



مجلة متخصصة ومحكمة يصدرها  
اتحاد غرف التجارة والصناعة في دولة الإمارات العربية المتحدة  
مركز البحوث والتوثيق  
المجلد 33 العدد 124 السنة 1435 هـ/2013م (2)

### هيئة تحرير المجلة

- |              |                               |
|--------------|-------------------------------|
| رئيس التحرير | 1 - حميد محمد بن سالم         |
|              | 2 - د. فاطمة سعيد الشامسي     |
|              | 3 - د. عبد الرحمن محمد الشايب |
|              | 4 - محمد أحمد النعيمي         |
|              | 5 - السيد أحمد جامع القيزي    |
|              | 6 - د. ابتسام سهيل الكتبي     |
|              | 7 - د. مؤيد وهيب جاسم         |
|              | 8 - د. سعاد الشريف            |
|              | 9 - السيدة فاطمة حمد المري    |

### الهيئة الاستشارية للمجلة

- |                              |   |
|------------------------------|---|
| 1 - د. ابراهيم محمد القحطاني | جامعة الملك فهد للبترول والمعادن - السعودية       |
| 2 - د. اسماعيل سراج الدين    | جامعة جون هوبكنز - أمريكا                         |
| 3 - د. بشير حمدوش            | المعهد الوطني للإحصاء والإقتصاد التطبيقي - المغرب |
| 4 - د. حازم الببلاوي         | صندوق النقد العربي - أبوظبي                       |
| 5 - د. درويش عبد الرحمن يوسف | جامعة الإمارات العربية المتحدة                    |
| 6 - د. رائد الصفيدي          | منظمة التنمية والتعاون - OECD فرنسا               |
| 7 - د. ماجد عبدالله المنيف   | جامعة الملك سعود - السعودية                       |
| 8 - د. ماجدة قنديل           | صندوق النقد الدولي - واشنطن                       |
| 9 - د. محمد ابراهيم رابوي    | جامعة الإمارات العربية المتحدة                    |
| 10 - د. المنجي أبو غزالة     | جامعة تونس - تونس                                 |
| 11 - د. منذر الشمرع          | جامعة اليرموك - الأردن                            |
| 12 - د. نايف حمد المطيري     | جامعة الكويت - الكويت                             |

### العنوان:

اتحاد غرف التجارة والصناعة في دولة الإمارات العربية المتحدة

مركز البحوث والتوثيق

أبوظبي - أ.ع.م. هاتف: 02 6214144، فاكس: 02 6339210، ص.ب: 30144 دبي - ص.ب 8886

بريد إلكتروني E-mail : info@fccuae.ae  
www.fccuae.ae



## أهداف المجلة

تهدف المجلة إلى نشر البحوث والدراسات (النظرية والتطبيقية) في العلوم الاقتصادية والتجارية والمساهمة في إثراء الفكر الاقتصادي والتجاري في العالم العربي والإسلامي.

## قواعد عامة للنشر

- 1 - تعبر الدراسات والبحوث والمقالات عن رأي كاتبها ويأتي ترتيبها وفقاً لاعتبارات فنية لا علاقة لها بالقيمة العلمية للدراسة.
- 2 - تنشر المقالات غير المحكمة (أوراق العمل) في زاوية خاصة في المجلة.
- 3 - تنشر المجلة مراجعات وعروض الكتب الجديدة والدوريات.
- 4 - تنشر المجلة التقارير والبحوث والدراسات الملقاة في مؤتمرات ومنتديات علمية والنشاطات الأكاديمية في مجال تخصصها دونما تحكيم لتلك الدراسات والبحوث في أعداد خاصة.
- 5 - يمكن اقتباس بعض مواد المجلة بشرط الإشارة إلى المصدر.

## قواعد نشر البحوث في المجلة:-

- 1 - تقبل المجلة كافة البحوث والدراسات الاقتصادية والتجارية التطبيقية والأكاديمية معاً.
- 2 - تقبل البحوث بثلاث لغات (العربية والإنجليزية والفرنسية).
- 3 - تنشر المجلة ملخصات الرسائل العلمية الجديدة بشرط ألا يكون قد مضى عليها أكثر من ثلاث سنوات (عدا الرسائل التي تعنى بالدراسات الإسلامية والشرعية). وتعامل معاملة أوراق العمل على أن تكون في حدود 15-30 صفحة.
- 4 - يجب ألا يكون البحث قد سبق نشره أو كان مقدماً لنيل درجة علمية.
- 5 - يلتزم الباحث باتباع الأسس العلمية السليمة في بحثه.
- 6 - يجب أن يتم تثبيت الهوامش والحواشي في نهاية البحث وليس في أسفل الصفحات وهي تغني عن المراجع إذا كانت متكررة.
- 7 - يلتزم الباحث بعدم إرسال بحثه إلى جهة أخرى للنشر حتى يأتيه رد المجلة.
- 8 - يجب أن يرسل البحث إلى المجلة عبر البريد الإلكتروني [info@fcciuae.ae](mailto:info@fcciuae.ae). وملخص عن البحث باللغة الإنجليزية من 8-12 سطر، ويجب أن تكون الرسوم البيانية والإيضاحية مطبوعة وواضحة أيضاً.
- 9 - يجب ألا تزيد الدراسة عن (40) صفحة مطبوعة كحد أعلى (شاملة الهوامش والمراجع)، إلا إذا كانت دراسة ميدانية عن إحدى دول الخليج.
- 10 - ترسل البحوث إلى محكمين متخصصين وتُحكّم بسرية تامة.
- 11 - في حالة قبول البحث للنشر، يلتزم الباحث بتعديله ليتناسب مع مقترحات المحكمين، وأسلوب النشر في المجلة.
- 12 - تمنح المجلة مكافأة مالية للبحوث المنشورة.
- 13 - إذا كان البحث طويلاً وتعذر اختصاره فيمكن تجزئته ونشره في أكثر من عدد وفي هذه الحالة يُمنح الباحث مكافأة واحدة.
- 14 - ترسل المجلة 5 نسخ من العدد للباحث بعد أن يتم نشر البحث.



مجلة متخصصة ومحكمة يصدرها  
اتحاد غرف التجارة والصناعة في دولة الإمارات العربية المتحدة  
مركز البحوث والتوثيق  
المجلد 33 العدد 124 السنة 1435 هـ/2013م (2)

• افتتاحية العدد:-

7 بقلم / هيئة التحرير

• بحوث:-

- تأثير التضخم في النمو الاقتصادي في المملكة العربية السعودية  
دراسة تطبيقية باستخدام أسلوب GARCH

13 أ. د. محمد عبد الكريم المرعي  
د. عماد الدين أحمد المصباح

- البعد النظري والتطبيقي لتطور نظرية نمذجة الاقتصاد الكلي

61 د. هني محمد نبيل

- مزايا ومحددات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية  
في الشركات المساهمة العامة الأردنية

101 أ. د. محمد مطر أ. د. عبد الناصر نور د. عبدالله دعاس

- السياسة التجارية في صدر الإسلام ( 610-660 م)

155 د. محمود عبيد عبيد

القسم الانكليزي

• أوراق عمل:-

- دور المشاريع الصغيرة والمتوسطة في تنمية الاقتصاد الوطني  
تجربة دولة الامارات العربية المتحدة

9 د. مؤيد وهيب جاسم



كلمة التحرير  
*Editorial*



## لغة الضاد

أن الحفاظ على اللغة العربية ليس من باب التعصب وإنما أدراك لمرحلة تزداد فيه آثار الغزو الفكري والحضاري على العالم العربي ، مما أدى الى أنحدار لغة التخاطب العامة والخاصة بل وحتى الأكاديمية منها الى مستوى يندر بضياع الهوية واحلال اخرى وما ينجم منها من تحلل للقيم وتفكك في الخطاب وانعكاسها في السلوك وانعكاس السلوك في العلاقات العامة. حتى أن البعض يخطيء بكتابة أسمه أو أسم والده. بل أننا أبدلنا لغتنا العربية بلغة الغرب وجعلناها معياراً للتقدم والتطور.

فاللغة أصل وجذر لكل ما يمكن أن نتصوره من عوامل تكوين المجتمع ، كالتاريخ المشترك والدين المشترك والأدب المشترك إذ لا يقوم شيء من ذلك بدون اللغة وكيف يمكن تصوّر تاريخ بلا لغة أو دين بلا لغة أو فكر بدونها أو إحساس لا يترجم عنه بها ، إن الشراكة في كل أولئك هي الحياة الاجتماعية ولا تتم هذه الشراكة بدون اللغة ، فكيف باللغة العربية وهي لغة القرآن الكريم ؟

عليه ، قامت دولة الامارات العربية المتحدة مؤخراً باطلاق حزمة من المبادرات النوعية الهادفة إلى الحفاظ على اللغة العربية وتعزيز مكانتها في المجتمع، شملت ميثاق اللغة العربية لتعزيز استخدامها في الحياة العامة ومجلساً إستشارياً برئاسة وزير الثقافة لتطبيق مبادئ الميثاق ورعاية كافة الجهود الهادفة لتعزيز وضع اللغة العربية، بجانب مبادرات تتعلق بإحياء اللغة العربية كلغة للعلم والمعرفة وإبراز المبدعين من الطلبة فيها، شملت إطلاق كلية للترجمة ومعهد لتعليم العربية لغير الناطقين بها إضافة إلى مبادرة إلكترونية لتعزيز المحتوى العربي على شبكة " الإنترنت " .

ومن هذا المنطلق ، ترى مجلة افاق اقتصادية التي كان لها دورا كبيرا ولايزال في نشر البحث العلمي باللغة العربية ، على ضرورة التوسع في عقد الندوات العلمية العربية



وإبراز النشر العلمي العربي في الدوريات العلمية حيث يتم تجميع ملخصات الأبحاث المنشورة فعلاً في عدد سنوي يصدر في نهاية كل عام . يحتوي هذا العدد على ملخص واف من صفحة واحدة باللغة الإنجليزية وصفحة أخرى باللغة العربية ويتضمن شكل توضيحي واحد. يتيح هذا العدد للقارئ إطلالة سريعة على الإنتاج البحثي العربي ومدى تنوعه ، وسوف يتيح التواصل بين الباحثين داخل العالم العربي وخارجه عند نشره، كما يتيح فرصة للباحثين عن المنح في التعرف على المجالات البحثية المختلفة.

وتكوين كيان علمي عربي من اجل النهوض بالعمل البحثي العربي والذي سينعكس إيجاباً على الباحثين .

## هيئة التحرير



## مزايا ومحددات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية

إعداد: أ.د. محمد مطر - أ.د. عبد الناصر نور - د. عبد الله دعاس

### الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مزايا ومحددات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وذلك من خلال مناقشة المبادئ والقواعد المحاسبية التي تحكم تلك النظم في حال تطبيقها.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على ثلاث فئات من العاملين في 60 شركة تم اختيارهم بشكل عشوائي وبنسبة 40% وهم (المديرون الماليون والمدققون الداخليون والمدققون الخارجيون). حيث بلغ عدد الاستبيانات الموزعة على الفئات الثلاث 146 استبانة ونسبة الاستجابة 88%، وقد كشفت الدراسة عن نتائج أهمها: وجود إجماع من قبل الفئات الثلاث المشمولة في الدراسة حول المزايا التي تبرر تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية في حين لم يتوفر إجماع بين هذه الفئات حول الأسس والمبادئ التي تحكم مشاكل القياس والإفصاح في حال تطبيق تلك النظم. وكذلك حول محددات تطبيقاتها.

وفي ضوء النتائج التي كشفت عنها الدراسة أوصى الباحثون الشركات بضرورة تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية ولو كان ذلك بصفة اختيارية، كما أوصوا بإجراء المزيد من الأبحاث والدراسات التي يمكن أن تسهم في تطوير الحلول المناسبة لمشكلة قياس تكلفة تلك الموارد وذلك عن طريق توظيف بعض المتخصصين من الخبراء الاكثوريين لتوظيف بعض النماذج الرياضية التي سبق وضعها من باحثين سابقين.

الكلمات الدالة: محاسبة الموارد البشرية، نظم محاسبة الموارد البشرية، الشركات المساهمة العامة الأردنية.







## مزايا ومحددات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية

إعداد: أ. د. محمد مطر - أ. د. عبد الناصر نور - د. عبدالله دعاس

### أولاً: المقدمة

مع تصاعد أهمية الاقتصاد المعرفي في عصرنا الحاضر، تتصاعد أهمية الموارد البشرية بشكل عام وذات المهارات الفنية والمتخصصة منها بشكل خاص. وقد انعكس ذلك على الوزن النسبي لتلك الموارد في مجال توليد الأرباح وضمان قدرة الشركة على الاستمرار، ذلك ما أدى إلى تدعيم الآراء التي طالما نادى بها منذ بداية الستينيات من القرن الماضي مجموعة من الباحثين أمثال: (Likert، 1968)، (Flamholtz، 1971)، (Brummet، 1968) بوجوب معالجة تلك الموارد باعتبارها أصلاً هاماً من أصول الشركة ومن ثم معالجته في سجلاتها على نفس الأسس والمبادئ المحاسبية المتبعة في معالجة الأصول طويلة الأجل.

ومع أن تطبيق نظام لمحاسبة الموارد البشرية في الشركة جنباً إلى جنب مع نظامها المحاسبي التقليدي يوفر لها ميزة هامة لتقييم وتفعيل نظامها المعلوماتي المتكامل، إلا أنه في الوقت نفسه يضعها أمام تحديات كبيرة من جهة حل المشكلات التي ستواجهها لدى إعداد قوائمها المالية المنشورة في مجالات الاعتراف والقياس والإفصاح (مطر والسويطي، 2012، 434).

### ثانياً: مشكلة الدراسة:

مع اتفاق الباحثين والمهنيين على تعاظم الأهمية الاقتصادية للموارد البشرية وتساعد قيمة النفقات التي تصرف لاقتنائها وتطويرها وتميئتها في الشركات عامة وفي المساهمة منها بشكل خاص، إلا أن الجدل ما زال محتدماً بينهم حول المبادئ التي تحكم قياس تلك النفقات ومن ثم حول أسس تحميل تلك النفقات لإيرادات الشركة



وحول طرق الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة.

بناء لما تقدم يمكن تمثيل مشكلة الدراسة في البحث عن إجابة لكل سؤال من الأسئلة التالية:

**السؤال الرئيس الأول:** هل توجد مبررات ومزايا لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية؟

**السؤال الرئيس الثاني:** ما الأسس والمبادئ التي تحكم تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في حال تطبيقها في تلك الشركات؟

**السؤال الرئيس الثالث:** هل توجد محددات تحول دون تطبيق تلك النظم في الشركات المساهمة الأردنية؟

**السؤال الرئيس الرابع:** هل توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرون الماليون، والمدققون الداخليون، والمدققون الخارجيون) حول الموضوعات المطروحة في الأسئلة الثلاثة المشار إليها أعلاه؟

### ثالثاً : أهداف الدراسة :

تتمثل الأهداف الرئيسة للدراسة في عرض أهمية نظم المحاسبة عن الموارد البشرية ومبررات تطبيقها في الشركات المساهمة العامة الأردنية. ومن ثم مناقشة المبادئ والقواعد المحاسبية التي تحكم تلك النظم في حال تطبيقها وكذلك عرض ومناقشة المعوقات التي يمكن أن تحول دون تطبيقها في تلك الشركات.

### رابعاً : أهمية الدراسة :

تبع أهمية الدراسة من الأهمية المتزايدة للموجودات غير الملموسة عامة والموجودات البشرية منها على وجه الخصوص، إذ أصبحت الموارد البشرية في المجتمعات الحديثة محركاً رئيساً للتنمية المستدامة فيها. وفي الدول النامية عامة والعربية على وجه الخصوص ما زالت الدراسات المنشورة حول المعالجة المحاسبية للموارد البشرية قليلة نسبياً مما يتطلب مزيداً من الدراسات في هذا الموضوع. وعلية تأتي هذه الدراسة في سياق المحاولات الهادفة إلى تسليط الضوء على هذا الموضوع لتضع النتائج التي ستكشف عنها والتوصيات المبينة عليها في خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركات المساهمة العامة في الأردن وشقيقاتها من الدول العربية الأخرى والاستفادة

الأستاذ الدكتور محمد مطر  
الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور  
الدكتور عبد الله دعاس



من تلك النتائج والتوصيات لدى إعداد تقارير الاستدامة التي تصدرها تلك الشركات.

## خامسا : فرضيات الدراسة :

على صلة بمشكلة الدراسة والأسئلة المرتبطة بها قامت الدراسة على الفرضيات التالية :

### H01 : الفرضية الرئيسة الأولى :

لا توجد مبررات ومزايا لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

### Ho2 : الفرضية الرئيسة الثانية :

لا توجد أسس ومبادئ تحكم تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

### Ho3 : الفرضية الرئيسة الثالثة :

لا توجد محددات لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

### Ho4 : الفرضية الرئيسة الرابعة :

لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات الثلاث المشمولة في عينة الدراسة (المديرون الماليون، والمدققون الداخليون، والمدققون الخارجيون) حول الموضوعات المطروحة في الفرضيات الثلاث أعلاه .

ويتفرع عن تلك الفرضية الفرضيات الفرعية الثلاث التالية :

H 04-1 : لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات الثلاث المشمولة في عينة الدراسة بشأن مبررات ومزايا تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

Ho4-2 : لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات الثلاث المشمولة في عينة الدراسة بشأن الأسس والمبادئ التي تحكم تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.



**H04-3** : لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات الثلاث المشمولة في عينة الدراسة بشأن محددات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

### سادساً: الإطار النظري والدراسات السابقة :

وفقاً لـ ( حمادة، 2002، 147 ) بدأت الدعوة إلى معالجة الجوانب المحاسبية للموارد البشرية الموظفة في المنشآت الاقتصادية منذ حقبة الستينات، وقد مر تطور هذا الفرع المستحدث من فروع المحاسبة والمسمى بمحاسبة الموارد البشرية (HRA) Human Resource Accounting في ثلاث مراحل رئيسية :

بدأت الأولى من بداية الستينات حتى عام 1971 فشهدت وضع الأسس والمفاهيم الأساسية التي يقوم عليها نظام (HRA)، قبل أن تشهد أيضاً أول تطبيق لها من قبل شركة (R.J Barry)، وفي المرحلة الثانية التي امتدت من عام 1971 إلى عام 1976 تم تناول هذا الموضوع من قبل العديد من الباحثين في استراليا وكندا والولايات الأمريكية المتحدة وغيرها أمثال ( AAA، 1973، Flamholtz، 1971، Brumet، 1968 )، فركزوا في دراساتهم على أهمية مخرجات نظام محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية ذات العلاقة بتوظيف، وتقييم وتقييم الأفراد باعتبارهم جزءاً هاماً من الموجودات طويلة الأجل.

وفي المرحلة الثالثة التي امتدت من عام 1976 إلى عام 1980 تراجع الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية بسبب الصعوبات التي نشأت عن مشاكل القياس المتعلقة بتلك الموارد. لكن في المرحلة الرابعة والتي نعيشها حالياً عاد الاهتمام مرة أخرى إلى هذا النوع من فروع المحاسبة وذلك بسبب الأهمية المتصاعدة لموضوع رأس المال الفكري (Intellectual Capital) والذي تعتبر الموارد البشرية من أهم مكوناته .

وقد حدد (Porwal، 1993، 345) أهمية محاسبة الموارد البشرية في كونها أداة إدارية فاعلة وكفؤة للموارد البشرية، ولدورها الرئيس في اتخاذ القرارات الإدارية في مجالات حيوية أو إحلال تلك الموارد ومن ثم الرقابة على نفقاتها من أجل الاستغلال الأمثل لها. أما ( مطر، والسويطي 2012: 434 ) فربطوا تزايد الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية بالأهمية المتصاعدة للموجودات غير الملموسة عامة والموارد البشرية منها على وجه الخصوص، وذلك بالإضافة إلى النمو المضطرب في أنشطة مشروعات الخدمات



كشركات التأمين والتي تعد الموارد البشرية العنصر الأهم في هذه الشركات، هذا بالإضافة إلى تنامي تفاعل علم المحاسبة مع العلوم السلوكية التي اكتسبت المحاسبة منها العديد من المفاهيم التي أسهمت في تحسين وتطوير أساليب القياس المحاسبي بشكل عام وفي مجال الموارد البشرية بشكل خاص .

كذلك وفي نفس السياق، أشار كل من ( الحياي ، 2004 : 295 ) و ( جابر ، 2007 : 34 ) إلا أن العنصر الإنساني في المشروعات الاقتصادية الحديثة يعتبر من أهم عناصر الإنتاج ومن ثم يؤثر على قيمها السوقية ويستدل على ذلك من الأثر الكبير الذي ينعكس على أسعار أسهم الشركات المتداولة في أسواق المال الدولية لدى حدوث أي تغيير في الأفراد الذين يتولون مراكز تنفيذية هامة في إدارتها.

أما ( flamholtz ، 2004 ، 40 ) فيربط أهمية محاسبة الموارد البشرية بأهميتها كأداة من أدوات نمو المنظمة ووسيلة لإدارة أفراد فاعلة وبذلك تحتاج إلى توفير معايير لقياس تكلفة تلك الموارد ومؤشرات لتقييمها.

ولقد قدم الباحثون تعريفات متعددة لمحاسبة الموارد البشرية، حيث كانت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AAA، 1973) أول من وضع تعريفا محددا لها على النحو التالي "محاسبة الموارد البشرية هي عملية تعريف وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية ومن ثم توصيل هذه المعلومات إلى الجهات ذات العلاقة للاستفادة منها في اتخاذ قرارات اقتصادية في المنشأة التي توظف تلك الموارد". كما عرفها (Kumar، 2002، 73) بأنها "المحاسبة عن الأفراد كموارد اقتصادية وتختص بقياس التكاليف التي تتكبدها المنشأة في مجال استقطاب واختبار واستخدام وتدريب وتطوير تلك الموارد ، كما تشمل اهتماماتها أيضا بقياس القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة للمنشأة".

أما ( مطر ، والسويطي ، 2012 : 434 )، فقد عرفا محاسبة الموارد البشرية بأنها "مجموعة المبادئ والمفاهيم التي تحكم معالجة البيانات الخاصة بالموارد البشرية والمرتبطة بمشاكل قياس تكلفة تلك الموارد وكذلك مشاكل الإفصاح عنها في القوائم المالية التي تصدرها المنشأة".

لكن مع الإجماع المحقق بين الباحثين على أهمية الموارد البشرية وضرورة معالجتها محاسبيا، إلا أنهم اختلفوا وما زالوا يختلفون حول المنهج المناسب للمعالجة



المحاسبية لتلك الموارد. إذ أن منهم مثل (Skeen، 1975) من دعا إلى معالجة جميع الأموال المستثمرة في اقتنائها وتشغيلها باعتبارها مصروفات إيرادية بينما دعا آخرون مثل (Pyle، 1970) إلى معالجة تلك الموارد محاسبيا معالجة الموجودات وبما يقضي رسملة الغالبية العظمى من الأموال المستثمرة في اقتنائها وتشغيلها. فدعاة معالجة الإنفاق على الموارد البشرية على انه مصروف إيرادي يبنون موقفهم هذا على مبررات مثل: عدم تمتع المنشأة بحق الملكية القانوني على الموظفين العاملين فيها، وعدم وجود سوق متخصص لتبادل القوى العاملة، فضلا عن حالة عدم التأكد المحيطة بأعمار الموظفين وفرص استمرارية خدمتهم في المنشأة، وهذه الأسباب جميعها لا تبرر رسملة هذا الإنفاق .

لكن وفي المقابل، يرد الفريق الآخر الداعي إلى رسملة هذا الإنفاق بالقول: إذا كان حق الملكية القانوني للأصل هو المعيار المناسب للاعتراف بالموجودات المادية مثل المباني والمعدات التي تمتلكها المنشأة، فإن المعيار المناسب للاعتراف بالموارد البشرية على أنها موجودات هو الحق الوظيفي، كما أن التطورات الاقتصادية المعاصرة في عالم الأعمال وما صاحبها من انتشار عقود الايجارة (Leases) للموجودات بما فيها الموارد البشرية، هذا بالإضافة إلى المنافسة الشديدة التي تسود سوق العمالة من أجل استقطاب الموظفين المتميزين في مؤهلاتهم وخبراتهم كلها حجج تدعم الرأي الداعي إلى رسملة الإنفاق على تلك الموارد. كذلك ومن جانب آخر انقسم الفريق الثاني الداعي إلى رسملة الإنفاق على الموارد البشرية إلى فريقين فمنهم فريق يرى معالجة هذا الانفاق وفق منهج التكلفة Cost Approach وذلك إما بأسلوب التكلفة التاريخية Historical cost حسب ما يراه (Hekiman & Curtis، 1967) ، أو بأسلوب تكلفة الإحلال Replacement Cost حسب ما يراه (Flamholtz، 1971) أو بأسلوب تكلفة الفرصة البديلة Opportunity Cost حسب ما يراه (Jaggi & Lau، 1973). ووفق هذا المنهج أي منهج التكلفة تشمل تكلفة الموارد البشرية في المنشأة حسب ما يراه (مطر، والسويطي، 2013، 444) كلاً من: تكلفة الاستقطاب، والاختبار والتعاقد والتمكين بما في ذلك التطوير والتدريب والتوجيه والترقية وصولاً إلى تكلفة الإحلال.

أما الفريق الآخر من دعاة الرسملة وعلى رأسهم (Iev & Schwarcz Likert، 1971) فقد أيد استخدام منهج القيمة Value approach وذلك بدعوى أن منهج القيمة أكثر واقعية من منهج التكلفة الذي لا يأخذ بالحسبان قيمة الخدمات المتوقعة من الموظف



والتي هي بالنسبة للمنشأة العنصر الأهم في تحديد قيمته الاقتصادية أكثر من الأموال التي دفعتها في اقتنائه وتشغيله، لذا وضمن هذا السياق سعى هؤلاء إلى تطوير مجموعة من النماذج الرياضية المناسبة لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية والتي سيتم الاعتماد عليها في الاعتراف بها ضمن نظام محاسبة الموارد البشرية للمنشأة .

وقد استخدموا في بناء هذه النماذج مجموعة من المؤشرات الاجتماعية والسيكولوجية مثل: التأهيل العلمي، والخبرة الوظيفية، والحالة الصحية، والعمر، والرضا الوظيفي، واحتمالات الوفاة خلال فترة التوظيف، ثم بعد ذلك وباستخدام أسلوب التدفقات النقدية المخصومة يتم تحديد قيمة الموظف عن طريق مقابلة قيمة التدفقات النقدية المتوقعة من خدماته للمنشأة بقيمة التدفقات النقدية للنفقات التي يحملها للمنشأة يتم تحديد صافي قيمته الحالية.

وقد لاقت محاسبة الموارد البشرية اهتمام الباحثين على المستويين المحلي والدولي فعلى المستوى المحلي كانت دراسة ( مطر، 1982 ) من أولى الدراسات المحلية وربما العربية التي تناولت الموضوع فألقى الباحث فيها الضوء على المفاهيم والمبادئ والمعايير التي تحكم قياس وتقييم رأس المال البشري للمشروع الاقتصادي كما عرض فيها أهم المناهج والأساليب المستخدمة في قياس تكلفة الموارد البشرية والعقبات التي تواجه المهنيين في هذا المجال. ولكن في بداية هذا القرن الحادي والعشرين نشط الباحثون العرب والمحليون على تناول الموضوع مثل ( حمادة، 2002، ونور وزملاؤه 2002، ومسعود 2004، والجندي 2005، وجابر 2007، والساكني 2008، وجمعة 2008، وسالم 2008، وعجلان 2008، ورزق 2008).

إذ هدف الباحثون في تلك الدراسات إلى تحديد أهم ركائز بناء النظام المحاسبي للموارد البشرية ونوع وطبيعة مدخلات ومخرجات هذا النظام بالإضافة إلى إلقاء الضوء على الإطار العام للإفصاح عن المعلومات التي ينتجها، كما عرض البعض منهم بعض المؤشرات التي يمكن استخدامها في بناء نموذج لقياس وتقييم رأس المال الفكري .

وعلى المستوى العالمي أيضا عاد الاهتمام مجددا مع بداية هذا القرن إلى محاسبة الموارد البشرية والتي كان الاهتمام بها قد تضاءل في نهاية القرن الماضي، فقام الباحثان (Toulson & Dewe, 2004) باستخدام منهج التكلفة / العائد في تقييم قيمة الموارد البشرية. أما (Flamholz 2005)، فقد عاد ليستكمل إنجازاته الكبيرة التي



حققتها ضمن دراساته السابقة التي كان قد نشرها خلال حقبة السبعينات من القرن العشرين فنشر دراستين مجتمعيتين وضع فيهما الركائز الأساسية التي يقوم عليها نموذج الرياضي المقترح لتحديد قيمة الموارد البشرية في المنشأة. إذ بموجب هذا النموذج تتحدد قيمة الفرد من خلال ثلاثة متغيرات رئيسية هي: عدد الوظائف التي يشغلها في المنشأة، وقيمة الخدمات المتوقعة منه في كل وظيفة من هذه الوظائف، ثم درجة احتمال شغل هذا الفرد لكل وظيفة من الوظائف المتاحة له. وبناء لذلك اتخذ هذا النموذج الشكل التالي:

$$ق = \sum_{r=1}^n \frac{ح}{ر}$$

وذلك حيث :

ق = القيمة الاقتصادية للفرد.

ن = عدد الوظائف التي من المتوقع أن يشغلها الفرد خلال عمله في المنشأة.

ح = درجة احتمال أن يشغل الفرد كل وظيفة من الوظائف المتاحة له في المنشأة.

خ = قيمة الخدمات المتوقعة منه في كل وظيفة من تلك الوظائف،

حيث  $r = 1, 2, 3, \dots, n$ .

كما سعى (Tang، 2005) في دراسته إلى استخدام منهج هندسة التكاليف (Cost Engineering) في قياس تكلفة إحلال الأفراد العاملين في المنظمة.

أما (Tiwari، 2006) فقد حاول في دراسته تطوير نموذج لمحاكاة الموارد البشرية يقوم على ركنين أساسيين هما: رسملة بنود الإنفاق الخاصة بالرواتب والأجور المدفوعة للأفراد وكذلك رسملة ما ينفق على تدريبهم وتطويرهم. كما عرض أيضا طريقة للإطفاء الدوري لهذا الإنفاق وفقا للأعمار الخدمية المقدره لهؤلاء الأفراد.

لكن (Almaum، 2009) خصص دراسته لمعالجة مشاكل الإفصاح عن الموارد





البشرية وعن العلاقة التي تربط حدود هذا الإفصاح بخصائص الشركات التي توظف هذه الموارد.

## سابعاً: منهجية الدراسة :

قامت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتكون مجتمعها من ثلاث فئات ذات صلة ببيئة الشركات المساهمة العامة الأردنية وهي: المديرين الماليين والمدققين الداخليين، والمدققين الخارجيين.

أما العينة وهي من الفئات الثلاث أنفة الذكر فقد تم اختيارها بشكل عشوائي من بين العاملين في 60 شركة تشكل حوالي 40% من الشركات المدرجة في نشرة سوق عمان المالي ومن القطاعات الاقتصادية الرئيسية الثلاثة المالي، الخدمي، والصناعي حيث بلغ عدد أفراد العينة 146 موزعين على النحو التالي:

- مدير مالي 54 (يوجد 6 شركات لا يوجد بها وظيفة مدير مالي).
- مدقق داخلي 47 (يوجد 13 شركة لا يوجد بها وظيفة مدقق داخلي).
- مدقق خارجي 45 (يوجد 15 شركة يتكرر فيها المدقق الخارجي).

وبقصد استقصاء آراء تلك الفئات حول أهمية نظم محاسبة الموارد البشرية من جهة، ومدى قابلية تطبيقها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من جهة أخرى، تم توزيع استبانة تحوي ثلاثة أسئلة يشمل كل منها 7 فقرات موزعة على ثلاثة محاور رئيسية على النحو التالي حيث طلب الإجابة عليها من عينة الدراسة وفق مقياس ليكون خماسي الدرجات:

السؤال الأول يشمل (7) فقرات للوقوف على آراء العينة بخصوص المزايا المتوقعة من نظم محاسبة الموارد البشرية للشركات المساهمة العامة الأردنية .

السؤال الثاني يشمل (7) فقرات للوقوف على آراء العينة بخصوص الأسس والمبادئ المناسبة لمعالجة مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح في تلك النظم.

السؤال الثالث يشمل (7) فقرات للوقوف على آراء العينة بخصوص محددات تطبيق تلك النظم في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

هذا ومن اجل التحقق من ثبات أو اتساق فقرات أداة الدراسة وهي الاستبانة، تم



اخضاع المحاور الثلاثة التي تشمل هذه الفقرات لاختبار Cronbach Alpha فكانت النتائج الموضحة في الجدول التالي:

## جدول رقم (1)

معاملات ثبات أو اتساق فقرات الاستبانة

المحاور	موضوع الفقرات المشمولة في كل محور	عدد الفقرات	معامل ألفا
الأول	المزايا المتوقعة من تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية.	7	0,920
الثاني	الأسس والمبادئ المحاسبية التي تحكم مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح في تلك النظم.	7	0,715
الثالث	محددات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية	7	0,815
	الفقرات جميعها كوحدة واحدة	21	0.835

تكشف نتائج الاختبار أعلاه عن أن قيمة معامل ألفا سواء للفقرات الثلاث كل على حدة، أو في مجملها معاً كوحدة واحدة تتجاوز قيمة المرجعية المتعارف عليها إحصائياً وهي 0,660 حسب (Sekeran، 2003، 67) ذلك ما يجعل بالإمكان الاعتماد على الاستبانة كأداة لتحقيق أهداف الدراسة.

وقد بلغ عدد الإستبانات المستردة (128) بنسبة 88% من تلك الموزعة كما يوضح الجدول التالي:



## جدول (2)

### عدد الاستبانات الموزعة والمستردة

م	الفئات المشمولة في العينة	الإستبانات الموزعة	الإستبانات المستردة	%
1	المديرون الماليون	54	48	89
2	المدققون الداخليون	47	42	89
3	المدققون الخارجيون	45	38	84
	المجموع	146	128	88

وفي تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1. مؤشرات التحليل الإحصائي الوصفي: الوسط الحسابي، والانحراف المعياري والنسب المئوية.

2. اختبار (T) للعينة الواحدة لفحص الفرضيات الرئيسة الثلاث الأولى ( $H_01, H_02, H_03$ ).

3. اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لفحص الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسة الرابعة ( $1-ho4, 2-ho4, 3-ho4, 4-ho4$ ).

4. اختبار (Tukey) للفروقات البعدية وذلك لتفسير الفروق التي ظهرت بين آراء الفئات الثلاث المشمولة في العينة حول الموضوعات المطروحة في الدراسة.

### ثامناً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

من أجل تقييم وتصنيف مستوى تأييد أفراد العينة للفقرات التي تتضمنها الإستبانة بخصوص الأسئلة الثلاثة ذات الصلة بمشكلة الدراسة، تم استخدام المقياس النسبي التالي بالنسبة للأوساط الحسابية المعبرة عن مستوى التأييد:



مرتفع جداً	من 2,4 - 5
مرتفع	من 3,4 - أقل من 4,2
متوسط	من 2,6 - أقل من 3,4
منخفض	من 1,8 - أقل من 2,6
منخفض جداً	أقل من 1,8

وقد تم احتساب المدى الخاص الذي يشكل مستوى للتأييد من خلال المعادلة التالية:

$$\text{المدى} = \frac{\text{العلامة القصوى} - \text{العلامة الدنيا}}{\text{العلامة القصوى}} = \frac{5-1}{5} = 0.8$$

فكانت البيانات المستخلصة من إجابات عينة الدراسة على تلك الأسئلة الثلاثة الموضحة في الجداول الثلاثة التالية:

الأستاذ الدكتور محمد مطر  
الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور  
الدكتور عبد الله دعاس



## جدول (3)

مستوى تأييد عينة الدراسة  
لمبررات ومزايا تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية  
في الشركات المساهمة العامة

م	الفقرات	المديرون الماليون			المدققين الداخليين			المدققين الخارجيين			العينة جميعها كوحدة		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد
1	تعاطف أهمية رأس المال المعرفي بما فيه الموارد البشرية في أدبيات المحاسبة	4.25	.620	مرتفع جداً	4.38	.532	مرتفع جداً	3.98	.674	مرتفع	4.21	.621	مرتفع جداً
2	تعاطف قيمة الإنفاق المالي لتوظيف واستقطاب الموظفين المتميزين في الشركات	4.16	.732	مرتفع	4.21	.642	مرتفع جداً	4.05	.832	مرتفع	4.14	.734	مرتفع
3	تعاطف أنشطة الشركات الخدمية التي تشكل الموارد البشرية العنصر الرئيسي من موجوداتها مثل: شركات التدقيق، والمحاماة والاستشارات الإدارية	3.97	.453	مرتفع	3.87	.721	مرتفع	3.72	.741	مرتفع	3.85	.524	مرتفع
4	تعاطف أهمية المعلومات الخاصة بالمحاسبة الاجتماعية والحاكمية الموسمية التي تنشرها الشركات ضمن تقارير الاستدامة	4.15	.972	مرتفع	3.86	.605	مرتفع	4.02	.652	مرتفع	4.01	.552	مرتفع
5	تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية يساهم في تصميم نظام متكامل للمعلومات للشركة يجمع بين النظامين المحاسبي والإداري	4.07	.634	مرتفع	4.16	.871	مرتفع	3.75	.704	مرتفع	3.99	.631	مرتفع
6	تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية يوفر لإدارة الشركة معايير موضوعية وعادلة لتقييم أداء العاملين يستخدم في الترقية وتجديد العقود	4.09	.864	مرتفع	4.15	.605	مرتفع	3.61	.862	مرتفع	3.95	.743	مرتفع
7	تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية يساهم في الإفصاح عن الكفاءات المتميزة من العاملين ينعكس بالإيجاب على سمعة الشركة وقيمتها السوقية	4.19	.537	مرتفع	4.12	.743	مرتفع	3.91	.641	مرتفع	4.07	.586	مرتفع
	الوسط الحسابي العام	4.12	.641	مرتفع	4.10	.583	مرتفع	3.86	.710	مرتفع	4.03	.624	مرتفع



## جدول (4)

مستوى تأييد عينة الدراسة  
للأسس والمبادئ التي تحكم تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية

م	الفقرات	المديرون الماليون			المدققين الداخليين			المدققين الخارجيين			العينة جميعها كوحدة		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد
1	معالجة الإنفاق المالي على الموارد البشرية كمصروف تشغيلي يحمل لإيراد الفترة المحاسبية	3.65	.562	مرتفع	3.22	.721	متوسط	4.12	.653	مرتفع	3.66	.674	مرتفع
2	رسملة الإنفاق المالي على الموارد البشرية ومعالجته بنفس الأسس المتبعة في المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة	4.17	.651	مرتفع	3.98	.583	مرتفع	3.01	.541	متوسط	3.72	.581	مرتفع
3	تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الموارد البشرية إذا ما تم الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي	3.87	.681	مرتفع	3.75	.754	مرتفع	3.98	.692	مرتفع	3.86	.683	مرتفع
4	تطبيق منهج التكلفة الاستبدالية (تكلفة الإحلال) إذا ما تم الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي	3.79	.865	مرتفع	4.13	.641	مرتفع	2.60	.743	متوسط	3.50	.785	مرتفع
5	تطبيق منهج القيمة العادلة إذا ما تم الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي	4.25	.541	مرتفع جداً	3.95	.671	مرتفع	3.68	.582	مرتفع	3.96	.573	مرتفع
6	تطبيق منهج القيمة الحالية المخصصة للتدفقات النقدية المتوقعة من الموارد البشرية باستخدام النماذج الرياضية التي طورها باحثون أمثال Likert , Flamholtz وغيرهما	2.83	.805	متوسط	3.06	.951	متوسط	2.32	.843	متوسط	2.74	.824	متوسط
7	وضع معيار محاسبي دولي خاص للمحاسبة عن الموارد البشرية	4.16	.721	مرتفع	3.87	.643	مرتفع	3.92	.598	مرتفع	3.99	.651	مرتفع
	الوسط الحسابي العام	3.82		مرتفع	3.71		مرتفع	3.37		متوسط	3.63	.834	مرتفع



## جدول (5)

## مستوى تأييد عينة الدراسة

## لوجود محددات تحول دون تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية

م	الفقرات	المديرون الماليون			المدققين الداخليين			المدققين الخارجيين			العينة جميعها كوحدة	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	لا يوجد للشركات حق ملكية قانوني على موظفيها تبرر معاملتهم معاملة الموجودات	3.76	658	مرتفع	4.12	787	مرتفع	4.08	694	مرتفع	3.98	735
2	لا يجوز من الناحية الإنسانية عرض الموارد البشرية ضمن الموجودات في قائمة المركز المالي لأنهم كائنات حية وليسوا معدّات أو مبانٍ... إلخ	4.16	619	مرتفع	4.13	642	مرتفع	4.22	581	مرتفع جداً	4.17	629
3	لا يوجد سوق متخصص لتبادل القوى العاملة وهو شرط من شروط تحديد القيمة العادلة للموارد البشرية	4.11	690	مرتفع	3.94	689	مرتفع	4.16	714	مرتفع	4.07	703
4	نظراً لحالة عدم التأكد المحيطة بمستقبل عمل الموظفين في الشركة من الصعب قياس المنافع الاقتصادية المتوقعة منهم التي تبرز معالجتهم كموجودات للشركة	4.27	712	مرتفع جداً	4.12	625	مرتفع	4.30	712	مرتفع جداً	4.23	648
5	ارتفاع معدل دوران الموظفين يجعل من الصعب تقدير أعمارهم الإنتاجية التي تلزم لرسملة الإنفاق المالي عليهم	3.72	743	مرتفع	3.84	812	مرتفع	3.98	685	مرتفع	3.85	762
6	لا يمكن توفير عنصر الموضوعية في قياس القيمة العادلة للموارد البشرية	3.85	912	مرتفع	3.72	916	مرتفع	3.09	534	مرتفع	3.82	854
7	إن استخدام النماذج الرياضية اللازمة لتقييم الموارد البشرية يتطلب خبراء إكثوابين على درجة عالية من الخبرة والتخصص لا يتوفرون في معظم الشركات	4.18	825	مرتفع	3.92	678	مرتفع	4.19	712	مرتفع	4.09	742
	الوسط الحسابي العام	4.01	614	مرتفع	3.97	772	مرتفع	4.12	682	مرتفع	4.031	695



## تاسعاً: التحليل الإحصائي الوصفي لإجابات عينة الدراسة :

تشير البيانات المستخلصة من الجداول ذات الأرقام (3،4،5) على الأسئلة الثلاثة الرئيسية المطروحة في الإستبانة بخصوص المحاور الرئيسة الثلاثة للدراسة إلى ما يلي:

أولاً: بالنسبة للسؤال المطروح حول مبررات ومزايا تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

1. كان تأييد العينة جميعها كوحدة واحدة لهذه المزايا والمبررات والمتمثلة بالفقرات السبع المشمولة في هذا السؤال مرتفعاً وبمتوسط حسابي عام قدره 4,03.

لكن هذا التأييد لكل فقرة منها على حدة تفاوت بين مرتفع جداً وبمتوسط حسابي عام قدره (4,21) للفقرة رقم (1) وهي المتعلقة بتعاضد أهمية رأس المال المعرفي في تلك الشركات.

ومرتفع بمتوسط حسابي عام قدره (3,85) للفقرة رقم (3) المتعلقة بتعاضد أهمية المعلومات الخاصة بالمحاسبة الاجتماعية والحاكمية المؤسسية فيها.

2. لكن مستوى التأييد لتلك المبررات والمزايا من جانب الفئات الثلاث المشمولة في العينة كل على حدة كان متفاوتاً، إذ كانت فئة المديرين الماليين هي الأكثر تأييداً وبمتوسط حسابي 4,12، ثم فئة المدققين الداخليين وبمتوسط حسابي 4,10، ثم فئة المدققين الخارجيين الأقل تأييداً وبمتوسط حسابي 3,86.

ولدى تقييم الوزن النسبي لكل فقرة على حدة من الفقرات السبع المشمولة في هذا المحور اتفقت فئة المديرين الماليين والمدققين الداخليين على إعطاء الأولوية للفقرة رقم (1) والمتعلقة بتعاضد أهمية رأس المال المعرفي فكان تأييدهما بمستوى مرتفع جداً وبوسطيين حسابيين 4,38، 4,25 على التوالي وذلك على خلاف مع فئة المدققين الخارجيين التي كان تأييدها لهذه الفقرة بمستوى عام مرتفع فقط وبوسط حسابي 3,98، أما مستوى التأييد الأعلى لهذه الفئة أي فئة المدققين الخارجيين فكان من نصيب الفقرة رقم (2) المتعلقة بتعاضد قيمة الإنفاق المالي على الموارد البشرية وبوسط حسابي قدره 4,05.





لكن الفقرات التي نالت التأييد الأقل كانت: بالنسبة للمديرين الماليين الفقرة رقم (3) المتعلقة بتعاظم أنشطة الشركات المالية الخدمية وبوسط حسابي قدره 3,97، وبالنسبة للمدققين الداخليين الفقرة رقم (4) المتعلقة بتعاظم أهمية المعلومات الخاصة بالمحاسبة الاجتماعية والحاكمة المؤسسية وبوسط حسابي 3,86.

أما بالنسبة للمدققين الخارجيين فقد نالت التأييد الأقل الفقرة رقم (6) المتعلقة بدور نظم محاسبة الموارد البشرية بتوفير معايير موضوعية وعادلة لتقييم أداء العاملين وبوسط حسابي 3,61.

ثانياً: بالنسبة للسؤال الثاني والمطروح بشأن الأسس والمبادئ التي يمكن أن تحكم تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات.

1. على مستوى العينة جميعها بفئاتها الثلاث كوحدة واحدة كان التأييد للفقرات السبع مجتمعة مرتفعاً وبوسط حسابي عام 3,63، لكن بالنسبة لكل فقرة منها على حدة فقد تفاوت هذا التأييد بين مرتفع وبوسط حسابي 4,02 للفقرة رقم (5) التي تؤيد تطبيق منهج القيمة العادلة في تحديد القيمة التي تدرج بها الموجودات البشرية في قائمة المركز المالي، ومستوى تأييد متوسط بوسط حسابي 2,74 للفقرة رقم (6) التي تدعو إلى تطبيق منهج القيمة الحالية المخصوصة للتدفقات النقدية المتوقعة من الموارد البشرية.

2. أما على مستوى الفئات الثلاث كل على حدة، فقد كشفت الدراسة عن تفاوت ملحوظ بين مستوى تأييدها لاستخدام تلك الأسس والمبادئ، إذ كانت فئة المديرين الماليين هي الأكثر تأييداً وبوسط حسابي عام 3,82 مرتفع، تليها فئة المدققين الداخليين بوسط حسابي 3,71 مرتفع، أما فئة المدققين الخارجيين فقد اختلفت وجهة نظرها حين أبدت تأييداً متوسطاً فقط وبوسط حسابي 3,37.

وبالنسبة لكل فقرة من الفقرات السبع التي تضمنها هذا المحور، اختلفت الفئات الثلاث أيضاً في الوزن النسبي الذي أعطته لكل فقرة منها، فالمديرون الماليون مثلاً أعطوا الوزن النسبي الأكبر للفقرة رقم (5) المتعلقة بتطبيق منهج القيمة العادلة بوسط حسابي 4,25، بينما أعطى المدققين الداخليين الوزن النسبي الأكبر للفقرة رقم (4) المتعلقة بتطبيق منهج التكلفة الاستبدالية (تكلفة



الإحلال) بوسط حسابي 13, 4، أما المدققين الخارجيين فقد أعطوا الوزن النسبي الأكبر للفقرة رقم (1) المتعلقة بعدم جواز رسملة الإنفاق المالي على الموارد البشرية وإنما بوجوب معالجته كمصروف تشغيلي يحمل لإيراد الفترة المحاسبية.

ثالثاً : وبالنسبة للسؤال الثالث والمطروح حول المحددات التي قد تحول دون تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات.

1. اعترفت العينة جميعها كوحدة واحدة بوجود مثل هذه المحددات بمستوى تأييد مرتفع وبوسط حسابي 03, 4 ووضعت على رأس قائمة هذه المحددات الفقرة رقم (4) المتصلة بحالة عدم التأكد المحيطة بمستقبل عمل الموظفين في الشركات مما يجعل من الصعب قياس صافي القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المتوقعة منهم لتبرر معالجتهم معالجة الموجودات طويلة الأجل.

وجاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (6) التي تنص على عدم إمكانية توفير عنصر الموضوعية في قياس القيمة العادلة لتلك الموجودات.

2. وعلى مستوى الفئات الثلاث كل على حدة، كانت فئة المدققين الخارجيين الأكثر تحسباً لوجود هذه المحددات وبوسط حسابي 12, 4، تليها فئة المديرين الماليين وبوسط حسابي 01, 4 لتكون فئة المدققين الداخليين الأقل تحسباً لوجود مثل هذه المحددات وبوسط حسابي 79, 3.

لكن في تقييم الوزن النسبي لكل فقرة من الفقرات السبع الممثلة لتلك المحددات كان هناك تفاوت ملحوظ أيضاً، ففئة المديرين الماليين مثلاً أعطت الوزن الأكبر وبوسط حسابي 27, 4 للفقرة رقم (4) ذات الصلة بحالة عدم التأكد المحيطة بمستقبل عمل الموظفين في الشركة، في حين أعطت الوزن الأقل وبوسط حسابي 72, 3 للفقرة رقم (5) المتعلقة بارتفاع معدل دوران الموظفين الذي يجعل من الصعب تقدير أعمارهم الإنتاجية التي تلزم لرسملة الإنفاق المالي عليهم.

لكن فئة المدققين الداخليين أعطت الوزن الأكبر وبوسط حسابي 13, 4 للفقرة رقم (2) التي لا تجيز من الناحية الإنسانية عرض الموارد البشرية ضمن الموجودات في قائمة المركز المالي لأنهم كائنات حيّة وليسوا جمادات كالمعدات



والمباني وغيرهما، لكنها وبالمقابل أعطت الوزن الأقل وبوسط حسابي 3,72، للفقرة رقم (6) المتعلقة بعدم إمكانية توفير عنصر الموضوعية في قياس القيمة العادلة للموارد البشرية.

أما فئة المدققين الخارجيين فقد اتفقت مع فئة المديرين الماليين في إعطاء الوزن الأكبر للفقرة رقم (4) المتعلقة بوجود حالة عدم التأكد المحيطة بمستقبل عمل موظفي الشركة وبوسط حسابي 30,4، في حين اتفقت أيضاً مع فئة المدققين الداخليين بإعطاء الوزن الأقل وبوسط حسابي 9,3 للفقرة رقم (6) المتعلقة بعدم إمكانية توفير عنصر الموضوعية في قياس القيمة العادلة للموارد البشرية.

### عاشراً: اختبار الفرضيات:

في اختبار الفرضيات الثلاث للدراسة (Ho1، Ho2، Ho3)، تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة بمستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبموجب قاعدة القرار التالية:  
ترفض الفرضية الصفرية (H0) وتقبل الفرضية البديلة (Ha) إذا كانت الدلالة ( $\text{Sig} \leq 0.05$ ) والعكس بالعكس.

وقد كانت نتائج الاختبار لتلك الفرضيات الموضحة في الجدول التالي:

### جدول (6)

نتائج اختبار الفرضيات الثلاث بموجب اختبار (T) للعينة الواحدة

الفرضيات الفرعية	مصدر التباين S.O.V	مجموع المربعات SOS	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات Ms	مستوى الدلالة Sig	نتيجة الاختبار
Ho4-1 لا توجد فروق معنوية حول مبررات ومزايا تطبيق نظم محاسبية الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية	بين المجموعات	15.23	2	7.61	0.16	قبول
	داخل المجموعات	42.22	143	0.259		
	المجموع	57.55	145			
Ho4-2 لا توجد فروق معنوية حول الأسس والمبادئ المناسبة لتطبيق هذه النظم في الشركات المساهمة العامة الأردنية	بين المجموعات	22.4	2	11.2	0.002	رفض
	داخل المجموعات	83.2	143	0.581		
	المجموع	109.6	145			
Ho4-3 لا توجد فروقات معنوية حول محددات تطبيق هذه النظم في الشركات المساهمة العامة الأردنية	بين المجموعات	10.72	2	5.36	0.07	قبول
	داخل المجموعات	33.16	143	0.231		
	المجموع	43.88	145			

$0.05 \geq \text{Sig}$



فيمطالعة الجدول أعلاه يلاحظ بأن مستوى الدلالة المرتبطة باختبار ( T ) لجميع الفرضيات وهي على التوالي 0,000، 0,012، 0,017 أقل من مستوى معنوية الاختبار وهي 0,05، مما يدعو إلى رفض أي (عدم قبول) الفرضيات الثلاث (، Ho2، Ho1 Ho3 ) ومن ثم قبول الفرضيات البديلة لها، وذلك يعني ما يلي:

1. إن العينة بفئاتها الثلاث كمجموعة واحدة قد اتفقت على أن لنظم محاسبة الموارد البشرية من المزايا ما يبرر تطبيقها من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية.
2. كما اتفقت أيضاً حول مجموعة الأسس والمبادئ التي تصلح للاسترشاد بها في تطبيق هذه النظم في حال تبنيها من قبل تلك الشركات.
3. لكن وبالمقابل فإن العينة اتفقت أيضاً على أن هناك من المحددات ما يمكن أن يحول دون تطبيق هذه النظم في تلك الشركات.

أما بخصوص الفرضية الرابعة (H04) والمرتبطة باختبار مدى الاتساق القائم بين آراء الفئات الثلاث المشمولة في عينة الدراسة كل على حدة حول العناصر الثلاثة المشار إليها أعلاه أي حول مزايا ومبررات تطبيق تلك النظم، والأسس والمبادئ التي يحكم تطبيقها ثم المحددات التي يمكن أن تحول دون تطبيقها في الشركات المساهمة العامة الأردنية، فقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي (ANOVA) بمستوى معنوية (0,05) فكانت النتائج الموضحة في الجدول التالي:



## جدول (7)

نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) للفرضيات الفرعية الثلاث بمستوى  
معنوية (0,05)

الفرضيات الفرعية	مصدر التباين S.O.V	مجموع المربعات SOS	درجات الحرية	متوسط مجموع المربعات Ms	مستوى الدلالة Sig	نتيجة الاختبار
H04-1 لا توجد فروق معنوية حول مبررات ومزايا تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية	بين المجموعات	15,23	2	7,61		
	داخل المجموعات	42,22	143	0,259	0,16	قبول
	المجموع	57,55	145			
H04-2 لا توجد فروق معنوية حول الأسس والمبادئ المناسبة لتطبيق هذه النظم في الشركات المساهمة العامة الأردنية	بين المجموعات	22,4	2	11,2		
	داخل المجموعات	83,2	143	0,581	0,002	رفض
	المجموع	109,6	145			
H04-3 لا توجد فروقات معنوية حول محددات تطبيق هذه النظم في الشركات المساهمة العامة الأردنية	بين المجموعات	10,72	2	5,36		
	داخل المجموعات	33,16	143	0,231	0,07	قبول
	المجموع	43,88	145			

$$0,05 \geq \text{Sig}$$

تظهر بيانات الجدول أعلاه بأن قيم مستوى الدلالة المرتبطة بالفرضيات الفرعية الثلاث هي على التوالي ( 0,16 ، 0,002 ، 0,07 ) مما يوجب إلى قبول الفرضيتين الفرعيتين الأولى H04-1 والثالثة H04-3 مع رفض الفرضية الثانية H04-2 ، ومدلول ذلك هو ما يلي :



إن آراء الفئات الثلاث المشمولة في عينة الدراسة (المديرون الماليون، المدققون الداخليون، والمدققون الخارجيون) كانت متسقة بما يعني عدم وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية حول وجود مزايا ومبررات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية وكذلك حول المحددات التي تحول دون تطبيق هذه النظم في تلك الشركات.

لكن آراء هذه الفئات لم تكن متسقة أي أن هناك فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين تلك الآراء فيما يخص الأسس والمبادئ التي يمكن أن تحكم هذه النظم في حال تطبيقها في تلك الشركات.

لذا وبقصد تفسير أسباب عدم هذا الاتساق وتحديد مصدر التباين في تلك الآراء أخضع الباحثون نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الثانية ( $2-ho4$ ) لاختبار Tukey الذي يعتبر واحداً من الأساليب الإحصائية المناسبة للمقارنات البعدية للمتوسطات الحسابية فكانت النتيجة الموضحة في الجدول التالي:

#### جدول (8)

نتيجة إختبار Tukey للمقارنات البعدية بمستوى معنوية 05,0

الضفة	الوسط الحسابي	المديرون الماليون	المدققون الداخليون	المدققون الخارجيون
المديرون الماليون	3,82	3,82	3,71	3,37
المدققون الداخليون	3,71			*0,45
المدققون الخارجيون	3,37			*0,34

$$0,05 \geq \text{Sig}$$

تكشف بيانات الجدول أعلاه ان أسباب عدم الاتساق بين وجهات نظر الفئات الثلاث بشأن الأسس والمبادئ المناسبة لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية ترتبط بوجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين رأي فئة المدققين الخارجيين من جهة ورأي كل من فئتي المدققين الداخليين والمديرين الماليين من الجهة الأخرى.



## النتائج والتوصيات:

بعد التحليل الإحصائي لبياناتها واختبار فرضياتها، كشفت الدراسة عن وجود إجماع من قبل الفئات الثلاث المشمولة في الدراسة (المديرون الماليون، المدققون الداخليون، والمدققون الخارجيون) حول مبررات ومزايا تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية وكان من أهم تلك المبررات تعاضم الأهمية النسبية للموجودات غير الملموسة بما فيها الموارد البشرية هذا بالإضافة إلى تعاضم قيمة الإنفاق المالي الذي تنفقه تلك الشركات في اقتناء وتنمية تلك الموارد ومن ثم المكاسب التي تتحقق لها سواء من حيث السمعة أو من حيث التحسن الذي يحدث في قيمها السوقية لدى الإفصاح عن الكفاءات البشرية المتميزة العاملة لديها.

لكن ذلك الإجماع لم يتوفر لديها بنفس المقدار حول كل من الأسس والمبادئ التي تحكم مشاكل القياس والإفصاح في حال تطبيق تلك النظم، إذ كانت فئة المدققين الخارجيين الأكثر تحفظاً تجاه رسملة الإنفاق المالي على الموارد البشرية وأبدت تأييداً أكبر للمعالجة التقليدية لهذا الإنفاق باعتباره مصروفاً إيرادياً، كما كانت أيضاً الأكثر تحفظاً تجاه الرأي الذي يدعو إلى الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن المطلوبات طويلة الأجل سواء تم تقييمها بتكلفة الإحلال أو بالقيمة العادلة.

كما كانت فئة المدققين الخارجيين أيضاً هي الأكثر تحسباً لوجود محددات لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية فأعطت من جانبها وزناً أكبر لتلك المحددات مما أعطتها لها الفئتان الأخريان.

وقد بررت موقفها تجاه هذه المسألة بعدة أسباب أهمها أنه من الناحية الإنسانية لا يجوز معالجة الموارد البشرية على نفس الأسس التي تعالج بها الشركة موجوداتها المادية كالمعدات والمباني، هذا بالإضافة إلى أن حالة عدم التأكد التي تحيط بمستقبل استمرارية عمل موظفي الشركة تجعل من الصعب قياس المنافع الاقتصادية المتوقعة منهم والتي تبرر معالجتهم كموجودات.

في ضوء النتائج أعلاه نوصي بأن تسعى الشركات المساهمة العامة الأردنية إلى الاستفادة من المزايا التي توفرها لها نظم محاسبة الموارد البشرية ولتحاول جاهدة في تطبيق هذه النظم ولو كان ذلك بصفة اختيارية، وبخصوص المحددات التي تقف عقبة في تطبيق تلك النظم يمكن حل كل من مشكلة القياس والإفصاح التي تنشأ عنها



وذلك عن طريق تجزئة الإنفاق المالي الذي تحتاجه تلك الموارد إلى جزئين إيرادي يشمل المصروفات التشغيلية لتلك الموارد وأهمها الرواتب المدفوعة لهم، ورأسمالية تشمل الأموال المدفوعة في اختيارهم وتدريبهم والمزايا المادية والمعنوية التي توفر لهم بالإضافة إلى مكافآت نهاية الخدمة.

كذلك وفي سياق حل تلك المشكلة تتصح الشركات المساهمة العامة الأردنية بأن تسعى إلى توظيف بعض المتخصصين من الخبراء الإكتواريين الذين بإمكانهم توظيف بعض النماذج الرياضية التي سبق وضعها في هذا السياق من قبل الباحثين أمثال (Likert، Flamholtz، و Brumet) وغيرهم. كذلك ومن قبيل استمرارية الأبحاث والدراسات الهادفة لمعالجة هذه المشكلة وتطوير الحلول المناسبة لها نوصي بإجراء المزيد من الأبحاث والدراسات المستقبلية التي يمكن أن تساهم في تطوير الحلول المناسبة لها.



## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع العربية

1. جابر، علي فاضل، (2007)، «تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية»، بحث مقدم إلى الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك: 1-33.
2. الجعدي، سناء عبد الهادي، (2007)، «دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة: دراسة تحليلية تطبيقية»، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة غزة: فلسطين.
3. جمعة، كمال حسن، (2008)، «محاسبة الموارد البشرية: منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري»، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثامن عشر: 97 - 122.
4. الجندي، نهال احمد، (2005)، «قياس وتقييم رأس المال الفكري أحد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة»، مجلة المحاسبة والتأمين والإدارة، جامعة القاهرة، العدد 65، السنة 44: 55 - 72.
5. حسن، عجلان، (2008)، «الاستثمار في رأس المال المعرفي بين وحدة القياس وإشكالية التكوين»، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 18: 23 - 46.
6. حمادة، رشا، (2002)، «القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق»، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول: 143 - 177.
7. الحياي، وليد، (2004)، «دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة»، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.
8. رزق، محمود عبد الفتاح إبراهيم، (2008)، «إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي»، جامعة المنصورة، ورقة عمل: 1-27.



9. سالم، (2008)، «مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة» رسالة ماجستير غير منشورة، غزة/ فلسطين..
10. الساكني، سعد عبد الكريم، (2008)، «رأس المال الفكري والتحديات التي تواجه المحاسبين في قياسه»، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 18: 123-142.
11. فتوح، إبراهيم، (2000)، «مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية»، مجلة أربد للبحوث والدراسات، المجلد 2، العدد 2: 21-53.
12. الفضل، مؤيد؛ ونور، عبد الناصر؛ والدوغجي، علي، (2002)، «المشاكل المحاسبية المعاصرة»، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان: الأردن.
13. مسعود، نوال عمارة، (2004)، «محاسبة الموارد البشرية»، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرض الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، ورقة عمل، الجزائر 9-10 مارس.
14. مطر، محمد، (1982)، «المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي»، مجلة العلوم الاجتماعية الصادرة عن جامعة الكويت، العدد الثالث، السنة العاشرة، أيلول / سبتمبر: 219-257.
15. مطر، محمد؛ والسويطي، موسى، (2012)، «التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح الطبعة الثالثة»، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.



## ثانياً: المراجع الأجنبية

1. American Accounting Association, (1973), "Report of the Committee on human Resource Accounting", **The Accounting Review**, Supplement, Vol.XLIX: 169185-.
2. Flamholtz, Eric, (2005), «Conceptualizing and measuring the economic value of human capital of the third kind: Corporate culture», **Journal of Human Resource Costing & Accounting**, Vol. 9, No. 2:78 - 93.
3. Flamholtz, Eric, (2004), "Should Your Organization Attempt to Value its human Resources", **California Management Review**, Vol.14, No.2: 4045-.
4. Flamholtz, Eric, (1971), "Stochastic Process with Service Reward", **The Accounting Review**, April: 253 -267.
5. Hekiman, J.& Curtis, F,(1967) :Put People on your Balance Sheet, **Harvard Business Review**, January 1967,PP105113-.
6. Jaggi & Lau, (1975), "Valuation of Human Resources: A practical Model", **Cost and Management**: 2934-.
7. Kumar, & Depak, (2002), "**Human Resource Planning**", Excel Book, New Delhi press.
8. Lev,B and Shwarz, F.(1971), The use of Economic concept of human capital in financial statements, **The Accounting Review**,January,1971,PP 311-.
9. Nour, Abed Al- Naser & Agarwal & Shakir, (2002), "Human Resource Accounting (H.R.A.) Practices: A Suggested Model for Arithmetic Procedures». **Al-Balga Journal**, Vol. 9, No.1.PP4578-.
10. Porwal, L.S., (1993), "**Accounting Theory**", McGraw-Hill Publishing CO, New Delhi press.
11. Pyle,W. (1970), Human Resource Accounting for Debt., **Financial Analyst Journal**, May 1981.PP4253-.
12. Tang, Tang, (2005), "Human Resource Replacement Cost-Measures and Usefulness", **Cost Engineering**, Vol.47, No.1: 4059-.
13. Tiwari, Ravindra, (2006), "Human Resource Accounting:A New Dimension",Online available at:<http://ssrn.com/abstract=961570>.
14. Toulson, Paul K^& Dewe, Philip,(2004), "HR Accounting as a measurement tool", **Human Resource Management Journal**,Vol,(14),No(2): 7590-.
15. Wang,X.,Zhang,Z.,& Wang,S,(2006), "Human Capital Accounting and the System of National Accounts Extension", **Research and Practice in Human Resource Management**,Vol.(14),No,(1): 4969-.