

## العوامل المؤثرة في تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات التعليم العالي - دراسة ميدانية في الجامعات اليمنية الخاصة

د. سلطان علي السريحي<sup>(1\*)</sup>  
أ. فتحية غيلان أبو فارع

<sup>1</sup> أستاذ المحاسبة المساعد - كلية العلوم الإدارية - جامعة العلوم والتكنولوجيا  
<sup>2</sup> عضو هيئة التدريس - كلية العلوم الإدارية - جامعة العلوم والتكنولوجيا  
\* عنوان المراسلة: [sultan.farag@yahoo.com](mailto:sultan.farag@yahoo.com)

## العوامل المؤثرة في تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات التعليم العالي - دراسة ميدانية في الجامعات اليمنية الخاصة

### الملخص:

هدف البحث إلى دراسة أهم العوامل المؤثرة على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة، ولتحقيق الهدف من هذا البحث تم توزيع 100 استبيان على موظفي الإدارة العليا، والإدارة المالية، وإدارة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة خلال العام الدراسي 2015م / 2016م. تم استعادة 74 استبيان جميعها كانت صالحة للتحليل الإحصائي. وقد تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات البحث. وتوصل الباحثان إلى عدة نتائج أهمها: أن متغير معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول له تأثير إيجابي كبير على تطبيق محاسبة الموارد البشرية، بينما متغير إدراك الإدارة لأهمية محاسبة الموارد البشرية وصعوبات التطبيق ليس لهما تأثير، وعلى الحكومة ممثلة بالجهات المعنية، الأخذ بعين الاعتبار أن المنشآت تؤمن بحق الحصول على الموارد البشرية المؤهلة والمدربة والخيرة وتملكها، مقابل ما يتم دفعه لتلك الموارد، ويعد ذلك مؤشراً على الملكية الاقتصادية للموارد البشرية وليس الملكية القانونية، والأخذ بمعايير الاعتراف بالأصول وثقافة التوسع في الإفصاح، ويتطلب ذلك وضع تشريعات ولوائح في القانون (99) لسنة 1999م بشأن مهنة المحاسبة والمراجعة لتسهيل تطبيق محاسبة الموارد البشرية لغرض اتخاذ قرارات فاعلة وأكثر كفاءة لتحسين أداء المنشآت وتحديد منافعها العامة لتحقيق استقرار اقتصادي وعدالة اجتماعية في اليمن.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة الموارد البشرية، العوامل المؤثرة، الجامعات اليمنية الخاصة.

## Factors Affecting the Application of Human Resources Accounting in Higher Education Institutions: A Field Study at Private Yemeni Universities

### Abstract:

This research aimed to examine the most important factors affecting the Application of Human Resources Accounting (AHRA) in private Yemeni universities. To achieve this objective, one hundred questionnaires were distributed to the staff of high level management, human resources management, and finance management in private Yemeni universities in the academic year 2015 -2016. 74 questionnaires were returned, and all were appropriate for statistical analysis. The multiple regression analysis technique was used to test the research hypotheses. The major findings of this research revealed that the variable of assets accounting acknowledgment criteria had a significant positive effect on AHRA while the variables of administration awareness of the importance of human resources accounting and the application difficulties had no effect. Therefore, it is recommended that government concerned bodies should take into consideration that the establishments believe in their right to obtain and possess qualified, trained and experienced human resources in return for what is paid to them. This is considered an indicator of economic ownership of human resources, rather than legal ownership. It is also an indication of the criteria of assets acknowledgment, and the culture of disclosure expansion. This would require the development of regulations in the law (99) for the year 1999 concerning accounting and auditing profession. This would facilitate the use of AHRA to take effective and more efficient decisions so as to improve the performance of enterprises and determine the overall benefits to achieve economic stability and social justice in Yemen.

**Keywords:** Human resources accounting, Influencing factors, Yemeni private universities.

## 1. المقدمة:

إن قضية تجاهل تطبيق النماذج المقترحة لمحاسبة الموارد البشرية في جميع أنحاء العالم، جعل أغلب المنشآت لا تولي الاهتمام الكافي للبيانات المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية، مما أدى إلى حدوث قصور في نظم المعلومات المحاسبية، من حيث إنتاج معلومات مضللة عن تلك الموارد من الناحية المحاسبية، وبالتالي لا تسهم في اتخاذ قرارات أكثر دقة وفائدة للعديد من الأطراف المستخدمة، حيث تقتصر المنشآت على تطبيق المحاسبة المالية التقليدية، التي لا يمكن من خلالها الحصول على المعلومات المالية الدقيقة المتعلقة بالموارد البشرية (Rahaman, Hossain & Akter, 2013؛ رشيد، 2007؛ الصقر، 2013؛ المطيري، 2010).

ومن الطبيعي وفق المحاسبة المالية التقليدية تجاهل معالجة الموارد البشرية كأصل ضمن التقارير المحاسبية، واعتبار الاستثمار في الموارد البشرية كمصروفات جارية وليس كاستثمارات رأسمالية، جعل تلك التقارير - وخصوصاً قائمة الدخل وقائمة المركز المالي - لا تعبر عن الواقع بعدالة، فمبلغ صافي الدخل يكون غير حقيقي؛ بسبب تحميل كافة النفقات التي كان من المفترض أن ترسم على سنة واحدة بدلاً من استفادها على سنوات الاستفادة منها (Flamholtz, Bullen & Hua, 2002).

ويمثل هذا الدور إشكالية بالنسبة لعملية اتخاذ القرارات سواء بالنسبة للإدارة التي تستخدم الوسائل الكمية بفرض تحقيق أهداف مرسومة، أو بالنسبة للمستثمرين الذين ينشدون اتخاذ قرارات رشيدة فيما يخص شراء أو بيع الأسهم الخاصة بهم، بالإضافة إلى أن تجاهل الاعتراف بالموارد البشرية كأصل يؤدي إلى زيادة أعباء الضريبة وتخفيض التدفقات النقدية، كذلك فإن معدل العائد على الأصول سيكون غير سليم، وهذا يؤثر على نسب التحليل المالي المستخدمة في تقييم المنشأة أو مقارنة الأداء بمشروع آخر (Rahaman et al., 2013; Rao, 2014).

وكما أن الجهات المهنية المحاسبية يعترها قصور واضح في تبني معايير ملزمة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، وهذا بدوره يؤدي إلى قصور في تطبيق محاسبة الموارد البشرية في كل من الوحدات الاقتصادية أو الخدمية في الدول العربية، ولا تخرج اليمن عن نفس الواقع في التطبيق، فنظام محاسبة الموارد البشرية لم يجد له مكاناً للتطبيق حتى يومنا هذا في الشركات والمؤسسات المختلفة. وهذا يلاحظ من خلال النظر في القوائم المالية لأي منشأة، حيث إنها - جميعاً - لا تنصع عن أي معلومات مالية تتعلق بالموارد البشرية (الجعدي، 2007؛ المطيري، 2010).

وتعد محاسبة الموارد البشرية «وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المنشأة نتيجة لاختيار أو تأجير أو تدريب أو تعيين أو تنمية الأصول البشرية. كما تتضمن أيضاً القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمنشأة، فهي تشمل المحاسبة عن البشر باعتبارهم موارد تنظيمية لأغراض كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية» (حمادة، 2002؛ الدويك والنبيتي، 2014؛ Rahaman et al., 2013). إذاً فالأساس الذي تقوم عليه محاسبة الموارد البشرية هو معالجة النفقات المتعلقة بالموارد البشرية كأصول يمكن الاستفادة منها مستقبلاً، وتظهر ضمن الميزانية العمومية كأصل بدلاً من اعتبارها مصروفاً يحمل على قائمة الدخل، إلا أن الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية وتطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب توفر مجموعة من المعايير اللازم توفرها وانطباقها على الموارد البشرية؛ ليتم الإفصاح والاعتراف بها كأصل من أصول المنشأة ضمن القوائم المالية وفقاً لمنهج التوسع في الإفصاح في النظرية المحاسبية لتحديد المنافع العامة للمنشآت (الشريف، 2013؛ الشيرازي، 1990؛ الصقر، 2013).

إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى توفير معلومات تفيد الإدارة في اتخاذ العديد من القرارات، وتوفير الإطار الموضوعي والعلمي الذي يساعد على إدارة الموارد البشرية في المنشأة، مثل: قرارات التوظيف، وتحديد مستوى الرواتب، وإنهاء الخدمة، وتقييم الموظفين، واتخاذ قرارات الترقية، وقرارات التدريب والتطوير، وقرارات تخفيض أعداد القوى العاملة، أو زيادتها، أو استبدالها (Avazzadehfath, 2011 & Raiashekar)، وتفيد معلومات محاسبة الموارد البشرية المستثمرين في تحسين قراراتهم

الاستثمارية، والمفاضلة بين البدائل المختلفة للاستثمار من خلال الفرص الاستثمارية التي يتوقع نجاحها مستقبلاً، من خلال تركيزها على العمالة الماهرة والمدربة والتي تساعد في نهوض ونمو المنشأة، مع الإفصاح عن مقدار الاستثمار المنفق في سبيل تدريب وتطوير العاملين فيها، وهو ما يمثل توجه الإدارة ونظرها المستقبلية وسياستها في التوظيف والتأهيل (Ezeagba, 2014; Frederiksen & Westphalen, 1998).

وكما أن العديد من الدراسات التي تناولت موضوع محاسبة الموارد البشرية منها: الدويك والنبيتي (2014)، حمادة (2014)، الصقر (2013)، الشريف (2013)، عبيد (2012)، المطيري (2010)، الغبان (2009)، الربيعي (2009)، أبو بكر (2012)، الجعدي (2007)، رشيد (2007)، والشيرازي (1990) قد أشارت إلى أهمية الموارد البشرية بالنسبة للمنشآت التجارية والخدمية والأطراف المهنية والرسومية، وقد تناولت بعض الدراسات منها: المطيري (2010)، الجعدي (2007) واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في بعض الدول العربية سواء في الشركات أو الجامعات وخلصت جميعها إلى أن جميع الوحدات الاقتصادية لا تطبق محاسبة الموارد البشرية على الوجه المطلوب.

ويتضح من خلال استقراء العديد من الدراسات أن منها من تطرق إلى المعايير اللازمة لتطبيقها كما جاء في دراسة كل من قويدر (2014)، الشريف (2013)، والصقر (2013)، وقلة من تلك الدراسات بحثت حول تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات التعليم العالي والجامعات كما في دراسة كل من الجعدي (2007)، عبدالقادر (2014)، وأبو بكر (2012) إلا أن أياً من تلك الدراسات لم تأخذ بدراسة أهم العوامل التي قد تؤثر في تطبيق محاسبة الموارد البشرية في إطار متكامل لهذه المتغيرات المستقلة، كما أن أغلبها وصفية أكثر منها كمية، ومن خلال هذا البحث تم دراسة أهم العوامل (المعايير، إدراك الإدارة، والصعوبات) التي تؤثر على تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالشكل الكمي أساساً، من خلال التفسيرات المنطقية للنظريات العلمية (نظرية رأس المال الفكري لتفسير التأثير المنطقي للمعايير، نظرية الوكالة لتفسير التأثير المنطقي لإدراك الإدارة، ونظرية القيمة والتكلفة لتفسير التأثير المنطقي للصعوبات).

## 2. مشكلة البحث:

لا تحقق مؤسسات التعليم العالي أهدافها بفاعلية كونها لا تطبق محاسبة الموارد البشرية مما أدى إلى حدوث قصور كبير في الإفصاح عن الموارد البشرية لنظم المعلومات المحاسبية (حمادة، 2014؛ سالم، 2008؛ علاوي، 2012؛ قويدر، 2014). وقصور الإفصاح يجعل القوائم المالية للمؤسسة غير صحيحة في عرض نتيجة نشاطها ومركزها المالي، وتفقد المؤسسة التعليمية إحدى المزايا التنافسية والقدرة الائتمانية في مجال أعمالها، لعدم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية، وانطلاقاً من منهج التوسع في الإفصاح ونظرية رأس المال البشري نجد أن الجامعة لن تحقق تلك المزايا التنافسية لعدم الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالموارد البشرية (جابر، 2007؛ حمادة، 2014؛ حنان، 2005؛ Rahaman et al., 2013؛ محمود، 2008).

ومن خلال الدراسات التي تناولت واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية؛ وجد أن جميع الشركات والمؤسسات على وجه التحديد الجامعات ومؤسسات التعليم العالي التي خضعت للدراسة لا تعمل على تطبيق محاسبة الموارد البشرية، إضافة إلى أن هناك عجزاً في توفر إجراءات واضحة ومحددة لمعالجة البيانات والمعلومات المتعلقة بالموارد البشرية (الجعدي، 2007؛ رشيد، 2007؛ الشريف، 2013؛ الصقر، 2013؛ المطيري، 2010).

وتواجه المؤسسات التعليمية مشكلة تحديد وقياس رأس المال الفكري والمتضمن للعنصر البشري، حيث تعتمد الجامعات كمؤسسات تعليمية في تقديم خدماتها التعليمية على مواردها البشرية وأساساً الأكاديميين، و تتحمل أعباءً مالية كبيرة في سبيل تطوير وتنمية تلك الموارد والتي تعد الثروة الحقيقية ورأس المال الحقيقي لها، لكن لا توجد إجراءات عملية محاسبية تعكس معالجة بيانات تلك الموارد معالجة محاسبية ملائمة (أبو بكر، 2012؛ الجعدي، 2007؛ الغبان، 2009).

وبرغم تعدد الدراسات التي تناولت تأثير محاسبة الموارد البشرية كمتغير مستقل يؤثر على العديد من العوامل، مثل اتخاذ القرار، أو القدرة التنافسية، أو الإفصاح في القوائم المالية وأثرها على الربحية، كما في دراسة Edom، Inah و Eysis (2015)، كذلك تأثيرها على كفاءة الأداء بمؤسسات التعليم العالي كما جاء في دراسة كل من أبو بكر (2012)، الجعيدي (2007)، وحمادة (2002)، أيضاً الدراسات التي تناولت واقع وأهمية محاسبة الموارد البشرية في المنشآت المختلفة كما جاء في دراسة الدويك والنبيتي (2014)، الشهراني (2013)، الصقر (2013)، عبيد (2012)، المطيري (2010)، سالم (2008)، رشيد (2007)، ودراسة كل من علاوي (2012)، وزويلف (2014) واللتان هدفنا إلى استكشاف العوامل ذات العلاقة بالبنوك والتي قد تؤثر على مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية، إلا أن هذه الدراسات جميعاً لم تشر بشكل مباشر إلى العوامل التي تؤثر في تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وبالتالي فإنه من خلال هذا البحث تم السعي نحو التعرف على أهم العوامل المؤثرة على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة، ومن أهم تلك العوامل إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية والتي أشارت إليه دراسة الشريف (2013)، سالم (2008)، زويلف (2014)، قويدر (2014)، المدهون (2014)، الصقر (2013)، الشلاحي (2012)، علاوي (2012)، الدويك والنبيتي (2014)، رشيد (2007)، المطيري (2010)، الجعيدي (2007)، وجميعها دراسات وصفية أثبتت أهمية هذا المتغير بحجة أن الإدارة هي الداعم الأساسي لتطبيق محاسبة الموارد البشرية. ولأهمية هذا المتغير تم دراسة أثر إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة من جانب وصفي لتأكيد نتائج الدراسات السابقة، وكذلك من جانب تحليلي لاختبار درجة التأثير والتي تعد إحدى المساهمات لهذا البحث، حيث إن اعتماد الأنظمة وأي إجراءات تتبع لا بد وأن تحظى بإدراك الإدارة لأهميتها. ويساهم البحث بتفسير أثر العلاقة بين إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية وتطبيقها من خلال نظرية الوكالة التي تسعى لتحقيق جميع مصالح الأطراف ذات العلاقة، فإدراك الإدارة العليا لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية سيدفعها للتطبيق لتحقيق ميزة تنافسية بتقديم خدمة تعليمية ذات جودة عالية، تعود بمنافع عديدة للإدارة، مثل المكافآت والترقيات من قبل مجلس الإدارة أو الملاك؛ كونهم سيحققون مصالحهم، وكذلك المجتمع والذي سيتوفر فيه كوادر تعليمية ذات جودة عالية تحقق منافع عامة، لذلك يُعد إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية ذات تأثير إيجابي على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة.

ويعد توفر المعايير اللازمة متغيراً أساسياً لتطبيق محاسبة الموارد البشرية وفقاً لمعايير الاعتراف المحاسبي التي أصدرتها هيئة معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board-FASB) والتي أشارت إليها دراسة كل من قويدر (2014)، الجعيدي (2007)، الصقر (2013)، سالم (2008)، الشريف (2013)، علاوي (2012)، حمادة (2002)، ويسهم هذا البحث بتفسير أثر العلاقة بين متغير المعايير وتطبيق محاسبة الموارد البشرية من خلال نظرية رأس المال البشري لشولتز التي تؤكد على أن رأس المال البشري لا بد أن تتوفر لديه معايير واضحة لتحديدته وقياسه، لذلك فإن توفر تلك المعايير يُعد ذا تأثير إيجابي على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

كما أن متغير الصعوبات ذات أهمية كبيرة، كونه يمثل عقبة أمام تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة، فوفقاً لنظرية قيمة وتكلفة الموارد البشرية فإنه يمكن تخصيص قيمة مالية للأفراد، كما يمكن الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية بناءً على منهج التوسع في الإفصاح، إلا أن العديد من الدراسات كما في دراسة الشهراني (2013)، المطيري (2010)، الصقر (2013) أشارت إلى أن المنشآت تواجه العديد من الصعوبات التي تسبب عائقاً لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، وبناءً على ذلك فإن وجود تلك الصعوبات يُعد ذا تأثير سلبي على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة.

وفقاً لما تم مناقشته سابقاً، نجد أن هناك عدم اهتمام بتطبيق محاسبة الموارد البشرية وقياسها والإفصاح عنها ضمن القوائم المالية، بالشكل الذي يعكس اهتمام الإدارة بالموارد البشرية في الجامعات بشكل عام، وفي الجامعات اليمنية الخاصة بشكل خاص، علاوة على أهمية التعرف على أهم العوامل التي تؤثر على

تطبيق محاسبة الموارد البشرية من ناحية تحليلية لواقع الجامعات اليمنية الخاصة، هذا يدفعنا إلى طرح التساؤل الرئيسي للبحث على النحو الآتي: ما هي أهم العوامل المؤثرة على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة؟ كما يمكن صياغة التساؤل الرئيسي السابق إلى مجموعة من التساؤلات الفرعية الآتية:

1. ما أثر إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة؟
2. ما أثر توفر معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة؟
3. ما أثر صعوبات الواقع العملي على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة؟

### 3. أهداف البحث:

إن الهدف الرئيسي لهذا البحث هو تقديم دليل على أهم العوامل المؤثرة على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة، ويمكن تفصيل هذا الهدف إلى مجموعة من الأهداف الفرعية على النحو الآتي:

1. معرفة أثر إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة.
2. دراسة أثر توفر معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة.
3. تحديد أثر صعوبات التطبيق على محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة.

### 4. أهمية البحث:

#### 4-1 الأهمية العملية:

إن الجامعات اليمنية الخاصة سيتوفر لديها من تطبيق محاسبة الموارد البشرية معلومات تساعد على إدارة مواردها البشرية بكفاءة عالية؛ لتقديم خدمات تعليمية ذات جودة يعترف بها على المستوى المحلي والإقليمي والدولي.

#### 4-2 الأهمية العلمية:

الخروج بنموذج معرفي يختلف عن الدراسات السابقة التي أخذتها كجزئيات غير مكتملة يغلب عليها الاطار النظري والدراسات الوصفية، من خلال استخدام المنهج الكمي التحليلي لاختبار أثر العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، مع تطوير مقاييس لتلك المتغيرات، وربط المتغيرات المستقلة بالمتغير التابع وفقا لنظريات علمية تبرر تلك العلاقة منطقيا تتمثل في نظرية رأس المال البشري لشولتز، نظرية الوكالة، نظرية القيمة والتكلفة للموارد البشرية، ومنهج التوسع في الإفصاح.

كما أنه يتطرق إلى موضوع جديد - نسبياً - بالنسبة للتطبيق في الجمهورية اليمنية؛ إن لم يكن غير معروف في التطبيق، خصوصاً في الجامعات اليمنية الخاصة، وهذا بدوره يعزز أهمية البحث في التنبيه إلى أهمية القياس والإفصاح عن المعلومات المالية للموارد البشرية ضمن القوائم المالية خصوصاً في الجامعات اليمنية الخاصة، كونها تعتمد وبشكل أساسي على العنصر البشري في أداء مهامها وتقديم خدماتها.

## 5. مجال البحث:

يسعى هذا البحث إلى معرفة العوامل المؤثرة على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة، فقد تم استخدام المنهج الكمي الوصفي من خلال التحليل الوصفي والاستنتاجي لتحقيق هذا الهدف، وتعد المصادر الأولية لجمع البيانات هي الأنسب من خلال إعداد الاستبيان وتوزيعه على عينة من الجامعات اليمنية الخاصة، ويعد تحليل الانحدار المتعدد الأسلوب الإحصائي المناسب لاختبار أثر العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، من خلال استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS الإصدار (21). ويحتوي البحث على خمسة محاور رئيسية تتمثل في مقدمة عن البحث وقد تم تناوله سابقاً - الإطار النظري وتطوير الفرضيات - تصميم البحث - التحليل والنتائج - الاستنتاجات والتوصيات.

## 6. الإطار النظري وتطوير الفرضيات:

### 1-6 نبذة عن الجامعات اليمنية الخاصة :

يُعدُّ التعليم الجامعي الخاص حديث العهد في الجمهورية اليمنية وفقاً لمؤشرات التعليم للعام 2011م، فقبل عام 1994م لم يكن هناك مؤسسات للتعليم الجامعي الخاص، حيث كانت بداية ظهوره في 1994م بإنشاء أول جامعة أهلية في اليمن- جامعة العلوم والتكنولوجيا، وقد بلغ عدد الجامعات الخاصة حتى عام 2011م (22) جامعة خاصة، منها (18) جامعة خاصة في العاصمة صنعاء، تضم جميعها ما يقارب (60) كلية، وصل عدد الطلاب فيها إلى (63364) طالباً وطالبة (موقع المركز الوطني للمعلومات، 2016)

### 2-6 مفهوم محاسبة الموارد البشرية :

يُعدُّ مفهوم محاسبة الموارد البشرية مفهوماً فلسفياً، وليس مفهوماً يُعبَّر عن نظرية أو طريقة معينة لها ثوابت أو مبادئ معينة، وإنما مفهوم يُعنى بكل العمليات المحاسبية التي تقوم بها المنشأة من أجل تقييم العنصر البشري، بالاعتماد على الأنظمة المعلوماتية الموجودة فيها سواء نظام المعلومات المحاسبية أو الإدارية أو غيرها من الأنظمة (أبوبكر، 2012؛ جابر، 2007؛ سالم، 2008).

وهناك العديد من التعريفات التي تناولت محاسبة الموارد البشرية، وقد تباينت وجهات النظر إلى وجهة عملية إجرائية بأنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات لتخذي القرارات مثل جمعية المحاسبين الأمريكيين، مجمع المحاسبة الأمريكي و Brummet الذي يُعد من أوائل الذين كتبوا عن محاسبة الموارد البشرية (Edomet al., 2015)؛ حمادة، 2002؛ 2013؛ Rahaman et al., 2014؛ Rao، 2014؛ سالم، 2008؛ الشريف، 2013)، والوجهة الأخرى من منظور سلوكي بأنها أحد أصول المنشأة المتمثل في ولاء جميع الأطراف حتى سمعة المنشأة في المجتمع المالي والبيئة المحيطة مثل Likert (حمادة، 2002)، بينما نجد Flamholtz قد أعطى في كتابه المحاسبة عن الموارد البشرية تعريفاً أكثر تحديداً، حيث عرفها بأنها: عملية قياس التكاليف التي تكبدتها المنشأة نتيجة لاختيار أو تأجير أو تدريب أو تعيين أو تنمية الأصول البشرية، كما تتضمن أيضاً القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمنشأة، فهي تشمل المحاسبة عن البشر باعتبارهم موارد تنظيمية لأغراض كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية (حمادة، 2002؛ الدويك والنبتي، 2014؛ Rahaman et al., 2013).

### 3-6 الفروض الأساسية التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية :

□ العنصر البشري مورد هام من موارد المنشأة: فكما تستفيد الإدارة من العناصر المادية والتقنية فإنها أيضاً تنجني فوائد جمة من العاملين، لأنهم قادرون على المساهمة في تحقيق أهداف المنشأة وتقديم خدمات متنوعة عالية ومستقبلية ذات قيمة اقتصادية مباشرة، تتمثل في قيمة الجهود والوقت الذي تبذله الموارد البشرية لإنجاز الأعمال الموكلة إليها مباشرة، وقيمة اقتصادية غير مباشرة تتمثل في استخدامها ضمن عناصر الإنتاج الأخرى (الجعدي، 2007؛ الدويك والنبتي، 2014؛ الشريف، 2013؛ قويدر، 2014؛ المدهون، 2014؛ المطيري، 2010).

- الموارد البشرية أحد بنود الأصول: تعتبر الموارد البشرية أحد بنود الأصول من حيث انطباق أغلب الخصائص الأساسية للأصول عليها، وبالتالي يمكن تطبيق مفهوم «الأصول» على العنصر البشري. ويعرف الاقتصاديون الأصل بأنه: شيء ذو قيمة يمتلكه شخص أو جهة معينة أو هو عنصر الإنتاج الذي يقدم منفعة أو خدمات معينة، ويعرف المحاسبون الأصل بأنه: مورد اقتصادي يعطي منفعة مستقبلية، ويمكن قياسه نقدياً بطريقة موضوعية (الدويك والنبيتي، 2014؛ الشريف، 2013؛ المطيري، 2010).
  - القياس للموارد البشرية وتحديد تكلفتها: يتضمن استخدام الأصول البشرية تكلفة اقتصادية تتحملها المنشأة، وفي مقابل ذلك تحصل المنشأة من هذه الأصول على عدة خدمات ومنافع تسهم في تحقيق درجة من الفعالية، حيث إن هذه الخدمات والمنافع الاقتصادية بطبيعتها يمكن قياسها ووضعها في صور نقدية تظهر في الحسابات الختامية، حتى وإن حدثت تغيرات في الأصول الإنسانية، أو العمل أو الإحالة للتقاعد مثلاً؛ فإن الكشوف المحاسبية تستطيع إظهار ذلك ضمن تكاليف الإحلال (الجعدي، 2007؛ الشريف، 2013؛ الفلاح، 2013؛ قويدر، 2014؛ المدهون، 2014؛ المطيري، 2010).
  - قيمة الأصول بالنمط القيادي للإدارة: تتأثر قيمة الأصول البشرية بالنمط القيادي الموجود للإدارة، أي أن الطريقة التي تتبعها الإدارة في التعامل مع العاملين تؤثر على قيمة العنصر البشري ارتفاعاً أو انخفاضاً أو ثباتاً، فمثلاً: تتوقف إنتاجية العاملين ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعية كما ونوعاً وتكاليف على حسن اختيار الأشخاص للأعمال التي تلائمهم من حيث الرغبات والميول من ناحية والقدرات والمهارات من ناحية أخرى (الجعدي، 2007؛ الدويك والنبيتي، 2014؛ الشريف، 2013؛ الفلاح، 2013؛ قويدر، 2014؛ المدهون، 2014؛ المطيري، 2010).
  - جودة المعلومات عن قيمة الموارد البشرية: يمثل وجود معلومات عن قيمة الموارد البشرية بالمنشأة ضرورة من أجل إدارة الأفراد بكفاءة وفعالية باعتبارهم أهم مورد فيها، وتوفر محاسبة الموارد البشرية المعلومات المطلوبة عن تكلفة العنصر البشري وقيّمته، لذلك فإن المعلومات تفيد جهات داخلية كالإدارة التي سوف تسعى لتنمية الأفراد العاملين لديها وصيانتهم وتوجيه مجهوداتهم وتوزيعهم على العمل، ووضع نظام للأجور والحوافز مما يساعد على زيادة قيمة الموارد البشرية وبالتالي زيادة الإنتاجية (الجعدي، 2007؛ الشريف، 2013؛ الدويك والنبيتي، 2014؛ قويدر، 2014؛ المطيري، 2010).
- 4-6 القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية :
- يعد القياس أحد أهم الوظائف الأساسية للمحاسبة، وقد عرفت لجنة معايير المحاسبة المالية الدولية القياس بأنه: عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيُعترف بها في القوائم المالية، كما عرف كذلك بأنه: تقييم للأحداث الاقتصادية الناتجة عن أداء معين والمرتبطة به داخل الوحدة المحاسبية مع بيان التغيرات في تلك الأحداث، وأثرها على قائمتي الدخل والمركز المالي، وإذا كانت الجهود قد بذلت لإيضاح تحقيق الاستثمار في الموارد البشرية لخصائص الأصول فإن ذلك يعني ضرورة قياسها كمياً أسوأ بالأصول الأخرى. وبذلت منذ الستينات محاولات عديدة لقياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية (الجعدي، 2007)، وبالتالي فإن أول إجراء لتطبيق محاسبة الموارد البشرية يتمثل في قياس قيمة الموارد البشرية بصيغة مالية، ويوجد مدخلان لقياس الموارد البشرية هما:
- مدخل القياس الذي يعتمد على القيمة: يعتمد هذا المدخل على القيمة الاقتصادية للفرد ومدى مساهمته في تحقيق أرباح المنشأة، حيث يتم اعتبار الفرد أحد أصول المنشأة، واحدى المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الأصل، إذ إن قيمة الشيء بالنظرة الاقتصادية تتمثل بالقيمة الحالية للمنافع المتوقع الحصول عليها مستقبلاً (الصقر، 2013).
  - مدخل القياس الذي يعتمد على التكلفة: يعتمد هذا المدخل على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها المنشأة والمتمثلة بتكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد

البشرية، وهنالك عدّة نماذج لقياس تكاليف الموارد البشرية، منها: نموذج التكلفة التاريخية؛ ونموذج تكلفة الاستبدال؛ ونموذج تكلفة الفرصة البديلة. ويمكن اعتماد أي من هذه النماذج في قياس وتقييم الموارد البشرية (الصقر، 2013).

ويتطلب قياس الموارد البشرية اختيار نموذج معين للقياس من ضمن تلك النماذج، واتفقت العديد من الدراسات كما في دراسة قويدر (2014)، الغبان (2009)، سالم (2008)، الشهراني (2013)، ودراسة Fellows (1971) على أن نموذج التكلفة التاريخية هو النموذج الأكثر استخداماً وقبولاً؛ كونه الأكثر موضوعية والأسهل في التطبيق، كما أنه يتماشى مع مبادئ المحاسبة المالية ونظرية التكلفة، وبالتالي سيتم اختيار هذا النموذج كمؤشر لقياس تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة.

#### 5-6 خصائص محاسبة الموارد البشرية :

من خلال التعاريف السابقة لمحاسبة الموارد البشرية، والفروض التي تقوم عليها، يمكن عرض أهم الخصائص المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية (قويدر، 2014؛ المطيري، 2010).

□ تُعد محاسبة الموارد البشرية أداة قياس لتحسين النظم الموجودة، وليس فرعاً مستقلاً وقائماً بذاته. وتهتم محاسبة الموارد البشرية فقط بالجانب البشري في المنشأة، وتعنى بكافة المعلومات المالية وغير المادية المتعلقة بالموارد البشرية، تعترف محاسبة الموارد البشرية عند قياس الموارد البشرية بأساليب القياس التي يمكن تطبيقها عملياً، ولا تعترف بتلك المقاييس التي تخرج عن نطاق التطبيق.

□ إن قياس الموارد البشرية ليس هدفاً في حد ذاته، بل يُستخدم كما هو الحال بالنسبة لباقي الأصول في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية والخارجية.

□ تساعد محاسبة الموارد البشرية في التحديد الدقيق للاستثمارات التي تحتاجها المنشأة، لديها القدرة على تحديد التكلفة الحقيقية للعنصر البشري، وبالتالي تسمح بالمفاضلة وقياس العائد والتكلفة والمقارنة بين البدائل المختلفة للموارد البشرية.

□ تساعد الإدارة في التخطيط السليم لمواجهة الأعباء المتوقعة وغير المتوقعة للعمال داخل المنشأة.

□ تتميز بقدرتها على تحديد طرق وكيفية الاستفادة من العنصر البشري داخل المنشأة.

□ إن التقرير عن نتائج القياس المحاسبي لا يشترط شكلاً معيناً من أشكال التقارير، فالمهم هو توصيل معلومات كاملة عن الموارد البشرية للجهات المسؤولة بالشكل الذي يحقق الهدف المحدد منها، سواء كان ضمن الميزانية العمومية أو في شكل تقارير مستقلة.

#### 6-6 أهمية محاسبة الموارد البشرية :

تتبع أهمية محاسبة الموارد البشرية من أهمية العنصر البشري بالنسبة للمنشأة في مختلف القطاعات، فالمنشأة بدون أفراد ما هي إلا مجموعة من المقومات المادية الجامدة التي لا يمكن أن تعمل بمفردها على تحقيق أهداف المنشأة، وبالتالي فإن الاهتمام بالموارد البشرية لا بد وأن يقابل بقياس وتقييم تلك الموارد شأنها شأن أي مورد آخر مهم بالمنشأة (الجعدي، 2007).

ركزت العديد من الدراسات منذ العام 1960م وحتى الوقت الراهن على الحاجة إلى فهم وتطبيق محاسبة الموارد البشرية والإفصاح عنها ضمن القوائم المالية، فمثلاً تقوم محاسبة الموارد البشرية على معالجة النفقات الخاصة بالموارد البشرية كنفقات رأسمالية يتم الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية كأحد بنود الأصول، بذلك تكون معلومات الأصول مكتملة وملائمة لاتخاذ القرارات (Edom et al., 2015; Ganta & Geddami, 2014; Rahaman et al., 2013). وتناولت دراسة كل من الدويك والنبيتي (2014)، قويدر (2014)، حمادة (2014)، الصقر (2013)، الشريف (2013)، عبيد (2012)، المطيري (2010)، الغبان (2009)، الربيعي (2009)، أبوبكر (2012)، الجعدي (2007)،

رشيد (2007)، أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالنسبة للمنشأة وجميع الأطراف ذات العلاقة، من خلال توفير المعلومات اللازمة عن الموارد البشرية والتي تساهم بشكل فعال في اتخاذ القرارات المختلفة.

وتعتمد محاسبة الموارد البشرية على نظرية رأس المال البشري لشولتز بالشكل الأساسي، والنظرية المحاسبية وفق منهج التوسع في الإفصاح، حيث يُعد الإفصاح عن معلومات وبيانات الموارد البشرية من ضمن الإفصاح الاختياري والذي تتجه إليه الاقتصاديات الحديثة بسبب المنافسة والتطورات السريعة القائمة في سوق العمل، فقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية يُعد من ضمن بنود الإفصاح الاختياري والذي يؤثر بدوره على القوائم المالية، أو على أطراف متعددة لها علاقة بالمنشأة سواء من داخلها أو من خارجها، ففي دراسة Das و Das (2008) ودراسة حمادة (2014) التي أشارتا إلى أهمية الإفصاح الاختياري وأثره في جودة التقارير المالية، وأكدت الدراستان أن الإفصاح الاختياري يتضمن معلومات عن الموارد البشرية العاملة بالمنشأة ضمن البنود المختلفة للإفصاح، وقد أفردت الدراستان تساؤلاً ضمن أسئلتها حول أثر الإفصاح الاختياري عن معلومات العاملين في المنشأة على جودة التقارير المالية، وكانت النتيجة أن الإفصاح الاختياري عن المعلومات المتعلقة بالعاملين في المنشأة يؤثر في جودة التقارير المالية، ويقصد بجودة التقارير قدرتها على التأثير على متخذي القرار، وهذا ما عززته دراسة الربيعي (2009) وأكدت على أهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتدريب وتطوير العاملين وأثر ذلك على قرارات المستثمرين. بينما نجد دراسة كل من الشريف (2013)، وعبيد (2012) قد ركزتا على الدور المهم لمحاسبة الموارد البشرية في اقتصاديات البلد من حيث أثرها على نجاح المشاريع الاقتصادية وتأثيرها على الكلف النوعية، إذ أن الموارد الأكثر تدريباً وتأهيلاً تكون قادرة على إنتاج منتجات ذات نوعية عالية، وهذا يحقق بدوره ميزة تنافسية للشركة عن غيرها، وطالما أن العنصر البشري المُدرَّب والمؤهل هو الأساس في تحقيق ذلك كان لزاماً على المنشأة الاهتمام بقياسه وتقييمه، شأنه شأن أي مورد مهم بالمنشأة. أما دراسة الدويك والنبيتي (2014) ودراسة الشريف (2013) التي تطرقتا إلى الأسس التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية والمفاهيم والفروض المتعلقة بها، فقد أشارتا إلى أنه إلى يومنا هذا لم تلق محاسبة الموارد البشرية التطبيق الفعلي في المنشآت المختلفة، حيث أرجعنا السبب في ذلك إلى الصعوبات التي تعيق تطبيقها والمتعلقة بالقياس ومدى اعتبار الموارد البشرية أصلاً من أصول المنشأة. ومن بين تلك الدراسات من أشارت إلى واقع محاسبة الموارد البشرية في الجامعات ومؤسسات التعليم العالي، وأهمية استغلال رأس المال الفكري بها، كما في دراسة كل من الجعدي (2007) وعبدالقادر (2014)، حيث سعت الدراسة الأولى إلى تحليل ودراسة أهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية، نظراً لأن العنصر البشري يُعد المنتج الأساسي فيها، والمحور الرئيس الذي تدور به جميع العمليات الخدمية في الجامعة، ومع أن الدراسة خلصت إلى أن هناك اهتماماً بالعنصر البشري من قبل الجامعة، إلا أن إجراءات القياس والإفصاح عنها قاصرة عن توفير معلومات دقيقة وفعالة عن الموارد البشرية، وهذا ناتج عن عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية، إذ أن الأنظمة المحاسبية في الجامعات لا تلبّي متطلبات محاسبة الموارد البشرية، وفي الدراسة الأخرى إشارة إلى أهمية الموارد البشرية في مؤسسات التعليم العالي كونها تساهم بشكل مباشر في التنمية المستدامة، وأشارت الدراسة إلى أهمية تدريب وتأهيل العاملين؛ بهدف الإسهام بشكل كبير في خلق أساليب تدريسية جديدة في الجامعات من أجل نقل الخبرات وتبادلها، كما أشارت إلى أن الواقع العملي المعاصر يشير إلى أن مؤسسات التعليم العالي تمثل الحاضنة الأساسية للفكر والتنمية في كل المجتمعات الإنسانية المتقدمة، إلا أن الواقع العربي الحالي يشير إلى أن معظم هذه المؤسسات تعاني ضعفاً في رأسمائها البشري والفكري، وهذا بدوره يؤثر على الإنتاجية العلمية، ولكي تحقق مؤسسات التعليم العالي العربي تنمية حقيقية عليها أن تتبنى استراتيجيات متطورة في التعليم والتدريب، إضافة إلى أن البحث أوصى بوضع مقاييس علمية واضحة لقياس وتقييم رأس المال الفكري بها.

وبناءً على الأهمية البالغة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية وخصوصاً في الجامعات، تم اختيار موضوع تطبيق محاسبة الموارد البشرية كمتغير تابع، وقد تم استخدام نموذج القياس المعتمد على التكلفة التاريخية أو ما يسمى بالتكلفة الأصلية لتحديد وقياس هذا المتغير. وطريقة البحث تمثلت في الدراسة المسحية وتحليل الانحدار وفقاً لدراسات سابقة وذلك لاختبار أثر العلاقة بين العديد من المتغيرات مثل إدراك الإدارة لأهمية محاسبة الموارد البشرية (زويلف، 2014؛ سالم، 2008؛ الشريف، 2013). وفرضيات البحث تربط أثر أهم العوامل (معايير التطبيق وإدراك الإدارة والصعوبات) في تطبيق محاسبة الموارد البشرية (HRA) في الجامعات اليمنية الخاصة.

#### 7-6 : تطبيق محاسبة الموارد البشرية :

بناءً على ما توصلت إليه العديد من الدراسات (سالم، 2008؛ الشهراني، 2013؛ الغبان، 2009؛ Fellows، 1971؛ قويدر، 2014)، ووفقاً لنظرية التكلفة، فإن نموذج التكلفة التاريخية هو النموذج الملائم لقياس الموارد البشرية، لذا سيتم اعتماد هذا النموذج لقياس مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة، ويرتكز هذا النموذج على معالجة النفقات الخاصة بالموارد البشرية كمصروفات رأسمالية تظهر في القوائم المالية كأصل غير ملموس، كذلك ووفقاً لنظرية الوكالة فقد تم قياس هذا المتغير أيضاً من خلال تعامل الإدارة مع البيانات المتعلقة بالموارد البشرية ونظرتها للعنصر البشري، إضافة إلى النظر فيما إذا كان النظام الحالي يظهرها ضمن القوائم المالية ويحتوي على سجلات مستقلة بالموارد البشرية أم لا، وتمثل النفقات المتعلقة بالموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية في نفقات التملك والمقصود بها تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين، كذلك تكاليف التعلم (التدريب والتأهيل)، وتكاليف ترك الخدمة، وتعد آلية معالجة تلك النفقات ضمن قائمة المركز المالي مؤشراً لمدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة، وقد تم اختيار نموذج القياس المعتمد على التكلفة وتعامل الإدارة والنظام الحالي مع بيانات الموارد البشرية كمؤشر للتطبيق، نظراً لأن الأساس في تطبيق محاسبة الموارد البشرية هو عملية تحديد وقياس للموارد البشرية وتوصيل معلوماتها للجهات المعنية، وفقاً للتعريف الذي قدمته جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) عن محاسبة الموارد البشرية.

#### 8-6 العوامل المؤثرة في تطبيق محاسبة الموارد البشرية :

هناك عدة عوامل تؤثر في تطبيق محاسبة الموارد البشرية وتعد أهمها معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية وإدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية وفقاً لدراسات السابقة.

#### 8-6-1 معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية :

وفقاً لنظرية رأس المال البشري لشولتز، والتي ركزت على ضرورة اعتبار مهارات ومعرفة الفرد شكلاً من أشكال رأس المال الذي يمكن الاستثمار فيه، ووفقاً لما أصدرته هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) في بيانها رقم (5) لعام 1984م، بخصوص معايير الاعتراف ببنود القوائم المالية ومنها الأصول، فإن هناك أثراً إيجابياً لتوفر تلك المعايير ومدى انطباقها على تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وبالتالي تعد معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول من أهم العوامل المؤثرة في تطبيق محاسبة الموارد البشرية؛ كونها توفر المبرر المنطقي والمقبول وفق المحاسبة المالية للاعتراف بالأصول البشرية ضمن الأصول في القوائم المالية. ودراسة كل من قويدر (2014)، الجعيدي (2007)، الصقر (2013)، سالم (2008)، الشريف (2013)، علاوي (2012)، وحمادة (2002) اتفقت جميعها على وجوب توفر المعايير التي أصدرتها هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) في بيانها رقم (5) لعام 1984م، المتمثلة في معيار التعريف، القابلية للتحديد والقياس، معيار الملازمة، معيار الوثوقية، معيار المقدرة الإنتاجية، ومعيار الاستنفاد، للاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية ضمن القوائم المالية. كما أن جميع الدراسات توصلت إلى أن تلك المعايير تنطبق بشكل أو بآخر على العنصر البشري، مما يمكن أي منشأة من الاعتراف بالموارد البشرية ضمن القوائم المالية كأحد بنود الأصول غير الملموسة، دون الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المحاسبة المالية، ويعد هذا مؤشراً على أن توفر

تلك المعايير وانطباقها على الموارد البشرية في الجامعات الخاصة يؤثر إيجاباً على تطبيق محاسبة الموارد البشرية، فأى تغيير إيجابي في توفر معايير الاعتراف المحاسبي يؤثر بنفس الاتجاه في تطبيق محاسبة الموارد البشرية، ونتيجة لذلك ولأهمية تلك المعايير كعامل أساسي لتطبيق إجراءات محاسبة الموارد البشرية؛ تم صياغة الفرضية الآتية:

H1: هناك تأثير لتوفر معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول في تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة.

#### 6-8-2 إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية:

استناداً إلى نظرية الوكالة فإن التغيير الإيجابي لإدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى تغيير إيجابي في تطبيق محاسبة الموارد البشرية، ووفقاً لهذه النظرية التي تعتمد بالأساس على التنبؤ بسلوك الأطراف داخل المنشأة؛ وبما يحقق مصالح ذوي العلاقة، حيث تسعى الإدارة لإثبات الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة ومخرجاتها ذات جودة عالية، من خلال العرض والإفصاح عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية لإثبات جهد الإدارة في الاستثمار في تلك الموارد والأموال المنفقة في سبيل ذلك، واستغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل فتحقق أهدافها وتكسب مصالحها؛ كونها حققت أفضل عائد لأصحاب المنشأة، فإن اعتبار إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية يعد من أهم العوامل المؤثرة في تطبيق محاسبة الموارد البشرية؛ وبالتالي فإن إدراك الإدارة العليا لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالنسبة للعديد من القرارات المختلفة، يفترض بأن يدفعها لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، وكما أن العديد من الدراسات السابقة كما في الشريف (2013)، سالم (2008)، زويلف (2014)، قويدر (2014)، المدهون (2014)، الصقر (2013)، الشلاحي (2012)، علاوي (2012)، الدويك والنبيتي (2014)، رشيد (2007)، المطيري (2010)، والجعيدي (2007) والتي تناولت متغير الإدراك ضمن المتغيرات المدروسة عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية توصلت إلى وجود قدر جيد من الإدراك لدى إدارة المنشآت والجامعات التي خضعت للدراسة؛ ومع ذلك لم تطبق محاسبة الموارد البشرية فعلاً في تلك المنشآت، ومن خلال ما تم التوصل إليه في الدراسات السابقة في البيئات العربية المختلفة يقودنا ذلك إلى تحقق إضافي لهذا المتغير، وبسبب أن إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية يعد من أهم العوامل المؤثرة في تطبيق محاسبة الموارد البشرية، ويهدف التحقق من ذلك تم صياغة الفرضية الآتية:

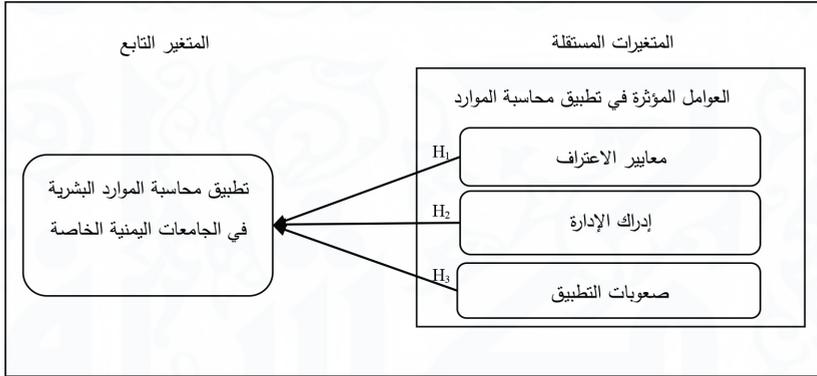
H2: هناك تأثير لإدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية في تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة.

#### 6-8-3 صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

وفقاً لنظرية القيمة والتكلفة للموارد البشرية فإنه يمكن تخصيص قيمة مالية للموارد البشرية مثلما هو الحال بالنسبة للأصول المادية الأخرى، وذلك استناداً إلى مقدرة تلك الأصول البشرية على تقديم خدمات اقتصادية مستقبلية خلال العمر الخدمي لها تبرر استنفاد التكاليف المنفقة عليها للحصول على تلك الخدمات، ووفقاً لمنهج التوسع في الإفصاح فإنه يمكن عرض تلك القيم المالية للموارد البشرية ضمن القوائم المالية، إلا أن الموقف المغاير لذلك من قبل الموارد البشرية والإدارة لعوامل سلوكية ومحاسبية لا يقبل بمنهج التوسع في الإفصاح عن تلك القيم المالية للموارد البشرية؛ كما أن القوانين والمعايير الدولية لم تلزم المنشآت بذلك الإفصاح، مما قد يؤثر بشكل سلبي في تطبيق محاسبة الموارد البشرية، ففي دراسة Ganta, (2014) Rao, (2015) Edom et al., (2010) Narayan, (2010) Rahaman et al., (2010) Geddam, (2014) ودراسة الصقر (2013)، الشهراني (2013)، علاوي (2012)، المدهون (2014)، سالم (2008)، والجعيدي (2007) نجد أنها أرجعت السبب في عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية - برغم توفر جميع العوامل المساعدة أو اللازمة للتطبيق - إلى وجود مجموعة من الصعوبات والمعوقات التي حالت دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية، التي يمكن أن تصنف إلى مجموعتين، الأولى: تتعلق بعوامل سلوكية، والثانية: تتعلق بالإجراءات المحاسبية. فقد أثبتت الدراسات أن هناك علاقة عكسية وتأثيراً سلبياً لوجود

تلك المعوقات في تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وبناءً على ذلك ووفقاً لنظرية القيمة والتكلفة التي تبرر قياس الموارد البشرية، وللتعرف على تأثير مجموعة الصعوبات في تطبيق محاسبة الموارد البشرية، تم صياغة الفرضية الآتية:

H3: هناك تأثير لصعوبات التطبيق في تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة. من خلال ما تم مناقشته سابقاً فإن النموذج المعرفي لهذا البحث قد تم تخطيطه وفقاً للشكل البياني (1) التالي:



شكل (1): النموذج المعرفي

## 7. تصميم البحث:

يعتبر تصميم البحث وصفاً لتقنيات وإجراءات لازمة لجمع وتحليل البيانات المطلوبة (William, 2000; William & Barry, 2000). وقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذا البحث. كما أن مصادر جمع البيانات من الجامعات اليمنية الخاصة هي مصادر أولية باستخدام الأداة المسحية (الاستبانة) والتي وزعت على المستجيبين وقد تم عرض تفاصيل ذلك من خلال الفقرات التالية:

### 1-7 مجتمع البحث وحجم العينة:

يتمثل مجتمع البحث في الجامعات اليمنية الخاصة بصنعاء، التي تتكون من (18) جامعة وفقاً لإحصائية المركز الوطني للمعلومات للعام 2016م ([www.yemen-nic.info/guides/](http://www.yemen-nic.info/guides/)) بعد استبعاد الجامعات التي تم إغلاقها أو تم سحب التراخيص منها، ووفقاً لبيان وزارة التعليم العالي الصادر بتاريخ 2 / 1 / 2016م ([www.sabanews.net/ar/](http://www.sabanews.net/ar/)), وتمثل عينة البحث بمجموعة فرعية من مجتمع البحث وهي (7) جامعات ممثلة بالعاملين في الإدارة العليا، والإدارة المالية، وإدارة الموارد البشرية من أصل (18) جامعة يمنية خاصة في صنعاء، وقد جاء اختيار الجامعات اليمنية الخاصة لأن العنصر البشري فيها يستأثر بأهمية خاصة نظراً لطبيعة نشاطها وازدياد المنافسة في هذا المجال، مما يجعل الاستثمار في الموارد البشرية المؤهلة والأكثر كفاءة أمراً حاسماً لتحقيق منافع عديدة وتمكينها من البقاء والاستمرار. كذلك ارتفاع عدد الجامعات الخاصة في صنعاء مقارنة بالمدن اليمنية الأخرى ([www.yemen-nic.info/guides/](http://www.yemen-nic.info/guides/)), وتم التركيز على (7) جامعات كونها الأقدم والأكثر تجاوباً مع البحث بعد النزول الميداني لإحصاء عدد العاملين في الإدارة العليا والمالية والموارد البشرية. أما اختيار الإدارة العليا والمالية والموارد البشرية كونها الإدارات المعنية بموضوع البحث. ويوضح الجدول رقم (1) تفاصيل حجم العينة كمجموعة فرعية من مجتمع البحث، وقد تم تطبيق العينة العشوائية للابتعاد عن التحيز عند توزيع الاستبيان الذي وزع بشكل مباشر على العاملين في تلك الإدارات في الجامعات عن طريق النزول الميداني.

جدول (1): المجتمع وحجم العينة

المدينة	حجم المجتمع	النسبة	العينة	الإدارة العليا	الإدارة المالية	الموارد البشرية	الإجمالي
ع			6	33	12	51	
س			4	13	3	20	
ي			4	6	1	11	
صنعاء	18	82 %	3	3	1	7	
أ			3	4	3	10	
ر			3	3	1	7	
ن			3	4	3	10	
المدن الأخرى	4	18 %					
الإجمالي	22	100 %	26	66	24	116	

ع= جامعة العلوم والتكنولوجيا، س= جامعة سبأ، ي= الجامعة اليمنية، ط= الجامعة الوطنية، أ= جامعة الملكة أروى، ر= الجامعة العربية للعلوم والتقنية، ن= جامعة الناصر.

## 2-7 أداة البحث:

تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية في هذا البحث، كونه الأداة المناسبة لجمع البيانات في الدراسات المسحية، حيث تم تطوير الاستبيان بالاعتماد على الدراسات السابقة والنظريات للحصول على البيانات المطلوبة من المستجيبين وعرضه للتحكيم ثم إجراء الاختبار التجريبي للاستبيان بهدف زيادة تحسين الاستبيان وزيادة جودته، والتحقق كذلك من صحته ودرجة معقولية أداة القياس في قدرتها على قياس المفهوم الذي يراد قياسه (Sekaran & Bougie, 2010). بعد أن تم تطوير الاستبيان بالاعتماد على الأفكار التي ذكرت في الدراسات السابقة، تم تقسيمه إلى ثلاثة أجزاء، الأول: يتعلق بجمع البيانات الديموغرافية عن المستجيبين، والتي تفيد في موضوع البحث من حيث الوظيفة، المؤهل، الخبرة، العمر، والجزء الثاني: يتعلق بجمع بيانات عن المتغير التابع، والجزء الثالث يتعلق بجمع بيانات عن المتغيرات المستقلة. وعند صياغة الاستبيان تم مراعاة الأسس اللازمة لصياغته، والمتمثلة في (Dillman, 1978):

- وضع أسئلة تغطي جميع المتغيرات مع مراعاة ترتيب الأسئلة بالطريقة المناسبة من حيث الفائدة والأهمية.
- تقسيم الأسئلة إلى مجموعات بحيث تعكس الأسئلة المجموعة التي تنتمي إليها.
- الأخذ بميزة الربط الذهني للمستجيبين بين مجموعات الأسئلة بتجنب الأسئلة المعقدة وغير المرغوب فيها.

ويلخص الجدول الآتي الاجزاء الرئيسية للاستبيان:

جدول (2) الاجزاء الرئيسية للاستبيان

المحتوى	الفرعي	الرئيسي
المعلومات الديموغرافية المتغير التابع (تطبيق محاسبة الموارد البشرية) المتغيرات المستقلة:	A	1
معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول	B	2
إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية	C	3

وقد تم استخدام نوعين من المقاييس الإحصائية في هذا الاستبيان: الجزء الأول منها يتعلق بالمقياس الاسمي للمعلومات الديموغرافية، بينما الجزء الثاني والمتعلق بمتغيرات البحث فقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي والذي يعد أكثر المقاييس قبولا وسهولة، والذي يهدف إلى دراسة درجة الموافقة أو غير الموافقة مع بيان ذلك (Cavana, Delahaye & Sekaran, 2001)، ويشمل مقياس ليكرت على خمس خيارات يعطى لكل خيار نقاط على النحو الآتي: الدرجة (5) للإجابة على الخيار "موافق بشدة"، الدرجة (4) للإجابة على الخيار «موافق»، الدرجة (3) للإجابة على الخيار «محايد»، الدرجة (2) للإجابة على الخيار «غير موافق»، والدرجة (1) للإجابة على الخيار «غير موافق بشدة». والجدول التالي يوضح مكونات الاستبيان لمتغيرات البحث وابعادها واعداد الفقرات:

جدول (3): مكونات الاستبيان

م	المتغير	عدد فقراته	ابعاد المتغير	عدد فقراته
1	تطبيق محاسبة الموارد البشرية	9	تعامل الإدارة مع بيانات الموارد البشرية النظام الحالي	3 3
2	توفر معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول	12	معالجة تكاليف الموارد البشرية "معياري التعريف" الرسّمة معياري التحديد والقياس الملاءمة الموثوقية القدرة الإنتاجية الاستنفاد	3 2 2 2 2 2
3	إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية	13	الأهمية بالنسبة للقرارات المالية الأهمية بالنسبة لتخطيط الموارد البشرية الأهمية بالنسبة للرقابة القدرة التنافسية الأهمية للمستثمر	3 3 3 2 2
4	صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية	10	صعوبات سلوكية صعوبات محاسبية	5 5

### 3-7 مقاييس المتغيرات:

#### 1-3-7 تطبيق محاسبة الموارد البشرية (المتغير التابع):

أشارت العديد من الدراسات كما في قويدر (2014)، الغبان (2009)، سالم (2008)، والشهراني (2013) إلى أن نموذج التكلفة التاريخية هو الأفضل لقياس الموارد البشرية، وقد طورت الفقرات المتعلقة بقياس تطبيق محاسبة الموارد البشرية وفقاً ورد في دراسة كل من الشريف (2013)، الفلاحي (2013)، سالم (2008)، الجعدي (2007)، المدهون (2014)، والمطيري (2010)، حيث تم أخذ بعض الفقرات كما هي عليه في تلك الدراسات والبعض الآخر تم إعادة صياغته باستخدام مقياس ليكرت الخماسي، وفي كل الحالات للمقياس الخماسي فإن قيمة "1" تعني أن محاسبة الموارد البشرية غير مطبقة فعلاً، في حين أن قيمة «5» تعني أن محاسبة الموارد البشرية مطبقة بدرجة كبيرة، وقد تم تقسيم تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلى ثلاث أبعاد، تتمثل في: (1) تعامل الإدارة مع بيانات الموارد البشرية، (2) النظام الحالي، (3) معالجة تكاليف الموارد البشرية. ووفقاً لذلك فقد تم استخدام (9) فقرات لقياس درجة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة، بحيث يمثل مجموع نقاط الفقرات السابقة دليلاً على مدى التطبيق من عدمه، فعند أدنى مستوى للإجابة بمجموع نقاط 9 نقاط (1×9) فهذا يعني أن التطبيق منخفض أو غير متوفر، بينما عند أعلى مستوى للإجابة بمجموع نقاط 45 نقطة (5×9) فهذا يعني أن نسبة التطبيق عالية ومتوفرة بشدة.

#### 2-3-7 قياس المتغيرات المستقلة:

##### ◀ المتغير المستقل الأول:

إن مقياس معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول (RAS) Revelation of Assets Standers ((، يعتمد على مجموعة من المعايير المحاسبية التي أصدرتها هيئة المحاسبة المالية (FASB)، وقد اتفقت جميع الدراسات كما في قويدر (2014)، الجعدي (2007)، الصقر (2013)، سالم (2008)، الشريف (2013)، علاوي (2012)، وحمادة (2002) على قياس تلك المعايير من خلال توفرها ومدى انطباقها على الموارد البشرية، وقد اعتمدت تلك المقاييس وطورت بناءً على مقياس ليكرت الخماسي، بحيث أخذت بعض الفقرات المتعلقة بقياس هذا المتغير كما هي دون تعديل، والبعض الآخر أُجري عليها تعديلات وكيفت لتناسب هذا البحث.

وفي جميع الحالات فإن قيمة «1»، تعني أن تطبيق معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول على الموارد البشرية جاء منخفضاً جداً، في حين أن قيمة «5»، تعني أن تطبيق معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول على الموارد البشرية جاء مرتفعاً جداً، وتوجد ستة أبعاد تمثل معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول، وقد خصصت (12) فقرة لقياس مدى إمكانية تطبيق معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول على الموارد البشرية، فعند أدنى مستوى للإجابة بمجموع نقاط 12 نقطة (1×12) فهذا يعني أن توفر وانطباق تلك المعايير على الموارد البشرية منخفض جداً وعند أدنى مستوى لا يحقق معه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمنية الخاصة، بينما عند أعلى مستوى للإجابة بمجموع نقاط 60 نقطة (5×12) فهذا يعني أن توفر المعايير وانطباقها على الموارد البشرية عالياً.

##### ◀ المتغير المستقل الثاني:

إدراك الإدارة العليا لأهمية الموارد البشرية (RA) Recognition of Administration (( يقاس من خلال مؤشرات تعكس معرفة الإدارة بأهمية المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية بالنسبة للعديد من القرارات الإدارية، حيث قسم قياس إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية إلى خمس أبعاد يتعلق كل بُعد بقرارات محددة (قرارات مالية، تخطيط الموارد البشرية، القرارات المتعلقة بالرقابة والتقييم، تحقيق ميزة تنافسية، قرارات المستثمرين)، وبناءً على دراسة زويلف (2014)، قويدر (2014)، الفلاحي (2013)، الشهراني (2013)، الصقر (2013)، المطيري (2010)، سالم (2008)، والجعدي

(2007) فقد تم تطوير فقرات قياس إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية، بحيث تم أخذ بعض الفقرات كما هي دون تعديل، والبعض الآخر تم إعادة صياغتها وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، حيث أن قيمة "1" تعني أن إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية منخفض جداً، في حين إن قيمة "5" تعني أن إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية مرتفع جداً، وبحسب القياسات المطورة من الدراسات السابقة فقد استخدمت (13) فقرة لقياس مدى إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية، بحيث يمثل مجموع نقاط الفقرات السابقة دليلاً على مدى إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية، فعند أدنى مستوى للإجابة بمجموع نقاط 13 نقطة (1×13) فهذا يعني أن إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية منخفض جداً، بينما عند أعلى مستوى للإجابة بمجموع نقاط 65 نقطة (5×13) فهذا يعني أن إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية مرتفع جداً.

◀ المتغير المستقل الثالث:

صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية (Difficulties of Application (DA))، اتفقت جميع الدراسات كما في (Rahaman et al., (2013)، (Edom et al., (2015)، (Rao (2014)، (Geddam و Ganta (2014)، (Narayan (2010)، ودراسة الصقر (2013)، الشهراني (2013)، علاوي (2012)، المدهون (2014)، سالم (2008)، والجعيدي (2007) على مجموعة من الصعوبات التي تم قياسها من خلال الجوانب السلوكية، والإجراءات المحاسبية، والتي تُعد مؤشراً يعكس تقبل العنصر البشري لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، واعتباره أصلاً من ضمن الأصول في المنشأة، كذلك مدى إمكانية القياس المحاسبي للعنصر البشري، لذا تم تطوير تلك المؤشرات بما يتناسب مع طبيعة البحث وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، مع تعديل بعض الفقرات وإبقاء البعض الآخر كما هو عليه، وقد قُسمت تلك المقاييس إلى بعدين: البعد الأول يتعلق بالجوانب السلوكية، والثاني بالجوانب المحاسبية.

وعلى أي حال فإن قيمة "1" تعني أن صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية متوفرة بشكل منخفض جداً، في حين أن قيمة "5" تعني أن صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية متوفرة بشكل مرتفع جداً، وقد تم استخدام (10) فقرات لقياس مدى توفر تلك الصعوبات والمتمثلة في مجموعة صعوبات تتعلق بجوانب سلوكية، كذلك صعوبات تتعلق بالإجراءات المحاسبية، وعليه فعند أدنى مستوى للإجابة بمجموع نقاط 10 نقاط (1×10)، فهذا يعني أن توفر تلك الصعوبات منخفض جداً وعند أدنى مستوى له، بمعنى أنه يمكن تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل لا يتعارض مع سلوكيات العاملين وإدارة الجامعة، بينما عند أعلى مستوى للإجابة بمجموع نقاط 50 نقطة (5×10) فهذا يعني أن توفر تلك الصعوبات عالٍ جداً، وأن تطبيق محاسبة الموارد البشرية سيواجه بشدة من قبل الأفراد وإدارة الجامعة.

## 8. نموذج الانحدار في التحليل:

إن الهدف الأساسي للنموذج المعرفي هو شرح نجاح تطبيق محاسبة الموارد البشرية (AHRA) المشار إليه من خلال تعبير رياضي يدل على أن المتغير التابع عبارة عن دالة  $f$  في المتغيرات المستقلة: معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول (RAS)، إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية (RA)، إضافة إلى صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية (DA)، ويعبر عنها رياضياً من خلال المعادلة التالية:

$$AHRA = f (RAS, RA, DA)$$

ويُعدُّ الأسلوب الإحصائي الأنسب لتحديد درجة العلاقة بين تلك المتغيرات هو تحليل الانحدار المتعدد، كونه يستند على افتراض أساسي وهو وجود علاقة خطية بين متغير تابع  $Y$ ، وعدد من المتغيرات المستقلة  $X_1, X_2, \dots, X_n$ ، ونسبة الخطأ المسموح به (E)، كما أنه يعطي مجالاً للسيطرة على العديد من العوامل التي تؤثر في وقت واحد على المتغير التابع، إضافة إلى أنه يمكن القارئ من استنتاج العلاقة السببية بين المتغيرات، ويعطي تفسيراً للعلاقة بين المتغيرات المترابطة، كذلك إضافة المتغيرات الأكثر فائدة لنموذج البحث والتي يمكن أن تفسر المتغير التابع، وبالتالي يستخدم تحليل الانحدار المتعدد لبناء نموذج معقول

(Hair, Black, Babin, Anderson & Tatham, 2006). ويشير معامل الانحدار B في المعادلة إلى تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، بمعنى أن لكل تغير بمقدار وحدة في المتغير المستقل X هناك تغير متوقع يساوي مقدار B في المتغير التابع Y (Haire et al., 2006)، واستناداً إلى المبررات أعلاه تم تطوير نموذج الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات البحث بحيث يصبح نموذج البحث وفقاً لمعادلة الانحدار المتعدد على النحو الآتي:

$$AHRA = \alpha + \beta_1 RA + \beta_2 RAS + \beta_3 DA + \varepsilon$$

## 9. التحليل الإحصائي والنتائج:

### 9-1 التحليل الوصفي:

يتمثل التحليل الوصفي للمتغير التابع والمتغيرات المستقلة في المتوسط والانحراف المعياري والقيم الدنيا والقصى كما يوضحه جدول (4). معدل النتائج يشير إلى أن قيم المتوسط لمتغير تطبيق محاسبة الموارد البشرية (AHRA)، ومتغير معايير الاعتراف بالأصول (RAS)، ومتغير إدراك الإدارة العليا (DA) ومتغير صعوبات التطبيق (RA) هي على التوالي (3.029، 3.937، 3.672، 3.591)، وهذه المؤشرات تعني أن غالبية المستجيبين يوافقون على قائمة فقرات الأربعة المتغيرات. أيضاً قيم الانحراف المعياري (0.600، 0.621، 0.572، 0.578) تعكس تبايناً مقبولاً لأي حد كبير خلال إعداد البيانات:

جدول (4): التحليل الوصفي

الانحراف المعياري	المتوسط	الحد الأدنى	الحد الأقصى	المتغير
0.600	3.029	1	5	تطبيق محاسبة الموارد البشرية
0.621	3.937	1	5	معايير الاعتراف بالأصول
0.572	3.672	1	5	إدراك الإدارة العليا
0.578	3.591	1	5	صعوبات التطبيق
عدد المستجيبين 74				

### 9-2 معامل الارتباط:

الجدول (5) يبين ارتباط المتغيرات ويوضح أهمية الارتباط بين المتغيرات المستقلة (معايير الاعتراف بالأصول، إدراك الإدارة، وصعوبات التطبيق) والمتغير التابع (تطبيق محاسبة الموارد البشرية) عند مستويين من الأهمية 0.05 و 0.001. وفقاً لمعامل ارتباط بيرسون.

جدول (5): العلاقة بين متغيرات البحث

DA	RA	RAS	AHRA		
			1	ارتباط بيرسون	تطبيق محاسبة الموارد البشرية
		1	**0.295	ارتباط بيرسون	معايير الاعتراف بالأصول
	1	**0.716	**0.498	ارتباط بيرسون	إدراك الإدارة
1	0.081	0.152	-0.079	ارتباط بيرسون	صعوبات التطبيق

\*\* ارتباط مهم عند مستوى دلالة 0.01

جدول (6): نتيجة اختبار ANOVA (b)

التنوع	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	.Sig
1	Regression	3	2.350	8.546	.000a
	Residual	70	0.275		
	Total	73	26.298		

a : (المتغيرات المستقلة) معايير الاعتراف بالأصول، إدراك الإدارة، صعوبات التطبيق.

b : (المتغير التابع): تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

الجدول السابق رقم (6) يوضح الأهمية للنموذج المعرفي للبحث بدراسة المتغيرات المستقلة الثلاثة على المتغير التابع بمستوى أهمية عالية بدلالة إحصائية (P = .000).

3-9 تحليل الانحدار المتعدد:

تحليل الانحدار المتعدد استخدم من أجل اختبار أثر المتغيرات المستقلة، معايير الاعتراف بالأصول (RSA)، إدراك الإدارة (RA)، وصعوبات التطبيق (DA)، على المتغير التابع تطبيق محاسبة الموارد البشرية (AHRA). ويوضح الجدول رقم (7) تفاصيل أثر المتغيرات المستقلة الثلاثة الذي احتواها التحليل على المتغير التابع.

جدول (7) تفاصيل العلاقة بين المتغير التابع و المتغيرات المستقلة

النموذج	Standardized Coefficients		Unstandardized Coefficients		
	T	Beta	Std. Error	B	
1	2.947		.541	1.595	تطبيق محاسبة الموارد البشرية
	3.976	.583	.154	.611	معايير الاعتراف بالأصول
	-.713	-.105	.143	-.102	إدراك الإدارة
	-1.06	-.110	.107	-.114	صعوبات التطبيق

أظهرت النتائج أن متغير توفر معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول (RAS) يؤثر بشكل كبير على تطبيق محاسبة الموارد البشرية (AHRA) فعند مستوى دلالة أقل من (0.05) كانت قوة التأثير لهذا العامل تساوي (P = .000) ودرجة التأثير إيجابية (β = .611) و برغم أن الدراسات السابقة (الجعدي، 2007؛ حمادة، 2002؛ سالم، 2008؛ الشريف، 2013؛ الصقر، 2013؛ علاوي، 2012؛ قويدر، 2014) أكدت على توفر معايير الاعتراف المحاسبي وإمكانية تطبيقها على الموارد البشرية، إلا أنها لم تدرس هذا العامل من حيث درجة تأثيره على تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وبالتالي يأتي هذا البحث متوافقاً مع الدراسات السابقة من حيث إثبات توفر تلك المعايير للاعتراف بالأصول البشرية، وإمكانية تطبيقها على الموارد البشرية، مع دراسة إضافية لهذا البحث من حيث إظهار درجة التأثير لهذا العامل، وبالتالي نستطيع إثبات الفرضية (H1) لهذا البحث والتي تنص على «أن هناك أثراً لمعايير الاعتراف بالأصول على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات الخاصة اليمنية»، ويرجع السبب في ذلك إلى أن توفر تلك المعايير يعطي التبرير المنطقي والمقبول في المحاسبة المالية للاعتراف بالأصول البشرية دون مخالفة المبادئ والفروض المحاسبية، كما أن بعض تلك المعايير يعكس الضمان لاستمرارية الموظف بالعمل لدى المنشأة طوال فترة التعاقد التي تمثل فترة الخدمة المطلوبة لاستنفاد التكاليف المنفقة على تأهيله وتطويره، من خلال ما يسمى بالعقد

المُلزم وفق ضمانات تجارية أو غيرها من الضمانات، وبناءً عليه فإن معايير الاعتراف بالأصول يعد من أساسيات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

بينما متغير إدراك الإدارة (RA) لا يؤثر على تطبيق محاسبة الموارد البشرية (AHRA) حيث كانت النتيجة لهذا المتغير بمستوى دلالة أكبر من (0.05) تساوي (P=.478) ودرجة التأثير سالبة (-0.102) وهذا يتوافق مع نتائج الدراسات السابقة كما في دراسة Rahaman et al., (2013)، سالم (2008)، الشريف (2013)، والجعيدي (2007) وعليه فقد تم نفي الفرضية H2 لهذا البحث والتي تنص على «أن إدراك الإدارة يؤثر على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمينية الخاصة»، وقد يعود السبب في ذلك إلى أن الإدارة قد تحصل على البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بطريقة مباشرة وباستخدام صلاحيتها الإدارية مع عدم مراعاة الكفاءة والفاعلية في القرارات المتخذة ونتائجها، كذلك عدم الاهتمام فيما إذا كانت تلك البيانات والمعلومات تصدر بشكل دوري ضمن القوائم أو التقارير المالية أم لا.

ومع تبني أي نظام جديد أو إحداث أي تغييرات على الأنظمة في المنشأة عادة ما تقابل بالعديد من الممانعات والموقفات التي تحول دون تبني أو تغيير تلك الأنظمة، فإن هناك مجموعة من الصعوبات التي تتعلق بأمور سلوكية سواء على مستوى الفرد أو المنظمة أو المهنة من خلال القوانين، وصعوبات أخرى تتعلق بأمور وإجراءات محاسبية كتحديد آلية القياس، أو تحديد العمر الإنتاجي للمورد البشري وبالتالي صعوبة إهلاكه، كذلك صعوبة تحديد العوائد المستقبلية للمورد البشري مع تباين تلك العوائد من فترة لأخرى، ووفقاً لدراسة كل من علاوي (2012)، الجعيدي (2007)، المطيري (2010)، الشهراني (2013)؛ المدهون (2014)، (2014) Narayan, Rao (2010)، Fellows (1971) التي توصلت إلى نتيجة مفادها أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يواجه العديد من الصعوبات التي تحول دون تطبيقه في الواقع، وأن العمل على تذليلها قد يمكن من تبني المنشآت تطبيق محاسبة الموارد البشرية، إلا أن نتائج اختبار الانحدار وجد عدم تأثير صعوبات التطبيق (DA) على تطبيق محاسبة الموارد البشرية (AHRA) في الجامعات اليمينية الخاصة، فقد كانت نتائج الاختبار عند مستوى دلالة هذا المتغير أكبر من (0.05) حيث كانت تساوي (P=.291،  $\beta = -.114$ ) وبدرجة تأثير سالبة، وهذا يتنافى مع نتائج الدراسات السابقة (الجعيدي، 2007؛ Rao, 2014؛ الشهراني، 2013؛ علاوي، 2012؛ Fellows، 1971؛ المطيري، 2010؛ المدهون، 2014؛ Narayan، 2010)؛ وبالتالي نستطيع نفي الفرضية H3 لهذا البحث والتي تنص على أن «هناك أثار لصعوبات التطبيق على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمينية الخاصة»، والنتيجة التي تم التوصل إليها من عدم وجود أهمية تأثير تلك الصعوبات على تطبيق محاسبة الموارد البشرية (AHRA) يعود إلى أنه بالإمكان التغلب على تلك الصعوبات بطرق متعددة في حال قررت إدارة المنشأة تطبيق محاسبة الموارد البشرية فعلاً وتوفر معايير الاعتراف بالأصول، وذلك من خلال إجراء دورات وندوات مختلفة بهدف الشرح والتعريف بأهمية وفائدة تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالنسبة للمنشأة أو الموظف، كذلك نشر ثقافة الملكية الاقتصادية بدلاً من مفهوم الملكية القانونية، إضافة إلى وضع ضمانات وعقود تضمن حق استرداد المنشأة للمبالغ المنفقة على الموارد البشرية، وبالتالي تلك الصعوبات في حقيقة الأمر لا تتسبب - بشكل مباشر - في عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية ولا تؤثر في تبني تطبيقها، وهذا ما توصل إليه البحث، والسبب في اختلاف هذه النتيجة عما جاء في الدراسات السابقة يعود إلى أن تلك الدراسات لم تأخذ بدراسة درجة التأثير لهذه الصعوبات على تطبيق محاسبة الموارد البشرية كما في هذا البحث، بل أخذت بهذا المتغير من ناحية استطلاعية وصفية.

خلاصة القول نجد أن قيمة Coefficients الافتراضية لاحتمال تطبيق المتغير التابع (تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمينية الخاصة) بافتراض عدم وجود أي تأثير للمتغيرات المستقلة سببواوي (1.595) وذلك يعني أن درجة احتمال تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات اليمينية الخاصة لن يتجاوز (31.9%)، وأن متغير (توفير معايير الاعتراف بالأصول) ذات أهمية أساسية في تطبيق محاسبة الموارد البشرية (AHRA) عند توفرها بشكل إلزامي على المنشآت، لذلك لن يكون ذات أهمية في التأثير على إدراك الإدارة والصعوبات.

## 10. الاستنتاجات والتوصيات:

### 1-10 الاستنتاجات:

تتناح هذا البحث وفرت رؤى هادفة إلى المنظمين مثل إدارة الجامعات والملاك والمستثمرين والأكاديميين والمحاسبين القانونيين، والاستشاريين في تصميم القواعد واللوائح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية. وعلاوة على ذلك، فإن هذه الدراسة لها آثار على صناع السياسة اليمينية والحكومة لإجراء سمات فاعلة للجامعات الخاصة أو أي منشآت أخرى عن طريق إصدار لوائح وقوانين جديدة لتحديد منافعها العامة، وتطبيق المزيد من السيطرة على نوعية مهنة المحاسبة لحماية الاقتصاد واستقرار المجتمع.

إن البحث الحالي قدم معلومات مفيدة بما فيه الكفاية فيما يتعلق بتطبيق محاسبة الموارد البشرية (AHRA) ومستويات مسؤولي الإدارات في الجامعات اليمينية الخاصة، وقد ثبت أن الحصول على هذه المعلومات ليس بالأمر السهل. أكثر من ذلك، قدم هذا البحث مساهمة كبيرة في الإطار النظري لتطبيق محاسبة الموارد البشرية عن طريق استخدام استبيان واختبار تطبيق محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر مسؤولي الإدارات المعنية في الجامعات اليمينية الخاصة. كما تصح النتائج مثيرة للاهتمام لإدارة الجامعات الخاصة والأطراف الأخرى المعنية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

تشير نتائج هذا البحث إلى الدور الأساسي لمعايير الاعتراف بالأصول في قضية تطبيق محاسبة الموارد البشرية وعلاقتها بمصالح وتطلعات مستخدمي البيانات المالية، وإذا ألزمت الجامعات الخاصة بها فلن يكون هناك أهمية لأثر المتغيرات الأخرى على تطبيق محاسبة الموارد البشرية (AHRA).

وتشير نتائج هذه الدراسة إلى أن مهنة المحاسبة والمراجعة في اليمن تحتاج إلى الكثير من الأنظمة والسياسات لتوفير بنية متطورة تحمي متخذي القرارات فيما يتعلق بقضية تطبيق محاسبة الموارد البشرية (AHRA) وتسهيل فهمها. كما أن البحث الحالي يساعد على تسليط الضوء على الأهمية النسبية لاستجابات مسؤولي إدارات الجامعات الخاصة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية والطريقة التي يمكن أن تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية، كما أن هذه الاستجابات كشفت بما يمكن أن يكون عليه تطبيق محاسبة الموارد البشرية أيضا إشارة إلى الأوساط الأكاديمية وحافزا لمزيد من الأبحاث.

بعد مناقشة مستفيضة للإطار النظري والدراسات السابقة لتحقيق أهداف البحث، وتناول الآثار العامة والفردية فإن نتائج هذا البحث أعطت مزيدا من التفاصيل حول أهميتها من الجانب الأكاديمي والمهني؛ فالنتائج التي توصل إليها البحث لها فوائد كبيرة في الاستخدام، فيمكن أن تستخدم كنموذج توضيحي للجامعات الخاصة في تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وبالنسبة لمسؤولي إدارات الجامعات الخاصة يمكن أن تكون بمثابة دليل لوضع استراتيجية للإجراءات المحاسبية في تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وفي مجال المحاسبة أسهمت في زيادة المعرفة.

### 2-10 التوصيات:

- على الرغم من المحاولة للتعامل مع تحدي تطبيق محاسبة الموارد البشرية (AHRA)، يجب على مسؤولي إدارات الجامعات الخاصة: تبني قواعد ولوائح وإجراءات محاسبية واضحة ومحددة لتنفيذ معايير الاعتراف بالأصول لتعكس التطبيق الكامل لمحاسبة الموارد البشرية وأهمية البيانات المالية المتعلقة بالموارد البشرية في اتخاذ القرارات.
- التأكيد على عدم اعتماد الملكية القانونية للموارد البشرية واستبدالها بالملكية الاقتصادية، كوننا نعيش في مجتمع لا يؤمن بالملكية البحثية للمورد البشري، وبالعكس فهو يؤمن بحق المنشأة في الحصول على الموارد البشرية المؤهلة والمدربة وامتلاك خبراتها وقدراتها ومهاراتها مقابل المبالغ المدفوعة لها، وهذا ما يبرر الملكية الاقتصادية للمورد البشري.
- عقد دورات وندوات لجميع موظفي الجامعات تهدف إلى توضيح أهداف وأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالنسبة للجامعة والموظف على حد سواء.

- عقد دورات لموظفي الإدارة المالية وإدارة الموارد البشرية بهدف نشر ثقافة محاسبية تمكنهم من التعامل بطريقة صحيحة مع نفقات الموارد البشرية، والتفرقة بين ما يُعد مصروفات جارية وبين ما يمكن أن يُعد مصروفات رأسمالية.
- وضع لوائح جديدة من قبل الجهات المعنية في الحكومة تنظم محاسبة الموارد البشرية بشكل ملائم.
- تحديث القانون (99) للعام 1999م المنظم لمهنة المحاسبة والمراجعة في ما يتعلق بمحاسبة الموارد البشرية.
- على الحكومة الأخذ بعين الاعتبار أن الاعتراف بالأصول البشرية كثقافة للتوسع في الإفصاح في التقارير المالية للمنشآت يحدد منافعتها العامة على الاقتصاد والمجتمع.
- تناول البحث موضوعاً حديثاً بالنسبة لمجتمع البحث، وهذا بدوره سيسلط الضوء على مزيد من البحث والاطلاع في هذا المجال، كما أن دراسة العوامل المؤثرة على التطبيق سيضيف مسارا جديدا للأبحاث السابقة التي تناولت موضوع محاسبة الموارد البشرية.

## المراجع:

- أبو بكر، أيمن عبد الله محمد (2012)، المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على رفع كفاءة الأداء بمؤسسات التعليم العالي بالسودان: دراسة حالة للفترة من 2003م - 2008م، *مجلة جامعة دنقلا للبحوث العلمية*، (2)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة دنقلا.
- جابر، علي (2007)، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، *مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك (2)*.
- الجعيدي، سناء (2007)، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- حمادة، رشا (2002)، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرها على القوائم المالية: دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، *مجلة جامعة دمشق*، 18 (1)، 143 - 177.
- حمادة، رشا (2014)، قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية في بورصة عمان، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 10 (4)، 674 - 698.
- حنان، رضوان (2005)، *مدخل النظرية المحاسبية*، الطبعة الأولى، عمان: دار وائل للنشر.
- الدويك، مصعب، والنبيتي، عمر (2014)، *أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان الدولي*، استرجع من <https://mdweik.wordpress.com/2014/06/13/>
- الربيعي، كمال (2009)، أهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتدريب وتطوير العاملين وأثره في قرارات الاستثمار، *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، 3 (9)، 108 - 132.
- رشيد، ناظم (2007)، إمكانية تصميم نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية*، 3 (5)، 148 - 163.
- زويلف، إنعام (2014)، العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الأردن، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 10 (1)، 45 - 62.
- سالم، فضل (2008)، *مدى أهمية القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة* (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

- الشريف، طارق (2013)، مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بن غازي، *مجلة المختار للعلوم الاقتصادية*، 2(3) 9 - 45.
- الشلاحي، بندر (2012)، تحديد طبيعة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة في دولة الكويت (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- الشهراني، عائشة (2013)، *المحاسبة عن الموارد البشرية: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية* (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، الرياض.
- الشيرازي، عباس (1990)، *نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى*، الكويت: ذات السلاسل للنشر والطباعة.
- الصقر، نامر (2013)، محاسبة الموارد البشرية المفهوم والأهمية: دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، *مجلة دراسات البصرة*، (16)، 160 - 206.
- عبد القادر، حسين (2014)، استغلال رأس المال الفكري لزيادة نسبة مساهمته في التنمية المستدامة من وجهة نظر الأكاديميين في جامعة الاستقلال، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، (العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك)، 133 - 163.
- عبيد، انتصار (2012)، محاسبة الموارد البشرية وانعكاساتها على كلف النوعية، *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، 7(21)، 263 - 290.
- علاوي، خضير (2012)، أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية: دراسة تطبيقية في الشركات العامة لتجارة المواد الإنشائية، *مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية*، 2(3)، 62 - 82.
- الغبان، ثائر (2009)، المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية، *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، 2(8)، 1 - 60.
- الفلاحي، علي (2013)، *أثر رسمة تكاليف الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية والقرارات الإدارية: دراسة ميدانية في جامعة العلوم والتكنولوجيا* (رسالة دكتوراه غير منشورة) جامعة النيلين، السودان.
- قويدر، فورين (2014)، التاصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، *مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية*، (15)، 119 - 144.
- محمود، بكر (2008)، الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، (71)، 1 - 25.
- الدهون، خالد (2014)، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية: دراسة ميدانية في فلسطين، *المجلة العربية للمحاسبة*، 17(2)، 79 - 101.
- المطيري، حمد (2010)، *تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت المبررات والمبادئ والمعوقات* (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- الموقع الرسمي لسبأ نت (2016)، استرجع من [www.sabanews.net/ar](http://www.sabanews.net/ar).
- موقع المركز الوطني للمعلومات (2016)، استرجع من [www.yemen-nic.info/guide](http://www.yemen-nic.info/guide).

## المراجع الأجنبية:

- Avazzadehfath, F., & Raiashekar, H. (2011). Decision-making based on human resource accounting information and its evaluation method. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 3(1), 1-e14.
- Cavana, R. Y., Delahaye, B. L., & Sekaran, U. (2001). *Applied business research: Qualitative and quantitative methods*. Australia: John Wiley & Sons.
- Das, S., & Das, S. (2008). *Extent of Voluntary Disclosure by the Financial Institutions in Bangladesh: An Empirical Study*. Retrieved 20 Oct. 2015 from <http://www.researchgatenet/publication/228202111>.
- Dillman, D. A. (1978). *Mail and telephone surveys: The total design method*. New York: Wiley- Interscience.
- Edom, G. O., Inah, E. U., & Eyesi, S. A. (2015). The Impact of Human Resource Accounting on the Profitability of a Firm: Empirical Evidence from Access Bank of Nigeria PLC. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 3(7), 76-94.
- Ezeagba, C. E. (2014). The Need for Inclusion of Human Resources Accounting in the Balance Sheet. *African Research Review*, 8(2), 377-392.
- Fellows, R. C. (1971). *Human resource accounting*. (Doctoral Dissertation), University of Montana.
- Flamholtz, E. G., Bullen, M. L., & Hua, W. (2002). Human resource accounting: a historical perspective and future implications. *Management Decision*, 40(10), 947-954.
- Frederiksen, J. V., & Westphalen, S. A. (1998). *Human Resource Accounting: Interests and Conflicts. A Discussion Paper*. CEDEFOP Panorama. Bernan Associates, 4611-F Assembly Drive, Lanham, MD 20706-4391.
- Ganta, V. C., & Geddam, M. (2014). Human Resource Accounting. *International Journal of Academic Research*, 1(3), 54-61.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2006). *Multivariate data analysis*. New Jersey: Pearson Prentice International Inc.
- Narayan, R. (2010). Human resource accounting: A new paradigm in the era of globalization. *Asian Journal of Management Research*, 237-244
- Rahaman, M., Hossain, A., & Akter, T. (2013). Problem with Human Resource Accounting and A Possible Solution. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(18), 1-10.
- Rao, A. L. (2014). Human Resource Accounting: A framework for better Financial Accounting and Reporting. *IOSR Journal of Business and Management*, 16(4), 86-90.

- Sekaran, U. & Bougie. R. (2010). *Research methods for business: A skill building approach*, (5Th Ed.). Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- William, G. Z., & Barry, J. B. (2000). *Exploring marketing research*. Massachusetts, USA: Cengage Learning.
- William, G. Z., (2000). *Business research methods*. Massachusetts, USA: Cengage Learning.