

الإفصاح عن رأس المال البشري باستخدام محاسبة الموارد البشرية في قطاع  
الاتصالات بالمملكة العربية السعودية: دراسة استكشافية

فهدة بنت سلطان السديري

أستاذ مساعد

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة

جامعة الملك عبدالعزيز - جدة - المملكة العربية

السعودية

المستخلص

هدف البحث إلى التعرف على ما إذا كانت شركات الاتصالات السعودية تفصح عن المعلومات الخاصة برأس المال البشري لديها باستخدام محاسبة الموارد البشرية، عن طريق استطلاع وجهة نظر العاملين فيها لمعرفة رأيهم بطبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب أن يتم الإفصاح عنها والأسلوب الملائم للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، والصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عنها وأخيراً أثر هذا الإفصاح على الشركة.

وقد تم توظيف المنهج الإيجابي لصياغة التساؤلات التي تدور حول محاور الدراسة، ومن ثم تم توجيه استبيان لعينة عشوائية من العاملين في شركات الاتصالات السعودية. وبناء على تحليل إجابات العينة توصلت الدراسة إلى أن: المشاركين يرون أن أسلوب الإفصاح في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية هو الأنسب للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية، واتفقوا على أهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بعدد العاملين ونسبة السعودة وتكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين. وأن من أهم الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عن هذه المعلومات هو عدم وجود معيار ينظم الإفصاح عن الموارد البشرية. وأن من آثار الإفصاح عن الموارد البشرية جذب الكفاءات المتميزة وتحسين سمعة الشركة وزيادة الموضوعية والمصداقية للقوائم المالية ودعم الموقف التنافسي لشركات الاتصالات في السوق.

**Discloser of human capital through human resources accounting  
in Saudi telecommunication sector: An exploratory study.**

The aim of this research is to explore if Saudi telecommunication companies disclose human capital information by implementing human resources accounting (HRA), through examining their employees' viewpoint of the information that needs to be disclosed, the difficulties that prevent these companies from disclosing such information and finally, the effect of disclosing HRA on the company. To achieve this, a positivist methodological approach has been applied and a questionnaire was developed, which was distributed to a random sample of employees working in Saudi telecommunication companies. The results indicate that the participant prefer communicating HRA through financial statements' notes and disclosures. They also agree that the most important HRA information to be reported are concerning the number of employees, nationalization rates and recruitment expenses. They agreed that the most important obstacle is the absence of accounting standard regulating HRA discloser. Finally, the results indicate that the participants identify the positive effects of HRA including attracting qualified employees, enhancing companies' reputation, increasing financial statements credibility and improving market competitiveness

## ١. الإطار المنهجي للبحث

### ١.١ المقدمة:

اتجهت الطرق الحديثة لتقييم المنظمات إلى الأخذ في الحسبان الأصول الغير ملموسة مع الأصول الملموسة. وأطلق على الأصول غير الملموسة مسمى رأس المال الفكري والذي انبثق منه مفهوم آخر وهو رأس المال البشري (Kadir & Mohan, 2018). ويعتبر رأس المال البشري أهم عنصر من عناصر رأس المال الفكري، ونتيجة لهذه الأهمية، زاد النقاش حول الحاجة إلى القياس والإفصاح عن رأس المال البشري منذ الستينات من القرن الماضي. فالمنظمات تتكبد تكاليف خلال عملية التوظيف والاختيار والتدريب وتطوير رأس المال البشري. وعملية حساب هذه التكاليف قدمها Flamholtz (2012) تحت مسمى "محاسبة الموارد البشرية. ويدور معظم النقاش حول محاسبة الموارد البشرية عن الأساليب الممكن اتباعها لحساب الموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

ويعتبر تحديد القيمة النقدية لرأس المال البشري، أكبر عائق أمام محاسبة الموارد البشرية. فقد أخفقت الشركات في حساب قيمة رأس المال البشري بشكل دقيق مما عرقل الإفصاح الكافي عن هذا العنصر كأصل بشكل مباشر وواضح. فمن المفترض أن يكون الهدف من تطبيق محاسبة الموارد البشرية، الحصول على معلومات مفيدة للإدارة عن الموظفين والعوائد المتوقعة من توظيفهم. ولأهمية هذا الموضوع طالب Parker (2007) بزيادة الأبحاث في موضوع المحاسبة عن رأس المال البشري. وقد تناولت الكثير من البحوث العلمية في المحاسبة موضوع الأصول البشرية والتطبيق العلمي وخلصت إلى أن المحاسبة عن الأصول البشرية تؤثر على اتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بأعمال المنشأة (موسى، ٢٠١٥). وعلى الرغم من أن الشركات تنفق كثيراً من الأموال على استقطاب العناصر البشرية المتميزة وتهتم ببرامج التدريب لتنمية مهاراتهم، إلى أن عمليات القياس والإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية لم تحظى

بالاهتمام الكافي، حيث مازال المحاسبون إلى الآن يأخذون بوجهة النظر التقليدية في معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها الأمر الذي ينعكس على قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية من مستثمرين حاليين ومحتملين، يرجع ذلك إلى عدم وجود قوانين أو معايير مهنية تلزم الشركات بالإفصاح عن تلك المعلومات، بالإضافة إلى عدم إدراك كثير من الشركات لتأثير هذا الإفصاح في تعزيز قيمة الشركة وتحقيق ميزة تنافسية لها وخاصة بالنسبة لشركات الخدمات العاملة في مجالات التكنولوجيا والمعلوماتية التي تعتمد على المعرفة والمهارة. ويشكل الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية ضرورة ملحة لمعظم الشركات وخاصة بالنسبة للشركات العاملة في مجال الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات والتي تعمل في بيئة سريعة التطور وشديدة التنافس. حيث يؤدي الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية والجهود المبذولة لتطويرها وتنميتها إلى توفير مؤشر على مدى قدرة هذه الشركات للوصول إلى أهدافها الاستراتيجية ودعم الميزة التنافسية لها، باعتبار أن العنصر البشري بما يمتلكه من مهارات وخبرات يمثل العنصر الحاسم لتحسين الكفاءة الانتاجية وتحسين المركز التنافسي للشركة (سعودي، ٢٠١٦). كما أن وجهة نظر العاملين في قطاع الاتصالات فيما يخص الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية، يعطي تصور عن مدى إدراك العاملين في هذا القطاع عن أهمية إدراج قيمة رأس المال البشري ممثلاً بالموارد البشرية للمنشأة في قوائمها المالية.

## ١.٢ مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في عدم إفصاح شركات الخدمات العاملة في المجالات التكنولوجية والمعلوماتية التي تعتمد على المعرفة والمهارة ممثلة بقطاع الاتصالات عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في تقاريرها المالية كما تفصح عن المعلومات المتعلقة بالأصول الملموسة. ومن الممكن ان يكون ذلك مؤثراً على جودة تقاريرها المالية، الأمر الذي يتطلب مزيداً من الدراسة والتحليل لمعوقات الإفصاح عن المعلومات الخاصة

بالموارد البشرية. بالإضافة لاستكشاف رأي العاملين في قطاع الاتصالات حول الطرق والأساليب الأكثر ملائمة لهذا الإفصاح بالتقارير المالية باعتبار أن الموارد البشرية من أهم الموارد الاستراتيجية التي تسهم في تحقيق ميزة تنافسية للشركة مما يستدعي ضرورة الاهتمام بمثل هذا النوع من الإفصاح.

### ١.٣ هدف وأهمية البحث:

معظم شركات الاتصالات تعتمد في عملها الأساسي على العنصر البشري، والمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية توفر المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات لذا كان من الأهمية إجراء دراسة بهدف البحث عن مستوى الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في شركات الاتصالات في السعودية. وذلك عن طريق استكشاف رأي العاملين في هذا القطاع حول موضوع الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية. ويهدف هذا البحث إلى التعرف على ما إذا كانت شركات الاتصالات السعودية تفصح عن المعلومات الخاصة برأس المال البشري لديها باستخدام محاسبة الموارد البشرية، عن طريق استطلاع وجهة نظر العاملين فيها لمعرفة رأيهم بطبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب أن يتم الإفصاح عنها والأسلوب الملائم للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، والصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عنها وأخيراً أثر هذا الإفصاح على الشركة.

وتأتي أهمية البحث من حيث تناوله موضوع محاسبي مهم وحديث هو الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية بالتطبيق على شركات الاتصالات السعودية وإعطاء تصور لرأي العاملين في هذا القطاع حول الإفصاح عن الموارد البشرية.

### ١.٤ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة:

يعتبر تقديم المعلومات المالية اللازمة والمتعلقة بأصول المنشآت بمثابة الهدف الأساسي للتقارير المالية، والموارد البشرية تعتبر من أهم هذه الأصول ( Sarkar, )

(Alam, & Ali, 2016). لكنها لم تحظى بالاهتمام اللازم لإيجاد الأساليب وفرض المعايير اللازمة للإفصاح بشكل دقيق عنها (Cherian & Farouq, 2013). وقد وضحت دراسة كل من Akintoye (2012) ودراسة Enyi & Akindehinde (2014) مدى ارتباط وتأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على المركز المالي للمنشأة. وطالبت كلا الدراستين السابقتين بإضافة الموارد البشرية كأصول غير ملموسة في القوائم المالية لأهمية ذلك في تحديد المركز المالي بدقة أكثر. وقد وضحت دراسة ديلاويت أن ما نسبته ٧٥% من الشركات تؤمن بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتطوير أداء المنشأة، لكن ٨% منهم فقط يرون أن لديهم قدرة قوية على تطبيقها (Bersin et al., 2015).

وتجدر الإشارة إلى أن المحاسبة عن الموارد البشرية تعتبر نظام يهتم بتبليغ الإدارة عن التغيرات التي تطرأ على الموارد البشرية في المنشأة (Rasikbhai and Makwana, 2012). ولكن مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standard Board IASB لم يصدر أي معايير تختص بالقياس والتقرير عن تكلفة وقيمة الموارد البشرية في المنشأة (Narayan, 2011). وبالرغم من ذلك تناولت العديد من الدراسات هذا الموضوع من عدة جوانب، فقد تناول (الزعيبي، ٢٠١٢) القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية كأصل في القوائم المالية بالتطبيق على الموارد البشرية بكلية الجوف وتوصل إلى أنه يمكن إظهار وقياس الموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الهادفة وغير الهادفة للربح وأن الوضع الحالي للمحاسبة عن الموارد البشرية لم يصل إلى النضج التام بالمقاييس غير النقدية لقيمة الموارد البشرية.

كما هدفت دراسة الشهري (٢٠١٣) إلى البحث في كيفية المحاسبة عن الموارد البشرية من حيث القياس والعرض والإفصاح، وبيان أثر إدراج العنصر البشري على القوائم المالية إلى جانب التعرف على صعوبات تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية. حيث تم

إجراء دراسة ميدانية لاستطلاع وجهات نظر كل من الأكاديميين والمهنيين. وقد توصلت الدراسة إلى أن الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية من وجهة نظر الأكاديميين هو أسلوب العوائد المستقبلية. أما من وجهة نظر المهنيين فإن أسلوب التكلفة الاقتصادية يعد الأسلوب الأنسب مقارنة بالأساليب الأخرى. كما توصلت إلى أن أفضل أسلوب للإفصاح عن هذه المعلومات من وجهة نظر الأكاديميين يكون في قائمة خاصة بالموارد البشرية، في حين أن المهنيين يفضلون الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة. ويرى المشاركون في الدراسة أن هذا الإفصاح يساعد على زيادة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وأن عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح يعد من أهم معوقات تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية. ومن أهم توصيات الدراسة أن تقوم الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار معيار يحدد المحاسبة عن الموارد البشرية من حيث القياس والعرض والإفصاح.

وهدف آدم (٢٠١٤) إلى إظهار الدور المتعاظم لمحاسبة الموارد البشرية واستعراض المناهج المحاسبية المختلفة في هذا الخصوص وقياس تكلفة الموارد البشرية بطرق القياس المحاسبية المختلفة وبيان أثر تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية على عدالة القوائم المالية في المنشآت الخدمية. وتوصلت الدراسة إلى أن الطرق التقليدية المتبعة في قياس التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية في مجتمع الدراسة هي باعتبارها نفقات جارية (إيرادية) تظهر في قائمة الدخل ضمن المصروفات العمومية والإدارية. وتوصلت أيضا إلى أنه هناك طرق متعددة لقياس وتقييم المحاسبة عن الموارد البشرية منها قياسها على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الاستبدالية أو على أساس تكلفة الفرصة البديلة أو على أساس الرواتب المستقبلية المخصصة أو على أساس خصم الأرباح غير العادية. ويمكن أن تظهر الموارد البشرية كأصول حيث تتضمن قيمة هذا الأصل ثلاث عناصر هي تكلفة الحصول على الموارد البشرية وتكلفة التعليم ومكافآت ترك الخدمة. ومن أهم ما توصل إليه الباحث أن عدم

الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية في المنشآت الخدمية يجعل هذه القوائم مضللة ولا تعكس بالتالي نتيجة النشاط وحقيقة المركز المالي للمنشأة.

كما ناقشت موسى (٢٠١٥) أهمية عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثرهما على مصداقية القوائم المالية. واعتبرت أن الموارد البشرية أصل من الأصول وأن عدم تضمينها في القوائم المالية يعتبر نقص بل تشويه للأنظمة المحاسبية. فيما تناولت دراسة باناصر (٢٠١٥) تحليل مستوى الإفصاح الاختياري عن رأس المال البشري في الشركات المساهمة السعودية وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها ضرورة إجراء ندوات لتعريف أعضاء مجالس إدارة الشركات بأهمية وفوائد الإفصاح عن رأس المال البشري وأثره في تعزيز جودة التقارير المالية وزيادة الربحية وكذلك العمل على سن القوانين التي تجعل الإفصاح عن الموارد البشرية إلزامي واهتمام سوق الأوراق المالية بآلية تطبيق الإفصاح عن المعلومات ذات العلاقة برأس المال البشري لتوفير الدعم اللازم لتفعيل هذه القوانين.

وتوصلت دراسة حداد (٢٠١٦) إلى أن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية أصبح ضرورة ملحة لا بد منها في المؤسسات الحديثة ولا يمكن تجاهله خاصة مع تزايد أهمية العنصر البشري والمعرفة التي يقدمها في ظل الاقتصاديات الحديثة. وأن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية يواجه مجموعة من المشاكل تتعلق بموثوقية القياس. فوفق المبادئ المحاسبية المعمول بها لا يتم الإفصاح عن البنود التي لا يتم قياسها بشكل موثوق. إلا أن الباحث يرى أن هذه المشكلة يمكن تجاوزها باختيار أسلوب القياس الأنسب لطبيعة نشاط المنشأة ومواردها البشرية.

وقام سعودي (٢٠١٦) بإجراء دراسة استطلاعية لآراء عينة من معدي ومستخدمي التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية لإظهار تأثير الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية على تحقيق ميزة تنافسية لتلك الشركات وقد توصل البحث إلى أن الإفصاح عن الموارد البشرية يؤدي إلى: جذب العملاء وتعزيز



ولأنهم للشركة، وزيادة الحصة السوقية بالنسبة لخدمات الشركة الحالية قياساً بالمنافسين وتعزيز التنافس بالوقت من خلال تقديم المزيد من الخدمات الجديدة أو المتطورة، وجذب الكفاءات البشرية المتميزة وزيادة قدرة الشركة على تسويق خدماتها وتعزيز قيمة الموارد البشرية من خلال زيادة الإنتاجية والإبداع وتطوير الذات ويعطي دافعاً إضافياً للعاملين لزيادة خبرتهم وكفاءتهم.

ويتضح مما سبق أن معظم الدراسات أكدت على ضرورة الإفصاح وإظهار قيمة الموارد البشرية ضمن بنود القوائم المالية حتى تكون القوائم المالية عادلة وصادقة ولكن لم يتم الاتفاق على آلية موحدة لكيفية عرضها والإفصاح عنها. ونظراً لأهمية تكامل البحوث العلمية فإن الدراسة الحالية تعد امتداداً لجهود الباحثين في هذا المجال وخاصة أن أغلب هذه الجهود تمت في بيئات مختلفة عن بيئة قطاع الاتصالات في المملكة العربية السعودية والتي تعتمد بشكل كبير على كفاءة الموارد البشرية فيها ولذلك فهي تنفق مبالغ كبيرة في تدريبها وتأهيلها.

#### ١.٥ الإطار النظري للإفصاح عن الموارد البشرية:

تناول الفكر المحاسبي العديد من الطرق والأساليب التي تستخدم في الإفصاح عن بيانات الموارد البشرية، وحددها سالم (٢٠٠٨) بما يلي:

١- الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة: إذ أنه في تقرير مجلس الإدارة يتم توضيح الاستثمارات التي طالت الموارد البشرية لتطويرها وتوجيهها، وهذا من شأنه أن يفيد المستثمرين في معرفة مدى الاهتمام بالموارد البشرية وتنميتها باعتبارها إحدى العوامل المؤثرة في المؤسسة.

٢- قائمة الاستثمارات المعنوية: وهذه الطريقة تتم من خلال قائمة الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن تبويبات منفصلة توضحها باعتبارها أصول في المؤسسة.

٣- قوائم مالية: إذ يتم تمثيل البيانات إما بقوائم مالية مدققة أو غير مدققة.

وتعتبر التقارير المالية أبرز هذه الطرق لذلك حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في نشرته رقم (١) أن التقارير المالية لها مجموعة من الأهداف ذكرها (الدوك والنبتيتي، ٢٠١٤) وتتمثل في:

١- العمل على تقديم معلومات لكافة الأفراد في المؤسسات لتحديد التدفقات النقدية الداخلة والناجمة في المؤسسة.

٢- تقديم معلومات عن الأداء المالي للشركة، وعكس التوقعات المستقبلية لها.

وتتمثل عملية الإفصاح بطريقتين أساسيتين يتم من خلالهما الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية وهما، الإفصاح الإيجابي والإفصاح الاختياري، وفيما يلي توضيح لكل طريقة على النحو التالي:

أولاً الإفصاح الاختياري (الطوعي): ويقصد بالإفصاح الاختياري هو الكشف عن معلومات وحقائق تتجاوز الإفصاح الإيجابي ويتم تقديم معلومات إضافية لبعض مستخدمي التقارير المالية كالمعمل على تقديم معلومات عن الشركة تفوق متطلباتها المختلفة سواء المهنية والقانونية والتنظيمية. وتعتبر واحدة من الخيارات الحرة التي تقوم بتقديمها إدارة الشركة. وتتكون المعلومات التي تقوم الشركة بالإفصاح عنها من المعلومات المالية والمعلومات غير المالية والتي تتعلق بأصحاب القرار (الصفدي، ٢٠١٥).

ثانياً الإفصاح الإلزامي أو الإيجابي ويرتبط بمستوى الإفصاح عن المعلومات التي تقدمها الشركات، والذي يشمل على أبعاد عديدة تمثل مستوى الإفصاح الجيد والذي يتميز بالصدق وسهولة الوصول إليه (الشلاحي، ٢٠١٢). فالإفصاح الإيجابي يتمثل بالالتزام بالمعايير الضرورية لإجبار الشركات على الإفصاح عن المعلومات المحجوبة عن المستثمرين، لكن بصورة تمنع الأطراف الداخلية من استغلال المعلومات على حساب الأطراف الخارجية (المهندي وصيام، ٢٠٠٧).

## ١.٦ منهجية وفرضيات البحث:

في هذا البحث سيتم توظيف النظرية الإيجابية (Positive Theory) (Hoque, ) (2018; Smith, 2017) وتعتمد هذه النظرية على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة عن طريق مراجعة الدراسات السابقة ومعطيات الواقع بهدف التوصل إلى تعاريف محددة ومن ثم تحديد متغيرات الظاهرة التابعة والمستقلة. ويعتمد المنهج الإيجابي على كل من الشرح والتنبؤ، وقد يقف المنهج الإيجابي عند هذا الحد أي شرح وتفسير الظاهرة فقط أو يمتد للتنبؤ بسلوكها مستقبلاً.

وبما أن هذا البحث يعتبر من البحوث الاستكشافية، فهو بالتالي يعتمد بشكل أساسي على صياغة التساؤلات بدلاً من صياغة الفروض، وقد وضح ذلك حافظ (٢٠١٢) حيث اعتبر أن الدراسات الاستكشافية تركز بشكل أساسي على جمع المعلومات. وإذا كانت أهداف البحث استطلاع أو استكشاف أمر معين فإنه يكون مناسباً استخدام التساؤلات. وبناءً على ما سبق وتحقيقاً لأهداف البحث، واستناداً إلى مضمون ومقتضيات النظرية الإيجابية، تمت صياغة التساؤلات التالية كأساس لتحديد الجوانب التي سيتم تناولها أثناء إجراء الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث:

- ١- هل تقوم شركات الاتصالات في السعودية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية؟ وما هو مستوى هذا الإفصاح؟
- ٢- ما هي طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب أن يتم الإفصاح عنها من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية؟
- ٣- ما هو الأسلوب الملائم للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية؟
- ٤- ما هي الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية من وجهة نظر العاملين فيها؟

٥- ما هو أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية؟

وعلى ذلك تم في إجراء الدراسة الميدانية الاعتماد على استخدام استمارة استبيان صممت بما يتناسب مع مضمون التساؤلات الخمس المذكورة تمهيداً للإجابة عنها وتحليل ومناقشة نتائجها إحصائياً. وقد تم الاعتماد في بناء الاستبانة بمحاورها الخمسة (مدى الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية ومستوى هذا الإفصاح، وطبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب ان يتم الإفصاح عنها، والأسلوب الأكثر ملاءمة للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية، وصعوبات الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، وأثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية) على عدد من الدراسات السابقة وهي: (الشهري، ٢٠١٣؛ باناصر، ٢٠١٥؛ سعودي، ٢٠١٦).

ولقد احتوى الاستبيان في صورته النهائية على الأجزاء التالية:

الجزء الأول: ويحتوي على بيانات أولية عن عينة البحث تتمثل في المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة في العمل الحالي.

الجزء الثاني: ويشتمل على أسئلة البحث ويتكون من (٥) محاور وهي كالتالي:

المحور الأول: مدى الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية ومستوى هذا الإفصاح، ويتكون من (٦) فقرات.

المحور الثاني: طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب أن يتم الإفصاح عنها من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية، ويتكون من (٨) فقرات.

المحور الثالث: الأسلوب الأكثر ملاءمة للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية، ويتكون من (٤) فقرات.

المحور الرابع: صعوبات الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية، ويتكون من (٩) فقرات.

المحور الخامس: أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية، ويتكون من (٨) فقرات.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت (Likert) خماسي التدرج (غير موافق على الإطلاق - غير موافق - موافق إلى حد ما - موافق - موافق بشدة) وذلك لتحديد درجة الموافقة من وجهة نظر أفراد العينة على تطبيق معايير منهج سيجما ستة لتحسين جودة المراجعة الداخلية في البنوك التجارية في السعودية.

وتم الاعتماد للتحقق من صدق الأداة على طريقة الاتساق الداخلي (Internal Consistency) وتقوم على حساب معامل الارتباط بين كل وحدة من وحدات الأداة، والأداة ككل حيث تم حساب صدق الاتساق الداخلي بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه. وقد كانت جميع معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (٠.٠١) مما يدل على درجة عالية من الاتساق الداخلي للاستبانة.

كما تم استخراج معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للأداة وجاءت قيم معاملات الارتباط للمحاور بالدرجة الكلية للأداة بقيم مرتفعة حيث تراوحت بين (٠.٧١٩ - ٠.٩٠٣)، وكانت جميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (٠.٠١) مما يعني وجود درجة عالية من الصدق البنائي للاستبانة. وللتحقق من ثبات الاستبانة تم استخدام معادلة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، وجاءت قيم معاملات الثبات

للمحاور بقيم عالية حيث تراوحت بين (٠.٨١٥-٠.٩١١) وبلغ معامل الثبات الكلي للأداة (٠.٩٣٣).

وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف مجتمع الدراسة بالنسبة للبيانات الديموغرافية.

- المتوسط الحسابي وذلك لحساب المتوسط الحسابي لكل فقرة ولكل محور.

- الانحرافات المعيارية للتعرف على التباين لل فقرات والمحاور.

## ٢. الدراسة الميدانية

يتكون مجتمع البحث من المحاسبين والموظفين العاملين في شركات الاتصالات السعودية. وكانت الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة البحث على النحو التالي:

### ٢.١ الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة:

#### ٢.١.١ توزيع أفراد عينة البحث وفقاً لمتغير المؤهل العلمي:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث وفقاً لمتغير المؤهل العلمي كما تبينه النتائج بجدول (1) التالي:

جدول (1) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث موزعين وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
٧.٤%	٤	أقل من بكالوريوس
٧٤.١%	٤٠	بكالوريوس

دراسات عليا	١٠	%١٨.٥
المجموع	٥٤	%١٠٠.٠

٢.١.٢ توزيع أفراد عينة البحث وفقاً لمتغير عدد سنوات الخبرة:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث وفقاً لمتغير عدد سنوات الخبرة كما تبينه النتائج بجدول (2) التالي:

جدول (2) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث موزعين وفقاً لمتغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من (٥) سنوات	٢٤	%٤٤.٤
من (٥) إلى (١٠) سنوات	١٦	%٢٩.٦
أكثر من (١٠) سنوات	١٤	%٢٥.٩
المجموع	٥٤	%١٠٠.٠

٢.٢ تحليل ومناقشة النتائج

٢.٢.١ السؤال الأول: هل تقوم شركات الاتصالات في السعودية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية؟ وما هو مستوى هذا الإفصاح؟

للإجابة على هذا السؤال تم تخصيص (٦) عبارات لاستكشاف رأي العاملين في قطاع الاتصالات عن مدى قيام شركات الاتصالات في السعودية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية وما هو مستوى هذا الإفصاح، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (٣) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول مدى قيام شركات الاتصالات في السعودية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية وما هو مستوى هذا الإفصاح مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
٢	تلتزم شركات الاتصالات السعودية بالإفصاح عن تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب	٣.٤٤	٪٦١	١.٢٥٤	موافق	١
١	تفصح شركات الاتصالات السعودية عن قيمة الموارد البشرية العاملة لديها	٣.٤٣	٪٦١	١.٢٥٣	موافق	٢
٤	تحرص شركات الاتصالات على الإفصاح عن الكفاءة الإنتاجية للأصول	٣.٣٠	٪٥٧	١.٢٥٣	محايد	٣



م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
	البشرية					
٣	تقوم شركات الاتصالات بالإفصاح عن تكلفة استخدام رأس المال البشري من مرتبات وأجور وغيرها	٣.٢٦	%٥٦	١.٢٧٧	محايد	٤
٦	تفصح شركات الاتصالات السعودية عن معدل العائد على الاستثمار في الموارد البشرية	٣.١٩	%٥٥	١.٢١٤	محايد	٥
٥	تلتزم شركات الاتصالات بالإفصاح عن ربحية استخدام الأصول البشرية	٣.٠٤	%٥١	١.١٣٢	محايد	٦
	الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية ككل	٣.٢٧	%٥٧	١.٠٣١	محايد	

من خلال الجدول رقم (٣) الموضح أعلاه يتضح أن قيام شركات الاتصالات في السعودية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية جاء بدرجة استجابة

(محايد) حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (٣.٢٧ من ٥) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٢.٦٠ إلى ٣.٣٩) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (محايد).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوت في موافقة أفراد عينة البحث على عبارات مدى قيام شركات الاتصالات في السعودية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (٣.٠٤ إلى ٣.٤٤ من ٥) وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الثالثة والرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشيران إلى الاستجابة (محايد، موافق) على التوالي.

كما يوضح الجدول ما يلي:

- جاءت العبارة (تلتزم شركات الاتصالات السعودية بالإفصاح عن تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب) بالمرتبة الأولى من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٣.٤٤) وبنسبة مئوية بلغت (٦١٪).
- جاءت العبارة (تفصح شركات الاتصالات السعودية عن قيمة الموارد البشرية العاملة لديها) بالمرتبة الثانية من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٣.٤٣) وبنسبة مئوية بلغت (٦١٪).
- جاءت العبارة (تحرص شركات الاتصالات على الإفصاح عن الكفاءة الإنتاجية للأصول البشرية) بالمرتبة الثالثة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (محايد) بمتوسط حسابي (٣.٣٠) وبنسبة مئوية بلغت (٥٧٪).
- جاءت العبارة (تقوم شركات الاتصالات بالإفصاح عن تكلفة استخدام رأس المال البشري من مرتبات وأجور وغيرها) بالمرتبة الرابعة من حيث استجابة أفراد

عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (محايد) بمتوسط حسابي (٣.٢٦) وبنسبة مئوية بلغت (٥٦٪).

- جاءت العبارة (تفصح شركات الاتصالات السعودية عن معدل العائد على الاستثمار في الموارد البشرية) بالمرتبة الخامسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (محايد) بمتوسط حسابي (٣.١٩) وبنسبة مئوية بلغت (٥٥٪).

- جاءت العبارة (تلتزم شركات الاتصالات بالإفصاح عن ربحية استخدام الأصول البشرية) بالمرتبة السادسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (محايد) بمتوسط حسابي (٣.٠٤) وبنسبة مئوية بلغت (٥١٪).

ويمكن تفسير حصول العبارة (تلتزم شركات الاتصالات السعودية بالإفصاح عن تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (موافق) إلى اعتبار المشاركين في الدراسة أن هذه الأموال تمثل استثمار في البشر وليس نفقات جارية وأن قياس تكلفتها والمحاسبة عنها وإظهارها في القوائم المالية يعتبر أمر ضروري حيث أن خلو القوائم المالية منها يؤدي إلى قصور في مخرجات النظام المحاسبي. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (باناصر، ٢٠١٥).

٢.٢.٢ السؤال الثاني: ما هي طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب أن يتم الإفصاح عنها من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية؟

للإجابة على هذا السؤال تم تخصيص (٨) عبارات لتحديد طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب أن يتم الإفصاح عنها من قبل شركات الاتصالات في السعودية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (٤) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب أن يتم الإفصاح عنها من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
١	من المهم الإفصاح عن عدد العاملين في المنشأة	٤.٣٩	%٨٥	٠.٨١١	موافق تماما	١
٢	من الضروري الإفصاح عن نسبة السعودة في المنشأة	٤.٣٩	%٨٥	٠.٨٥٦	موافق تماما	٢
٤	ضرورة الإفصاح عن تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين	٤.٢٢	%٨١	٠.٨٨٣	موافق تماما	٣
٦	من المهم الإفصاح عن تكاليف تدريب الموظفين وتعليمهم	٤.٢٢	%٨١	٠.٨٨٣	موافق تماما	٤
٣	من المهم الإفصاح عن مدة الخدمة للعنصر البشري	٤.١٣	%٧٨	١.٠١٠	موافق	٥
٥	من الضروري الإفصاح عن السياسات المتبعة في الموارد البشرية كسياسات الاستقطاب	٤.١٣	%٧٨	١.٠٤٧	موافق	٦

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
	والتعيين والترقية... الخ					
٨	من المهم الإفصاح عن معدل الدوران (معدل تغير الموارد البشرية في المنشأة خلال فترة زمنية محددة وهو يقيس مدى استقرار الموظفين ورضاهم الوظيفي)	٤.١٣	%٧٨	٠.٨٩١	موافق	٧
٧	من المهم الإفصاح عن قيمة مكافأة نهاية الخدمة	٤.٠٩	%٧٧	١.٠٦٩	موافق	٨
	طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب أن يتم الإفصاح عنها ككل	٤.٢١	%٨٠	٠.٦٠٠	موافق تماماً	

من خلال الجدول رقم (٤) الموضح أعلاه يتضح أن طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب أن يتم الإفصاح عنها من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية جاءت بدرجة استجابة (موافق تماماً) حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (٤.٢١ من ٥) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس

ليكرت الخماسي (٤.١٩ إلى ٥.٠٠) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (موافق تماما).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوت في موافقة أفراد عينة البحث على عبارات طبيعة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يجب أن يتم الإفصاح عنها من قبل شركات الاتصالات في السعودية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (٤.٠٩ إلى ٤.٣٩ من ٥) وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الرابعة والخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشير إلى الاستجابة (موافق، موافق تماما) على التوالي.

كما يوضح الجدول ما يلي:

- جاءت العبارة (من المهم الإفصاح عن عدد العاملين في المنشأة) بالمرتبة الأولى من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة بدرجة استجابة (موافق تماما) بمتوسط حسابي (٤.٣٩) ونسبة مئوية بلغت (٨٥٪).
- جاءت العبارة (من الضروري الإفصاح عن نسبة السعودة في المنشأة) بالمرتبة الثانية من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماما) بمتوسط حسابي (٤.٣٩) ونسبة مئوية بلغت (٨٥٪).
- جاءت العبارة (ضرورة الإفصاح عن تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين) بالمرتبة الثالثة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماما) بمتوسط حسابي (٤.٢٢) ونسبة مئوية بلغت (٨١٪).
- جاءت العبارة (من المهم الإفصاح عن تكاليف تدريب الموظفين وتعليمهم) بالمرتبة الرابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماما) بمتوسط حسابي (٤.٢٢) ونسبة مئوية بلغت (٨١٪).
- جاءت العبارة (من المهم الإفصاح عن مدة الخدمة للعنصر البشري) بالمرتبة الخامسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٤.١٣) ونسبة مئوية بلغت (٧٨٪).

- جاءت العبارة (من الضروري الإفصاح عن السياسات المتبعة في الموارد البشرية كسياسات الاستقطاب والتعيين والترقية... الخ) بالمرتبة السادسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٤.١٣) ونسبة مئوية بلغت (٧٨٪).

- جاءت العبارة (من المهم الإفصاح عن معدل الدوران (معدل تغير الموارد البشرية في المنشأة خلال فترة زمنية محددة وهو يقيس مدى استقرار الموظفين ورضاهم الوظيفي)) بالمرتبة السابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٤.١٣) ونسبة مئوية بلغت (٧٨٪).

- جاءت العبارة (من المهم الإفصاح عن قيمة مكافأة نهاية الخدمة) بالمرتبة الثامنة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٤.٠٩) ونسبة مئوية بلغت (٧٧٪).

ويتضح من النتائج السابقة موافقة عينة الدراسة على جميع البنود التي تم ادراجها وهذا يؤكد أهمية الإفصاح عن هذه المعلومات.

٢.٢.٣ السؤال الثالث: ما هو الأسلوب الملائم للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية؟

للإجابة على هذا السؤال تم تخصيص (٤) عبارات لتحديد الأسلوب الملائم للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول الأسلوب الملائم للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	الأسلوب	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
٢	في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية	٤.٠٦	٪٧٦	١.٠٨٩	موافق	١
٤	في تقرير مجلس الإدارة	٤.٠٦	٪٧٦	١.١٠٦	موافق	٢
٣	في قائمة إضافية خاصة بالموارد البشرية	٤.٠٤	٪٧٦	١.٠٠٩	موافق	٣
١	في صلب القوائم المالية	٣.٩٦	٪٧٤	١.٢٨٨	موافق	٤
	الأساليب ككل	٤.٠٣	٪٧٦	٠.٦٩٥	موافق	

من خلال الجدول رقم (٥) الموضح أعلاه يتضح أن الأساليب الملائمة للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية جاءت بدرجة استجابة (موافق) حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (٤.٠٣ من ٥) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٣.٤٠ إلى ٤.١٩) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (موافق).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث على الأساليب الملائمة للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (٣.٩٦ إلى ٤.٠٦ من ٥) وهي متوسطات تقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشير إلى الاستجابة (موافق).



كما يوضح الجدول ما يلي:

- جاء الأسلوب (في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية) بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٤.٠٦) ونسبة مئوية بلغت (٧٦٪).
- جاء الأسلوب (في تقرير مجلس الإدارة) بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٤.٠٦) ونسبة مئوية بلغت (٧٦٪).
- جاء الأسلوب (في قائمة إضافية خاصة بالموارد البشرية) بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٤.٠٤) ونسبة مئوية بلغت (٧٦٪).
- جاء الأسلوب (في صلب القوائم المالية) بالمرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٣.٩٦) ونسبة مئوية بلغت (٧٤٪).

ويمكن تفسير حصول الأسلوب (في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (موافق) إلى عدم الرغبة في زيادة أعباء عملية المراجعة بقوائم إضافية ويكون الإفصاح في ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية. وربما يرجع حصول الأسلوب (في صلب القوائم المالية) على الترتيب الأخير بدرجة استجابة (موافق) إلى أن قياس الموارد البشرية لا يزال يفتقد الموضوعية التي تسمح لتلك القيمة بأن تظهر في صلب القوائم المالية.

٢.٢.٤ السؤال الرابع: ما هي الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية من وجهة نظر العاملين فيها؟

للإجابة على هذا السؤال تم تخصيص (٩) عبارات لتحديد الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية من وجهة نظر العاملين فيها، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (٦) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
١	عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية	٤.٠٢	٪٧٥	٠.٨٥٨	موافق	١
٢	صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية	٣.٩٦	٪٧٤	٠.٨٨٩	موافق	٢
٣	صعوبة تحديد الاستهلاك، أو العمر الإنتاجي وذلك لطبيعة الموارد البشرية	٣.٨٧	٪٧٢	٠.٩٧٢	موافق	٣
٨	عدم رغبة الشركة الإفصاح عن بعض معلومات الموارد البشرية لسريتها	٣.٨٥	٪٧١	١.٠٥٣	موافق	٤
٦	احتمال استخدام المعلومات من قبل المنافسين	٣.٨٠	٪٧٠	١.٠٨٨	موافق	٥
٤	عدم معرفة الشركة لبعض البيانات التي يحتاجها	٣.٦٧	٪٦٧	١.٠٨٢	موافق	٦

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
	مستخدمو القوائم المالية					
٥	احتمال تفسير البيانات المنشورة ضد مصلحة الشركة	٣.٦١	٦٥%	١.١٠٦	موافق	٧
٩	رفض مراجعي الحسابات اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي	٣.٥٩	٦٥%	١.١٥٨	موافق	٨
٧	احتمال التأخير في نشر القوائم المالية نتيجة زيادة مستوى الإفصاح	٣.٥٦	٦٤%	١.٢٣٩	موافق	٩
	الصعوبات ككل	٣.٧٧	٦٩%	٠.٦٩٣	موافق	

من خلال الجدول رقم (٦) الموضح أعلاه يتضح أن الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية من وجهة نظر العاملين فيها جاءت بدرجة استجابة (موافق) حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (٣.٧٧ من ٥) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٣.٤٠ إلى ٤.١٩) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (موافق).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث على عبارات الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (٣.٥٦ إلى ٤.٠٢ من ٥) وهي متوسطات تقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشير إلى الاستجابة (موافق).

كما يوضح الجدول ما يلي:

- جاءت العبارة (عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية) بالمرتبة الأولى من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٤.٠٢) وبنسبة مئوية بلغت (٧٥٪).
- جاءت العبارة (صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية) بالمرتبة الثانية من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٣.٩٦) وبنسبة مئوية بلغت (٧٤٪).
- جاءت العبارة (صعوبة تحديد الاستهلاك، أو العمر الإنتاجي وذلك لطبيعة الموارد البشرية) بالمرتبة الثالثة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٣.٨٧) وبنسبة مئوية بلغت (٧٢٪).
- جاءت العبارة (عدم رغبة الشركة الإفصاح عن بعض معلومات الموارد البشرية لسريتها) بالمرتبة الرابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٣.٨٥) وبنسبة مئوية بلغت (٧١٪).
- جاءت العبارة (احتمال استخدام المعلومات من قبل المنافسين) بالمرتبة الخامسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٣.٨٠) وبنسبة مئوية بلغت (٧٠٪).
- جاءت العبارة (عدم معرفة الشركة لبعض البيانات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية) بالمرتبة السادسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٣.٦٧) وبنسبة مئوية بلغت (٦٧٪).

- جاءت العبارة (احتمال تفسير البيانات المنشورة ضد مصلحة الشركة) بالمرتبة السابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٣.٦١) ونسبة مئوية بلغت (٦٥٪).
- جاءت العبارة (رفض مراجعي الحسابات اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي) بالمرتبة الثامنة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٣.٥٩) ونسبة مئوية بلغت (٦٥٪).
- جاءت العبارة (احتمال التأخير في نشر القوائم المالية نتيجة زيادة مستوى الإفصاح) بالمرتبة التاسعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٣.٥٦) ونسبة مئوية بلغت (٦٤٪).

ويمكن تفسير حصول العبارة (عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (موافق) إلى أن عينة الدراسة ترى أن هناك حاجة لاستخدام معايير محددة للمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك لإضفاء المصداقية والشرعية لها. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (الشهري، ٢٠١٣؛ سعودي، ٢٠١٦).

٢.٢.٥ السؤال الخامس: ما هو أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية؟  
للإجابة على هذا السؤال تم تخصيص (٨) عبارات لتحديد أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (٧) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
٨	يؤدي الإفصاح عن الموارد البشرية إلى جذب الكفاءات البشرية المتميزة	٤.٤٦	%٨٧	٠.٧٧٠	موافق تماما	١
٤	الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية يساعد في الحكم على قدرة الإدارة على استغلال مواردها البشرية بالشكل الأمثل	٤.٣٩	%٨٥	٠.٧١٢	موافق تماما	٢
٧	يؤدي الإفصاح عن الموارد البشرية إلى تحسين سمعة الشركة	٤.٣٩	%٨٥	٠.٧٣٨	موافق تماما	٣
١	يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الموضوعية والمصداقية للقوائم المالية	٤.٣٧	%٨٤	٠.٩١٧	موافق تماما	٤
٦	يساعد الإفصاح عن الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة	٤.٣٣	%٨٣	٠.٨٤٧	موافق تماما	٥
٥	تساعد بيانات الموارد	٤.٣٠	%٨٢	٠.٧٤٣	موافق تماما	٦

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
	البشرية في وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة في الموارد البشرية					
٢	الإفصاح عن الموارد البشرية يدعم الموقف التنافسي لشركات الاتصالات في السوق	٤.٢٦	٪٨١	٠.٨٧٣	موافق تماماً	٧
٣	يساعد الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في تقدير القيمة الكلية لشركات الاتصالات	٤.١٩	٪٨٠	١.٠١١	موافق	٨
	الأثر ككل	٤.٣٤	٪٨٤	٠.٦٢٧	موافق تماماً	

من خلال الجدول رقم (٧) الموضح أعلاه يتضح أن أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية جاء بدرجة استجابة (موافق تماماً) حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (٤.٣٤ من ٥) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٤.١٩ إلى ٥.٠٠) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (موافق تماماً).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث على عبارات أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية من وجهة نظر العاملين في شركات الاتصالات في السعودية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (٤.١٩ إلى ٤.٤٦

من ٥) وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الرابعة والخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشيران إلى الاستجابة (موافق، موافق تماماً).

كما يوضح الجدول ما يلي:

- جاءت العبارة (يؤدي الإفصاح عن الموارد البشرية الى جذب الكفاءات البشرية المتميزة) بالمرتبة الأولى من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤.٤٦) وبنسبة مئوية بلغت (٨٧٪).
- جاءت العبارة (الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية يساعد في الحكم على قدرة الإدارة على استغلال مواردها البشرية بالشكل الأمثل) بالمرتبة الثانية من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤.٣٩) وبنسبة مئوية بلغت (٨٥٪).
- جاءت العبارة (يؤدي الإفصاح عن الموارد البشرية إلى تحسين سمعة الشركة) بالمرتبة الثالثة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤.٣٩) وبنسبة مئوية بلغت (٨٥٪).
- جاءت العبارة (يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الموضوعية والمصادقية للقوائم المالية) بالمرتبة الرابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤.٣٧) وبنسبة مئوية بلغت (٨٤٪).
- جاءت العبارة (يساعد الإفصاح عن الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة) بالمرتبة الخامسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤.٣٣) وبنسبة مئوية بلغت (٨٣٪).
- جاءت العبارة (تساعد بيانات الموارد البشرية في وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة في الموارد البشرية) بالمرتبة



- السادسة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤.٣٠) وبنسبة مئوية بلغت (٨٢٪).
- جاءت العبارة (الإفصاح عن الموارد البشرية يدعم الموقف التنافسي لشركات الاتصالات في السوق) بالمرتبة السابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤.٢٦) وبنسبة مئوية بلغت (٨١٪).
- جاءت العبارة (يساعد الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في تقدير القيمة الكلية لشركات الاتصالات) بالمرتبة الثامنة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة عليها بدرجة استجابة (موافق) بمتوسط حسابي (٤.١٩) وبنسبة مئوية بلغت (٨٠٪).

ويتضح من النتائج السابقة أن عينة الدراسة متفوقون على أكثر الآثار التي تناولتها الدراسة ويأتي في المقدمة جذب الكفاءات البشرية المتميزة بدرجة استجابة (موافق تماماً) وآخرها تقدير القيمة الكلية لشركة الاتصالات بدرجة (موافق).

### ٣. نتائج الدراسة

بناء على تحليل إجابات العينة توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن إجمالها فيما يلي:

١. يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في الموافقة على مدى قيام شركات الاتصالات في السعودية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية وجاء في المرتبة الأولى التزام شركات الاتصالات السعودية بالإفصاح عن تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب.

٢. اتفق المشاركون في الدراسة على أهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية، حيث يأتي عدد العاملين ونسبة السعودة وتكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين في مقدمة البنود التي يجب الإفصاح عنها.
٣. يرى المشاركون في الدراسة أن أسلوب الإفصاح في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية هو الأسلوب الأنسب للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية.
٤. رأى المشاركون في الدراسة أن من أهم الصعوبات التي تمنع شركات الاتصالات السعودية من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية هو عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية.
٥. يرى المشاركون في الدراسة أن الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات السعودية له آثار متعددة منها جذب الكفاءات البشرية المتميزة للشركة وتحسين سمعة الشركة والمزيد من الموضوعية والمصداقية للقوائم المالية وأيضاً دعم الموقف التنافسي لشركات الاتصالات في السوق.

## المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- آدم، الأمين محمد عثمان (٢٠١٤). القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على بيانات القوائم المالية. مجلة جامعة كسلا، السودان. ٤(٥)، ٢١٢-٢٥١.
- باناصر، سارة (٢٠١٥). تحليل مستوى الإفصاح الاختياري عن رأس المال البشري دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية (رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية).
- بلفقيه، محمد علوي (٢٠١٤). العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات: دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية. مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، ٢٨(٢)، ٣-٣١.
- حافظ، عبدالرشيد. (٢٠١٢). أساسيات البحث العلمي. جدة: مركز النشر العلمي، جامعة الملك عبدالعزيز.
- حداد، نور الهدى (٢٠١٦) محاسبة الموارد البشرية كمدخل لتوسيع مجال الإفصاح المحاسبي، مجلة رماح للبحوث والدراسات، الأردن. (١٩)، ٤٣٥-٤٥٤.
- الدويك مصعب محمد زهير والنبتيتي، عمر محمد (٢٠١٤). أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي. Retrieved from <https://mdweik.wordpress.com/2014/06/13/%D8%A3%D8%AB%D8%B1-%D8%A7%D9%84%D9%82%D9%8A%D8%A7%D8%B3-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D9%8A-%D9%84%D9%84%D9%85%D9%88%D8%A7%D8%B1%D8%AF-%D8%A7%D9%84%D8%A8%D8%B4%D8%B1%D9%8A%D8%A9-%D8%B9/>
- الزعبي، عامر محمد (٢٠١٢). القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية كأصل في القوائم المالية بالتطبيق على الموارد البشرية بكلية الجوف. مجلة العدل، وزارة العدل، المكتب الفني، السودان. ١٤(٣٦)، ٢٨٩-٣١٤.

سالم، فضل كمال (٢٠٠٨). مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره في اتخاذ القرارات المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة (رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين).

سعودي، سامح محمد (٢٠١٦). دور الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية. الفكر المحاسبي، ٢٠(١)، ٣٠١-٢٤١.

الشلحي، بندر مرزوق (٢٠١٢). تحديد طبيعة الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة في دولة الكويت (رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن: عمان).

الشهري، عائشة (٢٠١٣). المحاسبة عن الموارد البشرية: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية (رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية).

الصفدي، حازم خالد محمد (٢٠١٥). أثر الإفصاح المحاسبي الاختياري في التقارير المالية على ترشيد القرارات المستثمرين في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان: دراسة ميدانية (رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، الزرقاء، الأردن).

المهندي، محمد عبد الله وصيام، وليد زكريا. (٢٠٠٧). أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. مجلة دراسات الإدارية، ٣٤(٢).

موسى، آمنة جبريل (٢٠١٥). القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرهما على مصداقية القوائم المالية في المؤسسات العامة (رسالة دكتوراة، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان).

ثانيا: المراجع الأجنبية:

Akintoye, I. (2012). The relevance of human resource accounting to effective financial reporting .

Bersin, J., Agarwal, D., Pelster, B. and Schwartz, J. (2015), "Global human capital trends 2015", available at : <https://www2.deloitte.com/insights/us/en/focus/human-capital-trends/2015.html> (accessed December 20, 2018).

- Cherian, J., & Farouq, S. (2013). A review of human resource accounting and organizational performance. *International Journal of Economics and Finance*, 5 (٨), ٧٤-٨٣.
- Enyi, E. P., & Akindehinde, A. O. (2014). Human resource accounting and decision making in postindustrial economy. *International Journal*, 2(1), 19-35.
- Flamholtz, E. G. (2012). *Human resource accounting: Advances in concepts, methods and applications*: Springer Science & Business Media.
- Hoque, Z. (2018). *Methodological issues in accounting research*: Spiramus Press Ltd.
- Kadir, M. R. A., & Mohan, T. (2018). *Human resources accounting disclosure: A qualitative study from Malaysian perspective*. Paper presented at the 8th International Economics and Business Management Conference, Kuantan, Pahang, Malaysia.
- Narayan, R. (2011), Human resource accounting: A new paradigm in the era of globalization. *Asian Journal of Management Research*, 1(1), 237-244.
- Parker, L. D. (2007). Financial and external reporting research: the broadening corporate governance challenge. *Accounting and Business Research*, 37(1), 39-54.
- Rasikbhai, R.N., Makwana, P. (2012), A survey of managerial uses of human resource accounting. *Indian Journal of Applied Research*, 2(3), 114-115.
- Sarkar, S. H., Alam, M. A., & Ali, M. I. (2016). Human Resource Accounting Disclosure Practices In Bangladesh. *Australian Journal of Accounting, Economics and Finance (AJAEF)*, 2(2), 100-113.
- Smith, M. (2017). *Research methods in accounting*: Sage.