

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

١/١ : مقدمة الدراسة

٢/١ : مشكلة وأسئلة الدراسة

٣/١ : أهداف الدراسة

٤/١ : أهمية الدراسة

٥/١ : منهجية الدراسة

٦/١ : مجتمع وعينة الدراسة

٧/١ : تقسيم الدراسة

لقد شهدت بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة تغيرات غاية في الأهمية. من أهمها ظاهرة العولمة، وزيادة مستوى تعقيد وحجم التجارة العالمية، وزيادة حدة المنافسة، وسرعة وسهولة انتقال رؤوس الأموال والعاملين، وسرعة انتقال المعلومات، فضلا عن ظهور التكتلات الاقتصادية واتفاقيات التجارة الدولية، بالإضافة إلى التحول إلى الاقتصاد القائم على المعرفة (Seetharaman et al.,2002)<sup>(١)</sup>، (Guthrie,2001)<sup>(٢)</sup>. ويعرف اقتصاد المعرفة بأنه الاقتصاد المتمكن من إنتاج المعرفة ونشرها واستخدامها؛ وهو الذي تكون فيه المعرفة العامل الرئيس في النمو وتكوين الثروة والتوظيف في مختلف القطاعات التنموية. ويشكل رأس المال البشري ركيزته الأساسية للابتكار والإبداع وتوليد الأفكار الجديدة<sup>(٣)</sup>. واستناداً على هذا فإن تنمية الموارد البشرية تعتبر أساساً للتنمية الإنسانية المستدامة في مختلف بلدان العالم<sup>(٤)</sup>.

---

1) Seetharaman A, Hadi Helmi Bin Zaini Sooria and Saravanan A S, Intellectual capital accounting and reporting in the knowledge economy, Journal of Intellectual Capital, vol.3, (2002).

2) James, Guthrie, The management, measurement and the reporting of intellectual capital, Journal intellectual capital, vol.2, (2001).

٣ المملكة العربية السعودية، وزارة الاقتصاد والتخطيط، خطة التنمية التاسعة، متاح على

[www.mep.gov.sa](http://www.mep.gov.sa) بتاريخ ٩/٤/١٤٣٣هـ.

٤ محمد حسن شعبان، التحديات المعاصرة أمام الموارد البشرية العربية وسبل التغلب عليها، مجلة الإدارة العامة الرياض، العدد ٤، (٢٠٠٦م).

ويعد الاستثمار في رأس المال البشري في مقدمة القضايا التي تعني بها المجتمعات على اختلاف أنظمتها ومستويات نموها. حيث ثبت أن العنصر البشري ليس فقط هو أحد عناصر الإنتاج بل هو المؤثر الرئيس في جميع مكونات التنمية؛ بحيث أصبح في مقدمة المقاييس الرئيسة لثروة الأمم. ومن ثم أخذت قضية العناية بتنمية الموارد البشرية بأفضل السبل وأكثرها جدوى مكانتها على اعتبار إن الإنفاق على هذه التنمية يعد من أعلى درجات الاستثمار<sup>(١)</sup>؛ لذلك تعتمد اقتصاديات كثير من الشعوب على المعرفة البشرية المتمثلة بأطر على مستوى عال من الاختصاص والتدريب. وفي الوقت الذي كان فيه رأس المال المادي سابقاً يستأثر بالأهمية القصوى؛ فإن العنصر المميز للاقتصاديات المتطورة هو الاعتماد المتزايد على رأس المال البشري والفكري<sup>(٢)</sup>.

لقد حاز موضوع الموارد البشرية اهتمام المتخصصين في أكثر من علم من العلوم الاجتماعية<sup>(٣)</sup>؛ فعلماء الاقتصاد سعوا إلى تطوير بعض النظريات لقياس القيمة الاقتصادية لهذه

---

(١) الغرفة التجارية الصناعية بالرياض، الاستثمار في رأس المال البشري، (الرياض، مركز البحوث والدراسات بالغرفة التجارية الصناعية بالرياض، بدون تاريخ).

(٢) رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية : دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانون (سوريا)، العدد ١، (٢٠٠٢م)، ص: ١٤٣-١٤٤.

3) James Guthrie ; Federica Ricceri and John Dumay, Reflections and projections: A decade of Intellectual Capital Accounting Research, The British Accounting Review, vol. 44 (2012),p:70.

الموارد<sup>(١)</sup>، ولكن جل اهتمامهم في هذا الشأن كان موجهاً لقياس القيمة على مستوى الاقتصاد الكلي، أكثر منها على مستوى الوحدة الاقتصادية<sup>(٢)</sup>.

كما لقيت الموارد البشرية ذات الاهتمام من قبل الإداريين الذين يصفونها بأنها المحور الأساسي لتقدم الوحدة الاقتصادية وتحقيق أهدافها، وعكسوا وجهة نظرهم في التعريف المعاصر للإدارة الذي مفاده إن تحقيق الأهداف ونمو الوحدة الاقتصادية من خلال الموارد البشرية<sup>(٣)</sup>.

وانعكس ذلك الاهتمام بالموارد البشرية على المحاسبة، فبدأ المحاسبون يوجهون اهتمامهم وبحوثهم نحو التعرف عليها وتحديدها، مما أدى إلى ظهور ما يعرف بالمحاسبة عن الموارد البشرية. وهي كما عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية"<sup>(٤)</sup>.

كما أن المحاسبة عن الموارد البشرية تعتبر أداة إدارية تهتم بالعاملين بالمنشأة كمورد تنظيمي؛ من حيث قياس تكاليف اختيار وتعيين وتدريب وتطوير الأصول البشرية وتحديد قيمة

---

(١) نائر الغبان وسناء ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الادارية، العدد ٤٥، (٢٠٠٧م)، ص: ١٩٢.

(٢) سناء عبدالهادي الجعدي، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، (٢٠٠٧م)، ص: ٢.

(٣) الغبان وياسين، مرجع سابق، ص: ١٩٢.

4) American Accounting Association, Report of the Committee on Accounting for Human Resources, Accounting Review, Vol. 49 Issue 4,(1974), p:115.

اقتصادية لها<sup>(١)</sup>، وقد سعت الكثير من المنشآت إلى تطبيق هذا المفهوم في إطار المحاسبة عن الموارد البشرية بطريقة منظمة، وبعض هذه المنشآت قامت بنشر نتائجها مثل منشأة (Nova Nordisk) في الدنمارك<sup>(٢)</sup>.

ويرى أحد الباحثين أن المنشآت تفقد جزءاً من نظام المعلومات الخاصة بها إذا لم تكن لديها أية بيانات محاسبية عن الموارد البشرية<sup>(٣)</sup>، وربما كان ذلك سبباً لقيام العديد من المنشآت الأمريكية بتكوين نظم محاسبية متخصصة في الموارد البشرية لمعالجة مشكلات الأفراد بها ولمد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات. من تلك المنشآت: شركة R.G.Barry، وشركة North Eastern للتأمين، وشركة Touch Ross للمحاسبة والمراجعة<sup>(٤)</sup>.

كما قام احد البنوك الأمريكية الكبرى والذي يبلغ مجموع أصوله قرابة ٢٠ بليون دولار بتطبيق نماذج وأساليب المحاسبة عن الموارد البشرية، وذلك لحسم النقاش الدائر في مجلس الادارة حول التكلفة الحقيقية للعاملين<sup>(٥)</sup>.

---

(١) محمود إبراهيم عبدالسلام، أهمية البيانات التي توفرها المحاسبة عن الموارد البشرية للمستخدمين منها، المجلة المصرية للدراسات التجارية - مصر، العدد ٣، (١٩٨٥)، ص: ١٥٠.

(٢) الجعيدي، مرجع سابق، ص: ١٦.

(٣) عبدالسلام، مرجع سابق، ص: ١٥٠.

(٤) نادية عبدالحليم، إطار مقترح لنظام معلومات محاسبية للموارد البشرية كمدخل للتنمية. المؤتمر العلمي السنوي الخامس عشر (التنمية البشرية في الوطن العربي) - مصر، (١٩٩٩م)، ص: ١٢.

5) Eric Flamholtz, Maria Bullen and Wei Hua, Human resource accounting: A historical perspective and future implications, Management Decision, vol 10 (2002), P:951.

بناء على ما سبق تعد المحاسبة عن الموارد البشرية من أهم أدوات تطوير إدارة البشر على مختلف الأصعدة الاقتصادية والاجتماعية، وذلك لأنها تُعد الأفراد عناصر تنظيمية ذات مستوى عال من الخبرة والمعرفة العلمية والعملية وليست طاقة إنتاجيه فقط<sup>(١)</sup>. الأمر الذي يتطلب محاولة تطوير أساليب تقويم الموارد البشرية والتقارير عنها لتلبية احتياجات المستخدمين؛ وذلك لاستكمال المعلومات الواردة في القوائم المالية بما يؤدي إلى توفير الثقة والمصداقية لهذه القوائم.

#### ٢/١ : مشكلة وأسئلة الدراسة

ساهم التقدم العلمي في توجيه الفكر المحاسبي إلى اعادة النظر في معالجة الموارد البشرية<sup>(٢)</sup>. وإدراكاً من الباحثين لأهمية توفر معلومات عن تلك الموارد فقد نشطت المحاولات لوضع أسس للمحاسبة عن الموارد البشرية والبحث في كيفية معالجة البيانات المالية المتعلقة بالأفراد العاملين بالمنشآت في السجلات والقوائم المالية<sup>(٣)</sup>.

---

(١) حمادة، مرجع سابق، ص: ١٤٤.

(٢) سعد السيد زقزوق، مدخل مقترح لاستخدام أساليب المراجعة الادارية كأداة لتطوير تقييم ومراجعة الأصول البشرية عالية التميز : دراسة تطبيقية ، رسالة دكتوراه، جامعة قناة السويس ،مصر، (٢٠٠٦م).

(٣) عبدالحليم ، مرجع سابق، ص: ١.

وعلى الرغم من تعدد الطرق والنماذج المقترحة للقياس والإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية؛ التي تمت في حقبة السبعينات إلا أن الطلب على هذا النوع من الدراسات لم يكن كافياً ليضمن لها الاستمرارية والتطور<sup>(١)</sup>؛ وذلك لأن اعتماد اقتصاديات الدول كان على الأصول المادية. ولكن الطفرة العلمية والتكنولوجية أدت إلى التحول إلى الاقتصاد المعتمد على المعرفة والمعلومات التي تصنعها الموارد البشرية والتي أصبحت بنفس أهمية الأصول المادية إن لم تكن ذات أهمية أكبر في تحديد القيمة الاجمالية للمنشآت؛ إلا أن أداء المحاسبة التقليدية يعتبر ضعيفاً فيما يخص الموارد البشرية نتيجة اعتماد المحاسبة التقليدية على قواعد محاسبية ومقاييس مالية تعطي نظرة تاريخية وليست مستقبلية، وإن هذه القواعد صممت من أجل معالجة الأصول المادية الملموسة مثل الاراضي والمباني...<sup>(٢)</sup>.

ووفقاً لآراء الكثير من الباحثين (Chen and Min,2004)<sup>(٣)</sup>،(Chen and Lin,2003)<sup>(٤)</sup>،

(Stovall,2001)<sup>(٥)</sup> فإن القوائم المالية والتقارير المعدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف

---

1) Shradha Verma and Philip Dewe, Valuing human resources: perceptions and practices in uk or ganisations, Journal of Human Resource Costing & Accounting, vol.12, (2008),p104.

٢) حسام محمد جلال، مدخل مقترح للقياس و الإفصاح المحاسبي لرأس المال الفكري في المنظمات الحديثة : دراسة تطبيقية على جامعة قناة السويس. مجلة البحوث المالية والتجارية ( كلية التجارة جامعة بور سعيد)- مصر، العدد ٢، (٢٠٠٩)، ص:٤٨٢.

3)Hai Ming Chen and Ku Jan Min, The role of human capital cost in accounting, Journal of Intellectual Capital, vol.5, (2004).

4) Hai-Ming Chen and Ku-Jun, Lin, The measurement of human capital and its effects on the analysis of financial statements, International Journal of Management, vol.20, ( 2003)

5) Olin Scott Stovall, Accounting For Human Resources: Implications For Theory And Practice, Ph.D Thesis, University of North Texas, United States – Texas. , (2001).

عليها غير كافية على توفير المعلومات الملائمة عن الموارد البشرية، وأصبح هناك فجوة بين موارد المنشآت الحقيقية وبين ما يتم الإفصاح عنه؛ وهذا يعد نقصاً جوهرياً في الوظيفة المحاسبية<sup>(١)</sup>. بناء عليه يتضح للباحثة أن هناك حاجة إلى تطوير التقارير المالية بحيث تشمل المحاسبة عن الموارد البشرية من حيث القياس والعرض والإفصاح ، وتتمثل مشكلة البحث في طرح التساؤلات الآتية:

١. ما هو الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية؟
٢. ماهي طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالموارد البشرية؟
٣. ما هو الأسلوب الملائم للإفصاح عن الموارد البشرية؟
٤. ما هو أثر إدراج العنصر البشري على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية؟
٥. ماهي الصعوبات والمعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في

المنشآت السعودية؟

٣/١: أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى الإجابة عن أسئلة الدراسة المحددة في مشكلة الدراسة ويتحقق ذلك من خلال:

١. تقويم أساليب القياس عن الموارد البشرية واختيار الأسلوب المناسب.

---

(١) حمادة، مرجع سابق، ص: ١٧١.



٢. تقويم أنواع الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية واختيار الأنسب.

٣. التعرف على أثر إدراج العنصر البشري ضمن القوائم المالية.

٤. التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية

للمنشآت في المملكة العربية السعودية.

٤/١ : أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من الآتي :

١. إن مجال هذه الدراسة من المجالات الهامة في الوقت الراهن نظراً لزيادة اهتمام المنشآت في

ظل الاقتصاد القائم على المعرفة بالعنصر البشري كمورد هام لتحقيق أهدافها، وتحقيق التنمية

المستدامة. وزيادة الاستثمارات في تلك الموارد، الأمر الذي يتطلب البحث عن وسائل لقياس

هذه الاستثمارات والإفصاح عنها في القوائم المالية.

٢. عدم وجود معيار محاسبي سعودي أو دولي يوفر القواعد والمبادئ التي تحكم القياس والعرض

والإفصاح عن الموارد البشرية.

٣. موضوع محاسبة الموارد البشرية مازال محل نقاش في أدبيات المحاسبة، فتعتبر هذه الدراسة

استكمالاً واستمراراً لدراسات السابقة التي تسعى لتأصيل الإطار العلمي للمحاسبة عن الموارد

البشرية.

٤. ندرة الدراسات السابقة في المملكة العربية السعودية التي تناقش موضوع محاسبية الموارد

البشرية.

#### ٥/١: منهجية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي؛ حيث تم استقرأ الدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة، ثم تحليل الأفكار والجوانب العلمية التي اشتملت عليها تلك الدراسات، وتوظيفها لخدمة الدراسة، كما تم تحليل واستقرأ آراء عينة الدراسة من خلال استبانة تحقق أهداف الدراسة.

#### ٦/١: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين هما: الأكاديميون في أقسام المحاسبة في الجامعات السعودية، والمهنيون في مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة على اعتبار أن هاتين الفئتين هما أكثر ارتباطا بمهنة المحاسبة ومستجدياتها؛ حيث تم اختيار عينة من كلا الفئتين واستطلاع آراءهم فيما يتعلق بموضوع الدراسة.

## ٧/١ : تقسيم الدراسة

تقسم الدراسة إلى خمسة فصول رئيسة، حيث يتناول الفصل الأول الإطار العام للدراسة من حيث المشكلة والأهداف والأهمية والمنهج المتبع، في حين يتناول الفصل الثاني الإطار النظري للمحاسبة عن الموارد البشرية، وقد خصص الفصل الثالث لاستعراض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع القياس والعرض الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية. أما الفصل الرابع فيتضمن الدراسة الميدانية، بينما يتم في الفصل الخامس استعراض نتائج الدراسة والتوصيات.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري للمحاسبة عن الموارد البشرية

١/٢: ماهية المحاسبة عن الموارد البشرية.

٢/٢: أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية.

٣/٢: أهداف المحاسبة عن الموارد البشرية.

٤/٢: الفروض الأساسية التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية.

٥/٢: معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

## تمهيد

يعتبر موضوع الموارد البشرية من المواضيع القديمة التي تم إثارتها ودراستها في البحوث الاقتصادية. وقد طرأ على دراسة ومناقشة مشكلات الموارد البشرية انعكاساً ملموساً لإضفاء الطابع المحاسبي. وظهرت عدة محاولات من قبل الباحثين أمثال ( Brummet,1970,1977 ) و( Flamholts,1973,1977,1988,2002 ) و( Likert,1973)؛ الذين بذلوا جهوداً متميزة في تطوير مفاهيم وإجراءات القياس الخاصة بالموارد البشرية. لقد بقي موضوع محاسبة الموارد البشرية؛ موضوع جدل ونقاش كبيرين طيلة ثلاثة عقود من الزمن؛ لذلك يتطلب الأمر إعادة النظر في تلك المحاولات لإيجاد الطرق والأساليب المحاسبية المناسبة للقياس والعرض والإفصاح عنها. وإيجاد الأساليب الملائمة للمحاسبة عن الموارد البشرية، ينبغي معرفة ماهية المحاسبة عن الموارد البشرية، وما أهميتها، وتحديد الأهداف والفروض التي تقوم عليها، بالإضافة إلى محاولة معرفة المعوقات والصعوبات التي تعيق تطبيقها.

## ١/٢: ماهية المحاسبة عن الموارد البشرية

بدأ الاهتمام بمجال محاسبة الموارد البشرية في الكتابات المحاسبية منذ السبعينات<sup>(١)</sup>. وتولت العديد من الدراسات البحثية في محاولة لوضع تعريف محدد لها.

ففي عام ١٩٧٢م قامت اللجنة المشكلة من جمعية المحاسبة الأمريكية ( American Accounting Association) بوضع تعريف للمحاسبة عن الموارد البشرية ينص على أنها "عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، ثم إيصال هذه المعلومات إلى الأطراف المستفيدة"<sup>(٢)</sup>.

وعرفها (فلامهولتز، ١٩٩٢) بأنها "وسيلة لقياس التكاليف التي تتحملها المنشآت التي تهدف إلى الربح وغيرها، نتيجة الحصول على الموارد البشرية وحيازتها أو حتى مجرد استئجارها أو تدريبها وتعيينها وتميئتها، كما تتضمن أيضا قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية فهي تشمل المحاسبة عن تلك الموارد من منظور إداري وتنظيمي ليخدم أهداف المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية لان المحاسبة تمثل نظاما للمعلومات المحاسبية"<sup>(٣)</sup>.

---

1) Flamholtz et. al., *op.cit.*

2) American Accounting Association, *op.cit.*, p:115.

٣) إريك فلامهولتز، المحاسبة عن الموارد البشرية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، مراجعة: أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر ١٩٩٢م). ص:٥.

أما (Matz and Usry,1984) فقد عرفا محاسبة الموارد البشرية، بأنها "عملية تقدير القيمة المالية للموارد البشرية، أفراداً أو جماعات في المنشآت والمجتمع، ومتابعة التغيرات التي تطرأ على قيمتها على طول الوقت"<sup>(١)</sup>.

ويرى (Kodwani and Tiwri ,2007) بأنها "محاولة لتحديد وقياس والتقرير عن الاستثمارات التي تتم في الموارد البشرية للمنشآت والتي لا يتم الحساب عنها بصورة صحيحة بموجب ممارسات المحاسبة التقليدية"<sup>(٢)</sup>

وقد عرفها (سالم، ٢٠٠٨) بأنها "أداة لقياس الموارد البشرية قياساً كمياً من خلال مجموعة من الأساليب والنماذج التي يمكن تطبيقها عملياً. والتقرير عن نتائج القياس للجهات الداخلية والخارجية، بما يمكن من مقابلة التكاليف بالإيرادات."<sup>(٣)</sup>

كما عرفت بأنها "امتداد للمبادئ المحاسبية الخاصة بمقابلة التكاليف بالإيرادات، وتنظيم البيانات المتعلقة بالموارد البشرية لتوصيلها للمختصين معبراً عنها بقيم نقدية"<sup>(٤)</sup>.

---

1) Adolph Matz and Milton F. Usry , Cost Accounting Planning And Control, 8th edition (US/Mountain: Edition South 1984). P:343.

2) Kodwani , Tiwari, R (2007) Human Resource Accounting - A New Dimension. Canadian Accounting Association (CAAA) Annual Conference. Available at SSRN: <http://ssrn.com>

٣) فضل كمال سالم ،مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية واثرة على اتخاذ القرارات المالية ، رسالة ماجستير ،الجامعة الإسلامية، غزة (٢٠٠٨م). ص:٢٦.

4) Aruna Dhade, A Human Resource Accounting: A Way to Succeed in Knowledge-Driven Economy, Management and Labour Studies, Vol 30, (2005) :p:383.

ويلاحظ من التعاريف السابقة أنه لا يوجد تعريف متفق عليه للمحاسبة عن الموارد البشرية في الأدب المحاسبي، لكن تشير التعاريف عموماً إلى أنها عملية امتداد وتوسيع منطقي ومهم لمدى المحاسبة في المنشآت. حيث تتضمن النواحي التالية<sup>(١)</sup>:

١. قياس واعداد التقرير عن الفعالية البشرية في المنشآت.
٢. تقدير حالة الموارد البشرية داخل منشأة معينة، وقياس التغيرات في هذه الحالة على مدار الزمن.
٣. توفير المعلومات عن الأفراد والمجموعات بالمنشأة لمتخذي القرارات سواء داخل المنشأة أو خارجها.

كما يتضمن الفكر المحاسبي عدة مصطلحات فيما يتعلق بالموارد البشرية منها: المحاسبة عن الموارد البشرية (Human Resource Accounting)، ومحاسبة الأصول البشرية (Human Asset Accounting) ، ومحاسبة رأس المال البشري ( Accounting for Human Capital)، ومحاسبة الأفراد (Accounting For People)، ومحاسبة الكفاءة البشرية (human competence Accounting). وتفضل الباحثة استخدام مصطلح محاسبة الموارد البشرية باعتباره أكثر شمولاً واستخداماً في مجال الدراسات المحاسبية.

---

(١) توفيق عبدالمحسن الخيال، أهمية المحاسبة عن رأس المال الفكري وتحديد أثارها على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد ١، (٢٠٠٥). ص: ٣٤١.



## ٢/٢: أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية

إن التطورات الحديثة في علم المال والأعمال أدت إلى زيادة الاهتمام بقيمة المهارات، وتطوير الخبرات للموارد البشرية من خلال برامج التدريب والتطوير والتعليم المستمر للارتقاء بالموارد البشرية. وأصبحت الموارد البشرية أكثر أهمية في تحديد القيمة الاجمالية للمنشآت<sup>(١)</sup>.

وقد أوضحت الدراسة التي أجراها المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)

The Canadian Institute Of Chartered Accounting, أن مدراء أكثر من ٣٠٠ منشأة

كندية، و ٥٠٠ منشأة إمركية يعتقدون بأن المعرفة والمعلومات التي تملكها العناصر البشرية هي العامل الرئيس للنجاح في الوقت الحاضر<sup>(٢)</sup>. وفي هذا السياق ذكر رئيس معهد المحاسبين

القانونيين في انجلترا وويلز أهمية الموارد البشرية بقوله:

"Companies that ignore human capital will go the way of dinosaurs"<sup>(٣)</sup>

وعليه لا يخفى حقيقة دور العنصر البشري المتميز في رفع القيمة السوقية لأسهم الوحدات

الاقتصادية التي يعمل بها مقارنة بغيره. والشواهد على ذلك كثيرة منها:

---

1) Vatasoiu C. Ionel, Cornescu Alina and Motoniui I. Dumitru, Human Resources Accounting – Accounting for The Most Valuable Asset of An Enterprise, Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, Vol.19, ( 2010).

2) Ramona Dzinkowski, The measurement and management of intellectual capital: An introduction, Financial Management, Vol.2, (2000), p:32.

3) Beattie, V. and Smith, S , Human capital, value creation and disclosure, Journal of Human Resource Costing & Accounting, vol.14, (2010). P:263.

تقدم ثمانية من كبار المدراء التنفيذيين لمنشأة Motorola الأمريكية بالاستقالة والتوجه للعمل لدى منشأة Fair Shaleem المنافسة، مما أدى إلى تأثر أسهم كلا المنشأتين في السوق المالي في اليوم التالي. إذ انخفضت القيمة السوقية لأسهم منشأة Motorola بمبلغ ٤١ مليون دولار، في الوقت الذي ازدادت القيمة السوقية لأسهم المنشأة المنافسة المنتقل إليها أولئك المدراء بمبلغ ٤١ مليون دولار. والأمر ذاته يتكرر لأحدى المنشآت في كوريا الجنوبية، عندما انتقل مدير التسويق لمنشأة منافسة<sup>(١)</sup>. بناء على ذلك فإن الموارد البشرية المتميزة تمثل إضافة حقيقية للاقتصاد إذا أمكن تحليلها وقياسها ومعالجتها كأصول. ولا شك أن للمحاسبة دوره هام في هذا المجال. وقد أشار ( Beattie and Smith,2010) أن القياس والإفصاح عن الموارد البشرية ضروري لبناء نجاح اقتصادي مستدام<sup>(٢)</sup>. كما ذكر (Guthrie,2001) إن توفير معلومات عن الموارد البشرية يساعد في تخصيص هذه الموارد داخل المنشأة بطريقة أكثر فعالية ويمكن أن تساعد في تحديد الفجوات في المهارات والقدرات بطريقة أسهل. بالإضافة إلى أنها توفر بيانات أكثر شمولاً للمستثمرين<sup>(٣)</sup>.

---

(١) كمال النقيب. مشكلة الاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية كأصول طويلة الأجل. المؤتمر العربي الثاني ( تنمية الموارد البشرية وتعزيز الاقتصاد الوطني ) . المنظمة العربية للتنمية الإدارية - سلطنة عمان (٢٠١٠)، ص: ٤٩٥.

2) Beattie and Smith, op.cit.,p:263.

3) Guthrie, op.cit., p:8.

ويؤكد (Jawahar Lal,2009) أن تضمين بيانات الموارد البشرية في التقارير المالية يمكن أن

يزيد من كفاءة هذه التقارير<sup>(1)</sup> والتي أصبحت وفقاً لآراء الكثير من الباحثين (Chen and

(Lin,2003)<sup>(2)</sup>، (Seetharaman, et al,2002)<sup>(3)</sup> ذات فائدة محدودة. وترى الباحثة إن

أهمية القياس والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية يأتي في الأساس إلى رغبة

أصحاب المصالح سواء داخل المنشأة أو خارجها في تحقيق فهم أشمل وأفضل لجميع العناصر

المؤثرة في قيمة المنشأة والتي لا يتم المحاسبة عنها بصورة صحيحة.

ويمكن أن نلخص أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية كما يلي :

١. الحاجة إلى تحديد القيمة الحقيقية للمنشآت، بسبب الفجوة بين موارد المنشأة الحقيقية

والموارد التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية. حيث يؤكد على ذلك Cea

(Garcia,1990) بقوله:

"There is a clear absence of correspondence between the real assets in the present firms and those recognised in the balance sheet...In fact."<sup>(4)</sup>

---

1) Avazzadehfath, F; Raiashekar, H , Decision-Making Based on Human Resource Accounting Information and Its Evaluation Method, Asian Journal of Finance & Accounting, Vol. 3,(2011),p:3.

2) Chen and Lin, op.cit.

3) Seetharaman, et al., op.cit.

4) Ionel, et al. , op.cit., p:927.

٢. الحاجة إلى تقليل حالة عدم الرضا، وعدم الاكتفاء بالتقارير المالية الحالية، نتيجة لانخفاض

قدرتها على التنبؤ في ظل الظروف الاقتصادية الحالية.

٣. حاجة الإدارة إلى توفر أساس سليم لتقويم كفاءة أداء العاملين من جهة. وعملية الرقابة من

جهة أخرى. مما يؤدي إلى تطوير إدارة الموارد البشرية وزيادة فعاليتها، بما يحقق الأهداف

الاستراتيجية للمنشآت.

٤. تقليل حجم الانتقاد الموجهة للمحاسبة.

وإزاء هذه الأهمية، فإن الجهات المختصة بالمحاسبة سواء الأكاديمية أو المهنية بذلوا جهوداً

لمناقشة الأساس الفكري، والتأصيل النظري لموضوع محاسبة الموارد البشرية. منها على سبيل

المثال. جمعية المحاسبة الأمريكية؛ إذ قامت الجمعية بتشكيل لجنة متخصصة تقوم بإعداد

الدراسات الخاصة بالمحاسبة عن الموارد البشرية<sup>(١)</sup>. وكذلك المعهد الأمريكي للمحاسبين

القانونيين. بالإضافة إلى جمعية محاسبة الموارد البشرية التابع لجامعة (Michigan).

---

1) Flamholtz et al., *op.cit.*, p:949.

## ٣/٢: أهداف المحاسبة عن الموارد البشرية

الهدف الرئيس للمحاسبة عن الموارد البشرية هو توفير بيانات صحيحة وموثوقة عن تكلفة وقيمة الموارد البشرية للأطراف ذات العلاقة لترشيد صنع القرار<sup>(١)</sup>، ويؤكد كل من (فتوح، ١٩٩٩)<sup>(٢)</sup> و(Wambsganss, 1985)<sup>(٣)</sup> أن هذا الهدف لا يخرج عن الهدف العام للمحاسبة الذي حددته لجنة مبادئ المحاسبة، وهو تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة للمساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة. على اعتبار أن العنصر البشري جزء من الموارد الاقتصادية بالمفهوم الاقتصادي. وحدد (Johanson et al, ١٩٩٩) ثلاثة أهداف للمحاسبة عن الموارد البشرية<sup>(٤)</sup>:

١. تحسين وتطوير إدارة الموارد البشرية من المنظور المؤسسي، من خلال معرفة جدوى الاستثمارات في الموارد البشرية، وتقييمها.
٢. محاولة لتحسين أسس تقييم المنشآت لدى المستثمرين.

---

1) Eric Flamholtz, Human Resource Accounting: Measuring Positional Replacement Costs, Human Resource Management, vol.1, (1973), p:8.

٢) إبراهيم فتوح، مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية: اقتراح التطبيق في جامعة تشرين. إريد للبحوث والدراسات، الأردن، العدد ٢، (١٩٩٩).

3) Jacob R. Wambsganss The Significance of Human Resource Accounting, Ph.D. Thesis, The University of Nebraska, Lincoln (1985).

4) Ulf Johanson, Gunilla Eklov, Mikael Holmgren and Maria Martensson, "Human resource costing and accounting versus the balanced scorecard: a literature survey of experience with the concepts." International Symposium "Measuring and Reporting Intellectual Capital: Experience, Issues, and Prospects", Amsterdam. (1999): p:4.

٣. إيصال المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف ذات العلاقة.

أما جمعية المحاسبة الأمريكية A.A.A فقد حددت ثلاثة أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد

البشرية تتمثل في الآتي (١):

١. القياس: أي تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية.

٢. التطبيق: ويعني تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من القاييس الموضوعية.

٣. النتائج الإنسانية: تتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمنشأة

من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأداؤهم.

٤/٢: الفروض الأساسية التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية

أشار بعض الباحثين إلى أن محاسبة الموارد البشرية تقوم على مجموعة من الفروض. فيرى

(النقيب، ٢٠١٠) أنها تستند على نوعين أساسيين من الفروض وهما (٢):

أولاً: الفروض المحاسبية العامة والتي تخص بشكل أساسي علم المحاسبة المالية وهي:

---

(١) ماجدة سالم باني (١٩٩٨م)، قياس تكلفة الموارد البشرية باستخدام أسلوب تكلفة الاحلال الوظيفي بالتطبيق على بعض المستشفيات، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة. ص: ٤٥.

(٢) النقيب، مرجع سابق، ص ص: ٤٩٨-٤٩٩.

١. الاستمرارية : يقوم هذا الفرض على أساس أن الوحدة الاقتصادية مستمرة في نشاطها في

المستقبل، كما يفترض أن الوحدة الاقتصادية لا تتوي أو تضطر إلى تصفية أعمالها أو

تخفيض حجم هذه الأعمال تخفيضاً ملموساً.

٢. الثبات: يقوم هذا الافتراض على أساس أن السياسات المحاسبية التي تتبعها الوحدة

الاقتصادية ثابتة من فترة مالية إلى أخرى.

٣. الاستحقاق: يقوم هذا الافتراض على أساس أن الاعتراف بالإيرادات يتم عند اكتسابها،

والاعتراف بالمصروفات يتم عند استحقاقها بصرف النظر عن التحصيل أو السداد النقدي.

ويجب تسجيل الإيرادات والمصروفات بالقوائم المالية للفترات المالية المتعلقة بها.

ثانياً: الفروض المحاسبية الخاصة بالموارد البشرية كما يلي:

١. اعتبار الموارد البشرية أحد بنود الأصول؛ وذلك بسبب سريان أغلب الخصائص الأساسية

للأصول، والتي على ضوءها يتم الاعتراف بالموارد البشرية كأصل .

٢. يمكن إخضاع الموارد البشرية للقياس المحاسبي، وتحديد تكلفتها ليتم الاستفادة منها على عدة

سنوات لاحقة.

٣. فرضية أن يتم تخصيص وتوزيع تكلفة الاستثمار البشري، ونفقات تكوين رأس المال

الفكري على مدى سنوات العمر الخدمي طبقاً لمدى استفادة الوحدة الاقتصادية من تلك

الموارد سنوياً.

٤. الفصل والتمييز بين التكاليف الدورية والتكاليف الرأسمالية للموارد البشرية.

فيما اورد (Davidson and Weil ,1978) مجموعة من الافتراضات كالتالي<sup>(١)</sup>:

١. إن للموارد البشرية قيمة اقتصادية يتطلب المحاسبة عنها.

٢. تتأثر قيمة الموارد البشرية بأسلوب إدارتها؛ وحيث أن قيمة الأصول المادية، يمكن أن

ترتفع أو تتخفض حسب الظروف الاقتصادية السائدة، فإن قيمة الموارد البشرية، يمكنها أن

تتغير سواء بالارتفاع أو بالانخفاض، أو تبقى محافظة على حالها نتيجة لاختلاف أنشطة

وفعاليات الإدارات العاملة في المنشأة حيث تتطور الموارد البشرية في المنشآت التي تعني

بتدريتها، مما ينعكس على مستوى إنتاجية الموارد البشرية.

٣. تعد المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية ضرورية لفاعلية وكفاءة إدارة المنشأة،

فهي مفيدة في عمليات التخطيط لاختيار وتوظيف وتنمية وتعويض الموارد البشرية.

---

1)Sidney Davidson, and Roman L. Weil, Handbook of Cost Accounting,( New York: Mc Graw-Hill, 1978), pp:2-26.



٤. يتضمن توظيف الموارد البشرية تكلفة اقتصادية تتحملها المنشأة مقابل خدمات ومنافع

تحصل عليها مستقبلاً.

٥. يعتبر المورد البشري أصل من أصول المنشأة يمكن إخضاعه إلى حد كبير لعملية

الرسملة والإطفاء حسب العمر الإنتاجي لذلك المورد.

٥/٢: معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

اهتمت دراسات عديدة بالمحاسبة عن الموارد البشرية، إلا أن تلك المحاولات لم تتعمق

في مشكلات القياس والإفصاح التي تعترض تطبيقها مما أدى إلى انحسار ذلك الاهتمام

وبشكل ملحوظ، ومن أهم تلك المعوقات ما يلي:

١. أشار بعض الباحثين (Herman, 2005)<sup>(١)</sup>، (Steen, et al, 2011)<sup>(٢)</sup> أن هناك

عوامل اجتماعية وثقافية، تركز على رفض القبول بفكرة قياس الموارد البشرية، وعدم

الاعتراف بكونها أحد بنود الأصول. على اعتبار إن الموارد البشرية لا يمكن امتلاكها.

---

1) Herman ,A, A human resource accounting transmission: shifting from failure to a future, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol. 9 No.1, (2005),p:

2) Adam Steen and Denice Welch, Are Accounting Metrics Applicable to Human Resources? The Case of Return on Investment in Valuing International Assignments, Australasian Accounting Business & Finance Journal, Vol.5, Issue.3(2011).

وهنا نشير إلى أن المقصود بالمحاسبة عن الموارد البشرية ، ليس في العاملين بذاتهم ،انما

المعرفة والمهارة التي يمتلكونها، والاستثمارات التي تنفق لتطويرها<sup>(١)</sup>.

٢. طبيعة العنصر البشري معقدة جداً. فالكفاءة تتباين من وقت لآخر؛ بالتالي يصعب

قياسها وتحويلها إلى قيمة، وفي هذا السياق تري (الهملان، ٢٠٠٦)<sup>(٢)</sup> إنه يمكن وضع

معايير ومؤشرات تساهم وتساعد في تجاوز بعض الصعوبات التي تعترض عملية القياس.

وهي كما أشار إليها(Dzinkowski,2000)<sup>(٣)</sup>:

- السمعة التي يتمتع بها العاملون وموظفو المنشأة.
- سنوات الخبرة المهنية لدى العاملين بالمنشأة.
- النسبة المئوية للموظفين أقل من خبرة عامين.
- الرضاء المهني.
- نسبة الموظفين الذين لديهم أفكار واقتراحات جديدة للعمل، ونسبة المنفذ من تلك الاقتراحات.
- القيمة المضافة لكل موظف.
- القيمة المضافة لكل وحدة نقد من الأجر.

---

1) Chen and Lin, op.cit., p:473.

٢) نورة محمد الهملان، دراسة وتحليل عناصر رأس المال الفكري في ضوء مستجدات بيئة العولمة "دراسة استكشافية" رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة (٢٠٠٦)، ص:٦٠.

3) Dzinkowski, op.cit., p:34.

٣. اعتماد النظام الحالي للمحاسبة على قواعد محاسبية ومقاييس مالية تعطي نظرة تاريخية

وليس مستقبلية. كما أن هذه القواعد صممت من أجل معالجة الأصول المادية مثل

الأراضي والمباني<sup>(١)</sup>. وعليه يرى بعض الباحثين صعوبة قياس الموارد البشرية من خلال

إطار المحاسبة التقليدية.

"As long as the accountancy profession seeks to progress accounting for intellectual capital within the confines of prevailing accounting theory, the prospects for a successful outcome appear remote"<sup>(٢)</sup>.

بناء عليه ترى الباحثة أنه يمكن تطوير مدخل للقياس في ظل عدم التقيد بالقيود

المحاسبية الحالية، وبما يتلاءم مع طبيعة العنصر البشري وبالتالي يمكن تطوير النموذج

الحالي للمحاسبية بما يتوافق مع ذلك التطوير. وبطبيعة الحال فإن مجال العرض والإفصاح

يرتبط بما وصلت إليه مرحلة القياس. لذلك ترى الباحثة أن يتم العرض والإفصاح عن

المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية في قائمة خاصة مع بنود أخرى مشابهة إلى حين يتم

الوصول إلى أساس قياس مقبول.

---

(١) جلال، مرجع سابق، ص: ٤٨٢.

2) Kodwani , Tiwari, op.cit.,p:3.

٤. عدم امكانية قياس وتقدير العوائد الاقتصادية المستقبلية بأي درجة من التأكد<sup>(١)</sup>. وحقيقة

القول فإن العوائد المستقبلية تعتبر غير مؤكدة سواء بالنسبة للموارد البشرية او المادية.

٥. عدم توافر أسس قياس متفق عليها، أو معيار محاسبي يحظى بالقبول بشأن الموارد

البشرية<sup>(٢)</sup>. وترى الباحثة إن مثل هذه المعوقات تمثل تحديات أمام مهنة المحاسبة يجب

التغلب عليها من خلال جهود الباحثين والمنظمات المهنية ذات الصلة.

---

1) Steen and Welch, *op.cit.*, p:62.

2) *Ibid.*, pp: 62-63.

## الفصل الثالث

### الدراسات السابقة

١/٣ : الدراسات التي تناولت موضوع القياس المحاسبي للموارد البشرية.

٢/٣ : الدراسات التي تناولت العرض والإفصاح عن الموارد البشرية.

## تمهيد

تعد الدراسات السابقة هي حجر الأساس الذي يعتمد عليه موضوع الدراسة، حيث أن هناك اهتماماً واضحاً من قبل الباحثين بموضوع المحاسبة عن الموارد البشرية. وتكمن أهمية مراجعة الدراسات السابقة بأنها تتيح للباحثة إمكانية معرفة ما توصل إليه الآخرون في مجال الدراسة، ومن خلال هذه المعرفة تستطيع الباحثة تحديد الأمور التي تتطلب إما مزيداً من البحث أو تحديثاً للنتائج.

بناء عليه خصص هذا الفصل لاستعراض الدراسات السابقة التي تناولت القياس والعرض والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية، وذلك للخروج بعدة نتائج مستخلصة بغرض الاستفادة منها في إجراء الدراسة الميدانية.

### ١/٣ : الدراسات التي تناولت موضوع القياس المحاسبي للموارد البشرية

الهدف من هذا الجزء من الدراسة عرض الدراسات السابقة الخاصة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية؛ وذلك لبيان ما اذا كان هناك نموذج أو منهج أو إطار محدد يمكن استخدامه للقياس. ونظراً لتعدد الدراسات التي تناولت الموضوع سوف تقتصر الباحثة على الدراسات الحديثة نسبياً؛ وذلك على النحو الآتي:

تناولت دراسة (Vilardell, etal,1999)<sup>(١)</sup> المعالجة المحاسبية للتكاليف المرتبطة بالموارد البشرية بعد أن تم تحليلها إلى تكاليف الاقتناء وتكاليف التدريب وتكاليف الاستغناء، حيث ركزت الدراسة على تكاليف التدريب وتكاليف الاستغناء، ودراسة البدائل المختلفة حول تسجيلها. وتوصلت الدراسة إلى أن تكاليف التدريب يمكن معالجتهما كتكاليف رأسمالية. أما تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية اقترحت الدراسة أن يعد لها مخصص لمقابلة مجمل التعويضات المتوقعة للموارد البشرية.

---

1) Carme B.Vilardell, Soledad M. Gutierrez, Antonio S. Lopez, Josep V. Calafell and Carlos G Miquela, Human Resource Accounting, International Advances in Economic Research, Vol. 5, (1999).

أما دراسة (Ho-Lung Lee, 2002)<sup>(1)</sup> فقد تناولت النماذج المقترحة من قبل الباحثين

لقياس الموارد البشرية، وذلك للوصول لطريقة يمكن الاعتماد عليها في القياس . وقد استعرضت

الدراسة عدة نماذج منها:

١. نموذج التكلفة التاريخية (Flamholtz,1969)

٢. نموذج تكلفة الفرصة البديلة (Hekimiam and Jons's,1967)

٣. نموذج القيمة الاقتصادية ( Pyle and Flamholtz,1968 )

٤. نموذج القيمة الحالية المعدلة (Hermanson ,1964).

٥. نموذج الشهرة غير المشتره (Hermanson ,1964).

وبالاعتماد على نموذج القيمة الحالية المعدلة (Hermanson,1964)؛ توصلت الدراسة إلى

طريقة يمكن من خلالها قياس قيمة الموارد البشرية؛ وذلك من خلال حساب القيمة الحالية

للأجور المستقبلية بنسبة إنتاجية المنشأة المستهدفة. ومن ثم أوضحت الدراسة الطريقة التي

يمكن من خلالها تسجيل هذه القيمة في السجلات المحاسبية.

---

1) Ho-Lung Lee (2002) , Human Resource Accounting in High-Tech : Disclosure and Conceptual Issues, from: cyat.edu.tw. Access date, Jun 20, 2012.



فيما أعدت (علي، ٢٠٠٣)<sup>(١)</sup> دراسة استهدفت عرض ومناقشة مفهوم رأس المال الفكري. وقدمت نموذج مقترح لقياس رأس المال البشري كأحد عناصر رأس المال الفكري، يقوم على فكرة أن العلاقة بين الفرد والمنشأة تقوم على منفعة متبادلة. وخلصت الدراسة من خلال النموذج المقترح إلى أن قيمة الموارد البشرية يمكن تحديدها بالمعادلة الآتية: **قيمة الموارد البشرية = دالة في مساهمات الأفراد لتحقيق أهداف المنشأة.** وقد تم تقسيم العوامل المؤثرة في مساهمات الأفراد إلى مجموعتين تتمثل المجموعة الأولى في بنود يمكن التعبير عنها في شكل نقدي مثل: الاستقطاب والاختيار والتدريب والتنمية والتعويضات والميزات الإضافية، أما المجموعة الثانية فتضم البنود التي يصعب التعبير عنها في شكل نقدي ويمكن قياسها سلوكياً وتتكون هذه البنود من العوامل المؤثرة الدافعة للعمل والاتجاهات متمثلة في الرضاء الوظيفي والانغماس الوظيفي والالتزام التنظيمي. وقد تم توضيح طريقة قياس كل عامل من العوامل المشار إليها.

---

(١) سمية أمين علي، المحاسبة عن عناصر رأس الفكري دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، كلية التجارة – جامعة القاهرة، العدد ٦٠، (٢٠٠٣م).

كما تناولت دراسة (Chen and Min,2004)<sup>(١)</sup> المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري. حيث أشارت إلى أن كثير من المنشآت اليوم تستمد ميزتها التنافسية من رأس مالها البشري، وعلى الرغم من ذلك فإنه يتم معالجة جميع النفقات المرتبطة بالعنصر البشري كمصاريف؛ لذلك اقترحت الدراسة أن يتم تعريف وتصنيف هذه النفقات بالتفصيل. وخلصت إلى أن النفقات المرتبطة بالأهداف الاستراتيجية أو إنشاء ميزة تنافسية يجب أن تعالج كأصل.

واستهدفت دراسة (اليوسف، ٢٠٠٦)<sup>(٢)</sup> تقديم نموذج لقياس الموارد البشرية في الجامعات الاردنية. وقد بحثت الدراسة التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية وأهدافها وأهميتها وأساليب قياسها. ويرى الباحث أن أنسب أسلوب للقياس هو أسلوب التكلفة التاريخية، على اعتبار أنه يتماشى مع قياس الأصول المادية الأخرى، ويتسم بالموضوعية. وقد تم تطبيق النموذج المقترح على جامعة اليرموك. وخلصت الدراسة إلى أنه يجب إظهار الموارد البشرية كأصل؛ بحيث تظهر التكاليف المؤجلة في قائمة المركز المالي كأصل، وتظهر التكاليف الإيرادية في قائمة الدخل في السنة التي تخصها مع الأخذ بعين الاعتبار استنفاد المبالغ

---

1) Chen and Min,op.cit.

٢) علي اليوسف، أهمية اظهار كلفة الموارد البشرية في البيانات المالية في الجامعات الأردنية : دراسة حالة جامعة اليرموك، الإداري (سلطنة عمان)، السنة ٢٨، العدد ١٠٦، (٢٠٠٦م).

المؤجلة منها على مدى العمر الإنتاجي المتوقع أو فترة الالتزام القانوني وتحمله للسنة التي

تخصها من سنوات عمره مما يعكس الصورة الصحيحة للمركز المالي في نهاية السنة.

وفي نفس السياق أعد (Kodwani and Tiwari, 2007)<sup>(1)</sup> دراسة استهدفت بصفة

أساسية إيجاد نموذج لقياس الموارد البشرية ، بعد أن ناقشت الجهود التي تمت من قبل الباحثين

لمحاولة إيجاد طريقة ملائمة لقياس تلك الموارد ، وتوصل الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى

وضع نموذج لقياس الموارد البشرية ، وهذا النموذج هو تطوير لنموذج ( lev and

schwartz)، وهو يتلافى أوجه القصور في النموذج السابق ، وركزت على وقت الاعتراف

بالموارد البشرية، واجراءات التعرف عليها، على اعتبار أنها المشكلة الأساسية في محاسبة

الموارد البشرية ، بحيث زود ببعض الأسس المنطقية لحل هذه المشكلة.

واستهدفت دراسة (Samudhram,etal,2008)<sup>(2)</sup> تقديم إطار عمل نظري لمعالجة

التكاليف المرتبطة بالعنصر البشري. حيث تم تصنيف هذه النفقات إلى أربعة أقسام وفقاً

لارتباطها بالمنافع طويلة الأجل. وخلصت الدراسة إلى أن المبالغ التي تنفق على الموارد

---

1) Kodwani and Tiwari, *op.cit.*

2) Ananda Samudhram, Bala Shanmugam and Kevin Lock Teng Low Valuing human resources: an analytical framework, *Journal of Intellectual Capital*, Vol.9, (2008).

البشرية ويترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية تعالج كتكاليف رأسمالية ، أما المبالغ التي لا ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية تعتبر مصروف تثبت فور حدوثها.

واستهدفت دراسة ( Steen and Welch,2011)<sup>(1)</sup> معرفة ما إذا كانت أسس القياس المحاسبي للأصول المادية تنطبق على الموارد البشرية. واعتمدت الدراسة على مراجعة الدراسات السابقة، بالإضافة إلى إجراء دراسة استكشافية على عينة مكونة من خمس منشآت فنلندية، وأربع منشآت استرالية لقياس العائد على الاستثمار. وقد وجدت الدراسة أن التكاليف والفوائد غير الملموسة المتعلقة بالموارد البشرية يصعب قياسها بفعالية. لذلك ترى الدراسة أن يكون هناك تعاون بين ادارة الموارد البشرية والمحاسبة للوصول إلى طرق قياس تلائم طبيعة العنصر البشري.

أما دراسة (Avazzadehfath and Raiashekar,2011)<sup>(2)</sup> فقد هدفت إلى تحديد أكثر الطرق ملاءمة لقياس الموارد البشرية في المنشآت الإيرانية. ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بتصميم استبانة موجهة للمدراء الماليين والمراجعين، وتحليل البيانات بالأساليب الإحصائية الملائمة توصلت الدراسة إلى أن طريقة التكلفة التاريخية التي يطلق عليها أيضا التكلفة

---

1) Steen and Welch, op.cit.

2) Avazzadehfath and Raiashekar, op.cit.

الأصلية، تمثل أكثر الطرق تطبيقاً في الأوضاع الحالية للمنشآت الإيرانية. وبهذه الطريقة فإن تكاليف الموارد البشرية تشمل تكاليف الاقتناء، وتكاليف التعيين والتدريب والتطوير. ولهذه الطريقة قبول كبير من قبل الجهات الضريبية، وتعتبر أكثر الطرق ملائمة في العمليات المحاسبية.

وأشارت دراسة (Savino, et al, 2012)<sup>(1)</sup> إلى أن البحث عن الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية؛ حيث يمثل موضوع جدل لعدة عقود. وكانت هناك محاولات من قبل إدارة الموارد البشرية والمحاسبة من أجل تطوير طريقة تحظى بقبول عام.

وقد قام الباحثون بدراسة مقارنة بين منهجين من مناهج القياس. وخلصت الدراسة إلى أن طرق القياس المعتمدة على التكلفة تحدد التكاليف الحقيقية للموارد البشرية بصورة جيدة بالتالي يسهل اظهارها في القوائم المالية، ويمكن مقارنة هذه البيانات تاريخياً ولكنها لا تعكس القيمة الحقيقية للموارد البشرية. أما بالنسبة لطرق القياس المعتدة على قياس المنافع المستقبلية فإنه يوجد صعوبة في تحديد قيمة هذه المنافع. وأوضحت الدراسة أن هناك حاجة إلى مزيد من الأبحاث في هذا المجال.

---

1) Savino, D, McGuire, K, and White, K, Human Asset Measurement: A Comparison of the Artifact-Based Approach versus Input Methods, Journal of Management Policy and Practice, vol. 13,(2012).

## ٢/٣ : الدراسات التي تناولت موضوع العرض والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

خصص هذا القسم للدراسات التي اهتمت بموضوع العرض والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية، على الرغم أنها لم تأخذ حيزاً من الاهتمام مقارنةً بموضوع القياس.

دراسة (Vuontisjarvi, 2006)<sup>(١)</sup> فقد استهدفت معرفة إلى أي مدى يتم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في المنشآت الكبيرة في فنلندا. حيث ركزت الدراسة على تقرير الموارد البشرية . وقد تم استخدام طريقة تحليل محتوى التقارير المالية لعينة مكونة من (٢٠٥) منشأة. وقد أشارت أهم نتائج الدراسة أن ٧٩% من المنشآت عينة الدراسة تضمنت معلومات عن تدريب وتطوير القوى البشرية. ويعد أكثر العناصر إفصاحاً من بين العناصر الأخرى. وأن الإفصاح في غالبيته كان افصاحاً وصفيًا، وإن الإفصاح الكمي كان محدود جداً.

كما قام (الغبان وياسين، ٢٠٠٧)<sup>(٢)</sup> بدراسة استهدفت وضع نموذج للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية وقامت على فرض أساسي وهو أن الأخذ بوجهة النظر التقليدية عند معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها في التقارير المالية يؤدي إلى افتقار هذه التقارير إلى الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستثمار في الموارد

---

1) Vuontisjarvi, Taru , Corporate Social Reporting in the European Context and Human Resource Disclosures: An Analysis of Finnish Companies, *Journal Business of Ethics*, Vol. 69, (2006).

(٢) ثائر والغبان ، مرجع سابق.

البشرية، وخلصت الدراسة إلى وضع نموذج مقترح للكشوفات التحليلية الملحقه داخل التقارير المالية للإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية يقوم على أساس فصل معلومات الاستثمار في الموارد البشرية عن الاستثمار في الموارد غير البشرية من خلال تجزئة الكشوفات التحليلية الملحقه الخاصة بكل حساب من الحسابات المتأثرة بالاستثمار في الموارد البشرية (مشروعات تحت التنفيذ، والتكاليف الإيرادية المؤجلة، والاستخدامات) إلى كاشفين يفصح الأول عن استثمارات الوحدة في الموارد البشرية ويفصح الثاني عن استثمارات الوحدة في الموارد غير البشرية. ودمج المجموع النهائي لهذين الكاشفين والإفصاح عنه في القوائم المالية الأساسية.

وتناولت دراسة (النقيب، ٢٠١٠)<sup>(١)</sup> بعض المشاكل المحاسبية المرتبطة بالموارد البشرية . وكان من أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن الموارد البشرية تشكل أحد بنود الأصول طويلة الأجل ضمن الأصول المعنوية، حيث يتم إدراجها في قائمة المركز المالي ضمن الأصول غير المادية طويلة الأجل تحت حساب أصول الموارد البشرية. كما أوصت الدراسة بالعمل على إلزام المنشآت وبالذات المساهمة بالإفصاح عن الموارد البشرية في قوائمها المالية لكي تمنح المستثمرين وبالذات الجدد من اتخاذ قراراتهم بشكل أكثر فعالية وكفاءة.

---

(١) النقيب، مرجع سابق.

أما دراسة (Beattie and Smith, 2010)<sup>(١)</sup> فقد استهدفت بصفة أساسية معرفة أثر الإفصاح عن الموارد البشرية في إضافة قيمة للمنشآت. وما هو الأسلوب الملائم للإفصاح. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة موجهة لمديري الموارد البشرية في (٥٩١) منشأة في المملكة المتحدة ومقارنة إجابات الاستبانة مع إجابات مديري التمويل في دراسة سابقة. وتشير نتائج الدراسة إلى أن الإفصاح عن تعليم ومهارات العاملين يعتبر من أكثر العوامل تأثيراً في خلق القيمة. كما تشير نتائج الدراسة أن التقرير السنوي يعتبر الأسلوب الأكثر ملائمة للإفصاح عن العنصر البشري.

دراسة (عسيري، ٢٠١١)<sup>(٢)</sup> استهدفت معرفة مدى إفصاح الشركات المساهمة السعودية عن مسئوليتها الاجتماعية ونوعية هذا الإفصاح. ولتحقيق هذا الهدف تم تحليل التقارير المالية لجميع الشركات المساهمة المدرجة في سوق الاسهم السعودية وعددها (١٢٧) شركة للعام المالي ٢٠٠٨م. وتبين نتائج الدراسة أن الإفصاح عن الموارد البشرية كان أكثر المجالات إفصاحاً من حيث تنمية الموارد البشرية والتوظيف والتدريب والسعودة والبرامج الاجتماعية

---

1) Beattie and Smith, op.cit.

٢) عبدالله بن علي عسيري، افصاح شركات المساهمة السعودية عن المسؤولية الاجتماعية في تقاريرها المالية: دراسة تطبيقية، مجلة البحوث التجارية، العدد ٢، (٢٠١١م).



للعاملين في هذه الشركات، كما تبين نتائج الدراسة أن غالبية الإفصاح تم في الجزء الخاص بتقرير مجلس الإدارة، كما أن الإفصاح كان في غالبيته في صورة وصفية.

دراسة (Domínguez,2012)<sup>(1)</sup> استهدفت الدراسة اختبار العلاقة بين خصائص المنشآت ومستوى الإفصاح عن الموارد البشرية. وتم تحليل محتوى التقارير المالية لعام ٢٠٠٤م لعينة من المنشآت الإسبانية مكونة من (١٠٥) منشآت مدرجة في بورصة مدريد . وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن هناك علاقة ايجابية بين حجم المنشآت ومستوى الإفصاح، حيث أن المنشآت الأكبر حجماً أكثر اهتماماً بالإفصاح عن الموارد البشرية، كما توصلت إلى أنه كلما زاد عدد ملاك المنشأة كان مستوى الإفصاح أعلى.

أما دراسة (Passard, et al,2012)<sup>(2)</sup> فقد هدفت إلى استطلاع وجهات نظر المحاسبين حول الإفصاح عن الموارد البشرية. وتوصلت الدراسة إلى أن ٨٧% من أفراد العينة لا يفضلون أن يتم الإفصاح عن الموارد البشرية في صلب القوائم المالية نتيجة صعوبة قياس هذه الموارد. وأوصت الدراسة أن يتم الإفصاح عن الموارد البشرية في قائمة منفصلة.

---

1) America Alvarez DomIniguez, Company characteristics and human resource disclosure in Spain, Social Responsibility Journal, vol. 8,(2012).

2) Dean Passard C; McKenna Kaitlin and Krishnan Vyas , Accounting for Human Capital: Is the Balance Sheet Missing Something?, International Journal of Business and Social Science vol.7(2012).

باستقراء الدراسات السابقة، وما تناولته من موضوعات يتضح للباحثة ما يلي:

١. تركيز معظم الباحثين على مدخلين أساسيين لإجراء عملية القياس : مدخل القياس بالتكلفة،

ومدخل القياس بالقيمة، وذلك من خلال رسملة تكاليف الاقتناء والتدريب والاستغناء، أو رسملة

أجور العاملين، أو حساب القيمة الحالية للعوائد المتوقعة.

٢. معظم الدراسات التي ركزت على محاولة قياس الموارد البشرية لم تتطرق إلى الصعوبات

التي تكتنف عملية هذا القياس.

٣. لم تتفق الدراسات على وضع أسلوب منهجي موحد يمكن أن يمثل النموذج الملائم للقياس.

٤. وعلى الرغم من وفرة البحوث في مجال القياس، إلا أنه لم يكن كذلك بالنسبة للعرض

والإفصاح؛ فقد كان التركيز على تحليل محتوى التقارير المالية والتقويم. ولم تتفق فيما بينها

على عناصر المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب الإفصاح عنها.

٥. معظم الدراسات أكدت على ضرورة الإفصاح واطهار قيمة الموارد البشرية ضمن بنود

القوائم المالية، مع العلم أنه لم يتم الاتفاق على آلية موحدة لكيفية عرضها.

٦. معظم المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي تم الإفصاح عن كانت تأخذ صورة وصفية

أكثر منها كمية.

وايماناً بأهمية تكامل البحوث العلمية، فإن الدراسة الحالية تعد امتداداً لجهود الباحثين في هذا المجال الذي لازال بحاجة إلى المزيد من البحوث، وخاصة أن أغلب هذه الجهود تمت في بيئات مختلفة عن بيئة الأعمال في المملكة العربية السعودية والتي لا شك أنها تختلف عن غيرها من الدول الأخرى. وتتميز الدراسة الحالية أنها تناولت موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية بجميع جوانبه (قياساً وعرضاً وافصاحاً).وبما يتوافق مع بيئة الأعمال السعودية، من خلال وجهات نظر كل من الأكاديميين والمهنيين.

## الفصل الرابع

### الدراسة الميدانية

## تمهيد

تسعى الدراسة الميدانية إلى استطلاع وجهات نظر كل من الأكاديميين والمهنيين فيما

يتعلق بالجوانب التالية:

١. الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية.
٢. طبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها فيما يتعلق بالموارد البشرية.
٣. الأسلوب الملائم للإفصاح عن الموارد البشرية.
٤. أثر إدراج العنصر البشري ضمن القوائم المالية.
٥. الصعوبات والمعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في المنشآت السعودية.

#### ١/٤ : أداة جمع البيانات

يعتبر موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية من الموضوعات التي لازالت محل دراسة، وبالتالي فإن وجود بيانات ميدانية صالحة للاستخدام في المجال التطبيقي يعد أمراً غير ميسر في وقت تطبيق هذه الدراسة؛ لذلك اعتمدت الباحثة على الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة. وقد تم تصميم الاستبانة من خلال استقراء مجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبما يتناسب مع الأسئلة التي تم وضعها لتكون ملائمة وقادرة على الإجابة عليها؛ حيث قسمت إلى خمسة أقسام يتناول الأول منها الأساليب المحاسبية لقياس الموارد البشرية، ويتناول القسم الثاني العرض والإفصاح عن الموارد البشرية، واختص القسم الثالث بأثر إدراج العنصر البشري على القوائم المالية، في حين تناول القسم الرابع الصعوبات أو المعوقات التي تحد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية. أما القسم الأخير فيختص بالمعلومات الشخصية للمشارك حيث يحدد الفئة التي ينتمي إليها، ومستواه الأكاديمي أو المهني. ومع أن أسئلة الدراسة كانت من نوع الأسئلة المغلقة إلا أن الباحثة حرصت على تضمين الاستبانة مساحات ليتمكن المشارك من إضافة عناصر أخرى.

كما تم إضافة قائمة تحتوي على شرح بعض المصطلحات أو البنود المستخدمة في

الاستبانة.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت بدرجاته الخمسة (five points likert scale): (موافق

تماماً، أو موافق، أو محايد، أو غير موافق، أو غير موافق اطلاقاً)؛ بحيث يرجح مستوى

الموافقة بالأرقام كما يلي:

(٥) موافق تماماً، (٤) موافق، (٣) محايد، (٢) غير موافق، (١) غير موافق اطلاقاً.

كما تم قياس درجة الموافقة وفقاً لما يوضحه الجدول رقم (٤-١) كما يلي:

جدول رقم (٤-١) قياس درجة الموافقة

الفترة (المتوسط المرجح)	درجة الموافقة
٥-٤,٢٠	موافق تماماً
٤,١٩-٣,٤٠	موافق
٣,٣٩-٢,٦٠	محايد
٢,٥٩ -١,٨٠	غير موافق
١,٧٩-١	غير موافق اطلاقاً

للتأكد من اكتمال ووضوح الاستبانة وتحقيقها للهدف الذي أُعدت من أجله، فقد تم عرضها

على مجموعة من الأكاديميين في قسم المحاسبة في جامعة الملك عبدالعزيز الذين ابدوا

ملاحظات تم الأخذ بها عند الإعداد النهائي للاستبانة.

كما تم التأكد من ثبات الاستبانة باحتساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) الذي يأخذ قيمة تتراوح بين صفر (لا يوجد ثبات في البيانات) والواحد الصحيح (يوجد ثبات تام في البيانات) أي أن زيادة المعامل تعني أن هناك ثبات في البيانات، ولقد بلغت قيمته لجميع العبارات ٠,٨٤٠ وهي درجة مقبولة في مثل هذه الدراسات.

#### ٢/٤: مجتمع وعينة الدراسة

تم تحديد مجتمع الدراسة من الأكاديميين والمهنيين، وقد تم الاعتماد على أسلوب الاختيار العشوائي في تمثيل عينة لكل فئة. وقد تم توزيع (٣٥٥) استبانة أرسلت إلى العينة - مصحوبة بخطاب من وكيل كلية الاقتصاد والإدارة للدراسات العليا- بشكل مباشر أو عن طريق الفاكس كما تم إعداد الاستبانة في نموذج إلكتروني تم إرسالها عن طريق البريد الإلكتروني. واستمرت عملية المتابعة لأكثر من شهرين؛ حيث تم استرجاع (١٨٦) استبانة وهو يمثل ما نسبته (٥٢,٤%) من الاستبانات الموزعة، ونظراً لعدم اكتمال إجابات بعض الأسئلة التي تضمنتها الاستبانة تم استبعاد (٣) استبانات؛ وعليه أصبح عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (١٨٣) استبانة وتشكل ما نسبته (٥١,٥%) من الاستبانات الموزعة، وهي نسبة جيدة إحصائياً في البحوث الاجتماعية. ويتألف مجتمع الدراسة من:



١. أكاديميين في أقسام المحاسبة في الجامعات السعودية<sup>(١)</sup>. وقد تم توزيع (١٥٥) استبانة. -

وتختلف عدد الاستبانات المرسله حسب أعداد أعضاء هيئة التدريس في كل قسم من هذه

الأقسام- استرد منها (٧٨) استبانة وتمثل ما نسبته (٥٠,٣%) من الاستبانات الموزعة.

٢. المهنيين في مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة كما في ١/١١/١٤٣٣هـ وعدددهم

(١٤٠) مكتباً على مستوى المملكة العربية السعودية ([www.socpa.org.sa](http://www.socpa.org.sa)). وقد تم توزيع

(٢٠٠) استبانة، مع ملاحظة أنه قد يرسل أكثر من استبانة لكل مكتب. استرد منها (١٠٨)

وهو ما يمثل (٥٤%) من الاستبانات الموزعة. ويوضح الجدول رقم (٤-٢) عدد العينة وعدد

الاستبانات الموزعة والمستلمة.

جدول رقم (٤-٢) عينة الدراسة والاستبانات الموزعة والمستلمة.

العينة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستلمة	نسبة الاستبانات المستلمة إلى الموزعة	عدد الاستبانات الغير صالحة للتحليل	عدد الاستبانات الصالحة للتحليل	نسبة الاستبانات الصالحة إلى الموزعة
الأكاديميون	١٥٥	٧٨	٥٠,٣%	٠	٧٨	٥٠,٣%
المهنيون	٢٠٠	١٠٨	٥٤%	٣	١٠٥	٥٢,٥%
الاجمالي	٣٥٥	١٨٦	٥٢,٣%	٣	١٨٣	٥١,٥%

(١) الجامعات التي استطاعت الباحثة التواصل معها هي: جامعة الملك عبدالعزيز، وجامعة الملك سعود، وجامعة الامام محمد بن سعود الاسلامية، وجامعة ام القرى، وجامعة الملك فيصل، وجامعة الملك خالد، وجامعة تبوك، وجامعة طيبة، وجامعة الطائف، جامعة القصيم، جامعة المجمعة، وجامعة شقراء.

#### ٣/٤: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد تلقي إجابات المشاركين بالدراسة والتأكد من اكتمالها ومن ثم فرز كل فئة على حدة، وبعد أن تم ترميزها تمهيدا لإدخالها بالحاسب الآلي تم معالجة البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية. Statistical Package for Social Science. (SPSS) وذلك بإدخال إجابة كل سؤال حسب وزنه في مقياس ليكرت الذي تم تحديده مسبقاً. وتم التأكد من عملية إدخال البيانات بأنها ادخلت بطريقة سليمة من خلال مقارنة بياناتها مع الإجابات لكل استبانة.

وقد تم اجراء التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية

التالية:

١. عمل جداول تكرارية بسيطة تشمل التكرارات، والنسب المئوية.
٢. حساب المتوسط المرجح، والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات الدراسة للتعرف على الاتجاه العام لكل عبارة على حدة، ولترتيب درجة الموافقة لكل عبارة.
٣. اجراء اختبار الفرق بين متوسطين (Independent-Samples T Test)؛ وذلك لمعرفة ما اذا كانت هناك فروق معنوية بين متوسطي آراء فئتي الدراسة. وتم اختيار هذا الاختبار لمناسبته وتوافر شروطه على بيانات الدراسة.

## ٤/٤ : نتائج الدراسة الميدانية

### ١/٤/٤ توصيف العينة

يوضح الجدول رقم (٤-٣) خصائص أفراد العينة، والتي تشير إلى أن المشاركين في هذه الدراسة يتمتعون بالخبرة الكافية مما يجعل الباحثة تتوقع من أفراد العينة الآراء المفيدة حول المواضيع المطروحة في الاستبانة والتي سيكون لها الأثر الإيجابي في هذه الدراسة.

وبالنظر إلى بيانات المشاركين اتضح أن النسبة الأكبر بالنسبة للأكاديميين كانت لفئة (أستاذ مساعد) بنسبة (٣٥,٩%)، ثم فئة (معيد) بنسبة (٢٠,٦%)، ثم فئة (محاضر وأستاذ) بنسب متقاربة بلغت (١٦,٧% . ١٥,٤%) على التوالي. وكانت أقل نسبة لفئة (استاذ مشارك) بنسبة (١١,٥%).

أما بالنسبة للمهنيين فإن النسبة الأكبر كانت لفئة (مراجع) بنسبة (٦٣,٩%)، ثم فئة (مدير) بنسبة (٢٣,٩%)، يليهم فئة (صاحب مكتب) بنسبة (٦,٧%). وكانت أقل نسبة لفئة مراجع تحت التمرين بنسبة (٠,٩٥%).

جدول رقم (٤-٣) خصائص أفراد عينة الدراسة.

النسبة	التكرار	الخصائص	العينة
١٥,٤%	١٢	أستاذ	الأكاديميون
١١,٥%	٩	أستاذ مشارك	
٣٥,٩%	٢٨	أستاذ مساعد	
١٦,٧%	١٣	محاضر	
٢٠,٦%	١٦	معيد	
١٠٠%	٧٨	المجموع	
٦,٧%	٧	صاحب مكتب	
٤,٨%	٥	شريك	
٢٣,٩%	٢٥	مدير	
٦٣,٩%	٦٧	مراجع	
٠,٩٥%	١	مراجع تحت التمرين	
١٠٠%	١٠٥	المجموع	

## ٢/٤/٤ تحليل إجابات العينة.

### ١/٢/٤/٤ الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية

تم طرح خمسة بدائل متعارف عليها لقياس الموارد البشرية وطلب من المشاركون تحديد راية

في كل منها.

#### (أ) من وجهة نظر الأكاديميين

جدول رقم (٤-٤) تحليل آراء الأكاديميين في الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية.

م	الأسلوب	موافق تماما		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق اطلاقا		المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
١	أسلوب التكلفة التاريخية	١٤	١٧,٩	٢٦	٣٣,٣	١٧	٢١,٨	١٦	٢٠,٥	٥	٦,٤	٣,٣٦	١,١٨	٤
٢	أسلوب تكلفة الإحلال	١٧	٢١,٨	٢٨	٣٥,٩	١٩	٢٤,٤	١١	١٤,١	٣	٣,٨	٣,٥٨	١,٠٩	٢
٣	أسلوب تكلفة الفرصة البديلة	٨	١٠,٣	٢٥	٣٢,١	٢٥	٣٢,١	١٤	١٧,٩	٦	٧,٧	٣,١٩	١,٠٩	٥
٤	أسلوب العوائد المستقبلية	١١	١٤,١	٣٧	٤٧,٤	٢١	٢٦,٩	٧	٩,٠	٢	٢,٦	٣,٦٢	٠,٩٣	١
٥	أسلوب التكلفة الاقتصادية	١٤	١٧,٩	٢٨	٣٥,٩	٢٥	٣٢,١	٧	٩,٠	٤	٥,١	٣,٥٣	١,٠٥	٣

تضمن الجدول رقم (٤-٤) تحليل آراء الأكاديميين تجاه الأسلوب الملائم لقياس الموارد

البشرية. وأخذاً في الاعتبار المتوسط الحسابي لآرائهم والنسبة المئوية؛ تظهر لنا النتائج أن

الأسلوب الأكثر ملاءمة للقياس من وجهة نظر الأكاديميين هو أسلوب العوائد المستقبلية حيث

حصل على متوسط حسابي (٣,٦٢) من نقاط مقياس ليكرت المكون من خمس نقاط وبنسبة

(٤٧,٤%) من آراء المشاركين. يلي ذلك أسلوب تكلفة الإحلال بمتوسط حسابي بلغ (٣,٥٨)

وبنسبة (٣٥,٩%)، بينما جاء أسلوب التكلفة الاقتصادية في المرتبة الثالثة بمتوسط

حسابي (٣,٥٣) وبنسبة (٣٥,٩). وكان أقل الأساليب ملاءمة هو أسلوب تكلفة الفرصة البديلة

حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣,١٩) وبنسبة (٣٢,١%).

### ب) من وجهة نظر المهنيين

جدول رقم (٤-٥) تحليل آراء المهنيين حول الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية.

م	الأسلوب	موافق تماما		موافق		محايد		غير أوافق		غير موافق اطلاقا		المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
١	أسلوب التكلفة التاريخية	٢٥	٢٣,٨	٤٣	٤١,٠	١٣	١٢,٤	١٢	١١,٤	١٢	١١,٤	٣,٥٤	١,٢٩	٢
٢	أسلوب تكلفة الإحلال	١٥	١٤,٣	٣٦	٣٤,٣	٢٩	٢٧,٦	١٦	١٥,٢	٩	٨,٦	٣,٣٠	١,١٥	٤
٣	أسلوب تكلفة الفرصة البديلة	٩	٨,٦	٣٠	٢٨,٦	٤٥	٤٢,٩	١٣	١٢,٤	٨	٧,٦	٣,١٨	١,٠٢	٥
٤	أسلوب العوائد المستقبلية	١٧	١٦,٢	٣٧	٣٥,٢	٣١	٢٩,٥	١٦	١٥,٢	٤	٣,٨	٣,٤٥	١,٠٦	٣
٥	أسلوب التكلفة الاقتصادية	١٩	١٨,١	٤٣	٤١,٠	٣٠	٢٨,٦	٩	٨,٦	٤	٣,٨	٣,٦١	١,٠٠	١

يوضح الجدول رقم (٤-٥) تحليل آراء المهنيين حول الأسلوب الملائم لقياس الموارد

البشرية. حيث تظهر لنا النتائج أن المهنيين موافقون على أسلوب التكلفة الاقتصادية بمتوسط

حسابي (٣,٦١) وبنسبة (٤١%). يلي هذا الأسلوب في الترتيب أسلوب التكلفة التاريخية

بمتوسط يبلغ (٣,٥٤) وبنسبة (٤١%) في حين أن الأكاديميين محايدون في نفس العبارة.

ثم أسلوب العوائد المستقبلية بمتوسط (٣,٤٥) وبنسبة (٣٥,٢%). وكان أقل الأساليب ملاءمة

هو أسلوب تكلفة الفرصة البديلة كما هو الحال لدى الأكاديميين وبمتوسط حسابي متقارب يبلغ

(٣,١٨) وبنسبة (٤٢,٩%).

يتضح من النتائج السابقة أن الأكاديميين ممن شملتهم الدراسة يفضلون أسلوب العوائد

المستقبلية لقياس الموارد البشرية، بينما يرى المهنيون أن الأسلوب الملائم هو أسلوب التكلفة

الاقتصادية. وهذه النتيجة تدل على أن عينة الدراسة تنظر إلى أن المعيار في تحديد القيمة هو

تقديم خدمات أو منافع اقتصادية في المستقبل وليس على ما تم دفعه. وهي بذلك تخالف ما

توصلت إليه دراسة (Avazzadehfath and Raiashekar,2011) بأن أسلوب التكلفة

التاريخية يمثل الأسلوب الأكثر ملاءمة. كما يلاحظ أن هناك توافق بين آراء الأكاديميين

والمهنيين على أن أقل الأساليب ملاءمة هو أسلوب تكلفة الفرصة البديلة، وربما يعود ذلك إلى

أن هذا الأسلوب يقتصر على الموارد البشرية ذوي الكفاءة العالية أو النادرة فقط.

## ٢/٢/٤/٤ مدى توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في أساليب القياس

### المستخدمة

إن الوصول إلى قناعة فيما إذا كان أسلوب معين من أساليب القياس هو الأنسب لا يأتي مجرد اختبار البيانات المحاسبية في نماذج رياضية إنما يأتي أيضاً من خلال ما يمكن أن يقدمه القياس المحاسبي من معلومات؛ حيث أن اختيار أسلوب معين لقياس الموارد البشرية من المتوقع أن يكون له انعكاساته على خصائص المعلومات ومن ثم جودتها. وقد تم اختيار مجموعة من الخصائص التي لها ارتباط مباشر بالقياس وطلب من المشاركون تحديد مدى توافرها في أساليب القياس.

### أ) من وجهة نظر الأكاديميين

جدول رقم (٤-٦) تحليل آراء الأكاديميين في مدى توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في أساليب القياس المستخدمة.

م	الأسلوب	الموثوقية		الموضوعية		الملاءمة		القابلية للمقارنة	
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
١	أسلوب التكلفة التاريخية	٥١	٦٥,٤	٣٧	٤٧,٤	١٧	٢١,٨	٤٠	٥١,٣
٢	أسلوب تكلفة الإحلال	١٢	١٥,٤	٣٧	٤٧,٤	٣٦	٤٦,٢	١٧	٢١,٨
٣	أسلوب تكلفة الفرصة البديلة	٧	٩,٠	٢١	٢٦,٩	٣٣	٤٢,٣	١٤	١٧,٩
٤	أسلوب العوائد المستقبلية	١٣	١٦,٧	٢٦	٣٣,٣	٣٥	٤٤,٩	٢١	٢٦,٩
٥	أسلوب التكلفة الاقتصادية	١٥	١٩,٢	٢٧	٣٤,٦	٣١	٣٩,٧	١٩	٢٤,٤



يتضح من الجدول رقم (٤-٦) آراء الأكاديميين في مدى توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في أساليب القياس المستخدمة. حيث تظهر النتائج أن أهم خصائص معلومات التكلفة التاريخية هي الموثوقية بنسبة (٦٥,٤%) من آراء المشاركين، تليها القابلية للمقارنة بنسبة (٥١,٣) في حين تأتي في المرتبة الأخيرة الملاءمة بنسبة (٢١,٨).

أما بالنسبة لأسلوب تكلفة الإحلال فإن أهم خصائص جودة المعلومات المتوفرة فيها الموضوعية والملاءمة بنسبة (٤٧,٤% . ٤٦,٢%) على التوالي، بينما كانت الموثوقية أقلها بنسبة (١٥,٤%).

في حين أن أهم خصائص جودة المعلومات المحاسبية المتوفرة في أسلوب تكلفة الفرصة البديلة هي الملاءمة بنسبة (٤٢,٣%). تليها الموضوعية بنسبة (٢٦,٩)، وأقلها أهمية الموثوقية حيث لم تتجاوز النسبة (٩%) من آراء المشاركين.

أما أسلوب تكلفة العوائد المستقبلية فإن الملاءمة تعد أهم خصائص جودة المعلومات المحاسبية بها بنسبة (٤٤,٩%)، ثم الموضوعية بنسبة (٣٣,٣%). وأقلها الموثوقية بنسبة (١٦,٧).

وأخيراً فيما يتعلق بأسلوب التكلفة الاقتصادية فإن الملائمة تعد أهم خصائص جودة

المعلومات بها بنسبة (٣٩,٧%) تليها الموضوعية بنسبة (٣٤,٦%). ونأتي الموثوقية أخيراً

بنسبة (١٩,٢%).

### ب) من وجهة نظر المهنيين

جدول رقم (٤-٧) آراء المهنيين في مدى توافر خصائص جودة المعلومات

المحاسبية في أساليب القياس المستخدمة.

م	الأسلوب	الموثوقية		الموضوعية		الملاءمة		القابلية للمقارنة	
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
١	أسلوب التكلفة التاريخية	٤٦	٤٣,٨	٣٧	٣٥,٢	٢٩	٢٧,٦	٣٩	٣٧,١
٢	أسلوب تكلفة الإحلال	٢١	٢٠,٠	٤٠	٣٨,١	٢٩	٢٧,٦	١٩	١٨,١
٣	أسلوب تكلفة الفرصة البديلة	٢١	٢٠,٠	٣٠	٢٨,٦	٢٢	٢١,٠	٢٩	٢٧,٦
٤	أسلوب العوائد المستقبلية	٢٠	١٩,٠	٣٠	٢٨,٦	٢٤	٢٢,٩	٢٣	٢١,٩
٥	أسلوب التكلفة الاقتصادية	٢٢	٢١,٠	٢٧	٢٥,٧	٢٢	٢١,٠	٣٣	٣١,٤

يتضح من الجدول رقم (٤-٧) آراء المهنيين في مدى توافر خصائص جودة المعلومات

المحاسبية في أساليب القياس المستخدمة. حيث تظهر النتائج أن المهنيين والأكاديميين متفقون

فيما يتعلق بخصائص معلومات التكلفة التاريخية حيث تأتي الموثوقية بالمرتبة الأولى وبنسبة

(٤٣,٨%). تليها القابلية للمقارنة بنسبة (٣٧,١%). وقلها أهمية الملاءمة بنسبة (٢٧,٦%).

أما فيما يمكن أن توفره معلومات تكلفة الإحلال من خصائص جودة المعلومات تأتي الموضوعية في المرتبة الأولى بنسبة (٣٨,١%) والملاءمة في المرتبة الثانية بنسبة (٢٧,٦%). وأقلها القابلية للمقارنة بنسبة (١٨,١%).

في حين كانت أهم خصائص جودة معلومات تكلفة الفرصة البديلة الموضوعية بنسبة (٢٨,٦%)، تليها القابلية للمقارنة (٢٧,٦%) . وأقلها الموثوقية بنسبة (٢٠%).

أما أسلوب تكلفة العوائد المستقبلية فإن الموضوعية تأتي في المرتبة الأولى بنسبة (٢٨,٦%)، ثم الملاءمة بنسبة (٢٢,٩%). وأقلها الموثوقية بنسبة (١٩%).

وأخيراً فيما يتعلق بخصائص جودة معلومات التكلفة الاقتصادية حيث تأتي القابلية للمقارنة في المرتبة الأولى بنسبة (٣١,٤%)، تليها الموضوعية بنسبة (٢٥,٧%). وأقلها الموثوقية والملاءمة بنسبة (٢١%). من النتائج السابقة يتضح أن الأكاديميين يرون أن استخدام أسلوب العوائد المستقبلية من الممكن أن يحسن من خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية. في حين يرى المهنيون أن استخدام أسلوب التكلفة الاقتصادية من الممكن أن يحسن من خاصية القابلية للمقارنة. وهذه النتيجة تدل على أن الأكاديميون ينظرون إلى ملاءمة المعلومات المحاسبية. بينما ينظر المهنيون إلى جانب المقارنات.

٣/٢/٤/٤ طبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها فيما يتعلق بالموارد البشرية

(أ) من وجهة نظر الأكاديميين

جدول رقم (٤-٨) تحليل آراء الأكاديميين تجاه المعلومات التي يتم الإفصاح عنها فيما يتعلق بالموارد البشرية.

م	المعلومات	موافق تماما		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق اطلاقا		المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
١	عدد العاملين	٥٢,٦	٤١	٣٧,٢	٢٩	٩,٠	٧	١,٣	١	٠,٠	٠	٤,٤١	٠,٧١	١
٢	نسبة السعادة	٤٢,٣	٣٣	٣٥,٩	٢٨	١٤,١	١١	٥,١	٤	٢,٦	٢	٤,١٠	١,٠٠	٩
٣	مدة الخدمة	٣٢,١	٢٥	٤١,٠	٣٢	٢١,٨	١٧	٥,١	٤	٠,٠	٠	٤,٠٠	٠,٨٧	١٠
٤	تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين	٤١,٠	٣٢	٣٧,٢	٢٩	١٥,٤	١٢	٥,١	٤	١,٣	١	٤,١٢	٠,٩٤	٨
٥	السياسات المستخدمة في التوظيف	٤٤,٩	٣٥	٣٧,٢	٢٩	١٦,٧	١٣	١,٣	١	٠,٠	٠	٤,٢٦	٠,٧٨	٣
٦	تكاليف التدريب والتعليم	٤٨,٧	٣٨	٣٩,٧	٣١	٩,٠	٧	١,٣	١	١,٣	١	٤,٣٣	٠,٨٠	٢
٧	سياسة التدريب في المنشأة	٣٨,٥	٣٠	٤١,٠	٣٢	١٧,٩	١٤	٢,٦	٢	٠,٠	٠	٤,١٥	٠,٨١	٧
٨	طبيعة التدريب	٢٥,٦	٢٠	٤٨,٧	٣٨	٢٣,١	١٨	٢,٦	٢	٠,٠	٠	٣,٩٧	٠,٧٧	١١
٩	الميزانية المخصصة للتدريب	٣٨,٥	٣٠	٤٨,٧	٣٨	١١,٥	٩	١,٣	١	٠,٠	٠	٤,٢٤	٠,٧١	٤
١٠	تأثير التدريب على نتائج المنشأة	٣٩,٧	٣١	٤٣,٦	٣٤	١٤,١	١١	٢,٦	٢	٠,٠	٠	٤,٢١	٠,٧٨	٥
١١	مكافأة نهاية الخدمة	٤٧,٤	٣٧	٣٩,٧	٣١	١١,٥	٩	١,٣	١	٠,٠	٠	٤,٣٣	٠,٧٣	٢
١٢	معدل الدوران	٣٧,٢	٢٩	٤٤,٩	٣٥	١٦,٧	١٣	١,٣	١	٠,٠	٠	٤,١٨	٠,٧٥	٦

يوضح الجدول رقم (٤-٨) تحليل آراء الأكاديميين تجاه المعلومات التي يتم الإفصاح عنها فيما يتعلق بالموارد البشرية. ويتضح أن هناك درجة عالية من الموافقة على المعلومات التي تم إدراجها. حيث يتراوح المتوسط الحسابي بين (٤,٤١) و(٣,٩٧)، وقد جاء عدد العاملين في مقدمة البنود التي يجب الإفصاح عنها بمتوسط بلغ (٤,٤١) وبنسبة (٥٢,٦)، فيما جاء بند تكاليف التدريب والتعليم، وبند مكافأة نهاية الخدمة في المرتبة الثانية بمتوسط آراء واحد يبلغ (٤,٣٣) وبنسبة (٤٨,٧%) و(٤٧,٤%) على التوالي، وجاء في المرتبة الثالثة الإفصاح عن السياسات المستخدمة في التوظيف بمتوسط حسابي يبلغ (٤,٢٦) وبنسبة (٤٤,٩%) كما جاء الإفصاح عن الميزانية المخصصة للتدريب كرابع بند من حيث درجة الموافقة وبتوسط حسابي (٤,٢٤) وبنسبة (٣٨,٥). وجميعها تقع في فئة موافق تماماً. ثم تأتي بعد ذلك بقية المعلومات. وعلى وجه العموم فإن الأكاديميين ممن شملتهم الدراسة متفقون على أهمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

## ب) من وجهة نظر المهنيين

جدول رقم (٤-٩) تحليل آراء المهنيين تجاه المعلومات التي يتم الإفصاح عنها فيما يتعلق

بالموارد البشرية.

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق اطلاقاً		غير موافق		محايد		موافق		موافق تماماً		المعلومات	م
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
٢	٠,٩٤	٤,٢٨	٢,٩	٣	٣,٨	٤	٤,٨	٥	٤٠,٠	٤٢	٤٨,٦	٥١	عدد العاملين	١
١٢	١,١٥	٣,٥٥	٦,٧	٧	١٣,٣	١٤	١٨,١	١٩	٤١,٩	٤٤	٢٠,٠	٢١	نسبة السعادة	٢
٧	١,٠١	٣,٨٧	٢,٩	٣	٧,٦	٨	١٨,١	١٩	٤٢,٩	٤٥	٢٨,٦	٣٠	مدة الخدمة	٣
١٠	٠,٩٧	٣,٧٤	١,٠	١	١٠,٥	١١	٢٥,٧	٢٧	٣٩,٠	٤١	٢٣,٨	٢٥	تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين	٤
١١	١,١٥	٣,٦٤	٦,٧	٧	١١,٤	١٢	١٦,٢	١٧	٤٢,٩	٤٥	٢٢,٩	٢٤	السياسات المستخدمة في التوظيف	٥
٣	٠,٨٤	٤,٠٣	١,٩	٢	٢,٩	٣	١٣,٣	١٤	٥٤,٣	٥٧	٢٧,٦	٢٩	تكاليف التدريب والتعليم	٦
٤	٠,٩٤	٣,٩٦	١,٠	١	٨,٦	٩	١٤,٣	١٥	٤٥,٧	٤٨	٣٠,٥	٣٢	سياسة التدريب في المنشأة	٧
٨	٠,٩٧	٣,٨٤	١,٩	٢	٨,٦	٩	١٩,٠	٢٠	٤٤,٨	٤٧	٢٥,٧	٢٧	طبيعة التدريب	٨
٥	٠,٩٥	٣,٩٥	٢,٩	٣	٥,٧	٦	١٣,٣	١٤	٤٩,٥	٥٢	٢٨,٦	٣٠	الميزانية المخصصة للتدريب	٩
٩	٠,٨٩	٣,٨٢	١,٩	٢	٤,٨	٥	٢٤,٨	٢٦	٤٦,٧	٤٩	٢١,٩	٢٣	تأثير التدريب على نتائج المنشأة	١٠
١	٠,٨٩	٤,٢٩	١,٩	٢	١,٩	٢	١٢,٤	١٣	٣٢,٤	٣٤	٥١,٤	٥٤	مكافأة نهاية الخدمة	١١
٦	٠,٩٣	٣,٩٢	١,٩	٢	٤,٨	٥	٢١,٠	٢٢	٤٣,٨	٤٦	٢٨,٦	٣٠	معدل الدوران	١٢

يوضح الجدول رقم (٤-٩) تحليل آراء المهنيين تجاه المعلومات التي يتم الإفصاح عنها فيما يتعلق بالموارد البشرية. حيث أشارت نتائج الدراسة إلى أن الإفصاح عن مكافأة نهاية الخدمة يأتي في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يبلغ (٤,٢٩) وبنسبة (٥١,٤%)، في حين يأتي عدد العاملين في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (٤,٢٨) وبنسبة (٤٨,٦%)، بينما جاءت تكاليف التدريب والتعليم في المرتبة الثالثة بمتوسط (٤,٠٣) وبنسبة (٥٤,٣%). وقد جاءت سياسة التدريب في المنشأة في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يبلغ (٣,٩٦) وبنسبة (٤٥,٧%). ثم يأتي بعد ذلك بقية المعلومات. التي تقع جميعاً في فئة موافق.

ويتضح من النتائج السابقة موافقة عينة الدراسة على جميع البنود التي تم إدراجها، وإن اختلفوا في ترتيبها. وهذا يؤكد أهمية الإفصاح عن هذه المعلومات.

## ٤/٢/٤/٤ الأسلوب الأكثر ملاءمة للإفصاح عن الموارد البشرية

### (أ) من وجهة نظر الأكاديميين

رقم (٤-١٠) تحليل آراء الأكاديميين في معرفة الأسلوب الملائم للإفصاح عن الموارد البشرية.

م	الأسلوب	موافق تماما		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق اطلاقا		المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
١	في صلب القوائم المالية	١٢	١٥,٤	١٦	٢٠,٥	١٥	١٩,٢	٢٩	٣٧,٢	٦	٧,٧	٢,٩٩	١,٢٣	٤
٢	في شكل ملاحظات وايضاحات مرفقة بالقوائم المالية	٢٥	٣٢,١	٣٣	٤٢,٣	١٣	١٦,٧	٦	٧,٧	١	١,٣	٣,٩٦	٠,٩٦	٢
٣	في تقرير مجلس الادارة	١٨	٢٣,١	٣٥	٤٤,٩	١٨	٢٣,١	٥	٦,٤	٢	٢,٦	٣,٧٩	٠,٩٦	٣
٤	في قائمة اضافية (خاصة بالموارد البشرية)	٣٥	٤٤,٩	٢٦	٣٣,٣	٦	٧,٧	٦	٧,٧	٥	٦,٤	٤,٠٣	١,١٩	١

يوضح الجدول رقم (٤-١٠) تحليل آراء الأكاديميين في معرفة الأسلوب الملائم للإفصاح

عن الموارد البشرية. حيث تظهر لنا النتائج أن الأكاديميين يفضلون أن يكون الإفصاح في

قائمة خاصة بالموارد البشرية بمتوسط يبلغ (٤,٠٣) وبنسبة (٣٣,٣%)، ويأتي في الترتيب

الثاني خيار الإفصاح في شكل ملاحظات وايضاحات مرفقة بالقوائم المالية بمتوسط (٣,٩٦)

وبنسبة (٤٢,٣%)، فيما جاء الإفصاح في صلب القوائم المالية في المرتبة الأخيرة بمتوسط

يبليغ (٢,٩٩) وبنسبة (١٩,٢%).



## ب) من وجهة نظر المهنيين

جدول رقم (٤-١١) تحليل آراء المهنيين في معرفة الأسلوب الملائم للإفصاح عن الموارد البشرية.

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق اطلاقاً		غير موافق		محايد		موافق		موافق تماماً		الأسلوب	رقم العبارة
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
٤	١,١٢	٢,٦٨	١٠,٥	١١	٤٢,٩	٤٥	٢٤,٨	٢٦	١٢,٤	١٣	٩,٥	١٠	في صلب القوائم المالية	١
٣	١,٠٧	٣,٦٠	١,٩	٢	١٨,١	١٩	١٩,٠	٢٠	٤٠,٠	٤٢	٢١,٠	٢٢	في شكل ملاحظات وابطاحات مرفقة بالقوائم المالية	٢
١	٠,٧٩	٤,١٩	٠,٠	٠	٣,٨	٤	١٢,٤	١٣	٤٤,٨	٤٧	٣٩,٠	٤١	في تقرير مجلس الادارة	٣
٢	١,٠٩	٣,٨٠	٢,٩	٣	١١,٤	١٢	٢٠,٠	٢١	٣٤,٣	٣٦	٣١,٤	٣٣	في قائمة اضافية (خاصة بالموارد البشرية)	٤

يوضح الجدول رقم (٤-١١) تحليل آراء المهنيين في معرفة الأسلوب الملائم للإفصاح عن

الموارد البشرية. حيث تظهر لنا النتائج أن المهنيين يفضلون أن يكون الإفصاح في تقرير

مجلس الإدارة بمتوسط يبلغ (٤,١٩) ونسبة (٤٤,٨%) ويأتي في الترتيب الثاني خيار

الإفصاح في قائمة خاصة بالموارد البشرية بمتوسط (٣,٨٠) ونسبة (٣٤,٣%)، فيما جاء

الإفصاح في صلب القوائم المالية في المرتبة الأخيرة بمتوسط يبلغ (٢,٦٨) ونسبة (٢٤,٨%).

النتائج السابقة توضح أن عينة الدراسة لا تفضل أن يكون الإفصاح في صلب القوائم

المالية. والتفسير الممكن لذلك أن قياس الموارد البشرية لا يزال يفتقد الموضوعية التي تسمح

لنتك القيمة بأن تظهر في صلب القوائم المالية وهذا يتفق مع دراسة (Passard et al.2012)؛

لذلك يرى الأكاديميون أن أفضل أساليب الإفصاح عن الموارد البشرية هو الإفصاح في قائمة

اضافية خاصة بالموارد البشرية في حين يرى المهنيون أن يتم الإفصاح في تقرير مجلس

الإدارة. ولعل مرد ذلك إلى أن المهنيين يرون أن الإفصاح في قائمة اضافية قد يؤدي إلى

زيادة اعباء عملية المراجعة وزيادة مسؤولياتهم تجاه أصحاب المصالح.

#### ٥/٢/٤/٤ أثر إدراج العنصر البشري على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

في ضوء الإفصاح عن الموارد البشرية، فإن هناك عدد من الآثار المتوقعة على

القوائم المالية. وقد تم استطلاع آراء المشاركين في الدراسة عن رؤيتهم حولها وكانت

النتائج كما يلي:

تركزت هذه المساحة خالية لأغراض الطباعة

## ( أ ) من وجهة نظر الأكاديميين

جدول رقم (٤-١٢) تحليل آراء الأكاديميين في معرفة أثر إدراج العنصر البشري على

المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

م	التأثير	موافق تماما		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق اطلاقا		الانحراف المعياري	الترتيب
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
١	يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الموضوعية للقوائم المالية	٣٢,١	٢٥	٥٠,٠	٣٩	١٠,٣	٨	٧,٧	٦	٠,٠	٠	٠,٨٦	٦
٢	يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الثقة للقوائم المالية	٢٨,٢	٢٢	٤٦,٢	٣٦	١٩,٢	١٥	٦,٤	٥	٠,٠	٠	٠,٨٦	٧
٣	يساعد الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في تقدير قيمة المنشأة الكلية	٤٢,٣	٣٣	٤٧,٤	٣٧	٥,١	٤	٥,١	٤	٠,٠	٠	٠,٧٨	١
٤	تساعد بيانات الموارد البشرية في وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة في الموارد البشرية	٣٧,٢	٢٩	٥١,٣	٤٠	١١,٥	٩	٠,٠	٠	٠,٠	٠	٠,٦٥	٢
٥	تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة	٣٧,٢	٢٩	٥٧,٧	٤٥	١,٣	١	٢,٦	٢	١,٣	١	٠,٧٣	١
٦	يساعد الإفصاح عن الموارد البشرية الاطراف الخارجية في الحكم على كفاءة وأداء المنشأة بشكل فعال.	٣٧,٢	٢٩	٤٨,٧	٣٨	١٤,١	١١	٠,٠	٠	٠,٠	٠	٠,٦٨	٣
٧	يساعد الإفصاح عن الموارد البشرية في زيادة مستوى الإفصاح التطوعي (الاختياري) للمنشأة.	٣٥,٩	٢٨	٤٣,٦	٣٤	١٩,٢	١٥	٠,٠	٠	١,٣	١	٠,٨١	٤
٨	يساهم في تحسين سمعة المنشأة.	٣٣,٣	٢٦	٤٦,٢	٣٦	١٧,٩	١٤	١,٣	١	١,٣	١	٠,٨٢	٥

يوضح الجدول رقم (٤-١٢) تحليل آراء الأكاديميين في معرفة أثر إدراج العنصر البشري على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية. حيث يتضح من النتائج أن الأكاديميين موافقون تماماً على أن الإفصاح عن الموارد البشرية يساعد في تقدير قيمة المنشأة الكلية كذلك المساهمة في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة حيث حصلوا على متوسط آراء واحد يبلغ (٤,٢٧) ونسبة (٤٢,٣% . ٣٧,٢%) على التوالي. يليهما وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة في الموارد البشرية وبأتي في المرتبة الثانية بمتوسط يبلغ (٤,٢٦) ويقع ضمن فئة موافق تماماً بنسبة (٣٧,٢%). كما يرى الأكاديميون أن الإفصاح عن الموارد البشرية يساعد الاطراف الخارجية في الحكم على كفاءة وأداء المنشأة بشكل فعال وبأتي في المرتبة الثالثة بمتوسط يبلغ (٤,٢٣) وبدرجة موافقة مرتفعة بنسبة (٣٧,٢%). أما بقية الأثار فقد جاءت في المرتبة الرابعة وما بعدها

(ب) من وجهة نظر المهنيين

جدول رقم (٤-١٣) تحليل آراء المهنيين في معرفة أثر إدراج العنصر البشري

على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

م	التأثير	موافق تماما		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق اطلاقا		الانحراف المعياري	الترتيب
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
١	يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الموضوعية للقوائم المالية	١١	١٠,٥	٤٧	٤٤,٨	٢٩	٢٧,٦	١٣	١٢,٤	٥	٤,٨	٣,٤٤	٧
٢	يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الثقة للقوائم المالية	١٣	١٢,٤	٤٠	٣٨,١	٣٠	٢٨,٦	١٦	١٥,٢	٦	٥,٧	٣,٣٦	٨
٣	يساعد الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في تقدير قيمة المنشأة الكلية	١٥	١٤,٣	٤٨	٤٥,٧	٢٩	٢٧,٦	٧	٦,٧	٦	٥,٧	٣,٥٦	٦
٤	تساعد بيانات الموارد البشرية في وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة في الموارد البشرية	٢٦	٢٤,٨	٥٩	٥٦,٢	١٦	١٥,٢	٣	٢,٩	١	١,٠	٤,٠١	٢
٥	تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية لأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة	٢٨	٢٦,٧	٥٨	٥٥,٢	١٤	١٣,٣	٤	٣,٨	١	١,٠	٤,٠٣	١
٦	يساعد الإفصاح عن الموارد البشرية الاطراف الخارجية في الحكم على كفاءة وأداء المنشأة بشكل فعال.	٢١	٢٠,٠	٥٢	٤٩,٥	٢٤	٢٢,٩	٦	٥,٧	٢	١,٩	٣,٨٠	٤
٧	يساعد الإفصاح عن الموارد البشرية في زيادة مستوى الإفصاح التطوعي (الاختياري) للمنشأة.	١٢	١١,٤	٥١	٤٨,٦	٣٥	٣٣,٣	٥	٤,٨	٢	١,٩	٣,٦٣	٥
٨	يساهم في تحسين سمعة المنشأة.	٢٥	٢٣,٨	٥١	٤٨,٦	٢١	٢٠,٠	٤	٣,٨	٤	٣,٨	٣,٨٥	٣

يوضح الجدول رقم (٤-١٣) تحليل آراء المهنيين في معرفة أثر إدراج العنصر البشري على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية. حيث يتضح من النتائج أن المهنيين موافقون على أن الإفصاح عن الموارد البشرية تساهم في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة حيث حصل على متوسط يبلغ (٤,٠٣) وبنسبة (٥٥,٢%). وجاء وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة في الموارد البشرية في المرتبة الثانية كما هو الحال لدى الأكاديميين لكن بمتوسط حسابي أقل يبلغ (٤,٠١) ويقع ضمن فئة موافق بنسبة (٥٦,٢%). ويأتي تحسين سمعة المنشأة في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يبلغ (٣,٨٥) وبنسبة موافقة (٤٨,٦%). أما بقية الآثار فقد جاءت في المرتبة الرابعة وما بعدها.

يتضح من النتائج السابقة أن الأكاديميين والمهنيين موافقون على أغلب الآثار التي تناولتها الدراسة. ويأتي في مقدمة ذلك (تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة) حيث جاء في الترتيب الأول بالنسبة للفئتين، كما جاء (تحديد القيمة الحقيقية للمنشآت) في الترتيب الأول للأكاديميين والسادس بالنسبة للمهنيين. وهذا يؤكد على أن القوائم المالية لا تظهر القيمة الحقيقية للمنشآت وأن هناك حاجة لإدراج العنصر البشري كأحد أهم الموارد الاقتصادية للمنشآت. كما أتفق الأكاديميون والمهنيون على أن الإفصاح عن الموارد البشرية (يساعد في وضع تقديرات

للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة في الموارد البشرية) يأتي في الترتيب الثاني مما يدل على أن معلومات الموارد البشرية تضيف إلى بنود التقارير المالية مؤشرات مالية لها دلالتها عند تقويم بدائل الاستثمار وخاصة في المنشآت التي يكون فيها العنصر البشري هو الغالب، بالإضافة إلى التعرف على كفاءة التنظيم. ويعزز ذلك أن العبارة (الإفصاح عن الموارد البشرية يساعد الأطراف الخارجية في الحكم على كفاءة وأداء المنشأة بشكل فعال) تأتي في الترتيب الثالث بالنسبة للأكاديميين والرابع بالنسبة للمهنيين.

#### ٦/٢/٤/٤ الصعوبات التي يمكن أن تحد من تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية

من خلال استقراء الدراسات السابقة تم استخلاص بعض الصعوبات أو المعوقات التي تحد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية. وتم عرض هذه الصعوبات على المشاركين بالدراسة وكانت آراءهم كالتالي:

تركزت هذه المساحة خالية لأغراض الطباعة

## أ) من وجهة نظر الأكاديميين

جدول رقم (٤-١٤) تحليل آراء الأكاديميين تجاه الصعوبات أو المعوقات التي يمكن أن تحد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

م	الصعوبات	موافق تماماً		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق إطلاقاً		المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
١	عوامل اجتماعية وثقافية. تركز على رفض القبول بفكرة قياس العنصر البشري.	١٢	١٥,٤	٢٨	٣٥,٩	١٧	٢١,٨	١٨	٢٣,١	٣	٣,٨	٣,٣٦	١,١٢	٦
٢	عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية.	٣٣	٤٢,٣	٣٢	٤١,٠	٦	٧,٧	٦	٧,٧	١	١,٣	٤,١٥	٠,٩٥	١
٣	صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية.	٢٦	٣٣,٣	٣٥	٤٤,٩	٧	٩,٠	١٠	١٢,٨	٠	٠,٠	٣,٩٩	٠,٩٧	٣
٤	صعوبة تحديد الاستهلاك، أو العمر الإنتاجي. وذلك لطبيعة العنصر البشري.	٢٦	٣٣,٣	٣٧	٤٧,٤	١٠	١٢,٨	٥	٦,٤	٠	٠,٠	٤,٠٨	٠,٨٥	٢
٥	ارتفاع تكاليف ونشر التقارير والقوائم المالية.	١٠	١٢,٨	١٧	٢١,٨	٢١	٢٦,٩	٢٦	٣٣,٣	٤	٥,١	٣,٠٤	١,١٣	٧
٦	عدم رغبة المنشآت في الإفصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية لسريتها.	٢١	٢٦,٩	٣٤	٤٣,٦	١١	١٤,١	١٢	١٥,٤	٠	٠,٠	٣,٨٢	١,٠٠	٤
٧	عدم قبول المراجعين اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي. ومن ثم تفقد جانباً من مصداقيتها لدى الأطراف المستفيدة.	١٧	٢١,٨	٣١	٣٩,٧	٢٠	٢٥,٦	٩	١١,٥	١	١,٣	٣,٦٩	٠,٩٨	٥

يوضح الجدول رقم (٤-١٤) تحليل آراء الأكاديميين تجاه الصعوبات أو المعوقات التي

يمكن أن تحد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية. وأظهرت النتائج أن من أهم الصعوبات عدم

وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية؛ حيث تأتي هذه الصعوبة

في المرتبة الأولى بمتوسط يبلغ (٤,١٥) وبنسبة موافقة (٤١%). يلي ذلك صعوبة تحديد



الاستهلاك أو العمر الانتاجي؛ وذلك لطبيعة العنصر البشري بمتوسط (٤,٠٨) وبنسبة موافقة

(٤٧,٤%). بينما تأتي صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية في المرتبة الثالثة

بمتوسط قدرة (٣,٩٩) وبنسبة (٤٤,٩). وتأتي بقية الصعوبات في المرتبة الرابعة وما بعدها.

تركزت هذه المساحة خالية لأغراض الطباعة

## ب) من وجهة المهنيين

جدول رقم (٤-١٥) تحليل آراء المهنيين تجاه الصعوبات أو المعوقات التي يمكن

أن تحد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

م	الصعوبات	موافق تماما		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق اطلاقا		المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
١	عوامل اجتماعية وثقافية. تركز على رفض القبول بفكرة قياس العنصر البشري.	١٨	١٧,١	٤٣	٤١,٠	١٨	١٧,١	٢١	٢٠,٠	٥	٤,٨	٣,٤٦	١,١٤	٦
٢	عدم وجود معيار يحدد الية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية.	٣٩	٣٧,١	٤٤	٤١,٩	١٢	١١,٤	٩	٨,٦	١	١,٠	٤,٠٦	٠,٩٦	١
٣	صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية.	٢٧	٢٥,٧	٥٤	٥١,٤	١٤	١٣,٣	١٠	٩,٥	٠	٠,٠	٣,٩٣	٠,٨٨	٢
٤	صعوبة تحديد الاستهلاك، أو العمر الإنتاجي. وذلك لطبيعة العنصر البشري.	٢٨	٢٦,٧	٤٩	٤٦,٧	١٨	١٧,١	٨	٧,٦	٢	١,٩	٣,٨٩	٠,٩٥	٣
٥	ارتفاع تكاليف ونشر التقارير والقوائم المالية.	٩	٨,٦	٣٠	٢٨,٦	٢٦	٢٤,٨	٢٨	٢٦,٧	١٢	١١,٤	٢,٩٦	١,١٧	٧
٦	عدم رغبة المنشآت في الإفصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية لسريتها.	٢٢	٢١,٠	٤٢	٤٠,٠	٢٢	٢١,٠	١١	١٠,٥	٨	٧,٦	٣,٥٦	١,١٦	٥
٧	عدم قبول المراجعين اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي. ومن ثم تفقد جانباً من مصداقيتها لدى الأطراف المستفيدة.	٢٠	١٩,٠	٤٦	٤٣,٨	٢٣	٢١,٩	١١	١٠,٥	٥	٤,٨	٣,٦٢	١,٠٦	٤

يوضح الجدول رقم (٤-١٥) تحليل آراء المهنيين تجاه الصعوبات أو المعوقات التي يمكن أن تحد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية. وأظهرت النتائج أن عدم وجود معيار يحدد الية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية يعد من أهم الصعوبات حيث تأتي هذه الصعوبة في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي يبلغ (٤,٠٦) وبنسبة (٤١,٩%) متفوقون بذلك مع الأكاديميين في نفس العبارة. بينما تأتي صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية في المرتبة الثانية بمتوسط قدرة (٣,٩٣) وبنسبة (٥١,٤%). وجاءت صعوبة تحديد الاستهلاك، أو العمر الإنتاجي؛ وذلك لطبيعة العنصر البشري في الترتيب الثالث بمتوسط قدرة (٣,٨٩) وبنسبة (٤٦,٧%). وتأتي بقية الصعوبات في المرتبة الرابعة وما بعدها.

من خلال النتائج السابقة يظهر أن هناك شبه اتفاق بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين حول المعوقات أو الصعوبات التي يمكن أن تحد من تطبيق المحاسبية عن الموارد البشرية؛ حيث كانت آراء أفراد العينتين متوافقة على أن عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح يأتي عند كليهما في الترتيب الأول. وتفسر الباحثة ذلك بأن عينة الدراسة ترى أن هناك حاجة لاستخدام معايير محددة للمحاسبة عن الموارد البشرية تحت مظلة الهيئات والمنظمات المحاسبية؛ وذلك لتعظيم الفائدة المرجوة وإضفاء الصفة الشرعية والمصادقية لها. وجاءت (صعوبة تحديد الاستهلاك، أو العمر الإنتاجي). وذلك لطبيعة العنصر البشري) في

الترتيب الثاني بالنسبة للأكاديميين والترتيب الثالث بالنسبة للمهنيين .وقد يعود ذلك إلى احتمالية زيادة قيمتها مع مرور الزمن أو انخفاضها، كذلك احتمالية أن الأفراد لهم حرية في ترك العمل في الوقت الذي يرغبون، ومن ثم هناك حالة من عدم التأكد بشأن المنافع المستقبلية. وهو ما جعل (صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية) في الترتيب الثالث بالنسبة للأكاديميين والثاني بالنسبة للمهنيين.

٧/٢/٤/٤ هل توجد فروق بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين؟

لاختبار معنوية الفروق بين آراء عينة الدراسة فقد تم استخدام اختبار Independent-Samples T Test وذلك بهدف تحديد معنوية الفروق في الآراء بين الأكاديميين والمهنيين لكل عبارة من العبارات عند مستوى معنوية ٠,٠٥ . وسوف نستعرض نتائج الاختبار لكل محور على حدة. وذلك على النحو التالي:

١١/٧/٢/٤/٤ الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية

يبين الجدول رقم (٤-١٦) نتائج اختبار t-test وذلك لتحديد معنوية الفروق في

الآراء بين كل من الأكاديميين والمهنيين لكل أسلوب من أساليب القياس الواردة في

الاستبانة. عند مستوى معنوية ٠,٠٥.

جدول رقم (٤-١٦) الفروق في الآراء حول الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية.

م	الأسلوب	المتوسطات الحسابية		اختبار (ت)	
		مهني العدد=١٠٥	أكاديمي العدد=٧٨	اختبار (ت)	درجة الحرية
١	أسلوب التكلفة التاريخية	٣,٥٤	٣,٣٦	٠,٩٨٩	١٨١
٢	أسلوب تكلفة الإحلال	٣,٣٠	٣,٥٨	١,٦١١-	١٨١
٣	أسلوب تكلفة الفرصة البديلة	٣,١٨	٣,١٩	٠,٠٧٢-	١٨١
٤	أسلوب العوائد المستقبلية	٣,٤٨	٣,٦٢	١,١١٨-	١٨١
٥	أسلوب التكلفة الاقتصادية	٣,٦١	٣,٥٣	٠,٥٤٧	١٨١

ويتضح من الجدول رقم (٤-١٦) أن مستوى الدلالة لجميع الأساليب جاء أكبر من

٠,٠٥ مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الأكاديميين

والمهنيين، بمعنى توافق الآراء بصدد كل أسلوب.

٤/٤/٢/٧/٢ طبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها فيما يتعلق بالموارد البشرية

يبين الجدول رقم (٤-١٧) نتائج اختبار t-test وذلك لتحديد معنوية الفروق بين

متوسطات آراء كل من الأكاديميين والمهنيين حول المعلومات التي يجب أن يتم

الإفصاح عنها. عند مستوى معنوية ٠,٠٥.

جدول رقم (٤-١٧) الفروق في الآراء حول طبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها

فيما يتعلق بالموارد البشرية.

م	البند او العناصر	المتوسطات الحسابية		اختبار (ت)	
		مهني العدد=١٠٥	أكاديمي العدد=٧٨	اختبار (ت)	درجة الحرية
١	عدد العاملين	٤,٢٨	٤,٤١	١,٠٥٩-	١٨١
٢	نسبة السعودة	٣,٥٥	٤,١٠	٣,٤٤٦-	١٨١
٣	مدة الخدمة	٣,٨٧	٤,٠٠	٠,٩٣٧-	١٨١
٤	تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين	٣,٧٤	٤,١٢	٢,٦٠٢-	١٨١
٥	السياسات المستخدمة في التوظيف	٣,٦٤	٤,٢٦	٤,٣٢٢-	١٨١
٦	تكاليف التدريب والتعليم	٤,٠٣	٤,٣٣	٢,٤٨١-	١٨١
٧	سياسة التدريب في المنشأة	٣,٩٦	٤,١٥	١,٤٥٠-	١٨١
٨	طبيعة التدريب	٣,٨٤	٣,٩٧	١,٠٥٦-	١٨١
٩	الميزانية المخصصة للتدريب	٣,٩٥	٤,٢٤	٢,٢٧٢-	١٨١
١٠	تأثير التدريب على نتائج المنشأة	٣,٨٢	٤,٢١	٣,٠٤٤-	١٨١
١١	مكافأة نهاية الخدمة	٤,٢٩	٤,٣٣	٠,٣٠٦-	١٨١
١٢	معدل الدوران	٣,٩٢	٤,١٨	١,٩٩٦-	١٨١

ويتضح من الجدول رقم (٤-١٧) أن هناك اختلافاً معنوياً بين متوسطات آراء كل من

الأكاديميين والمهنيين فيما يتعلق بالإفصاح عن (نسبة السعودة)، فقد كانت نسبة موافقة

المهنيين على هذا البند منخفضة. وتعتقد الباحثة أن ذلك يعود إلى قلة اهتمام المهنيين غير

السعوديين بموضوع السعودة. كذلك كان هناك اختلافاً معنوياً بين وجهات نظر الأكاديميين

والمهنيين بالنسبة (لتكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين)، (والسياسات المستخدمة في

التوظيف). (وتكاليف التدريب والتعليم)، (والميزانية المخصصة للتدريب)، (تأثير التدريب على

نتائج المنشأة)، (معدل الدوران)؛ حيث أبدى الأكاديميون درجة موافقة أعلى من المهنيين في

كل منها.

#### ٤/٤/٢/٣ الأسلوب الأكثر ملاءمة للإفصاح عن الموارد البشرية

يبين الجدول رقم (٤-١٨) نتائج اختبار t-test وذلك لتحديد معنوية الفروق بين

متوسطات آراء كل من الأكاديميين والمهنيين اتجاه الأسلوب الملائم للإفصاح، عند مستوى

معنوية ٠,٠٥.

جدول رقم (٤-١٨) الفروق في الآراء حول الأسلوب الملائم للإفصاح عن الموارد البشرية.

م	الأسلوب	المتوسطات الحسابية		اختبار (ت)	
		أكاديمي العدد=٧٨	مهني العدد=١٠٥	اختبار (ت)	درجة الحرية
١	في صلب القوائم المالية	٢,٦٨	٢,٩٩	١,٧٧٧-	١٨١
٢	في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية	٣,٦٠	٣,٩٦	٢,٣٩٩-	١٨١
٣	في تقرير مجلس الإدارة	٤,١٩	٣,٧٩	٣,٠٤٣	١٨١
٤	في قائمة إضافية (خاصة بالموارد البشرية)	٣,٨٠	٤,٠٣	١,٣٢٥-	١٨١

ويتضح من الجدول رقم (٤-١٨) أن هناك اختلافاً معنوياً بين متوسطات آراء كل من

الأكاديميين والمهنيين فيما يتعلق بأسلوبين من أساليب الإفصاح وهما: في شكل ملاحظات

وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية، وفي تقرير مجلس الإدارة؛ حيث أن الأكاديميين أقوى موافقة

من المهنيين بالنسبة للإفصاح في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية. أما بالنسبة

للإفصاح في تقرير مجلس الإدارة نجد أن المهنيين أقوى موافقة من الأكاديميين.

وترى الباحثة أن هذا الاختلاف يؤكد ما سبق ذكره أن المهنيين يبتعدون عن الأساليب التي من

الممكن أن تزيد من مسؤولياتهم في ظل الانخفاض النسبي لإتباع عملية المراجعة.

٤/٧/٢/٤/٤ أثر إدراج العنصر البشري على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

يبين الجدول رقم (٤-١٩) نتائج اختبار t-test وذلك لتحديد معنوية الفروق بين

متوسطات آراء كل من الأكاديميين والمهنيين حول أثر إدراج العنصر البشري على

المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، عند مستوى معنوية ٠,٠٥.

تركزت هذه المساحة خالية لأغراض الطباعة



جدول رقم (٤-١٩) الفروق في الآراء حول أثر إدراج العنصر البشري على القوائم المالية.

م	التأثير	المتوسطات الحسابية		اختبار (ت)		
		مهني العدد=١٠٥	أكاديمي العدد=٧٨	اختبار (ت)	درجة الحرية	مستوى الدلالة
١	يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الموضوعية للقوائم المالية.	٣,٤٤	٤,٠٦	٤,٥٤٨-	١٨١	٠,٠٠٠
٢	يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الثقة للقوائم المالية.	٣,٣٦	٣,٩٦	٤,٢٠٩-	١٨١	٠,٠٠٠
٣	يساعد الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في تقدير قيمة المنشأة الكلية.	٣,٥٦	٤,٢٧	٥,٣٣٥-	١٨١	٠,٠٠٠
٤	تساعد بيانات الموارد البشرية في وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة في الموارد البشرية.	٤,٠١	٤,٢٦	٢,٢٦٩-	١٨١	٠,٠٢٤
٥	تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة.	٤,٠٣	٤,٢٧	٢,٠٨٢-	١٨١	٠,٠٣٩
٦	يساعد الإفصاح عن الموارد البشرية الاطراف الخارجية في الحكم على كفاءة وأداء المنشأة بشكل فعال.	٣,٨٠	٤,٢٣	٣,٥٥٩-	١٨١	٠,٠٠٠
٧	يساعد الإفصاح عن الموارد البشرية في زيادة مستوى الإفصاح التطوعي (الاختياري) للمنشأة.	٣,٦٣	٤,١٣	٤,٠٨٤-	١٨١	٠,٠٠٠
٨	يساهم في تحسين سمعة المنشأة.	٣,٨٥	٤,٠٩	١,٧٩٢-	١٨١	٠,٠٧٥

ويتضح من الجدول رقم (٤-١٩) أن مستوى الدلالة جاء أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود

فروق ذات دلالة احصائية بين متوسطات آراء الاكاديميين والمهنيين فيما يتعلق بأثر إدراج

العنصر البشري على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية. باستثناء عبارة (يساهم في تحسين

سمعة المنشأة)؛ حيث أن مستوى الدلالة أكبر من ٠,٠٥ مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة

إحصائية فيما يخص هذه العبارة. وكما هو متوقع فإن المهنيين أقل موافقة من الأكاديميين.

ومرد ذلك إلى أن مثل هذه الآثار لم تثبت في الواقع العملي والمهنيون يميلون إلى الجانب

التطبيقي وما هو قائم من أعمالهم أكثر من اهتمامهم بالجوانب النظرية.

٥/٧/٢/٤/٤ الصعوبات التي يمكن أن تحد من تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية

يبين الجدول رقم (٤-٢٠) نتائج اختبار t-test وذلك لتحديد معنوية الفروق في

الآراء بين كل من الأكاديميين والمهنيين حول الصعوبات التي يمكن أن تحد من تطبيق

المحاسبة عن الموارد البشرية. عند مستوى معنوية ٠,٠٥.

تركت هذه المساحة خالية لأغراض الطباعة

جدول رقم (٤-٢٠) الفروق في الآراء حول الصعوبات التي تحد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

م	الصعوبات	المتوسطات الحسابية		اختبار (ت)		
		مهني العدد=١٠٥	أكاديمي العدد=٧٨	اختبار (ت)	درجة الحرية	مستوى الدلالة
١	عوامل اجتماعية وثقافية. تركز على رفض القبول بفكرة قياس العنصر البشري.	٣,٤٦	٣,٣٦	٠,٥٨٣	١٨١	٠,٥٦١
٢	عدم وجود معيار يحدد الية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية.	٤,٠٦	٤,١٥	٠,٦٧٦-	١٨١	٠,٥٠٠
٣	صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية.	٣,٩٣	٣,٩٩	٠,٣٩١-	١٨١	٠,٦٩٦
٤	صعوبة تحديد الاستهلاك، أو العمر الإنتاجي. وذلك لطبيعة العنصر البشري.	٣,٨٩	٤,٠٨	١,٤٠٤-	١٨١	٠,١٦٢
٥	ارتفاع تكاليف ونشر التقارير والقوائم المالية.	٢,٩٦	٣,٠٤	٠,٤٤٤-	١٨١	٠,٦٥٨
٦	عدم رغبة المنشآت في الإفصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية لسريتها.	٣,٥٦	٣,٨٢	١,٥٧٩-	١٨١	٠,١١٦
٧	عدم قبول المراجعين اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي. ومن ثم تفقد جانباً من مصداقيتها لدى الأطراف المستفيدة.	٣,٦٢	٣,٦٩	٠,٤٧٧-	١٨١	٠,٦٣٤

ويتضح من الجدول رقم (٤-٢٠) أن مستوى الدلالة لجميع الصعوبات جاء أكبر من ٠,٠٥

مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الأكاديميين والمهنيين.

وهذا الاتفاق بين وجهات النظر الأكاديمية والمهنية يؤكد أهمية الصعوبات التي تم الموافقة

عليها.

## الفصل الخامس

### الخلاصة والنتائج والتوصيات

حدثت تغييرات هامة اقتصادية في العقدين الماضيين. وأصبحت المنشآت تركز على كمية المعرفة والقدرات البشرية التي تتوفر لديها على حساب الأصول المادية التي انخفضت مساهمتها، وازدادت الفجوة بين ما يتم المحاسبة عنه وبين الموارد الحقيقية للمنشآت؛ وبذلك أصبحت المعلومات التي تقدمها المحاسبة ذات فائدة محدودة.

من هنا هدفت الدراسة إلى البحث في كيفية المحاسبة عن الموارد البشرية من خلال الآتي:

- ١) تقويم أساليب القياس عن الموارد البشرية واختيار الأسلوب المناسب.
- ٢) تقويم أنواع الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية واختيار الأنسب.
- ٣) التعرف على أثر إدراج العنصر البشري ضمن القوائم المالية.
- ٤) التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية للمنشآت في المملكة العربية السعودية.

وقد تم تقسيم الدراسة إلى خمسة فصول. تتناول الفصل الأول مقدمة ومشكلة وتساؤلات الدراسة وأهدافها وأهميتها، والمنهج المتبع ومن ثم تفصيل موجز لتقسيم فصول الدراسة. أما الفصل الثاني فقد تناول الإطار العام للمحاسبة عن الموارد البشرية من حيث معرفة ماهية

المحاسبة عن الموارد البشرية، وما أهميتها، وتحديد الأهداف والفروض التي تقوم عليها، بالإضافة إلى محاولة معرفة المعوقات والصعوبات التي تعيق تطبيقها.

أما الفصل الثالث فقد تم استعراض بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بالمحاسبة عن الموارد البشرية للوصول إلى أبرز ما أظهرته هذه الدراسات كأساس تم الاعتماد عليه في إجراء الدراسة الميدانية التي قدمتها هذا الدراسة. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى قسمين رئيسيين، القسم الأول تضمن الدراسات التي تناولت موضوع القياس المحاسبي للموارد البشرية.

Chen and ;Ho-Lung Lee, 2002 ;Vilardell, etal,1999) علي، ٢٠٠٣؛  
;Ku,2004 ;اليوسف، ٢٠٠٦؛ ;Kodwani and Tiwari ,2007  
Avazzadehfath and ;Steen and Welch,2011; Samudhram,etal,2008  
(Savino, et al, 2012; Raiashekar,2011). أما القسم الثاني فقد تضمن الدراسات التي  
تناولت العرض والإفصاح عن الموارد البشرية. (Vuontisjarvi, 2006) ; الغبان وياسين،  
٢٠٠٧؛ النقيب، ٢٠١٠؛ Beattie and Smith, 2010 ; عسيري، ٢٠١١؛  
(Passard, et al,2012; Domínguez,2012).

وتناول الفصل الرابع الدراسة الميدانية؛ حيث استخدمت الباحثة الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات التي تم تصميمها بالاستفادة من الدراسات السابقة، وبما يتناسب مع أسئلة الدراسة لتكون ملائمة وقادرة على الإجابة عليها.

وفيما يتعلق بمجتمع الدراسة، فقد تم تحديده في عينة عشوائية تضم كل من: الأكاديميين في أقسام المحاسبة في الجامعات السعودية، والمهنيين في مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة؛ على اعتبار أن هاتين الفئتين هم أكثر ارتباطاً بمهنة المحاسبة ومستجداتها؛ حيث تم توزيع (٣٥٥) استبانة وبلغ عدد الاستبانات التي أعيدت (١٨٦) استبانة منها (١٨٣) صالحة لتحليل. أما بالنسبة لأساليب تحليل البيانات، فتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة، بما فيها المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والنسب المئوية، وكذلك تم استخدام اختبار Independent-Samples T Test لاختبار معنوية الفروق بين متوسطات آراء فئتي الدراسة.

## ٢/٥: النتائج

بناءً على تحليل إجابات العينة توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن إجمالها فيما يلي:

- يعتبر أسلوب العوائد المستقبلية هو المقياس الأنسب لقياس الموارد البشرية من وجهة نظر الأكاديميين. حيث يرى هؤلاء أنه من الممكن أن يحسن من خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية.

- يعتبر أسلوب التكلفة الاقتصادية هو المقياس الأنسب لقياس الموارد البشرية من وجهة نظر المهنيين. حيث أنهم يرون انه من الممكن أن يحسن من خاصية القابلية للمقارنة.
- يرى المشاركون في الدراسة أهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية؛ حيث يأتي عدد العاملين، وتكاليف التدريب والتعليم، ومكافأة نهاية الخدمة، والميزانية المخصصة للتدريب في مقدمة البنود التي يجب الإفصاح عنها.
- يرى الأكاديميون ممن شملتهم الدراسة أن يتم الإفصاح عن الموارد البشرية في قائمة إضافية خاصة بالموارد البشرية.
- يرى المهنيون أن يتم الإفصاح عن الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة.
- يرى المشاركون في الدراسة أن الإفصاح عن الموارد البشرية يساعد على زيادة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية؛ حيث يساعد على تحديد القيمة الحقيقية للمنشآت، كما يساهم في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال.
- اتفق المشاركون في الدراسة على إن عدم وجود معيار واضح يحدد الية القياس والعرض والإفصاح يمثل أهم الصعوبات التي تعيق تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية. كذلك صعوبة تحديد الاستهلاك، أو العمر الإنتاجي، وذلك لطبيعة العنصر البشري.



- وجود اختلافات معنوية بين آراء فئتي الدراسة فيما يتعلق بطبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، والأسلوب الملائم للإفصاح، كذلك فيما يتعلق بأثر إدراج العناصر البشرية على القوائم المالية.

### ٣/٥: التوصيات

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها، تورد الباحثة عدد من التوصيات تتمثل فيما يلي:

- أن تتبنى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين اصدار معيار يحدد كيفية قياس الموارد البشرية والتقارير والإفصاح عنها. الأمر الذي سيشجع المنشآت على الإفصاح عن مواردها البشرية.
- اجراء المزيد من البحوث إلى المدى الذي يؤدي إلى تحسين النتائج التي تم التوصل إليها، وبما يساعد المنظمات المهنية على التوصل لمرشحات عامة في هذا الخصوص.
- الاهتمام بعقد لقاءات وورش عمل وندوات علمية لتطوير مفاهيم محاسبة الموارد البشرية.
- تحديث وتطوير مناهج التعليم المحاسبي في أقسام المحاسبة في الجامعات السعودية بحيث تتضمن المفاهيم والأسس ذات العلاقة بالموارد البشرية.

- تحديد طرق واضحة لكيفية قياس قيمة الموارد البشرية، ووضع طرق خاصة لحساب الإهلاك يتفق مع طبيعتها الخاصة حيث أن قيمتها قد تزداد مع تقدمها.

### البحوث المستقبلية المقترحة

- اقتصرت الدراسة الحالية على وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين؛ لذلك ترى الباحثة أخذ وجهات نظر أخرى خاصة أصحاب المصالح بشأن كمية ونوعية المعلومات التي يجب على المنشآت الإفصاح عنها.
- معوقات الإفصاح عن الموارد البشرية من وجهة نظر الشركات المساهمة السعودية.

## قائمة المراجع

### المراجع العربية

إريك فلامهولتز، المحاسبة عن الموارد البشرية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، مراجعة: أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر ١٩٩٢م).

باني، ماجدة سالم (١٩٩٨م)، قياس تكلفة الموارد البشرية باستخدام أسلوب تكلفة الاحلال الوظيفي بالتطبيق على بعض المستشفيات، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبدالعزيز ،جدة.

الجعدي، سناء عبدالهادي (٢٠٠٧م)، دور واهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية ،غزة.

جلال ، حسام محمد(٢٠٠٩)، مدخل مقترح للقياس و الإفصاح المحاسبي لرأس المال الفكري في المنظمات الحديثة : دراسة تطبيقية على جامعة قناة السويس. مجلة البحوث المالية والتجارية ( كلية التجارة جامعة بور سعيد)- مصر، العدد ٢، ص ص: ٤٨١.

حمادة ، رشا (٢٠٠٢م) ،القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية : دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانون (سوريا) ، العدد ١، ص ص: ١٤٣ - ١٨٢.

الخيال توفيق عبدالمحسن (٢٠٠٥)، أهمية المحاسبة عن رأس المال الفكري وتحديد آثارها على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد ١.

زهران ، علاء (٢٠٠٦م)، المحاسبة عن رأس المال الفكري في ظل اقتصاد المعرفة. المجلة المصرية للتنمية والتخطيط - مصر ، العدد ١، ص ص: ٧٥ - ١٣٢.

زقزوق، سعد السيد (٢٠٠٦م)، مدخل مقترح لاستخدام اساليب المراجعة الادارية كأداة لتطوير تقييم ومراجعة الأصول البشرية عالية التميز: دراسة تطبيقية ، رسالة دكتوراه، جامعة قناة السويس ،مصر.

سالم، فضل كمال (٢٠٠٨م) مدى اهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية واثرة على اتخاذ القرارات المالية ، رسالة ماجستير ،الجامعة الاسلامية ، غزة..

شعبان، محمد حسن(٢٠٠٦م)التحديات المعاصرة امام الموارد البشرية العربية وسبل التغلب عليها، مجلة الادارة العامة ،العدد ٤، ص ص: ٦٥٩-٧٠١.

الصيرفي، محمد عبدالفتاح (٢٠٠٢م)،البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، ط١، الاردن. دار وائل لنشر.

عبيدات، ذويقات (٢٠٠١م)، البحث العلمي: مفهومة- أدواته- أساليبه، اشراقات.

عبدالحليم، نادية راضي (١٩٩٩م)، إطار مقترح لنظام معلومات محاسبية للموارد البشرية كمدخل للتنمية. المؤتمر العلمي السنوي الخامس عشر ( التنمية البشرية في الوطن العربي ) - مصر، ص ص: ١ - ٣٨.

عبدالسلام ، محمود إبراهيم (١٩٨٥)، أهمية البيانات التي توفرها المحاسبة عن الموارد البشرية للمستفيدين منها، المجلة المصرية للدراسات التجارية - مصر، العدد ٣، ص ص: ١٤٦ - ١٦٨.

عسيري، عبدالله بن علي (٢٠١١م)،إفصاح شركات المساهمة السعودية عن المسؤولية الاجتماعية في تقاريرها المالية: دراسة تطبيقية، مجلة البحوث التجارية، العدد ٢، ص ص: ١٧٥- ٢١١.

علي، سمية أمين (٢٠٠٣) المحاسبة عن عناصر رأس المال الفكري دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، العدد ٦٠، ص ص: ٢٦١ - ٣١٧.

الغوروري ، علي مجدي سعد (٢٠٠٦م)، قياس قيمة الموارد الطبيعية والبشرية كأصول قومية بهدف إعداد الميزانية القومية. المجلة المصرية للدراسات التجارية - مصر، العدد ١، ص ص: ٤١ - ١.

الغبان، ثائر، ياسين، سناء (٢٠٠٧م)، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الادارية ، العدد ٤٥، ص: ١٩١ - ٢٢٤.

الغرفة التجارية الصناعية بالرياض ، الاستثمار في رأس المال البشري، اعداد مركز البحوث والدراسات.

فتوح ، إبراهيم (١٩٩٩)، مشكلات الاعتراف و القياس في المحاسبة عن الموارد البشرية : اقتراح التطبيق في جامعة تشرين. إريد للبحوث والدراسات - الأردن ، عدد ٢، ص ص: ١٧ - ٦٨.

الغريب ، كمال. مشكلة الاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية كأصول طويلة الأجل. المؤتمر العربي الثاني ( تنمية الموارد البشرية وتعزيز الاقتصاد الوطني ) .المنظمة العربية للتنمية الإدارية - سلطنة عمان (٢٠١٠)، ص: ٤٨١-٥١٢.

الهملان، نورة محمد،(٢٠٠٦) دراسة وتحليل عناصر رأس المال الفكري في ضوء مستجدات بيئة العولمة "دراسة استكشافية" رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة.

يمن، احمد عماد الدين (٢٠١٠م)، اثر الإفصاح عن رأس المال الفكري على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - مصر ، العدد ٤، ص ص: ٣٦١ - ٤٢٩ .

يوسف ، عبدالستار حسين (٢٠٠٩م)، دراسة تحليلية لرأس المال الفكري وطرق قياسه في منظمات الأعمال. الإداري (سلطنة عمان) ، س ٣١، ع ١١٧، ص ص: ١٣ - ٣٨.

اليوسف، علي (٢٠٠٦م)، أهمية اظهار كلفة الموارد البشرية في البيانات المالية في الجامعات الأردنية : دراسة حالة جامعة اليرموك، الإداري (سلطنة عمان) ، السنة ٢٨، العدد ١٠٦، ص ص: ١٣٥ - ١٥٧.

يونس، وليد حمدي الحسيني؛ سامي ، يسري أمين؛ صالح ، سيد عبدالفتاح (٢٠١٠م)، مدخل مقترح للقياس المحاسبي للأصول المعرفية بهدف تنمية و تطوير الموارد البشرية : مع دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية - مصر، العدد ١، ص ص: ٩٧ - ١٠٦.

American Accounting Association, Report of the Committee on Accounting for Human Resources, Accounting Review, Vol. 49 Issue 4,(1974), pp:115-124.

Avazzadehfath, F; Raiashekar, H ,( 2011) Decision-Making Based on Human Resource Accounting Information and Its Evaluation Method, Asian Journal of Finance & Accounting, Vol. 3,pp: 1-13

America Alvarez DomIniguez,(2012) Company characteristics and human resource disclosure in Spain, Social Responsibility Journal, vol 8.

Beattie, V. and Smith, S. (2010) Human capital, value creation and disclosure, Journal of Human Resource Costing & Accounting, .vol.14,pp:262-285

Brummet, R Lee (1970) Accounting for human resources, Journal of Accountancy, pp: 62-66.

Chen, H, Ming,Min J. Ku (2004) The role of human capital cost in accounting, Journal of Intellectual Capital ,vol.5, pp:116-130.

Chaudhry ,N ,Roomi, M (2010) Accounting for the development of human capital in manufacturing organizations ,Journal of human resource costing &accounting , vol. 14,pp:178-195.

Dhade , Aruna (2005) A Human Resource Accounting: A Way to Succeed in Knowledge-Driven Economy, Management and Labour Studies , Vol 30.

Dzinkowski, R(2000), The measurement and management of intellectual capital: An introduction, Financial Management, Vol.2,pp:32-36

Davidson Sidney and Weil Roman L. (1978) , Handbook of Cost Accounting,( New York: Mc Graw-Hill)

Flamholtz, E(1973), , Human Resource Accounting: Measuring Positional Replacement Costs, Human Resource Management, vol.1,pp:8-16.

Flamholtz, Eric G;Searfoss, D Gerald;Coff, Russell (1988) Developing Human Resource Accounting As A Human Resource Decision support system, Accounting Horizons ,vol.2, pp:1-9.

Flamholtz, E, Bullen, M; Hua, W (2002) Human resource accounting: A historical perspective and future implications, Management Decision, vol.10, pp:947:954.

Guthrie, James (2001) , The management, measurement and the reporting of intellectual capital, Journal intellectual capital, vol.2,

Guthrie James; Ricceri, Federica; Dumay, John (2012) Reflections and projections: A decade of Intellectual Capital Accounting Research, The British Accounting Review, vol 44:pp:68-82.

Herman ,A(2005) A human resource accounting transmission: shifting from failure to a future, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol. 9 No. 1, pp: 40-59

Hai, M, Chen, K, Jun, L( 2003) The measurement of human capital and its effects on the analysis of financial statements, International Journal of Management, vol.20,p470-478

Ho-Lung Lee (2002) , Human Resource Accounting in High-Tech : Disclosure and Conceptual Issues, from: cyat.edu.tw. Access date, Jun 20, 2012

Ionel, Vatasoiu; Alina Cornescu and Motoni I. Dumitru( 2010) Human Resources Accounting – Accounting for The Most Valuable Asset of An Enterprise, Annals of the University of Oradea, Economic Science Series , Vol.19.

Johanson Ulf; Eklov Gunilla, Holmgren Mikael and Maria Martensson (1999) "Human resource costing and accounting versus the balanced scorecard: a literature survey of experience with the concepts." International Symposium "Measuring and Reporting Intellectual Capital: Experience, Issues, and Prospects", Amsterdam.

Kodwani , Tiwari, R (2007) Human Resource Accounting - A New Dimension. Canadian Accounting Association (CAAA) Annual Conference. Available at SSRN: <http://ssrn.com>

Matz , Adolph and Usry , Milton , Cost Accounting Planning And Control , 8th edition (US/Mountain: Edition South 1984.

Passard Dean C, Kaitlin McKenna and Vyas Krishnan (2012) Accounting for Human Capital: Is the Balance Sheet Missing Something?, International Journal of Business and Social Science, vol.7:pp:61-64.

Savino, D, McGuire, K, and White, K, (2012) Human Asset Measurement: A Comparison of the Artifact-Based Approach versus Input Methods, Journal of Management Policy and Practice, vol. 13, pp: 39-45.

Steen, A, Welch, D(2011) Are Accounting Metrics Applicable to Human Resources? The Case of Return on Investment in Valuing International Assignments, Australasian Accounting Business & Finance Journal, Vol.5, Issue.3,pp;57-72.

Samudhram, A, Shanmugam, B, and Low ,K(2008) Valuing human resources: an analytical framework, Journal of Intellectual Capital, Vol.9,

Stovall, Olin Scott (2001) Accounting For Human Resources: Implications For Theory And Practice, Ph.D Thesis, University of North Texas, United States – Texas.

Seetharaman, A;Hadi Helmi Bin Zaini Sooria;Saravanan AS(2002) Intellectual capital accounting and reporting in the knowledge economy, Journal of Intellectual Capital, vol.3: pp:128-148.

Verma Shraddha and Dewe Philip (2008) Valuing human resources: perceptions and practices in UK or ganisations, Journal of Human Resource Costing & Accounting, vol. 12.

Vilardell, Carme Barcons, Gutierrez, Soledad Moya, Lopez, Antonio Somoza, Calafell, Josep Vallverdu, Miquela, Carlos Griful, (1999) Human Resource Accounting, International Advances in Economic Research, Vol. 5, pp:386-394.

Vuontisjarvi, Taru (2006) Corporate Social Reporting in the European Context and Human Resource Disclosures: An Analysis of Finnish .Companies, Journal of Business Ethics, Vol. 69, pp: 331–354.

Wambsganss, J(1985) The Significance of Human Resource Accounting, Ph.D .Thesis, The University of Nebraska – Lincoln.



# الملاحق

KINGDOM OF SAUDI ARABIA

Ministry of Higher Education

**KING ABDULAZIZ UNIVERSITY**

Faculty Associate Deanship for Post-  
graduates Studies & Academic Research

6952126 Fax: 6952000 Ext. 61945

P.O. Box 80201 Jeddah 21589



المملكة العربية السعودية  
وزارة التعليم العالي  
جامعة الملك عبد العزيز  
وكالة الكلية للدراسات العليا  
والبحث العلمي

٦٩٥٢١٢٦ فاكس ٦٩٥٢٠٠٠ تحويلة ٦٩٤٥  
ص.ب ٨٠٢٠١ جدة ٢١٥٨٩

### ( إفادة )

تفيد وكالة كلية الاقتصاد والإدارة للدراسات العليا والبحث العلمي بأنه تقدمت إلينا طالبة الدراسات العليا بقسم المحاسبة عائشة بنت محمد عاطف الشهري رقم التسجيل (١٠٠٢٧٧٧) ، وترغب بجمع معلومات وبيانات لإتمام رسالتها العلمية بعنوان "المحاسبة عن الموارد البشرية : دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية " نأمل من سعادتكم التكرم بالموافقة وتسهيل مهمة الطالبة لجمع البيانات اللازمة لإتمام رسالتها العلمية ، وسعادتكم خير من يدعم هذه الدراسات والبحوث علماً بأن البيانات والمعلومات التي ستحصل عليه الطالبة ستستخدم لغرض البحث العلمي وبسرية تامة شاكرين لسعادتكم كريم تعاونكم .

وبناءً على طلبها تم إصدار هذه الإفادة دون أدنى مسئولية على الكلية أو الجامعة .

**وكيل كلية الاقتصاد والإدارة للدراسات**

**العليا والبحث العلمي المكلف**

سنة ١٤٤١

**د. سليمان بن عبدالرحمن آل الشيخ**



- أي كشط أو تعديل يلغى الإفادة.
- لكتبتنا
- م / التحطاني

Attachment: ..... المرفقات : Date: ..... / ..... / ..... التاريخ : Number: ..... الرقم :



المملكة العربية السعودية

جامعة الملك عبد العزيز

كلية الاقتصاد والإدارة

قسم المحاسبة

المحترم

سعادة /

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تقوم الباحثة بإعداد دراسة ميدانية بعنوان "المحاسبة عن الموارد البشرية: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية"، لاستكمال متطلبات درجة الماجستير في المحاسبة من كلية الاقتصاد والإدارة في جامعة الملك عبدالعزيز. وترجو الباحثة من سعادتكم الإجابة عن التساؤلات والعبارات الواردة في الاستبانة المرفقة. علماً بأن المعلومات والآراء التي تقدم ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم الا لأغراض البحث العلمي.

وتسعد الباحثة بتزويدكم بنتائج الدراسة في حالة رغبتكم في ذلك . شاكرين لكم تعاونكم في المشاركة في هذه الاستبانة ودعمكم البحث العلمي.

الباحثة

عائشه محمد الشهري

[ashehri-acct@hotmail.com](mailto:ashehri-acct@hotmail.com)

## إيضاح بعض المصطلحات الواردة في الاستبانة

**أسلوب التكلفة التاريخية:** يقصد بها التكاليف الفعلية التي أنفقت في سبيل الحصول على الموارد البشرية وتدريبهم وتطويرهم.

**أسلوب تكلفة الاحلال:** يقصد بها التضحية التي تتحملها المنشأة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجودة الآن.

**أسلوب تكلفة الفرصة البديلة:** يقصد بها قيمة الأصل عندما يكون في استخدام بديل مختلف عن الاستخدام الحالي.

**أسلوب العوائد المستقبلية:** باستخدام هذه الطريقة يتم تقويم الموارد البشرية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والاجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمره الانتاجي.

**أسلوب التكلفة الاقتصادية:** يتم تقويم العنصر البشري وفقاً لمعدل العائد الممكن الحصول عليه من استخدامها.

**معدل الدوران:** معدل تغير الموارد البشرية في المنشأة خلال فترة زمنية محددة. وهو يقيس مدى استقرار الموظفين ورضاهم الوظيفي.

## أولاً: القياس

ما هو الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية؟ ثم حدد مدى توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في أساليب القياس المستخدمة.

خصائص جودة المعلومات المحاسبية				درجة الموافقة					التسلسل	الأسلوب
الموثوقية	الموضوعية	الملاءمة	القابلية للمقارنة	غير موافق اطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً		
									أسلوب التكلفة التاريخية	١
									أسلوب تكلفة الإحلال	٢
									أسلوب تكلفة الفرصة البديلة	٣
									أسلوب العوائد المستقبلية	٤
									أسلوب التكلفة الاقتصادية	٥
أساليب أخرى، فضلاً أذكرها										

## ثانياً: العرض والإفصاح

(١) ماهي طبيعة المعلومات التي ترى ضرورة الإفصاح عنها فيما يتعلق بالموارد البشرية؟

درجة الموافقة					البنود او العناصر	التسلسل
غير موافق اطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً		
					عدد العاملين	١
					نسبة السعودة	٢
					مدة الخدمة	٣
					تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين	٤
					السياسات المستخدمة في التوظيف	٥
					تكاليف التدريب والتعليم	٦
					سياسة التدريب في المنشأة	٧
					طبيعة التدريب	٨

					الميزانية المخصصة للتدريب	٩
					تأثير التدريب على نتائج المنشأة	١٠
					مكافأة نهاية الخدمة	١١
					معدل الدوران	١٢
إفصاحات أخرى، فضلاً أذكرها						

٢) ما هو الأسلوب الأكثر ملاءمة للإفصاح عن الموارد البشرية؟

درجة الموافقة					الأسلوب	التسلسل
غير موافق اطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً		
					في صلب القوائم المالية	١
					في شكل ملاحظات وايضاحات مرفقة بالقوائم المالية	٢
					في تقرير مجلس الادارة	٣
					في قائمة اضافية (خاصة بالموارد البشرية)	٤
أخرى. فضلاً أذكرها						

ثالثاً: أثر إدراج العنصر البشري

ما هو أثر إدراج العنصر البشري على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية؟

درجة الموافقة					التأثير	التسلسل
غير موافق اطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً		
					يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الموضوعية للقوائم المالية	١
					يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الثقة للقوائم المالية	٢

					يساعد الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في تقدير قيمة المنشأة الكلية	٣
					تساعد بيانات الموارد البشرية في وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة في الموارد البشرية	٤
					تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة	٥
					يساعد الإفصاح عن الموارد البشرية الأطراف الخارجية في الحكم على كفاءة وأداء المنشأة بشكل فعال.	٦
					يساعد الإفصاح عن الموارد البشرية في زيادة مستوى الإفصاح التطوعي (الاختياري) للمنشأة.	٧
					يساهم في تحسين سمعة المنشأة.	٨
أخرى، فضلاً أذكرها						

### رابعاً: الصعوبات

فيما يلي بعض الصعوبات أو المعوقات التي وجدت ضمن أدبيات الموضوع والتي يمكن أن تحد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية. الرجاء تحديد رأيك في كل منها.

التسلسل	الصعوبات	درجة الموافقة			
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق موافق غير موافق اطلاقاً
١	عوامل اجتماعية وثقافية، تركز على رفض القبول بفكرة قياس العنصر البشري.				
٢	عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية.				
٣	صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية.				
٤	صعوبة تحديد الاستهلاك، أو العمر الإنتاجي، وذلك لطبيعة العنصر البشري.				

					ارتفاع تكاليف ونشر التقارير والقوائم المالية .	٥
					عدم رغبة المنشآت في الإفصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية لسريتها.	٦
					عدم قبول المراجعين اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي، ومن ثم تفقد جانباً من مصداقيتها لدى الأطراف المستفيدة.	٧
اخرى، فضلاً اذكرها						

### المعلومات الشخصية

الاسم ..... (اختياري)

#### ○ أكاديمي.

○ أستاذ.

○ أستاذ مشارك.

○ أستاذ مساعد.

○ محاضر.

○ معيد.

#### ○ مهني.

○ صاحب مكتب.

○ شريك.

○ مدير.

○ مراجع.

○ مراجع تحت التمرين.

#### ○ أرغب بتزويدي بنتائج الدراسة.

○ نعم. (فضلاً اذكر

عنوانك.....)

○ لا.



- undertaking further researches to improve the results reached, and in a manner supports the professional Organizations to have general indications in this regard.
- Holding many meetings , scientific symposium and workshops to develop the human resources accounting concept.
- Developing the accounting education curriculum in the university accounting departments, in order to include concepts and bases with relation to the human resources.
- Determining clear methods to measure the human resources value, and putting depreciation accounting methods that suit its nature, the value of which increases under advancement.

**Suggested future researches:**

- The current study is restricted to the academics and professionals viewpoints, therefore the researcher thinks it is suggestive to have other viewpoints, especially stakeholders, with regard to the quantity and quality of information that should be disclosed by the establishments.
- Obstacles of disclosing the human resources by the Saudi joint-stock company viewpoint.

- Academics covered by the study think it is essential to disclose the human resources in list indicating human resources.
- professionals preferred to disclose the human resources in the report of Board of Directors.
- The study participants think that the human resources disclosure supports increases the financial lists information content, where it helps to determine the real value in the establishments, in addition to its contribution in estimating the business real costs.
- The participants agreed that the absence of clear Standards determining the mechanism of measurement, presentation and disclosure represents the most important obstacles that hinder the human resources accounting. in addition to the difficulties related to the determination of depreciation and Productive Life of human resource.
- The results of study shows that there are significant differences between both study groups in terms of information nature that should be disclosed under proper method, as well as the effect of inclusion of human factor into the financial statement.

**recommendations:**

In accordance with the results reached, the researcher providing a number of recommendations:

- The Saudi Organization for Certified Public Accountants shall issue a standard determining how to measure the human resources and the reports and disclosure, the matter encourages establishments to disclose their human resources.

The fourth one discusses the Empirical study, where the researcher uses the questionnaire as a tool to collect the data through utilize the literature review and in a manner suits the study questions.

With respect to the study population, it was determined in a random sample including: the academics in the Saudi Universities accounting section and professionals working in the auditing offices, as both fields are closely related to the accounting profession, where (355) questionnaire are distributed, the questionnaire retained are (186). For the data analysis methods, a group of statistical methods are used including the arithmetic mean, standard deviation, percentages in addition to independent sample T test to test the differences between the study two groups opinion average.

#### **results:**

In accordance with the sample replies analysis, the study reaches a group of results as follows:

- The future returns methods is the most appropriate method to measure the human resources as per the academics viewpoint. Where those think that it is possible to improve the accounting information suitability.
- The economic cost method is the most appropriate one to measure the human resources by the viewpoint of the Professionals, where they think that it is possible to improve the comparability.
- The participants think that it is essential to disclose the information related to the human resources, where the number of employees, cost of training and education, service-end reward, training budget are the most important items that should be disclosed.

## Summary

This study aims to highlight the methods of accounting for human resources through the following:

1. Evaluating the human resources measurement methods and choosing the most appropriate method.
2. Evaluating the types of accounting disclosure of the human resources and choosing the most appropriate method.
3. Identify the impact of inclusion of human factor into the financial statements.
4. Identify the difficulties that limit the enforcement of human resources accounting in the Saudi Arabia firms.

The study was divided into five chapters. The first chapter contains the introduction, study problem, questions, objectives, importance and the methodology followed, then a brief explain for dividing of the study chapters. The second chapter discusses the general Framework of human resources accounting in terms of what is the human resources accounting, its importance, determining objectives, and the hypothesis, in addition to try to Identify the obstacles that hinder its application.

In the third chapter, it was reviewed some of the literature review relevant to the human resources accounting, to reach the most important points of the study as a basis for conduct the Empirical study. The said chapter is divided into two main sections, the first section includes the studies covered in the accounting measurement topic of human resources. The second section includes studies on presentation and disclosure of human resources.

