

قال تعالى:-
(وَلَقَدْ كَرَّمْنَا بَنِي آدَمَ وَحَمَلْنَاهُمْ فِي الْبَرِّ
وَالْبَحْرِ وَرَزَقْنَاهُمْ مِنَ الطَّيِّبَاتِ وَفَضَّلْنَاهُمْ
عَلَى كَثِيرٍ مِمَّنْ خَلَقْنَا تَفْضِيلًا).

سورة الإسراء الآية (70)

الإهداء

إلى والدي العزيزين متعهم الله
بالصحة والعافية.

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين، سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والتسليم. وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد.

بعد أن من الله علي بتوفيقه بإخراج هذه الدراسة، أتقدم بوافر الشكر وعظيم الامتنان للدكتور **هلال يوسف صالح**، الذي كان خير عون لي بتقديمه النصح والإرشاد والتوجيه طيلة فترة هذه الدراسة، والذي أسهم إسهما كبيرا في منحي وقته وعلمه وخبرته الأكاديمية والعلمية، كما أتقدم بالشكر والتقدير إلي أعضاء لجنة المناقشة والمتمثلة في كل من الدكتور **أحمد هاشم** مناقشا خارجيا والدكتور **فتح الرحمن الحسن** مناقشا داخليا والذين تكبدوا عناء الإطلاع على هذه الدراسة كما أتقدم بالشكر لجامعة كسلا لمنحي فرصة التحضير لنيل درجة الماجستير.

كما لا يفوتني أن اشكر الإخوة بمكتبة الدراسات العليا بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ومكتبة الدراسات العليا بجامعة النيلين ومكتبة المعهد العالي للدراسات المصرفية والمالية، ومكتبة جامعة أم درمان الإسلامية لتعاونهم الكبير في مرحلة جمع المعلومات.

كما أتقدم بشكري وتقديري لأسرة مركز الدراسات العليا للخدمات بجامعة الخرطوم لتعاونهم الكبير في طباعة هذه الدراسة.

والله ولي التوفيق.

ملخص الدراسة

تعتمد معظم المنشآت الخدمية على مواردها البشرية اعتماداً كبيراً في تنفيذ سياساتها وأعمالها بصورة كبيرة، مما يتطلب وجود نظام لمحاسبة الموارد البشرية في تلك المنشآت.

إن هدف هذه الدراسة هو إظهار المحاسبة عن الموارد البشرية، واختيار المنهج المحاسبي المناسب لها، ومعرفة طرق القياس والتقييم المختلفة للمحاسبة عن الموارد البشرية وكيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية، وتمثلت فرضية الدراسة الأولى في أن عدم وضوح أدوات التطبيق العملي لمحاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى الاستقرارية في المنهج المحاسبي، والفرضية الثانية هي أن معظم المنشآت تنفق مبالغ ضخمة في الاستثمار في الموارد البشرية إلا أنها لا تهتم بقياس وتقييم هذا الاستثمار في محاسبة الموارد البشرية، أما الفرضية الثالثة هي أن إهمال استخدام محاسبة الموارد البشرية والتقارير عن أدائها الاقتصادي يؤدي إلى عدم الإفصاح عن حقيقة الموقف المالي ونتائج الأعمال.

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية من خلال استخدام استمارة استبيان لعينة الدراسة، والمنهج الاستنباطي المعتمد على الكتب والمراجع والدوريات والرسائل العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة. اشتملت الدراسة على ثلاثة فصول، الفصل الأول تناول القياس والإفصاح المحاسبي، والفصل الثاني تعرض للإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية، أما الفصل الثالث فتناول تحليل البيانات واختبار الفرضيات التي تخص موضوع الدراسة في المنشآت الخدمية السودانية.

توصلت الدراسة إلى أن مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة في المحاسبة، وأن الطريقة المتبعة في قياس التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية في عينة الدراسة هي اعتبارها نفقات إيرادية تظهر في قائمة الدخل، وأن التطبيق العملي لمحاسبة الموارد البشرية غير واضح. أوصت الدراسة بضرورة إصدار معيار من قبل الهيئات والجهات والمنظمات المهنية، يتعلق بالقياس والإفصاح عن الموارد البشرية، وأن تعتمد المنشآت الخدمية على نظام لمحاسبة الموارد البشرية، وأن تعتمد إدارة الموارد البشرية في المنشآت المختلفة عند تنفيذ سياساتها على البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية.

Abstract

All service organizations were depending on their human resource in doing enterprises in a wide manners, which requires the existence of human resource accounting system.

The main goal of this study is in lighting human resources accounting, and selecting the relevant accounting syllabus for this purpose, and the acknowledgement of human resource accounting and methods of disclosing about this subject at the financial reports, the study has three hypothesis, the first is misclear of practical applying the human resources accounting leads to mistability in the accounting theoretical frame work, the second, most services organization spent high amounts of money in human resources investment, but they neglect measuring and evaluating this investment and the last the negligence of using human resources accounting and reporting its economical achievement leads to misdiclosing of fair financial position and the income obtained.

The study depended on the reductive method that depends on primary source where in designed questionnaire to study sample, and the inductive method cover books, reference, researches which have disinfectant relevancy to the study.

The study divided into three chapters, chapter one handles the measurement and discloser in accounting, chapter tow deal with the theoretical frame work of human resource accounting, chapter three handle the data analysis and testing the hypotheses.

The study has implicates that the concept of human resource accounting is one of modern accounting systems, and that the methods which had been use in measuring the cost which enter related with human resource in case of the sample study could be considered as revenue expenditures appearing at income statement, and the practical applications of the human resource accounting is still calm.

This study also advice of the importance of issuing new standard dealing with this subject and response by the certified organizations, which deal with measurement and discloser of human resource accounting system and the management of human resource must depend upon data and information of the human resource accounting.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	آية قرآنية
ب	إهداء
ج	شكر وتقدير
د	ملخص الدراسة
هـ	Abstract
و	فهرس المحتويات
ح	فهرس الجداول
ط	فهرس الأشكال
ي	المقدمة
ي	مشكلة الدراسة
ك	أهمية الدراسة
ك	أهداف الدراسة
ك	فرضيات الدراسة
ل	منهجية الدراسة
ل	حدود الدراسة
ل	خطة الدراسة
1	الدراسات السابقة
7	الفصل الأول: القياس و الإفصاح المحاسبي
8	المبحث الأول: القياس المحاسبي
21	المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي
28	الفصل الثاني: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية
29	المبحث الأول: ملامح تاريخية عن محاسبة الموارد البشرية
35	المبحث الثاني: القياس والتقييم المحاسبي للموارد البشرية
41	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية وكيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية
45	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
46	المبحث الأول: عينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة
54	المبحث الثاني: تحليل البيانات
67	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات
84	النتائج
85	التوصيات
86	رؤى مستقبلية
87	المراجع
91	الملاحق

**فهرس الجداول
عنوان الجدول**

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
47	التوزيع التكراري للمبحوثين وفق المؤهل العلمي.	1
48	التوزيع التكراري للمبحوثين وفق التخصص.	2
49	التوزيع التكراري للمبحوثين وفق المنشآت .	3
50	التوزيع التكراري للمبحوثين وفق سنوات الخدمة.	4
54	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على معظم أسئلة الاستبيان	5
64	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال الثاني في الاستبيان.	6
65	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على الأسئلة (5, 10, 11).	7
67	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على الأسئلة (1-4) في الاستبيان.	8
69	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق بين آراء المبحوثين بخصوص عدم وضوح أدوات التطبيق العملي لمحاسبة الموارد البشرية.	9
71	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على الأسئلة (5-13) في الاستبيان.	10
74	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق بين آراء المبحوثين بخصوص عدم اهتمام معظم المنشآت بقياس وتقييم الاستثمار في الموارد البشرية.	11
76	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على الأسئلة (14-20) في الاستبيان.	12
79	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق بين آراء المبحوثين بخصوص إهمال استخدام محاسبة الموارد البشرية .	13
81	نتائج تحقق فرضيات الدراسة.	14

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
47	التوزيع التكراري للمبحوثين وفق المؤهل العلمي.	1
48	التوزيع التكراري للمبحوثين وفق التخصص.	2
49	التوزيع التكراري للمبحوثين وفق المنشآت.	3
50	التوزيع التكراري للمبحوثين وفق سنوات الخدمة.	4
56	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال الأول.	5
56	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال الثالث.	6
57	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال الرابع.	7
57	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال السادس.	8
58	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال السابع.	9
58	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال الثامن.	10
59	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال التاسع.	11
59	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال الثاني عشر.	12
60	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال الثالث عشر.	13
60	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال الرابع عشر.	14
61	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال الخامس عشر.	15
61	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال السادس عشر.	16
62	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال السابع عشر.	17
62	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال الثامن عشر.	18
63	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال التاسع عشر.	19
63	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال العشرين.	20
64	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال الثاني.	21
65	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال	22

	الخامس.	
66	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال العاشر.	23
66	التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على السؤال الحادي عشر.	24
82	التوزيع التكراري لتحقيق فرضيات الدراسة.	25

مقدمة

نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية والاجتماعية، حيث أن من مقومات ارتقاء المحاسبة، وضمان إستمراريتها كعلم اجتماعي هو قدرتها المستمرة علي الاستجابة لمتطلبات التطورات المستجدة من دنيا الأعمال. إن الإطار الفكري المحاسبي الحالي لا يزال يعاني القصور وعدم الاكتمال، وذلك لعدم مقدرته علي تقديم إجابات قاطعة لعدد من المشاكل التي تواجه المحاسبة، من حيث عدم شموله لتوجيهات محددة، يمكن الاعتماد عليها لمواجهة القضايا المستحدثة، وأهمها مشكلة القياس والاعتراف والإفصاح عن الموارد البشرية.

لقد عظم الله سبحانه وتعالى الإنسان وذلك في قوله تعالى (وَلَقَدْ كَرَّمْنَا بَنِي آدَمَ وَخَمَلْنَاهُمْ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ وَرَزَقْنَاهُمْ مِنَ الطَّيِّبَاتِ وَوَضَعْنَاهُمْ عَلَى كَثِيرٍ مِّمَّنْ خَلَقْنَا تَفْضِيلًا)، كما تسابق العلماء في تخصصات مختلفة علي تعظيم الإنسان فأطلق الاقتصاديون عليه اسم رأس المال البشري، كما أطلق عليه الإداريون رأس المال الذكي، أو رأس المال المعرفي، أما المحاسبون فقد أطلقوا عليه اسم الموارد البشرية أو الأصول البشرية أحياناً.

ومع تطور العلوم وتقدم التكنولوجيا، أخذ الاقتصاد يتحول إلي اقتصاد مبني علي المعرفة، وعلي مستوي عالٍ من التكنولوجيا مما يتطلب عمالة بشرية علي مستوي عالي من التعليم والتدريب والخبرة في مجالات التخصص.

إن المنشآت اليوم تنفق أموالاً طائلة في سبيل استقطاب واختيار وتعيين وتدريب العاملين، وقد تكون هذه الأموال أكثر مما قد تنفق علي الاستثمار في الآلات والمعدات، وبالتالي لا يمكن اعتبارها إنفاقاً جارياً بل هي إنفاقاً رأسمالياً سوف تستفيد منه المنشأة لفترة طويلة من الزمن.

بالرغم من أهمية المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية لكل الأطراف سواء كانوا الإدارة أو المستثمرين أو غيرهم، فإن المحاسبة لا تعني بهذه الموارد وبالإفصاح والقياس عنها في القوائم المالية، فيما يتعلق ببند الأجور والمرتبات والمكافآت والمخصصات الممنوحة لها من قبل المنشأة، حيث أن هذه النفقات تظهر في قائمة الدخل كنفقات جارية بالرغم من أنها قد تكون نفقات رأسمالية يجب أن يفصح عنها في قائمة المركز المالي حيث أن بعض النفقات قد تكون كبيرة وغير متصفة بالدورية بجانب أن العوائد المتوقعة منها تمتد إلي فترات محاسبية مقبلة مما يستدعي رسملتها، ومن هنا يتضح أن هنالك حاجة لرسملة بعض عناصر الإنفاق علي الموارد البشرية، وقياسها قياساً عادلاً، حتى تظهر قائمة الدخل بصورة حقيقية، وفي نفس الوقت يكون هنالك عرض صحيح للمركز المالي للمنشأة.

مشكلة الدراسة

تنحصر مشكلة الدراسة بالآتي:

1. صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية، والإفصاح عنها في القوائم لمالية
2. أثر الموارد البشرية في إظهار المركز المالي العادل للمنشآت.
3. بالرغم من أن المنشآت اليوم تنفق أموالاً طائلة في سبيل استقطاب وتعيين وتدريب العاملين، إلا أنها لا تهتم بالموارد البشرية كاصول.

أهمية الدراسة

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من الآتي:

1. قصور القياس المحاسبي التقليدي عن التعبير عن الموارد البشرية للمنشأة.
2. الدور المتزايد للموارد البشرية في المنشآت الحديثة، وخاصة الخدمية، لما تتميز به طبيعة العمل في هذه

المنشآت من اعتمادها علي كفاءة وقدرة مواردها البشرية، وما ترتب علي ذلك من اهتمام تلك المنشآت في

معرفة القيمة الكمية لمواردها البشرية.

3.الاتجاه المتزايد من قبل المنشآت لتكوين نظام للمعلومات المحاسبية عن الموارد

البشرية هدفه تزويد

الإدارة بالمعلومات اللازمة لتخطيط القوي العاملة في المنشأة، وترشيد القرارات

المتعلقة بها.

4.رغبة الأطراف الخارجية ومستخدمي التقارير المالية، في معرفة درجة رضا

ومعنويات العاملين في المنشأة الخدمية.

أهداف الدراسة

تهدف هذا الدراسة إلي تحقيق الآتي:

1.إظهار المحاسبة عن الموارد البشرية، واختيار المنهج المحاسبي المناسب لمحاسبة

الموارد البشرية من خلال المقارنة والمفاضلة.

2. معرفة طرق القياس والتقييم التي من الممكن أن تتبعها المنشآت في المحاسبة عن

الموارد البشرية، واختيار أفضل طرق القياس والتقييم.

3. معرفة كيفية الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية، وذلك من اجل إظهار

الموقف المالي العادل في المنشآت الخدمية .

فرضيات الدراسة

تسعي هذه الدراسة إلي إختبار صحة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: عدم وضوح أدوات التطبيق العملي لمحاسبة الموارد البشرية مما

يؤدي إلي اللاإستقرارية

في المنهج المحاسبي.

الفرضية الثانية: معظم المنشآت تنفق مبالغ ضخمة في الاستثمار في الموارد

البشرية إلا أنها لا تهتم بقياس

وتقييم هذا الاستثمار في محاسبة الموارد البشرية.

الفرضية الثالثة: إهمال استخدام محاسبة الموارد البشرية والتقارير عن أدائها

الاقتصادي يؤدي إلي عدم

الإفصاح عن حقيقة الموقف المالي، ونتائج الأعمال.

منهجية الدراسة

أستخدم الباحث المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتحليل الوصفي وإعداد استمارة استبيان لموضوع الدراسة، بالإضافة إلي مراجعة الكتب والمصادر ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

حدود الدراسة

حددت الدراسة كالآتي:

1. الحدود المكانية: القطاع الخدمي متمثل في عدد من الشركات السودانية (الشركة السودانية للاتصالات المحدودة (سوداتل)، والشركة السودانية للهاتف السيار (موبتل)، وشركة النيل الكبرى للبتترول

وشركة شيكان للتأمين وإعادة التأمين المحدودة، وبعض مكاتب المراجعة.

2. الحدود الزمانية: 2000-2003م

خطة الدراسة

يعرض الباحث دراسته من خلال الآتي:

الفصل الأول: القياس والإفصاح المحاسبي.

المبحث الأول: القياس المحاسبي.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي.

الفصل الثاني: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية.

المبحث الأول: ملامح تاريخية عن نشأة محاسبة الموارد البشرية.

المبحث الثاني: القياس والتقييم المحاسبي للموارد البشرية.

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية وكيفية الإفصاح عنها في

القوائم المالية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: عينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة.

المبحث الثاني: تحليل البيانات.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات.

النتائج والتوصيات.