossain, A. Akhter, N., & Sadia, N. (2014). An Empirical Analysis on Importance of Human Resource Accounting (HRA) Practices in the Organizations, *International Journal of Ethics in Social Sciences*, 2(2), pp. 37-54.
  - Ifurueze, M. S., Odesa, J. O., & Ifurueze P. C. (2014). Impact of Aggregated Cost of Human Resources on Profitability: An Empirical Study. *Journal of Business & Management*, 3(2), 30-43.
  - Isaac, O. I., Mayor, B. M., & James, O. (2017). Human capital accounting and market value of oil and gas companies in Nigeria. *International Journal of Innovative Research in Science, Engineering and Technology*, 6(11), 21364-21369.
  - Islam, M., & Sarker, J. (2016). Human Resource Accounting: Practical Challenges in Recognition, Measurement, Accounting Treatment Procedure and a Possible Way Out. *IOSR Journal of*



Business and Management. 18. pp. 41-46. <http://10.9790/487X-1809024146>.

- Khan, S. (2021). Impact of human resource accounting on organizations' financial performance in the context of SMEs. Accounting, 7(3), PP. 621-628.
- Lawler, E. E. (2017). Organizations Should Put Talent First In 2017. Retrieved 5 September 2018 from <https://www.forbes.com/sites/edwardlawler/2017/01/10/organizations-should-put-talent-first-in-2017>
- Machlup, F. (1962). The Production and Distribution of Knowledge in the United States. Princeton University Press.
- Meyer, C. (2007). Shareholder Value Accounting-the value relevance of financial statement data and the determinants of accounting method choices. March.
- Mincer, J. (1958). Investment in Human Capital and Personal Income Distribution. Journal of Political Economy, 66(4).
- Narayan, R. (2010). Human resource accounting: A new paradigm in the era of globalization. Asian journal of management research.
- Pandey, N. N. (2012). Human Resources Its Valuation and Disclosure Practices in Nifty-based Companies of India, Management and Labor Studies, 37(4), 323-335.
- Reeta, A. (2015) Problems in Adoption and Application of Human Resource Accounting: A Survey. International Journal of Management Research, 3, pp. 150-159.
- Robbins, S. P., & Coulter, M. (2017). Management. Toronto: Pearson.
- Robbins, S. P., DeCenzo, D. A., Coulter, M., & Anderson, I. (2013). Fundamentals of management. Toronto: Pearson.
- Schermerhorn, J. R. Jr. (2012). Management. John Wiley and Sons.
- Schultz, T. W. (1961). Investment in Human Capital. The American Economic Review, 51(1), pp. 1-17.
- Shukuhian, H., & Ashraf, H. (2017). Comparative Analysis of Human Resource Accounting Practices and the Effect of Financial Performance on Human Resource Value in Public

- Sector Companies in India, Account and Financial Management Journal, 2(11), 83–93.
- Srivastava, N. (2014). Human Resource Accounting: A strategic approach to corporate excellence, International Journal for Research in Applied Science and Engineering Technology, 2(V), pp. 423-428.
  - Stanko, B. B., Zeller, T. L., & Melena, M. F. (2014). Human Asset Accounting and Measurement: Moving Forward. Journal of Business & Economics Research (JBER), 12(2), pp. 93-104.
  - Surarchith, N. K., Vaddadi K. M., & Cura F. (2017). Impact of Human Resource Accounting (HRA) on the Performance of a Firm. International Journal of Management and Applied Science, 3(10).
  - Watson, T. J. (2010). Critical social science, pragmatism and the realities of HRM. The International Journal of Human Resource Management, 21(6), pp. 915 - 931.

