

**الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين
جودة المعلومة المحاسبية على وفق المشروع المشترك
(دراسة تطبيقية)**

**الأستاذ الدكتور
ابتهاج إسماعيل يعقوب
الجامعة المستنصرية - كلية الإدارة والاقتصاد
المدرس المساعد
عباس فاضل علي
جامعة الفرات الأوسط التقنية - الكلية التقنية الإدارية
Abbasalkhuzaie@yahoo.com**

**Accounting Disclosure of Human Assets and Its
Impact on Enhancing the Quality of Accounting
Information according to the joint venture**

**Prof. Dr.
Ibtihaj ismail yaqoob
AL-Mustansiriya University - College of management and Economic
Assistant Lecturer
Abbas F. Ali
Al-furat Al-Awsat Technical University - College of Administrative Technology**

Abstract:-

The aim of this research is to study and analyze the accounting disclosure of human assets, because of its importance in the relevance and representational faithfulness of accounting information delivered particularly to lenders, investors, and users of financial statements and reports to help them in making rational decisions. The researcher made a connection between the accounting disclosure as an independent variable and the quality of accounting information as a dependent variable, which can be represented in the core features of accounting information like relevance and faithful representation. And in accordance with the Joint Venture issued by the International Accounting Standards Board (IASB) and the Financial Accounting Standards (FASB), with the aim of formulating a unified model for the accounting framework and in accordance with Statement No. 8 of 2010.

In order to achieve the objectives of the research, the researcher used the descriptive and analytical approaches. The descriptive approach was used to obtain the information and data related with the theoretical aspect of the research via books, previous studies, journals, and related scientific periodicals. Then, the analytical approach was used to obtain the preliminary data through field questionnaires in order to study some of items of the research and to collect the necessary results to be documented and statistically analyzed. The appropriate tests and statistical treatments were used later to obtain quantitative indicators that could meet the research subject as much as possible.

The research conducted that there is a significant positive relation between the accounting disclosure of human assets in one hand, and relevance and faithful representation of accounting information in the other hand. The results also showed that the relation is stronger in the first case (accounting disclosure of human assets with relevance of accounting information) than the latter case (accounting disclosure of human assets with faithful representation of accounting information).

The research recommended the economic units that rely significantly on the human assets to realize the positive relation between the accounting disclosure of human assets in their financial reports, with the relevance and representational faithfulness of accounting information of the economic unity. It recommended also giving more attention to the relevance, as it is more correlated than faithful representation.

Keywords: human assets, accounting disclosure, quality of accounting information, relevance, faithful representation.

المخلص:-

يهدف البحث الى دراسة وتحليل الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية لما له من أهمية في ملائمة وصدق تمثيل المعلومة المحاسبية المقدمة الى مستعملي التقارير المالية عموما والمستثمرين والمقرضين خصوصا ودوره في ترشيد القرارات المتخذة من قبلهم، اذ تم دراسة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية باعتباره المتغير المستقل وبين جودة المعلومة المحاسبية باعتبارها المتغير التابع والتي تتمثل في الصفات الجوهرية للمعلومات المحاسبية كالملائمة والتمثيل الصادق وعلى وفق المشروع المشترك الصادر من لدن مجلسي معايير المحاسبة الدولية IASB ومعايير المحاسبة المالية FASB والهادف الى صياغة النموذج موحد للآطار المفاهيمي للمحاسبة وعلى وفق البيان رقم ٨ لسنة ٢٠١٠.

ولتحقيق اهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، للحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب النظري من خلال الاطلاع على الكتب والرسائل الجامعية والمجلات والدوريات العلمية ذات العلاقة بموضوع البحث، ومن ثم استعمال المنهج التحليلي من اجل الحصول على البيانات الأولية المتعلقة بالجانب الميداني التطبيقي وذلك بتوزيع استمارة الاستبانة لدراسة بعض مفردات البحث وتجميع النتائج اللازمة ومن ثم تفرغها وتحليلها احصائيا واستخدام الاساليب الاحصائية المناسبة لتحقيق اهداف البحث.

ومن ابرز النتائج التي تم التوصل اليها: وجود علاقة ذات تأثير معنوي وذات دلالة معنوية موجبة للإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وكل من ملائمة المعلومات المحاسبية والتمثيل الصادق للمعلومة، فضلا عن وجود علاقة ارتباط بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وملائمة المعلومات وهي اكبر من علاقة الارتباط بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية والتمثيل الصادق للمعلومات. وتوصل البحث الى عدة توصيات من ابرزها: ادراك الوحدات الاقتصادية لوجود علاقة معنوية إيجابية بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية التي تعتمد في نشاطها على الأصول البشرية بشكل كبير، وبين ملائمة وصدق تمثيل المعلومات المحاسبية لواقع الوحدة الاقتصادية، فضلا عن الاهتمام بشكل اكبر بخاضية الملائمة لكونها اكثر ارتباطا من خاضية التمثيل الصادق.

الكلمات المفتاحية: الأصول البشرية، الإفصاح المحاسبي، جودة المعلومات المحاسبية، الملائمة، التمثيل الصادق.

المقدمة:

في ظل التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة اليوم ظهر الاهتمام في جانب من الجوانب المهمة والحديثة نسبيا والذي يتعلق بموجودات واصول الوحدات الاقتصادية وهو ما يسمى بالأصول البشرية والتي لا يقل الاستثمار فيها أهمية عن الاستثمار في بقية الأصول الملموسة وغير الملموسة، الامر الذي أدى الى ضرورة توجيه النظر الى كيفية الإفصاح المحاسبي عن هذه الأصول وخصوصا مع تنوع النفقات المرتبطة بتلك الأصول كالنفقات الايرادية والنفقات الرأسمالية، لغرض توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية تخدم وترشد قرارات المستعملين لها، ومن خلال اطار البحث النظري والعملي يسعى البحث الى التعرف على الدور الذي يضطلع به الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية في رفع جودة المعلومات المحاسبية من خلال الخصائص النوعية للمعلومات كالملائمة والتمثيل الصادق وفقا للآطار المشترك الصادر من لدن مجلسي معايير المحاسبة الأمريكي والدولي، ولتحقيق ما سبق قسم البحث الى عدة مباحث، اهتم المبحث الأول في عرض وبيان منهجية البحث، اما المبحث الثاني فقد خصص لدراسة الرؤية المحاسبية للأصول البشرية، فيما كان المبحث الثالث يختص بجودة المعلومة المحاسبية و المبحث الرابع قد اختص بالجانب التطبيقي للبحث وأخيرا الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول

منهجية البحث

سنعرض محتويات البحث وفق المنهجية الآتية:

مشكلة البحث

في الواقع العملي هناك الكثير من الوحدات الاقتصادية لا تأخذ العنصر البشري بعين الاعتبار عندما تقدم المعلومات لمستخدميها على الرغم من الأهمية التي يشكلها ذلك العنصر كبقية الاصول التي تمتلكها الشركة وبالتالي فان عدم الإفصاح عن الأصول البشرية سيؤثر سلبا على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين، ومن هنا يمكن تحديد مشكلة البحث وإبعادها بالتساؤل البحثي الرئيس الآتي: ما اثر الافصاح عن الاصول

(٤٠٢).....الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

البشرية في التقارير المالية للوحدة الاقتصادية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية (الملائمة والتمثيل الصادق) ؟ ويتفرع عن هذا التساؤلين البحثيين الآتيين:

١: ما اثر الافصاح عن الاصول البشرية على ملائمة المعلومة المحاسبية ؟

٢: ما اثر الافصاح عن الاصول البشرية على التمثيل الصادق للمعلومة المحاسبية ؟

أهداف البحث:

يهدف البحث الى:

١- تسليط الضوء على عملية الافصاح المحاسبي عن الاصول البشرية.

٢- بيان طرق الافصاح عن الاصول في التقارير المالية.

٣- بيان مدى تأثير عملية الافصاح المحاسبي عن الاصول البشرية في قرارات مستعمل المعلومة المحاسبية.

٤- بيان اثر الافصاح المحاسبي عن الاصول البشرية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من خلال تناوله موضوعا محاسبيا معاصرا بحكم ان الوحدات الاقتصادية المعاصرة تعتمد بالدرجة الأساس على العنصر البشري في تحقيق أهدافها وممارسة انشطتها، لذا فهي معنية بصورة مباشرة في القياس والافصاح المحاسبي عن الأصل البشري، فضلا عن ان تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية يساهم في دعم المركز التنافسي والتمايز للوحدة الاقتصادية من خلال توفير معلومات ذات جودة عالية ضرورية لأغراض اتخاذ القرارات من قبل الأطراف ذات المصلحة المستفيدة من التقارير المالية.

فرضيات البحث

يستند البحث على الفرضية الرئيسة الآتية:

يوجد اثر ذو دلالة احصائية بمستوى $\alpha = 0.05$ للإفصاح المحاسبي عن الاصول البشرية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (الملائمة والتمثيل الصادق)

وينبثق عن هذه الفرضية الفرضيتان الفرعيتان الآتيتان:

الفرضية الفرعية الأولى:

يوجد أثر ذو دلالة احصائية بمستوى $\alpha = 0.05$ للإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية على ملائمة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الفرعية الثانية:

يوجد أثر ذو دلالة احصائية بمستوى $\alpha = 0.05$ للإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية على التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.

منهج البحث:

لغرض تحقيق أهداف البحث تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي، إذ تم استعمال المنهج الوصفي لغرض الحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بالجانب النظري من خلال الكتب والبحوث والرسائل الجامعية والمجلات والدوريات العلمية لإغناء موضوع البحث، ثم استعمل المنهج التحليلي لغرض الحصول على البيانات الأولية من خلال الجانب التطبيقي وذلك بتوزيع نموذج الاستبانة لدراسة مفردات البحث وتجميع المعلومات اللازمة لموضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستعمال برنامج SPSS الاحصائي واستعمال الاختبارات والمعالجات الإحصائية المناسبة للوصول الى دلالات ذات قيمة ومؤشرات لدعم فرضيات البحث.

مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من فئة متخذي القرار في الوحدة الاقتصادية (المدير التنفيذي، المدير المالي، مدير الموارد البشرية) في الوحدات الاقتصادية المحلية المسجلة لدى غرفة تجارة النجف الاشرف البالغ عددها ٤٥٠ وحدة اقتصادية (دليل غرفة تجارة النجف، ٢٠١١).

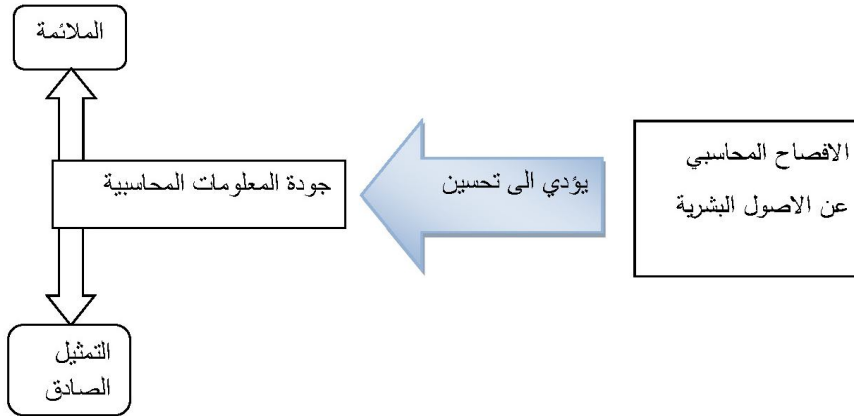
اما عينة البحث فقد تم اختيارها من الوحدات الاقتصادية التي يبلغ عدد موظفيها ٢٠ موظفاً فأكثر، حيث بلغ عددها ١٠٠ وحدة اقتصادية أي ما يعادل ٢٢٪ من مجتمع البحث، إذ تم توزيع ٧٥ استمارة الاستبيان على الوحدات الاقتصادية العاملة في قطاع الصناعة

(٤٠٤) الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

والخدمات لكون العنصر البشري يشكل الركيزة الأساسية في تنفيذ اعمال ومنتجات هذه
الوحدات عينة البحث، استرد منها ٦٠ استمارة، قسمت الى ٥٠ استمارة قابلة للتحليل و ١٠
استمارات غير مستوفية لشروط التحليل الاحصائي.

نموذج البحث:

تم استخدام النموذج التالي للتعبير عن ملخص مجريات البحث.



المبحث الثاني

الأصول البشرية من رؤيا محاسبية

(مفهوم الاصول البشرية، خصائص الاصول البشرية، تكلفة واستنفاد الاصول البشرية، الإفصاح المحاسبي عن الاصول البشرية)

أولاً: مفهوم الاصول البشرية

تستخدم الوحدة الاقتصادية الموارد والاصول المتاحة لديها بكل كفاءة وفاعلية لتحقيق
اهداف الوحدة وعادة ما تكون هذه الموارد اما مادية كالمباني والاراضي والسيارات....
وغيرها او بشرية كالموظفين والايدي العاملة الاخرى، وقد دأبت المحاسبة التقليدية على ان
تتعامل مع الاصول البشرية من ناحية الرواتب والاجور فقط ويتم تسجيلها كنفقات جارية
بينما يتم الانفاق مبالغ طائلة من الوحدة الاقتصادية في سبيل استقطاب واختيار والتدريب
وتأهيل العاملين، وهذه النفقات تمثل استثمارات من اجل تكوين اصولا للمنشأة ولكن يتم

النظر الى هذه النفقات على انها نفقات جارية وتحمل على مصاريف الفترة الحالية عند احتساب صافي الربح، وقد اظهرت الدراسات ان الاصول البشرية تقوم بتقديم خدمة او منفعة انية او مستقبلية لتحقيق اهداف المشروع حالها كحال أي من الاصول الاخرى وعند الرجوع الى تعريف الاصل نجد ان من المفردات المهمة في التعريف هي تقديم الخدمات المستقبلية وهو ما ينطبق على الاصول البشرية.

تعريف الاصل:

هناك ثلاثة وجهات نظر ترتبط بنظريات الوحدة المحاسبية فقد اختلفت تعاريف الاصل طبقا لوجهات النظر هذه وكما يأتي:

١- نظرية الملكية المشتركة، وجهة نظر اصحاب المشروع

٢- نظرية الشخصية المعنوية، وجهة نظر الادارة

٣- نظرية النشاط الاقتصادي، وجهة نظر المشروع

أولاً: تعريف الاصل طبقا للنظرية المشتركة (وجهة نظر اصحاب المشروع)

عرف الاصل من وجهة نظر اصحاب المشروع على انه كل شيء مملوك للمشروع وله قيمة. وتعتمد فكرة هذا التعريف على ان اصحاب المشروع يعتبرون ان الاصل هو القادر على سداد ديون المنشأة ومن شروط قدرة الاصل على سداد ديون المنشأة (نمر، ١٩٨١: ١٣٠):-

١- ان يكون مملوكا "للمنشأة

٢- ان يكون له قيمة معينة

ثانياً: تعريف الاصل طبقا لنظرية الشخصية المعنوية (وجهة نظر الادارة):-

عرف الاصل من وجهة نظر الادارة على انه "عامل من عوامل الانتاج" والفكرة الاساسية لهذا التعريف تعود الى اعتبار الإدارة ان جوهر أي اصل هي القدرة الإنتاجية له (الحياي، ٢٠٠٧: ٢٨٦).

ثالثاً: تعريف الاصل طبقا لنظرية النشاط الاقتصادي (من وجهة نظر المشروع):-

تعريف الاصل من جهة نظر المشروع نفسه بأنه "عبارة عن خدمات مستقبلية" ويعود هذا التعريف الى ان جوهر كل اصل هي الخدمات المستقبلية المتوقعة منه، وقد عرفت معايير المحاسبية الدولية IASB لعام ١٩٩٩ الاصل بأنه "مورد يخضع لسيطرة المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع ان ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة" وتتمثل هذه المنافع بمساهمتها المحتملة بشكل مباشر في قياس المركز المالي للوحدة (المعايير الدولية للتقرير المالي، ٢٠١٧-٢٠١٨: ٦٩).

أما مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB فقد عرف الأصول على انها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، واكتسبت الوحدة الاقتصادية حق الحصول على هذه المنافع والسيطرة عليها من خلال احداث ماضية (حمادة، ٢٠٠٢: ١٤٨).

ومما سبق نرتأي ان تعريف الأصول البشرية هي منافع اقتصادية آنية ومستقبلية تخضع لسيطرة الوحدة وفقا لعقود قانونية، حيث يتم الانفاق على هذه الأصول بنوعين من النفقات: الأول: نفقات إيرادية تتمثل في الرواتب والأجور والمكافآت والمنح والضمان وغيرها من النفقات التي يتوقع ان تحقق إيرادات خلال الفترة الحالية.

الثاني: نفقات رأسمالية تتمثل في النفقات التي يتم انفاقها على الأصل البشري لتطوير مهاراته وكفاءته وخبرته وغيرها من النفقات التي يتوقع ان تحقق إيرادات خلال الفترات المستقبلية.

ويتضح من التعاريف السابقة ان الموارد يمكن ان تتصف بانها اصول اذا توفر فيها ما يأتي:

- ١- يتوقع منها ان تقدم خدمات مستقبلية.
- ٢- استفادة الوحدة من تلك الخدمات الاقتصادية.
- ٣- حصول الوحدة الاقتصادية على المزايا المستقبلية يعود الى احداث مالية تمت في الماضي او الحاضر.

ثانيا: خصائص الاصول البشرية

من خلال عرض التعاريف السابقة بما فيها التعريف الصادر عن IASB و FASB وتطبيق الخصائص الواردة في تلك التعاريف على الاصول البشرية فانه يمكن استنتاج مجموعة خصائص بشكل عام وكما يأتي:

١- خاصية الملكية

يكون المورد أصلاً مملوكاً للمشروع إذا توفر خاصية الملكية وكان للمشروع حرية التصرف فيه وكما ورد في المعايير المحاسبية الدولية أن الشركة تفرض السيطرة على أصل ما إذا كانت تملك حق الحصول على المنافع الاقتصادية وتستطيع الحد من وصول الآخرين لهذه المنافع، هذه السيطرة تتبع من الحقوق القانونية (المعايير الدولية، ٨٤٥:٢٠٠١).

٢- خاصية سداد الديون:

بناءً على تعريف الأصل طبقاً لنظرية الملكية المشتركة فإنه يمكن استخدام الأصل في سداد الديون (علي، ٢٨٠:١٩٩٧).

٣- خاصية المقدرة الانتاجية:

يعتبر المورد أصل من الأصول فيما إذا كان له القدرة على توليد الإيرادات والعوائد وتوضح هذه الخاصية في تعريف الأصل طبقاً لوجهة نظر الإدارة أي نظرية الشخصية المعنوية (علي، ١٩٩٧: ٢٨٠).

٤- خاصية وجود منافع اقتصادية مستقبلية:

وفقاً لوجهة نظر المشروع فإن جوهر أي أصل هي الخدمات المستقبلية التي يقدمها، ويتضمن ذلك ثلاث عناصر (ال بوعلي، ٢٠١١: ٢٨):

أ. أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية.

ب. إمكانية قياس هذه المنافع.

ت. للوحدة الاقتصادية الحق في استلام هذه المنافع.

٥- القابلية للتحديد أو القياس:

يعرف المورد على أنه أصل إذا كان قابلاً لتحديد أو القياس وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، غالباً ما يعبر عنه بوحدات نقدية. (المعايير المحاسبية الدولية،

٨٤٦:٢٠٠١)

ثالثاً: تكلفة واستنفاد الأصول البشرية:

تعرف التكلفة بصورة عامة على انها التضحية بسلع او الخدمات للحصول على منافع او خدمات مستقبلية، وهذه المنافع اما ان تكون في شكل مادي ملموس او منافع غير ملموسة ويشق من هذا المفهوم العام تكلفة الأصول البشرية حيث تعرف بانها التكلفة الرأسمالية التي تتحملها المنظمة في سبيل الحصول على الموارد البشرية او استبدالها (فتوح، ٢٠٠١: ٣١).

التكلفة الاصلية للموارد (الأصول) البشرية:

من المتفق عليه ان التكلفة الاصلية للأصول البشرية تشتمل على بنود عديدة منها: الاستقطاب والاختيار والتدريب والتأهيل وغيرها. حيث كانت هذه النفقات تعتبر محاسبيا كنفقات إيرادية، أي انها انفاق استهلاكي بالمفهوم الاقتصادي اما الان فأصبحت محاسبيا كنفقات رأسمالية أي انها انفاق استثماريا بالمفهوم الاقتصادي.

وعليه فان المحاسبة المالية اعترفت بان هذه النفقات هي نفقات رأسمالية وبما انها تطبق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، فان من المنطق اعتبار هذه النفقات بمثابة انفاق استثماري وليس انفاقا استهلاكيا (فلا مهولتز، ١٩٩٢: ٩٨).

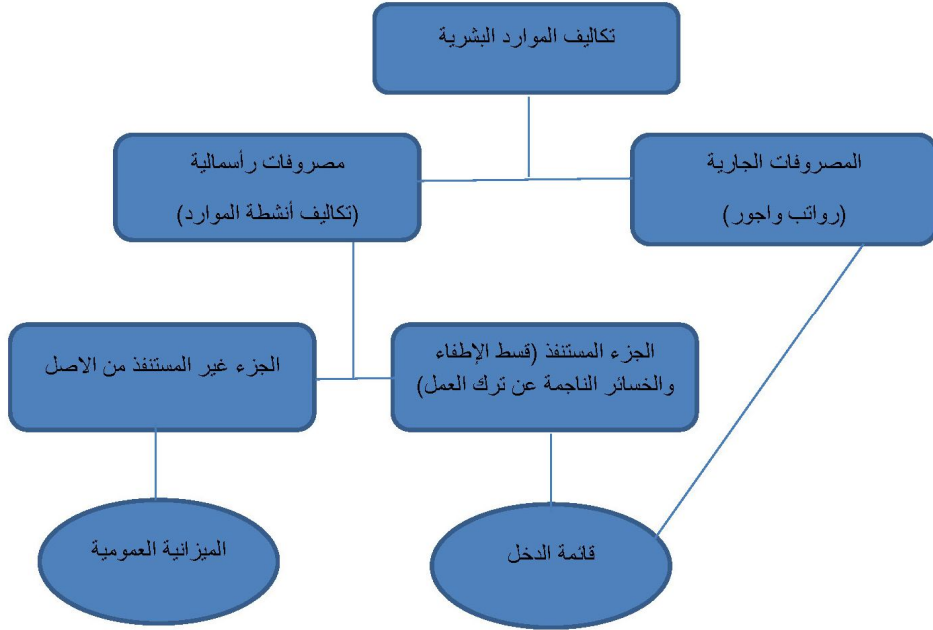
معالجة تكاليف الأصول البشرية:

يتنازع الفكر المحاسبية حول ما ينفق على الموارد البشرية على رأيين:

الراي الاول: ان تعامل جميع الاصول المستثمرة في هذه الموارد معاملة المصروفات.

الراي الثاني: ان يكون هنالك تفرقة بين ما هو ايرادي من هذه النفقات وبين ما هو رأسمالي، وبالتالي يتم التعامل مع الجزء الايرادي كمصروف والجزء الرأسمالي منها كأصل ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

شكل (١) معالجة تكاليف الموارد (الأصول) البشرية



المصدر: (الهيئة، ٢٠٠٣: ٣٢٢)

استهلاك تكلفة الأصول البشرية:

عندما يتم اعتبار الأصول البشرية كأصل من أصول الشركة فلا بد من رسملة الموارد البشرية أي ان نسبة من قيمة الاصل سوف تستهلك خلال الفترة المالية، اذ يجب التمييز بين الاندثار الذي هو النقص في الاصول المادية كالعقارات والآلات والاثاث وغيرها من الاصول الثابتة وبين الاستنفاد او الاطفاء الذي هو النقص في الاصول غير الملموسة (المعنوية)، ان استنفاد الاصول البشرية انما هو استنفاد قيمة الاصل خلال الفترة التقديرية المتوقعة لخدمات هذا الاصل مع الاخذ بنظر الاعتبار وضع معيار معين يحدد فترة زيادة الخبرة للأصل البشري خلال سنوات الخدمة والفترة التي تبقى عندها الخبرة ثابتة، وعليه فان استنفاد الاصول البشرية يتوقف على الاعتبارات الاتية: (حمادة، ٢٠٠٢: ١٥٠)

١- مدة خدمة الاصل البشري تعادل فترة بقاءه في الخدمة لدى الشركة.

٢- مدة خدمة الاصل البشري تعادل فترة بقاء الاصل في وظيفة معينة في الشركة.

(٤١٠) الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

٣- مدة الخدمة الاصل البشري تعادل مدة استمرار معرفتهم في التكنولوجيا المتطورة
فاذا كانت معرفتهم غير قادرة على مجاراة التكنولوجيا فان قيمتهم كأصل بشري
تستنفذ بالكامل. ويمكن التفرقة بين تكلفة الاقتناء وتكلفة التدريب والتنمية على
النحو الاتي (الحيالي، ٢٠٠٤: ٣٠٣):

أ - استنفاد تكلفة الاقتناء:

تستنفذ تكلفة الاقتناء من خلال مدة بقاء الفرد في المشروع والتي تساوي وقت ترك
الخدمة الطبيعي (سن التقاعد) ناقصا عمره وقت المباشر بالعمل في المشروع.

ب - استنفاد تكاليف التدريب والتنمية:

تستنفذ تكاليف التدريب على مدى فترة الاستفادة المتوقعة من برامج التدريب وتنمية
الأصول البشرية وهي اقل من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المشروع، وان تكلفة
الأصل البشري تتمثل بكافة المصاريف الضرورية واللازمة للحصول على العنصر البشري
حتى يصبح جاهزا للإنتاج وتقديم الخدمة، كما ان العمر الانتاجي للأصل البشري هو مدة
العقد المبرم مع المشروع. وكما مبين بالمعادلة الآتية:

$$\text{اطفاء العنصر البشري} = \text{ت} / \text{ن}$$

حيث ان:

ت = تكلفة الاصل البشري

ن = العمر الانتاجي للأصل البشري وهو مدة العقد المبرم مع الوحدة الاقتصادية.

وهناك طريقتان لتحصيل مصاريف امتلاك الأصول البشرية في قائمة الدخل وهما
(سالم، ٢٠٠٨: ٨٣):

١- اضافة مصاريف الاهلاك على مجموع النفقات الادارية العامة في الشركة.

٢- يتم فصلها عن بقية النفقات الجارية وتجميعها في حساب خاص يمثل قسط الاهلاك
السنوي لهذه الأصول، حيث توجد عدة طرق لاحتساب الاهلاك للأصول البشرية

واكثرها شيوعا في الاستخدام هي طريقة القسط الثابت المتقدمة.

رابعاً: الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية

مفهوم الإفصاح المحاسبي

عرف الإفصاح بأنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مظلة وملائمة لمستعملي هذه القوائم من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للوحدة الاقتصادية (أبوزيد، ٢٠٠٥: ٥٧٧).

وعرف ايضا بانه عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بقدرة المشروع على تحقيق ارباح في المستقبل وقدرته على سداد التزاماته وان كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لا تتوقف على مدى خبرة القارئ ولكن على المعايير المرغوبة للإفصاح وهي الإفصاح الكامل والإفصاح الكافي والإفصاح العادي (حنان، ٢٠٠١: ٤٤٧).

كما عرف الإفصاح بانه اجراء يتم من خلاله اتصال الوحدة الاقتصادية بالعالم الخارجي (القاضي وحمدان، ٢٠٠١: ٢٠٢).

ومما تقدم نرتأي ان الإفصاح المحاسبي يمكن ان يعرف على انه عرض المعلومات المالية وغير المالية بصورة قوائم وجداول وايضاحات وباي شكل، بشكل يؤدي الى مساعدة أصحاب المصلحة في اتخاذ القرارات الرشيدة مع الاخذ بعين الاعتبار المححدات الموضوعية في الإفصاح كالتكلفة / المنفعة والاهمية النسبية ناهيك عن التحسين المستمر باساليب العرض ومضمونه وعلى وفق مستجدات واحتياجات البيئة.

الإفصاح عن الأصول البشرية

ان الاعتراف بالموارد البشرية على انها بند من بنود الاصول يستلزم ادراجها ضمن الموجودات في قائمة المركز المالي، وبالنتيجة فان راس المال المستثمر سيزداد بمقدار قيمة الاصول البشرية وسيتغير طبقا لذلك صافي الربح المتحقق خلال السنة التي يتم بها تحديد قيمة الاصول البشرية ورسملة ما يتعلق بها من نفقات وان الإفصاح عنها يتطلب ادراجها

(٤١٢).....الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

ضمن فقرة الموجودات وتحت فقرة خاصة بها تسمى الموجودات البشرية او قيمة الموارد البشرية. (الفضل واخرون، ٢٠٠٢: ١٢٥)

طرق الافصاح عن الاصول البشرية

يوجد العديد من طرق الافصاح والتقرير عن البيانات الخاصة بالأصول البشرية وكما يلي (فلامهولتز، ١٩٩٢: ٦٦):

الطريقة الاولى: الافصاح في تقرير مجلس الادارة

يتم الافصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس الادارة حيث يوضح حجم الاستثمارات التي قامت الشركة بإنفاقها من اجل تطوير الامكانيات العلمية والعملية للعاملين في الشركة، وهذه المعلومات المفصّل عنها ستفيد المستثمرين والمحلّلين الماليين في تحديد مدى اهتمام ادارة المنشأة بتنمية وتطوير الموارد البشرية باعتبارها عاملا مهما من عوامل تحقيق الإيراد في الاجل الطويل، ان هذه الطريقة تؤدي الى جذب انظار مستخدمي وقراء البيانات المالية والادارية في التقارير السنوية.

الطريقة الثانية: اعداد قائمة الاستثمارات المعنوية

تقوم هذه الطريقة على اعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية، وتناسب هذه الطريقة المنشآت التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وشهرة المحل لمنشات قائمة فضلا عن الاستثمارات في الاصول البشرية في المنشآت التي تستخدم اساليب التكنولوجيا المتطورة وشركات الخدمات، وتكون هذه القائمة على شكل تبويب منفصل من قائمة الدخل.

الطريقة الثالثة: قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الاساسية

بموجب هذه الطريقة يتم الافصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة ولا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات او المراجع، ويتم ادراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الاساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي، حيث طبقت هذه الطريقة في شركة (ار. جي. باري) والتي كانت تدرج هذه القوائم ضمن القوائم المالية المنشورة، وكذلك شركة (آبت) حيث ظهرت القوائم المالية عام ١٩٧١ مشتملة على الميزانية

الاجتماعية التي تضم بند الاستثمارات في التدريب بعد استبعاد الاستنفاد.

الطريقة الرابعة: الادراج في القوائم المالية الاساسية المدققة

وفقا لهذه الطريقة يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الأصول البشرية ضمن القوائم المالية الاساسية للمنشأة، حيث تتم رسملة الاستثمارات في الأصول البشرية وادراجها في قائمة المركز المالي واقفال الاستنفاد السنوي في قائمة الدخل على مدى عدة سنوات مالية حالها كحال الأصول المادية الاخرى.

وتأسيساً على ما تقدم فإن الإفصاح عن تكاليف الأصول البشرية يعد امراً مهماً لا يقل أهمية عن الإفصاح عن بقية الأصول الاخرى اذ يتم الإفصاح عن التكاليف الايرادية المتعلقة بالأصول البشرية والمتمثلة في الرواتب والاجور والمكافآت في قائمة الدخل وان هذا الاجراء سيوفر معلومات ملائمة وصادقة التمثيل تؤثر حتماً على متخذي القرارات كالمستثمر كونه يركز بشكل رئيس على نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية والمتمثل في قائمة الدخل اما التكاليف الرأسمالية كتكاليف تطوير مهارات العاملين وتدريبهم وتأهيلهم وغيرها فيتم الإفصاح عنها في قائمة المركز المالية وايضا فان هذا الاجراء سيوفر معلومات ملائمة وصادقة التمثيل تؤثر في متخذي القرارات كالمقرض كونه يركز بشكل رئيس على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ومدى قدرتها على سداد ديونها.

المبحث الثالث

جودة المعلومات المحاسبية

سيتم التطرق في هذا المبحث الى الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً لوجهة نظر كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الامريكية FASB بموجب المشروع المشترك بين المجلسين لصياغة نموذج موحد للاطار المفاهيمي للمحاسبة، كمحاولة لتوحيد الممارسات المحاسبية بين المجلسين، حيث يتضمن المشروع الجديد توحيداً لأهداف المحاسبة والابلاغ المالي وخصائص جودة المعلومات وعناصر القوائم المالية اضافة للفرضيات والمبادئ والقيود والتعاريف التي تتعلق بمحتويات الاطار^(١)، وقد تم انجاز المرحلة المتعلقة بتوحيد خصائص جودة المعلومات او الصفاة النوعية للمعلومات المحاسبية،

(٤١٤).....الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

ومن الجدير بالذكر ان الاطار الجديد ما هو في حقيقته الا اعادة صياغة للنموذجين الدولي والامريكي مع التركيز على النموذج الامريكي بالذات واخذ قليلا مما يتضمنه النموذج الدولي، وبذلك لا يكون النموذج الدولي جديدا او غريبا بل هو موجه بالنماذج الحالية (الجعارات، ٢٠١٢: ١٩٠).

إن جودة المعلومات المحاسبية تحدد الخصائص والقواعد الاساسية الواجب مراعاتها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، كما ان تحديد هذه الخصائص يؤدي الى مساعدة المسؤولين عن وضع المعايير المحاسبية ويساعد ايضا عند اعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تكون نتيجة لتطبيق طرق محاسبية بديلة، وفي التمييز بين ما يعتبر ايضا حاضرا ضروريا وما لا يعتبر كذلك، كما ان تقييم فائدة المعلومات يجب ان يكون على اساس اهداف القوائم المالية التي يركز فيها الاهتمام على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشآت (الدهراوي ومحمد، ٢٠٠٠: ٩٠).

ان التركيز على اهمية التقارير المالية كمصدر اساسي من مصادر المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات يؤدي الى قاعدة عامة لتقييم الطرق المحاسبية البديلة والاختيار من بين الاساليب المتاحة للإفصاح، وعليه فانه يجب اختيار طريقة المحاسبة او اسلوب الإفصاح الذي يتيح اعظم المعلومات فائدة لمساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين على اتخاذ قراراتهم (الذنيات، ٢٠١٠: ٢٨).

وفيما يلي بيان هذه الصفات وفقا للمشروع المشترك المشار اليه اعلاه.

الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية:

يمكن تعريف الصفات النوعية بانها مجموعة من الصفات التي يجب ان تتميز بها المعلومات المحاسبية بحيث تجعلها مفيدة لغرض اتخاذ القرارات من قبل المستخدم لها، وبهذا المعنى تكون هذه الصفات اخذة بعين الاعتبار للمفاهيم التي تتعلق بالمعلومات المحاسبية والتي لا يمكن صياغتها كميا ولا يمكن تجاهلها في ضوء حرص العاملين في المهنة على وجوب تميز المعلومات المحاسبية بهذه الصفات النوعية، كما ينظر اليها البعض على انها تمثل خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية (أبو حشيش، ٢٠٠٥: ٣١)

ويمكن تقسيم الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية الى نوعين من الصفات وكما يلي:

أولاً: الصفات النوعية الجوهرية:

وتشمل الملائمة والتمثيل الصادق.

أ: الملائمة

تعرف الملائمة على انها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار المستخدم، أي هي قدرة المعلومات على ايجاد فرق في اتخاذ القرار (دهمش، ١٩٩٥: ٢٣).

وايضا عرفها FASB بانها تلك المعلومات القادرة على احداث تغيير في اتجاه القرار، وذلك من خلال زيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من اجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية تسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية صنع واتخاذ قرار ادق واكفا مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة (النقيب، ٢٠٠٤: ٢٩٣)، اذ تعني الملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستفادة من المحاسبة المالية وبين الاغراض التي تعد من اجلها، وعليه تكون هذه المعلومات مفيدة اذا كانت ذات علاقة وثيقة باتخاذ قرار او اكثر من القرارات التي يتخذها مستخدم تلك المعلومات، ان المعلومات الملائمة هي معلومات محاسبية لها قيمة تنبؤية واسترجاعية تؤثر في اتجاه سلوك متخذي القرار وتأثر فيه لتغير القرار نحو الموقف الذي يتخذ بشأنه عند تقديمها في الوقت الملائم قبل ان تفقد قدرتها على التأثير في ذلك القرار (يوسف، ٢٠١٢: ٢٣٣)، ومما سبق يمكن تعريف الملائمة بانها الخاصية التي من شأنها ان تؤثر في سلوك متخذ القرار واحداث الفرق في القرارات في حالة غيابها وحالة توفرها، ولكي تكون المعلومة المحاسبية ملائمة يجب توفر ثلاثة خصائص فرعية وهي: ان تكون ذات قيمة تنبؤية وقيمة استرجاعية وذات أهمية نسبية.

وفيما يلي بيان الخصائص الفرعية لخاصية الملائمة:

• القيمة التنبؤية للمعلومات:

ان احد الخصائص الفرعية للمعلومات الملائمة هي مقدرة المعلومات المحاسبية في تحسين مقدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية في ضوء نتائج الماضي والحاضر، فالمعلومات الملائمة تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي، وبدون معرفة

الاحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، حيث ان المعلومات المحاسبية ذات الصلة بعملية اتخاذ القرار تساعد مستخدميها للقيام بعملية التنبؤ بالنسبة للأحداث في الماضي والحاضر والمستقبل (دهمش، ١٩٩٥: ٢٣).

• القيمة الاستراتيجية للمعلومات:

عندما يكون للمعلومات القدرة على التغيير او تصحيح التوقعات الحالية او المستقبلية فان تلك المعلومات تمتلك قيمة استراتيجية، كما يطلق على خاصية القيمة الاستراتيجية للمعلومات بالتغذية العكسية، ولا تقل اهمية عن القيمة التنبؤية للمعلومات، وتساعد ايضا مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبني على هذه التوقعات (الشيرازي، ١٩٩٠: ٢٠٠).

• الاهمية النسبية للمعلومات:

وتعني الاهمية النسبية ان الغاء او عدم ذكر بعض البنود يعتبر امرا مهما اذا كانت هذه البنود تؤثر منفردة او مجتمعة على القرارات الاقتصادية للمستخدمين والمستندة الى القوائم المالية^(٢). وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) الاهمية النسبية بأنها عبارة عن "قيمة السهو أو التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن - في ضوء الظروف المحيطة - أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات، نتيجة لهذا السهو أو التحريف". وهو يعني أن المعلومة تعد ذات أهمية لو كان الإفصاح عنها في التقرير أو عدمه يؤثر أو يغير في أحكام وتقديرات متخذي القرارات، وفي هذا الصدد تتوقف مدى الأهمية النسبية للمعلومة على الحكم النسبي لها بالمقارنة مع البنود الأخرى للمعلومات. (<https://sqarra.wordpress.com/mater/>)

ب: التمثيل الصادق

تعد صفة التمثيل الصادق من الصفات المهمة التي تتصف بها المعلومات المحاسبية، لكون المعلومات المحاسبية يجب ان تكون ممثلة للواقع ولعمليات واحداث تاريخية قد حصلت فعلا وفقا لعملية تبادل واقعية معززة بوثائق ومستندات دالة على حدوثها بالقيم والمبالغ التي تم الإفصاح عنها بدقة دون مبالغة او نقصان او تحريف او تحكم شخصي. وقد عرف التمثيل الصادق بموجب النشرة رقم (٢) من نشرات مفاهيم المحاسبة المالية SFAC NO.2

الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB بانها "التطابق او التوافق بين مقياس او وصف معين والظاهرة التي تمثله"^(٣)، كما يمكن ان يقصد بالتمثيل الصادق ان تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والاحداث المالية التي حدثت في المنشأة والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية^(٤)، او هي التطابق او التوافق بين مقياس او وصف معين والظاهرة التي تمثله (احيانا يطلق عليها الصحة) ومن الجدير بالذكر ان الدورة المحاسبية بكافة مراحلها تنطوي على التمثيل الصادق، لذلك يجب ان يوصف الحدث او العملية المالية بالدقة في التأثير على الحسابات ذات العلاقة، كما انه يجب ان يكون مؤيدا بمستندات تدل على انه متطابقا رقميا ووصفيا مع ما تم قيده في الدفاتر والسجلات المحاسبية بجانيها المدين والدائن لغرض الوصول الى الرصيد الصحيح واجراء كافة التسويات اللازمة في حالة وجودها وبالتالي انتاج معلومة صادقة تعبر عن الواقع بصدق ما تم حدوثه في المنشأة، ويتعدى التمثيل الصادق لغة الأرقام الى الإفصاح اللازم الذي يجب ان تذكر فيه كافة المعلومات النوعية والكمية، كالتزامات الطارئة والاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية كما حدثت او متوقعة الحدوث (الجعرات، ٢٠١٢: ٢٠٧)

ثانياً: الصفات النوعية المساندة:

وتشمل قابلية المقارنة وقابلية التحقق وقابلية الفهم والتوقيت المناسب.

أ - قابلية المقارنة:

تقتضي هذه الخاصية ان مستخدمو المعلومات المحاسبية يمكنهم التعرف على اوجه الشبه والاختلاف بين اداء المنشأة واداء المنشآت الاخرى التي تستخدم نفس النشاط خلال فترة زمنية معينة، فضلا عن مقارنة اداء المنشأة نفسها بين فترات زمنية مختلفة، ومن الجدير بالذكر ان اوجه الشبه والاختلاف لا تنبع من تشابه او اختلاف اساليب القياس وطرق الإفصاح ومن ثم فان المعلومات المحاسبية تكون ذات فائدة اكبر في حال استخدام اساليب مماثلة للقياس وطرق مماثلة للإفصاح عن الاحداث المتشابهة (Moscove ,et al, 2001:79)، ولهذه الخاصية جانبان لكل منها مغزاه فيما يتعلق بمنفعة المعلومات وهما:

الجانب الأول: امكانية المقارنة بين نتائج المدد المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية ويقصد بها "الثبات والاستمرارية" وتتم هذه المقارنة اذا توفرت الشروط الاتية (الذنيات، ١٢٥: ٢٠١٠):

١- امكانية مقارنة البنود المتعددة التي تم تجميعها في مقدار واحد عند عرض القوائم المالية، مع مراعاة تجميع نفس البنود في مقدار واحد ايضا من فترة الى اخرى.

٢- امكانية المقارنة بوحدة نقدية متجانسة، أي ان الوحدة النقدية المستخدمة في أي مجموعة من القوائم المالية لفترة زمنية معينة يجب ان تتطابق وتتماثل مع الوحدات النقدية المستخدمة في القوائم المالية المعدة في فترة زمنية اخرى.

٣- امكانية مقارنة نماذج العرض، أي انه يشترط استخدام نفس النماذج لتقديم المعلومات من فترة لأخرى.

٤- امكانية مقارنة الفترات الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية، أي ان تكون الفترات متماثلة.

٥- امكانية مقارنة طرق القياس واساليب الإفصاح من فترة زمنية الى فترة زمنية اخرى، أي يجب الثبات في استخدام هذه الطرق والاساليب وفي حالة تغييرها يتم الإفصاح عن تأثير هذه التغيرات.

٦- الإفصاح عن الظروف المؤثرة على المنشأة او الإفصاح عن طبيعة الاحداث المؤثرة على المركز المالي للمنشأة من فترة زمنية الى اخرى.

الجانب الثاني: امكانية المقارنة بين الوحدات المحاسبية المختلفة ذات الانشطة المماثلة ويمكن اجراء هذه المقارنة بالشروط التالية (جاد الله، ٢٠١١: ٢٣):

١- الشروط الستة المتقدمة اعلاه لمقارنة نتائج الفترات المتعددة لنفس الوحدة المحاسبية.

٢- الغاء الطرق البديلة للقياس او الإفصاح عن الاحداث المتماثلة في جوهرها.

٣- الإفصاح عن السياسات التي تم اتباعها من قبل الوحدات المحاسبية المختلفة.

ب - قابلية التحقق:

وهي القدرة عبر اجماع القائمين على القياس على التأكيد بان المعلومات تمثل ما يجدر بها ان تمثله او ان اسلوب القياس يستخدم بدون اخطاء او تحيز، اذ تعني هذه الخاصية ان النتائج التي يتوصل اليها شخص معين باستخدام اسلوب معين للقياس والإفصاح المحاسبي

الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية (٤١٩)

يمكن ان يتوصل اليها شخص اخر فيما لو اتبع نفس الاساليب، وبالتالي فان المعلومات الامينة التي يمكن الاعتماد عليها يجب ان تتوافر فيها هذه الخاصية بحيث يمكن التثبت منها واقامة الدليل على صحتها (FASB,1980:11).

ج - قابلية الفهم:

يجب ان تكون المعلومات المتاحة مفهومة اذ لا يمكن الاستفادة من المعلومات اذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها، ان امكانية فهم المعلومات تتوقف على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية ومن ناحية اخرى تتوقف على قدرة مستخدمي المعلومات وثقافتهم، لذلك يتعين على من يضع المعايير وعلى من يقوم بإعداد القوائم المالية ان يكونوا على بينة من قدرات من يستخدمون هذه القوائم حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يحقق ابلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم (جاد الله، ٢٠١١: ٢٥).

د - التوقيت المناسب:

ان توفير المعلومات في التوقيت المناسب (الملائم) يقصد به اتاحة المعلومات المحاسبية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون اليها، لكون المعلومات تفقد المنفعة المرجوة منها اذا لم تكن متاحة ومتوفرة عندما تدعو الحاجة الى استخدامها، او اذا تم التراخي في تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الاحداث المتعلقة بها بحيث تفقد فاعليتها وفائدتها في اتخاذ القرارات المرتبطة بها (الشيرازي، ١٩٩٠: ٢٠١).

ويمكن تلخيص الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية بحسب النموذج المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي FASB كما هو مبين بالجدول والرسم التاليين:

جدول رقم (١) الصفات النوعية للمعلومات حسب النموذج المشترك

الصفة	نوعها حسب النموذج المشترك
الملائمة	صفة جوهرية
الموثوقية	لم ترد ضمن الصفات النوعية
قابلية المقارنة	صفة مساندة
الاتساق	لم ترد ضمن الصفات النوعية
الاهمية النسبية	مكون لصفة جوهرية (الملائمة)
قيمة التغذية العكسية	مكون لصفة جوهرية (الملائمة)
القدرة التنبؤية	مكون لصفة جوهرية (الملائمة)

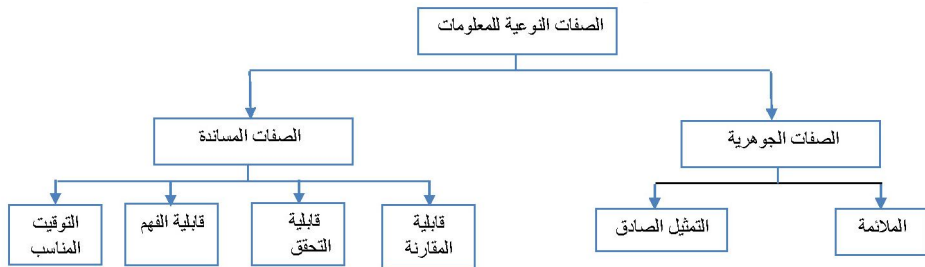
(٤٢٠) الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

صفة مساندة	التوقيت المناسب
لم ترد ضمن الصفات النوعية	الحيادية
صفة جوهرية	التمثيل الصادق
لم ترد ضمن الصفات النوعية	الحيطة والحذر
لم ترد ضمن الصفات النوعية	الجوهر فوق الشكل
لم ترد ضمن الصفات النوعية	العرض العادل
صفة مساندة	قابلية التحقق
قيد	التكلفة والمنافع
لم ترد ضمن الصفات النوعية	الموازنة بين الصفات النوعية
صفة مساندة	قابلية الفهم
لم ترد ضمن الصفات النوعية	النفعية "منافع المستخدمين"

المصدر: (الجعارات، ٢٠١٢) بتصرف

والشكل التالي يوضح بإيجاز الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً للإطار المشترك.

شكل (٢) الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً للإطار المشترك



الشكل من اعداد الباحثان وفقاً للإطار المشترك

معايير جودة المعلومات المحاسبية:

هنالك عدد من المعايير التي تحقق جودة المعلومات المحاسبية هي كالاتي (الفضل ونور، ٢٠٠٢: ٣٠٥-٣٠٦):

١. الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

دقة المعلومات مهمة في التقييم الدقيق للأحداث سواء كانت للماضي أو الحاضر أو المستقبل.

٢. المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

تستخدم المعلومة المحاسبية من اجل منفعة معينة، وهناك عدة اشكال للمنفعة:

- منفعة شكلية: وتعني تجانس الشكل مع احتياجات المستخدم.
- منفعة زمنية: وتعني الحصول عليها وقت الحاجة لها.
- منفعة التقييم (تصحيحية): وتعني أهميتها وقدرتها في تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرارات.

٣. الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

وهي العلاقة بين الأهداف والنتائج، وتعني مدى تحقيق المعلومة المحاسبية للأهداف المرسومة لها بمقارنتها مع نتائج استخدامها.

٤. التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

كلما كانت المعلومات تساعد على التنبؤ كلما كانت اكثر جودة، لكون احد اهداف المعلومات هو استخدام حقيقة ماضية للتنبؤ بمعلومات مستقبلية.

٥. الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

وتعني الكفاءة العلاقة بين الاستخدام والنتائج، أي انها تحقيق لأهداف الشركة باقل استخدام للموارد وتطبيق مبدا اقتصاديات المعلومات الذي يهدف الى تعظيم جودة المعلومات باقل تكاليف ممكنة والتي لا يجب ان تزيد عن قيمة المعلومات.

المبحث الرابع

التحليل التطبيقي للبحث

أولا / استمارة الاستبيان

تمثلت استمارة الاستبيان التي اعدها الباحثان في اعداد قائمة مكونة من مجموعة أسئلة تتضمن وتدور حول ابعاد وجوانب الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية في الوحدات الاقتصادية عينة البحث، والتعرف على مدى تأثيره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المتمثلة في الملائمة والتمثيل الصادق، اذ احتوت الاستبانة على ثلاثة محاور مثلت على

(٤٢٢).....الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

التوالي الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية (١٠ أسئلة)، ملائمة المعلومات المحاسبية (١٠ أسئلة)، التمثيل الصادق للمعلومات (٨ أسئلة)، محققا اجمالي ٢٨ سؤالاً (ملحق ١) تمت الإجابة عليها من قبل افراد العينة على وفق معيار ليكرت الخماسي.

ثانيا / صدق الثبات

يهدف صدق الثبات المتعلق باستمارة الاستبيان وذلك للتعرف على مدى الحصول على نفس النتائج بعد توزيعها ضمن فترة محددة، اذ تم استعمال معامل الفا كرونباخ لقياس ثبات المقياس، وسجل الافصاح المحاسبي عن الاصول البشرية قيمة الفا كرونباخ (٧٥٪)، اما ملائمة المعلومات المحاسبية فقد سجلت (٨٤٪)، كما سجل التمثيل الصادق للمعلومات (٨٦٪) وهذا يدل على ان المقياس يمتاز بالثبات ما دامت متغيرات البحث سجلت قيما لافا كرونباخ اعلى من (٦٨٪).

ثالثا / تحليل آراء واستجابة العينة

١. تحليل آراء واستجابة العينة المبحوثة فيما يخص متغير الافصاح المحاسبي عن الاصول البشرية

يعرض الجدول (٢) استجابة وتحليل آراء العينة المبحوثة فيما يخص متغير (الافصاح المحاسبي عن الاصول البشرية) باستخدام بعض المؤشرات الاحصائية وبالتحديد بالوسط الحسابي، الانحراف المعياري لاستجابات العينة، اذ يتبين ان المتغير المذكور قد حقق وسط حسابي مرتفع ويفوق الوسط الفرضي كونه بلغ (4.61) وبانحراف معياري (0.51) والذي يبين انحراف القيم عن وسطها الحسابي، وهذا النتائج جاءت نتيجة تحقيق استجابة مرتفعة على مستوى الفقرات التي تم قياس البعد من خلالها وكما موضح في الجدول (٢).

جدول (٢) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للإفصاح المحاسبي عن الاصول البشرية

ت	الترميز	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الوسط الفرضي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
				فقرات		
1	i1	4.00	5.00	3.00	4.8000	.40406
2	i2	3.00	5.00	3.00	4.7800	.54548
3	i3	4.00	5.00	3.00	4.7800	.41845
4	i4	3.00	5.00	3.00	4.6800	.58693
5	i5	3.00	5.00	3.00	4.7600	.51745

23990	4.9400	3.00	5.00	4.00	i6	6
0.00000	4.0000	3.00	4.00	4.00	i7	7
1.08440	4.2600	3.00	5.00	2.00	i8	8
1.08440	4.2600	3.00	5.00	2.00	i9	9
.30305	4.9000	3.00	5.00	4.00	i10	10
0.518412	4.616	اجمالي الوسط الحسابي والانحراف المعياري على مستوى المتغير				

المصدر: أعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج SPSS.V.20.

٢. تحليل آراء واستجابة العينة المبحوثة فيما يخص متغير ملائمة المعلومات المحاسبية.

يعرض الجدول (٣) استجابة وتحليل آراء العينة المبحوثة فيما يخص متغير (ملائمة المعلومات المحاسبية) باستخدام بعض المؤشرات الاحصائية وبالتحديد بالوسط الحسابي ، الانحراف المعياري لاستجابات العينة ، اذ يتبين ان المتغير المذكور قد حقق وسط حسابي مرتفع ويفوق الوسط الفرضي كونه بلغ (4.79) وبانحراف معياري (0.44) والذي يبين انحراف القيم عن وسطها الحسابي ، وهذا النتائج جاءت نتيجة تحقيق استجابة مرتفعة على مستوى الفقرات التي تم قياس البعد من خلالها وكما موضح في الجدول (٣).

جدول (٣) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لملائمة المعلومات المحاسبية

ن	الترميز	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الوسط الفرضي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
فقرات						
1	i11	4.00	5.00	3.00	4.8000	.40406
2	i12	4.00	5.00	3.00	4.8800	.32826
3	i13	3.00	5.00	3.00	4.8000	.45175
4	i14	4.00	5.00	3.00	4.8000	.40406
5	i15	4.00	5.00	3.00	4.9200	.27405
6	i16	3.00	5.00	3.00	4.8400	.42185
7	i17	2.00	5.00	3.00	4.7200	.64015
8	i18	3.00	5.00	3.00	4.7200	.53605
9	i19	3.00	5.00	3.00	4.7200	.57286
10	i20	3.00	5.00	3.00	4.7800	.46467
اجمالي الوسط الحسابي والانحراف المعياري على مستوى المتغير						
					4.798	0.449776

المصدر: أعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج SPSS.V.20.

٣. تحليل آراء واستجابة العينة المبحوثة فيما يخص متغير التمثيل الصادق للمعلومات

يعرض الجدول (٤) استجابة وتحليل آراء العينة المبحوثة فيما يخص متغير (التمثيل الصادق للمعلومات) باستخدام بعض المؤشرات الاحصائية وبالتحديد بالوسط الحسابي ،

(٤٢٤).....الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

الانحراف المعياري لاستجابات العينة ، اذ يتبين ان المتغير المذكور قد حقق وسط حسابي مرتفع جداً ويفوق الوسط الفرضي كونه بلغ (4.90) وبانحراف معياري (0.31) والذي يبين انحراف القيم عن وسطها الحسابي ، وهذا النتائج جاءت نتيجة تحقيق استجابة مرتفعة على مستوى الفقرات التي تم قياس البعد من خلالها وكما موضح في الجدول (٤).

جدول (٤) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للتمثيل الصادق للمعلومات

ت	الترميز	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الوسط الفرضي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
						فقرات
1	i21	4.00	5.00	3.00	4.9000	.30305
2	i22	4.00	5.00	3.00	4.9600	.19795
3	i23	3.00	5.00	3.00	4.9000	.36422
4	i24	4.00	5.00	3.00	4.9400	.23990
5	i25	3.00	5.00	3.00	4.9200	.34047
6	i26	4.00	5.00	3.00	4.8000	.40406
7	i27	3.00	5.00	3.00	4.8400	.42185
8	i28	4.00	5.00	3.00	4.9400	.23990
					4.9	0.313925

المصدر: أعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج SPSS.V.20.

ثانياً: اختبار علاقات الارتباط:

تركز هذه الفقرة على معرفة معامل الارتباط بين المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية) والمتغير التابع الاول (ملائمة المعلومات المحاسبية) والمتغير التابع الثاني (التمثيل الصادق للمعلومات). ويظهر جدول (٥) مصفوفة علاقات الارتباط بين متغيرات البحث، اذ افترض الباحث فرضيتان، الفرضية الاولى نصت على ان هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية موجبة بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وملائمة المعلومات المحاسبية، اما الفرضية الثانية فقد نصت على ان هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية موجبة بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية والتمثيل الصادق للمعلومات، وكانت النتائج كالآتي:

جدول (٥) معامل علاقات الارتباط بين متغيرات البحث

ت	البعد التابع الأبعاد المستقلة	التمثيل الصادق للمعلومات		ملائمة المعلومات المحاسبية	
		معامل الارتباط	مستوى المعنوية	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية	.٨٦	.٠٠٠٠	.٩٧	.٠٠٠٠

المصدر: من إعداد الباحثان بالاستناد إلى SPSS

١- الفرضية الاولى: تفترض الفرضية الاولى وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وملائمة المعلومات المحاسبية، وظهرت النتائج معامل الارتباط لهذه العلاقة حسب جدول (٥) وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية وموجبة بين الإفصاح عن الأصول البشرية وملائمة المعلومات المحاسبية وكان معامل الارتباط (٩٧٪) وبمستوى معنوية (٠.٠٠٠) وحسب هذه النتائج تقبل هذه الفرضية على مستوى هذا البحث.

٢- الفرضية الثانية: تفترض الفرضية الثانية وجود علاقة ذات دلالة معنوية موجبة بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية والتمثيل الصادق للمعلومات، وظهرت النتائج معامل الارتباط لهذه العلاقة حسب جدول (٥) وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية وموجبة بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية والتمثيل الصادق للمعلومات وكان معامل الارتباط (٨٦٪) وبمستوى معنوية (٠.٠٠٠) وحسب هذه النتائج تقبل هذه الفرضية على مستوى هذا البحث.

ويلاحظ من خلال جدول علاقات الارتباط جدول (٥) ان علاقة ارتباط الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية بملائمة المعلومات المحاسبية اكبر من علاقة ارتباط الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية بالتمثيل الصادق للمعلومات وهو ما يؤيد الترتيب المنطقي بين الخاصيتين.

ثالثاً: نتائج اختبار علاقات التأثير:

في فقرة اختبار معامل الارتباط بين متغيرات البحث وجد ان هناك علاقة قوية وموجبة بين متغيرات البحث، لكن علاقة الارتباط هذه لا تعني ان المتغير المستقل مؤثر اذا لم يتم اختبار مقدار تأثيره في المتغيرات التابعة لذا فان هذه الفقرة تختص باختبار مقدار تأثير المتغير المستقل في المتغيرات التابعة ، اذ افترض الباحثان فرضيتان رئيسة، اشارت الفرضية الاولى الى وجود علاقة تأثير ذات دلالة احصائية موجبة بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وملائمة المعلومات المحاسبية، اما الفرضية الثانية فقد نصت على ان هناك علاقة تأثير موجبة ذات دلالة معنوية موجبة للإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية والتمثيل الصادق للمعلومات، وتم التعرف على هذه العلاقة من خلال اختبار معامل التأثير وهو (Beta) التي

(٤٢٦).....الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

تمثل مقدار ميل المتغير المستقل عن المتغير التابع ويتم اختبار معنويتها على قيمة (t) المحسوبة ويتم مقارنتها مع القيمة الجدولية حسب درجة الحرية من جانب ومن جانب آخر يتم اختبار المعنوية على مستوى المعنوية التي افترضها الباحث وهي (٥٪) فاذا كان مستوى المعنوية اقل منها تقبل الفرضية والعكس بالعكس، كما سيتم التعرف على مقدار التفسير للمتغير المستقل في التابع من خلال معامل التحديد والذي يتم اختبار معنويته من خلال (f) المحسوبة ويتم مقارنتها مع (f) الجدولية، فاذا كانت المحسوبة اكبر فيتم قبول معامل التحديد او يتم استخدام مستوى المعنوية وهي (٥٪) فاذا كان مستوى المعنوية المتحقق اقل منها يتم قبول معامل التفسير، وقد تم استخدام برنامج تطبيقي (SPSS) في اخراج نتائج التأثير، وهي كالآتي:

أولاً / الفرضية الاولى: نصت الفرضية الاولى على وجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية للإفصاح المحاسبي عن الاصول البشرية في ملائمة المعلومات المحاسبية، وتظهر الجداول (٦) و(٧) نتائج علاقات التأثير بين المتغير المستقل الاول والمتغير التابع، وكانت النتائج كالآتي:

الجدول (٦) اختبار التباين (ANOVA) بين الإفصاح المحاسبي عن الاصول البشرية وملائمة المعلومات المحاسبية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	R^2	قيمة F المحسوبة	مستوى المعنوية
الانحدار	8.226	1	8.226	0.95	927.75	0.000
الخطأ	.403	48	.008			
المجموع	8.630	49				

المصدر: من إعداد الباحثان بالاستناد إلى SPSS

جدول (٧) نتائج علاقات تأثير ملائمة المعلومات المحاسبية في الإفصاح المحاسبي عن الاصول البشرية

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	T	مستوى المعنوية
	معامل بيتا	الخطأ المعياري			
الثابت	.868	.126	بيتا	6.871	.000
الإفصاح المحاسبي عن الاصول البشرية	.851	.027	.97	31.286	.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاستناد إلى SPSS

يلاحظ من جدول (٧) ان للإفصاح المحاسبي عن الاصول البشرية في ملائمة المعلومات المحاسبية يؤثر تأثيرا معنويا وموجبا وقد بلغ ميل معامل التأثير (٩٧٪) أي عند زيادة وحدة واحدة في الإفصاح المحاسبي عن الاصول البشرية ستزيد من ملائمة المعلومات المحاسبية بنسبة (٩١٪) وبشكل ايجابي، وقد كان مستوى المعنوية المتحققة اقل من (٥٪) فيعد ميل التأثير مقبولا.

كما يظهر جدول (٦) معامل التحديد الذي يعني ان الإفصاح عن المحاسبي عن الاصول البشرية يفسر (٩٥٪) من التمثيل الصادق للمعلومات اما المتبقي (٥٪) لعوامل لم تؤخذ ضمن متغير ملائمة المعلومات المحاسبية، وان النسبة المفسرة معنوية لان مستوى المعنوية المتحقق اقل من (٥٪).

وعلى وفق هذه النتائج تقبل هذه الفرضية أي ان للإفصاح المحاسبي عن الاصول البشرية تأثيرا في ملائمة المعلومات المحاسبية.

ثانيا: الفرضية الثانية: نصت الفرضية الثانية على وجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية للإفصاح المحاسبي عن الاصول البشرية في التمثيل الصادق للمعلومات، وتظهر الجداول (٨) و(٩) نتائج علاقات التأثير بين المتغير المستقل الاول والمتغير التابع، وكانت النتائج كالآتي:

الجدول (٨) اختبار التباين (ANOVA) بين الإفصاح المحاسبي عن الاصول البشرية في التمثيل الصادق للمعلومات

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	R^2	قيمة F المحسوبة	مستوى المعنوية
الانحدار	2.769	1	2.769	0.75	139.821	0.000
الخطأ	.950	48	.020			
المجموع	3.719	49				

المصدر: من إعداد الباحثان بالاستناد إلى SPSS

(٤٢٨)الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

جدول (٩) نتائج علاقات تأثير للإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية في التمثيل الصادق للمعلومات

النموذج	المعاملات غير المعيارية		T	مستوى المعنوية
	معامل بيتا	الخطأ المعياري		
الثابت	2.620	.194	13.517	.000
الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية	.494	.042	11.827	.000
			.86	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاستناد إلى SPSS

يلاحظ من جدول (٩) ان للإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية تأثير معنوي وموجب في التمثيل الصادق للمعلومات وقد بلغ ميل معامل التأثير (٨٦٪) أي عند زيادة وحدة واحدة في الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية سيزيد من التمثيل الصادق للمعلومات بنسبة (٨٦٪) وبشكل ايجابي، وقد كان مستوى المعنوية المتحققة اقل من (٥٪) فيعد ميل التأثير مقبولا.

كما يظهر جدول (٨) معامل التحديد الذي يعني ان الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية يفسر (٧٥٪) من التمثيل الصادق للمعلومات اما المتبقي (٢٥٪) لعوامل لم تؤخذ ضمن متغير الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية، وان النسبة المفسرة معنوية لان مستوى المعنوية المتحقق اقل من (٥٪).

وعلى وفق هذه النتائج تقبل هذه الفرضية أي ان للإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية تأثير في التمثيل الصادق للمعلومات.

المبحث الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

اولا: الاستنتاجات

في ضوء التحليلات النظرية والعملية للبحث والتي هدفت الى توضيح العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وجودة المعلومات المحاسبية (الملائمة والتمثيل الصادق) تم التوصل الى النتائج الآتية:

١. وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة معنوية للإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية

وكل من ملائمة المعلومات المحاسبية والتمثيل الصادق للمعلومات، فضلا عن وجود علاقة ارتباط بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وملائمة المعلومات وهي اكبر من علاقة الارتباط بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية والتمثيل الصادق للمعلومات، مما يبرر أهمية ملائمة المعلومات المحاسبية على التمثيل الصادق لها فيما يتعلق بالإفصاح عن الأصول البشرية.

٢. ان ضعف الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية يؤدي الى تدني جودة المعلومات المحاسبية.

٣. المحاسبة التقليدية تفتقر الى الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية مما يعني انها عاجزة عن توفير معلومات محاسبية تتصف بالملائمة والتمثيل الصادق للواقع العملي وبالتالي فان ذلك يؤدي الى قرارات غير رشيدة لمستخدم تلك المعلومات.

٤. التفريق بين النفقات الايرادية والنفقات الرأسمالية المتعلقة بالأصول البشرية يؤدي بالمعلومات المحاسبية ان تكون ملائمة وصادقة التمثيل وبالنتيجة ترشيد قرارات المستخدمين.

ثانيا: التوصيات

١. ضرورة ادراك الوحدات الاقتصادية ان هناك علاقة إيجابية بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية التي تعتمد في نشاطها على الأصول البشرية بشكل كبير، وبين ملائمة وصدق تمثيل المعلومات المحاسبية لواقع الوحدة الاقتصادية، فضلا عن الاهتمام بشكل اكبر بخاصية الملائمة لكونها اكثر ارتباطا من خاصية التمثيل الصادق.

٢. ضرورة توعية وارشاد إدارات الوحدات الاقتصادية بأهمية ومنفعة الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية في التقارير المالية للحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية.

٣. على الجهات المحلية المهتمة بمهنة المحاسبة اصدار وتشريع قاعدة محاسبية تهتم بالإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية لما لها من دور كبير في زيادة جودة

المعلومات المحاسبية ودعم وترشيد قرارات المستخدمين.

٤. ضرورة التمييز بين النفقات التي يتم انفاقها على الأصول البشرية فمنها ما يكون ايراديا يخص الفترة الحالية ويعالج في قائمة الدخل، ومنها ما يكون رأسماليا يمتد لأكثر من فترة مالية ويعالج بأقساط الإطفاء السنوية.

٥- تشجيع التيارات البحثية وعقد مزيدا من الملتقيات والندوات والمؤتمرات تهتم بالبحث بمضامين الإفصاح عن الأصول البشرية لما لها من أهمية في تحسين قيمة الوحدات الاقتصادية.

المصادر والمراجع العربية

١- أبو حشيش، خليل عواد، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥.

٢- أبو زيد، محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠٠٥.

٣- ال بوعلي، لعبي هاتو خلف، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية ((مصرف دجلة والفرات للتنمية والاستثمار نموذجا))، رسالة ماجستير، الاكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، ٢٠١١.

٤- الجبالي، محمود علي، والسامرائي، قصي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، دت.

٥- الجعارات، خالد جمال، وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية -دراسة نظرية تحليلية، جامعة الشرق الأوسط، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث والثلاثون، ٢٠١٢.

٦- الحياي، وليد ناجي، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ٢٠٠٧.

٧- الحياي، وليد، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، ٢٠٠٤.

- الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية (٤٣١)
- ٨- الدهراوي، كمال الدين، ومحمد، سمير كامل، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٠.
- ٩- الذنيات، علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيق، دار المكتبة الوطنية، الطبعة الثالثة، عمان، ٢٠١٠.
- ١٠- الشيرازي، عباس، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، ١٩٩٠.
- ١١- الفضل، مؤيد، ونور، عبد الناصر، المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٢.
- ١٢- الفضل، مؤيد، ونور، عبد الناصر، والدوغجي، علي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠٠٢.
- ١٣- القاضي، حسين، وحمدان، مأمون، نظرية المحاسبة، الدار العلمية ودار الثقافة، عمان، ٢٠٠١.
- ١٤- المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمد في المملكة العربية السعودية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، ٢٠١٧-٢٠١٨.
- ١٥- المعايير المحاسبية الدولية، لجنة معايير المحاسبة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين، عمان، ٢٠٠١.
- ١٦- النقيب، كمال عبد العزيز، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ٢٠٠٤.
- ١٧- الهيتي، خالد، إدارة الموارد البشرية - مدخل استراتيجي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٣.
- ١٨- جاد الله، جهاد محمد فهد، كفاءة المعلومات الضريبية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية في ضوء استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، ٢٠١١.
- ١٩- حمادة، رشا، القياس والإفصاح المحاسبي وأثره في القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٨، العدد الأول، ٢٠٠٢.
- ٢٠- حنان، رضوان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠١.
- ٢١- دهمش، نعيم حسين، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، دار المكاتب الوطنية، عمان، الأردن، ١٩٩٥.

(٤٣٢).....الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

٢٢- سالم، فضل كمال، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، الجامعة الإسلامية، غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، ٢٠٠٨.

٢٣- علي، رمضان محمد، المحاسبة المتقدمة: دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، ١٩٩٧.

٢٤- فتوح، إبراهيم، مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية اقتراح التطبيق في جامعة تشرين، مجلة اربد للبحوث والدراسات، جامعة اربد الاهلية / الأردن، المجلد ٢ العدد ٢، ٢٠٠٠.

٢٥- فلامهولتز، أريك، المحاسبة عن الموارد البشرية، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٩٢.

٢٦- نمر، حلمي، نظرية المحاسبة المالية، دار النهضة، القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٨١.

٢٧- يوسف، علي، اثر استقلالية مجلس الإدارة في ملائمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية -دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٨، العدد ٢، دمشق، ٢٠١٢.

المصادر والمراجع الإنكليزية والانترنت

- 1-Financial Accounting Standards Board(FASB), Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information, May 1980, P.11, www.fasb.org.
- 2- Moscove, S.A., Simkin, M.G., Bagranoff, N.A.(2001): **Core Concepts of Accounting Information System**, 7th ed., John Wiley & Sons Ltd, England.
- 3- <https://sarra.wordpress.com/mater>

ملحق (١) نموذج الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم
" استمارة استبيان "

الأستاذ الفاضل....

بين أيديكم نموذج الاستبانة المتعلقة بالبحث الموسوم:

الافصاح المحاسبي عن الاصول البشرية وتأثيره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية
(دراسة تطبيقية)

هدف البحث الى بيان متطلبات وطرق الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وتأثيره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (الملائمة والتمثيل الصادق)، بحسب النموذج المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB.

يحاول الباحثان من خلال هذه الاستبانة إثبات فرضية أساسية تبنتها الدراسة والتي تنفرع الى فرضيتان هما:

١ - يوجد اثر ذو دلالة احصائية بمستوى معنوية $\alpha = 0.05$ للإفصاح المحاسبي عن الاصول البشرية على ملائمة المعلومات المحاسبية.

٢ - يوجد اثر ذو دلالة احصائية بمستوى معنوية $\alpha = 0.05$ للإفصاح المحاسبي عن الاصول البشرية على التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.

ولما يتوسمه الباحثان فيكم من دراية وخبرة في موضوع الدراسة، نأمل أن نخطى بمعرفتكم وخبرتكم في التأشير بعلامة (√) داخل المربع المناسب المقابل للأسئلة المرافقة، ويحدونا الأمل في الحصول على اكبر قدر ممكن من العناية والدعم من فيض الخبرة التي تمتلكونها، لما لذلك من تأثير على الاستنتاجات التي سيتوصل إليها الباحث ونتائج الدراسة بشكل عام

شاكرين تعاونكم ولكم وافر التقدير والامتنان

الباحثان

التعريف ببعض المصطلحات الواردة في الاستبانة

الاصول البشرية: (Human assets)

هي تلك المجموعات من الأفراد القادرين والراغبين على أداء العمل بشكل جاد وملتزم، وحيث يتعين أن تتكامل وتتفاعل القدرة مع الرغبة في إطار منسجم، وتزيد فرص الاستفادة الفاعلة لهذه الموارد عندما تتوفر نظم تحسين تصميمها وتطويرها بالتعليم والإختبار والتدريب والتطوير والصيانة.

الملاءمة: (Relevance)

تمتلك المعلومات خاصة الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين لها، بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية. وتشتمل خاصة الملائمة على (١). القيمة التنبؤية، ٢. القيمة التأكيدية أو التغذية العكسية

التمثيل الصادق:

يقصد بالتمثيل الصادق ان تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والاحداث المالية التي حدثت في الشركة والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية، او هي التطابق او التوافق بين مقياس او وصف معين والظاهرة التي تمثله (احيانا يطلق عليها الصحة). وتشتمل خاصة التمثيل الصادق على (١). الاكتمال، ٢. الحيادية، ٣. الخلو من الأخطاء

هوامش البحث

- (1) Deloitte Touche Tohmatsu, *Revisiting the Concepts*, May 2005, Cited on 14/6/2004 from: www.deloitte.com
- (2) International Accounting Standards Board (IASB), The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, www.iasb.org
- (3) Financial Accounting Standards Board (FASB), Ibid, P.10.
- (4) International Accounting Standards Board (IASB), The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, www.iasb.org.

المحور الاول : الافصاح المحاسبي عن الاصول البشرية

ت	الاسئلة	اتفق جدا	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق مطلقا
١	الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الأصول البشرية في القوائم المالية يحقق للشركة بعض المزايا والمنافع.					
٢	الإفصاح المحاسبي عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية في القوائم يحقق مزايا وفوائد تعود بالنفع على الشركة.					
٣	يوفر الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية المزيد من الموضوعية والمصادقية والثقة في القوائم المالية.					
٤	يدعم الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية موقف الشركة التنافسي ويساعد أيضا في تقدير قيمة الشركة.					
٥	يساعد الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية في القوائم المالية في الحكم على مدى قدرة الإدارة في استغلال أصولها البشرية بالشكل الأمثل.					
٦	إمكانية تقبل الشركة مبدأ الإفصاح المحاسبي عن معلومات الأصول البشرية في صلب القوائم المالية.					
٧	تهتم الشركة في معرفة وتحديد قيمة استثماراتها في الأصول البشرية.					
٨	تسعى الشركة إلى التقريب بين النفقات الجارية والنفقات الاستثمارية للأصول البشرية.					
٩	توافق الشركة على إمكانية توزيع نفقات الأصول البشرية الاستثمارية على سنوات الاستفادة منها.					
١٠	تواجه الشركة صعوبات في اعتبار تكاليف الأصول البشرية كأصل من الأصول.					

المحور الثاني : ملائمة المعلومات المحاسبية

ت	الاسئلة	اتفق جدا	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق مطلقا
١	هناك علاقة بين ملائمة المعلومات المحاسبية والافصاح المحاسبي عن الأصول البشرية.					
٢	الافصاح عن الاصول البشرية في التقارير المالية يؤدي الى توفير معلومات ملائمة من حيث الاهمية النسبية بالنسبة لمتخذ القرار.					
٣	الافصاح عن الاصول البشرية يوفر معلومات محاسبية ذات قيمة تنبؤية عالية لمستخدم تلك المعلومات.					
٤	الافصاح عن الاصول البشرية ضمن التقارير المالية يوفر معلومات ملائمة ذات قيمة استرجاعية لمتخذ القرار.					
٥	المعلومات المحاسبية المعدة وفقا للإفصاح عن الاصول البشرية تكون مفهومة للمستخدمين بشكل اكبر.					
٦	الافصاح عن الاصول البشرية يوفر معلومات ملائمة ذات قيمة تنبؤية تساعد في تقييم النتائج السابقة والحالية والموقف المستقبلي للمنشأة.					

(٤٣٦) الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية وأثره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

٧	الإفصاح عن الأصول البشرية يوفر معلومات ملائمة ذات منفعة أعلى من تكلفة إعدادها.				
٨	كفاءة وفعالية الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية تساعد بالتنبؤ بالنسب المالية وتحليل القوائم المالية.				
٩	المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للإفصاح عن الأصول البشرية تزيد من قيمة الشركة.				
١٠	لتقديم معلومات ملائمة تؤيد معظم الشركات مبدأ الإفصاح عن الأصول البشرية في تقاريرها المالية.				

المحور الثالث : التمثيل الصادق للمعلومات

ت	الاستئلة	اتفق جداً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق مطلقاً
١	ان المعلومات عن الأصول البشرية الواردة في التقارير المالية يجب ان تكون كاملة غير منقوصة من خلال الغاء او حذف أي جزء منها.					
٢	يمثل الاكتمال لمعلومات الأصول البشرية تصويراً كاملاً يشمل جميع المعلومات الضرورية للمستخدمين من حيث الاوصاف والتفسيرات.					
٣	ان اغفال او إخفاء بعض المعلومات عن الأصول البشرية يؤدي الى عدم اكتمالها وبالتالي ستكون مضللة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.					
٤	تقتضي حيادية المعلومات عن الأصول البشرية ان يكون الاختيار من بين بدائل الإفصاح لها على أساس موضوعي لا ان يكون لمصلحة طرف معين.					
٥	تعني حيادية المعلومات ان يكون الهدف من نشر المعلومات عن الأصول البشرية هو خدمة الأطراف كافة دون تحيز في توجيه المعلومات لخدمة طرف على حساب طرف آخر.					
٦	تتحقق خاصية الحيادية للمعلومات المحاسبية عند الإفصاح عن جميع المعلومات المتعلقة بالأصول البشرية ولجميع الأطراف ذات المصلحة.					
٧	خاصية الخلو من الأخطاء لا تعني وجوب ان تكون المعلومات دقيقة ١٠٠% لكون ان العديد من المعلومات تتطوي على تقديرات تستند الى احكام الإدارة.					
٨	تكون المعلومات عن الأصول البشرية خالية من الأخطاء عند عدم وجود أخطاء او سهو في الإجراءات المستخدمة لتوليد هذه المعلومة المفصح عنها.					

تقبلوا فائق الشكر والاحترام