

واقع تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة الكويتية

حسنين السيد طه^١ ، عمر سعد تمام^٢ ، عبدالله راشد حمد مقبت العجمي^٣

^١ أستاذ إدارة الموارد البشرية ورئيس قسم إدارة الأعمال وعميد كلية التجارة جامعة مدينة السادات

^٢ أستاذ بقسم مسوح الموارد الطبيعية - عميد معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

^٣ باحث دراسات عليا بقسم مسوح الموارد الطبيعية - معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

المخلص :

تعدّ المحاسبة عن الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبياً، حيث ظهرت بوادر الاهتمام بها من قبل المحاسبين منذ أوائل السبعينات من القرن الماضي، ومن أجل التعرف على أهمية الموارد البشرية في هذه الوحدات الاقتصادية المختلفة، ومن ثم دراسة مجموعة من الأساليب العلمية التي يمكن أن تساهم وتساعد في تقييم تلك الموارد بصورة مالية شأنها بذلك شأن أية موارد أخرى يتم استثمارها في الوحدات الاقتصادية في سبيل تحقيق أهدافها. ومن الملاحظ أن حركة نمو وتطور الشركات المساهمة عربياً وعالمياً اتخذت عدة اتجاهات سريعة مما يتطلب الحاجة إلى الموارد البشرية التي توصف بأنها تمتلك المهارات الفكرية والتكنولوجية لخلق مرحلة الإصلاح وتأسيس هيكلية مناسبة لوضع اللبنة الأساسية للقاعدة البشرية العلمية والفنية، لنشر ثقافة نظم محاسبة الموارد البشرية، ورفع وتيرة نظرية الولاء بين المؤسسة والأفراد، وبما ينعكس على إيجابية العملية الإنتاجية والخدمية. ولذلك تهدف هذه الدراسة إلى إيجاد أفضل الطرق لتقييم الموارد البشرية وتقييمها، لبلورة مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات المساهمة بدولة الكويت.

ولذلك سعت هذه الدراسة إلى مساعدة الإدارة في الشركات المساهمة بدولة الكويت علي ما يلي :

- التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة.
- تقدير الاستثمارات التي توجهها الإدارة في بناء تنظيمها الإنساني.
- تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول البشرية وذلك عن طريق قياس العائد من استخدام هذه الأصول وتحديد التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات الملائمة المالية والإنتاجية الإنسانية.

Abstract

The accounting for the human resources of a relatively modern subjects, where the signs of attention by accountants have emerged since the early seventies of the last century, and in order to recognize the importance of human resources in these different economic units, and then study a range of scientific methods that can contribute and help in evaluating these financial resources would thus like any other resources to be invested in economic units in order to achieve their goals. It is noted that the growth of the movement and the development of joint stock companies regionally and globally has taken a few swift trends, which requires the need for human resources, described as possess the intellectual and technological skills to create a phase of reform and the establishment of appropriate to put the basic building blocks of the base of scientific, technical and human, to disseminate the culture of accounting and human resources systems, and raise the pace of structural theory of loyalty between the institution and the individual, and as reflected in the positive production and service process. Therefore, this study aimed at finding the best ways to evaluate the human resources and straightened, to crystallize the concept of accountability for human resources in contributing to the State of Kuwait companies.

Therefore, this study sought to assist management in joint-stock companies in Kuwait on the following:

- Proper workforce planning to meet current and projected burdens.
- Estimation of investment directed by management in building a humanitarian organization.

- Determining the best areas to take advantage of human assets and by measuring the yield of the use of these assets and determine the true cost of the work, which helps to take appropriate decisions and financial productivity humanity

مقدمة :

بدأ الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية منذ عام ١٩٦٠ نتيجة لإدراك أهمية الأفراد باعتبارهم احد أهم الموارد التي تلعب دورا بارزا في نجاح المنظمة واستمرارها. وفي ظل التطورات والتغيرات السريعة في بيئة الأعمال المعاصرة والتحول إلى اقتصاد المعرفة، تزايد الاهتمام بالموارد البشرية إذ أصبحت تمثل احد المدخلات الأساسية لنجاح المنظمة وتحقيق أهدافها الإستراتيجية.

و تلعب الموارد البشرية المتعلمة والمتدربة ، دورا رئيسيا في تحقيق التنمية الاقتصادية ، ومن خلال قيامها باكتشاف واستغلال الموارد الطبيعية ، وجعلها صالحة للاستعمال في العملية الإنتاجية . واختلفت النظرة إلى دور الموارد البشرية في العملية الإنتاجية ، باختلاف النهج الذي تأخذ به البلدان ، ففي البلدان ذات النهج الاشتراكي ، والتي تعتبر العمل أصلا للقيمة ، تنظر إلى الموارد البشرية ، على أنها العامل الأساسي في الإنتاج . أما في البلدان ذات النهج الرأسمالي ، فتعتبرها عاملا من عوامل الإنتاج ، بجانب الأرض ورأس المال والتنظيم . وترجع بدايات الاهتمام بالموارد البشرية ، والتي تعتبر حجر الزاوية الأساس لموضوع محاسبة الموارد البشرية لدى الاقتصاديين الكلاسيكيين الأوائل والمتخصصين بهذا المجال ، وحينما سعوا نحو قياس الأصل البشري (Human Capital) ، وعملوا على تطوير بعض النظريات الخاصة بقياس القيمة الاقتصادية للأصل البشري ، وكان جل اهتمامهم منصبا على قياسها على مستوى الاقتصاد القومي ، أكثر منه على مستوى الوحدة الاقتصادية ، فضلا عن أن تركيزهم كان مقتصرًا على الاستثمارات في قطاعي التعليم والصحة .

ويرجع تاريخ المحاولة الأولى ، التي قام بها وليم بيتي (William Petty) لتحديد القيمة النقدية للموارد البشرية إلى سنة (١٩٦١) ميلادية ، والتي أوضح فيها ، بأن الموارد البشرية ، هي عنصر حاسم من ثروة الأمة ، ويمكن قياسها من خلال العمل الذي تقدمه ، والذي يجب أخذه بالحسبان عند تقدير تلك الثروة .

ويسعى هذا البحث إلى التعرف علي واقع تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة الكويتية .

مشكلة البحث :

يشكل الإفصاح عن الموارد البشرية ضرورة ملحة بالنسبة للشركات في العالم نظرا لعمليها في بيئة سريعة التطور وشديدة التنافس، إذ أن توفير المعلومات حول هذه الموارد والجهود المبذولة لتطويرها وتنميتها يوفر مؤشرا على مدى قدرة هذه الشركات للوصول إلى أهدافها الإستراتيجية وتحقيق الميزة التنافسية، لذلك برزت الحاجة إلى معرفة خصائص الشركة التي تلعب دورا في تحديد مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية، من أجل تحسين مستوى هذا الإفصاح وتوفير معلومات أكثر ملائمة لمساعدة مستخدمي تلك التقارير في عملية اتخاذ القرارات.

وفي ضوء ما قرأه الباحث وتعرض له من دراسات ومقابلات ، يمكن تلخيص مشكلة البحث في محاولة الإجابة عن التساؤلات التالية :

- (١) هل يؤثر حجم الشركة في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية؟
- (٢) هل يؤثر عمر الشركة في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية؟
- (٣) هل تؤثر ربحية الشركة في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية؟

أهداف البحث :

في ضوء مشكلة البحث وفروضه يهدف هذا البحث إلى :

- (١) التعرف علي مدى تأثير حجم الشركة في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية
- (٢) التعرف علي مدى تأثير عمر الشركة في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية.
- (٣) التعرف علي مدى تأثير ربحية الشركة في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية.

فروض البحث :

بناء على مشكلة البحث والدراسات السابقة، تم صياغة فروض البحث على النحو التالي:

- (١) يتأثر مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية بحجم الشركة .
- (٢) يتأثر مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية بعمر الشركة .
- (٣) يتأثر مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية بربحية الشركة .

منهجية البحث :

تتضمن منهجية البحث عدة عناصر هي كما يلي :

(١) أنواع البيانات :

يعتبر هذا البحث من أنواع البحوث الوصفية ، ويستخدم نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية

(أ) البيانات الثانوية :

اعتمد الباحث على مجموعة من البيانات الثانوية اللازمة لتحقيق أهداف البحث ، وتتمثل في بيانات عن مفهوم الموارد البشرية ، ومفهوم محاسبة الموارد البشرية ، أهداف محاسبة الموارد البشرية ، وكيفية الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية ، وقام الباحث بالحصول على البيانات الثانوية من مصادر مختلفة ، ومن أهمها المراجع العربية والأجنبية والمجلات والدوريات العلمية ، والأبحاث المنشورة للجهات ذات الصلة بمجال البحث ، والإحصائيات والتقارير المتاحة بالجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء ، والشركات المساهمة الكويتية .

(ب) البيانات الأولية :

بالإضافة إلى البيانات الثانوية التي تساعد على بلورة مشكلة وأسئلة البحث ، وصياغة فروضه ، ولتحديد الملامح الأساسية لمجتمع البحث ، فقد تم الاعتماد على البيانات الأولية من خلال قائمة استقصاء موجهة إلى العاملين بالشركات المساهمة الكويتية موضع الدراسة .

مجتمع البحث :

يشير مجتمع البحث من وجهة النظر الإحصائية على أنه "جميع المفردات التي تمثل الظاهرة موضوع البحث ، وتشترك في صفة معينة أو أكثر ، ومطلوب جمع البيانات حولها " ، وفي ضوء ذلك فإن مجتمع هذا البحث يتكون من المديرين الماليين العاملين في الشركات المساهمة الكويتية ومدققي الحسابات الخارجيين لتلك الشركات ، والوسطاء الماليين العاملين في سوق الكويت للأوراق المالية .

عينة البحث:

تم اختيار عينة من الفئات الثلاثة المشار إليها في مجتمع البحث ، (٦٠) من فئة المديرين الماليين ، (٦٠) من فئة المدققين الخارجيين ، و(٦٠) من فئة الوسطاء الماليين، وتم توزيع (١٨٠) قائمة استقصاء ، وتم استعادة (١٢٠) قائمة منهم كانت صالحة للتحليل الإحصائي .

متغيرات البحث :

أولاً: المتغير التابع :

يتمثل المتغير التابع في الدراسة الحالية بمؤشر الإفصاح عن الموارد البشرية وقد اتبع المنهج المستخدم في العديد من الدراسات السابقة لتحديد هذا المتغير. ويشير مؤشر الإفصاح عن الموارد البشرية إلى مستوى أو درجة الإفصاح عن هذه الموارد في التقارير المالية للبنوك، وتماشياً مع أهداف الدراسة، لا يقيس هذا المؤشر جودة الإفصاح عن الموارد البشرية بل يقيس مدى الإفصاح عنها فقط. ولتطوير مؤشر للإفصاح عن الموارد البشرية (Human Resource Disclosure Index) في هذه الدراسة، تم بناء قائمة مرجعية (Checklist) للفقرات التي ينبغي على البنك الإفصاح عنها بخصوص الموارد البشرية وذلك بالاعتماد على الأدبيات ذات الصلة والقوائم التي استخدمت في الدراسات السابقة وتطويعها بما ينسجم مع بيئة العمل الأردنية، وتتضمن هذه القائمة ١٦ فقرة هي:

- عدد العاملين.
- مؤهلات العاملين.
- معلومات تعريفية برئيس وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين في الإدارة العليا.
- سياسات الموارد البشرية (كالاستقطاب، والتعيين).
- خطط إحلال المدراء التنفيذيين (في حالة ترك العمل لأي سبب كان).
- الخطط المستقبلية لتنمية الموارد البشرية.
- أنشطة التدريب والتطوير.
- معايير تقييم أداء العاملين
- أساليب تحفيز العاملين وحثهم على الإبداع
- الاستقالات والتعيينات
- معدل دوران العمل
- مكافآت الأداء الجيد
- مكافآت نهاية الخدمة
- المزايا المختلفة المقدمة للعاملين
- رواتب ومزايا ومكافآت رئيس وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين في الإدارة العليا
- برامج تعزيز العلاقات الاجتماعية مع العاملين (كالنشاطات الترفيهية والرحلات السياحية)

ولم يتم في هذه القائمة إعطاء أوزان لفقرات الإفصاح المطلوبة (Un-weighted Disclosure Checklist) وذلك استنادا إلى الدراسات ذات الصلة بالإفصاح بشكل عام والتي أفادت بأنه لا يوجد فرق جوهري بين النتائج التي يتم التوصل إليها سواء أعطيت أوزان لهذه الفقرات أم لم تعطى (Robbins & Auston, 1986; Chow & Wong-Boren, 1987; Zarzeski, 1996). وعلى ذلك فإن كل فقرة في القائمة المرجعية المستخدمة كفقرات لمؤشر الإفصاح في هذه الدراسة يتم إعطاؤها القيمة (1) إذا كان البنك قد أفصح عنها فعلا في تقاريره المالية ويتم إعطاؤها القيمة (0) في حالة عدم قيامه بالإفصاح عنها. وقد استخدم أسلوب تحليل المحتوى لتحديد الفقرات التي قام البنك بالإفصاح عنها فعلا، حيث تم فحص التقارير المالية السنوية للبنوك محل الدراسة بعناية لتحديد الفقرات التي تم الإفصاح عنها ومقارنتها مع الفقرات التي ينبغي الإفصاح عنها والواردة في القائمة المرجعية المستخدمة كفقرات لمؤشر الإفصاح في هذه الدراسة لغاية إعطاء القيم المشار إليها أعلاه (1 أو 0). وقد استخدمت المعادلة التالية لحساب مؤشر الإفصاح عن الموارد البشرية لكل بنك:

$$DI = AD \div RD$$

حيث أن:

$$DI = \text{مؤشر الإفصاح عن الموارد البشرية}$$

$$AD = \text{عدد الفقرات التي أفصح البنك عنها فعلا}$$

$$RD = \text{عدد الفقرات التي ينبغي على البنك الإفصاح عنها (الحد الأعلى لعدد الفقرات في المؤشر)}$$

ثانيا : المتغيرات المستقلة:

حددت المتغيرات المستقلة في هذه الدراسة بخصائص الشركات المساهمة التالية :

- 1- حجم الشركة: هناك عدة مؤشرات يمكن استخدامها لقياس حجم المنظمة مثل مجموع الموجودات وقيمة رأس المال وحجم المبيعات وعدد العاملين، وفي هذه الدراسة تم اختيار مجموع الموجودات كمؤشر لقياس حجم الشركة، وقد تم قياس حجم المنظمة من خلال مجموع الموجودات في العديد من الدراسات السابقة مثل (Hossain, 2008; Hussainey, Elsayed & Abdel Razik, 2011).

٢- عمر الشركة: يقاس عمر المنظمة عادة بالفترة منذ تأسيسها أو منذ تسجيلها في السوق المالي. ولأغراض هذه الدراسة تم استخدام المدة التي قضيت منذ تأسيس الشركة كمؤشر لقياس عمره، وقد استخدم المؤشر المذكور لقياس عمر المنظمة في دراسات سابقة كدراسة (Hossain, 2008; Bayoud, Kavanagh & Slaughter, 2012).

٣- ربحية الشركة : تشير الربحية إلى قدرة المنظمة على توليد الأرباح، وقد استخدمت الدراسات السابقة ذات الصلة العديد من المؤشرات لقياس الربحية كمعدل العائد على الموجودات (ROA) ومعدل العائد على حقوق الملكية (ROE) ومعدل العائد على المبيعات (ROS) وغيرها، وتبين مراجعة هذه الدراسات أن معدل العائد على حقوق الملكية (ROE) قد استخدم بشكل واسع كمؤشر للدلالة على الربحية ومن أمثلة الدراسات التي استخدمت المؤشر المذكور كقياس للربحية دراسة (Barako, Hancock & Izan, 2006; Malyadi & Anwar, 2012). وفي هذه الدراسة استخدم مؤشر معدل العائد على حقوق الملكية لقياس متغير الربحية.

نموذج البحث :

تم تطوير نموذج للانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة واستخدمت طريقة المربعات الصغرى (OLS) لتقديره. وفي ضوء ذلك يتخذ النموذج المستخدم الشكل الآتي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \epsilon$$

حيث:

$$Y = \text{مؤشر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية (DI)}$$

$$\beta_0 = \text{الحد الثابت}$$

$$\beta_1 \text{ to } \beta_3 = \text{معاملات الانحدار (ميل الانحدار)}$$

$$X_1 = \text{(حجم الشركة) = اللوغاريتم الطبيعي لمجموع الموجودات}$$

$$X_2 = \text{(عمر الشركة) = عدد السنوات التي مضت على التأسيس}$$

$$X_3 = \text{(ربحية الشركة) = معدل العائد على حقوق الملكية (ROE)}$$

$$\epsilon = \text{خطأ التقدير العشوائي}$$

الإطار النظري للبحث :

من المتعارف عليه أن النظرية المحاسبية تقليدياً اعتمدت على معالجة جميع النفقات المنفقة على التوظيف والتدريب والأجازات الدراسية والتفرغ العلمي وجميع النفقات الأخرى المرتبطة بتطوير وتنمية قدرات الموارد البشرية على أنها مصروفات جارية (إيرادية) تحمل لحسابات الفترة المنفقة فيها، وبعد ذلك تقفل في كشف الإيرادات والمصروفات لتلك السنة، ولم تقم معالجتها باعتبارها نفقات رأسمالية تظهر في كشف المركز المالي، ويتم إطفائها على طول فترة الاستفادة المتوقعة من ذلك الاستثمار، وعلى النقيض من ذلك عالجت جميع النفقات المنفقة في سبيل زيادة الطاقة الإنتاجية للموجودات المادية، على أنها نفقات رأسمالية يتطلب رسملتها وإطفائها على مدى الاستفادة المتوقعة.

إن تدريب وتطوير وتنمية الموارد البشرية كيفما اتفق دونما تحديد وسيلة لتقييم العائد على ذلك الاستثمار، أو حتى المفاضلة بين الاستثمارات البديلة بمقارنة الكلف التي تتكبدها فعلياً مع المنافع المتأتية منها. وقد أوضح أحد الباحثين سبب بقاء الإجراءات المحاسبية التقليدية على حالها، عندما أشار في منظمات الأعمال إلى أن التنظيم الجيد والشخص المخلص والوفى، ربما يعدان من أكثر الموجودات أهمية، بالمقارنة مع مخزون البضاعة، وفي الوقت الحاضر، يبدو أنه لا يوجد مجال لقياس بعض العناصر بشرط أو بوحدة أو بمصطلح الدولار أو أي عملة، ولا يتم تمييزها كموجودات اقتصادية، ولكن الذي ساعد في التسليم بالمحددات العديدة للميزانية العمومية التقليدية، هو عدها كشفاً بالحالة المالية. لقد بقي موضوع محاسبة الموارد البشرية (H.R.A) موضوع جدل ونقاش كبيرين طيلة عقدين من الزمن، والرواد الأوائل لهذا المجال المحاسبي الجديد، أمثال بريمت (Brummet)، وبايل (Pyle)، وفلا مهولتز (Flamholts)، وليكترت (Likert)، بذلوا جهوداً متميزة في تطوير مفاهيم وإجراءات القياس الخاصة بالموارد البشرية، وساعدهم في ذلك، أن المحاسبة أصبحت أكثر إدراكاً لأهمية المحاسبة على الموارد البشرية المتعلمة والتدريبية ولغرض الوصول إلى مجموعة من الحقائق عن محاسبة الموارد البشرية، التي تساعد في معرفة وفهم هذا المجال المحاسبي، كان الأجدى إلقاء الضوء على بعض التعاريف التي قيلت بذلك الخصوص. فقد

عرفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية التابعة لجمعية الأمريكية للمحاسبين (Committee Report on Human Resource Accounting) في تقريرها الصادر سنة ١٩٧٣ ، محاسبة الموارد البشرية (بأنها عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية ، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة).

إن تحديد رأس المال البشري وتمييزه وقياسه بغرض توفير المعلومات للمستفيدين لتكون مرجعا مهما للإثبات، والتقييم ويصب الغرض من استعمال المحاسبة عادة في تحسين نوعية الكشوف المالية ودمج متغير رأس المال البشري فيها. وعرفها دافيد سون و ويل (David Son and Weil) ، بأنها (مصطلح يستخدم لوصف مقترحات متنوعة ، تبحث في التقرير عن الموارد البشرية ، وتؤكد أهميتها في تحقيق أرباح المنظمة ومجموع أصولها) . وذهب بارش وشوارتز (Baruch and Schwartz) في تعريف محاسبة الموارد البشرية (بأنها تستخدم مفهوم الموارد البشرية كموجودات تحدد كلف الاستثمار فيها وكلف النفاذ ذات الصلة ، وفي بعض الحالات تقدر وتراقب على القيمة الاقتصادية للتنظيم البشري) . وقام بروميت بتلخيص تعاريف بعض الباحثين ، كما يأتي :

إن المحاسبة عن الموارد البشرية ، هي عملية توسيع منطقية لمدى المحاسبة في المشروع، حيث تتضمن النواحي الآتية:

- عملية قياس وتقرير الفعالية البشرية في المنظمة .
- عملية تقدير حالة الموارد البشرية داخل مشروع معين ، وقياس التغيرات في هذه الحالة عبر الأزمنة .
- عملية توفير المعلومات عن الأفراد والمجموعات داخل المشروع لمتخذي القرارات سواء داخل المشروع وخارجه .

أما ((فلامهولتز)) فيعرفها بأنها (عبارة عن عملية التعرف على الموارد البشرية وقياسها وتوصيل المعلومات المتعلقة بها إلى المختصين بإصدار القرارات، وهي تتضمن تحديد التكاليف التي تتحملها المشروعات مقابل جمع واختبار، وتوظيف، وتأجير، وتدريب الموارد البشرية وقياس قيمتها للمشروع)

أما ماتز ويسري ، فقد عرفا محاسبة الموارد البشرية ، بأنها (عملية تقدير القيمة المالية للموارد البشرية ، أفرادا أو جماعات في المنظمات والمجتمع ، متابعة التغيرات التي تطرأ على قيمتها على طول الوقت .

ويرى الباحث أنه يمكن تعريف محاسبة الموارد البشرية بأنها القيمة الحقيقية التي تعكس أصول العنصر البشري بجميع متغيراته الفنية والإنسانية التي ترتبت على جانب المصروفات الجارية (الايرادية) للمؤسسة . والتي تمثل استثمارات طويلة الأمد والتي تتعلق بتطويره وتدريبه واستخدامه .

وتتفق الأدبيات المحاسبية على أهمية محاسبة الموارد البشرية، فقد بين (Flamholtz, 1971) أن نمو وتطور المنظمة يرتبط بالإدارة الفاعلة لمواردها البشرية الأمر الذي يحتم توفير مقاييس لكلفة وقيمة هذه الموارد. وطبقا لـ (Likert, 1967)، فإن التخطيط الطويل الأجل الذي يركز بشكل كبير على المتغيرات الكمية الخاصة بالموارد البشرية يكون أكثر فائدة على المدى البعيد. ويرى (Porwal, 1993) أن محاسبة الموارد البشرية تسهل إدارة هذه الموارد بكفاءة وفاعلية، وإن التقرير عن قيمة الموارد البشرية يساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم المختلفة، بالإضافة إلى أن معدل العائد المحتسب على أساس الأخذ بنظر الاعتبار الموارد المادية والبشرية معا يكون أكثر واقعية لتلبية احتياجات المهتمين بمعرفة مصادر القوة الداخلية في المنظمة. وبحسب (Gupta, 2003) تُستخدم محاسبة الموارد البشرية كأداة لتوفير احتياجات الإدارة من المعلومات ذات العلاقة بهذه الموارد في المنظمة. كما يؤكد (Hermanson, 1986) بأن إظهار الأصول البشرية في القوائم المالية يزيد من خاصية القابلية للمقارنة والشمول والترابط. وتعد محاسبة الموارد البشرية ضرورية لتوفير تقارير مالية سليمة لمساعدة الإدارة على التخطيط واتخاذ القرارات الصائبة في مختلف المجالات (Brummet, Flamholtz & Pyle, 1968).

إن الإفصاح عن الموارد البشرية صار مطلبا ملحا للأسواق المالية التي تبحث عن معلومات يمكن الاعتماد عليها وملائمة لعملية صنع القرار حيث تعد المعلومات ذات العلاقة بالموارد البشرية ملائمة بهذا الصدد لإعطائها مؤشرات حول أداء المنظمة وربحياتها المستقبلية وشفافية المعلومات التي يتم التقرير عنها (Hidalgo, Garcia-Meca & Martinez, 2011). كما يسهم الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في تحسين سمعة وصورة المنظمة في أذهان أصحاب المصالح الرئيسيين كالعاملين والمستثمرين والموردين (Gmerschlag & Moeller, 2011).

ولقد تزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة بتوفير المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية في التقارير المالية وتشجيع الإفصاح الطوعي عنها في العديد من دول العالم، كما تناولت العديد من الدراسات قضية الإفصاح عن هذه الموارد. ومن الدراسات التي تصدت لهذا الموضوع دراسة (Cooke, 1989) التي اختبرت العلاقة بين الإفصاح الطوعي في التقارير المالية السنوية للشركات السويدية وبعض خصائص الشركة، وشكل الإفصاح عن الموارد البشرية جزء من الإفصاح الطوعي في الدراسة المذكورة، وأشارت النتائج إلى وجود علاقة معنوية موجبة بين مستوى الإفصاح الطوعي وكل من تسجيل الشركة في السوق المالي ونوع الصناعة وحجم الشركة، بينما لم يكن هناك ارتباط بين

العلاقة مع الشركة الأم ومستوى هذا الإفصاح. وتعرضت دراسة (Barako, Hancock & Izan, 2006) إلى العوامل التي تؤثر على الإفصاح الطوعي (بضمنه الإفصاح عن الموارد البشرية) للشركات في كينيا، وأسفرت الدراسة عن أن هناك تأثير موجب لبعض خصائص التحكم المؤسسي في مستوى الإفصاح الطوعي، في حين يتأثر هذا الإفصاح سلباً بخصائص أخرى للتحكم المؤسسي، كما أن لهيكل الملكية وحجم الشركة ودرجة الرفع المالي ونسبة الملكية الأجنبية ونسبة الملكية للعاملين في المنظمة تأثير موجب في مستوى الإفصاح الطوعي بينما لم يكن هناك تأثير للربحية والسيولة ونوع شركة التدقيق الخارجي في هذا الإفصاح. كما تطرقت دراسة (Hossain, 2008) إلى مدى الإفصاح الطوعي (يشتمل على الإفصاح عن الموارد البشرية) في التقارير السنوية للبنوك في الهند والعوامل المؤثرة فيه، وتوصلت الدراسة إلى أن متوسط مؤشر الإفصاح الطوعي في البنوك المذكورة يبلغ (٢٥%)، وأن حجم وربحية وتركيب مجلس الإدارة للبنك ونظام السوق في القطاع المصرفي لها تأثير موجب ومعنوي في الإفصاح الطوعي في حين لم يكن هناك تأثير لعمر البنك ودرجة تعقيد الأعمال في هذا الإفصاح. أما دراسة (Ku Ismail & Ibrahim, 2009) فتناولت الإفصاح عن المعلومات ذات العلاقة بالموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للشركات الأردنية الصناعية والخدمية (باستثناء البنوك وشركات التأمين)، وتبين أن نسبة (٨٥%) من هذه الشركات تفصح بشكل أو بآخر عن هذه المعلومات، وتم تحديد مستوى الإفصاح في هذه الدراسة من خلال احتساب عدد الجمل المتعلقة بالموارد البشرية التي ظهرت في تلك التقارير، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة موجبة معنوية بين الإفصاح عن الموارد البشرية وكل من حجم الشركة ونوع الصناعة، بينما وجدت علاقة عكسية معنوية بين ملكية الحكومة لجزء كبير من الشركة والإفصاح عن هذه الموارد. وسعت دراسة (Al Mamun, 2009) إلى تحديد علاقة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية للشركات في بنغلادش بخصائص الشركة، وخلصت الدراسة إلى أن متوسط الإفصاح عن الموارد البشرية في هذه الشركات يمثل (٢٥%) من مجموع بنود معلومات الموارد البشرية التي ينبغي الإفصاح عنها، كما كشفت نتائج البحث عن أن درجة الإفصاح عن الموارد البشرية تتأثر بشكل موجب ومعنوي بخصائص الشركة المتمثلة بالحجم والربحية والانتماء للقطاع المالي، بينما لم يكن هناك تأثير لعمر الشركة في درجة هذا الإفصاح. وبينت دراسة (الربيعي، ٢٠٠٩) أهمية الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بتدريب وتطوير العاملين وأثر ذلك في اتخاذ قرارات الاستثمار. وطبقت الدراسة على عينة من الشركات الأردنية وجماعة المستثمرين المتعاملين بشراء وبيع الأوراق المالية في بورصة عمان، وتوصلت إلى أن الإفصاح عن المعلومات الكافية فيما يتعلق بجهود المنشأة في مجال تدريب وتطوير العاملين أصبح حالة ضرورية من أجل تمكين مختلف الأطراف المهتمة وخاصة المستثمرين، من الاطلاع على هذه الجهود واعتبارها معياراً يساهم في تقييم إمكانيات النجاح المستقبلية. كما تناولت دراسة (Alam & Deb, 2010) مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية من قبل الشركات في بنغلادش وتأثره بخصائص الشركة، واستنتجت أن مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في هذه الشركات ضعيف جداً وأن هناك تأثير موجب ومعنوي لكل من الحجم والربحية والانتماء للقطاع المالي وكون الشركة متعددة الجنسيات في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية، بينما لم يكن لعمر الشركة تأثير معنوي في هذا الإفصاح.

وهدفت دراسة (Lee, 2010) إلى فحص وتحليل التقارير المالية السنوية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية في ماليزيا لتحديد مدى ممارستها للإفصاح عن الموارد البشرية. وتوصلت الدراسة إلى أن هذه الشركات تستخدم مصطلحات مختلفة في تقاريرها المالية فيما يتعلق بالموارد البشرية، فضلاً عن اختلاف نوع وعدد الفقرات التي يتم الإفصاح عنها بخصوص هذه الموارد. كما وجد أن هناك علاقة موجبة بين الإفصاح عن الموارد البشرية وكل من حجم المنظمة ونوع الصناعة وحالة تسجيل الشركة (جنسية الشركة) فيما إذا كانت شركة محلية أو شركة أجنبية. وقامت دراسة (Lungu, Caraianni & Dascalu, 2011) باختبار العلاقة بين خصائص الشركة والإفصاح البيئي والاجتماعي الذي اشتمل على الإفصاح عن الموارد البشرية وذلك بالتطبيق على (٥٠) شركة عالمية، وأظهرت الدراسة عدم وجود علاقة بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح البيئي والاجتماعي، فيما تبين وجود علاقة عكسية معنوية بين هذا الإفصاح وربحية الشركة.

كذلك هدفت دراسة (Abad Rahman, Zain & Al-Hag, 2011) إلى تقييم مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بضمنها الموارد البشرية في الشركات المرتبطة بالحكومة والمسجلة في بورصة ماليزيا، إضافة إلى تحديد العلاقة بين مستوى هذا الإفصاح وبعض خصائص الشركة المتمثلة بحجم الشركة وعمرها وربحياتها وكشفت الدراسة عن وجود علاقة موجبة معنوية بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح عن الموارد البشرية بينما لم تكن هناك علاقة بين الخصائص المتبقية المذكورة وهذا الإفصاح. وعلى نفس السياق بينت دراسة (Hussainey, Elsayed & Abdel Razik, 2011) العوامل التي تحدد الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بضمنها الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للشركات المسجلة في البورصة المصرية كنموذج للدول النامية، وأثبتت نتائج الدراسة بأن الربحية هي أهم العوامل التي تحدد مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وأن هناك علاقة سالبة بين هذا الإفصاح ونوع شركة التدقيق الخارجي، بينما لم تكن هناك علاقة معنوية بين الإفصاح المذكور وكل من هيكل الملكية وحجم الشركة ودرجة

الرفع المالي والسيولة. وهدفت دراسة (Bayoud, Kavanagh & Slaughter, 2012) إلى اكتشاف التأثير لبعض خصائص الشركة في مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والتي تشمل الموارد البشرية، ودلت النتائج على وجود تأثير موجب ومعنوي لعمر الشركة وحجمها ونوع الصناعة في مستوى هذا الإفصاح. كما بحثت دراسة (Jindal & Kumar, 2012) في الإفصاح عن الموارد البشرية في الشركات الهندية، وأفادت النتائج بوجود تفاوت كبير في مستوى هذا الإفصاح بين الشركات المبحوثة وان حجم الشركة ومصارييف العاملين كحصة من إجمالي المصارييف التشغيلية للشركة لهما تأثير موجب ومعنوي في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية، كما تبين أن العولمة والربحية وتركيز الملكية وعمر الشركة ودرجة الرفع المالي ونوع الصناعة وسمعة المدقق الخارجي لم يكن لها تأثير معنوي في مستوى هذا الإفصاح. كما تطرقت دراسة (Malyadi & Anwar, 2012) إلى تأثير التحكم المؤسسي والربحية في الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية والتي تشتمل على الإفصاح عن الموارد البشرية في الشركات في اندونيسيا، وبينت نتائج الدراسة وجود اثر موجب ومعنوي للربحية في هذا الإفصاح، في حين لم يكن للتحكم المؤسسي اثر في ذلك. وفي نفس الاتجاه جاءت دراسة (Micah, Ofurum & Ihendinihu, 2012) لتبحث العلاقة بين الأداء المالي للشركات في نيجيريا والإفصاح عن الموارد البشرية، وأسفرت نتيجة الدراسة عن وجود ارتباط بين الإفصاح عن المعلومات ذات العلاقة برأس المال البشري في هذه الشركات وكل من العائد على حقوق الملكية (ROE) والعائد على الموجودات (ROA). كما قامت دراسة (المطارنة، ٢٠١٢) بفحص اثر الإفصاح عن الاستثمارات غير الملموسة في التقارير المالية السنوية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي في تكلفة رأس المال. وخلصت الدراسة إلى أن مستوى الإفصاح عن هذه الاستثمارات متدن، وان الإفصاح عن الاستثمار في رأس المال المنظمى له اثر ذو دلالة إحصائية في كلفة رأس المال حيث يؤدي إلى خفض هذه التكلفة. أما دراسة (البيشتاوي، ٢٠١٢) فقد طبقت على البنوك الأردنية بهدف معرفة ممارساتها المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية ووضع أساس لنظام محاسبة تكاليف الموارد البشرية من اجل قياس هذه الموارد والرقابة عليها، فضلاً عن تحديد أسباب المشاكل التي تواجه محاسبة الموارد البشرية. وبينت الدراسة أن أهم العوامل التي تساهم في حدوث هذه المشاكل هو غياب معايير الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية في الكشوفات المالية وعدم وجود دعائم أساسية لنظم تكاليف هذه الموارد.

الدراسة الميدانية واختبار الفروض :

قبل القيام بتطبيق تحليل الانحدار لاختبار فروض الدراسة تم إجراء بعض الاختبارات لضمان ملائمة بيانات الدراسة لافتراضات تحليل الانحدار حيث تم التأكد من عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة من خلال استخدام اختبار التداخل الخطي Multicollinearity Test وذلك باحتساب معامل التباين المسموح Tolerance ومعامل تضخم التباين Variance Inflation (VIF) Factor ومعامل تضخم التباين القيمة (١٠) (Gujarati, 1988). كما تم احتساب معامل الالتواء Skewness لمتغيرات الدراسة المتصلة Continuous Variables للتأكد من إتباع البيانات التوزيع الطبيعي مع مراعاة أن البيانات تتبع هذا التوزيع إذا كانت قيمة معامل الالتواء تقل عن (1) (Doane & Seward, 2011)، أما متغير طبيعة النشاط والجنسية فهما متغيران وهميان Dummy Variables لا يخضعا للتوزيع الطبيعي. ويتبين من الجدول رقم (1) الذي يلخص الاختبارات المذكورة، أن قيم اختبار التباين المسموح تراوحت بين (٠،٣١٨ - ٠،٤٦١)، وهي اكبر من (٠،٠٥)، فضلاً عن أن قيم اختبار معامل تضخم التباين كانت اقل من (١٠) إذ تراوحت بين (٢،١٣٠ - ٣،٥٤٨)، مما يدل على عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة. كما كانت قيم معامل الالتواء اقل من (1) الأمر الذي يؤكد التوزيع الطبيعي للبيانات.

جدول رقم (١) نتائج اختبار التباين المسموح ومعامل التضخم والالتواء

المتغيرات المستقلة	التباين المسموح (Tolerance)	معامل تضخم التباين (VIF)	معامل الالتواء (Skewness)
حجم الشركة	٠،٣١٨	٣،٥٤٨	٠،٨٩٣
عمر الشركة	٠،٤٦١	٢،١٣٠	٠،٤٧٩
ربحية الشركة	٠،٣٢٩	٣،٠١٥	٠،١٥٢
المتغير التابع			
مؤشر الإفصاح عن الموارد البشرية	-	-	٠،٢٥٥

يظهر الجدول رقم (٢) نتائج تحليل الانحدار لتأثير المتغيرات المستقلة في المتغير التابع. وتشير قيمة F المحسوبة إلى معنوية النموذج حيث بلغت (٦,٨٥٩) عند مستوى دلالة (٠,٠٠١)، وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار R^2 (٠,٥٣٨) أي أن العوامل المستقلة في هذا النموذج تفسر (٥٣,٨%) من التغير في مؤشر الإفصاح عن الموارد البشرية، مما يعني أن منحى الانحدار جيد لوصف العلاقة بين هذا المؤشر والمتغيرات المستقلة. كما يشير معامل الارتباط المتعدد R إلى قوة العلاقة أو الارتباط بين المتغيرات المفسرة وقيمة المتغير التابع، فضلاً عن أنها تعكس عدم وجود ارتباط تام بين المتغيرات المستقلة. ويعد معامل التحديد المعدل Adjusted R^2 الذي بلغ (٠,٤٤٢) جيد بالمقارنة مع الدراسات السابقة المشابهة التي استخدمت مؤشرات الإفصاح (Hossain, 2008). وقد أسفر نموذج الانحدار عن ثلاثة متغيرات دالة إحصائياً أمام مؤشر الإفصاح هي: حجم الشركة، وعمر الشركة، وربحية الشركة، حيث نجد أن معاملات الانحدار لها موجبة ومعنوية عند مستوى دلالة (٠,٠٠٥).

وتشير النتائج المعروضة في الجدول رقم (٢) إلى أن متغير حجم الشركة (اللوغاريتم الطبيعي لمجموع الموجودات) له تأثير موجب دال إحصائياً في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية، مما يعني أن الشركات الكبيرة الحجم تفصح بشكل أكبر عن مواردها البشرية. وتدعم هذه النتيجة الفرضية الأولى للدراسة التي تفيد بوجود تأثير لحجم الشركة في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة مثل دراسة (Cooke, 1989; Barako, Hancock & Izan, 2006; Hossain, 2008; Ku Ismail & Ibrahim, 2009; Abad Rahman, Zain & Al-Hag, 2011).

كما كان لمتغير العمر (عدد السنوات منذ التأسيس) تأثير موجب دال إحصائياً في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية، مما يدل على أن الشركات التي مضى عليها فترة أطول في العمل تفصح بمستوى أعلى عن مواردها البشرية من الشركات التي مضى على وجودها فترة قصيرة، وعليه تقبل فرضية الدراسة الثانية والتي تنص على أن لعمر الشركة تأثير في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية. وتتسق هذه النتيجة مع دراسة (Bayoud, Kavanagh & Slaughter, 2012).

أما متغير الربحية (العائد على حقوق الملكية ROE) فقد كان له تأثير موجب دال إحصائياً في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية، وهذا يثبت صحة الفرضية الثالثة للدراسة التي تفيد بوجود تأثير لربحية الشركة في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية. وينسجم ما تم التوصل إليه بهذا الشأن مع وجهة النظر القائلة بأن الشركات الأكثر ربحية تفصح بشكل أكبر عن المعلومات ذات الصلة بمواردها البشرية مقارنة بالشركات الأقل ربحية. وتتفق نتيجة الدراسة هنا مع عدة دراسات سابقة مثل دراسة (Alam & Deb, 2010; Al Mamun, 2009; Malyadi & Anwar, 2012; Micah, Ofurum & Ihendinihu, 2012).

جدول رقم (٢)

ملخص نتائج تحليل الانحدار المتعدد

				٠,٥٣٨	معامل التحديد (R^2)
				٠,٤٤٢	معامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2$)
				٠,٧٣٢	معامل الارتباط المتعدد (R)
				٦,٨٥٩	F المحسوبة
				٠,٠٠١	مستوى دلالة F (Sig.)
					المتغيرات المستقلة
	مستوى دلالة t (Sig.)	t المحسوبة	الخطأ المعياري	معامل الانحدار	
	٠,٠٠٨	٢,٩٣٥*	٠,٠٨٢	٠,١٨٠	X_1 (حجم الشركة)
	٠,٠١٧	٢,٥٩٢*	٠,٠٥٦	٠,١٤٩	X_2 (عمر الشركة)
	٠,٠٠١	٢,٦١٧*	٠,٠٧٨	٠,١٥٩	X_4 (ربحية الشركة)

*ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠,٠٠٥)

النتائج والتوصيات :

توصل الباحث من خلال هذا البحث إلى مجموعة من النتائج تتمثل فيما يلي :

- ١ - تعتمد المنظمات المعاصرة بصورة متزايدة على الموارد البشرية لتحقيق أهدافها وكسب الميزة التنافسية خاصة في ظل تزايد أهمية الابتكار والإبداع وحدة المنافسة في عالم اليوم، مما يحتم توفير المعلومات ذات العلاقة بهذه الموارد لمختلف الأطراف المهتمة.
- ٢- أن عدم شمول التقارير المالية لمنظمات الأعمال على إفصاح حول الموارد البشرية يجعل هذه التقارير قاصرة عن توفير جزء هام من المعلومات التي تساعد المجموعات المختلفة من مستخدمي هذه التقارير في عملية صنع واتخاذ القرارات السليمة ذات الصلة بهذه المنظمات.
- ٣- يدخل الإفصاح عن الموارد البشرية بشكل عام ضمن إطار الإفصاح الطوعي حيث لا يوجد في الوقت الراهن معيار محاسبي خاص بالموارد البشرية ضمن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.
- ٤- تراوح مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية المنشورة من قبل الشركات المساهمة الكويتية بين متوسط وضعيف. وجاء مستوى الإفصاح العام عن هذه الموارد في التقارير المالية للبنوك المذكورة متوسطاً.
- ٥- كشفت الدراسة عن عدم تماثل طبيعة ونوع المعلومات ذات العلاقة بالموارد البشرية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة الكويتية، الأمر الذي يصعب معه إجراء المقارنة السليمة بخصوص هذه الموارد بين الشركات المذكورة.
- ٦- خلصت الدراسة إلى أن مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للشركات موضع الدراسة يتأثر بشكل موجب ومعنوي بالمتغيرات المستقلة مجتمعة والمتمثلة بخصائص الشركة وهي: حجم الشركة، وعمر الشركة، وربحية الشركة، حيث بلغ مجموع تأثير هذه المتغيرات في مستوى الإفصاح عن هذه الموارد (٥٣٨،٠). وقد تبين كذلك أن التأثير المنفرد لكل من حجم الشركة، وعمر الشركة، وربحية الشركة كان معنوياً في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية.

ومن خلال النتائج السابقة توصل الباحث إلى التوصيات التالية :

- ١- قيام جهات الرقابة والإشراف على أنشطة البنوك في الأردن بإصدار تعليمات متكاملة ملزمة بشأن الإفصاح عن الموارد البشرية وكيفية عرضها في التقارير المالية وذلك من أجل توحيد الإجراءات وتحسين قابلية المقارنة، فضلاً عن أهميتها في زيادة وتحسين الإفصاح عن هذه الموارد وتوفير الشفافية.
- ٢- إيلاء الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الاهتمام من قبل البنوك في الأردن والعمل بجديده على تحسين مستواه في تقاريرها المالية، وان يكون الإفصاح عن هذه الموارد في تقرير منفصل ضمن التقارير المالية السنوية.
- ٣- أهمية إدراك إدارات البنوك في الأردن لوجود علاقة بين بعض خصائص البنك ومستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية، إذ أن زيادة مستوى هذا الإفصاح يعكس صورة جيدة عن هذه الخصائص ويعطي مؤشراً عن إمكانيات النجاح المستقبلية للبنك ومدى قدرته على المنافسة والتفوق والبقاء.
- ٤- قيام البنوك العاملة في الأردن بتقييم مدى الإفصاح عن المعلومات ذات العلاقة بالموارد البشرية في تقاريرها المالية السنوية لمعرفة مستوى هذا الإفصاح من أجل العمل بشكل سليم على تحسينه وتطويره.

المراجع :

أولاً : المراجع العربية :

- أبو نصار، محمد، وحميدات، جمعة. (٢٠٠٩). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية. عمان: دار وائل للنشر.
- الجندي، نهال أحمد. (٢٠٠٥). قياس وتقييم رأس المال الفكري لتحديد قيمة المنشأة (نموذج مقترح). مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد (٦٥): ١٠٧-١٧٣.
- الربيعي، كمال حسن جمعة. (٢٠٠٩). أهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتدريب وتطوير العاملين وأثره في قرارات الاستثمار. مجلة دراسات محاسبية ومالية، ٣(٩): ١٠٨-١٣٢.

- العلي، عبد الستار، قنديلجي، عامر إبراهيم، والعمرى، غسان. (٢٠٠٦). المدخل إلى إدارة المعرفة. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- المطارنة، عبد الوهاب سلامة. (٢٠١٢). الإفصاح عن الاستثمارات غير الملموسة وأثره على تكلفة رأس المال في الشركات الصناعية الأردنية. مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، ١٢(٢): ٩٣-١١٧.
- علي محمد عبد الوهاب، سعيد يس عامر، محاسبة الموارد البشرية (عرض وتحليل مع مدخل بديل)، (الرياض: دار المرخ، ١٤٠٣هـ)، ١٩.
- (٢) اريك فلامهولز، تعريب، محمد عصام الدين، حامد حجاج، المحاسبه عن الموارد البشرية (الرياض: دار المرخ)، ١٩٩٢، ٥١.

ثانيا : المراجع الأجنبية :

- Abd Rahman, Nor H., Zain, Mustaffa M., & Al-Haj, Norashfah H. (2011). CSR disclosures and its determinants: Evidence from Malaysian government link companies, *Social Responsibility Journal*, 7(2): 181- 201.
- Al Mamun, Syed Abdulla. (2009). Human resource accounting (HRA) disclosure of Bangladeshi companies and its association with corporate characteristics. *BRAC University Journal*, 6(1): 35-43.
- Alam, Imtiaz, & Deb, Suman Kanti. (2010). Human resource accounting disclosure (HRAD) in Bangladesh: Multifactor regression analysis – A decisive tool of quality assessment. *The Cost and Management* (May-June): 9-13. Online Available: <http://www.icmab.org.bd/index.php?option=com>
- Al-Beshtawi, Sulieman H. (2012). Accounting for the cost of human resource and disclosed in financial reports of the banks of Jordan. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, Issue 46: 13-25.
- Alfredson, K., Leo, K., Picker, R., Loftus, J., Clark, K., & Wise, V. (2009). Applying international financial reporting standards. 2nd ed., Australia: John Wiley & Sons Australia, Ltd.
- American Accounting Association's Committee on Human Resource Accounting. (1973). Report of the Commit on Human Resource Accounting. *The Accounting Review*, 48 (Supplement): 169-185.
- Barako, Dulacha G., Hancock, Phil, & Izan, H. Y. (2006). Factors influencing voluntary corporate disclosure by Kenyan companies, *Corporate Governance*, 14(2): 107-125.
- Bayoud, Nagib Salem, Kavanagh, Marie, & Slaughter, Geoff. (2012). Factors influencing levels of corporate social responsibility disclosure by Libyan firms: A mixed study. *International Journal of Economics and Finance*, 4(4): 13-29.
- Brummet, R. Lee, Flamholtz, Eric G., & Pyle, William C. (1968). Human resource measurement -A challenge for accountants. *The Accounting Review*, 43(2): 217-224.
- Chow, C. W., & Wong-Boren, A. (1987). Voluntary financial disclosure by Mexican corporations. *The Accounting Review*, 62(3): 533-541.
- Clacher, Iain. (2010). National accounting for intangible assets in the knowledge economy. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 18(2): 106-119.

- Cooke, T. E. (1989). Voluntary corporate disclosure by Swedish companies. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 1(2): 171-195.
- Doane, D. P., & Seward, L. E. (2011). *Applied statistics in business and economics*. 3rd ed., Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (2001). *Improving business reporting: Insights into enhancing voluntary disclosures, Steering Committee Report, Business Reporting Research Project*. Norwalk, CT: FASB.
- Flamholtz, Eric G. (1991). A model for human resource valuation: A stochastic process with service rewards. *The Accounting Review*, 46(2): 253-267.
- Flamholtz, Eric G. (1985). *Human resource accounting*, San Francisco: Jossey-Bass Publishers.
- Galani, D., Gravas, E., & Stavropoulos, A. (2011). The relation between firm size and environmental disclosure. *International Conference on Applied Economics – ICOAE*, August, University of Perugia, Perugia, Italy.
- Gamerschlag, Ramin, & Moeller, Klaus. (2011). The positive effect of human capital reporting. *Corporate Reputation Review*, 14(2): 145-155.
- Gujarati, Damodar N. (1988). *Basic Econometrics*. New York: McGraw - Hill Book Company.
- Gupta, Raj Kumar. (2003). *Human resource accounting-Managerial implications*. New Delhi: Anmol Publications.
- Hansen, B. (2007). Personnel investments and abnormal return. *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, 2(2): 9-29.
- Hermanson, R. H. (1986). *Accounting for human assets*. Research monograph no. 99. Atlanta, Georgia: Business Publishing Division, College of Business Administration, Georgia State University.
- Hidalgo, R., Garcia-Meca, E., & Martinez, I. (2011). Corporate governance and intellectual capital disclosure, *Journal of Business Ethics*, 100(3): 483-495.
- Hossain, Mohammed. (2008). The extent of disclosure in annual reports of banking companies: The case of India. *European Journal of Scientific Research*, 23(4): 660-681.
- Hussainey, khaled, Elsayed, Mohamed, & Abdel Razik, Marwa. (2011). *Factors affecting corporate social responsibility disclosure in Egypt*. July. Online Available: <http://www.alqashi.com/.../Factors-affecting-corporate-social-res>
- International Accounting Standards Board (IASB). (2010). *The conceptual framework for financial reporting*, London: IFRS Foundation.
- Jindal, Sonia, & Kumar, Manoj. (2012). The determinants of HC disclosures of Indian firms. *Journal of Intellectual Capital*, 13(2): 221-247.
- Ku Ismail, Ku Nor Izah, & Ibrahim, Abdul Hadi. (2009). Social and environmental disclosure in the annual reports of Jordanian companies. *Issues in Social and Environmental Accounting*, 2(2): 198-210.

- Lee, Miin Huui. (2010). Evaluation of annual reports on human resource disclosure using content analysis. *Unitar e-Journal*, 6(1): 38-52. Online Available: <http://www.unirazak.edu.my/research/ejournal>
- Likert, Rensis M. (1967). *The human organization: Its management and value*. New York: McGraw-Hill Book Company.
- Lungu, Camelia I., Caraiani, hirața, & Dascalu, Cornelia. (2011). Research on corporate social responsibility reporting. *Corporate Social Responsibility*, 13(29): 117-131.
- Micah, Leyira C., Ofurum, Clifford O., & Ihendinihu, John U. (2012). Firms financial performance and human resource accounting disclosure in Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 7(14): 67-75.
- Mulyadi, Martin S., & Anwar, Yunita. (2012). Influence of corporate governance and profitability to corporate CSR disclosure. *International Journal of Arts and Commerce*, 1(7): 29-35.
- Porwal, L. S. (1993). *Accounting theory*. New Delhi: Tata McGraw-Hill Publishing Co., New Delhi Press.
- Robbins, W. A., & Austin, K. R. (1986). Disclosure quality in governmental financial reports: An assessment of the appropriateness of a compound measure. *Journal of Accounting Research*, 24(2): 412-421.
- Sackman, S. A., Flamholtz, E. G., & Bullen, M. L. (1989). Human resource accounting: A state-of-the-art review. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 8: 235-264.
- Seetharaman, A., Sooria, H. H. B. Z., & Saravanan, A. S. (2002). Intellectual capital accounting and reporting in the knowledge economy. *Journal of Intellectual Capital*, 3(2): 148-128.
- Weatherly, L. (2003). Human capital—the elusive asset; measuring and managing human capital: A strategic imperative for HR. *Research Quarterly, Society for Human Resource Management* (March). Online Available: <http://www.shrm.org/research>
- Williams S. M. (2001). Is intellectual capital performance and disclosure practices related?. *Journal of Intellectual Capital*, 2(3): 192-203.
- Zarzeski, M.T. (1996). Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices. *Accounting Horizons*, 10(1): 18-37.