

بسم الله الرحمن الرحيم

ورقة بحثية بعنوان:

طرق قياس تكاليف الموارد البشرية وأثرها على القوائم المالية

(دراسة تطبيقية علي شركة سكر كنانة)

**Methods of Measuring Human Resource Costs and their
Impact on The Financial Statements**

(A Case study Of Kennan Sugar)

إعداد الدكتور:

حمزة بشري جمعة أبكر

أستاذ المحاسبة المساعد – جامعة الإمام المهدي

موبايل:012396396

Hamzaabaker81@gmail.com

إعداد الاستاذة:

مناهل الطيب أبو القاسم محمد

المراقب المالي – كلية النيل الابيض الاهلية

موبايل:0127034481

المستخلص

تمثلت مشكلة الدراسة في غياب المنهجية السليمة لقياس قيمة الموارد البشرية على مستوى المشروع ، لذا هدفت الدراسة إلى بيان أهمية محاسبة الموارد البشرية في تحقيق أهداف المنشأة و توضيح أهم المشاكل التي تواجه عملية قياس وتقويم للموارد البشرية على مستوى المنشأة ، افترضت الدراسة وجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتبار مجمل الإنفاق على الموارد البشرية إنفاقاً جارياً وعدم ظهور النفقات في القوائم المالية ، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق أهداف ومزايا قياس تكاليف الموارد البشرية وصحة بيانات القوائم المالية .توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها : عدم الإفصاح عن الموارد البشرية يعد قصور في تحديد الربح المحاسبي في قائمة الدخل وأن اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق رأسمالي يؤدي إلى ظهور قائمة الدخل وبيانات غير صحيحة قياس قيمة الموارد البشرية بشكل سليم يؤدي إلى صدق ودقة بيانات القوائم المالية ، أو صى الدراسة بضرورة اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق جاري يحمل إلى حساب قائمة الدخل.

Abstract

The problem of the study is that; there is no proper basis for measuring the value of human resources at the level of the project as well.? The objective of the Study is to show the importance of accounting for human resources in achieving the objectives of the establishment. Clarify the most important problems in the process of measuring and evaluating human resources at the enterprise level. The study assumes that there is a statistically significant relationship between the consideration of the total expenditure on human resources expenditure and the absence of this expenditure in the financial statements. There is a statistically significant relationship between achieving the objectives and benefits of measuring human resources costs and the validity of financial statement data. On human resources , deficiency in the determination of accounting gain is recognized in the income statement. In

addition, expenditure on human resources is considered a capital expenditure leading to the emergence of the income statement and incorrect data. The proper measurement of the value of human resources leads to the perfection and accuracy of financial statement data, or the study should consider expenditure on human resources as current expenditure.

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

يعتبر العنصر البشري هو المورد الحقيقي لأي مشروع والموارد المادية ما هي إلا عوامل مساعدة، فالمشروع ينفق أموال طائلة في اختبار و تدريب العاملين، وأدى تزايد الموارد البشرية في الاقتصاد إلي تنشيط البحوث و الدراسات الهادفة لتكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية عن الاستثمارات البشرية باعتبارها أصلاً من أصول المنشأة وهذا ما يعرف بحاسبة الموارد البشرية. حيث أن المحاسبة التقليدية تنظر إليالموارد البشرية أنها نفقات جارية تحمل على إيراد الفترة المالية عن حساب صافي الربح، ورغم أنها تمثل استثمارات تدفق من اجل تكوين أصول للمؤسسة، بينما محاسبة الموارد البشرية تؤدي إلى تعديلات جوهرية في القوائم المالية حيث يتمرسلة الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية وظهورها كأصل من الأصول تحت بند الأصول البشرية في الميزانية الختامية عوضاً عن اعتبارها مصاريف جارية مما يؤدي إلي إظهار صافي نتيجة تنشيط المشروع بشكل موضوعي ويقدم صورة حقيقية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في قيام النظام المحاسبي بعرض وتجهيز بيانات الاستثمار في الموارد البشرية، فإن المعالجة المحاسبية القائمة تعد ناقصة وغير سليمة ولذلك فإن القرارات المتخذة في ظل الواقع الراهن لاشك سيكون بعضاً منها على الأقل غير سليم خاصة جميع عناصر عرض النتائج المحاسبية لا تعطي صورة عن إمكانية وهيكلية وأداء العاملين، وبالتالي فإن متخذ القرار لا يكون مستنداً على قاعدة معلومات تساعد في اتخاذ القرار الصحيح، وعليه يمكن عرض مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- 1/ هل يتم احتسابهما إنفاق جاري يحمل إلى حساب إرباح وخسائر أم اعتباره أصول أنفاق رأسمالي؟
- 2/ الي أي مدى يمكن أن تعتمد المنشآت الحديثة في تحقيق أهدافها ونجاحها بصورة متزايدة على العنصر البشري؟
- 3/ ما هي الأسس السليمة لقياس قيمة الموارد البشرية على مستوى المشروع؟

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أن العنصر الإنساني يستطيع أن يعمل في أقل الإمكانيات وأن يبني وينمي نفسه، لذلك فإن المنشأة ومهما عظمت إمكانياتها المادية لا تستطيع أن تحقق أهدافها بدون العنصر الإنساني وعليه تظهر أهمية البحث من خلال الفوائد التي ستعود على كل من:

أهمية علمية:

يمكن لهذه الدراسة أن تساهم في زيادة الاهتمام العلمي بتفعيل دور الموارد البشرية وأثرها على القوائم المالية، و يساهم كذلك في زيادة الاهتمام العلمي بتطبيق و طرق محاسبة تكاليف الموارد البشرية.

أهمية عملية:

تشكل الدراسة الإطار المعرفي الخاص بطرق وقياس تكاليف الموارد البشرية و بالتالي سيقدم فوائد و أساليب حديثة المتعلقة بهذا النشاط، يجسد هذا البحث مختلف الوسائل المستخدمة لتحسين قدرة الموارد البشرية.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1/ بيان أهمية محاسبة الموارد البشرية في تحقيق أهداف المنشأة.

2/ استعراض أهم المشاكل التي تواجه عمليات القياس والتقييم للموارد البشرية وأداءها على مستوى المنشأة.

3/ عرض طرق قياس تكلفة الموارد البشرية السائدة وبيان الطريقة الأمثل في عملية قياس قيم الموارد البشرية.

فرضيات الدراسة:

تقوم الدراسة على الفرضيات التالية:

1/ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتبار مجمل الإنفاق على الموارد البشرية إنفاقاً جارياً و عدم ظهور النفقات في القوائم المالية.

2/ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق أهداف ومزايا قياس تكاليف الموارد البشرية وصحة بيانات القوائم المالية.

مناهج الدراسة:

اتبعت الدراسة المناهج التالية: المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع. المنهج الوصفي لتوصيف الظواهر المرتبطة بالدراسة المنهج الاستنباطي لاستنباط الفرضيات المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: شركة سكر كنانة المحدودة- ولاية النيل الأبيض - كنانة.

الحدود الزمانية: دراسة ميدانية عام 2017م.

مصادر جمع البيانات:

المصادر الأولية: تتمثل في الاستبيان.

المصادر الثانوية: تتمثل في الكتب و المراجع والدوريات و المنشورات و البحوث و الانترنت.

تنظيم الدراسة:

تم تقسيم البحث إلى مقامة و اربعة مباحث كالآتي :

المبحث الأول : مفهوم واهداف واهمية المحاسبة عن الموارد البشرية.

المبحث الثاني: مفهوم تكلفة الموارد البشرية

المبحث الثالث :مفهوم واهداف القوائم المالية

المبحث الرابع - تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

ثانيا: الدراسات السابقة

هنالك العديد من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث يقوم الباحث بعرضها وفقا للتصنيف التالي:

1/ دراسة أحمد 2001م(1)

تناولت الدراسة دور الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في ترشيد القرارات الاستثمارية تمثلت مشكلة الدراسة في اعتبار الموارد البشرية أحد دعائم التنمية الاقتصادية أساس تحريك عجلات النمو ، ولقد حظي العنصر البشري كعامل أساسي في العملية الإنتاجية بعددية من الدراسات وذلك بهدف كفاءة وزيادة طاقته الإنتاجية. هدفت الدراسة إلى: أهمية العنصر البشري ووجهات النظر المختلفة حول المعالج محاسبة الموارد البشرية عرض بعض نماذج القياس للموارد البشرية. إبراز أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات للموارد البشرية. عرض بعض نماذج الإفصاح عن هذه المعلومات التي وردت في الفكر المحاسبي والتطبيق العملي مع عرض موقف المعايير أساسيات المحاسبة المنظمة للإفصاح المحاسبي عن موضوع أبرزها دور المعلومات الموارد المحاسبية عن الموارد البشرية ترشيد تزايد المستثمرين. توصلت الدراسة إلى التوصيات الآتية: تعتبر البيانات المحاسبية بمثابة الركيزة والأساليب التي يعتمد عليها مستخدمي قرارات الاستثمار في الأوراق المالية. الهدف الأساسي هو إعداد ونشر المعلومات المحاسبية. يتمثل في مساعدة الأطراف المهنية في ترشيد قرارات الاستثمار في الأوراق المالية. اعتمدت الدراسة على طرق تكاليف الموارد البشرية وأثرها على القوائم المالية. ألقت هذه الدراسة نظرة على قيمة الموارد البشرية على أنها أحد دعائم التنمية الاقتصادية في تحريك عجلة التنمية بينما الدراسة الحالية تناولت طرق قياس تكاليف الموارد البشرية.

2/ دراسة محمد 2004م(2)

تناولت الدراسة إطار مقترح لتطوير القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البشرية بالمشروعات كمدخل لتحسين جودة المحتوى الإخباري للتقارير المحاسبية. تمثلت مشكلة الدراسة في استخدام الموارد البشرية في المجال الإداري. أن الأبحاث والدراسات المحاسبية نصبت اهتمامها على جانب واحد وهو قياس أو تكلفة الموارد البشرية والتقارير عنها مما جعلها تتصف بالضعف في معالجة مشكلات المحاسبة عن الأصول البشرية لأنها لم تعطيهما اهتمام للجوانب الأخرى المتعلقة بالمحاسبة عن الموارد البشرية. هدفت الدراسة في اختراع إطار لتطوير الأخبار والإفصاح المحاسبي للأصول البشرية بالمشروعات كمدخل لتحسين جودة المحتوى الإخباري للتقارير المالية. اتبعت الدراسة

المنهج التاريخي والمنهج الاستقرائي وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها اختبار إخضاع الموارد البشرية للقياس المحاسبي طبقاً للنموذج أخبار وتقرير عام باعتباره أصل من أصول الشراء . وتوصلت الدراسة إلى عدة توصيات منها: إخضاع الموارد البشرية للقياس المحاسبي طبقاً للنموذج أخبار وتقرير عام باعتباره أصل من أصول الشراء و تعديل حسابات منشأة القطاع الخاص وكذلك الشركات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد بحيث يتسع ليشمل العمليات المتعلقة بالأصول البشرية تتمشى مخرجاته مع احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية. من توصيات الدراسة ضرورة توسيع محتوى الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية ليشمل معلومات مالية وغير مالية عن الأصول البشرية وذلك من خلال المبدأ في إعداد ونشر تقرير محاسبي مستقل عن الأصول البشرية ، و عرض طريق مسبق وسهولة العلم والإدراك. نجد أن هذه الدراسة تناولت مدخل تحسين الجودة بالمحتوى الإخباري للتقارير المحاسبية لتلقي الدراسة أيضاً في استخدام نفس المنهج في التحليل و استخدمت الدراسة القياس والإفصاح المحاسبي لمعرفة جودة الموارد البشرية من التقارير السنوية، بينما استخدمت الدراسة الحالية طرق تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية.

3/ دراسة إلهام 2010م(3)

تناولت الدراسة طرق قياس تكاليف الموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية و تمثلت مشكلة الدراسة كالآتي: المعالج التقليدية لتكاليف الموارد البشرية والتي تضمنت تكلفة الموارد البشرية ضمن النفقات الجارية بتحمل قائمة الدخل بتلك النفقات في سنة الحصول على الموارد مما يؤدي إلى إظهار بيانات القوائم المالية في صورة صحيحة وغير عادلة.و التصرف على ماهية وطبيعة خصائص الموارد البشرية والتصرف على طرق التي تتم بها معالجة تكاليف الموارد البشرية في ظل المحاسبة التقليدية والمحاسبة على الموارد البشرية. توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: اعتبار الموارد البشرية أصلاً وفقاً للمعايير والخصائص الواجب توافرها في الأصل. والاهتمام بالموارد البشرية من قبل المنشآت بإخضاع الأصل البشرية للقياس المحاسبي وتقييم الأداء البشري.و معالجة تكاليف الموارد البشرية كأصل رأسمالية وإظهارها في القوائم المالية لأهمية ظهور القوائم المالية بصورة أكثر مصداقية. الربط بين النفقة وحجم تكلفة. حجم التكلفة نفقات الموارد البشرية غالباً ما تكون كبيرة لاستنفادها لعدة سنوات وهي: حيث تؤثر بشكل إيجابي على القوائم المالية راس مالة الموارد البشرية فكرة ما زالت لها الكثير من المشاكل والشكوك رغم أنه بدأ واضحاً، أهمية التطرق إليها وإظهار الأصول البشرية بالقوائم المالية. ضرورة إبراز المزيد من البحث والدراسات سواء النظرية أو العملية لهذه الأصول. تتفق هذه الدراسة مع الدراسة.

4/ دراسة الطيب 2013م(4)

تناولت الدراسة محاسبة الموارد البشرية على مستوى المشروع. و تمثلت مشكلة الدراسة كالآتي: عدم اعتبار الموارد البشرية أصول طويل الأجل. عدم إخضاع الأصول البشرية للقياس المحاسبي باعتبار تكاليف الموارد البشرية مجرد مصاريف إيراداته دورية ويتم إقفالها في نهاية فتح بالحسابات الختامية. اعتبار رأس المال المادي هو الأساس في المشروع الاقتصادي بمعزل عن أهمية رأس المال البشري. هدفت الدراسة كالآتي: التأصيل النظري لعملية المحاسبة عن الموارد البشرية باعتبارها من الأصول مثل الأصول الأخرى. توضيح مدى انطباق وسريان الخصائص الأساسية للأصول طويل الأجل. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج وهي كالآتي: ضرورة إنشاء نظام متكامل للمحاسبة عن الموارد البشرية في مختلف المشروعات تهتم هذه الدراسة بالموارد البشرية كأصل

للمنشأة لان بعض المنشآت لا تهتم بأصول الموارد البشرية وكذلك تعبر الموارد أصل من أصول رأس المال بينما تهتم الدراسة الحالية أثر قياس تكاليف الموارد البشرية على عناصر القوائم المالية.

المبحث الأول

مفهوم واهداف واهمية المحاسبة عن الموارد البشرية أولاً: نشأة المحاسبة عن الموارد البشرية

منذ الستينات نشطت البحوث والتجارب في محاولة لوضع نظرية وطرق للمحاسبة عن الأصول البشرية على مستوى المنشأة، وكان ذلك نتيجة طبيعية للاعتراف بالدور الكبير والهام الذي يلعبه كل من الأصول البشرية ورأس المال البشرى في الاقتصاد حتى الآن. وفي ظل الاقتصاد الزراعي وحتى الصناعي وحينما كانت الأهمية النسبية للعنصر البشرى أقل مما هي عليه الآن، فان النظريات المحاسبية وطرق المحاسبة وأساليبها لم تكن تعترف بالبشر، ولا بالاستثمارات في البشر باعتبارها أصولاً (باستثناء الرقيق الذين كان نظرنا إليهم كموارد مملوكة). ولكن على الرغم من ذلك ونتيجة لتزايد أهمية رأس المال البشرى للمنشأة الفردية، وللاقتصاد ككل، نشطت البحوث والدراسات التي تهدف إلى تكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات في البشر باعتبارهم أصولاً، وهذا الميدان الجديد عُرف باسم المحاسبة عن الموارد البشرية (5).

كما نلاحظ أن الباحثين النظريين في إدارة الأفراد مثل أودي ورن والباحثين فيسيكولوجية التنظيم مثل ليكرت تعاملوا مع البشر باعتبارهم موارد تنظيمية ذات قيمة مالية واقتصادية ولقد ذكر ليكرت في كتابه والذي بعنوان التنظيم البشرى، إدارته وقيمه تتحدد كفاءة أي وجه من أوجه نشاط المنشأة نتيجة للكفاءة والدافعية والفعالية للتنظيم البشرى لهذا النشاط (6).

مع بداية هذا القرن كان يُنظر للعنصر البشرى على أنه جزء من الجانب الفني، المتمثلة في طرق العمل والأساليب والمعدات والخامات اللازمة لأدائه، لذلك فان العنصر البشرى كونه يتلقى أجراً على عمله فان عليه الانقياد التام للخطط المرسومة وأن يقوم بعمله على أكمل وجه (6).

ثانياً: مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية

إن مفهوم محاسبة الموارد البشرية يعنى أنه فهم عميق لقيمة الموارد البشرية والاقتصادية وتطوير لها من بعدها الاجتماعي إلى دورها الفعلي في بنية العملية الاقتصادية. وهي عبارة عن نظرية أو طريقة معينة لها ثوابت ومبادئ معينة وهي مفهوم يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم رأس مالها الفكري والاستثمار الاقتصادي وهذا بالاعتماد على كل الأنظمة الموجودة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري، نظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة التسيير ومختلف الأنظمة الأخرى.

يستعرض الباحثون من خلال المفهوم السابق مجموعة من المفاهيم لمحاسبة الموارد البشرية والتي استعرضها بعض الكتاب في مختلف الكتب والتي منها ما هو تقليدي يركز على الجانب المادي الملموس فقط ومنها ما هو حديث يركز على قيمة الفرد المادية والمعنوية.

1/ المفهوم الكلاسيكي للمحاسبة عن الموارد البشرية:

تعتبر محاسبة الموارد البشرية هي محاسبة الأجور التي تعنى بحساب مختلف مستحقات العمال من خلال العمل على تحديد مكونات أجرة أو راتب العامل يركز هذا التعريف على تعريف محاسبة المورد البشرى من منظور الأجر أو الراتب وهو تعريف مشتق من وظيفة المحاسبة العامة (7)

يضيف هذا التعريف للتعريف الأول الذي استند على الأجر أو الراتب مختلف مصاريف التدريب والتكوين حيث يُعرف محاسبة رأس المال الفكري على أنها المحاسبة التي تعنى بالإضافة إلى مراقبة ومتابعة الرواتب أو الأجر ومختلف مصاريف الإعداد والتدريب، وبالتالي يتم تقييم رأس المال الفكري على أساس مستحقات العامل من الأجر بالإضافة إلى مصاريف التدريب والإعداد.

2/ المفهوم الحديث للمحاسبة عن الموارد البشرية :

أ- **المفهوم الاول: تعرفها** جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) بأنها "عملية تحديد وقياس الموارد البشرية، وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بالمعلومات وهذا المفهوم بات من المعارف العامة.

ب- **المفهوم الثاني:** هي " عملية قياس وإعداد التقارير عن الديناميكيات البشرية في المنظمة، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في المنشأة وقياس التغير في هذه الحالة على مدار الزمن، كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد والجماعات للمنشأة لمتخذي القرارات سواء داخل المنشأة أو خارجها من المفاهيم السابقة أن محاسبة الموارد البشرية هي " المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات الحسابية المتعلقة بتقييم تكلفة وأداء المورد البشري وأثرهما على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الأعمال التي تنشط فيها"، والجدير بالذكر أن المقصود بالقيمة الاقتصادية هو قيمة المورد البشري بعد تطويره إضافة إلى تكاليف استقطابه وكل التكاليف التي تنصب تجاهه للمحافظة على قيمته المستقبلية(7).

ثالثاً: أهداف محاسبة الموارد البشرية

يعتبر الهدف العام للمحاسبة كأداة من أدوات الإدارة هو تقديم المعلومات الصحيحة والموقوتة عن الموقف المالي والتنافسي للمنظمة. وذلك مع مراعاة الإطار البيئي التنظيمي والتكنولوجي الذي تعمل فيه المنظمة ولا يخرج هدف محاسبة الموارد البشرية عن جوهر ذلك، إذ تهدف هذه إلى توفير المعلومات الضرورية عن العنصر البشري للمنظمة، مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة فيما يتعلق بذلك العنصر. بصفة عامة يمكن القول إن تصميم وتنفيذ نظام خاص للمحاسبة عن الموارد البشرية يهدف إلى تحقيق كل أو بعض الأهداف الآتية(8):

1/ هدف القياس :

يقصد بذلك قياس نواحي معينة تتعلق بالموارد البشرية وتشمل بصفة أساسية ما يلي :

- أ/ قياس قيمة الموارد البشرية العاملة بالمشروع باستخدام طرق علمية مناسبة قابلة للتطبيق العملي .
- ب/ قياس تكلفة أعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب .
- ج/ قياس تكلفة استخدام الموارد البشرية من مرتبات وأجور وغير ذلك .
- د/ قياس الكفاءة الإنتاجية للأصول البشرية .
- ح/ قياس ربحية استخدام الأصول البشرية .
- خ/ قياس معدل العائد على الاستثمار البشري .

2/ هدف التقرير :

يقصد بذلك التقرير عن بيانات الموارد البشرية في القوائم والتقارير المحاسبية وإظهار البيانات التي تم التوصل إليها خلال تحقيق هدف القياس ويشمل التقرير عن بيانات الموارد البشرية الآتي :

- تسجيل بيانات الموارد البشرية في مختلف البطاقات والسجلات المحاسبية .

- تلخيص البيانات المتعلقة بالموارد البشرية باستخدام الأساليب المحاسبية المعروفة لتلخيص البيانات
- 3 عرض النتائج التي يتم التوصل إليها في القوائم المالية .
- إعداد قوائم خاصة لعرض بيانات الموارد البشرية إلى جانب القوائم المالية التقليدية .
- إعداد أي تقارير إضافية تتعلق بالموارد البشرية بناءً على رغبات إدارة المشروع أو المستثمرين أو أي جهات أخرى خارجية .
- دراسة المشاكل الخاصة بالموارد البشرية مثل ارتفاع معدل أوراق العمل أو ظاهرة الغياب وإعداد تقارير كمية عنها(8).

3/ هدف ترشيد القرارات :

يُقصد بترشيد القرارات تقديم بيانات ذات فائدة لمساندة الإدارة في اتخاذ القرار المناسب، حيث يهدف أسلوب المحاسبة عن الموارد البشرية إلى تقديم معلومات إدارة المشروع أو المستثمرين أو غير ذلك من الجهات المهتمة بالمشروع وذلك لترشيد القرارات التي يتعين على هذه الجهات اتخاذها وتتعلق هذه القرارات بالعنصر البشري ومن أهم أغراض ترشيد القرارات المتعلقة بالموارد البشرية الآتي:

- 1/ دراسة البدائل المتاحة لاستغلال الموارد البشرية ومساندة الإدارة في اختيار البديل المناسب وذلك لتحقيق الاستغلال الأمثل للعنصر البشري .
 - 2/ ترشيد القرارات الخاصة باستخدام الموارد البشرية مثل القرارات المتعلقة بالنقل والترقية والاستقالة وهكذا إلى آخر القرارات ذات الصلة .
 - 3/ ترشيد القرارات الخاصة بالاستثمار في الموارد البشرية وهي قرارات تتعلق بإضافة عناصر جديدة إلى القوى العاملة التابعة للمنشأة .
 - 4/ فرض الرقابة على تكلفة استخدام الموارد البشرية وذلك من خلال تطبيق أساليب الرقابة على التكاليف المتعارف عليها مثل أسلوب المعايرة .
 - 5/ ترشيد قرارات تقييم أداء العاملين .
 - 6/ ترشيد قرارات المستثمرين في المشروع أو الراغبين في الاستثمار فيه، بإعطائهم صورة واقعية عن حقيقة موارد المشروع بما فيها الموارد البشرية من خلال التقرير عن هذه الموارد في القوائم المالية .
 - 7/ ترشيد القرارات المتعلقة بتقييم إدارة المشروع أو تقييم المشروع كوحدة واحدة من جانب جهات خارجية وذلك بعدم إغفال الموارد البشرية خلال هذه النوع من التقييم وباستخراج نسب ومعدلات تتعلق ببيانات الموارد البشرية(8).
- مما تقدم يرى بعض الكتاب أن المحاسبة عن الموارد البشرية نشأت لكي تطلع عدة وظائف أهمها :
- 1/ توفير الإطار الذي يساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية .
 - 2/ تقديم المعلومات الكمية الرقمية للتكلفة والقيمة الخاصة بالموارد البشرية .
 - 3/ تحفز الإدارة على الاهتمام بمفهوم رأس المال البشري عند اتخاذ أية قرارات متعلقة بالموارد البشرية .

رابعاً: أهمية محاسبة الموارد البشرية

يمكن تحديد أهمية العنصر الإنساني للمنشأة إذا تصورنا الوضع الذي يمكن أن يحدث للمنشأة إذا اختفى العنصر الإنساني، لذلك هناك دلائل عديدة يمكن الإشارة إليها باعتبارها تؤيد وتؤكد على أهمية العنصر الإنساني للمنشأة، نذكر منها بعض الأمثلة:

1/ العنصر الإنساني هو أهم أنواع الأصول في أي منشأة، وخاصة في المجتمعات المتقدمة حيث أن المفكر والمنفذ في أي منشأة هم البشر الذين يتولون أعمال الإدارة.

2/ العنصر الإنساني له قيمة سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1986م يؤكد هذا فعندما استقال ثمانية من كبار المديرين بشركة "موتورولا" والتحقوا بالعمل لدى شركة منافسة وهي شركة "فيرتشيلر" فقد انخفضت القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي 41 مليون دولار وارتفعت القيمة السوقية لأسهم الشركة الثانية بمبلغ 14 مليون دولار خلال 24 ساعة من تاريخ إعلان خبر الاستقالة.

3/ أوضحت بعض الدراسات العلمية التي أجريت على عينة من 91 طالباً بالدراسات العليا "قسم التمويل" بإحدى الجامعات الأمريكية أن قرارات الاستثمار المتعلقة بشركتين مختلفتين كانت في صالح الشركة التي أعلنت عن أهمية العنصر الإنساني واهتمامها به (9).

إن الإنسان هو المحدد الرئيسي للأعمال ومقدار كفايتها ونجاحها، فهو الذي يخطط لقيام المنظمة ويحدد أهدافها ويعين سبل الوصول إلى هذه الأهداف ويختار الآلات والمعدات والخامات التي سيشغلها لبلوغ هذه الأهداف ثم هو المنفذ للعمل الفعلي، وهو الذي يقيم نتائج هذا العمل ويحدد درجة نجاحه أو فشله (9).

مما تقدم يمكن القول أن تجاهل أهمية العنصر الإنساني وعدم قيام المنشآت بالمحاسبة عن الموارد البشرية يؤدي في النهاية إلى اتخاذ قرارات غير سليمة ومن أجل ذلك زاد الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية التي تعطي الإدارة أساساً أفضل للاختيار من بين البدائل واتخاذ قراراتها بطريقة رشيدة تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والموجودة.

خامساً: نظرة الاقتصاديين لقيمة المورد البشري:

العلوم الاقتصادية من جهتي نظر، هما أنه مستهلك للسلع والخدمات وفي نفس الوقت هو منتج للسلع والخدمات، وبالتركيز على الجانب الأخير تعالج النظرية الاقتصادية العامل البشري باعتباره عنصراً من عناصر الإنتاج له عائد متمثل في الأجر الذي يتحدد من خلال كمية السلع والخدمات التي ينتجها وفقاً لقوى السوق أو أي جهات رسمية تختص بالتسعير، ولهذا يجب أن يحل الفرد باعتباره منتجاً باستخدام طرق قياس وتصنيف لقدراته الإنتاجية.

من خلال الحديث السابق تم التعرف على فكرة "رأس المال البشري" في التحليل الاقتصادي للوصول إلى تحديد قيمته ولقد انعكس ذلك في كتابات العديد من الاقتصاديين أمثال "Adam Fischer & Smith" على ضوء ذلك يتم تعريف رأس المال البشري بأنه "الموجودات التنافسية التي تقوم بعملية التطوير الخلاق والمعتمدة على الابتكار والتجديد الذي يعد المفتاح المؤدى إلى البقاء في بيئة العمل المتغيرة

مما ذكر تعتبر الموارد البشرية في مفهوم الاقتصاديين مصدراً من مصادر الدخل ويمكن قياسها بقياس القيمة الحالية للسلع والخدمات المنتظرة نتيجة لاستخدامها في المنشأة وتفاعلها مع مصادر الدخل الأخرى (9).

سادساً: نظرة الفكر المحاسبي لقيمة المورد البشري:

في الفكر المحاسبي لا نجد تفرقة واضحة بين الموارد البشرية وغيرها من الموارد الأخرى في المنشأة حيث يتجه التركيز على الموارد المالية والطبيعية، فإذا تم شراء آلة جديدة مثلاً فإنه يتم تسجيل ملكية هذه الآلة في الدفاتر وتسجيل قيمتها، ولكن عندما يلتحق عضو جديد بالهيئة العاملة في تنظيم المنشأة لا يهتم إطلاقاً بكمية النفقات التي تم إنفاقها من أجل الحصول على هذا العضو أو تدريبه ولا يتخذ أية إجراءات محاسبية، ويرجع عدم قيام المحاسبين بالتمييز بين الموارد البشرية والموارد الأخرى في المنشأة إلى الطريقة التي تطورت بها المحاسبة تاريخياً، فبينما نجد أن المحاسبة في العصور الرومانية قد اعترفت بملكية العنصر البشري في صورة عبيد وقامت بتسجيلهم كأصول، إلا أن المحاسبة الحديثة والتي تستمد جذورها من المجتمع الرأسمالي وفلسفته التي تقوم على استغلال العناصر البشرية فقط وليس امتلاكها، طبقت وجهة النظر هذه واعتبرت العناصر البشرية لا تمتلك ولكن خدماتها هي التي تستغل وهو ما يؤيد الرأي القائل بأن المحاسبة ما هي إلا أداة تنعكس فيها المؤثرات الاجتماعية والاقتصادية والفلسفية للمجتمع الذي تعيش فيه (10).

ثامناً: المشاكل المحاسبية للأصول البشرية:

متى ما أخذ قرار إظهار قيمة الأصول البشرية ضمن القوائم المالية المنشورة، يواجه المحاسب بخمسة مشاكل أساسية يجب عليه إن يقوم بحلها، هذه المشاكل تتمثل في الآتي:

1/ رسملة تكلفة الموارد البشرية:

المعيار الرئيسي للتفرقة بين الأصل والمصروف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل، فالتكلفة يجب أن تعالج كمصروف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها، ومن ثم فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق أو تفيد عدة سنوات فإنها يجب أن تعالج كأصل، فعلى سبيل المثال عام 1970م صدر بالتقرير السنوي لشركة " إلكترونيك سيستم Data System " الميزانية العمومية للشركة مشتملة على بند خاص عن تكلفة نظم تدريب المهندسين ضمن برنامج التدريب للشركة، وقد أُعتبر هذا البند أصلاً لأنه يتوقع منه أن يقدم خدمات للمنشأة في فترات مالية مستقبلية.

2/ استنفاد الموارد البشرية: متى ماتم رسملة الأصول البشرية واعتبرت أصلاً فإن المشكلة التالية هي قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية، وبالنسبة للأصول الملموسة مثل الآلات والمعدات فإن هذه العملية تسمى بالإهلاك Depreciation، أما بالنسبة للأصول غير الملموسة والتي تسمى بالأصول المعنوية.

الهدف الرئيسي من استنفاد الأصول البشرية هي مقابلة ما يستهلك من خدمات هذا الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها منه، وهذه العملية في المحاسبة التقليدية تسمى مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

3/ تسوية حسابات الأصول البشرية:

بالرغم من أن الاستنفاد هو الطريقة الأساسية لتحويل تكاليف الأصول البشرية إلى مصروف، فإنه قد توجد بعض الظروف التي تؤدي إلى تسوية وتعديل قيمة هذه الأصول، ومن الأمثلة على ذلك هو استبعاد أو شطب قيمة أصول بشرية نتيجة دوران العمل أو التغير في تقديرات العمر الإنتاجي للأصل البشري، ويحدث دوران العمل إما اختيارياً، أو بالاستغناء، أو بالفصل وغير ذلك، وفي أي من هذه الحالات فإن قيمة الرصيد غير المستنفد للأصل البشري تعامل كأنها خسارة في الفترة التي

حدثت فيها، والعمر الإنتاجي التقديري للأصل البشري نتيجة لعد عوامل، تدهور الحالة الصحية، التقاعد المبكر، التقادم التكنولوجي.

4/ عرض بيانات الموارد البشرية في القوائم المالية :

من أهم المشاكل التي تواجه عملية عرض الأصول البشرية في القوائم المالية هي احتمالات دوران العمل، فالأفراد ليسوا مملوكين للمنشأة، وبالرغم من أن بعض المنشآت تلزم العاملين فيها بعقود تقيد حركتهم، مثل النوادي الرياضية حيث يصبح من حق تلك المنشآت شراء أو بيع أو مبادلة عقود الأفراد، ومع ذلك فلا زال الأفراد لديهم حرية نسبية في ترك المنشأة بدون موافقتها في معظم الحالات، ومن ثم فما زالت هناك حالة من عدم التأكد حول المدى الزمني للاستفادة من الخدمات المستقبلية للبشر (10).

المبحث الثاني

مفهوم تكلفة الموارد البشرية

أولاً: تكلفة الموارد البشرية

تعرف التكلفة بصورة عامة على أنها : "قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة ، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل.

أما التعريف الحديث للتكلفة: "فهو مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى الحصول على المنفعة أن التكلفة المستنفذة متى ما قابلها إيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة، أما إذا لم يقابلها إيرادات سُميت خسارة، إذاً الخسارة هي أيضاً كلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة.

تقسم التكلفة طبقاً للمنافع والخدمات التي تترتب عليها إلى:

- 1/ تكلفة إيراديه : هي التي تؤدي إلى الحصول على منافع تستنفذ خلال فترة محاسبية مثل الأجور .
- 2/ تكلفة إيراديه مؤجلة : هي التي تؤدي إلى الحصول على موارد اقتصادية قد تبقى بالمنشأة لأكثر من فترة محاسبية مثل تكلفة الاستحواذ على الموارد الأولية .
- 3/ تكلفة رأسمالية : هي التي تؤدي إلى الحصول على موارد اقتصادية طويلة الأجل وتتمثل في الحصول على الأصول الثابتة أو زيادة طاقتها الإنتاجية . أما عند الربط بين التكلفة والاسترداد فتتقسم إلى :

- 1/ تكلفة مستنفذة : هي التي ترتبط بتحقيق الإيراد خلال الفترة التي تم فيها استنفاد التكلفة .
- 2/ تكلفة غير مستنفذة : وهي تعبر عن منافع اقتصادية تنتقل إلى الفترات التالية وتعد ضمن أصول المشروع أو ممتلكاته.

ثانياً: مفهوم تكلفة الموارد البشرية

مما ذكر فإن مفهوم تكلفة الموارد البشرية نجده يُشتق من المفهوم العام للتكلفة حيث يقصد به " تكلفة الموارد الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر أو استبدالهم(11). إن تكلفة الموارد البشرية، كغيرها من تكاليف الأصول الأخرى، تخضع لمفهوم استنفاد التكلفة، حيث أن التكلفة الغير مستنفذة تمثل أصولاً يتوقع أن تحقق للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية، وتكلفة مستنفذة حققت خدمات للمنشأة وتمثل مصروفات خلال الفترة، ويمكن أن تكون التكلفة مدفوعة أو تكلفة فرصة بديلة أو تكون مباشرة أو غير مباشرة .

ثالثاً: القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية

أن النظر إلى الموارد البشرية على أنها بند من بنود الموجودات، قد ترتب عليه استحداث العديد من الطرق التي تستهدف قياس قيمة منافعها المستقبلية والإفصاح بشكل كمي في الكشوفات المالية . على ضوء ذلك فإن الطرق التي بصدد تقييم الأصول البشرية تنقسم إلى مجموعتين على النحو التالي

نظراً لأهمية هذه الطرق للقياس المحاسبي للموارد البشرية، فإن محاول توضيحها وبشيء من التفصيل وكما يلي :

المجموعة الأولى :

(1) طريقة التقييم على أساس التكلفة التاريخية:

تتمثل التكلفة التاريخية في التكاليف الأصلية للحصول على الأصل، حيث تعرف التكلفة الأصلية للموارد البشرية بأنها ” التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر “، وهذا التعريف هو نفسه المفهوم المتبع في تعريف تكلفة الأصول الأخرى. وعلى سبيل المثال فإن تكلفة المعدات والآلات هي التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على هذه الموارد (11). مما ذكر سابقاً فإن طريقة التكلفة التاريخية تتضمن وضع الأصل في المكان والزمان المناسبين لتهيئة المساهمة في الإنتاج. وتتميز هذه الطريقة عن غيرها من طرق التكلفة بسهولة القياس حيث يفترض المحاسبون في ظلها ثبات قيمة النقد، ولكنه لضمان سهولة القياس فقط.

لقد تعرض المحاسبون لنقد شديد من الاقتصاديين الذين يستندون في انتقادهم إلى أن إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية يعتبر تضليلاً في دلالات حسابات النتيجة، حيث أنها لا تعكس التغيير المستمر في الحياة الاقتصادية، كما تغفل عامل التضخم الاقتصادي في هذا الصدد . إن أنصار محاسبة الموارد البشرية يرون عند تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية أنه لا بد من رسملة النفقات المتعلقة ببعض التكاليف والمتمثلة في الآتي:

(2) طريقة التقييم على أساس التكلفة الاستبدالية (تكلفة الإحلال) :

تكلفة الاستبدال هي ” تقدير التكلفة التي ستتحملها المنشأة لإحلال موارد بشرية جديدة بدلاً من مواردها الحالية .

على ضوء ذلك يمكن تقسيم تكلفة الاستبدال إلى نوعين كالآتي :

1/ تكلفة الاستبدال الوظيفي :

إن تكلفة الاستبدال الوظيفي هي ” التضحية بالموارد الاقتصادية التي ستتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات اللازمة لهذه الوظيفة (12).

تتضمن تكلفة الاستبدال الوظيفي الآتي :

أ/ تكلفة الحصول .

ب/ تكاليف التأهيل والتدريب .

ج/ تكلفة ترك العمل أو الانفصال .

تكلفة ترك الخدمة هي ” التكلفة التي تتحملها المنشأة حينما يقوم فرد معين بشغل وظيفة معينة بترك العمل لأي سبب سواء بالاستقالة، أو الوفاة أو الإصابة التي تقعه عن العمل وما إلى ذلك، وهذه التكلفة يمكن أن تشمل على عناصر مباشرة وأخرى غير مباشرة ” .

2/ تكلفة الاستبدال الشخصي:

إن تكلفة الاستبدال الشخصي هي "تقدير التكلفة (تكلفة الحصول فقط) التي ستتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادراً على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي".

إن الميزة الأساسية لطريقة تكلفة الاستبدال هي أنها تمثل بديلاً جيداً عن القيمة الاقتصادية للأصل، بمعنى أنها تراعى وبصورة جوهرية اعتبارات السوق عند تحديد أرقامها النهائية. إن مثل تلك الأرقام النهائية تهدف من حيث الجوهر بأن تكون معادلة لمفهوم القيمة الاقتصادية للشخص بالنسبة للمنظمة.

(3) طريقة التقييم على أساس تكلفة الفرصة البديلة:

تعرف تكلفة الفرصة البديلة للمورد البشرى بأنها "قيمة هذا المورد في الاستخدام البديل المتاح لاستخدامه(12).

بموجب هذه الطريقة يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس ماتصل إليه قيمتها في المزداد العنلي الذي يُجرى بين مدرء الأقسام في المنشأة للحصول على الموظفين ذوى الخبرة والكفاءة النادرة، أي أن قيمتها تحدد بالثمن الذي يكون المدير في قسم معين على استعداد لدفعه مقابل الحصول على موظف معين يعمل في قسم آخر في المنشأة، وعلى ذلك لا يكون للموظف قيمة اقتصادية إلا إذا أُعتبر عنصراً نادراً، ولا يكون الموظف عنصراً نادراً حسب هذا المفهوم إلا بتوفر الشرطين التاليين:

1/ ألا يكون بإمكان القسم الجديد الحصول على خدمات الموارد البشرية إلا بعد انتهاء علاقتها التنظيمية بالقسم التابع له في ذلك الوقت.

2/ ألا يكون بالإمكان الحصول على الموارد البشرية النادرة من خارج المنشأة. في حالة غياب أي من الشرطين أعلاه تكون قيمة ذلك الموظف بمفهوم تكلفة الفرصة البديلة مساوية للصفر، لأنه عندئذ لا يعد عنصراً نادراً(12).

رابعاً: طريقة التقييم بخضم الأرباح غير العادية أو شهرة المحل

طريقة لتقييم الموارد البشرية تعتمد على خضم الأرباح غير العادية للمنشأة، حيث ربط في طريقته هذه بين مقومات شهرة المحل مثل الوضع المالي الجيد والموظفين الأكفاء وسمعة وصيت المنشأة الحسن بين المنشآت الأخرى، وبين قيمة الموارد البشرية وصاغ نموذج الأتي:

قيمة الموارد البشرية = شهرة المحل × تكاليف تكوين الموارد البشرية

إجمالي قيمة الموجودات

بما أن هذه الطريقة قائمة على أرقام الأرباح المتحققة فعلا للمنشأة، إلا أن نتائجها تعد غير منطقية فيما إذا حققت المنشأة أرباحاً اعتيادية فقط، بالمقابل ينطبق نفس الانتقاد في حالة تحقيقها لخسائر اعتيادية

تجدر الإشارة إلى أن الاجتهادات للوصول إلى محاولة لتقييم الموارد البشرية وما يترتب عليها من إثراء للفكر المحاسبي لا تؤدي إلى التسليم بفكرة تقييم الموارد البشرية عن طريق ربطها بشهرة المحل نظراً لكون العوامل التي تحدد قيمة شهرة المحل تختلف كثيراً عن العوامل التي تحدد قيمة الموارد البشرية، إلا في الحالات التي يُعزى فيها وجود الشهرة بشكل واضح إلى العامل البشرى، إذ انه في مثل هذه الحالات يمكن الاعتماد عليها في تقييم الموارد البشرية.

مما ذكر يرى الباحث ومن خلال تلك الطرق المختلفة والتي تم استعراضها والمتعلقة بقياس قيمة الموارد البشرية، أن هناك اختلاف واضح حول تحديد قيمة الموارد البشرية الأمر الذي جعل من هذه النقطة مثاراً للجدل حول هذا الموضوع.

المبحث الثالث

مفهوم وأهداف القوائم المالية

أولاً: مفهوم القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية مصدراً أساسياً للبيانات المالية المستخدمة لتحليل أسباب النجاح أو الفشل بالوحدة الاقتصادية وتقويم الأداء وتكوين المؤشرات للأدوات المستقبلية، وتعتبر أداة من أدوات النظام المحاسبية التي تستخدم في عرض نتائج فعاليات وأنشطة الوحدة الاقتصادية حيث يتم تلخيص أداة المنشأة بتصوير قائمة الدخل وحساب الأرباح والخسائر، وتصوير وضعها المالي في قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) ويتم تقديمها إلى مختلف الفئات داخل وخارج المنشأة لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

وتنص هيئة المحاسبين القانونيين بأمريكا على أن القوائم المالية هي مجموعة من البيانات المسجلة وفقاً لتطبيق مبادئ متعارف عليها في المحاسبة وتقدير شخصي ومدى سلامة عنصر التقدير الشخصي يتوقف على مدى تمكن وخبرة الأشخاص القائمين بإعداد القوائم ومدى استيعابهم وتفهمهم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها(13).

كما تعرف القوائم المالية بأنها القوائم التي تعكس نتائج تسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية على كل من المركز المالي ودخل المنشأة خلال الفترة المحاسبية.

ثانياً: الغرض من القوائم المالية

إن التقارير هي وسيلة اتصال ودية مع المستثمرين وكتيب يحوي معلومات تهم الموظفين لأداء عملهم على الوجه الأكمل، كما تمثل كتروبيج لمنتجات الشركة ومعلومات اقتصادية مفيدة للصحافة المهتمة لشئون أعمال الإدارة لتقويم الروابط بين المشروع والمجتمع الذي يعيش فيه، ووسيلة لاكتساب ثقة العملاء والموردين ودليل سنوي لرجل الأعمال.

ثالثاً: أنواع القوائم المالية

تنقسم إلى نوعين هما قوائم مالية أساسية وأخرى مكملية أو ملحقة، فالقوائم المالية الأساسية هي تلك التي تعد بصورة منظمة ودورية من الحسابات لتوفير الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية، ولقد حدد مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية مجموعة من القوائم الأساسية يتعين على كافة الوحدات المحاسبية إعدادها بصورة دورية وهي:-

1- قائمة الدخل

2- قائمة المركز المالي

3- قائمة التغيير في الحقوق الملكية

4- قائمة التدفق النقدي: أما القوائم المالية الملحقة فهي قوائم إضافية تعدها الوحدة المحاسبية بصورة اختيارية بناءً على متطلبات محاسبية محددة، إعداد قوائم مالية معدلة بالتغيير في الأسعار ، وقوائم مالية مجمعة لمجموعة شركات تكون وحدة اقتصادية. كما أشار دونالد كيسو إلى القوائم المالية بأنها تشتمل على:-

1- قائمة المركز المالي التي تصور الحالة المالية للمنشأة في نهاية العام.

- 2- قائمة الدخل التي تقيس نتائج النشاط الاقتصادي للمنشأة في نهاية العام.
- 3- قائمة التغير في المركز المالي التي تحدد مصادر الموارد المالية التي حصلت عليها المنشأة وتبين استخدامات هذه المصادر خلال الفترة المحاسبية علماً بأن قائمة التغير في المركز المالي تم استبدالها بقائمة التدفق النقدي(13).
- فإن قائمة التغير في صافي رأس المال العامل وقائمة التدفقات النقدية تعطي معلومات مالية قيمة تعجز قائمة الدخل عن إمداد القارئ بها(14).

رابعاً: أهداف القوائم المالية

- الهدف الأساسي والعام للقوائم المالية هو توصيل المعلومات لأصحاب المصلحة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المستقبلية، وهناك أهداف أخرى يمكن إنجازها فيما يلي:-
- 1- الإفصاح عن نتائج الوكالة الإدارية الممنوحة لإدارة المنشأة كوكيل عن أصحاب المصلحة لتوضيح مدى وكفاءة الأداء المالي أمام المساهمون.
 - 2- وسيلة اتصال للتأثير في سلوك متخذي القرارات مثل المستثمرين الحاليين والمرتقبين ، حيث أن القوائم المالية يتم مراجعتها وإبداء الري الفني عليها من جانب مراجع حسابات خارجي مستقل.
 - 3- توفير معلومات توفر ثقة الملاك في إدارة المنشأة.
 - 4- توفير معلومات لتقييم قدرة المنشأة على تزايد النقدية ومافي حكمها ، وكذلك توقيت ودرجة التأكد من هذه الفترة.

- 5- توفير معلومات عن الهيكل التمويلي للمنشأة خاصة للمقرضين(15).

من خلال استعراض التعريفات والأهداف المختلفة للقوائم المالية يصل الباحث إلى أهمية الدور الذي تلعبه هذه القوائم المالية كمرآة تعكس نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي وتوفير البيانات والمعلومات المالية إلى مختلف الأطراف الداخلية والخارجية كالإدارة بمختلف مستوياتها والمستثمرين والممرضين يهدف المساعدة في اتخاذ القرارات المختلفة(15).

المبحث الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يحتوي هذا المبحث على إجراءات الدراسة الميدانية، الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة، تحليل بيانات الدراسة (البيانات الشخصية و البيانات الأساسية) بالإضافة لاختبار فروض الدراسة.

إجراءات الدراسة الميدانية:

يشتمل هذا المبحث على الإجراءات التي أتبعها الباحثون في الدراسة الميدانية من تحديد مجتمع الدراسة الميدانية، و اختيار مفردات العينة الممثلة لهذا المجتمع ووصفها، مع بيان الأداء المستخدمة لجمع البيانات وكيفية التوصل إليها، و إجراء اختبارات الثبات و الصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها للدراسة. كما يتم توضيح المقاييس و الأساليب الإحصائية التي تستخدم لدراسة و تحليل البيانات وذلك على النحو التالي:

مجتمع و عينة الدراسة:

يتمثل مجتمع البحث في كادر العاملين بشركة سكر كنانة المحدودة، أما عينة البحث في المدراء العاملين والمدراء الماليين والمحاسبين والمراجعين في هذه الشركة حيث تم اختيار عينة عشوائية قوامها(62) مفردة أي ما يمثل 95% من مجتمع الدراسة.

الجدول (1) يوضح الاستبيانات الموزعة و المعادة

البيان	العدد	النسبة
استبيانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة	59	95%
استبيانات لم يتم إعادتها	3	5%
إجمالي الاستبيانات الموزعة	62	100%

المصدر : اعدا الباحثون من بيانات الدراسة 2017م.

من الجدول (1) يتضح أن معدل الاستجابة بلغ 95% من الاستبيانات الموزعة و أن 5% من الاستبيانات لم يتم إعادتها، و هذا المعدل جيد جداً في الدراسات الميدانية.
تصميم أداة الدراسة :

من أجل الحصول على المعلومات و البيانات الأولية لهذه الدراسة قام الباحثون بتصميم استبانة لدراسة طرق قياس تكاليف الموارد البشرية و أثرها على القوائم المالية، هي من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية و تتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة الدراسة و يتم تحليلها للوصول للنتائج المحددة. و قد اتبع الباحثون خلال عملية بناء أداة الدراسة الخطوات التالية :

1. الاطلاع على العديد من الدراسات المتعلقة بتكاليف الموارد البشرية و القوائم المالية بالإضافة إلى الاطلاع على الدراسات السابقة، و ذلك للاستفادة منها في إعداد أداة جمع البيانات.
2. إعداد قائمة الاستبيان و التي تتألف من ثلاثة أقسام:

القسم الأول: اشتمل على خطاب موجه للمستجيبين يبين هدف الدراسة و عنوانها.

القسم الثاني: شمل البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة : و هي التي شملت البيانات الشخصية المتعلقة بعينة الدراسة و هي : (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة العملية، المسمى الوظيفي، التخصص المهني).

القسم الثالث : شمل متغيرات الدراسة الأساسية: و التي تتكون من ثلاثة محاور فمن خلالها يتم التعرف على فروض الدراسة. ويشمل هذا القسم عدد(15) عبارة تمثل فرضيات الدراسة وفق لما يلي:

المحور الأول : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتبار مجمل الإنفاق على الموارد البشرية إنفاقاً جارياً و عدم ظهور النفقات في القوائم المالية ، و يتكون من (5) عبارات .

المحور الثاني : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق أهداف ومزايا قياس تكاليف الموارد البشرية وصحة بيانات القوائم المالية و يتكون من (5) عبارات

اعتمد الباحثون في إعداد هذا القسم على مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي و هو يتراوح بين (أوافق بشدة - أوافق - محايد - لا أوافق - لا أوافق بشده) و قد تم تصحيح المقياس المستخدم في الدراسة كالآتي :

الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات مع إعطاء كل درجة من درجات مقياس ليكرت الخماسي وزن ترجيحي كالآتي : أوافق بشدة (1)، أوافق (2)، محايد (3) ، لا أوافق (4) ، لا أوافق بشدة (5) . و قد تم حساب الأوساط المرجحة لهذه الأوساط كما في الجدول التالي :

الجدول (2) يوضح الأوزان والأوساط المرجحة لخيارات إجابات أفراد العينة .

الخيار	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشده
الوزن	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1.79 - 01	2.59 - 1.80	3.39 - 2.60	4.19 - 3.40	5 - 4.20

المصدر : اعدا الباحثون من بيانات الدراسة 2017م.

من الجدول السابق نلاحظ أن طول الفترة المستخدمة هي ناتج قسمة (4\5) أي حوالي (0.80) و قد حسب طول الفترة على أساس أن الأرقام 1، 2، 3، 4، 5 قد حصرت فيما بينها 4 مسافات و عليه للوصول إلى نتائج أكثر دقة يتم تصحيح المقياس المستخدم للتفرقة بين المستويات التالية :

- أقل من 1.8 أعلى درجات الموافقة .
- من 1.8 إلى أقل من 2.6 موافقة ايجابية .
- من 2.6 إلى أقل من 3.4 درجة متوسطة من الموافقة (يميل إلى الإيجابية) .
- من 3.4 إلى أقل من 4.2 درجة متوسطة من عدم الموافقة (يميل إلى السلبية) .
- من 4.2 إلى أقل من 5 غير موافق (سلبي) .
- أكبر من 4.2 غير موافق إطلاقاً (سلبي جداً) .

أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم :

قام الباحثون بترميز أسئلة الاستبانة و من ثم تفرغ البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبانات و ذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Sciences . و من ثم تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات و نوع متغيرات الدراسة، و ذلك لتحقيق أهداف البحث و اختبار فروض الدراسة، فقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية :

1. إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) : لأسئلة الاستبانة المكونة من جميع البيانات باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach,s Alpha) . و تم استخدامه لقياس الاتساق الداخلي لعبارات الدراسة للتحقق من صدق الأداة ، و يعد المقياس جيداً و ملائماً إذا زادت قيمة ألفا كرونباخ عن (78%) .

2. أساليب الإحصاء الوصفي : و ذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات و النسب المئوية ، و الرسومات البيانية لمتغيرات (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة العملية ، الوظيفة ، المهني)، و ذلك للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة لكل متغير على حدة، و الانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات الباحثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي. و كذلك حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس اتجاه آراء الباحثين .

3. أساليب الإحصاء الاستدلالية : و ذلك لاختبار فروض الدراسة، و تم استخدام هذا الاختبار لاختبار الدالة الإحصائية لفروض الدراسة عند مستوى معنوية 5% و يعني ذلك أنه إذا كانت قيمة (t المحسوبة عند مستوى معنوية أقل من 5% يرفض فرض العدم و يكون الفرض البديل (فرض البحث) صحيحاً. أما إذا كانت قيمة (t) عند مستوى معنوية أكبر من 5% فذلك معناه قبول فرض العدم و بالتالي يكون الفرض البديل (فرض) البحث غير صحيح .

تقييم أدوات القياس : و يتم تقييم و اختيار أدوات القياس من خلال المقاييس التالية :

1. ثبات المقياس (الاستبانة) :

يقصد بالثبات (استقرار المقياس و عدم تناقضه مع نفسه ، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة) (38) . و يستخدم لقياس الثبات معامل ألفا كرونباخ (Cronbach,s Alpha) ، و الذي يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر و الواحد صحيح ، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، و على العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح. أي أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على المجتمع الدراسة.

فقد أخذ الباحث في اعتباره التأكد من ثبات المقياس قبل استخدامه في الدراسة بإعادة اختباره على 69 فرداً و حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach,s Alpha) ، عن عبارات الدراسة و قد بلغت قيمته (0.78) و هي قيمة مرتفعة كثيراً . كما قام بإجراء الاختبار على عبارات كل فرضية من الفرضيات على حدا و حساب معامل الثبات، كما يبين الجدول (3\5) التالي :

الجدول (3) يوضح معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ :

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات
المحور الأول : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتبار مجمل الإنفاق على الموارد البشرية إنفاقاً جارياً و عدم ظهور النفقات في القوائم المالية ..	5	0.84
المحور الثاني : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق أهداف ومزايا قياس تكاليف الموارد البشرية وصحة بيانات القوائم المالية.	5	0.79
إجمالي العبارات	15	0.81

المصدر : اعدا الباحثون من بيانات الدراسة 2017م.

من الجدول (3) نتائج اختبار الثبات أن قيم ألفا كرونباخ لجميع محاور الدراسة أكبر من (60%) و تعني هذه القيم توافر درجة عالية جداً من الثبات الداخلي لجميع محاور الإستبانة سواء كان ذلك لكل محور على حدا أو على مستوى جميع محاور الاستبانة حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ للمقياس الكلي (0.81) و هو ثبات مرتفع . و من ثم يمكن القول بأن المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة و تحليل نتائجها.

2. معايير صدق الاستبانة : يقصد بالصدق (أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه) (39) ، و قد قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين :

38- عز عبد الفتاح ، (مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلالي باستخدام spss) القاهرة ، دار النهضة العربية للنشر ، ص 560 .

39- المرجع نفسه ، ص 560 .

أ. **صدق المحكمين** : تم إجراء اختبار صدق المحتوى لعبارات المقاييس من خلال تقييم صلاحية المفهوم و صلاحية أسئلته من حيث الصياغة و الوضوح، و التي قد ترجع إما إلى اختلاف المعاني وفقاً لتقافة المجتمع أو نتيجة لترجمة المقاييس من لغة إلى أخرى. حيث قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين و المتخصصين في تخصص الدراسة و البالغ عددهم (4) محكمين لتحليل مضامين عبارات المقاييس و لتحديد مدى التوافق بين عبارات كل مقياس ثم قبول و تعديل بعض العبارات، و بعد استعادة الاستبيان من المحكمين، تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليه، وبذلك تم تصميم الإستبانة في صورتها النهائية (ملحق رقم 1) .

ب- **صدق المقياس** : تم إجراء اختبار الصدق (Validity) لعبارات الإستبانة المستخدمة في جميع البيانات، عن طريق حساب الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ كما يتضح من الجدول التالي

الجدول (4) يوضح صدق المحكمين لعبارات الاستبانة:

الفروض	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	5	0.84	0.89
المحور الثالث	5	0.79	0.76
إجمالي المحور	15	0.81	0.84

المصدر : اعدا الباحثون من بيانات الدراسة 2017م.

يتضح من الجدول (4-4) أن درجة الصدق لعبارات الاستبانة الـ (15) تنحصر قيمه بين (0.76 - 0.89) و هي قيم كبيره جداً مما يعني صدق الإستبانة لقياس ما وضعت لقياسه.

اختبارات الفروض :

يتناول الباحثون في هذا المبحث تحليل البيانات الأساسية للدراسة للتمكن من معرفة مدى تمثيلهم لمجتمع الدراسة، و قد قام الباحث بتلخيص البيانات في جداول، و التي توضح قيم كل متغير لتوضيح أهم المميزات الأساسية للعينة في شكل أرقام ونسب مئوية لعبارات الدراسة بالإضافة لمناقشة و تفسير نتائج الدراسة الميدانية، و ذلك من خلال المعلومات التي أسفرت عنها جداول تحليل البيانات الإحصائية و ذلك وفقاً للخطوات التالية :

1. التوزيع التكراري لعبارات محاور الدراسة .

2. التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات فرضيات الدراسة . تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس عبارات الإستبانة، و الذي شمل خمس عبارات هي: أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشده. و فيما يلي تحليل لبيانات الدراسة الميدانية .

الفرضية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتبار مجمل الإنفاق على الموارد البشرية إنفاقاً جارياً وعدم ظهور النفقات في القوائم المالية:

أولاً: التوزيع التكراري لعبارات المحور: فيما يلي التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى:

الجدول يوضح (5) التوزيع التكراري

العبارة		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشده	
العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة

0	0	16.9	10	1.8	1	50.8	30	30.5	18	1-عدم الإفصاح عن الموارد البشرية يعد قصور في تحديد الربح المحاسبي في قائمة الدخل.
1.6	1	6.8	4	13.7	8	40.6	24	37.3	22	2-عدم اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق جاري يؤدي إلى ظهور بيانات قائمة الدخل بصور غير سلمية.
0	0	0	0	15.3	9	33.9	20	50.8	30	3-اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق رأس مالي يؤدي إلى ظهور قائمة الدخل ببيانات غير صحيحة.
1.7	1	11.9	7	20.3	12	37.3	22	28.8	17	4-اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق جاري يؤدي إلى صحة وعدالة القوائم المالية.
3.4	2	3.4	2	8.4	5	37.3	22	47.5	28	5-تقوم الشركة بتحديد قيمة الموارد البشرية بناء على مفهوم النفقة الجارية.
1.5	4	7.8	23	11.7	35	40	118	39	115	إجمالي المحور

المصدر : إعداد الباحثون من نتائج الاستبيان، 2017 .

يتضح من الجدول (5) ما يلي :

1. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن عدم الإفصاح عن الموارد البشرية يعد قصور في تحديد الربح المحاسبي في قائمة الدخل بنسبة (81.3%) أما أفراد العينة و الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (1.7%) مما يعني أن عدم الإفصاح عن الموارد البشرية يعد قصور في تحديد الربح المحاسبي في قائمة الدخل.

2. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على عدم اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق جاري يؤدي إلى ظهور بيانات قائمة الدخل بصور غير سلمية بنسبة (77.9%) أما أفراد العينة و الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.7%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (8.4%). مما يعني أن عدم اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق جاري يؤدي إلى ظهور بيانات قائمة الدخل بصور غير سلمية.

3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق رأس مالي يؤدي إلى ظهور قائمة الدخل ببيانات غير صحيحة بلغت نسبتهم (84.7%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (00.0%) أما أفراد العينة و الذين لم يبدوا إجابات واضحة فقد بلغت نسبتهم

(15.3%) مما يعني أن اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق رأس مالي يؤدي إلى ظهور قائمة الدخل ببيانات غير صحيحة.

4. أن أفراد العينة الذين يوافقون على اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق جاري يؤدي إلى صحة وعدالة القوائم المالية بلغت نسبتهم (66.1%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (13.6%) . أما أفراد العينة و الذين لم يبدوا إجابات واضحة فقد بلغت نسبتهم (20.3%) مما يعني أن اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق جاري يؤدي إلى صحة وعدالة القوائم المالية.

5. أن أفراد العينة الذين يوافقون على أن تقوم الشركة بتحديد قيمة الموارد البشرية بناء على مفهوم النفقة الجارية حيث بلغت نسبتهم (84.8%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6.8%). أما أفراد العينة و الذين لم يبدوا إجابات واضحة فقد بلغت نسبتهم (8.4%) مما يعني توضيح الأنشطة الخاصة بالمصنع تعمل على زيادة أداء العاملين.

ثانياً : التحليل الوصفي و اختبار الفروق لعبارات الفرضية الأولى :

فيما يلي تقدير المتوسط والانحراف المعياري لجميع محاور الدراسة لمعرفة اتجاه عينة الدراسة و الأهمية النسبية لعبارات المقياس لكل محور ، و لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين و غير الموافقين للنتائج أعلاه ثم اختبار كاي تربيع Chi-square لدلالة الفروق .

الجدول (6) يوضح الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الأولى

عبارات المحور	المتوسط	التفسير	الانحراف المعياري	قيمة كاي تربيع	مستوى المعنوية
1-عدم الإفصاح عن الموارد البشرية يعد قصور في تحديد الربح المحاسبي في قائمة الدخل.	2.00	أوافق	1.007	30.831	.000
2-عدم اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق جاري يؤدي إلى ظهور بيانات قائمة الدخل بصور غير سليمة.	1.95	أوافق	0.972	37.695	.000
3-اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق رأس مالي يؤدي إلى ظهور قائمة الدخل ببيانات غير صحيحة.	1.64	أوافق	0.727	11.220	.004
4-اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق جاري يؤدي إلى صحة وعدالة القوائم المالية.	2	أوافق	1.046	22.949	.000
5-تقوم الشركة بتحديد قيمة الموارد البشرية بناء على مفهوم النفقة الجارية.	1.78	أوافق	0.984	51.254	.000
إجمالي المحور	1.87	أوافق	0.947	30.790	.001

المصدر : إعداد الباحثون من نتائج الاستبيان، 2017 .

يتضح من الجدول (6) ما يلي :

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (2.00) بانحراف معياري (1.007) كما بلغت قيمة كاي تربيع (30.831) بمستوى معنوية (0.000). و هذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) . و عليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة و لصالح الموافقين على عدم الإفصاح عن الموارد البشرية يعد قصور في تحديد الربح المحاسبي في قائمة الدخل.

2. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (1.949) بانحراف معياري (0.972) كما بلغت قيمة كأي تربيع (37.695) بمستوى معنوية (0.000) و هذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) . و عليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة و لصالح الموافقين على أن عدم اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق جاري يؤدي إلى ظهور بيانات قائمة الدخل بصور غير سلمية.

3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (1.64) بانحراف معياري (0.727) كما بلغت قيمة كأي تربيع (11.220) بمستوى معنوية (0.004) و هذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) . و عليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة و لصالح الموافقين على أن اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق رأس مالي يؤدي إلى ظهور قائمة الدخل ببيانات غير صحيحة.

4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (2) بانحراف معياري (1.046) كما بلغت قيمة كأي تربيع (22.949) بمستوى معنوية (0.000) و هذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) . و عليه فإن

ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة و لصالح الموافقين على أن اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق جاري يؤدي إلى صحة وعدالة القوائم المالية.

5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (1.779) بانحراف معياري (0.9840) كما بلغت قيمة كأي تربيع (51.254) بمستوى معنوية (0.000) و هذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) و عليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة و لصالح الموافقين على أن تقوم الشركة بتحديد قيمة الموارد البشرية بناء على مفهوم النفقة الجارية.

الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق أهداف ومزايا قياس تكاليف الموارد البشرية وصحة بيانات القوائم المالية.

أولاً: التوزيع التكراري لعبارات المحور: فيما يلي التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية الجدول (7) التوزيع التكراري

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشده	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
1/ قياس قيمة الموارد البشرية بشكل سليم يؤدي إلى صدق ودقة بيانات القوائم المالية.	23	39	26	44.1	4	6.8	5	8.4	1	1.7
2/ عدم قياس وتقدير تكاليف الموارد البشرية للشركة بشكل سليم يؤدي إلى تقديم معلومات محاسبية مفضلة.	14	23.7	30	50.8	9	15.3	6	10.2	0	0
3/ قياس قيمة الموارد البشرية على الشركة يمكن من إعداد	19	32.2	22	37.3	13	22.0	5	8.5	0	0

										قوائم مالية تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة.
0	0	10.2	6	8.5	5	50.8	30	30.5	18	4/ هنالك أكثر من طريقة لقياس قيمة الموارد البشرية على مستوى الشركة.
5	3	8.5	5	13.6	8	33.9	20	39	23	5/ قياس وتحديد تكاليف الموارد البشرية بشكل سليم على مستوى الشركة يؤدي إلى تقديم قوائم مالية تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة.
1.3	4	9.2	27	13.2	39	43.4	128	32.9	97	إجمالي المحور

المصدر : إعداد الباحثون من نتائج التحليل الإحصائي ، 2017 .

يتضح من الجدول (7) ما يلي :

1. إن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن قياس قيمة الموارد البشرية بشكل سليم يؤدي إلى صدق ودقة بيانات القوائم المالية حيث بلغت نسبتهم (83.1%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (10.1%) أما أفراد العينة و الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.8%) مما يعني أن قياس قيمة الموارد البشرية بشكل سليم يؤدي إلى صدق ودقة بيانات القوائم المالية.
2. إن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن عدم قياس وتقدير تكاليف الموارد البشرية للشركة بشكل سليم يؤدي إلى تقديم معلومات محاسبية مفضلة حيث بلغت نسبتهم (74.5%) بينما بلغت نسبة عدم الموافقة على ذلك (10.2%). أما أفراد العينة و الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.3%) مما يعني أن عدم قياس وتقدير تكاليف الموارد البشرية للشركة بشكل سليم يؤدي إلى تقديم معلومات محاسبية مفضلة.
3. إن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن قياس قيمة الموارد البشرية على الشركة يمكن من إعداد قوائم مالية تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة حيث بلغت نسبتهم (69.5%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (8.5%). أما أفراد العينة و الذين لم يبدوا إجابات واضحة فقد بلغت نسبتهم (22.0%) مما يعني أن قياس قيمة الموارد البشرية على الشركة يمكن من إعداد قوائم مالية تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة.
4. إن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن هنالك أكثر من طريقة لقياس قيمة الموارد البشرية على مستوى الشركة حيث بلغت نسبتهم (81.3%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (10.2%) (أما أفراد العينة و الذين لم يبدوا إجابات واضحة فقد بلغت نسبتهم (8.5%) مما يعني أن هنالك أكثر من طريقة لقياس قيمة الموارد البشرية على مستوى الشركة).
5. إن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن قياس وتحديد تكاليف الموارد البشرية بشكل سليم على مستوى الشركة يؤدي إلى تقديم قوائم مالية تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة حيث بلغت نسبتهم (72.9%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (13.5%). أما أفراد العينة و الذين لم يبدوا إجابات واضحة فقد بلغت نسبتهم (13.6%) مما يعني أن قياس وتحديد تكاليف الموارد البشرية بشكل سليم على مستوى الشركة يؤدي إلى تقديم قوائم مالية تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة.

ثانياً : التحليل الوصفي و اختبار الفروق لعبارات الفرضية الثانية : فيما يلي تقدير المتوسط و الانحراف المعياري لجميع محاور الدراسة لمعرفة اتجاه عينة الدراسة و الأهمية النسبية لعبارات المقياس لكل محور ، و لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين و المحايدين و غير الموافقين للنتائج أعلاه ثم اختبار كأي تربيع Chi-square لدلالة الفروق .

الجدول (8) الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية :

عبارات المحور	المتوسط	التفسير	الانحراف المعياري	قيمة كأي تربيع	مستوى المعنوية
1/قياس قيمة الموارد البشرية بشكل سليم يؤدي إلى صدق ودقة بيانات القوائم المالية.	1.90	أوافق	0.971	46.678	.000
2/عدم قياس و تقدير تكاليف الموارد البشرية للشركة بشكل سليم يؤدي إلى تقديم معلومات محاسبية مفضلة.	1.11	أوافق	0.892	23.237	.000
3/قياس قيمة الموارد البشرية على الشركة يمكن من إعداد قوائم مالية تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة.	1.06	أوافق	0.944	11.441	.010
4/هنالك أكثر من طريقة لقياس قيمة الموارد البشرية على مستوى الشركة.	1.98	أوافق	0.900	28.119	.000
5/قياس وتحديد تكاليف الموارد البشرية بشكل سليم على مستوى الشركة يؤدي إلى تقديم قوائم مالية تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة.	1.07	أوافق	1.158	28.034	.000
إجمالي المحور	1.42	أوافق	0.973	27.502	.002

المصدر : إعداد الباحثون من نتائج التحليل الإحصائي ، 2017 .

يتضح من الجدول (8) ما يلي :

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (1.90) بانحراف معياري (0.971) كما بلغت قيمة كاي تربيع (46.678) بمستوى معنوية (.000) و هذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) و عليه فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة و لصالح الموافقين على أن قياس قيمة الموارد البشرية بشكل سليم يؤدي إلى صدق ودقة بيانات القوائم المالية.
2. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (1.11) بانحراف معياري (0.892) كما بلغت قيمة كأي تربيع (23.237) بمستوى معنوية (.000) و هذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) . و عليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة و لصالح الموافقين على أن عدم قياس و تقدير تكاليف الموارد البشرية للشركة بشكل سليم يؤدي إلى تقديم معلومات محاسبية مفضلة.
3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (1.068) بانحراف معياري (0.944) كما بلغت قيمة كأي تربيع (11.441) بمستوى معنوية (.010) ، و هذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) و عليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد

العينة و لصالح الموافقين على أن قياس قيمة الموارد البشرية على الشركة يمكن من إعداد قوائم مالية تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة.

4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (1.981) بانحراف معياري (0.900) كما بلغت قيمة كأي تربيع (28.119) بمستوى معنوية (0.000). و هذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) و عليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة و لصالح الموافقين على أن هنالك أكثر من طريقة لقياس قيمة الموارد البشرية على مستوى الشركة.

5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (1.068) بانحراف معياري (1.158) كما بلغت قيمة كأي تربيع (28.034) بمستوى معنوية (0.000). و هذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) و عليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة و لصالح الموافقين على أن قياس وتحديد تكاليف الموارد البشرية بشكل سليم على مستوى الشركة يؤدي إلى تقديم قوائم مالية تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة.

أولاً: النتائج :

توصلت الدراسة الى النتائج الاتية:

- 1/ عدم الإفصاح عن الموارد البشرية يعد قصور في تحديد الربح المحاسبي في قائمة الدخل.
- 2/ عدم اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق جاري يؤدي إلى ظهور بيانات قائمة الدخل بصور غير سلمية.
- 3/ اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق رأسمالي يؤدي إلى ظهور قائمة الدخل وبيانات غير صحيحة.
- 4/ قياس قيمة الموظفين بصيغة مالية يساعد الإدارة في تحسين قرارات التوظيف و تحقيق الكفاءة في التوظيف.
- 5/ قياس قيمة الموظفين بصيغة مالية يساعد الإدارة في تحديد مستوى رواتب الموظفين.
- 6/ تقييم الموارد البشرية كأحد أصول الشركة يؤدي إلى قياس أداء الأفراد كقيمة عند دراسة قرارات إنهاء الخدمة
- 7/ معرفة الإدارة بتكاليف الموارد البشرية يرفع من كفاءة القرارات الخاصة بتوزيع الموظفين على المهام و الوظائف المختلفة
- 8/ معرفة الإدارة لمقدار القيمة الحالية للأفراد يقيدتها في اتخاذ القرارات الخاصة ببرامج التدريب و التطوير
- 9/ قياس قيمة الموارد البشرية بشكل سليم يؤدي إلى صدق ودقة بيانات القوائم المالية .
- 10/ قياس قيمة الموارد البشرية في الشركة يمكن من إعداد قوائم مالية تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة.
- 11/ قياس وتحديد تكاليف الموارد البشرية بشكل سليم على مستوى الشركة يؤدي إلى تقديم قوائم مالية تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة

ثانياً: التوصيات:

من خلال النتائج التي توصلت اليها الدراسة توصي بالاتي:

- 1/ ضرورة اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاق جاري يحمل إلى حساب قائمة الدخل.

- 2/ ينبغي عدم اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية أنفاق رأسمالي.
- 3/ يجب الاهتمام بالعنصر البشري على مستوى المشاريع وعلى مستوى الاقتصاد القومي لذلك يجب الاهتمام بقياس تكلفته وقيمه.
- 4/ ضرورة توجيه مزيد من الاهتمام للمحافظة على الموارد البشرية وتدعيمها والاهتمام بالعمالة البشرية ذات الكفاءة.
- 5/ ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالنسبة للمؤسسات والشركات امرا نسبيا وهذا يتعلق بمدى اعتماد كل شركة على العنصر البشري ومدى اهميته لها ونعتقد ان تطبيق ذلك يجب ان يكون واجبا في هذه الشركات ذات الانشطة التي اساسها العقل البشري المتميز والنادر بشكل عام.
- 6/ العمل على انشاء نظام معلومات الكتروني يوفر المعلومات والبيانات للمحاسبة عن الموارد البشرية لاتخاذ القرارات الادارية ويسهل العملية المحاسبية عن الموارد البشرية.

المصادر والمراجع

- 1- أحمد جمعة أحمد رضوان، دور الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في ترشيد القرارات الاستثمارية (بحث منشور، جامعة حلوان كلية التجارة وإدارة الأعمال، 2001).
- 2- محمد عبد الرحيم حسين، إطار مقدم في تطوير والقياس والإفصاح المحاسبي للأصول البشرية كمدخل لتحسين جودة المحتوى الاخباري وللتقارير المحاسبية، (بحث منشور ، جامعة الزقازيق فرع بنها، كلية التجارة، 2004م).
- 3- إلهام محمد علي الرضا، طرق قياس تكاليف الموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية، (بحث دكتوراه، غير منشور ، جامعة النيل كلية التجارة والدراسات العليا، 2010).
- 4- الطيب الزبير هجانة محمد ، محاسبة الموارد البشرية على المشروعات، (بحث دكتوراه ، منشور ، جامعة أم درمان الإسلامية، بحوث ودراسات العالم الاسلامي ، 2013م).
- 5- اريك فلامهولز، المحاسبة عن الموارد البشرية، تعريب : محمد عصام الدين زايد، مراجعة : أحمد حامد حجاج، تقديم : سلطان محمد السلطان (الرياض : دار المريخ للنشر، 1992م).
- 6- وليد ناجي الحيايلى، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة (الدنمارك : دار الأكاديمية العربية المفتوحة ، 2007م) .
- 7- حامد عبد المعطى شعبان ، الإنفاق على الموارد البشرية (القاهرة: دار المكتبة الفكرية، 1986م).
- 8- رشا حمادة ، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية(دمشق: مجلة جامعة دمشق، 2002م).
- 9- مروان خالد، المحاسبة عن الموارد البشرية، (الخرطوم: جامعة الخرطوم، 2005م).
- 10- رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر (عمان : دار وائل للنشر، 2003م) .
- 11- أحمد محمد موسى، المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية كأداة لزيادة الفاعلية الإدارية، (القاهرة : مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثانى والعشرون، 1975م) .
- 12- محمود على الجبالي ، قصى السامرائى ، محاسبة التكاليف (عمان: دار وائل للنشر ، د ت ،
- 13- طارق عبد العال، دليل المستثمر إلى الأوراق المالية (الإسكندرية: ، الدار الجامعية، 2000م).
- 14- خالد أمين عبد الله وحمزة أبو عاصي، أساسيات المحاسبة وطرقها، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 1998م).
- 15- sntcrent of **financial Accounting standards** (SFAS) No 95
statement of cash flows jual of Accounting FEB 1988 PP 139-153