

## أولاً: النتائج

بعد عرض الجانب النظري والدراسة التطبيقية والميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

### أ. النتائج المستخلصة من الجانب النظري

1. للموارد البشرية أهمية في نجاح أو فشل المشروعات باعتبارها العنصر الحيوي الذي يمكن من خلاله تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحقيق الميزة التنافسية .
2. لاتقوم المصارف عينة الدراسة بإظهار تكاليف الحصول على الموارد البشرية وتدريبها كأصول في القوائم المالية المنشورة بالرغم من أن هذه التكاليف لها منافع تمتد لأكثر من فترة محاسبية .
3. إن عدم قياس تكاليف الموارد البشرية والتقارير عنها في القوائم المالية المنشورة يؤدي إلى ظهور معظم بنود القوائم المالية بصورة غير عادلة مما يعكس نتائج مضللة عند تقويم الأداء .
4. الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية المنشورة يظهر مقدرة الإدارة في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد البشرية .
5. تساهم المحاسبة عن الموارد البشرية في تحويل النظرة تجاه العاملين من أعباء أو تكاليف إلي أصول يمكن أن تحقق منافع مستقبلية ، بالإضافة إلي تطوير النمط القيادي للإدارة بتطوير الموارد البشرية واعتبارها من المساهمين في تحقيق أهداف المنشأة .

### ب.النتائج المستخلصة من الدراسة التطبيقية

- 6.نتج عن إظهار تكاليف الموارد البشرية ضمن الأصول في قائمة المركز المالي لعينة الدراسة زيادة في إجمالي الأصول والخصوم ، حيث تمثلت هذه الزيادة في حساب تكاليف الموارد البشرية في جانب الأصول وحساب الفائض المتراكم ضمن الاحتياطيات في جانب الخصوم .
  - 7.أظهرت الدراسة وجود علاقة طردية موجبة بين تكاليف الموارد البشرية وبين إجمالي الأرباح ، إجمالي الأصول وحقوق المساهمين ، بينما توجد علاقة عكسية بين تكاليف الموارد البشرية والمصروفات الإدارية والعمومية لعينة الدراسة .
  - 8.لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تكلفة الموارد البشرية والمؤشرات المالية ووعاء الزكاة والضرائب .
  - 9.إن الاعتراف بتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتدريبها باعتبارها نفقات رأسمالية وإظهارها في القوائم المالية يجعلها أكثر مصداقية ، باعتبار أن هذه التكاليف قد تم توزيعها على فترات الاستفادة من خدماتها ، بالإضافة إلى الأثر الايجابي لإجمالي الربح الذي يظهر في قائمة الدخل ، وتعديل بعض المؤشرات المالية .
- ### ج.النتائج المستخلصة من الدراسة الميدانية
- 10.تتطبق مفاهيم الأصول محاسبياً على الموارد البشرية لتحقيقها للمنافع المستقبلية من خلال مقدرتها الإنتاجية .

11. يتم تقييم الأصول الإنسانية بحساب قيمة كل مجموعة من العاملين بطريقة التكلفة التاريخية كأساس للقياس وذلك تمثيلاً مع طرق إعداد القوائم المالية المنشورة للمصارف السودانية .
12. تبويب تكاليف الحصول على الموارد البشرية وتدريبها كأصول يغير محتوى القوائم المالية المنشورة ، ويفيد في قياس العائد المحقق من تشغيل الموارد البشرية .
13. تعتبر تكاليف الحصول على الموارد البشرية وتدريبها نفقات رأسمالية يتم استنفادها خلال العمر المتوقع لها لتتحمل مصروفات كل سنة بما يخصها ، علي أن يظهر جانب الإيرادات إنتاجية الموارد البشرية وبما أضافته تلك النفقات إلي معدل الإنتاج.
14. تلعب المحاسبة عن الموارد البشرية دوراً مهماً في إعداد موازنة الحصول على الموارد البشرية وتدريبها بما تقدمه من تكاليف معيارية عن نشاط الاستقطاب ، الاختيار ، التعيين ، التدريب .
15. ترتبط المحاسبة عن الموارد البشرية وأهدافها وفروضها بمبدأ المقابلة ، أي مقابلة إيرادات الفترة المحاسبية بالنفقات المتعلقة بها .
16. توفر المحاسبة عن الموارد البشرية معلومات التغذية العكسية عن أداء إدارة الموارد البشرية ، بالإضافة إلي إظهار الخسائر الناتجة عن استخدام الموارد البشرية في أعمال لا تتناسب مع مقدراتها .

#### ثانياً: التوصيات

أوصت الدراسة بالاتي:

1. ضرورة اعتراف ديوان الزكاة والضرائب بنظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية ، واعتماد استنفاد تكاليف الموارد البشرية ضمن بنود المصروفات واجبة الخصم لتحديد وعاء الزكاة والضرائب ، لتحقيق فعالية محاسبة الزكاة والضرائب .
2. حث الجمعيات والمنظمات المهنية ولجنة معايير المحاسبة بإصدار معيار محاسبي يحكم القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة وقيمة الموارد البشرية في المشروعات .
3. الاهتمام بتدريس المحاسبة عن الموارد البشرية ضمن المقررات الدراسية بكليات التجارة بالجامعات حتي يتم إعداد الطلاب علمياً للممارسة الجيدة في الواقع العملي .
4. ضرورة أن يتضمن عقد العمل إلزام الفرد الذي يريد ترك العمل بالمصرف بإرادته قبل إنتهاء المدة المتفق عليها بدفع تعويض للمصرف لما تحمله في سبيل تدريبه وتنمية مهاراته والخسائر التي قد تلحق به .
5. ضرورة إسهام الجامعات والهيئات والمنظمات المهنية بدعم الاتجاه نحو المحاسبة عن الموارد البشرية وإعداد التطبيقات المحاسبية المناسبة لبيان مزاياها وآثارها علي قرارات المستخدمين .
6. علي الشركات التي تعتمد في نشاطها بشكل أساسي علي الموارد البشرية تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية وذلك بإظهار تكاليف الحصول عليها وتدريبها في القوائم المالية ضمن بنود الأصول.

7. ضرورة وجود وحدة متخصصة للمحاسبة عن الموارد البشرية ضمن إدارة الشؤون المالية ، بالإضافة إلي وضع نظام متكامل للمعلومات عن إدارة الموارد البشرية والمحاسبة عنها .

8. ضرورة تطوير المفهوم المحاسبي للأصول بناءً علي النظرة الاقتصادية لها حتي يتسع ليشمل الموارد البشرية مع باقي موارد المشروعات .

9. ضرورة تبويب تكاليف الحصول علي الموارد البشرية المتمثلة في نفقات الإستقطاب ، الإختيار ، التعيين في بنود منفصلة بالقوائم المالية .

### ثالثاً:الرؤى المستقبلية

قدمت الدراسة القياس والإفصاح ودوره في محاسبة تكاليف الموارد البشرية ، ولقد أيدت بعض نتائج الدراسات السابقة ، وأضافت بعداً لم تتناوله الدراسات السابقة في هذا المجال(الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية كأصول في القوائم المالية المنشورة للقطاع المصرفي السوداني وأثره على دلالة المؤشرات المالية وقرارات المستخدمين الخارجيين المتمثلة في ديوان الزكاة وديوان الضرائب) .

يتضح للباحث من خلال الدراسة التي قام بها والنتائج التي توصل إليها أن هنالك جوانب لم تتم دراستها ، وأن الدراسة ستفسح المجال لدراسات أخرى مستقبلية في بعض المجالات ذات الصلة كما مايلي:

- 1.القياس والإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية المنشورة وبيان أثرها على قرارات المستخدمين.
- 2.بيان اثر نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في تقويم الأداء.
3. القياس والإفصاح لتكلفة الحصول على الموارد البشرية المتمثلة في(الإستقطاب ، الإختيار، التعيين) وبيان أثرها علي قرارات المستخدمين في القطاع المصرفي السوداني.
- 4.إطار مقترح لمراجعة الأصول البشرية في المنشآت.