

دور محاسبة الموارد البشرية في القياس والإفصاح علي القوائم المالية
(دراسة حالة البنوك العاملة بولاية جنوب دارفور)

**The role of human resources accounting in measurement and disclosure of
financial statements
(case study of banks operating in South Darfur state)**

د. آدم عبد الله الدوم آدم.

د. زكريا عثمان أبكر آدم.

د. محمد مصطفى حسن.

مستخلص الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في القصور الناتج عن عدم الإفصاح والقياس عن تكاليف وبيانات الموارد البشرية في القوائم المالية المنشورة ، هدفت الدراسة إلي بيان أثر محاسبة الموارد البشرية علي القياس المحاسبي ، إظهار أثر محاسبة الموارد البشرية علي الإفصاح المحاسبي ، توضيح العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية والبيانات المالية المفصوح عنها ، ولتحقيق هذه الأهداف استخدم البحث تحليل الانحدار وتوصل إلي عدة نتائج منها : ان محاسبة الموارد البشرية تؤثر علي القياس المحاسبي بصورة كبيرة ، أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة الموارد البشرية والمعلومات المالية المفصوح عنها ، أن البنوك تستخدم محاسبة الموارد البشرية كقياس أساسي ووسيلة لمساعدة متخذي القرار ، أوصى البحث بعدة توصيات منها: على الشركات ان تقوم بالإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية المفصوح عنها ، على البنوك القيام بتدريب العاملين في مجال محاسبة الموارد البشرية لرفع قدراتهم في القياس والإفصاح المحاسبي .

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، القياس والإفصاح، القوائم المالية.

Abstract:

The problem of the study was represented in the shortcoming resulting from the lack of disclosure and measurement of human resources costs and data in the published financial statements. To achieve these goals, the research used regression analysis and reached several results, including: that human resources accounting affects the accounting measurement significantly, that there is a statistically significant relationship between human resources accounting and the

disclosed financial information, that banks use human resources accounting as a basic measurement and a means To help decision-makers, the research recommended several recommendations, including: Companies should disclose the value of human resources in the disclosed financial statements, banks should train human resources accounting workers to raise their capabilities in accounting measurement and disclosure.

Key words: human resources accounting, disclosure and measurement, financial statements.

المحور الأول: الاطار المنهجي والدراسات السابقة .

أولاً الاطار المنهجي .

المقدمة:

يعتبر القياس والإفصاح في القوائم المالية أمر ضروري لمستخدميها خاصةً في ظل التنافس الشديد بين الشركات في الوقت الراهن، وحتى تكون الديمومة في الاستثمارية للشركة يجب ان تقوم بالقياس والإفصاح عن كافة التكاليف والبيانات المتعلقة بالموارد البشرية وعرضها لكل مستخدم القوائم المالية، حيث تلعب محاسبة الموارد البشرية دوراً مهماً في دعم وتعزيز القياس والإفصاح على القوائم المالية لكافة الشرائح المستفيدة منها.

مشكلة الدراسة :

تتمثل مشكلة البحث في أن هنالك قصور ناتج لعدم الإفصاح والقياس عن تكاليف وبيانات الموارد البشرية في القوائم المالية المنشورة الأمر الذي يقلل من أهمية ومصداقية تلك القوائم، حيث يمكن صياغة المشكلة في التساؤلات البحثية التالية:

1. هل تؤثر محاسبة الموارد البشرية في القياس المحاسبي؟
2. هل تؤثر محاسبة الموارد البشرية في الإفصاح المحاسبي؟
3. هل هنالك علاقة بين محاسبة الموارد البشرية والبيانات المالية المنشورة؟

أهمية الدراسة:

تتلخص أهمية البحث في الآتي:

من الناحية العلمية تعمل علي زيادة المساحة المعرفية عن طريق معرفة دور محاسبة الموارد البشرية وتأثيرها على القياس والإفصاح المحاسبي على القوائم المالية المنشورة، أما من الناحية العملية تساهم في

تزويد قطاع المصارف التجارية السودانية بأهمية تبني الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والتي تتمثل في محاسبة الموارد البشرية وتطبيقها عملياً.

أهداف الدراسة:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:-

1. بيان أثر محاسبة الموارد البشرية علي القياس المحاسبي .
2. إظهار أثر محاسبة الموارد البشرية علي الإفصاح المحاسبي .

منهجية الدراسة :

اعتمدت هذه الدراسة علي المنهج التاريخي والوصفي والتحليلي ، حيث تم جمع البيانات والمعلومات من مصادرها الأولية والثانوية من مراجع ودراسات سابقة والاستبانة

فرضيات الدراسة :

لتحقيق أهداف البحث تم اختبار الفرضيات التالية :

1. تؤثر محاسبة الموارد البشرية علي القياس المحاسبي .
2. تؤثر محاسبة الموارد البشرية علي الإفصاح المحاسبي .

هيكل الدراسة :

تم تناول موضوع البحث من خلال ثلاثة محاور أساسية هي :

المحور الأول : المقدمة والدراسات السابقة .

المحور الثاني : الإطار النظري و تناول محاسبة الموارد البشرية والقياس والإفصاح المحاسبي .

ثانياً : الدراسات السابقة :

(دراسة: هجانة ، الطيب الزبير ، 2013م ، ص) ،هدفت الدراسة إلي التأسيس النظري لمحاسبة الموارد البشرية كأصل من الأصول التي تظهر في الميزانية ، توضيح أثره علي القوائم المالية وذلك عن طريق تطبيق نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية علي الشركات السودانية ، توصلت الدراسة إلي أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلي قياس دقيق لتكلفة الإنتاج ، معالجة الموارد البشرية كتكاليف جارية يؤدي إلي نقص الربح وإظهار القوائم المالية بصورة غير حقيقية ، أوصت الدراسة بضرورة إصدار معايير محاسبية دولية لمحاسبة الموارد البشرية للاسترشاد بها لمعالجة الموارد البشرية وإعداد القوائم المالية .

(دراسة: صالح ، هلال يوسف وآخرون ، 2015م ، ص) ، هدفت الدراسة إلي معرفة أثر تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية علي المحاسبة عن الموارد البشرية وبيان أثر ذلك في ترشيد اتخاذ القرارات بإدارة

الموارد البشرية ، توصلت الدراسة إلي أن المحاسبة عن الموارد البشرية تلعب دوراً مهماً في إعداد موازنة الحصول علي الموارد البشرية وتدريبها بما تقدمه من تكاليف معيارية عن نشاط الاستقطاب ، أوصت الدراسة بضرورة إسهام الجامعات والهيئات والمنظمات المهنية بدعم اتجاه محاسبة الموارد البشرية مع إجراء التطبيقات المحاسبية لإظهار مزاياها وآثارها علي قرارات المستخدمين .

(دراسة: محمد ، آلاء زهدي ، 2016 م ، ص) ، هدفت الدراسة إلي معرفة الخصائص المحددة لدرجة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية المنشورة ، توصلت الدراسة إلي أن مستوي الإفصاح العام عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية ضعيفاً ، أوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية .

(دراسة: آدم ، مهدي محمد ، 2017 م ، ص) ، هدفت الدراسة إلي التعرف علي أهمية الموارد البشرية وكيفية قياسها والإفصاح عنها ، توصلت الدراسة إلي أن المعلومات الخاصة بتقويم أداء المورد البشري تمكن من التحوط بصورة كافية للمخاطر وحالات عدم التأكد المحيطة بالمنشأة ، عرض المعلومات الخاصة بالموارد البشرية بدعم حسن استخدام هذه الموارد بصورة مثلي .

(دراسة: الشريف ، جعفر عثمان ، 2017 م ، ص) ، هدفت الدراسة إلي بيان التعرف علي مدي التزام البنوك التجارية في السودان بتطبيق محاسبة الموارد البشرية ، توصلت الدراسة إلي أن هنالك فهم وإدراك لدي البنوك التجارية في السودان بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية ، كما أن البنوك التجارية في السودان لا تستخدم القواعد والمبادئ الخاصة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية ، أوصت الدراسة بضرورة التزام البنوك التجارية السودانية بتطبيق معايير المحاسبة عن الموارد البشرية .

(دراسة: عبد الستار ، رجاء رشيد وآخرون ، 2018 م ، ص) ، هدفت الدراسة إلي توضيح قياس تأثير القيمة المالية للموارد البشرية علي قرارات المستثمرين باعتبار أن العنصر البشري أحد موجودات الشركة ، توصلت الدراسة إلي أن هنالك وجود تأثير معنوي حقيقي للقيمة المالية للموارد البشرية علي قرارات المستثمرين .

المحور الثاني : الإطار النظري .

أولاً : محاسبة الموارد البشرية

1/ مفهوم الموارد البشرية :

تنفق الوحدات الاقتصادية الأموال من أجل جذب واختيار وتعيين وتدريب الأفراد باعتبار أنها استثمارات في البشر وليست إنفاقاً جارياً ، بل أن بعض الوحدات تنفق علي هذه الاستثمارات في البشر أكثر مما تنفقها في الآلات والتجهيزات . عرف مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية من قبل الجمعية الأمريكية للمحاسبة بأنه

"عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى متخذي القرارات (، كما أنه" نظام هدفه الأساسي قياس القيمة الاقتصادية للمورد البشري في الوحدات عن طريق تقييم تكلفة هذا المورد وتقييم أدائه وتحديد أثر هذا التقييم علي الأداء الكلي للوحدة " (عبيد، نصار احمد ، 2018 م ، ص 598) .
 إن مفهوم محاسبة الموارد البشرية يعني " كل العمليات الحسابية التي تقوم بها المنشآت من أجل تقييم رأس مالها البشري والفكري ، وذلك بالاعتماد علي كل الأنظمة المتواجدة في المنشأة من نظام المعلومات الإداري ونظام المعلومات المحاسبي " (راضي ، نوال حربي ، 2013 م ، ص 149) .
 كما جاء مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية بأنه " محاسبة الأجور التي تعني بحساب مختلف مستحقات العمال من خلال تحديد مكونات أجرة أو راتب العامل " (محمد ، ايمن عبدالله ، 2015 م ، ص 36) .
 2/ أهمية محاسبة الموارد البشرية :

تتبع أهمية الموارد البشرية في كونها تبحث عن الإفصاح للموارد البشرية في التقارير المالية التي تساهم في تحقيق ميزة تنافسية وتعظيم قيمة وربحية الشركات ، حيث يلعب الإفصاح عن الموارد البشرية دوراً كبيراً خاصة في التقارير المالية بالشركات التي تعمل في بيئة متطورة شديدة التنافس ، لضمان استمراريتها وتحقيق أهدافها الاستراتيجية (محمد ، آلاء زهدي ، 2016 م ، ص 5) .
 تشكل الموارد البشرية مورداً هاماً من موارد الوحدات الاقتصادية والتي من ضمنها البنوك التجارية ، حيث تساهم بشكل فاعل في تحقيق أهدافها التي تساعد في تحقيق الآتي (الشريف ، جعفر عثمان ، 2017 م ، ص 94):-

أ- توفير بيانات خاصة بالموارد البشرية مثل المؤهلات العلمية والدرجات الوظيفية وغيرها
 ب- تصنيف وتبويب البيانات المتعلقة بالموارد البشرية مثل تكاليف الأجور ، تكلفة التدريب ، وتكاليف الاختيار

ت- توصيل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية للأطراف ذات العلاقة

3/ أهداف محاسبة الموارد البشرية :

تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى توفير المعلومات الضرورية عن العنصر البشري للمؤسسة مما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة فيما يتعلق بذلك العنصر ، كما تهدف أيضاً إلى جذب انتباه الإدارة إلى أهمية الموارد البشرية ومساعدتها في قياس هذه الموارد وتقييمها وتطويرها ، حيث تركز محاسبة الموارد البشرية علي الأهداف التالية (خادي ، عادل محمد ، 2017 م ، ص 133) :-

أ- إيجاد طرق قياس يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية
 ب- وضع التقارير المالية الصحيحة علي نشاط المؤسسة .

- ت- تقييم الإدارة بطريقة سليمة وأكثر كفاءة
- ث- إصدار القرارات المالية السليمة عن المؤسسة سواءً بواسطة الإدارة أو بواسطة الأشخاص الخارجيين المعنيين
- كما تسعى أيضاً محاسبة موارد البشرية لتحقيق الأهداف الأتية (صالح ، هلال يوسف وآخرون ، 2015 م ، ص 125) -
- ج- هدف القياس : قياس نواحي معينة تتعلق بالموارد البشرية وهي قيمة الموارد البشرية بالمنشأة ، تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية بالمنشأة ، تكلفة استخدام الموارد البشرية .
- ح- هدف التقرير: إظهار بيانات الموارد البشرية في التقارير والقوائم المالية
- خ- هدف ترشيد القرارات : تقديم البيانات لمساعدة الإدارة في ترشيد اتخاذ القرار المناسب
- 4/ إجراءات محاسبة الموارد البشرية :
- من التحديات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية تتمثل في قياس قيمة الموارد البشرية بصيغة مالية ، وهناك منهجان لقياس الموارد البشرية هما(الصقر، ثامر عاد ، 2013 م ، ص ص 179- 180) :-
- أ- محاسبة الموارد البشرية علي أساس القيمة .
- ب- يرتكز هذا المنهج علي القيمة الاقتصادية للفرد ، ومدى مساهمته في تحقيق أرباح للشركة ، حيث يعتبر الفرد أحد أصول الشركة تسعى الشركة لتحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الاصل .
- ت- محاسبة الموارد البشرية علي أساس التكلفة .
- ث- يقوم هذا المنهج علي أساس التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها الشركة والمتمثلة في تكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة علي الموارد البشرية . ويمكن قياس تكاليف الموارد البشرية عن طريق التكاليف التاريخية ، تكاليف الفرصة البديلة ، تكاليف الاستبدال ، حيث يمكن اعتماد أي من هذه الطرق في تقييم الموارد البشرية علي أساس التكلفة .
- 4 / مزايا تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية :
- تتمثل مزايا تطبيق الموارد البشرية في الآتي (هلال وآخرون مرجع ، ص ص 131-132) :-
- أ- مساعدة إدارة المنشأة في الرقابة علي أصولها البشرية .
- ب- مساعدة الإدارة في ترشيد إدارة القرارات الخاصة بالموارد البشرية .
- ت- المساعدة في تخطيط تكاليف الحصول على الموارد البشرية وإظهار مواطن القوة والضعف .
- ث- زيادة فعالية الإدارة في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد البشرية.

5 / وظائف إدارة الموارد البشرية :

- تتمثل وظائف إدارة الموارد البشرية افي الآتي (صالح ، هلال يوسف ، مرجع سابق ،ص ص 130-131 :-
- أ- تكوين الموارد البشرية . عبارة عن نشاط رئيسي يتكون من أنشطة فرعية متكاملة ومترابطة بشكل مجموعها سلسلة من الأعمال .
- ب- التعويضات . تقوم إدارة الموارد البشرية من خلال هذا المنشط بتصميم عدد من الأنظمة التي يتم علي أساسها منح تعويضات ومكافآت العاملين .
- ت- تدريب وتنمية الموارد البشرية . يعمل علي جعل الموارد البشرية ذات كفاءة عالية وأداء متميز وذلك لتحقيق استراتيجية المنظمة وأهدافها .
- ث- صيانة الموارد البشرية . تهدف إلي توفير السلامة والصحة للموارد البشرية في مكان عملها.

عرض بيانات الموارد البشرية والقوائم المالية:

هنالك مشاكل تواجه عرض الأصول البشرية في القوائم المالية هي احتمالات دوران العمل ، فالأفراد ليسوا مملوكين للمنشأة بالرغم من أن بعض المنشآت تلزم العاملين فيها بعقود تقيد حركتهم ، مثل النوادي الرياضية ، حيث يصبح من حق تلك المنشأة شراء أو بيع عقود الأفراد ، ومع ذلك نجد أن للأفراد حرية نسبية في ترك المنشأة دون موافقتها في معظم الحالات ، فإن السؤال المحاسبي الذي يثار الآن هو كيف يمكن أخذ درجة عدم التأكد عن عرض معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية المنشورة ، ويمكن حل هذه المشكلة عن طريق تكوين مخصص بتكلفة معدل الدوران المتوقع في مقابل إجمالي الاستثمار في الأصول البشرية (محمد ، ايمن عبد الله ، مرجع سابق ، ص 181) .

ثانياً: القياس المحاسبي للموارد البشرية.

1 / مفهوم القياس المحاسبي:

القياس هو أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، وعن طريقه يمكن وصف مختلف الاحداث الاقتصادية والمالية والتعبير عنها نقدياً مما يساهم في توفير المعلومات الموثوقة والملائمة لمتخذي القرارات. تم تعريف القياس المحاسبي بصورة عامة بأنه {مقابلة او مطابقة أحد جوانب او خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة او المطابقة باستخدام الأرقام او الرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة (حداد ، نور الهدى ، 2015 م ،ص ص 199- 101)

2 / اهداف القياس المحاسبي:

يسعى القياس المحاسبي لتحقيق هدفين اساسيين هما (حداد ، نور الهدى ، 2015 م ،ص ص 199- 101) :-

أ- قياس الموارد التي تحقق الدخل: يهدف القياس المحاسبي الى الوقوف على التغيرات التي تطرأ على الموارد التي تحقق الدخل من مصادر واستخدامات، للتأكد من سلامة تحقق الدخل وذلك بمعدلات عائد إن لم تكن متزايدة على الأقل لا تكون متناقصة.

ب- تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة: بعد قياس الموارد المتاحة للمؤسسة من طاقات إنتاجية وتسويقية متاحة وغيرها فإنه لابد من توجيه تلك الموارد واستغلالها استغلالاً عقلانياً للعمل على زيادة عوائد الدخل المتحقق منها وتقليل فرص الضياع مع تقليص أوجه الانفاق قدر المستطاع.

3 / القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية :

يعرف القياس المحاسبي بشكل عام علي أنه قياس الظواهر والأحداث الوصفية والتعبير عنها بصيغ كمية . ومن أهم الطرق التي تناولت قياس كلفة الموارد البشرية هي (جواد، انتصار محمد وآخرون، 2012 م ، ص 570) :-

أ- طريقة التكلفة التاريخية : عبارة عن التضحية التي تكبدها المنشأة في سبيل الحصول علي الموارد البشرية علي أساس التكلفة المدفوعة للحصول علي هذه الموارد ، وفقاً لهذه الطريقة تعامل الموارد البشرية كبقية الأصول المادية

ب- طريقة التكلفة الإستبدالية : هي عبارة عن التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل تعيين وتدريب وتطوير عدد مماثل للموارد البشرية الحاليين ، أي أن علي المنشأة أن تتحمل كافة النفقات الواجب إنفاقها علي مورد بديل

ت- طريقة الفرصة الضائعة : تتمثل هذه الطريقة في إجمالي التدفقات النقدية التي يتم التضحية بها في سبيل توجيه مورد ما من استعمال بديل آخر ، وبالنسبة للمورد البشري فإن تكلفة الفرصة الضائعة لتخصيص شخص في وظيفة معينة دون الآخر ، وتساعد هذه الطريقة علي التوزيع الأمثل للقوي البشرية علي الاستخدامات البديلة .

4 / نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية:

هنالك ثلاثة أنواع من النماذج تعتمد عليها محاسبة الموارد البشرية هي (جاسم ،رغد هاشم، 2015 م ، ص404) :-

أ- نموذج التكلفة التاريخية وهي عبارة عن التضحيات التي بذلتها المنظمة في سبيل الحصول علي الأصل في زمن او وقت الحصول عليه وفي الماكن المخصص للاستفادة من ذلك الأصل

ب- نموذج التكلفة الإستبدالية: هي تقدير لتكاليف استبدال الموارد البشرية الموجودة للمنظمة ، حيث تشمل على تكاليف استقطاب واختيار وتعيين ووضع وتطوير العاملين الجدد حتي وصولهم الي مستوي اختصاص العاملين الحاليين .

ت- نموذج تكلفة الفرصة البديلة: عبارة قيمة الأصل عندما يكون في استخدام بديل يختلف عن الاستخدام الحالي وتعتمد هذه الطريقة على تقسيم العاملين في المنظمة الي مجموعتين، فئة العاملين غير الماهرين وفئة العاملين الماهرين

ثالثاً: الإفصاح المحاسبي .

1 / مفهوم الإفصاح المحاسبي.

يقصد بالإفصاح المحاسبي عرض المعلومات المالية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية من خلال مجموعة من القوائم والتقارير المالية لمساعدة القارئ الواعي علي اتخاذ قرارات رشيدة ويتم عرض تلك المعلومات اما في القوائم المالية او في الملاحظات او الإيضاحات الملحقة بها او في جدول قوائم اضافية (الروبوع ، سعد بن صالح ، 2000 م ، ص 309) .

كما تم تعريف الإفصاح المحاسبي بانه "عملية اظهار المعلومات المالية سواء أن كانت كمية او وصفية في القوائم المالية او في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف التي ليس لها سلطة الاطلاع علي الدفاتر والسجلات التابعة للشركة " (ابوزيد، محمد المبروك، 2011 م ، ص480) 16

2 / أهمية الإفصاح المحاسبي.

تتلخص أهمية الإفصاح المحاسبي في الآتي (رزق ، عادل ، 2007 م، ص22):-

أ/ تساعد المعلومات المحاسبية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية وتنمية حقوق المساهمين.

ب/ تساعد المعلومات المحاسبية في امداد المحاسبين بالمعلومات المناسبة بهدف اتخاذ القرارات الملائمة.

ج/ تساعد التقارير القوائم المالية في اعداد التقارير الخاصة بأنشطة الوحدة الاقتصادية ذات الأثر على المجتمع.

د/ تساعد معلومات قائمة الدخل على بيان جهود الإدارة في مجال خلق الإيرادات ونجاحها في تحقيق الأهداف والربحية خلال مدة معينة .

3 / أهداف الإفصاح المحاسبي

ان الهدف الرئيس من الإفصاح المحاسبي هو اشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية والتقارير المحاسبية من المعلومات والبيانات المحاسبية، حيث ان تصرفات هؤلاء المستخدمين تتأثر بكمية ونوعية هذه البيانات والمعلومات التي تم الإفصاح عنها 18(عراي ، طلال إبراهيم، 1997 م ،ص128).

4 / أنواع الإفصاح المحاسبي:

تعتبر القوائم المالية او التقارير الملحقة بها أداة لتحقيق ذلك ويأخذ الإفصاح المحاسبي الأنواع الاتية (محمد ، نوفان حامد ، 2010 م ،ص 74) .

أ- الإفصاح الكافي:

هو الإفصاح عن كافة القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها المتعلقة بالمنظمة وذلك لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمنظمة ويعد الإفصاح الكافي من اهم المبادئ الرئيسة لإعداد القوائم المالية.

ب- بالإفصاح الكامل:

يعني الإفصاح عن كافة المعلومات المحاسبية المتوفرة مع اظهار معلومات بكميات كبيرة، مما يؤدي الي اغراق مستخدمي القوائم المالية بمعلومات قد لا يكون هنالك حاجة لها .

ت- الإفصاح العادل:

هو الإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصلها بنفس القدر الي كافة المستفيدين دون تحيز الي جهة.

المحور الثالث : الدراسة الميدانية

1- مجتمع وعينة الدراسة:

شمل مجتمع الدراسة مدراء الإدارات بالجهاز المصرفي بمدينة نيالا (الخرطوم ، النيل، تنمية الصادرات، البركة ، البلد ، المزارع ، الزراعي) وتم اختيار عينة قصدية من 35 فرد وتوزيع الاستبيان لهم، وتم استرداد جميع الاستبيانات الموزعة بنسبة استرداد قدرها 100%.

صدق وثبات أداة جمع البيانات:

2- الصدق والثبات الإحصائي:

جدول رقم (1) الثبات والصدق الإحصائي للاستبيان

الاختبار	معامل الثبات	معامل الصدق
Cronbach Alpha	0.63	0.79
Guttman Split half	0.61	0.78

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية 2020م

يتبين من الجدول (1) أعلاه أن جميع قيم الصدق والثبات للاستبيان الدراسة تساوي أكثر من 60%. حيث سيقبل معاملات الصدق والثبات اذا كانت اكبر من 60%، وذلك باستخدام معلمي ألفا كرونباخ Alpha Cronbach ومعامل التقسيم النصفى Guttman Split half مما يعني أن الاستبيان صادق ويمثل مجتمع الدراسة تمثيلاً دقيقاً.

3- البيانات الأساسية للدراسة:

جدول رقم (2) البيانات الأساسية لعينة الدراسة

المتغير	الإجابة					
العمر	أقل من 30 سنة	30 وأقل من 35	35 وأقل من 40	40 وأقل من 45	45 وأقل من 50	50 وأقل من 60
النسبة	22.9	25.7	20.0	5.7	8.6	17.1
المؤهل العلمي	بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراه		
النسبة	68.6	5.7	22.9	2.9		
التخصص العلمي	محاسبة	إدارة أعمال	اقتصاد	دراسات مالية ومصرفي	أخرى	
النسبة	40.0	14.3	25.7	20.0		
المؤهل المهني	زمالة بريطانية	زمالة عربية	زمالة سودانية	ليس لديهم زمالة		
النسبة	2.9	2.9	8.6	85.7		
المركز الوظيفي	محاسب	مراجع داخلي	مدير مالي	مدير إدارة	مراجع خارجي	أخرى

8.6	11.4	2.9	14.3	8.6	54.3	النسبة
أكثر 25 فأكثر	أقل 20 وأقل من 25	أقل من 16 وأقل من 20	أقل 10 وأقل من 16	5 وأقل من 10	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
2.9	17.1	5.7	11.4	34.3	28.6	النسبة

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية 2020م

يتضح من الجدول رقم (2) أعلاه أن أفراد العينة يتوزعون بين مختلف الفئات العمرية بصورة طبيعية إلا أن أكثر أفراد العينة هم من الفئة العمرية 30 وأقل من 35 سنة حيث بلغت نسبتهم 25.7% ويليهما الفئة العمرية أقل من 30 سنة بنسبة قدرها 22.9%.

كما أن أفراد العينة يتوزعون أيضا بين مختلف المؤهلات العلمية ولكن غالبيتهم من حملة مؤهل البكالوريوس حيث بلغت نسبتهم 68.6% ، بينما بلغت نسبة حملة الدبلوم العالي من أفراد العينة 5.7% والماجستير 22.9% وهناك 2.9% فقط من حملة الدكتوراه.

وقد توزع أفراد العينة بين عدد من التخصصات ذات الصلة بموضوع الدراسة الا أن أكثرهم في تخصص المحاسبة بنسبة بلغت 40% ، ويأتي في المرتبة الثانية تخصص الاقتصاد 25.7% وهناك 20% من أفراد العينة من تخصص الدراسات المالية والمصرفية، بينما بلغت نسبة المتخصصون في إدارة الأعمال 14.3%. وجدت الدراسة أن غالب أفراد العينة لا يمتلكون زمالة بنسبة 85.7% ، بينما هناك 8.6% يمتلكون زمالة سودانية ، و 2.9% للزمالة العربية والبريطانية لكل منهما، ولا يوجد من لديه زمالة أمريكية بين أفراد العينة. وقد توزع أفراد العينة بين مختلف المراكز الوظيفية حيث بلغت نسبة المحاسبون 54.3% ، والمراجعون الداخليون 8.6% والمدراء الماليون 14.3% ، ومدراء الإدارة 2.9% ، والمراجعون الخارجون 11.4% بينما بلغت نسبة الوظائف غير المذكورة 8.6%.

ويملك أفراد العينة أيضا سنوات خبرة مختلفة ، حيث بلغت نسبة الذين تبلغ سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات 28.6% ، بينما بلغت نسبة الذين تبلغ سنوات خبرتهم 5 وأقل من 10 سنوات 34.3% ، وهناك 11.4% من أفراد العينة تبلغ سنوات خبرتهم 10 وأقل من 16 سنة ، وهكذا.

4- تحليل ومناقشة فرضيات الدراسة :

أولا : قيمة الوسيط: تعد قيمة الوسيط أحد معايير الحكم على نتائج التحليل والتحقق من صحة فرضيات الدراسة في حالة استخدام البحث مقياس (ريكارد) الخماسي في تصميم الأسئلة كما ورد في هذه الدراسة. وفيه يتم إعطاء كل إجابة وزن محدد تعبر عن رقم الإجابة. حيث تم تحديد الوزن واحد ليعبر عن الإجابة

"أوافق بشدة" والوزن 2 ليعبر عن الإجابة "أوافق" والوزن 3 ليعبر عن الإجابة "محايد" والوزن 4 ليعبر عن الإجابة "لا أوافق" أما الوزن 5 فيعبر عن الإجابة "لا أوافق بشدة".
1-الفرضية الأولى: تؤثر محاسبة الموارد البشرية على القياس المحاسبي.

جدول رقم (3) قيمة الوسيط لعبارات الفرضية الأولى

الرقم	العبرة	الوسيط المرجح	المعنوية	الانحراف المعياري	كاي	الاتجاه
1	عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنك يقلل من القياس المحاسبي.	2	0.00	.87	27.514 ^a	أوافق
2	يوجد الوعي الكافي لدى ادارة البنوك بأهمية القياس وتطبيق محاسبة الموارد البشرية.	2	0.00	.86	15.400 ^a	أوافق
3	محاسبة الموارد البشرية تمثل قيمة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة لدى البنوك.	2	0.00	.86	13.343 ^a	أوافق
4	محاسبة الموارد البشرية تعتبر أداة قياس وليس فرعاً مستقلاً يتعلق بتحديد وقياس البيانات التي تتعلق بالموارد البشرية.	2	0.00	.88	8.543 ^a	أوافق
5	قياس الموارد البشرية هدف أساسي ووسيلة لمساعدة متخذي القرارات.	1	0.00	.77	23.029 ^b	أوافق بشدة
	الفرضية الأولى	2	0.00	.85	18.333	أوافق

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية 2020م.

يتضح من الجدول رقم (3) أعلاه الآتي:

- بلغت قيمة الأوساط الحسابية لإجابات المبحوثين على عبارات الفرضية الأولى (2) وجميع هذه الأوساط أقل من أو مساوي للمتوسط الاختباري (Test value =3) عند مستوى دلالة SIG=0.05 مما يعني إنهم

موافقون على العبارات كما أن الانحراف المعياري Std. Deviation أقل من الواحد الصحيح (0.85) مما يدل على صحة عبارات الفرضية الأولى.

- جميع قيم مستوى الدلالة SIG لإجابات المبحوثين على عبارات الفرضية الأولى تساوي (0.00) وهي أقل من مستوى الخطأ (0.05) مما يعني ان المبحوثين موافقين على عبارات هذه الفرضية.

- نخلص مما سبق الي ان جميع عبارات الفرضية الأولى تم قبولها مما يعني إثبات صحة الفرضية الأولى.

2- الفرضية الثانية: تؤثر محاسبة الموارد البشرية على الإفصاح المحاسبي.

جدول رقم (4) قيمة الوسيط لعبارات للفرضية الثانية

الرقم	العبرة	الوسيط	المعنى	الانحراف المعياري	كاي	الاتجاه
1	عدم الإفصاح الكامل عن الموارد البشرية يؤدي إلي إظهار قوائم مالية مضللة لدى المستخدمين.	2	.000	.91	18.829 ^a	أوافق
2	عدم الإفصاح الكافي عن الموارد البشرية يؤدي إلي عدم موثوقية القوائم المالية.	2	.000	.75	21.114 ^a	أوافق
3	عدم الإفصاح العادل عن الموارد البشرية يؤدي إلي عدم الشفافية في القوائم المالية.	2	.000	.95	24.314 ^a	أوافق
4	رسمة الموارد البشرية يتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة.	2	.000	.96	21.714 ^c	أوافق
5	تطبيق محاسبة الموارد البشرية يوفر تقارير مالية أكثر إفصاحاً وتعبيراً عن القوائم المالية للبنوك التجارية.	2	.000	1.01	21.429 ^c	أوافق
	الفرضية الثانية	2	0.000	0.98	22.543	أوافق

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية 2020م.

يتضح من الجدول رقم (4) أعلاه الآتي:

- بلغت قيمة الأوساط الحسابية لإجابات المبحوثين على عبارات الفرضية الثانية (2) وجميع هذه الأوساط أقل من أو مساوي للمتوسط الاختباري ($\text{Test value} = 3$) عند مستوى دلالة $\text{SIG} = 0.05$ مما يعني إنهم موافقون على العبارات كما أن الانحراف المعياري Std. Deviation أقل من الواحد الصحيح (0.98) مما يدل على صحة عبارات الفرضية الثانية.

- جميع قيم مستوى الدلالة SIG لإجابات المبحوثين على عبارات الفرضية الثانية تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الخطأ (0.05) مما يعني ان المبحوثين موافقين على عبارات هذه الفرضية.

- نخلص مما سبق الي ان جميع عبارات الفرضية الثانية تم قبولها مما يعني إثبات صحة الفرضية الثانية.

3- الفرضية الثالثة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة الموارد والمعلومات المالية المفصح عنها:

النتائج

توصلت الدراسة الي النتائج التالية:-

1- محاسبة الموارد البشرية تؤثر بصورة كبيرة على القياس المحاسبي، وإن عدم تطبيق محاسبة

الموارد البشرية في البنك يقلل من القياس المحاسبي لديه.

2- هناك وعي كافي لدى إدارة البنوك بأهمية القياس وتطبيق محاسبة الموارد البشرية باعتبارها ذات

قيمة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة لديها.

3- البنوك التجارية تستخدم محاسبة الموارد البشرية كقياس أساسي ووسيلة لمساعدة متخذي القرارات.

4- توصلت الدراسة الي أن محاسبة الموارد البشرية تؤثر على الإفصاح المحاسبي .

التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة فإن الدراسة تقدم التوصيات التالية:-

1/ على الشركات أن تقوم بالإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية المفصح عنها وذلك لزيادة الشفافية .

2/ ضرورة الإفصاح الكامل في القوائم المالية لدي البنوك حتى لا تكون القوائم المالية مضللة .

3/ على البنوك القيام بتدريب العاملين في مجال محاسبة الموارد البشرية لرفع قدراتهم في القياس والإفصاح المحاسبي.

قائمة المراجع :

1. أبو زيد ،محمد المبروك ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، (الرياض، دار المريخ للنشر، 2011م).
2. جاسم ،رغد هاشم ، دور المحاسبة علن الموارد البشرية في تحقيق التكاليف وتحقيق التنمية ، بغداد، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد السادس، 2015م.
3. جهاد، اسعد غني ، الإفصاح عن الأرباح المحتجزة واثر سياسة توزيع الأرباح في قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية، بغداد، مجلة القادسية للعلوم والإدارة والاقتصاد ، المجلد 17 ، العدد 4 ، جامعة المثني ، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم العلوم المالية والمصرفية ،2015.
4. جواد، انتصار محمد وآخرون ، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية ، مجلة أبحاث ميسان ، المجلد الثامن ، العدد السادس عشر ، بغداد ، المعهد التقني / العمارة ، 2012م .
5. حداد، نور الهدى، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والافصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية، رسالة دكتوراه غير منشورة، الجزائر، جامعة سطيف، كلية العلوم والاقتصاد والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية،2015م .
6. خادي ،عادل محمد، الاتجاهات الحديثة للمحاسبة ، مقاربات علمية وعملية ، جامعة العربي ابن مهيدي أم البواقي ، كلية العلوم والاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، المؤتمر الدولي الثالث ، الجزء الثاني ، 2017م .
7. راضي ،نوال حربي ، مدي إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات ، بغداد جامعة القادسية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، قسم المحاسبة ، 2013م .
8. رزق ،عادل ، متطلبات الإفصاح العادل للقوائم المالية في المؤسسات، الملتقى العربي الثاني، الحوكمة والإصلاح الإداري في المؤسسات الحكومية، ورشة عمل الفحص والتدقيق في ظل المعايير الدولية، 2-6 سبتمبر 2007م .
9. رغد هاشم جاسم، دور المحاسبة علن الموارد البشرية في تحقيق التكاليف وتحقيق التنمية ، بغداد، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد السادس، 2015م.
10. الرويتع ، سعد بن صالح ، مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية في ظل اختلاف الظروف والعوامل البيئية ،مجلة البحوث العلمية ، العدد الأول ، المجلد السابع والثلاثون ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، 2000م .

11. سعد بن صالح الرويتع، مدى ملائمة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في ظل اختلاف الظروف والعوامل البيئية، مجلة البحوث العلمية، العدد الأول، المجلد السابع والثلاثون، جامعة بور سعيد كلية التجارة، 2000م.
12. الشريف، جعفر عثمان، مدي التزام البنوك التجارية بتطبيق محاسبة الموارد البشرية، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد 18 جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2017م.
13. صالح، هلال يوسف وآخرون، المحاسبة عن الموارد البشرية ودورها في أداء وظائف إدارة الموارد البشرية، العدد السابع، الخرطوم جامعة السودان، كلية الدراسات التجارية، قسم المحاسبة، 2015م.
14. الصقر، ثامر عادل، محاسبة الموارد البشرية المفهوم والأهمية، مجلة الموارد البشرية العدد 16، البصرة جامعة البصرة كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، 2013م.
15. طلال إبراهيم عرابي، قياس درجة ومدى الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية، المجلة العلمية لكلية التجارة والاقتصاد، جامعة قطر كلية الإدارة والاقتصاد، العدد الثامن، 1997م، ص128.
16. عبد الستار، رجاء رشيد و علوان، أمل حسن، قياس تأثير القيمة المالية للموارد البشرية على قرارات المستثمرين، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثالث عشر العدد 42، معهد الإدارة / الرصافة، 2018م.
17. عبيد، إنصار أحمد، تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف، بغداد، جامعة بغداد كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة 2018م.
18. عرابي، طلال إبراهيم، قياس درجة ومدى الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية، المجلة العلمية لكلية التجارة والاقتصاد، جامعة قطر كلية الإدارة والاقتصاد، العدد الثامن، 1997م.
19. محمد، مهدي آدم، الإفصاح الاختياري لمعلومات محاسبة الموارد البشرية و دورها في ترشيد قرارات الاستثمار، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2017م.
20. محمد، آلاء زهدي، الخصائص المحددة لدرجة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية للشركات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، عمان، جامعة الزرقاء، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة، 2016م.

21. محمد، أيمن عبد الله ، نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية ، مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2015م .
22. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الرياض، دار المريخ للنشر، 2011م.
23. نوفان حامد محمد ، عمليات القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية ، رسالة دكتوراه منشورة ، جامعة دمشق كلية الاقتصاد قسم الدراسات العليا ، 2010م ، ص 74 .
24. هجانة ، الطيب الزبير ، محاسبة الموارد البشرية على مستوى المشروع ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي ، 2013 م .