

## أولاً: الإطار المنهجي

### تمهيد

رغم أهمية الموارد البشرية فى تحقيق أهداف المنشأة باعتبارها احد عوامل الإنتاج ولها دور كبير فى التنمية الاقتصادية ، إلا أن القوائم المالية المنشورة لن تعبر عن تكلفة وقيمة هذه الموارد كأصول لاستنادها على التعريف العرفي للأصول المبني على الملكية القانونية ، ولا تتعامل المحاسبة بمقوماتها المستندية والدفترية وحساباتها الختامية مع الموارد البشرية إلا فى تسجيل الأجور والمهايا ، مما يؤكد عدم تسجيل محاسبي لحركة الموارد البشرية وقيمتها فى المنشأة ، ولا التغيير الذى يحدث فى قيمتها من فترة لأخرى . يبرز الاهتمام بالجانب الاقتصادي للموارد البشرية المتاحة لاي منشأة أو مجتمع والعمل على تنميتها بما يتناسب مع أهميتها كعامل من عوامل الإنتاج على أن يبدأ هذا الاهتمام بالفرد الذى هو نواة لتكوين وقياس رأس المال البشرى . ولكي تساهم المحاسبة فى تحقيق أهداف المنشأة والمحافظة على مواردها ، ينبغي أن تعمل على تحقيق الكفاية الإنتاجية بإعداد التقارير التى تساهم فى الحكم على قياس كفاءة المنشأة وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية لها لتعطى أساسا للمحاسبة عن الموارد البشرية للمنشأة وغيرها من الموارد . تتطلب القواعد المحاسبية المتعارف عليها ضرورة التفرقة بين النفقات الإيرادية والرأسمالية ، لان الخط بينهما يؤثر فى الوصول الى الرقم الحقيقى لرأس المال المستثمر ، بالإضافة الى توزيع أرباح غير حقيقية أو التصرف فى الفائض بما لايتماشى مع الواقع ، وخضوع أرباح غير حقيقية لوعاء الزكاة والضرائب ، ويتضح من ذلك أهمية فصل تكاليف الحصول على الموارد البشرية وتدريبها وتسجيلها عن باقى المصروفات الإيرادية الأخرى .

### مشكلة الدراسة:

هنالك عدد من الدراسات السابقة المقارنة فى عدد من دول العالم تناولت جوانب من موضوع الموارد البشرية وقياسها والإفصاح عنها واستخدام معلوماتها فى اتخاذ القرارات ، ففي السويد تناولت دراسة(2001م ، Olsson) قصور وضعف كمي ونوعيه المعلومات المفصوح عنها لعناصر رأس المال البشري ، وعدم إمكانية الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات المختلفة من قبل المستخدمين . وفي الهند تطرقت دراسة(2003م ، Patra and Katik) لاختبار العلاقة بين إجمالي الموارد البشرية والنفقات الخاصة بتنميتها والمحاسبة عنها ، وبيان اثر ذلك على الإنتاج وتكلفه العمل . وفي الولايات المتحدة الأمريكية تعرضت دراسة(2004م ، Bassi and et al) لافتقار المستثمرين للمعلومات الخاصة باستثمار الشركات فى رأس مالها البشرى ، بالإضافة إلى عدم قدره المحاسبة التقليدية على توفير المعلومات الضرورية عن الاستثمارات فى رأس المال البشرى . أما الدول العربية ففي جمهورية مصر العربية هنالك عدد من الدراسات المقارنة التى تناولت تطبيق مفاهيم الأصول على الموارد البشرية وقياسها كميًا وأساليب القياس المحاسبي ، ومن هذه الدراسات دراسة (عبد الفتاح إبراهيم مصطفى ، 1978م) تناولت مشكلة تسجيل قيمة العنصر البشري فى المشروع ، ولم تتعرض نظم التقارير المالية الحالية تسجيله وتحليله ودراسته ، وما هي العوامل

المختلفة التي تؤثر علي حاله العنصر البشري في المشروع ، تأثير التغيرات التي تحدث في حاله وقيمه العنصر البشري داخل المشروع . دراسة (Dr.Olfat Shata, 1985م) تمثلت مشكلتها في كيفية تسجيل قيمه الموارد البشرية في المشروع ، ولم تتعرض نظم التقارير المالية الحالية تسجيلها وتحليلها . دراسة (مصطفى كامل متولي محمد ، 1986م) تطرقت مشكلة الدراسة لمفهوم الموارد البشرية وطبيعتها وقياسها ، تحديد القيمة التي تعبر عن الموارد البشرية باعتبارها أصلا من الأصول وما يترتب علي ذلك من نتائج محاسبيه ، بالإضافة إلى تصميم نظام للمعلومات عن الموارد البشرية يخدم الأهداف المختلفة المرجوة من نظام المحاسبة عن الموارد البشرية . دراسة (عاطف محمد عواد العوام ، 1986م) تمثلت مشكله الدراسة في بيان أسباب عدم تطبيق أسلوب المحاسبه عن الموارد البشرية بجمهورية مصر العربيه ، وكيفية تحديد الأسس المناسبة لتطبيقه ، بالإضافة إلي معرفه أسباب انخفاض إنتاجيه العاملين . دراسة (زينب أحمد عزيز حسين ، 1989م) تمثلت مشكله الدراسة في عدم اهتمام المحاسبه المالية بالموارد البشرية إلا في حدود ما تحصل عليه من أجور و رواتب ، عدم وجود نظام للمعلومات يتعامل مع الموارد البشرية علي مستوى المنشآت المختلفه . دراسة (د.ناديه راضي عبد الحليم 1999م) تمثلت مشكله الدراسة في صعوبة الحصول علي المعلومات المالية عن مهارات وقدرات وإنتاجيه القوى العاملة من أنظمة المحاسبه المالية التقليدية التي تتعامل مع تكاليف الأفراد علي أنها نفقات تخص الفترة المحاسبية التي أنفقت فيها . دراسة (د.سمية أمين علي ، 2003م) مناقشة مفهوم رأس المال البشري كأحد عناصر رأس المال الفكري ، توفير معلومات ملائمة عن الموارد البشرية المتاحة لتمكين إدارة المنشآت من حسن استخدامها والمحاسبة عنها . كما تناولت عدد من الدراسات قياس الإنفاق القومي على الموارد البشرية وإظهاره بالحسابات القومية ، من هذه الدراسات دراسة (محمد هشام سيد الحموي ، 1982م) مشكلة تحديد وتحليل الإنفاق الحكومي المتصل بتكوين وتنمية الموارد البشرية . دراسة (د.صلاح الدين خضر محمد ، 2008م) تمثلت مشكله الدراسة في قصور نظم المحاسبه القومية الحالية في إظهار ماينفقه المجتمع على التكوين الرأسمالي على الموارد البشرية . وفي المملكة العربية السعودية تطرقت دراسة (د.محمد نبيل علام ، 1991م) إلي حصر وتحليل وقياس عناصر تكاليف الأنشطة التدريبية في المؤسسات التدريبية . أما في المملكة الأردنية الهاشمية فتناولت دراسة(د.علي اليوسفي ، 2006م) الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية في البيانات المالية للجامعات الأردنية . وفي جمهورية السودان فهناك قلة من الدراسات السابقة المقارنة التي تناولت القياس والإفصاح عن الموارد البشرية ، ومن هذه الدراسات دراسة(ابوالقاسم يوسف بخيت ، 1999م) تناولت الدراسة مشكلة مفهوم الموارد البشرية وطبيعتها وقياسها ، بالإضافة إلى تصميم نظام لمعلومات المحاسبة عن الموارد البشرية لخدمة الأطراف الداخلية والخارجية للمشروع . دراسة (احمد يوسف احمد السنوسي ، 2004م) تمثلت مشكله الدراسة في كيفية قياس تكلفه وقيمه الموارد البشرية وإظهارها بالقوائم المالية للمنشأة . دراسة (مصعب عبد الله حامد، 2007م) تناولت الدراسة مشكلة تقييم الموارد البشرية في المشروعات وعدم إظهار بياناتها في القوائم المالية وما يترتب على ذلك من ظهور أرباح غير حقيقية .

يتضح للباحث من عرض الدراسات السابقة المقارنة أنها لم تتعرض لآثار القياس والإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية كأصول في القوائم المالية المنشورة على دلالة المؤشرات المالية وقرارات المستخدمين الخارجيين المتمثلة في قرارات ديوان الزكاة وديوان الضرائب . ودلل الباحث على مشكلة الدراسة من خلال الاطلاع على القوائم المالية المنشورة للمصارف السودانية والتي تدرج فيها نفقات الموارد البشرية المتمثلة في تكاليف الحصول عليها وتدريبها مصروفات جارية في عدد من البنود ، علماً بان جزءاً منها يمكن أن ينطبق عليه مفاهيم الأصول الثابتة ، كما دعم الباحث ذلك من خلال القيام بعدد من المقابلات الشخصية لعدد من إدارات المصارف التجارية والمتخصصة .

تأسيساً على ماتقدم تتمثل مشكلة الدراسة بالاتي:

1. عدم دقة وصحة المؤشرات المالية المستخرجة من القوائم المالية التقليدية .
2. عدم قدرة النظام المحاسبي الحالي على توفير معلومات كافية وملائمة عن الموارد البشرية لمستخدمي القوائم المالية.
3. لاتعكس القوائم المالية وإيضاحات المصروفات الإدارية والعمومية المركز المالي الحقيقي وذلك باعتبار نفقات الموارد البشرية نفقات إيرادية تحمل للسنة المالية .
4. لم تتعرض المحاسبة التقليدية لقياس تكاليف الموارد البشرية لاستنادها على مفهوم الملكية القانونية للأصول .
5. عدم حصر وتسجيل وتبويب نفقات الحصول على الموارد البشرية في بنود منفصلة بالقوائم المالية وإيضاحات المصروفات الإدارية والعمومية.

#### أهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة من الآتي:

#### أولاً: الأهمية العلمية

تتبع أهمية الدراسة العلمية من الاتي:

تتبع أهمية الدراسة العلمية من الاتي:

1. بيان الفروض والمبادئ والأهداف والمفاهيم المكونة لنظرية المحاسبة لاستيعاب بعض نفقات الموارد البشرية كأصول في القوائم المالية.
2. المساهمة في إبراز المحاسبة عن الموارد البشرية كفرع جديد من فروع علم المحاسبة .

#### ثانياً: الأهمية العملية

تكمن أهمية الدراسة العملية في:

1. تصحيح الممارسة العملية لمعالجة نفقات الموارد البشرية وتصنيفها إلي نفقات جارية وأخرى رأسمالية وفقاً لطبيعتها وما ينماشى مع الفكر المحاسبي .
2. تعبير القوائم المالية المنشورة للشركة عن المركز المالي الحقيقي بعد اعتبار تكاليف الموارد البشرية أصول .

3. مساعدة المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية في ترشيد قراراتهم بعد اعتبار تكاليف الموارد البشرية أصول بالقوائم المالية المنشورة ، بالإضافة إلى التعميق في التحليل المالي بتعديل بعض المؤشرات المالية .
4. محاولة تقليل فجوة الإفصاح بين عرض معلومات الموارد البشرية وطلب الحصول عليها لترشيد استخدام الموارد البشرية باعتبارها أحد عوامل الإنتاج .

### أهداف الدراسة

تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

1. اختبار اثر الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية كأصول في القوائم المالية علي دلالة المؤشرات المالية في القطاع المصرفي السوداني .
2. اختبار اثر الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية كأصول في القوائم المالية علي قرارات المستخدمين الخارجيين المتمثلة في قرارات ديوان الزكاة وديوان الضرائب في القطاع المصرفي السوداني.
3. دراسة واختبار اثر تطبيق مفاهيم الأصول علي الموارد البشرية في تحديد نفقاتها في القطاع المصرفي السوداني.
4. اختبار أثر تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية على المحاسبة عن الموارد البشرية في القطاع المصرفي السوداني .
5. اختبار اثر تطبيق خصائص الاعتراف بالبند في القوائم المالية علي تبويب نفقات الموارد البشرية في القطاع المصرفي السوداني .
6. اختبار اثر تطبيق أهداف المحاسبة عن الموارد البشرية علي أداء وظائف إدارة المصرف في القطاع المصرفي السوداني .

### منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لاختبار اثر تطبيق مفاهيم الأصول على نفقات الموارد البشرية باعتبارها أصول في القوائم المالية المنشورة وبيان أثرها على دلالة المؤشرات المالية وقرارات المستخدمين ، بالإضافة إلي اختبار اثر تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية على محاسبة الموارد البشرية .

### نظرية الدراسة

استندت الدراسة على نظرية القيمة للأصول الإنسانية التي تقوم على نموذجين: النموذج الأول: تقييم كل فرد على حدة باعتبار القيمة المتوقعة للخدمات التي سيؤديها للمنشأة مستقبلاً ، بالإضافة الى احتمال بقاء الفرد في المنشأة لتقديم الخدمات .

النموذج الثاني: حساب قيمة كل مجموعة من العاملين .

سواء تم تقييم الأصول الإنسانية بالنموذج الأول أو الثاني ، فإنه يمكن استخدام واحدة أو أكثر من الطرق التالية :

1. طريقة التكلفة التاريخية كأساس للقياس: تقوم برسملة كل النفقات التي صرفت للاختيار ، التعيين ، التدريب .

2. طريقة التكلفة الاستبدالية: تقييم الأصول طبقاً لأسعار السوق .

3. القيمة الحالية للمرتبات والأجور: تقوم على افتراض الفائدة من تعيين العاملين تساوى قيمة الأجور التي سيحصل عليها العاملين مستقبلاً .

أستخدم الباحث النظرية من خلال النموذج الثاني حساب قيمة كل مجموعة من العاملين ، بطريقة التكلفة التاريخية كأساس للقياس التي تقوم برسملة كل النفقات التي صرفت للاختيار ، التعيين ، التدريب ، تمشياً مع طرق إعداد القوائم المالية المنشورة لعينة الدراسة .

#### فرضيات الدراسة

تختبر الدراسة الفرضيات الآتية:

أولاً: فرضيات الدراسة التطبيقية

الفرضية الأولى: الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية كأصول في القوائم المالية المنشورة يؤثر علي دلالة المؤشرات المالية.

الفرضية الثانية: الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية كأصول في القوائم المالية المنشورة يؤثر علي قرارات المستخدمين الخارجيين المتمثلة في قرارات ديوان الزكاة وديوان الضرائب .

ثانياً: فرضيات الدراسة الميدانية

الفرضية الأولى: تطبيق مفاهيم الأصول علي الموارد البشرية يؤثر في تحديد نفقات الموارد البشرية.

الفرضية الثانية: خصائص الاعتراف بالبند في القوائم المالية تؤثر في تبويب نفقات الموارد البشرية .

الفرضية الثالثة: تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية علي المحاسبة عن الموارد البشرية يؤثر علي مصداقيتها .

الفرضية الرابعة: المحاسبة عن الموارد البشرية تؤثر علي أداء وظائف إدارة المصرف .

#### حدود الدراسة

أولاً: الدراسة التطبيقية

الحدود المكانية: البنك (س)

الحدود الزمانية: اختيرت الفترة من سنة 2006م حتى سنة 2010م

ثانياً: الدراسة الميدانية

الحدود المكانية: المصارف العاملة بالسودان

الحدود الزمانية : بيانات الاستبانة العام 2012م

مصادر بيانات الدراسة

تم جمع مصادر بيانات الدراسة كالاتي:

1.المصادر الثانوية: الكتب ، الرسائل الجامعية ، المجلات والدوريات ، المؤتمرات العلمية والندوات ، التقارير الدورية ، شبكة المعلومات الدولية .

2.المصادر الأولية: بالاعتماد على القوائم المالية للبنك (س) عينة الدراسة ، المقابلات الشخصية لعدد من مدراء الإدارات بالمصارف التجارية والمتخصصة ، بالإضافة الى استمارة الاستبانة .

### هيكل الدراسة

تحتوى الدراسة على مقدمة وأربعة فصول وخاتمة كمايلي:

المقدمة وتشمل الإطار المنهجي والدراسات السابقة ، الفصل الأول بعنوان مفاهيم الموارد البشرية وطرق القياس والإفصاح عن تكلفتها وقسم إلى ثلاث مباحث . الفصل الثاني تعرض للإطار النظري للمحاسبة عن الموارد البشرية، حيث قسم الى ثلاث مباحث . أما الفصل الثالث تناول الإطار النظري للمصارف ، قسم الى ثلاث مباحث أيضا . الفصل الرابع الدراسة التطبيقية الميدانية ، تم تقسيمه الى ثلاث مباحث . أما الخاتمة فتشتمل علي النتائج والتوصيات.