

القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية كأصل في القوائم المالية في قطاع الاتصالات بالمملكة العربية السعودية

Measurement and disclosure of human resources accounting as an asset in the financial statements in the telecommunications sector in Saudi Arabia

اعداد الباحثة/ ايمان محمد المطيري

ماجستير محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية

Email: ealmutairi362@gmail.com

المستخلص

معظم الشركات تستثمر في استقطاب العناصر البشرية المتميزة إلى أن عمليات القياس والإفصاح عن هذا الاستثمار لم تحظى بالاهتمام الكافي لذلك تناول هذا البحث مشكلة عدم إفصاح شركات الاتصالات السعودية عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في تقاريرها المالية وهدف البحث إلى التعرف على أساليب قياس الموارد البشرية والبحث عن أكثر هذه الأساليب ملائمة للإفصاح بالتقارير المالية باعتبار أنها من أهم الموارد الاستراتيجية التي تحقق ميزة تنافسية للشركة.

ولتحقيق هدف البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتوزيع استبيان على مجموعة عشوائية من المحاسبين وموظفين شركات الاتصالات وتم جمع 54 استبانة وبناء على تحليل العينة توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها: اعتبار مقياس التكلفة التاريخية هو الأنسب لقياس الموارد البشرية باعتباره طريقة موضوعية من بين بدائل وطرق القياس المختلفة، وأن أسلوب الإفصاح في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية هو الأنسب للإفصاح، ومن أهم الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية الإفصاح عن هذه المعلومات هو عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والإفصاح عن الموارد البشرية وخلصت الدراسة إلى توصيات عدة من أهمها فرض تشريعات من الجهات المختصة على الشركات لإظهار الموارد البشرية كأصل في القوائم المالية، حتى تظهر هذه القوائم بقيمة عادلة معبرة عن المركز المالي للشركة وإجراء المزيد من البحوث في مجال محاسبة الموارد البشرية وطرق قياسها والإفصاح عنها.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، القياس والإفصاح، شركات الاتصالات، القوائم المالية، التكلفة التاريخية

Measurement and disclosure of human resources accounting as an asset in the financial statements in the telecommunications sector in Saudi Arabia

Abstract

Most companies invest in attracting distinguished human elements to the fact that the measurement and disclosure of this investment did not receive sufficient attention, so this research dealt with the problem of non-disclosure of Saudi telecom companies about human resources information in their financial reports and the research aimed to identify the methods of measuring human resources and search for the most appropriate of these methods for the disclosure of financial reports as one of the most important strategic resources that achieve a competitive advantage for the company. To achieve the objective of the research, the descriptive analytical approach was used and a questionnaire was distributed to a random group of accountants and employees of telecommunications companies, and 54 questionnaires were collected and based on the analysis of the sample, the study reached a set of results, the most important of which are: Considering the historical cost scale as the most appropriate for measuring human resources as an objective method among the alternatives and various methods of measurement, and that the method of disclosure in the form of notes and clarifications attached to the financial statements is the most appropriate method of disclosure, and one of the most important difficulties that prevent Saudi telecom companies from disclosing these Information is the lack of a standard that determines the mechanism of measurement and disclosure of human resources The study concluded with several recommendations, the most important of which is the imposition of legislation from the competent authorities on companies to show human resources as an asset in the financial statements, so that these statements appear at a fair value expressing the financial position of the company and conduct more research in the field of human resources accounting and methods of measurement and disclosure.

Keywords: Human resources accounting, Measurement and disclosure, the financial statements, Saudi telecom companies, Historical cost

1. مقدمة البحث

يعتبر العنصر البشري أساس ومحور كل المجتمعات الأصولية بلا استثناء ويعد الاستثمار في رأس المال البشري في مقدمة القضايا التي تعنى بها المجتمعات على اختلاف أنظمتها ومستويات نموها. حيث ثبت أن العنصر البشري ليس فقط هو أحد عناصر الإنتاج بل هو المؤثر الرئيس في جميع مكونات التنمية؛ بحيث أصبح في مقدمة المقاييس الرئيسية لثروة الأمم، (الشهري، ٢٠١٣). ومن ثم أخذت قضية العناية بتنمية الموارد البشرية مكانتها بأفضل السبل وأكثرها جدوى على اعتبار أن الإنفاق على هذه التنمية يعد من أعلى درجات الاستثمار، (الاستثمار في رأس المال البشري، الغرفة التجارية الصناعية بالرياض)

إن نجاح المشاريع الاقتصادية في تحقيق أهدافها يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة بها على اعتبار أن العنصر البشري هو المورد الحقيقي لأي مشروع، والموارد المادية ما هي إلا عوامل مساعدة، والأصول لما يملكه من المهارات ويتمتع به من رغبة في العمل هو العنصر الحاسم لتحقيق الكفاءة الإنتاجية والربحية والتقدم في المشروع الاقتصادي، (سالم، 2008). ويعتبر موضوع محاسبة الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة حيث إن تاريخ المحاسبة عن الموارد البشرية في الفكر المحاسبي يرجع إلى عقد الستينيات من القرن العشرين التي تمثل بداية اهتمام علماء المحاسبة بالإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية ومنذ ذلك الحين دخل موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية مراحل متعددة وصولاً إلى ظهور بعض الأبحاث التي تناولت أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية والإدارية على مستوى الإدارة التنفيذية والإدارة العليا وقرارات المستثمرين في حين تناولت الكثير من البحوث العلمية في المحاسبة موضوع الأصول البشرية والتطبيق العلمي وخلصت إلى أن المحاسبة عن الأصول البشرية تؤثر على اتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بأعمال المنشأة. مع ذلك فإن المحاسبين لم ينتبهوا إلى أهمية الموارد البشرية إلا في السبعينات من القرن الماضي. (موسى، 2015).

معظم الكيانات الاقتصادية والشركات تنفق أموالاً طائلة في توظيف وتدريب موظفيها قد تفوق أحياناً ما تنفقه على الأصول الأخرى كالآلات والمعدات وغيرها من الأصول. ومعظم هذه الشركات تعتبر هذه النفقات نفقات جارية تظهر في قائمة الدخل. وكذلك عمليات القياس والإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية لم تحظى بالاهتمام الكافي، حيث مازال المحاسبون إلى الآن يأخذون بوجهة النظر التقليدية في معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها الأمر الذي ينعكس على قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية من مستثمرين حاليين و محتملين، يرجع ذلك إلى عدم وجود قوانين أو معايير مهنية تلزم الشركات بالإفصاح عن تلك المعلومات، ويشكل الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية ضرورة ملحة لمعظم الشركات وخاصة بالنسبة للشركات العاملة في مجال الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات والتي تعمل في بيئة سريعة التطور وشديدة التنافس، حيث يؤدي الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية والجهود المبذولة لتطويرها وتنميتها إلى توفير مؤشر على مدى قدرة هذه الشركات للوصول إلى أهدافها الاستراتيجية ودعم الميزة التنافسية لها، باعتبار أن العنصر البشري بما يمتلكه من مهارات، وخبرات، هو العنصر الحاسم لتحسين الكفاءة الإنتاجية، وتحسين المركز التنافسي للشركة. (سعودي، 2016)

1.1. مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في عدم إفصاح شركات الاتصالات عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في تقاريرها المالية كما تفصح عن المعلومات المتعلقة بالأصول الملموسة ومن الممكن ان يكون ذلك مؤثر في جودة تقاريرها المالية، الأمر الذي يتطلب مزيداً من الدراسة والتحليل لمعوقات الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، بالإضافة للبحث عن طرق وأساليب أكثر ملائمة لهذا الإفصاح بالتقارير المالية باعتبار أن الموارد البشرية من أهم الموارد الاستراتيجية التي تسهم في تحقيق ميزة تنافسية للشركة مما يستدعي ضرورة الاهتمام بمثل هذا النوع من الإفصاح. وبناءً عليه يمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤلات التالية: ما مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في شركات الاتصالات في السعودية؟ هل تقوم شركات الاتصالات في السعودية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية؟ وما هو مستوى هذا الإفصاح؟ ما هو الأسلوب الملائم للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية؟

2.1. أهداف البحث

معظم شركات الاتصالات تعتمد في عملها الأساسي على العنصر البشري والمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية توفر المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات لذا كان من الأهمية إجراء دراسة بهدف البحث عن مستوى القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في شركات الاتصالات في السعودية ويهدف البحث إلى الإجابة عن أسئلة البحث المحددة في مشكلة البحث ويتحقق ذلك بتلخيص أهم أهداف الدراسة فيما يلي:

1- بيان ماهية وأهمية الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية.

2- بيان كيفية قياس الموارد البشرية وأساليب تقييمها وطرق الإفصاح عنها في التقارير المالية.

3 - التعرف على أفضل أساليب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في شركات الاتصالات السعودية.

3.1. أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من حيث تناوله موضوع محاسبي مهم وحديث هو القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية بالتطبيق على شركات الاتصالات السعودية ونظراً لضرورة عدالة وصدق التقارير المالية لأغراض صنع القرار من قبل مختلف الأطراف المستفيدة من هذه التقارير فمن الضروري ان تكون مشتملة على معلومات عن تكلفة الموارد البشرية وان تكون إدارات هذه الشركات لديها الادراك والوعي لأهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن هذه التكلفة.

4.1. أسئلة البحث

لتحقيق أهداف البحث سيتم الإجابة على الأسئلة التالية:

- ما هو مفهوم وماهية محاسبة الموارد البشرية؟

- ما هي طرق وأساليب قياس محاسبة الموارد البشرية؟

- ما هي أساليب الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في التقارير المالية؟

- ما هي أساليب قياس وافصاح شركات الاتصالات في السعودية عن مواردها البشرية؟

5.1. منهج البحث

لتحقيق أهداف البحث سوف تعتمد الباحثة على أسلوبين:

الأسلوب النظري: يقوم على المنهج الاستقرائي الاستنباطي وذلك بالدراسة التحليلية للأدبيات ذات الصلة للتعرف على طبيعة، وأهمية، وأهداف الإفصاح عن الموارد البشرية.

الأسلوب العملي: ويعتمد على إجراء دراسة استطلاعية لآراء عينة من معدي ومستخدمي التقارير المالية لشركات الاتصالات السعودية من خلال استبانة تحقق اهداف الدراسة.

6.1. نطاق ومحددات البحث

الحدود الزمانية: سيكون تغطية البحث في الفترة من ذي القعدة 1438 هـ الى شعبان 1439 هـ

الحدود المكانية: اقتصر نطاق البحث على شركات الاتصالات في المملكة العربية السعودية.

الحدود الموضوعية: اقتصر البحث على القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في شركات الاتصالات.

7.1. خطة وتنظيم البحث

من خلال ما تم استعراضه من مشكلة البحث وأهميته وأهدافه يمكن القول بأن هيكل البحث هو كالتالي:

الفصل الأول: الإطار العام للبحث ويشمل مقدمة ومشكلة وأهداف وأسئلة ومنهج ونطاق وحدود البحث.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة.

الفصل الثالث: الإطار النظري للبحث ويشمل التعريف بمحاسبة الموارد البشرية مفهومها وماهيتها وأهميتها وطرق قياسها وتقييمها وأساليب الإفصاح عنها.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية او التطبيقية ويحتوي على عينة البحث وتحليل البيانات.

الفصل الخامس: الخلاصة والنتائج وتوصيات البحث.

المراجع

2. الدراسات السابقة

1.2. الدراسات العربية

تناولت دراسة (موسى، 2015) أهمية عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثرهما على مصداقية القوائم المالية في المؤسسات العامة من خلال إبراز مفهوم وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية وفوائدها ونماذج القياس وطرق التقييم وبيان مدى تأثيرها على اتخاذ القرارات المالية وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي ثم التحليلي وتوصلت الى أن الموارد البشرية تعتبر أصلا من الأصول وأن عدم تضمينها في القوائم المالية يعتبر نقص بل تشويه للأنظمة المحاسبية.

وهدفت دراسة (سالم، 2008) إلى دراسة وتحليل أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ومدى تأثيرها على اتخاذ القرارات المالية في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة وبينان كيفية قياس الموارد البشرية وأساليب تقييمها وطرق الإفصاح عنها في التقارير المالية باستخدام المنهج الوصفي التحليلي ومن أبرز النتائج التي توصل لها الباحث أن رسمة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر المزيد من الموضوعية والمصدقية والثقة للبيانات الموجودة في التقارير وأن توفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها واستغلالها الاستغلال الأمثل .

وقامت دراسة (سعودي، 2016) بإجراء دراسة استطلاعية لآراء عينة من معدي ومستخدمي التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية لإظهار تأثير الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية على تحقيق ميزة تنافسية لتلك الشركات وقد توصل الباحث إلى أن الإفصاح عن الموارد البشرية يؤدي إلى: جذب العملاء وتعزيز ولائهم للشركة عن باقي المنافسين، و زيادة الحصة السوقية بالنسبة لخدمات الشركة الحالية قياسا بالمنافسين وتعزيز قيمة الموارد البشرية من خلال زيادة الإنتاجية والإبداع وتطوير الذات ويعطي دافعا إضافيا للعاملين لزيادة خبرتهم وكفاءتهم .

وتناولت دراسة (حمادة، 2002) القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية كدراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق فقد هدف البحث إلى إثبات اعتبار استثمار المورد البشري كمورد اقتصادي وبينان أثره في القوائم المالية وأهميته في تحقيق غايات استراتيجية، وبشكل خاص في قطاع الخدمات سواء كان يعتمد على أساس الاستحقاق أو على الأساس النقدي إضافة إلى ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية إحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس لعناصر الإنفاق من استقطاب وتعيين وتدريب وترقية، وأن يكون ذلك في إطار نظام محاسبي شامل .

كما هدفت دراسة (الشهري، 2013) إلى البحث في كيفية المحاسبة عن الموارد البشرية من حيث القياس والعرض والإفصاح، وبينان أثر ادراج العنصر البشري على القوائم المالية إلى جانب التعرف على صعوبات تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية؛ حيث تم إجراء دراسة ميدانية لاستطلاع وجهات نظر كل من الأكاديميين والمهنيين باستخدام استبانة تضمنت عدد من المحاور. وقد توصلت الدراسة إلى أن الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية من وجهة نظر الأكاديميين هو أسلوب العوائد المستقبلية. أما من وجهة نظر المهنيين فإن أسلوب التكلفة الاقتصادية يعد الأسلوب الأنسب مقارنة بالأساليب الأخرى .

2.2. الدراسات الأجنبية

تناولت دراسة (Chen and Min , 2004) طريقة المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري. وبينت أن الميزة التنافسية لكثير من المنشآت تنبع من رأس مالها البشري ومع ذلك فإنه يتم معالجة جميع النفقات المرتبطة بالموارد البشرية كمصاريف؛ لذلك اقترحت الدراسة أن يتم تعريف وتصنيف هذه النفقات بالتفصيل. وخلصت إلى أن النفقات المرتبطة بالأهداف الاستراتيجية أو إنشاء ميزة تنافسية يجب أن تعالج كأصل .

واستهدفت دراسة (Beattie and Smith , 2010) معرفة أثر الإفصاح عن الموارد البشرية في زيادة قيمة المنشآت. وما هو الأسلوب الملائم للإفصاح . ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة موجهة لمديري الموارد البشرية في (591) منشأة في المملكة المتحدة ومقارنة إجابات الاستبانة مع إجابات مديري التمويل في دراسة سابقة.

وتشير نتائج الدراسة إلى أن الإفصاح عن تعليم ومهارات العاملين يعتبر من أكثر العوامل تأثيراً في خلق القيمة. كما تشير نتائج الدراسة أن التقرير السنوي يعتبر الأسلوب الأكثر ملائمة للإفصاح عن العنصر البشري .

أما دراسة (Dominguez , 2012) معرفة العلاقة بين خصائص المنشأة ومستوى الإفصاح عن الموارد البشرية. وتم تحليل محتوى التقارير المالية لعام 2004م لعينة من المنشآت الإسبانية مكونة من (105) منشأة مدرجة في بورصة مدريد. وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين حجم المنشأة ومستوى الإفصاح حيث أن المنشأة الأكبر حجماً أكثر اهتماماً بالإفصاح عن الموارد البشرية كما توصلت إلى أنه كلما زاد عدد ملاك المنشأة كان مستوى الإفصاح أعلى.

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

معظم الدراسات أكدت على ضرورة الإفصاح وإظهار قيمة الموارد البشرية ضمن بنود القوائم المالية حتى تكون القوائم المالية عادلة وصادقة ولكن لم يتم الاتفاق على آلية موحدة لكيفية عرضها والإفصاح عنها. ونظراً لأهمية تكامل البحوث العلمية فإن الدراسة الحالية تعد امتداداً لجهود الباحثين في هذا المجال وخاصة أن أغلب هذه الجهود تمت في بيئات مختلفة عن بيئة قطاع الاتصالات في المملكة العربية السعودية والتي تعتمد بشكل كبير على كفاءة الموارد البشرية فيها ولذلك فهي تنفق مبالغ كبيرة في تدريبها وتأهيلها وتتميز الدراسة الحالية أنها تناولت موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية من ناحية القياس والإفصاح وأيضاً استعراض المعايير الدولية المتعلقة بالإفصاح عن الموارد البشرية.

3. الإطار النظري

إن التعرف على المصطلحات التي تُستخدم في أي دراسة يعتبر الخطوة الأساسية والأولية في سبيل فهم كافة عناصر وأجزاء الدراسة. لذلك سيتضمن الجانب النظري لهذه الدراسة موضوع محاسبة الموارد البشرية من حيث النشأة والتطور والمفهوم والأبعاد والأهمية والقياس والإفصاح المحاسبي، وفي النهاية سيتم الحديث عن محاسبة الموارد البشرية في شركة الاتصالات في المملكة العربية السعودية.

المبحث الأول: نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية

يستند الفكر التقليدي للمحاسبة في حساب قيمة المؤسسة على الميزانية العامة التي تحتوي على الأصول الحقيقية مثل المباني والمعدات وغيرها من الموارد، باعتبار أنه تقييم كافي للمؤسسة، دون أخذ الموارد البشرية بالحسبان، إذ أنها تعتبر النفقات التي تضعها على الموارد البشرية جارية وتحمل على الفترة المالية عند صافي الربح، بالرغم من أنها استثمارات تنفق لتكوين أصولاً في المؤسسات (Islam, Kamruzzaman, & Redwanuzzaman, 2013, p. 1) لكن ومع تنامي دعوات الاقتصاد المعرفي وتطور الفكر الإداري برزت العديد من الأفكار الإدارية التي تحث على النظر إلى إيجاد نظام متكامل لمحاسبة الموارد البشرية وتكاليفها، فبدأ ظهور مفهوم محاسبة الموارد البشرية، لقياس الإنتاجية والمجهودات البشرية ليتم التعرف على مدى مساهمتهم في الإنتاجية العامة للشركات. فكانت محاسبة الموارد البشرية ثورة في عالم الإدارة والمحاسبة، وفي ضوء ذلك جاء هذا المبحث من الدراسة ليقوم بتوضيح نشأة محاسبة الموارد البشرية وتطورها حسب تطور الأفكار الإدارية.

نشأة محاسبة الموارد البشرية

أشار العديد من الباحثين أن موضوع محاسبة الموارد البشرية (Human Resource Accounting) من المواضيع الحديثة نسبياً، حيث أكد (سالم، 2008) (الصقر، 2013) (الدوري و التكريتي، 2013) (حمادة، 2002) (عمارة و صديقي، 2004) وغيرهم من الباحثين أن بداية الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية من قبل العلماء كان في ستينيات العقد العشرين. وفي ذلك أورد (جمعة، 2008، صفحة 1) أن البداية الاهتمام الفعلية عام 1965. وأشار (MUYA, 1999, p. 12) إن ظهور مفهوم محاسبة الموارد البشرية جاء من الحاجة إلى قياس الأصول البشرية لصنع القرار في سياق الإدارة وهي فلسفة لتعظيم دخل الأعمال. أما (Mgbame، Enofe، و Otuya، 2013، صفحة 8) فقد أكد أن ظهور مصطلح محاسبة الموارد البشرية يعزى إلى تزايد الاعتراف الواضح داخل مجتمع الأعمال بالأهمية التي يوليها أصحاب المصلحة الرئيسيون لسلوك الشركات المسؤولة اجتماعياً وبيئياً. ففي أوائل الستينات أعطيت اهتمام حقيقي لتطوير نظام لقياس قيمة الموارد البشرية للمنظمة. وأورد رينسيس ليكرث مدير معهد جامعة ميتشغان للشؤون الاجتماعية في كتابه "المنظمة الأصولية: إدارتها وقيمتها" الحاجة إلى تطوير نظام محاسبة الموارد البشرية وتغيراتها في القيمة عبر الزمن (Davis, 1974, p. 7)، إذ أورد (Kenneth J, 1981, pp. 9-8) رينسيس ليكرث أن المديرين يميلون إلى اعتماد أسلوب استبدادي لأن الترقيات الخاصة بهم تعتمد على زيادة الإنتاجية وخفض التكاليف، والتقارير المحاسبية التي تستخدم لقياس التكاليف والإنتاج وتقييم مستوى الأداء لأغراض تحديد المكافآت والترقيات لم يسبق أن أشارت إلى أن زيادة الإنتاجية وانخفاض التكاليف لها ارتباط وثيق بمستوى عدم رضا العاملين عن عملهم أو حتى عدم كفاءتهم على المدى الطويل. منذ ذلك الوقت أكد بعض المحاسبين مثل Brummet و Flamholtz و Pyle شعورهم بالقلق إزاء التأثير المحتمل لتجاهل مورد كبير كرأس المال البشري عند اتخاذ القرارات المالية، ففي عام 1966، وليام بايل William Pyle جنبا إلى جنب مع إدارة شركة باري R. G بدأت بجهد رائد لتطوير نظام محاسبة لاستثمار الأصول البشرية على أساس التكلفة الحالية، فوضعت الشركة مجموعة من المفاهيم وإجراءات لقياس التوظيف، والاستحواذ، التدريب، والتأليف، والتنمية، والتكاليف الأخرى، وبناء على هذا العمل جاء Brummet، في تطوير المفاهيم، والنماذج وطرق المحاسبة للموارد البشرية (Flamholtz, 1973, p. 8)

تطور محاسبة الموارد البشرية

بعد أن ظهر مفهوم محاسبة الموارد البشرية في ستينيات العقد العشرين، فقد نال هذا المفهوم اهتمام العديد من الباحثين في الاقتصاد والمحاسبة، والذين بدورهم عملوا على تطويرها، في ظل التطور الذي شهدته محاسبة الموارد البشرية، كما وأوردت (حمادة، 2002، الصفحات 146-147) و (الصقر، 2013، الصفحات 173-174) أن محاسبة الموارد البشرية مرت بعدة من المراحل عملت على تطويرها وهي على النحو التالي:

المرحلة الأولى: تأتي المرحلة من فترة بداية الستينات إلى 1966 في هذه الفترة ظهر المفهوم الأساسي لمحاسبة الموارد البشرية، وتم العمل على ربطها بالنظريات والمبادئ المختلفة.

المرحلة الثانية: تمتد من 1966 إلى 1971 تم في هذه الفترة إيجاد نماذج لقياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية، حيث تم تطبيقها بشكل ميداني على بعض المنشآت، وتم العمل على إيجاد مجالات مستقبلية لتطبيقها.

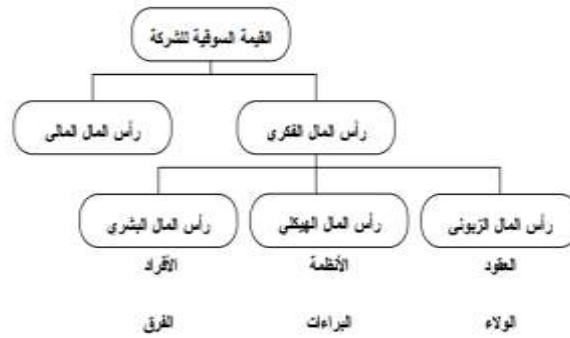
المرحلة الثالثة: تمتد من 1971 إلى 1976 في هذه الفترة انتشرت العديد من الدراسات والأبحاث في اليابان وأمريكا وأستراليا التي تبين أثر البيانات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية في عمليات اتخاذ القرارات الإدارية.

المرحلة الرابعة: تمتد من 1976 إلى 1980 شهدت هذه المرحلة تراجع ملحوظ في الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية، سواء على الصعيد الأكاديمي أو التطبيقي، حيث واجه معدوا الأبحاث العديد من الصعوبات خاصة ضمن النطاق الميداني والذي يتطلب تعاون ملحوظ من الشركات والمؤسسات المختلفة.

المرحلة الخامسة: من عام 1980 حتى 2002 في هذه المرحلة شهد تطور ملحوظ بالاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية سواء على الصعيد النظري أو التطبيقي، وجاء ذلك تبعاً لما قامت به الولايات المتحدة الأمريكية التي شددت العديد من أبحاثها دور العنصر البشري في تحقيق كفاءة في الإنتاجية في ظل المنافسة الشديدة بينها وبين اليابان، حيث تم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في العديد من المؤسسات الضخمة، مثل قيام بنك أمريكي تبلغ أصوله حوالي 20 بليون دولار بتطبيق نماذج محاسبة الموارد البشرية لحسم الخلاف القائم على قيمة العاملين في البنك، كما قامت شركة أخرى في أمريكا بإيجاد بحث عن محاسبة الموارد البشرية لقياس التغيير في رأس المال البشري.

المبحث الثاني: ماهية محاسبة الموارد البشرية

في علم الاقتصاد نجد أن العوامل الرئيسية للإنتاج كانت تعتبر الأرض والعمل ورأس المال، وكل منظمة تحمل تقارير عن الأرض ورأس المال في بيانات جداولها المالية، ولكن لا يتم إعطاء العمال ورجال الأعمال الكثير من الانتباه فالسائد كان أن مثل هذه العوامل لا تمثل إلا تهمة تعمل على التقليل من الربح الذي تحققه المؤسسة، ومن هنا برز مصطلح محاسبة الموارد البشرية ليضم العمال إلى ما يسمى بالأصول البشرية في المؤسسات وتغدوا لها قيمة كباقي الأصول المالية والعينية (Asika, Chitom, & Chelichi, 2017, p. 2) وفيما يلي توضيح لأهم الموارد في الشركات ووضع الموارد البشرية فيها:



الرسم التوضيحي 1: القيم السوقية للمؤسسات

المصدر: (بن داوية، 2010، صفحة 6)

وانطلاقاً من تاريخ تطور مفهوم محاسبة الموارد البشرية أوردت العديد من الأبحاث والجمعيات المتخصصة في الاقتصاد تعريفات متنوعة لها، يركز بعضها على قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية،

كما يتوجه بعضها نحو الإفصاح عن الموارد البشرية كواحدة من الأصول في التقارير المالية الموجهة نحو الجهات الإدارية (جمعة، 2008، صفحة 8) وفي ضوء ذلك جاء هذا المبحث من الدراسة ليقوم بتوضيح مفهوم محاسبة الموارد البشرية، وذكر أبرز أهدافها وأهميتها.

تعريف ومفهوم محاسبة الموارد البشرية

في اللغة: يتكون مصطلح محاسبة الموارد البشرية في اللغة من كلمة محاسبة والموارد البشرية، فالمحاسبة في اللغة وردت أنها التدقيق والتمحيص في الشيء وهي من الجذر حاسب (ابو العزم، 2013) وأورد (عمر، 2008) في معجم اللغة العربية المعاصرة أن المحاسبة مرتبطة بالتدقيق والشؤون المالية.

أما الموارد البشرية هي عبارة عن مجموعات العمل الفعالة والمستقرة والمتعاونة والراغبة في العمل، وتتمثل في الأعداد والكفاءات التي يمكن للمؤسسة الاستفادة منها بأعلى كفاءة (المطيري، 2010، صفحة 9) وأضاف (Enofe, Mgbame, & Otuya, 2013, p. 7) أن الموارد البشرية هي مجموعة الأفراد الذين يشكلون قوة العمل في منظمة ما أو كيان تجاري، أما (Al Mamun , 2009, p. 35) فقد أضاف أن الموارد البشرية هي الطاقات والمهارات والمواهب والمعرفة من الناس التي يمكن تطبيقها على إنتاج السلع أو تقديم خدمات مفيدة. في ضوء تعريف المحاسبة والموارد البشرية يمكن تعريف محاسبة الموارد البشرية في اللغة على النحو التالي: بأنها التدقيق والتمحيص في مجموعات العمل من موظفين وعاملين في المؤسسة، ليتم تقييم أعدادها وكفاءتها لاتخاذ قرارات تساعد المؤسسة بالاستفادة من هذه الموارد بأعلى كفاءة.

في الاصطلاح: في ظل التطور الفكري والإداري الذي طال محاسبة الموارد البشرية أورد العديد من الباحثين تعريفات عدة ومختلفة لمحاسبة الموارد البشرية كلا حسب وجهة نظره، فمن أبرز التعريفات ما أورده (حمادة، 2002، صفحة 147) استنادا للكريث Likert بكتابه محاسبة الموارد البشرية بأن محاسبة الموارد البشرية هي التقدير الكامل والدقيق للأصول البشرية في المؤسسة.

أما Flamholz فقد عمل على تعريفها عام 1971 بأنها المحاسبة عن الأفراد كإحدى الموارد التنظيمية للمؤسسة، حيث تتكون من التكاليف الخاصة باستقطاب وتوظيف وتدريب وتطوير العاملين، وتشمل كذلك القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة للمؤسسة (زويلف، 2014، صفحة 47)

وفي البحوث الحديثة قد أورد الباحثون الاقتصاديون والإداريون تعريف لمحاسبة الموارد البشرية على النحو التالي: فقد أورد (الشريف، 2013، صفحة 5) بأن محاسبة الموارد البشرية هي عبارة عن إعداد تقارير عن حالة الموارد البشرية في المؤسسة بواسطة قياس الأداء على مدار الزمن وتوفير معلومات عن الأفراد لمتخذي القرارات. وأضاف (Enofe, Mgbame, & Otuya, 2013, p. 7) (Al Mamun , 2009, p. 35) أن محاسبة الموارد البشرية هي عملية تحديد وقياس البيانات حول الموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية. أما (المطيري، 2010، صفحة 22) فقد أضاف أن محاسبة الموارد البشرية ما هي إلا إحدى النظم والفروع المحاسبية التي تعمل على توفير مجموعة من المعلومات المختلفة من مالية وتاريخية واجتماعية ومهارية خاصة بالعاملين، ثم دراستها وتحليلها وتقديم النتائج إلى الجهات المهمة بتلك الموارد ليؤدي إلى اتخاذ القرارات وتحقيق الهدف المطلوب.

وفي ظل تشعب التعاريف التي طالت محاسبة الموارد البشرية وكثرتها جاءت جمعية المحاسبين الأمريكيين American Accounting Association's Committee on Human Resource Accounting بتعريف محاسبة الموارد البشرية على أنها "عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية" (الصقر، 2013، صفحة 174)

في ظل التعاريف السابقة نجد أن محاسبة الموارد البشرية تتمثل بعدة خصائص تتمثل فيما يلي:

1. تتضمن إعداد تقارير وبيانات عن الموارد البشرية
 2. قياس قيمة الموارد البشرية
 3. تستهدف المقاييس والنتائج اتخاذ القرارات المناسبة من قبل الإدارة بما يتعلق بموضوع الموارد البشرية بشكل خاص وما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام
- وأضاف (المطيري، 2010، صفحة 17) بعض من الخصائص التي تميز محاسبة الموارد البشرية أهمها: لا تعتبر محاسبة الموارد البشرية إحدى فروع المحاسبة المستقلة بل نظام لتحسين نظام المؤسسات، لا يعتبر قياس الموارد البشرية هدف في حد ذاته بل يستخدم في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية والخارجية للمؤسسة، لا يتخذ التقرير عن نتائج الموارد البشرية شكل معين بل المهم هو التوصل للمعلومات عن الموارد البشرية وتوجيهها نحو الجهات المسؤولة

أهداف محاسبة الموارد البشرية

لم تأتي محاسبة الموارد البشرية عن عبث بل جاءت لتعظيم قيمة الموارد البشرية وتحقيق مجموعة من الأهداف تقسم على النحو التالي: (صلاح، محمد الحسن، و عبد الرحمن، 2015، الصفحات 126-127)

- ❖ هدف المقياس: يتمثل في معرفة العديد من القيم عن الموارد البشرية مثل:
 - تقييم الموارد البشرية باستخدام طرق علمية
 - تقييم تكلفة وإعداد وتجهيز الموارد البشرية
 - تقييم تكلفة استخدام الموارد البشرية
 - معرفة الكفاءة الإنتاجية
 - معرفة ربحية الأصول البشرية
 - معرفة معدل العائد من الأصول البشرية
- ❖ هدف التقرير: تتمثل في القوائم المالية التي تم الوصول إليها مثل:
 - تسجيل الموارد البشرية في السجلات المالية
 - العمل على تلخيص بيانات الموارد البشرية
 - عرض النتائج الأولية التي تم التوصل إليها
 - عرض نتائج السجلات المالية الحديثة مع التقليدية
 - دراسة المشاكل التي من الممكن أن تتعرض لها الموارد البشرية

- ❖ هدف ترشيد القرارات: تتمثل بشكل عام في تقديم البيانات الكفيلة بمساعدة المسؤولين من اتخاذ القرارات مثل:
 - استخدام القرارات الخاصة بالموارد البشرية مثل الترقية والنقل وغيرها
 - استخدام القرارات بإضافة عناصر بشرية للمؤسسة
 - قرارات المستثمرين في المؤسسة
 - تقييم الأداء في الإدارة

- ❖ المساعدة في تخطيط الموارد البشرية في المنشأة: تتمثل في تقييم البيانات والمعلومات لتخطيط قدرات الموارد البشرية في المؤسسة، مثل:
 - توفير بيانات لاستقطاب الموارد البشرية
 - العمل على إعداد الموازنات لتخطيط الأنشطة والتدريب للموارد البشرية
 - الاستفادة القصوى من الموارد البشرية

وبالتالي لا تخرج أهداف محاسبة الموارد البشرية عن ثلاثة أهداف أساسية عملت على تحديدها جمعية المحاسبين الأمريكيين، وهي كالتالي: (الشريف، 2013، صفحة 6)

1. القياس: وتتمثل في تقدير قيمة العنصر البشري من خلال طرق وأساليب موضوعية عديدة
2. التطبيق: يتمثل في تصميم نظام محاسبي للاستفادة من المقاييس
3. النتائج الأصولية: تتضمن معرفة وتحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على المؤسسة والعاملين وسلوكهم

وفي ضوء توضيح أهداف محاسبة الموارد البشرية نجد أن الهدف الأساسي لها هو تقديم بيانات عن قيمة الموارد البشرية الموجودة والتكاليف المترتبة عليها كإحدى الأصول التي لها قيمة سوقية والتي تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية في أسواق المال، وذلك عبر تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات اللازمة فيما يخص العاملين، كزيادة المهارة والإنتاجية بتطبيق برامج لتعليم وتدريب العاملين.

أهمية محاسبة الموارد البشرية

تتمثل أهمية محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات بشكل أساسي بأنها تقنية تهتم وتتعلم بالموارد البشرية وتحفزها أولاً، حيث أن الاهتمام بالموارد البشرية ينطوي عليه العديد من الفوائد العامة التي تتمثل فيما يلي: (المعموري، 2012)

- 1- زيادة إبداع القوى البشرية في مختلف المستويات
- 2- السعي لجذب موارد جديدة وتعزيز القديمة
- 3- السعي لتقديم إنتاج جيد
- 4- السعي لإدخال العديد من التعديلات على أنشطة وأعمال الموارد البشرية

وتعكس محاسبة الموارد البشرية في الحقيقة أهمية كبيرة في مستوى المؤسسة، حيث يظهر أثرها بسبب التأثير الذي تلحقه في اتخاذ القرارات التي تخص الموارد البشرية في نواحي الاستثمار والتدريب والتطوير ورقابة أداء الموظفين،

كما ولها أثر على الموارد البشرية نفسها، وقد أوضح (الأعرج، 2016، الصفحات 11-12) أهمية محاسبة الموارد البشرية المنعكسة على فاعلية المؤسسة وعلى الموظفين بالنحو التالي:

1. المساعدة في تحسين عمليات التوظيف واستقطاب الكفاءات وتوزيع المهام
2. تسهيل إيجاد العلاوات للأفراد بما يتناسب مع قيمة الفرد
3. دراسة عملية إنهاء خدمات الموظفين وفق أسس علمية

وفي بدايات انطلاق مفهوم محاسبة الموارد البشرية بين Flamholtz عام 1971 أن تطور ونمو المؤسسات يعتمد بشكل أساسي على الإدارة الجيدة للموارد البشرية، وتعظيم قيمتها، ثم وضع لكريث Likert عام 1976 أن التخطيط في المؤسسات طويلة الأجل ترتكز على الموارد البشرية، حيث تكون فائدتها على المدى البعيد (زويلف، 2014، صفحة 47) وقد أكد (Bullen & Eyler, 2010, p. 4) على أهمية ودور محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات في المؤسسات من قبل الإدارات، فهي مفيدة كأداة إدارية للمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية التي ستفيد الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل وربحية الشركة، وبالتالي فهي تلعب دور حاسمًا في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية، ويمكن استخدام تدابيرها لإظهار أن الاستثمارات في الأصول العامل بالشركة قد تؤدي إلى ربح طويل الأجل. فالمؤسسات تهتم بكسب الموارد البشرية لتوليد الإيرادات في المستقبل، وبالتالي ينبغي النظر في الموارد عند تقييم الشركة، فوفقاً لرأس المال البشري، تعتبر هذه الموارد إلى حد كبير جزء لا يتجزأ من قيمة الشركة في إنشاء العمليات، وكذلك الحفاظ على الميزة التنافسية، لذلك تستثمر الشركات بشكل كبير في الأصول الرأسمالية البشرية، لكن المشكلة في هذه الاستثمارات هي بأنها لا تنعكس بشكل كامل في الميزانية العمومية بصورة مباشرة وإنما تظهر في المصروفات في البيان المالي (Asika، Chitom، و Chelichi، 2017، صفحة 3) وتزايد الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية في السنوات الماضية الأخيرة وذلك لأسباب عديدة أبرزها: (المطيري، 2010، صفحة 18)

- 1- الاتجاه نحو تكوين نظم معلومات مناسبة حول الموارد البشرية العاملة في المؤسسة والإفصاح عما يحدث من تغيير في قيمتها
- 2- ترتبط محاسبة الموارد البشرية بالسلوك إذ اكتسبت العديد من المفاهيم التي ساهمت في تحسين وتطوير أساليب الموارد البشرية

وبالتالي فإن محاسبة الموارد البشرية تعتبر من أبرز العناصر التي تؤثر في أهداف المنشأة وتتأثر بها، وكلما ازدادت أهمية المنافسة والتطوير ازدادت أهمية الموارد البشرية متعددة المهارات والتي يتم الاهتمام بها وإخضاعها باستمرار لتطوير والتدريب حتى تكتسب مهارات جديدة.

المبحث الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

تسعى معظم المؤسسات إلى توفير المعلومات عن مواردها البشرية، وذلك لإدراكها أن الإفصاح عن هذه المعلومات في مختلف التقارير يعطي مؤشراً على اهتمام المؤسسة بعملائها ورغباتهم وقدرتها على استغلال الفرص وكسب الميزة التنافسية، لأن المؤسسة الناجحة تقوم بالاهتمام بالعاملين الذين من خلالها يمكنهم تحقيق تقدم المؤسسة وتحقيق أهدافها المنشودة (زويلف، 2014، صفحة 45)

وبذلك يعتبر الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية أمراً في غاية الأهمية، حيث تشكل هذه المعلومات مصدراً لاتخاذ القرارات السليمة ذات العلاقة بالمؤسسة، حيث تم تعريف الإفصاح المؤسسي بانها سياسية تتبعها المؤسسات لإظهار جميع الحقائق المالية التي تعتمد عليها المؤسسة، ويعد الإفصاح أبرز المبادئ لإعداد القوائم المالية، فهي تحتوي على ملاحظات ومعلومات عن جميع الجوانب المتاحة للمشروع لتجنب تضليل الأطراف المعنية (الشلاحي، 2012، صفحة 6) من هنا، جاءت أهمية تسليط الضوء على أبرز الأساليب في الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في هذا المبحث والكشف عن أبرز طرق قياس وتقييم الموارد البشرية.

أساليب الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية

تناول الفكر المحاسبي العديد من الطرق والأساليب التي تستخدم في الإفصاح عن بيانات الموارد البشرية، أهمها ما يلي: (سالم، 2008، صفحة 84)

- 1- الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة: إذ أنه في تقرير مجلس الإدارة يتم توضيح الاستثمارات التي طالت الموارد البشرية لتطويرها وتوجيهها، وهذا من شأنه أن يفيد المستثمرين في معرفة مدى الاهتمام بالموارد البشرية وتنميتها باعتبارها إحدى العوامل المؤثرة في المؤسسة
 - 2- قائمة الاستثمارات المعنوية: وهذه الطريقة تتم من خلال قائمة الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن تبويبات منفصلة توضحها باعتبارها أصول في المؤسسة
 - 3- قوائم مالية: إذ يتم تمثيل البيانات إما بقوائم مالية مدققة أو غير مدققة
- وتعتبر التقارير المالية أبرز هذه الطرق لذلك حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في نشرته رقم (1) أن التقارير المالية لها مجموعة من الأهداف تتمثل في: (الدويك و النبتيتي، 2014، صفحة 1)
- 1- العمل على تقديم معلومات لكافة الأفراد في المؤسسات لتحديد التدفقات النقدية الداخلة والناجئة في المؤسسة
 - 2- تقديم معلومات عن الأداء المالي للشركة، وعكس التوقعات المستقبلية لها
- وتتمثل عملية الإفصاح بطريقتين أساسيتين يتم من خلالهما الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية وهما، الإفصاح الإجمالي والإفصاح الاختياري، وفيما يلي توضيح لكل طريقة على النحو التالي:

الإفصاح الاختياري (الطوعي):

يقصد بالإفصاح الاختياري هو الكشف عن معلومات وحقائق تتجاوز الإفصاح الإجمالي ويتم تقديم معلومات إضافية لبعض الأشخاص مستخدمين التقارير المالية (الصفدي، 2015، صفحة 11)

- 1- العمل على تقديم معلومات زيادة عن الشركة تفوق متطلباتها المختلفة سواء "المهنية والقانونية والتنظيمية"
- 2- تعتبر واحدة من الخيارات الحرة التي تقوم بتقديمها إدارة الشركة
- 3- تتكون المعلومات التي تقوم الشركة بالإفصاح عنها بالمعلومات المالية والمعلومات الغير مالية والتي تتعلق بأصحاب القرار.

الإفصاح الاختياري مرتبط بمجموعة من المعايير وهي كالتالي: (الشلاحي، 2012، صفحة 12):

- يعبر الإفصاح الاختياري عن بيانات متمثلة في المعلومات التشغيلية ومقاييس الأداء التي تتبعها الشركة أو المؤسسة
- يعتبر التحليل للبيانات حول العمل إحدى البيانات التي من الممكن الإفصاح عنها، إضافة إلى الإفصاح عن اتجاهات التغيير في الأداء إيجاباً أو سلباً.
- التوقعات والمعلومات المستقبلية، خاصة عن الفرص أو التي توضحها مؤشرات الأداء، بالإضافة إلى إيضاح المقارنة بين مؤشرات الأداء الحالية مع السابقة.
- المعلومات حول الإدارات ومخصصاتهم المالية والمساهمين والعلاقات مع الأطراف الخارجية.
- معلومات تتعلق بالأصول التي لم يتم الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية

الإفصاح الإلزامي أو الإجباري:

الإفصاح الإجباري يتمثل بإصدار معايير ملزمة لضرورة إجبار الشركات على الإفصاح عن المعلومات المحجوبة عن المستثمرين، لكن بصورة تمنع الأطراف الداخلية من استغلال المعلومات على حساب الأطراف الخارجية (المهندي و صيام، 2007، صفحة 262)

طرق تقييم وقياس الموارد البشرية

اختلف الباحثون فيما بينهم حول طرق تقييم وقياس الموارد البشرية، فانقسموا إلى قسمين، فمنهم من أكد انه يجب اعتبار جميع الأموال المستثمرة في الموارد البشرية مصروفات Expenses، أما الآخريين فقد أكدوا أنه يجب معاملتهم كأصول Assets، وقد كان لكل فريق حجج وبراهين، على النحو التالي: (المطيري، 2010، الصفحات 15-16)

ميررات أن الموارد البشرية يجب أن تكون ضمن مصروفات المؤسسة:

- لا تمتلك المؤسسة الملكية القانونية على الموارد البشرية
- لا يوجد سوق لتبادل الموظفين والقوى البشرية
- عدم التأكد من عمر المنشأة واستمراريتها
- عدم التأكد من عمر الموظف واستمراريته في العمل

ميررات أن الموارد البشرية تكون ضمن أصول المؤسسة:

- معيار تمييز الموارد البشرية ومعالجتها كأصول هو الحق الوظيفي
- المرونة في معيار الملكية القانوني لتعريف الأصل هو معيار الرقابة والذي بدوره يعطي حق الرقابة على الموظفين العاملين فيها في إطار الحقوق والواجبات التي يحددها عقد الموظف.
- معالجة الموارد البشرية محاسبياً كأصل يوفر مؤشرات كمية مناسبة لتقييم الأداء في المؤسسات، والتي بدورها تنافس للحصول على موظفين متميزين في مؤهلاتهم وخبراتهم

يمكن قياس محاسبة الموارد البشرية من حيث تكلفة الموارد البشرية (cost approach) أو قيمة الموارد البشرية (value approach)، وفقاً للعديد من النماذج، أهمها:

نماذج وأساليب قياس تكلفة الموارد البشرية

طريقة التكلفة التاريخية **Historical Cost Method** (علية، 2017، صفحة 27) إن أول من حث على استخدام هذا الأسلوب Hekiman & Curtis عام 1976، في هذه الطريقة يتم معاملة الموارد البشرية كأصول وتقسيم قيمتها على قسمين هما:

- 1- المصروفات الجارية مثل الرواتب
 - 2- المصروفات الرأسمالية، وهي التي تتمثل في زيادة النفقات المستقبلية مثل التدريب والاختيار وغيرها التي تتسبب في التنمية على مدى العمر الإنتاجي
- وتتمثل هذه الطريقة في ثلاث عناصر وهي:

- 1- تكاليف الحصول على موارد بشرية
- 2- تكاليف التعليم
- 3- تكاليف مكافأة الخدمة

أسلوب الفرصة البديلة

كان صاحب هذا الأسلوب Hekimian Jones و Porwal عام 1993، وفي ظل هذه الطريقة تقوم المؤسسات بعرض أسعار العاملين الذين يمتازون بالندرة، أما المستخدمين الذين لا يتميزون بالندرة، فإن هذه الطريقة لا تعتبرهم ضمن قاعدة الأصول البشرية، وتعاني من المحددات التالية: (جمعة، 2008، صفحة 11)

- التمييز بين العاملين يمثل حالة لزيادة مصالح المؤسسة
- الاستثناء للموظفين الذين تحدد أسعاراً لهم لذا فإنها لا تعكس كلفة الموارد البشرية بشكل كامل.
- اختلاف التخصصات التي يمكن أن تحتاج إليها الإدارات المختلفة، وبالتالي فإن التخصص الذي لا تحتاجه الإدارة تكون قيمته صفراً
- تفاوت قدرات وإمكانيات الأقسام في المنافسة من أجل الحصول على عاملين جيدين.

أسلوب التكلفة الاستبدالي أو الإحلال

جاء هذا الأسلوب بدلاً من أسلوب التكلفة التاريخية على يد Flamholtz عام 1971، إذ تُعرف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها: التضحية التي ستتحملها المنشأة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجود الآن، بحيث يكون البديل قادراً على تقديم نفس المجموعة من الخدمات التي يقوم بها الفرد الذي يشغل هذه الوظيفة (المطيري، 2010، صفحة 29) وبالتالي يمكن تفسير تكاليف الموارد البشرية من حيث فئتين رئيسيتين لتكاليف الاكتساب وتكاليف التعلم، على النحو التالي: (Eyler و Bullen، 2010، صفحة 5)

- تكاليف الاستحواذ والاكتساب، وتشتمل على تكاليف مباشرة مثل التوظيف والاختيار والتعيين والتسكين، والتكاليف غير المباشرة مثل الترقية أو توظيف من داخل الشركة.

- تكاليف التعلم وتشمل التكاليف المباشرة للتدريب الرسمي والتوجيه والتدريب على رأس العمل

4. الدراسة الميدانية

طريقة وإجراءات البحث

تعرضت الباحثة في الفصول السابقة للإطار النظري للدراسة ولكن نتائج البحوث والدراسات مرهونة بالخطوات الإجرائية الميدانية التي يتخذها الباحث، ويمكن القول بأن نجاح البحث يعتمد إلى حد كبير على نتائج البحث الميدانية، لأن الباحث ينتقل فيها من الإطار النظري إلى الإطار العملي التطبيقي، وتتضح أهمية هذه المرحلة في توجيه البحث وفقاً للأسس العلمية والمجتمعية، وعن طريقها يستطيع الباحث الإجابة على تساؤلات البحث المطروحة، وتحقيق الأهداف المتوخاة منها.

لذا تتناول الباحثة في هذا الفصل خطوات وإجراءات البحث الميدانية مثل بيان منهج البحث، ومجتمع وعينة البحث، وأداة جمع المعلومات وكيفية بنائها وإجراءات الصدق والثبات والأساليب الإحصائية التي استخدمت في معالجة وتحليل المعلومات وذلك على النحو التالي:

1.4. منهج البحث

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي المسحي والذي يعرف بأنه: "ذلك النوع من البحوث الذي يتم بواسطته استجواب جميع أفراد مجتمع البحث أو عينة كبيرة منه وذلك بهدف وصف الظاهرة المدروسة من حيث طبيعتها ودرجة وجودها". (العساف، 1991: 91)

وقد اختارت الباحثة هذا المنهج (المنهج الوصفي) لكونه ملائماً لطبيعة البحث وتحقيق أهدافها، وحتى يمكن الوصول إلى إجابات تسهم في وصف وتحليل نتائج استجابات أفراد العينة بهدف معرفة أسباب عدم إفصاح شركات الاتصالات عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في تقاريرها المالية كما تفصح عن المعلومات المتعلقة بالأصول الملموسة.

2.4. نطاق ومحددات البحث

الحدود الزمانية: سيكون تغطية البحث في الفترة من ذي القعدة 1438 هـ إلى شعبان 1439 هـ

الحدود المكانية: اقتصر نطاق البحث على شركات الاتصالات في المملكة العربية السعودية.

الحدود الموضوعية: اقتصر البحث على القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في شركات الاتصالات.

3.4. الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة البحث

لعل أول ما يمكن البدء به بعد تفرغ البيانات الواردة في قوائم الاستبيان المستلمة من عينة البحث، ومن خلال استخدام الأساليب الإحصائية المختلفة هو وصف عينة البحث، وتحديد طبيعتها من خلال المعلومات العامة التي تضمنتها الاستبانة، والتي تمكن من تصنيف أفراد عينة البحث وذلك على النحو التالي:

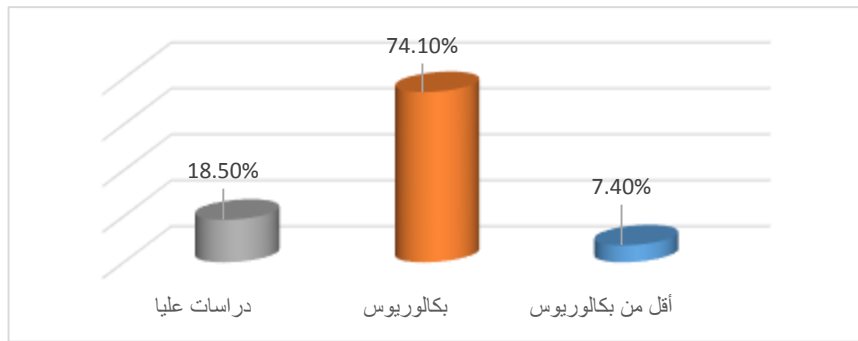
توزيع أفراد عينة البحث وفقاً لمتغير المؤهل العلمي:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث وفقاً لمتغير المؤهل العلمي كما تبينه النتائج بجدول (1) التالي:

جدول (1) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث موزعين وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

| النسبة المئوية % | العدد | المؤهل العلمي |
|------------------|-------|------------------|
| 7.4% | 4 | أقل من بكالوريوس |
| 74.1% | 40 | بكالوريوس |
| 18.5% | 10 | دراسات عليا |
| 100.0% | 54 | المجموع |

يلاحظ من الجدول (1) أن أغلب أفراد عينة البحث هم من الحاصلين على البكالوريوس حيث بلغت نسبتهم (74.1%) وبلغت نسبة الحاصلين على دراسات عليا (18.5%) في حين بلغت نسبة الحاصلين على مؤهل أقل من البكالوريوس (7.4%).

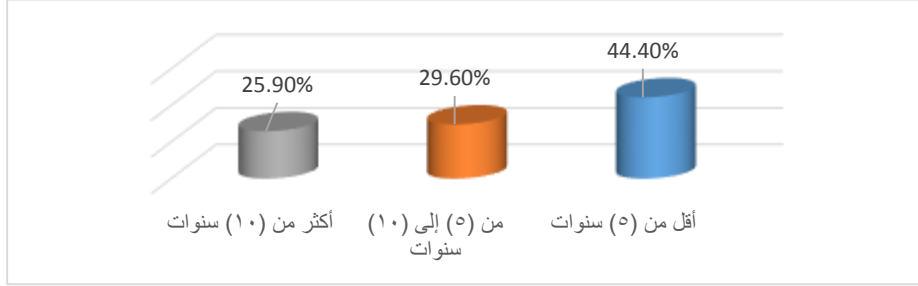

توزيع أفراد عينة البحث وفقاً لمتغير عدد سنوات الخبرة:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث وفقاً لمتغير عدد سنوات الخبرة كما تبينه النتائج بجدول (2) التالي:

جدول (2) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث موزعين وفقاً لمتغير عدد سنوات الخبرة

| النسبة المئوية % | العدد | عدد سنوات الخبرة |
|------------------|-------|-----------------------|
| 44.4% | 24 | أقل من (5) سنوات |
| 29.6% | 16 | من (5) إلى (10) سنوات |
| 25.9% | 14 | أكثر من (10) سنوات |
| 100.0% | 54 | المجموع |

يلاحظ من الجدول (2) أن أغلب أفراد عينة البحث خبرتهم أقل من (5) سنوات حيث بلغت نسبتهم (44.4%) يليهم أصحاب الخبرة من (5) إلى (10) سنوات بنسبة (29.6%)، وكانت أقل نسبة لأصحاب الخبرة أكثر من (10) سنوات حيث بلغت نسبتهم (25.9%).



4.4. أداة البحث

في سبيل الحصول على المعلومات اللازمة من مفردات العينة للإجابة عن تساؤلات البحث، اعتمدت الباحثة على الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات المطلوبة لدعم البحث النظرية بالجانب التطبيقي للإجابة على تساؤلاتها وتحقيق أهدافها فبعد أن تم الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، قامت الباحثة ببناء وتطوير استبانة بهدف القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في شركات الاتصالات.

وقد اعتمدت الباحثة في بناء الاستبانة بمحاورها الستة (الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية، مدى الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية ومستوى هذا الإفصاح، طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب ان يتم الإفصاح عنها، الأسلوب الأكثر ملاءمة للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية، صعوبات الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية) على عدد من الدراسات السابقة وهي: (الشهري، 2013-سعودي، 2016)

وصف أداة البحث (الاستبانة)

لقد احتوت الاستبانة في صورتها النهائية على الأجزاء التالية.

الجزء الأول: ويحتوي على بيانات أولية عن عينة البحث تتمثل في:

المؤهل، الخبرة في العمل الحالي، المرحلة.

الجزء الثاني: ويشتمل على أداة البحث والتي تتعلق بالقياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في شركات الاتصالات، ويتكون من (40) فقرة تم تقسيمها الى ستة محاور:

المحور الأول: الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية ويتكون من (5) فقرات.

المحور الثاني: مدى الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية ومستوى هذا الإفصاح ويتكون من (6) فقرات.

المحور الثالث: طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب ان يتم الإفصاح عنها ويتكون من (8) فقرات.

المحور الرابع: الأسلوب الأكثر ملاءمة للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية ويتكون من (4) فقرات.

المحور الخامس: صعوبات الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية ويتكون من (9) فقرات.

المحور السادس: أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية ويتكون من (8) فقرات.

وقد استخدمت الباحثة أسلوب ليكرت (Likert) خماسي التدرج (غير موافق اطلاقاً- غير موافق - محايد-موافق-موافق تماماً) وذلك لتحديد درجة الموافقة.

ثبات أداة البحث

للتحقق من ثبات الاستبانة استخدمت الباحثة معادلة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha). لعينة استطلاعية مكونة من (20) موظفاً من موظفي شركات الاتصالات السعودية ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات الناتجة باستخدام هذه المعادلة:

جدول رقم (3) معاملات ثبات أداة البحث طبقاً لمحاور الاستبانة

| معامل الفايرونيباخ | عدد الفقرات | المحور |
|--------------------|-------------|--|
| 0.835 | 5 | الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية |
| 0.911 | 6 | مدى الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية ومستوى هذا الإفصاح |
| 0.850 | 8 | طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب ان يتم الإفصاح عنها |
| 0.889 | 4 | الأسلوب الذي الأكثر ملاءمة للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية |
| 0.876 | 9 | صعوبات الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية |
| 0.815 | 8 | أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية |
| 0.933 | 40 | الاستبانة ككل |

يتضح من الجدول السابق إن قيم معاملات الثبات للمحاور جاءت بقيم عالية حيث تراوحت بين (0.815-0.911) وبلغ معامل الثبات الكلي للأداة (0.933).

5.4. الأساليب الإحصائية المستخدمة

بالإضافة إلى ما سبق استخدامه لتقنين أداة الدراسة مثل معامل "ألفا كرونباخ" (Cronbach Alpha)، فإنه تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف مجتمع الدراسة بالنسبة للبيانات الديموغرافية.

- المتوسط الحسابي وذلك لحساب المتوسط الحسابي لكل فقرة ولكل محور.

- الانحرافات المعيارية للتعرف على التباين للفقرات والمحاور.

5. مناقشة النتائج وتفسيرها

تمهيد

هدف البحث إلى القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في شركات الاتصالات وللإجابة على أسئلة البحث تم بناء استبانة شملت هذه المتغيرات، وتم تطبيقها على أفراد عينة البحث البالغ عددهم (54) من موظفي شركات الاتصالات في السعودية، وقد تم إدخال البيانات إلى جهاز الحاسب الآلي وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS تم تحليل النتائج فكانت على النحو التالي:

أسئلة البحث

لقد تم تحليل نتائج البحث وفقاً لأسئلتها وذلك بعرض كل سؤال ثم الإجابة عليه على النحو التالي:

السؤال الأول: ما هو الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية في شركة الاتصالات السعودية؟

للإجابة على هذا السؤال قامت الباحثة بتخصيص (5) أساليب لتحديد الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية في شركة الاتصالات السعودية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية في شركة الاتصالات السعودية مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

| م | الأسلوب | المتوسط الحسابي | النسبة المئوية | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|----------------------------|-----------------|----------------|-------------------|---------------|---------|
| 1 | أسلوب التكلفة التاريخية | 4.24 | ٪81 | 0.950 | موافق تماماً | 1 |
| 5 | أسلوب التكلفة الاقتصادية | 4.02 | ٪75 | 1.073 | موافق | 2 |
| 3 | أسلوب تكلفة الفرصة البديلة | 3.59 | ٪65 | 1.267 | موافق | 3 |
| 4 | أسلوب العوائد المستقبلية | 3.59 | ٪65 | 1.252 | موافق | 4 |
| 2 | أسلوب تكلفة الإحلال | 3.35 | ٪59 | 1.276 | محايد | 5 |
| | الأساليب ككل | 3.76 | ٪69 | 0.798 | موافق | |

من خلال الجدول رقم (4) الموضح أعلاه يتضح ان الأساليب الملائمة لقياس الموارد البشرية في شركة الاتصالات السعودية جاءت بدرجة استجابة (موافق) حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.76 من 5) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (3.40 إلى 4.19) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (موافق).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث على الأساليب الملائمة لقياس الموارد البشرية في شركة الاتصالات السعودية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3.35 إلى 4.24 من 5) وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الثالثة والخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشير إلى الاستجابات (محايد، موافق، موافق تماماً) على التوالي.

كما يوضح الجدول ما يلي:

- جاء (أسلوب التكلفة التاريخية) بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (4.24) وبنسبة مئوية بلغت (٪81).

- جاء (أسلوب التكلفة الاقتصادية) بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (4.02) وبنسبة مئوية بلغت (75%).
- جاء (أسلوب تكلفة الفرصة البديلة) بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (3.59) وبنسبة مئوية بلغت (65%).
- جاء (أسلوب العوائد المستقبلية) بالمرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (3.59) وبنسبة مئوية بلغت (65%).
- جاء (أسلوب تكلفة الإحلال) بالمرتبة الخامسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (محايد) بمتوسط حسابي (3.35) وبنسبة مئوية بلغت (59%).

وتفسر الباحثة حصول (أسلوب التكلفة التاريخية) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (موافق تماما) إلى الوثوق بهذا الأسلوب لأنه يعتمد على ما تم إنفاقه فعلا على الموارد البشرية وبالتالي يسهل إظهارها في القوائم المالية ويمكن مقارنة البيانات تاريخيا وأيضا يتماشى مع قياس الأصول المادية الأخرى ويتسم بالموضوعية ولكنها لا تعكس القيمة الحقيقية للموارد البشرية. وتختلف هذه النتيجة مع نتائج دراسة (الشهري، 2013) التي رأت أن أسلوب العوائد المستقبلية هي الأفضل لقياس الموارد البشرية من وجهة نظر الأكاديميين وأسلوب التكلفة الاقتصادية هو الأنسب من وجهة نظر المهنيين.

وربما يرجع حصول (أسلوب تكلفة الإحلال) على الترتيب الأخير بدرجة استجابة (محايد) إلى عدم الثقة بهذا الأسلوب لأنها أقل موضوعية من الطرق الأخرى بسبب اعتمادها بشكل كبير على التقدير الشخصي في تحديد قيمة الموارد البشرية نظرا لعدم وجود متخصصين في تحديد أسعار الاستبدال للموارد البشرية.

السؤال الثاني: هل تقوم شركات الاتصالات في السعودية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية؟ وما هو مستوى هذا الإفصاح؟

للإجابة على هذا السؤال قامت الباحثة بتخصيص (6) عبارات لتحديد مدى قيام شركات الاتصالات في السعودية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية وما هو مستوى هذا الإفصاح، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول مدى قيام شركات الاتصالات في السعودية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية وما هو مستوى هذا الإفصاح مرتبة تنازليا حسب المتوسطات الحسابية

| م | العبارة | المتوسط الحسابي | النسبة المئوية | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|---|-----------------|----------------|-------------------|---------------|---------|
| 2 | تلتزم شركات الاتصالات السعودية بالإفصاح عن تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب | 3.44 | 61% | 1.254 | موافق | 1 |

| م | العبارة | المتوسط الحسابي | النسبة المئوية | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|--|-----------------|----------------|-------------------|---------------|---------|
| 1 | تفصح شركات الاتصالات السعودية عن قيمة الموارد البشرية العاملة لديها | 3.43 | 61% | 1.253 | موافق | 2 |
| 4 | تحرص شركات الاتصالات على الإفصاح عن الكفاءة الإنتاجية للأصول البشرية | 3.30 | 57% | 1.253 | محايد | 3 |
| 3 | تقوم شركات الاتصالات بالإفصاح عن تكلفة استخدام رأس المال البشري من مرتبات وأجور وغيرها | 3.26 | 56% | 1.277 | محايد | 4 |
| 6 | تفصح شركات الاتصالات السعودية عن معدل العائد على الاستثمار في الموارد البشرية | 3.19 | 55% | 1.214 | محايد | 5 |
| 5 | تلتزم شركات الاتصالات بالإفصاح عن ربحية استخدام الأصول البشرية | 3.04 | 51% | 1.132 | محايد | 6 |
| | الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية ككل | 3.27 | 57% | 1.031 | محايد | |

من خلال الجدول رقم (5) الموضح أعلاه يتضح ان قيام شركات الاتصالات في السعودية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية جاء بدرجة استجابة (محايد) حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.27 من 5) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (2.60 إلى 3.39) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (محايد).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث على عبارات مدى قيام شركات الاتصالات في السعودية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3.04 إلى 3.44 من 5) وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الثالثة والرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشيران إلى الاستجابة (محايد، موافق) على التوالي.

كما يوضح الجدول ما يلي:

- جاءت العبارة (تلتزم شركات الاتصالات السعودية بالإفصاح عن تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب) بالمرتبة الأولى من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (3.44) وبنسبة مئوية بلغت (61%).
- جاءت العبارة (تفصح شركات الاتصالات السعودية عن قيمة الموارد البشرية العاملة لديها) بالمرتبة الثانية من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (3.43) وبنسبة مئوية بلغت (61%).

- جاءت العبارة (تحرص شركات الاتصالات على الإفصاح عن الكفاءة الإنتاجية للأصول البشرية) بالمرتبة الثالثة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (محايد) بمتوسط حسابي (3.30) وبنسبة مئوية بلغت (57%).

- جاءت العبارة (تقوم شركات الاتصالات بالإفصاح عن تكلفة استخدام رأس المال البشري من مرتبات وأجور وغيرها) بالمرتبة الرابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (محايد) بمتوسط حسابي (3.26) وبنسبة مئوية بلغت (56%).

- جاءت العبارة (تفصح شركات الاتصالات السعودية عن معدل العائد على الاستثمار في الموارد البشرية) بالمرتبة الخامسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (محايد) بمتوسط حسابي (3.19) وبنسبة مئوية بلغت (55%).

- جاءت العبارة (تلتزم شركات الاتصالات بالإفصاح عن ربحية استخدام الأصول البشرية) بالمرتبة السادسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (محايد) بمتوسط حسابي (3.04) وبنسبة مئوية بلغت (51%).

وتفسر الباحثة حصول العبارة (تلتزم شركات الاتصالات السعودية بالإفصاح عن تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (موافق) إلى باعتبار أن هذه الأموال تمثل استثمار في البشر وليس نفقات جارية وان قياس تكلفتها والمحاسبة عنها واطهارها في القوائم المالية يعتبر امر ضروري حيث ان خلو القوائم المالية منها يؤدي الى قصور في مخرجات النظام المحاسبي.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (بناصر، 2015)

السؤال الثالث: ما طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب ان يتم الإفصاح عنها من قبل شركات الاتصالات في السعودية؟

للإجابة على هذا السؤال قامت الباحثة بتخصيص (8) عبارات لتحديد طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب ان يتم الإفصاح عنها من قبل شركات الاتصالات في السعودية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب ان يتم الإفصاح عنها من قبل شركات الاتصالات في السعودية مرتبة تنازليا حسب المتوسطات

الحسابية

| م | العبارة | المتوسط الحسابي | النسبة المئوية | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|---|-----------------|----------------|-------------------|---------------|---------|
| 1 | من المهم الإفصاح عن عدد العاملين في المنشأة | 4.39 | ٪85 | 0.811 | موافق تماما | 1 |
| 2 | من الضروري الإفصاح عن نسبة السعودة في المنشأة | 4.39 | ٪85 | 0.856 | موافق تماما | 2 |

| م | العبرة | المتوسط الحسابي | النسبة المئوية | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|--|-----------------|----------------|-------------------|---------------|---------|
| 4 | ضرورة الإفصاح عن تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين | 4.22 | ٪81 | 0.883 | موافق تماما | 3 |
| 6 | من المهم الإفصاح عن تكاليف تدريب الموظفين وتعليمهم | 4.22 | ٪81 | 0.883 | موافق تماما | 4 |
| 3 | من المهم الإفصاح عن مدة الخدمة للعنصر البشري | 4.13 | ٪78 | 1.010 | موافق | 5 |
| 5 | من الضروري الإفصاح عن السياسات المتبعة في الموارد البشرية كسياسات الاستقطاب والتعيين والترقية... الخ | 4.13 | ٪78 | 1.047 | موافق | 6 |
| 8 | معدل الدوران (معدل تغير الموارد البشرية في المنشأة خلال فترة زمنية محددة وهو يقيس مدى استقرار الموظفين ورضاهم الوظيفي) | 4.13 | ٪78 | 0.891 | موافق | 7 |
| 7 | من المهم الإفصاح عن قيمة مكافأة نهاية الخدمة | 4.09 | ٪77 | 1.069 | موافق | 8 |
| | طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب ان يتم الإفصاح عنها ككل | 4.21 | ٪80 | 0.600 | موافق تماما | |

من خلال الجدول رقم (6) الموضح أعلاه يتضح ان طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب ان يتم الإفصاح عنها من قبل شركات الاتصالات في السعودية جاءت بدرجة استجابة (موافق تماما) حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.21) من (5) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (4.19 إلى 5.00) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (موافق تماما).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث على عبارات طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب ان يتم الإفصاح عنها من قبل شركات الاتصالات في السعودية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (4.09 إلى 4.39 من 5) وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الرابعة والخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشيران إلى الاستجابة (موافق، موافق تماما) على التوالي.

كما يوضح الجدول ما يلي:

- جاءت العبارة (من المهم الإفصاح عن عدد العاملين في المنشأة) بالمرتبة الأولى من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة بدرجة استجابة (موافق تماما) بمتوسط حسابي (4.39) وبنسبة مئوية بلغت (85٪).

- جاءت العبارة (من الضروري الإفصاح عن نسبة السعودة في المنشأة) بالمرتبة الثانية من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماما) بمتوسط حسابي (4.39) وبنسبة مئوية بلغت (85%).
 - جاءت العبارة (ضرورة الإفصاح عن تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين) بالمرتبة الثالثة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماما) بمتوسط حسابي (4.22) وبنسبة مئوية بلغت (81%).
 - جاءت العبارة (من المهم الإفصاح عن تكاليف تدريب الموظفين وتعليمهم) بالمرتبة الرابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماما) بمتوسط حسابي (4.22) وبنسبة مئوية بلغت (81%).
 - جاءت العبارة (من المهم الإفصاح عن مدة الخدمة للعنصر البشري) بالمرتبة الخامسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (4.13) وبنسبة مئوية بلغت (78%).
 - جاءت العبارة (من الضروري الإفصاح عن السياسات المتبعة في الموارد البشرية كسياسات الاستقطاب والتعيين والترقية... الخ) بالمرتبة السادسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (4.13) وبنسبة مئوية بلغت (78%).
 - جاءت العبارة (معدل الدوران (معدل تغير الموارد البشرية في المنشأة خلال فترة زمنية محددة وهو يقيس مدى استقرار الموظفين ورضاهم الوظيفي)) بالمرتبة السابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (4.13) وبنسبة مئوية بلغت (78%).
 - جاءت العبارة (من المهم الإفصاح عن قيمة مكافأة نهاية الخدمة) بالمرتبة الثامنة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (4.09) وبنسبة مئوية بلغت (77%).
- ويتضح من النتائج السابقة موافقة عينة الدراسة على جميع البنود التي تم ادراجها وهذا يؤكد أهمية الإفصاح عن هذه المعلومات.

السؤال الرابع: ما هو الأسلوب الملائم للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية؟

للإجابة على هذا السؤال قامت الباحثة بتخصيص (4) عبارات لتحديد الأسلوب الملائم للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول الأسلوب الملائم للإفصاح عن

المعلومات الخاصة بالموارد البشرية مرتبة تنازليا حسب المتوسطات الحسابية

| م | الأسلوب | المتوسط الحسابي | النسبة المئوية | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|--|-----------------|----------------|-------------------|---------------|---------|
| 2 | في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية | 4.06 | 76% | 1.089 | موافق | 1 |
| 4 | في تقرير مجلس الإدارة | 4.06 | 76% | 1.106 | موافق | 2 |
| 3 | في قائمة إضافية خاصة بالموارد البشرية | 4.04 | 76% | 1.009 | موافق | 3 |

| م | الأسلوب | المتوسط الحسابي | النسبة المئوية | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|------------------------|-----------------|----------------|-------------------|---------------|---------|
| 1 | في صلب القوائم المالية | 3.96 | ٪74 | 1.288 | موافق | 4 |
| | الأساليب ككل | 4.03 | ٪76 | 0.695 | موافق | |

من خلال الجدول رقم (7) الموضح أعلاه يتضح ان الأساليب الملائمة للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية جاءت بدرجة استجابة (موافق) حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.03 من 5) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (3.40 إلى 4.19) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (موافق).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث على الأساليب الملائمة للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3.96 إلى 4.06 من 5) وهي متوسطات تقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشير إلى الاستجابة (موافق).

كما يوضح الجدول ما يلي:

- جاء الأسلوب (في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية) بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (4.06) وبنسبة مئوية بلغت (٪76).
- جاء الأسلوب (في تقرير مجلس الإدارة) بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (4.06) وبنسبة مئوية بلغت (٪76).
- جاء الأسلوب (في قائمة إضافية خاصة بالموارد البشرية) بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (4.04) وبنسبة مئوية بلغت (٪76).
- جاء الأسلوب (في صلب القوائم المالية) بالمرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (3.96) وبنسبة مئوية بلغت (٪74).

وتفسر الباحثة حصول الأسلوب (في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (موافق) إلى عدم الرغبة في زيادة أعباء عملية المراجعة بقوائم إضافية ويكون الإفصاح في ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية. وربما يرجع حصول الأسلوب (في صلب القوائم المالية) على الترتيب الأخير بدرجة استجابة (موافق) إلى أن قياس الموارد البشرية لا يزال يفتقد الموضوعية التي تسمح لتلك القيمة بأن تظهر في صلب القوائم المالية.

السؤال الخامس: ما الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية؟

للإجابة على هذا السؤال قامت الباحثة بتخصيص (98) عبارات لتحديد الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية مرتبة تنازليا حسب المتوسطات الحسابية

| م | العبرة | المتوسط الحسابي | النسبة المئوية | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | الترتيب |
|---|--|-----------------|----------------|-------------------|---------------|---------|
| 1 | عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية | 4.02 | ٪75 | 0.858 | موافق | 1 |
| 2 | صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية | 3.96 | ٪74 | 0.889 | موافق | 2 |
| 3 | صعوبة تحديد الاستهلاك، أو العمر الإنتاجي وذلك لطبيعة الموارد البشرية | 3.87 | ٪72 | 0.972 | موافق | 3 |
| 8 | عدم رغبة الشركة الإفصاح عن بعض معلومات الموارد البشرية لسريتها | 3.85 | ٪71 | 1.053 | موافق | 4 |
| 6 | احتمال استخدام المعلومات من قبل المنافسين | 3.80 | ٪70 | 1.088 | موافق | 5 |
| 4 | عدم معرفة الشركة لبعض البيانات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية | 3.67 | ٪67 | 1.082 | موافق | 6 |
| 5 | احتمال تفسير البيانات المنشورة ضد مصلحة الشركة | 3.61 | ٪65 | 1.106 | موافق | 7 |
| 9 | رفض مراجعي الحسابات اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي | 3.59 | ٪65 | 1.158 | موافق | 8 |
| 7 | احتمال التأخير في نشر القوائم المالية نتيجة زيادة مستوى الإفصاح | 3.56 | ٪64 | 1.239 | موافق | 9 |
| | الصعوبات ككل | 3.77 | ٪69 | 0.693 | موافق | |

من خلال الجدول رقم (8) الموضح أعلاه يتضح ان الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية جاءت بدرجة استجابة (موافق) حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.77 من 5) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (3.40 إلى 4.19) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (موافق).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث على عبارات الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3.56 إلى 4.02 من 5) وهي متوسطات تقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشير إلى الاستجابة (موافق).

كما يوضح الجدول ما يلي:

- جاءت العبارة (عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية) بالمرتبة الأولى من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (4.02) وبنسبة مئوية بلغت (75%).
- جاءت العبارة (صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية) بالمرتبة الثانية من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (3.96) وبنسبة مئوية بلغت (74%).
- جاءت العبارة (صعوبة تحديد الاستهلاك، أو العمر الإنتاجي وذلك لطبيعة الموارد البشرية) بالمرتبة الثالثة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (3.87) وبنسبة مئوية بلغت (72%).
- جاءت العبارة (عدم رغبة الشركة الإفصاح عن بعض معلومات الموارد البشرية لسريتها) بالمرتبة الرابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (3.85) وبنسبة مئوية بلغت (71%).
- جاءت العبارة (احتمال استخدام المعلومات من قبل المنافسين) بالمرتبة الخامسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (3.80) وبنسبة مئوية بلغت (70%).
- جاءت العبارة (عدم معرفة الشركة لبعض البيانات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية) بالمرتبة السادسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (3.67) وبنسبة مئوية بلغت (67%).
- جاءت العبارة (احتمال تفسير البيانات المنشورة ضد مصلحة الشركة) بالمرتبة السابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (3.61) وبنسبة مئوية بلغت (65%).
- جاءت العبارة (رفض مراجعي الحسابات اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي) بالمرتبة الثامنة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (3.59) وبنسبة مئوية بلغت (65%).
- جاءت العبارة (احتمال التأخير في نشر القوائم المالية نتيجة زيادة مستوى الإفصاح) بالمرتبة التاسعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (3.56) وبنسبة مئوية بلغت (64%).
- وتفسر الباحثة حصول العبارة (عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (موافق) إلى أن عينة الدراسة ترى أن هناك حاجة لاستخدام معايير محددة للمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك لإضفاء المصداقية والشرعية لها. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (سعودي، 2016) – (الشهري، 2013)

السؤال السادس: ما أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات السعودية؟

للإجابة على هذا السؤال قامت الباحثة بتخصيص (8) عبارات لتحديد أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات السعودية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات السعودية مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

| م | العبرة | المتوسط الحسابي | النسبة المئوية | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | الترتيب |
|-----------|---|-----------------|----------------|-------------------|---------------|---------|
| 8 | يؤدي الإفصاح عن الموارد البشرية الى جذب الكفاءات البشرية المتميزة | 4.46 | ٪87 | 0.770 | موافق تماما | 1 |
| 4 | الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية يساعد في الحكم على قدرة الإدارة على استغلال مواردها البشرية بالشكل الأمثل | 4.39 | ٪85 | 0.712 | موافق تماما | 2 |
| 7 | يؤدي الإفصاح عن الموارد البشرية الى تحسين سمعة الشركة | 4.39 | ٪85 | 0.738 | موافق تماما | 3 |
| 1 | يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الموضوعية والمصداقية للقوائم المالية | 4.37 | ٪84 | 0.917 | موافق تماما | 4 |
| 6 | يساعد الإفصاح عن الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة | 4.33 | ٪83 | 0.847 | موافق تماما | 5 |
| 5 | تساعد بيانات الموارد البشرية في وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة في الموارد البشرية | 4.30 | ٪82 | 0.743 | موافق تماما | 6 |
| 2 | الإفصاح عن الموارد البشرية يدعم الموقف التنافسي لشركات الاتصالات في السوق | 4.26 | ٪81 | 0.873 | موافق تماما | 7 |
| 3 | يساعد الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في تقدير القيمة الكلية لشركات الاتصالات | 4.19 | ٪80 | 1.011 | موافق | 8 |
| الأثر ككل | | 4.34 | ٪84 | 0.627 | موافق تماما | |

من خلال الجدول رقم (9) الموضح أعلاه يتضح ان أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات السعودية جاء بدرجة استجابة (موافق تماما) حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.34 من 5) وهو متوسط يقع

ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (4.19 إلى 5.00) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (موافق تماما).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث على عبارات أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات السعودية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (4.19 إلى 4.46 من 5) وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الرابعة والخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشيران إلى الاستجابة (موافق، موافق تماماً).

كما يوضح الجدول ما يلي:

- جاءت العبارة (يؤدي الإفصاح عن الموارد البشرية الى جذب الكفاءات البشرية المتميزة) بالمرتبة الأولى من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (4.46) وبنسبة مئوية بلغت (87%).
 - جاءت العبارة (الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية يساعد في الحكم على قدرة الإدارة على استغلال مواردها البشرية بالشكل الأمثل) بالمرتبة الثانية من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (4.39) وبنسبة مئوية بلغت (85%).
 - جاءت العبارة (يؤدي الإفصاح عن الموارد البشرية الى تحسين سمعة الشركة) بالمرتبة الثالثة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (4.39) وبنسبة مئوية بلغت (85%).
 - جاءت العبارة (يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الموضوعية والمصداقية للقوائم المالية) بالمرتبة الرابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (4.37) وبنسبة مئوية بلغت (84%).
 - جاءت العبارة (يساعد الإفصاح عن الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة) بالمرتبة الخامسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (4.33) وبنسبة مئوية بلغت (83%).
 - جاءت العبارة (تساعد بيانات الموارد البشرية في وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة في الموارد البشرية) بالمرتبة السادسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (4.30) وبنسبة مئوية بلغت (82%).
 - جاءت العبارة (الإفصاح عن الموارد البشرية يدعم الموقف التنافسي لشركات الاتصالات في السوق) بالمرتبة السابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (4.26) وبنسبة مئوية بلغت (81%).
 - جاءت العبارة (يساعد الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في تقدير القيمة الكلية لشركات الاتصالات) بالمرتبة الثامنة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (4.19) وبنسبة مئوية بلغت (80%).
- ويتضح من النتائج السابقة أن عينة الدراسة متفقون على أكثر الآثار التي تناولتها الدراسة ويأتي في المقدمة جذب الكفاءات البشرية المتميزة بدرجة استجابة (موافق تماماً) وآخرها تقدير القيمة الكلية لشركة الاتصالات بدرجة (موافق)

5. الخلاصة والنتائج والتوصيات

1.5. الخلاصة

معظم شركات الاتصالات تعتمد في عملها الأساسي على العنصر البشري، والمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية توفر المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات ولكن قد لا يتم قياس الموارد البشرية والإفصاح عنها بصورة كافية لمتخذي القرارات ونظراً لضرورة عدالة وصدق التقارير المالية لأغراض صنع القرار من قبل مختلف الأطراف المستفيدة من هذه التقارير فمن الضروري ان تكون مشتملة على معلومات عن تكلفة الموارد البشرية وان تكون إدارات هذه الشركات لديها الإدراك والوعي لأهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن هذه التكلفة.

ومن هنا هدفت الدراسة الى:

1- بيان ماهية وأهمية الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية.

2- بيان كيفية قياس الموارد البشرية وأساليب تقييمها وطرق الإفصاح عنها في التقارير المالية.

3 - التعرف على أفضل أساليب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في شركات الاتصالات السعودية.

وقد تم تقسيم البحث إلى خمسة فصول، تناول الفصل الأول الإطار العام للبحث ويشمل مقدمة ومشكلة وأهداف واسئلة ومنهج ونطاق وحدود البحث، أما الفصل الثاني فقد تم استعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث،

والفصل الثالث تناول الإطار النظري للبحث ويشمل التعريف بمحاسبة الموارد البشرية مفهومها وماهيتها وأهميتها وطرق قياسها وتقييمها وأساليب الإفصاح عنها، وتناول الفصل الرابع الدراسة الميدانية او التطبيقية ويحتوي على عينة البحث وتحليل البيانات وتم استخدام الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات التي تم تصميمها بالاستفادة من الدراسات السابقة وبما يتناسب مع أسئلة البحث وقد تم تحديد مجتمع الدراسة في عينة عشوائية تضم المحاسبين و موظفين في شركات الاتصالات السعودية حيث تم جمع 54 استبانة و استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة وهي :

- التكرارات والنسب المئوية لوصف مجتمع الدراسة بالنسبة للبيانات الديموغرافية.

- المتوسط الحسابي وذلك لحساب المتوسط الحسابي لكل فقرة ولكل محور.

- الانحرافات المعيارية للتعرف على التباين لل فقرات والمحاور.

اما الفصل الخامس والأخير احتوى على الخلاصة والنتائج وتوصيات البحث.

2.5. النتائج

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

1 - يعتبر أسلوب التكلفة التاريخية هو المقياس الأنسب لقياس الموارد البشرية من وجهة نظر عينة الدراسة. حيث يرون أنه من الممكن الوثوق بهذا الأسلوب لأنه يتسم بالموضوعية.

- 2 - يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في الموافقة على مدى قيام شركات الاتصالات في السعودية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية وجاء في المرتبة الأولى التزام شركات الاتصالات السعودية بالإفصاح عن تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب.
- 3 - اتفق المشاركون في الدراسة على أهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية؛ حيث يأتي عدد العاملين ونسبة السعودة وتكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين في مقدمة البنود التي يجب الإفصاح عنها .
- 4 - يرى المشاركون في الدراسة أن أسلوب الإفصاح في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية هو الأسلوب الأنسب للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بحاسبة الموارد البشرية.
- 5 - رأى المشاركون في الدراسة أن من أهم الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية هو عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية.
- 6 - يرى المشاركون في الدراسة أن الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات السعودية له آثار متعددة منها جذب الكفاءات البشرية المتميزة للشركة وتحسين سمعتها والمزيد من الموضوعية والمصداقية للقوائم المالية وأيضاً دعم الموقف التنافسي لشركات الاتصالات في السوق.

3.5. التوصيات

في ضوء النتائج التي انتهت إليها الدراسة توصي الباحثة بما يلي:

- 1 - ضرورة إصدار معيار من الهيئات والمنظمات المهنية ينظم محاسبة الموارد البشرية وقياسها والإفصاح عنها.
- 2 - تقييم الموارد البشرية على أساس التكلفة التاريخية باعتبارها طريقة موضوعية وملائمة من بين بدائل وطرق القياس المختلفة.
- 3 - تحديد طرق واضحة لكيفية قياس قيمة الموارد البشرية ووضع طرق خاصة لحساب الأهلاك يتفق مع طبيعتها الخاصة حيث أن قيمتها قد تزداد مع تقدمها .
- 4 - ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية إحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس لعناصر الإنفاق من استقطاب، وتعيين، وتدريب، وترقية، وأن يكون ذلك في إطار نظام محاسبي شامل.
- 5 - فرض تشريعات من الجهات المختصة على الوحدات الاقتصادية من إظهار الموارد البشرية كأصل في القوائم المالية، حتى تظهر هذه القوائم بقيمة عادلة معبرة عن قائمة المركز المالي للوحدة الاقتصادية .
- 6 - الشركات التي تعتمد على الكوادر البشرية بصورة كبيرة عليها تصميم نظام لمحاسبة الموارد البشرية ضمن نظامها المحاسبي يمكنها من قياس مواردها البشرية وتقييمها ومن ثم الإفصاح عنها.
- 7 - تحديث وتطوير مناهج التعليم المحاسبي في أقسام المحاسبة في الجامعات السعودية بحيث تتضمن المفاهيم والأسس ذات العلاقة بالموارد البشرية .

8 - إجراء المزيد من البحوث وورش العمل والدورات التدريبية في مجال محاسبة الموارد البشرية وطرق قياسها والإفصاح عنها.

7. المراجع

1.7. المراجع العربية

- أبو العزم، عبد الغني. (2013). معجم الغني الزاهر. الطبعة الأولى، مؤسسة الغني للنشر.
- الأعرج، معاذ محمد. (2016). استخدام نموذج Schwartz & Iev لقياس راس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل-دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن. رسالة ماجستير في المحاسبة. عمان: جامعة الشرق الأوسط.
- الدوري، جما احمد، & التكريتي، إسماعيل يحيى. (2013). نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية-دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة. المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر /جامعة الزيتونة. عمان، الأردن: جامعة عمان الأهلية، كلية العلوم الإدارية والمالية.
- الدويك، مصعب محمد زهير & النبتيتي، عمر محمد (2014). أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي. Retrieved from <https://mdweik.wordpress.com/2014/06/13/%D8%A3%D8%AB%D8%B1-%D8%A7%D9%84%D9%82%D9%8A%D8%A7%D8%B3-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D9%8A-%D9%84%D9%84%D9%85%D9%88%D8%A7%D8%B1%D8%AF-%D8%A7%D9%84%D8%A8%D8%B4%D8%B1%D9%8A%D8%A9-%D8%B9>
- الشريف، طارق عبد الحفيظ (2013). مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي. مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، العدد 2، 3، 9-45.
- الشلاحي، بندر مرزوق (2012). تحديد طبيعة الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة في دولة الكويت. ماجستير في المحاسبة. عمان، الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
- الصفدي، حازم خالد محمد (2015). أثر الإفصاح المحاسبي الاختياري في التقارير المالية على ترشيد القرارات المستثمرين في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان-دراسة ميدانية. ماجستير في المحاسبة. الزرقاء-الأردن: جامعة الزرقاء.
- الصقر، ثامر علي (2013). محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية-دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة. مجلة دراسات البصرة، السنة الثامنة، العدد 16، 160-206.
- المطيري، حمد فهد. (2010). تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت المبررات والمبادئ. ماجستير في المحاسبة. عمان، الأردن: جامعة الشرق الأوسط.

- المعموري، علي محمد ثيجل (2012). تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية-دراسة انتقادية لدعم توجهات الإدارة في ظل عصر العولمة. المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة. طرابلس لبنان: جامعة الجنان.
- المهندي، محمد عبد الله & صيام، وليد زكريا. (2007). أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. مجلة دراسات الإدارية، المجلد 34، العدد 2.
- بن داويه، وهيبة (2010). متطلبات ومقاييس الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري وأثره على القوائم المالية لمنظمات الأعمال. الجزائر: جامعة حسبية بن علي بو شلف.
- جمعة، كمال حسن (2008). محاسبة الموارد البشرية منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 97-122.
- حمادة، رشا (2002). القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية-دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق. مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 143-177.
- زويلف، إنعام محسن. (2014). العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الأردن. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 1، 45-62.
- سالم، فضل كمال (2008). مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره في اتخاذ القرارات المالية-دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة. رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل. غزة-فلسطين: الجامعة الإسلامية.
- صلاح، هلال يوسف؛ محمد الحسن عادل محمد؛ عبد الرحمن، عبد الله عبد الرحمن. (2015). المحاسبة عن الموارد البشرية ودورها في أداء وظائف إدارة الموارد البشرية دراسة ميدانية على المصارف العاملة بالسودان. مجلة جامعة البحر الأحمر، العدد السابع، 119-146.
- عليّة، كريمة (2017). دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة آراء عينة من المختصين- (خبراء محاسبون، أساتذة متخصصون،...). ماجستير في علوم التسيير. الجزائر: جامعة محمد خيضر – بسكرة
- عمارة، نوال & صديقي، مسعود (2004). محاسبة الموارد البشرية. لملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية. الجزائر: جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية.
- عمر، احمد مختار عبد الحميد (2008). معجم اللغة العربية المعاصرة. عالم الكتب للنشر والتوزيع.
- نعوم، ريان يوسف؛ جعفر، محمد علي؛ الشمري، مشتاق طالب؛ الحجاوي، طلال محمد (2009). أساسيات المعرفة المحاسبية. عمان، الأردن: دار اليازوي العلمية للنشر والتوزيع.
- الشهري، عائشة (2013) المحاسبة عن الموارد البشرية: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك عبد العزيز
- حداد، نور الهدى (2016) محاسبة الموارد البشرية كمدخل لتوسيع مجال الإفصاح المحاسبي، مجلة رماح للبحوث والدراسات، الأردن

- الزعبي، عامر محمد (2012) القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية كأصل في القوائم المالية بالتطبيق على الموارد البشرية بكلية الجوف، مجلة العدل – وزارة العدل، السودان
- موسى، أمنة جبريل (2015) القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرهما على مصداقية القوائم المالية في المؤسسات العامة، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان
- آدم، الأمين محمد عثمان (2014) القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على بيانات القوائم المالية، مجلة جامعة كسلا، السودان
- سعودي، سامح محمد (2016) دور الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية، الفكر المحاسبي، مصر
- المقروس، عبد الحميد علي (2015) دراسة العلاقة بين الإفصاح عن الموارد البشرية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية في التقارير دراسة على عينة من المؤسسات الليبية، مجلة آفاق اقتصادية، ليبيا
- أبو بكر، ايمن عبد الله محمد (2015) نحو إطار مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية دراسة تطبيقية على جامعة دنقلا، مجلة العلوم الاقتصادية، السودان
- حمادي، دلال (2010) دور وأهمية الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية، جامعة الجزائر، الجزائر
- باناصر، سارة (2015) تحليل مستوى الإفصاح الاختياري عن رأس المال البشري دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.
- الغلبان، ثائر صبري ياسين، سناء أحمد (2007)، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 13، العدد 45، ص 191-226
- عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن، عبد الحق كايد (2000) البحث العلمي مفهومه – أدواته – أساليبه 2، الرياض: دار أسامة للنشر والتوزيع.
- النهاري، عبد العزيز محمد والسريحي، عواد (2002 م) مقدمة في مناهج البحث العلمي، جدة: دار الخلود.
- العساف، صالح حمد (2000) الاحصاء التطبيقي في العلوم السلوكية مع استخدام SPSS، الرياض، مكتبة العبيكان.

2.7. المرجع الأجنبية

- Al Mamun , S. (2009). human resource accounting (hra) disclosure of bangladeshi companies and its association with corporate characteristics . BRAC University Journal, vol. V1, no. 1, 35-43.
- Asika, E., Chitom, J.-A., & Chelichi, I. (2017). Appraisal of Human Resource Accounting on Profitability of Corporate Organization. Economics, 6(1): 1-10.
- Bullen, M., & Eyler, K.-A. (2010). Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital . Journal of International Business and Cultural Studies , 1-16.

- Davis, G. (1974). Human resource accounting (replacement cost) and its cognitive impact on management decisions. thesis . Monterey, California: NAVAL POSTGRADUATE SCHOOL.
- Enofe, A., Mgbame, C., & Otuya, S. (2013). Human Resources Accounting Disclosures in Nigeria Quoted Firms. Journal of Finance and Accounting , Vol.4, No.13, 7-13.
- Flamholtz, E. (1973). Human resources accounting: Measuring positional replacement costs. wiley online library, volum 12, issue 1, 8-16.
- Islam, M., Kamruzzaman, M., & Redwanuzzaman, M. (2013). Human Resource Accounting: Recognition and Disclosure of Accounting Methods & Techniques. Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing, Volume 13 Issue 3 Version 1.0, 1-10.
- Kenneth J, L. (1981). assessment of the potential for human resource accounting in ve\$ezuelan navy management decision making. thesis. naval postgraduate school: Monterey, California.
- MUYA, A. (1999). A SURVEY INTO HUMAN RESOURCES ACCOUNTING DISCLOSURE IN THE PUBLISHED ANNUAL ACCOUNTS AND REPORTS: THE CASE OF COMPANIES QUOTED AT THE NAIROBI STOCK EXCHANGE. MASTERS OF BUSINESS AND ADMINISTRATION. UNIVERSITY OF NAIROBI.
- Chen, H, Ming, Min J. Ku (2004) The role of human capital cost in accounting, Journal of Intellectual Capital
- Beattie, V. and Smith, S. (2010) Human capital, value creation and disclosure, Journal of Human Resource Costing & Accounting,
- Passard Dean C, Kaitlin McKenna and Vyas Krishnan (2012) Accounting for Human Capital: Is the Balance Sheet Missing Something? International Journal of Business and Social Science.
- America Alvarez DomIniguez, Company characteristics and human resource disclosure in Spain, Social Responsibility Journal, vol. 8, (2012).

جميع الحقوق محفوظة © 2023، الباحثة/ ايمان محمد المطيري، المجلة الأكاديمية للأبحاث والنشر العلمي

(CC BY NC)

Doi: <https://doi.org/10.52132/Ajrsp/v5.50.11>