

العنوان:	دور الإفصاح الإختياري عن الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات و تكنولوجيا المعلومات المصرية : دراسة إستطلاعية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	سعودي، سامح محمد لطفي محمد
المجلد/العدد:	مج20, ع1
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2016
الشهر:	أبريل
الصفحات:	301 - 241
رقم MD:	753861
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	شركات الاتصالات و تكنولوجيا المعلومات ، تنمية الموارد البشرية ، الإفصاح عن المعلومات ، التقارير المالية ، كفاءة الإنتاج ، التميز
رابط:	https://search.mandumah.com/Record/753861

**دور الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في تحقيق الميزة
التنافسية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية
دراسة استطلاعية**

الدكتور

سامح محمد لطفي سعودي

مدرس بقسم المحاسبة

الأكاديمية الحديثة بالمعادي

مقدمة

يشكل 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، هو العنصر الحاسم لتحسين الكفاءة الإنتاجية، وتحسين المركز التنافسي للشركة.

ونظرا لأهمية الموارد البشرية وقدرتها على المساهمة الفعالة في تحقيق أهداف الشركة، من خلال اضطلاعها بمهمة تشغيل وتوظيف باقي الموارد المتاحة للشركة، فقد حظيت هذه الموارد باهتمام كبير من قبل الإداريين الذين اعتبروها المحور الأساسي لتقدم الشركة وتحقيق أهدافها، حيث عبروا عن وجهة نظرهم هذه في التعريف المعاصر للإدارة والذي يرى أن الإدارة هي تحقيق لأهداف الشركة ونموها من خلال الموارد البشرية، أما الاقتصاديين فقد نظروا إلى الموارد البشرية على أنها أحد عوامل الإنتاج الهامة إلى جانب الأرض ورأس المال والتنظيم والتي يؤدي تفاعلها إلى إنتاج السلع، ومن بين هؤلاء الاقتصاديين (Marshall) الذي اعتبر الموارد البشرية أكبر رأس مال يجب استثماره وأطلق عليه "رأس المال البشري". (الغلبان & ياسين، 2007).

وعلى الرغم من أن الشركات تنفق كثيرا من الأموال على استقطاب العناصر البشرية المتميزة وتهتم ببرامج التدريب لتنمية مهاراتهم، إلا 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 للشركات العاملة في المجالات التكنولوجية والمعلوماتية التي تعتمد على المعرفة والمهارة.

وفي إطار ما تقدم، فإن منهجية البحث يمكن صياغتها على النحو الآتي:

■ مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في عدم إفصاح العديد من الشركات وخاصة شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في تقاريرها المالية وبنفس المستوى الذي تمارسه في الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأصول الملموسة مما يؤثر على جودة التقارير المالية، الأمر الذي يتطلب مزيدا الدراسة والتحليل لمعوقات الإفصاح عن

المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، بالإضافة للبحث عن طرق وأساليب أكثر ملائمة لهذا الإفصاح بالتقارير المالية باعتبار الموارد البشرية من أهم الموارد الاستراتيجية التي تسهم في تحقيق ميزة تنافسية للشركة في ظل الاقتصاد المبني على المعرفة وزيادة حدة المنافسة في قطاع الاتصالات خلال السنوات القليلة الماضية سواء بين الشركات القائمة أو الشركات التي دخلت حديثاً إلى السوق المصرية نتيجة العولمة والتقدم التكنولوجي، مما استدعى ضرورة الاهتمام بمثل هذا النوع من الإفصاح، حيث لا يكفي امتلاك الشركة لموارد بشرية متميزة لتحقيق ميزة تنافسية للشركة ولكن يتعين الإفصاح عن المعلومات الخاصة بتلك الموارد لتحقيق التميز للشركة.

وبناء عليه يمكن تلخيص مشكل البحث في التساؤلات التالية:

- هل تقوم شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية؟ وما هو مستوى هذا الإفصاح؟
- ما مدى إدراك إدارة شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية لأهمية الإفصاح الاختياري عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية؟
- هل توجد صعوبات تعوق شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية عن الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في تقاريرها المالية؟
- ما هي طبيعة المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها فيما يتعلق بالموارد البشرية؟
- ما هو الأسلوب الملائم للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية؟
- ما هو مفهوم وأبعاد الميزة التنافسية؟
- كيف يمكن تفسير العلاقات السببية (علاقات التأثير) بين الإفصاح الاختياري عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية وتحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات قيد البحث؟

■ هدف البحث:

- تمثل أهم الأهداف المنشودة من هذا البحث في:
- دراسة وتحليل أهم الصعوبات التي قد تعوق الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية بالتقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية.
- بيان طبيعة المعلومات الخاصة بالموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها بالتقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية.

- التعرف على أفضل أساليب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية.
- دراسة وتحليل أبعاد الميزة التنافسية.
- إظهار أثر الإفصاح الاختياري لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية على تحقيق ميزة تنافسية للشركة.

▪ أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث فيما يلي:

- أولاً: على المستوى العلمي: وتتمثل في تناول قضية بحثية تتصف بالأهمية والمتعلقة بالإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات تعمل في بيئة شديدة التنافس وتسعى لتحقيق ميزة تنافسية تمكنها من النجاح والاستمرار في سوق العمل.
- ثانياً: على المستوى العملي: وتتمثل في تقديم دليل من البيئة المصرية على طبيعة الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية بالتقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وتأثيره على تحقيق ميزة تنافسية للشركة وزيادة حصتها السوقية.

▪ منهجية البحث:

لتحقيق أهداف البحث سوف يعتمد الباحث على أسلوبين:

- الأسلوب النظري: يقوم على المنهج الاستقرائي الاستنباطي وذلك بالدراسة التحليلية للأدبيات ذات الصلة للتعرف على طبيعة، وأهمية، وأهداف الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية، وطبيعة وأبعاد، ومصادر الميزة التنافسية.
- الأسلوب العملي: ويعتمد على إجراء 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.

▪ حدود البحث

- الحدود المكانية: شمل البحث الحالي عدد من شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية والتي تتمثل في: المصرية للاتصالات- المصرية لنقل البيانات- اتصالات مصر- فودافون مصر- موبينيل- أوراسكوم للاتصالات- أوراسكوم للتكنولوجيا- راية للتكنولوجيا والاتصالات- تي إي داتا- ابرينيكس لتكنولوجيا المعلومات- اكسون لخدمات تكنولوجيا المعلومات- ميكروسوفت مصر- أوراتك لتكنولوجيا البرمجيات- ميكرونك.

- الحدود البشرية: وتمثلت في عينة شملت معدي ومستخدمي التقارير المالية في شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية.
- الحدود الزمنية: وتمثلت في الفترة الممتدة من 1 / 6 / 2014 حتى 30 / 6 / 2015 وتتضمن الزيارات الميدانية للشركات محل البحث، وتوزيع قوائم الاستبيان وجمعها وإجراء المقابلات الشخصية وتحليل آراء عينة البحث.
- الحدود البحثية: وتمثلت هذه الحدود، فكريا بمناقشة الأدبيات ذات الصلة بالإفصاح الاختياري والإفصاح عن الموارد البشرية، ودور الموارد البشرية في تدعيم القدرة التنافسية وتحقيق ميزة تنافسية للشركة، وعمليا فقد تمثلت الحدود البحثية في قياس تأثير الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية، ولن يتعرض البحث لأساليب قياس الموارد البشرية.

■ تنظيم البحث:

المحور الأول: عرض نتائج الأدبيات ذات الصلة وتطوير فروض البحث.

المحور الثاني: الإطار العلمي للإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية.

أولاً: طبيعة الإفصاح عن الموارد البشرية.

ثانياً: أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية.

ثالثاً: أهداف الإفصاح عن الموارد البشرية.

رابعاً: آثار الإفصاح عن الموارد البشرية.

المحور الثالث: الإطار النظري للميزة التنافسية ودور الموارد البشرية في تحقيقها

أولاً: مفهوم الميزة التنافسية.

ثانياً: أبعاد الميزة التنافسية.

ثالثاً: مصادر الميزة التنافسية.

رابعاً: دور الإفصاح عن الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية

المحور الرابع: الدراسة الاستطلاعية

المحور الخامس: النتائج والتوصيات

المحور الأول: عرض نتائج الأدبيات ذات الصلة وتطوير فروض البحث

يرجع اهتمام الأدبيات بالموارد البشرية إلى عام 1776 حين أدرك (Adam Smith) أهمية المهارات الإنسانية كمحدد لثروة الفرد والمجتمع (العنزي & الملا، 2015)، وقد استخدم مصطلح "رأس المال البشري" في الستينات من القرن العشرين حين نشر (Theodore Schultz) كتابه "القيمة الاقتصادية والتعليم" والذي اقترح فيه ضرورة اعتبار التعلم استثماراً في الإنسان (Afrooz et al., 2010)، وفي عام 1964 نشر (Gary Becke) كتابه عن "رأس المال البشري" عرض فيه وجهة نظر خاصة تتعامل مع الموارد البشرية بوصفها وسيلة من وسائل الإنتاج الطبيعية (Becker, 1964)، وتوالى اهتمام الباحثين بموضوع الموارد البشرية قياساً وإفصاحاً، حيث قام (Fey, 2000) بمحاولة قياس تأثير الاستثمار في الموارد البشرية على تحسين مستوى الأداء في عدد من الشركات الروسية، وخلص إلى وجود علاقة إيجابية بين زيادة كفاءة العاملين وتحسين أداء الشركة، أما (Bontis, 2002) فقد أكد بعد دراسته للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية لألف شركة كندية أن الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية ما يزال بحاجة إلى المزيد من البحث والمناقشة المستفيضة وأوصى الباحث بإجراء مزيد من دراسات كامتداد لدراسته للتعرف على مستوى الإفصاح عبر مواقع جغرافية ومدد زمنية مختلفة.

وانطلق (حمادة، 2002) في دراسته للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية، من فرضية أن القياس والإفصاح المحاسبي عن معلومات الموارد البشرية له تأثير هام على القوائم المالية، واعتمد في إجراء هذه الدراسة على المنهجين الوصفي والتطبيقي، حيث انتهى في الجانب التطبيقي إلى أهمية قياس تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها سواء كانت التكاليف الواردة في الموازنة الجارية أو الموازنة الاستثمارية أو التكاليف الفعلية الواردة في القوائم المالية لجامعة دمشق.

وسعى (الغبان وياسين، 2002) إلى وضع نموذج للإفصاح المحاسبي عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية استناداً إلى فرضية أساسية تتمثل في: أن الأخذ بوجهة النظر التقليدية عند معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها في التقارير المالية يؤدي إلى افتقار هذه التقارير إلى الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية، وانتهى الباحثان إلى اقتراح نموذج لكشوف تحليلية تلحق بالتقارير المالية للإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية يقوم على أساس فصل معلومات الاستثمار في الموارد البشرية عن الاستثمار في الموارد غير البشرية من خلال تجزئة الكشوف التحليلية الملحقة الخاصة بكل حساب من الحسابات المتأثرة بالاستثمار في الموارد البشرية (مشروعات تحت التنفيذ، والتكاليف الإدارية، والاستخدامات) إلى كشافين يفصح الأول عن استثمارات الشركة في الموارد البشرية ويفصح الثاني عن استثمارات الشركة في الموارد غير البشرية، ودمج المجموع النهائي لهذين الكشافين والإفصاح عنه في القوائم المالية الأساسية.

واستهدف (Hossain, et al., 2004) بيان طبيعة الإفصاح الاختياري للشركات البنجلادشية عن الموارد البشرية، حيث انتهى إلى أن الشركات البنجلادشية تولى الإفصاح الاختياري عن معلومات الموارد البشرية قدرا معتبر من الاهتمام، على الرغم من أن هذا الإفصاح ليس إجباريا من أي سلطة رقابية، كما أظهرت الدراسة وجود تأثير لهذا الإفصاح على تحسين القرارات المالية، وقاما (Yongvanich & Guthrie, 2004) بتحليل محتوى التقارير المالية لعام 2002 لعينة تضم 17 شركة استرالية تعمل في مجال صناعة المعادن وذلك بهدف التعرف على كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بشكل اختياري والتي ترتبط إلى جانب الأداء المالي بثلاث جوانب أخرى هي المسؤولية الاجتماعية، والبيئة، والموارد البشرية، حيث انتهى إلى ضرورة اهتمام الشركات بالإفصاح الاختياري بشكل يسمح للشركات بتقديم تقارير مالية متكاملة عن أداء الشركات

وقد حاول (Johanson et al, 2005) قياس قيمة الموارد البشرية ووضعها في صورة معلومات محاسبية مالية، وتحديد تأثير الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية على أداء الشركات، وقد اعتمد في دراسته على مفهوم المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية، واستخدام مخرجاتها لخدمة الإدارة الداخلية لأغراض اتخاذ القرارات الاستراتيجية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، حيث يتم استخراج المعلومات الخاصة بتكاليف الموارد البشرية للاستفادة منها في بطاقة الأداء المتوازن، وقام (النوافلة 2005) بدراسة تأثير الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية وانتهى إلى أن الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في البنوك الأردنية يسهم في تزويد متخذي القرارات بأدوات تحليل مالي جديدة ومفيدة في ترشيد القرارات واستحداث مؤشرات مالية جديدة لم تكن متاحة عن طريق الإفصاح التقليدي، وقام (Hernandez, 2006) بتحليل محتوى 189 تقرير مالي لشركة إسبانية مسجلة في سوق مدريد للأوراق المالية والعاملة في قطاعات خدمية مختلفة، حيث توصل إلى أن هناك اختلافا بين الشركات محل الدراسة حول طبيعة المعلومات المرتبطة بالاستثمار في الموارد البشرية والتي تم الإفصاح عنها وكذلك موقع الإفصاح بالتقارير المالية للشركات محل الدراسة، وحاول (Vuontisjarvi, 2006) الإجابة عن التساؤل الخاص بمدى إفصاح الشركات الكبيرة في فنلندا عن المسؤولية الاجتماعية؟ حيث ركز في دراسته على تقرير الموارد البشرية، وقد أشارت أهم نتائج الدراسة إلى أن 29% من شركات عينة الدراسة تضمنت تقاريرها المالية معلومات عن تدريب وتطوير الموارد البشرية، وأن الإفصاح في غالبيته كان إفصاحا وصفيا، وأن الإفصاح الكمي كان محدودا للغاية.

وفي منحنا آخر استهدف (الجعدي، 2007) بيان دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في الجامعات الفلسطينية حيث انتهى إلى أهمية هذا الدور وأكد على أن عدم توافر طرق مناسبة للإفصاح عن البيانات المالية الخاصة بالموارد البشرية يؤدي إلى عدم الاستفادة من تلك البيانات في تخطيط الموارد البشرية واتخاذ القرارات الإدارية، أما (النقيب، 2010) فقد قام بدراسة وتحليل بعض المشاكل المحاسبية المرتبطة بالموارد البشرية

وكان من أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن الموارد البشرية تشكل أحد بنود الأصول طويلة الأجل، كما أوصى بضرورة العمل على إلزام الشركات- وخاصة شركات المساهمة- بالإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في تقاريرها المالية لكي تمكن المستثمرين- وبالذات الجدد- من اتخاذ قراراتهم بشكل أكثر فعالية وكفاءة.

وبحث (Beattie & Smith, 2010) أثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في تحقيق قيمة مضافة للشركة، وتسأل عن الأسلوب الملائم لهذا الإفصاح؟، وقد انتهى إلى أن الإفصاح عن مؤهلات ومهارات العاملين يعتبر من أكثر العوامل تأثيراً في خلق القيمة، كما أكد أن التقرير السنوي يعتبر الأسلوب الأكثر ملائمة للإفصاح عن العنصر البشري.

وقد حاول (عسيري، 2011) بيان مدى إفصاح شركات المساهمة السعودية عن مسئوليتها الاجتماعية ونوعية هذا الإفصاح ولتحقيق هذا الهدف تم تحليل التقارير المالية لجميع الشركات المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودية، وقد انتهى إلى أن الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية الخاصة بالتوظيف والتدريب والبرامج الاجتماعية للعاملين كان أكثر المجالات إفصاحاً في هذه الشركات، كما تبين أيضاً أن غالبية الإفصاح تم في الجزء الخاص بتقرير مجلس الإدارة، كما أن الإفصاح كان في غالبيته في صورة وصفية، وفي نفس الاتجاه قام (Lungu, Caraiani & Dascalu, 2011) باختبار العلاقة بين خصائص الشركة والإفصاح البيئي والاجتماعي الذي اشتمل على الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية وذلك بالتطبيق على خمسين شركة عالمية، وخلصت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح البيئي والاجتماعي، فيما تبين وجود علاقة عكسية بين هذا الإفصاح وربحية الشركة، وبالمثل استهدف (Abad Rahman, Zain & Al-Hag, 2011) تقييم مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والذي يشمل الإفصاح عن الموارد البشرية في الشركات المرتبطة بالحكومة والمسجلة في بورصة ماليزيا، حيث انتهيا إلى وجود علاقة طردية بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية بينما لم تكن هناك علاقة بين الخصائص المتبقية المذكورة وهذا الإفصاح، وفي نفس السياق أظهرت دراسة (Hussainey, Elsayed & Abdel Razik, 2011) العوامل التي تحدد الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والذي يشتمل على الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للشركات المسجلة في البورصة المصرية كنموذج للدول النامية، وأثبتت نتائج الدراسة بأن الربحية هي أهم العوامل التي تحدد مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وأن هناك علاقة سالبة بين هذا الإفصاح ونوع مكتب المراجعة الخارجية، بينما لم تكن هناك علاقة معنوية بين مستوى الإفصاح وكل من هيكل الملكية وحجم الشركة ودرجة الرفع المالي والسيولة.

وقام (Bayoud, Kavanagh & Slaughter, 2012) بدراسة تأثير بعض خصائص الشركة في مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والذي يشمل الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية، ودلت النتائج على وجود تأثير موجب لعمر الشركة وحجمها ونوع الصناعة في مستوى هذا الإفصاح.

وفي بيئة مختلفة قام (Dominguez, 2012) باختبار العلاقة بين خصائص الشركات ومستوى الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية من خلال تحليل محتوى التقارير المالية لعينة من الشركات الإسبانية المدرجة في بورصة مدريد، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح، حيث تبين أن الشركات الأكبر حجماً تكون أكثر اهتماماً بالإفصاح عن معلومات الموارد البشرية، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أنه كلما ازداد عدد المساهمين كان مستوى الإفصاح أعلى، أما (Jindal & Kumar, 2012) فقاما بدراسة محددات الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في الشركات الهندية، وانتهيا إلى وجود تفاوت كبير في مستوى هذا الإفصاح بين الشركات وأن حجم الشركة وتكلفة العاملين - كحصة من إجمالي التكاليف التشغيلية للشركة - لهما تأثير موجب في مستوى الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية، كما تبين أن العولمة والربحية وتركيز الملكية وعمر الشركة ودرجة الرفع المالي ونوع الصناعة وسمعة المراجع الخارجي لم يكن لها تأثير معنوي في مستوى الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية.

واستطلع (Passard, et al, 2012) آراء عينة من المحاسبين حول الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية، وأسفرت الدراسة عن أن 22% من أفراد العينة لا يفضلون أن يتم الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في صلب القوائم المالية نتيجة صعوبة قياسه، وأوصت الدراسة أن يتم الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في قائمة منفصلة، كما تطرق (Mulyadi & Anwar, 2012) إلى تأثير حوكمة الشركات والربحية على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والتي تشتمل على الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في الشركات الاندونيسية، وانتهى إلى وجود أثر موجب للربحية في هذا النوع من الإفصاح، في حين لم يكن لحوكمة الشركات أثر في ذلك.

وقام (Micah, Ofurum & Ihendinihu, 2012) بدراسة العلاقة بين الأداء المالي للشركات النيجيرية والإفصاح عن معلومات الموارد البشرية، وأسفرت نتيجة الدراسة عن وجود ارتباط بين الإفصاح عن المعلومات ذات العلاقة بالموارد البشرية في هذه الشركات وكل من العائد على حقوق الملكية والعائد على الأصول، واستهدف (الصقر، 2013) بيان أهمية محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية، حيث انتهى إلى أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات وبشكل كبير، كقرار التوظيف وتحديد مستوى الرواتب وإنهاء الخدمات وتقييم الموظفين واتخاذ قرارات الترقية وكذلك قرارات التدريب والتطوير.

وقام (الفيومي، 2010) بدراسة دور الأصول غير الملموسة في تحقيق الميزة التنافسية في ظل تبني معايير إدارة الجودة الشاملة وذلك من خلال إجراء دراسة مقارنة على عينة من الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة حيث انتهى إلى وجود أثر ذي دلالة معنوية لمعايير إدارة الجودة الشاملة على تحقيق الميزة التنافسية في الجامعات الحكومية والخاصة، أما (شعبان، 2011) فقد عمد إلى دراسة دور رأس المال الفكري في تحقيق ميزة تنافسية لشركة الاتصالات الخلوية الفلسطينية، حيث خلص إلى توافر متطلبات رأس المال الفكري لدى شركة الاتصالات الخلوية الفلسطينية بنسبة

79.63% ويسهم توافر تلك المتطلبات في امتلاك الشركة لرأس مال فكري متميز، كما تتوفر لدى شركة الاتصالات الخلوية الفلسطينية مستوى مرتفع من الميزة التنافسية (الجودة المتفوقة، الكفاءة المتفوقة، الإبداع المتفوق، الاستجابة المتفوقة).

باستقراء نتائج الأدبيات السابقة يتضح ما يلي:

- معظم الدراسات ركزت على محاولة قياس تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية.
 - قلة عدد الدراسات التي تناولت الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية.
 - ركزت الدراسات التي تناولت الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية على تحليل محتوى التقارير المالية، ولم تتفق الدراسات على طبيعة ونوعية المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها.
 - كذلك لم تتفق الدراسات أيضا على الأسلوب الملائم للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية.
 - لم تتطرق معظم الدراسات إلى الصعوبات التي تعوق عملية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية.
 - لم تتعرض أي من الدراسات السابقة لبحث تأثير الإفصاح عن الموارد البشرية على تحقيق ودعم الميزة التنافسية للشركة خاصة مع تنامي دور العنصر البشري في ظل الاقتصاد المبني على المعرفة، وزيادة حدة المنافسة.
- وبناء عليه يمكن صياغة فروض البحث كما يلي:

الفرض الأول:

لا توجد صعوبات تعوق الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية.

الفرض الثاني:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من معدي ومستخدمي التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية، بخصوص طبيعة، وأسلوب الإفصاح عن الموارد البشرية.

الفرض الثالث:

لا يوجد ارتباط ذو دلالة إحصائية بين الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية، وتحقيق ميزة تنافسية الشركة.

المحور الثاني: الإطار العلمي للإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية

1/2 طبيعة الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية:

الإفصاح في المحاسبة هو أن تظهر التقارير المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهتم الأطراف الخارجة عن الشركة والتي تساعد على اتخاذ قراراتها الاقتصادية بصورة رشيدة (سالم، 2008)، ومن ثم فهو يعني إظهار للمعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية بالقوائم المالية وفي الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة للأطراف المستفيدين من تلك المعلومات لترشيد قراراتهم، والإفصاح المحاسبي إما أن يكون إلزاميا تفرضه القوانين أو المعايير المهنية، أو يكون اختياريًا يرجع إلى رغبة الإدارة، فالإفصاح الاختياري يمثل المعلومات التي تقوم الشركات بالإفصاح عنها باختيارها والتي تخرج عن نطاق المحتوى المطلوب للقوائم المالية (Kumar, 2008)، ويرى (Chau & Gray, 2002) إن الإفصاح الاختياري يمثل خيارات حرة من قبل إدارة الشركة لتوفير معلومات محاسبية ومعلومات أخرى في التقارير المالية السنوية للشركة تبدو ملائمة لاحتياجات مستخدمي التقارير المالية، وذكر (Armitage & Marston, 2008) إن الإفصاح الاختياري يقدم معلومات إضافية عما تفرضه القوانين أو المعايير المهنية ويتم بمبادرة من الشركة لمقابلة احتياجات بعض الأطراف المستخدمة للتقرير المالي، وكذلك يرى (مارق، 2009) أن المقصود منه تقديم معلومات إضافية أكثر من المتطلبات القانونية ويجري بمبادرة من الشركة.

وبناء عليه فإن الإفصاح الاختياري يعني تقديم معلومات عن الشركة زيادة على المتطلبات المهنية والقانونية سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية، وأن هذا الإفصاح يمثل اختيارًا طوعًا لإدارة الشركة لتلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية.

وقد ذكر (متولي 2007) إن أهم مكونات الإفصاح الاختياري تتمثل في:

- معلومات عامة عن الشركة: وتتمثل في، معلومات تاريخية عن الشركة، الهيكل التنظيمي للشركة، تأثير الوضع السياسي على نتائج أعمال الشركة، تأثير الوضع الاقتصادي على نتائج أعمال الشركة.
- معلومات عن نشاط الشركة ووضعها المستقبلي: خاصة ببيان بالاستراتيجية والأهداف العامة، بيان بالاستراتيجية والأهداف التسويقية، بيان بالاستراتيجية والأهداف الاجتماعية.
- معلومات الأسهم وحملة الأسهم: تتعلق بالقيمة السوقية للسهم في نهاية السنة، اتجاهات القيمة السوقية للسهم، القيمة السوقية للشركة في نهاية السنة، وعدد المساهمين الكلي.
- معلومات عن الإدارة: خاصة بأعمار المديرين، الشهادات العلمية، الخبرات العملية للمديرين، تقسيم المديرين إلى تنفيذيين وغير تنفيذيين، والوظائف التي يشغلها المديرون التنفيذيون.

- معلومات عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية: وتشمل سلامة المنتجات وعدم تأثيرها في البيئة، برنامج حماية البيئة، الإعانات المقدمة للغير، الهبات والمنح، التبرعات الخيرية.
- نتائج ونسب التحليلات المالية وغير المالية: كسياسة توزيع الأرباح، ونسبة الربح الموزع.
- وقد أوصت لجنة معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) في سنة 2001 بمراجعة ستة اعتبارات في شأن الإفصاح الاختياري تتمثل في:
 - الإفصاح عن بيانات تتعلق بالعمل ممثلة في المعلومات التشغيلية، وكذلك الإفصاح عن معايير الأداء المعتمدة من قبل إدارة الشركة.
 - تحليل الإدارة للبيانات الخاصة بالعمل (الأداء) أي الإفصاح عن تحليل الإدارة لأسباب تتعلق بالتغير في البيانات التشغيلية والبيانات الخاصة بقياس الأداء.
 - الإفصاح عن المعلومات المستقبلية أي الإفصاح عن التوقعات المستقبلية حول الفرص أو المخاطر الناجمة عن الاتجاهات الإيجابية أو السلبية لمؤشرات الأداء وإلى خطط الإدارة التي تتعلق بعوامل نجاح الشركة والمقارنة بين مؤشرات الأداء الحالية مع مؤشرات الأداء السابقة.
 - الإفصاح عن معلومات حول الإدارة والمدبرين ومخصصاتهم المالية والمساهمين الرئيسيين والعلاقات مع الأطراف الخارجية.
 - الإفصاح عن الأهداف والاستراتيجية العامة، إضافة إلى تأثير الشركات العاملة في نفس الصناعة على الشركة.
 - الإفصاح الاختياري عن معلومات تتعلق بالأصول غير الملموسة والتي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- وقد أشارت عدد من الأدبيات (Hossain, et al, 2004 - زوليف، 2014) إلى أهم مكونات الإفصاح عن الموارد البشرية تتمثل في: علاقة الإدارة بالعاملين، عدد العاملين، الخطط المستقبلية لتطوير الموارد البشرية، مؤهلات العاملين، السياسات المرتبطة بتطوير العاملين، بيئة العمل الصناعية (العلاقات الصناعية)، الاتحادات العمالية، سياسات التدريب، مكافأة الأداء الجيد، مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات، الاستقلالات والتعيينات، معدل دوران العمل، مكافآت الأداء الجيد، مكافآت نهاية الخدمة، معايير تقييم أداء العاملين، أساليب تحفيز العاملين وحثهم على الإبداع، رواتب ومزايا ومكافآت رئيس وأعضاء مجلس الإدارة والمدبرين التنفيذيين في الإدارة العليا، وأخيرا برامج تعزيز العلاقات الاجتماعية مع العاملين (النشاطات الترفيهية والرحلات السياحية) ولخص (فلامهولز، 1999) أهم طرق الإفصاح عن الموارد البشرية في:

- الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة.
- إعداد قائمة بالاستثمارات المعنوية.
- إعداد قوائم مالية غير معتمدة من مراجع الحسابات تدرج ضمن ملحقات القوائم المالية الأساسية والمعتمدة من مراجع الحسابات.
- الإدراج في صلب القوائم المالية الأساسية المعتمدة من مراجع الحسابات.

وبناء عليه فمن الملاحظ تعدد مكونات الإفصاح عن الموارد البشرية، واختلاف الأساليب المقترحة للإفصاح عن تلك المكونات، الأمر الذي يؤكد اهتمام الباحثون بمثل هذا النوع من الإفصاح، ومن ثم فإن خلو التقارير المالية من المعلومات الخاصة بالموارد البشرية يشكل نقص في المعلومات والتي تعني بعض مستخدمي التقارير المالية، كما يجعل التقارير المالية لا تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشركة الأمر الذي يفرض ضرورة الإفصاح عن مثل هذه المعلومات بأياً من طرق الإفصاح الملائمة لطبيعة وحجم نشاط الشركة واحتياجات مستخدمي تقاريرها المالية.

2/2 أهمية الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية:

- تكمن أهمية الإفصاح الاختياري في الفوائد التي يقدمها للشركة ولكافة الأطراف ذات الصلة والتي تتمثل في:
- تحسين جودة الإفصاح المحاسبي بتوفير معلومات إضافية مالية وغير مالية في التوقيت الملائم لتواكب الأحداث والتطورات الجديدة في بيئة الأعمال، وتقديم مسبيبات جديدة لقياس قيمة الشركة والتقرير عنها (سعد الدين، 2012).
- يعد الإفصاح الاختياري الحل العملي والمنطقي لمشكلة عدم القدرة على تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية من المعلومات (الخيال، 2006)
- الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين كبار وصغار المساهمين، بحيث يتمكن صغار المساهمين من تقييم العائد على استثماراتهم والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية (Chen et al., 2008).
- تخفيض تكلفة رأس المال الذي ترغب الشركة في الحصول عليه من خلال توفير معلومات كافية ودقيقة لاتخاذ القرارات الاستثمارية، ومن ثم الإقلال من درجة عدم التماثل في المعلومات بين الإدارة والمستثمرين (Petersen & Plenborg, 2006 - عفيفي، 2008).
- التأثير الإيجابي في الشركات المصدرة للأوراق المالية، من خلال زيادة الطلب على أوراقها المالية ومن ثم ارتفاع القيمة السوقية لها (السيد، 2005).

- خفض تكلفة الاقتراض الخارجي نتيجة لتقديم إفصاحات إضافية (Francis et al., 2005).
- ويرى الباحث أن أهمية الإفصاح الاختياري تنبع من تقليل الفجوة بين احتياجات مستخدمي التقارير المالية وبين ما توفره تلك التقارير من معلومات تفرضها القوانين والمعايير المهنية أو ما يعرف بالإفصاح الإلزامي.
- وبالنسبة لأهمية الإفصاح عن الموارد البشرية فيمكن تلخيصها في النقاط التالية:
- تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل مختلف الأطراف ذات الصلة سواء كانت داخلية أو خارجية (Carper, 2000).
- تحسين جودة التقارير المالية حيث يؤدي الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية إلى جعل التقارير المالية تعطي صورة كاملة عن أداء الشركة (Canibano, et al, 2000).
- تحسين صورة الشركة لدى مختلف الأطراف الخارجية المتعاملة مع الشركة سواء كانوا مستثمرين أو مقرضين أو بنوك (Bontis, 2002).
- تعزيز قيمة الشركة من خلال توفير المعلومات الخاصة بالموارد البشرية والتي لا يتم الإفصاح عنها في الوضع التقليدي (Abysekera & James, 2001).
- ويرى الباحث أن أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية تنبع من تحسين جودة التقارير المالية، بالإضافة إلى تحسين سمعة الشركة وصورتها الذهنية لدى مختلف الأطراف الخارجية ومن ثم تعزيز قيمة الشركة والوضع التنافسي لها.

3/2 أهداف الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية:

- يتمثل الهدف الجوهرى للإفصاح المحاسبي بجميع أشكاله في تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية لأغراض اتخاذ القرارات المناسبة، أما بالنسبة للإفصاح الاختياري فإنه يساعد مستخدمي التقارير المالية على اتخاذ قرارات أكثر دقة وموضوعية، كما أنه يؤدي إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين وإدارة الشركة (Wang, 2008)، وقد حددت التوصية رقم (105) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية أهداف الإفصاح الفعال على النحو الآتي:
- وصف المفردات التي لم يتم الاعتراف بها في القوائم المالية واقتراح مقياس ملائم لها.
- توفير معلومات لمساعدة الأطراف الخارجية على تقدير المخاطر (FASB, 1996).
- ورأي كل من (Mitton, 2002- Mary & Murphy, 1994) إن هذه النقاط لا تشمل جميع مجالات وأهداف الإفصاح، ومن ثم أضافوا إلى ما سبق بعض الأهداف الأخرى وهي:

- توفير المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية على مقارنة الأرقام بمثيلاتها لشركات أخرى، وكذلك المقارنة للشركة نفسها عبر السنوات.
- توفير بيانات عن التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة وتوفير معلومات للتنبؤ بتلك التدفقات.
- مساعدة المستثمرين على تقييم العائد على الاستثمار في الشركة والتنبؤ بهذا العائد مستقبلا.
- توفير المعلومات الدورية لمساعدة المستثمرين والدائنين في تقدير المخاطر حول البنود التي يتم الاعتراف بها وتلك التي لم يتم الاعتراف بها، وتمكنهم من تقييم العائد على الاستثمار في الشركة والتنبؤ بهذا العائد مستقبلا.
- ويرى (Singh, 2009) إن أهم أهداف الإفصاح عن الموارد البشرية تتمثل في:
 - توفير معلومات مختلفة عن الموارد البشرية في الشركة، إلى مختلف الأطراف ذات الصلة.
 - المساعدة على جذب الاستثمار في الشركة من خلال الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية العاملة بها.
 - تحديد الشخص المناسب في مهمة أو وظيفة معينة، من خلال تحديد تكلفة العنصر البشري ومقابلته بقيمة المهمة أو الوظيفة التي يؤديها.
 - جذب الموارد البشرية التي تمتلك الخبرة والكفاءة.
 - توفير بيانات للتحليل المالي، كتحديد أثر قيمة الموارد البشرية على ربحية الشركة.

آثار الإفصاح عن الموارد البشرية

ويمكن حصر أهم آثار الإفصاح عن الموارد البشرية على النحو الآتي:-

- الآثار المترتبة على الإفصاح في التقارير المالية الداخلية:-

أظهرت بعض الأدبيات إن تضمين التقارير المالية الداخلية معلومات عن الموارد البشرية يكون له عظيم الأثر على اتجاهات ودوافع العاملين، وتتمثل أهم الآثار المترتبة عن الإفصاح عن الموارد البشرية بالقوائم الداخلية فيما يلي: (الجعدي، 2007).

- اشتغال التقارير المالية معلومات كمية حول الموارد البشرية يلبي هدف الإدارة والذي يتمثل في السعي نحو تعظيم قيمة هذه الموارد باستغلالها استغلالاً أمثلًا.
- إن الموارد البشرية تعتبر متغيراً رئيسياً في معظم ما تتخذه الإدارة من قرارات، ومن ثم فإن التعبير عن هذه الموارد في صورة كمية يكون أكثر إفادة للإدارة من التعبير عنه في صورة وصفية.

- تستخدم الإدارة البيانات المتوفرة لها من نظام محاسبة الموارد البشرية في كثير من المواقف، فمعدل دوران الموارد البشرية مثلا مؤشرا يمكن استخدامه لضبط حركة هذه الموارد.
- توفير المعلومات المناسبة لتقييم البدائل المتاحة في كثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية مثل قرارات التوظيف والاستغناء عن بعض العمالة.
- الآثار المترتبة على الإفصاح في التقارير المالية الخارجية:-
- ويؤدي الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير الخارجية إلى (سالم، 2008):
- قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة.
- توفير مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء.
- توفير معلومات للمحللين الماليين على جانب كبير من الأهمية لأغراض القرارات الاستثمارية، إذ يصبح من الممكن اشتقاق مجموعة من المؤشرات لا توفرها القوائم المالية الحالية لهذا النوع من الإفصاح.
- وبناء عليه يرى الباحث أن الإفصاح عن الموارد البشرية له تأثير مزدوج، الأول يساعد الشركة في إدارة الموارد البشرية بصورة فعالة، وترشيد قراراتها المتعلقة بالاستحواذ على عناصر متميزة، وتطوير الموارد الحالية، أما الأثر الثاني فيتمثل في تحسين جودة التقارير المالية وتوفير مؤشرات أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء واتخاذ مختلف القرارات المالية والاستثمارية.

المحور الثالث: الإطار النظري للميزة التنافسية ودور الإفصاح عن الموارد البشرية في تحقيقها

1/3 مفهوم الميزة التنافسية

عرف (Dessler, 2000) الميزة التنافسية بأنها أي عامل يسمح بتميز منتجات الشركة عن المنتجات المنافسة ويؤدي إلى زيادة حصتها السوقية، كما عرفها (أبو بكر، 2006) بأنها تتمثل في قدرة الشركة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للشركات الأخرى العاملة في نفس النشاط، وتتضمن الميزة التنافسية مهارات أو موارد متميزة تتيح للشركة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه المنافسون، ومن ثم تتولد الميزة التنافسية من خلال زيادة قيمة المنتج أو الخدمة المقدمة إلى العملاء، أو في تخفيض تكاليف تقديم المنتج أو الخدمة إلى السوق، والشركة التي تمتلك الميزة التنافسية تكون قادرة على خلق المزيد من القيمة الاقتصادية عبر تقديم مجموعة من السلع أو الخدمات تمثل الفرق بين المنافع المكتسبة وتكلفتها الاقتصادية (Peterof & Barney, 2003).

وفي ضوء ما تقدم يتبين أن الميزة التنافسية هي قدرة الشركة على تقديم قيمة مختلفة للعميل من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بالمقارنة بالمنافسين الحاليين والمستقبليين.

2/3 أبعاد الميزة التنافسية

تعددت المصطلحات، والتسميات الخاصة بوصف مقاييس الميزة التنافسية، أو ما يعرف "بأبعاد الميزة التنافسية"، حيث يطلق عليها الأسبقيات التنافسية، أبعاد الأداء، معايير الأداء، أهداف الأداء (Greasley, 2009- Hill, et al., 2001) ورغم اختلاف المسميات إلا أن هناك اتفاق حول مضمون تلك الأبعاد والتي تتمثل في:

1- الجودة: حيث تعد الجودة عنصر هام لحصول الشركة على الميزة التنافسية، وللجودة بعدين أساسيين هما جودة التصميم والتي تشير إلى مستوى تلبية خصائص المنتج لحاجات العميل، أما جودة المطابقة فتشير إلى مستوى أداء المنتج أو الخدمة مقارنة بموصفات هذا المنتج أو الخدمة (Horngren et al, 2006)، ومن ثم يتعين على الشركة وضع برامج تدريب مكثفة للموارد البشرية العاملة لديها في مجال الجودة وتطويرها وتوفير الدعم الكافي لها بما يخدم تحقيق الميزة التنافسية في هذا المجال وذلك من جانبين: (Hill, et al, 2001).

الجانب الأول: إنتاج منتجات عالية الجودة تزيد من قيمة هذه المنتجات من وجهة نظر عملائها، وهذا يسمح للشركة بفرض الأسعار التي تؤدي إلى زيادة الأرباح الممكنة تحقيقها.

الجانب الثاني: رفع مستوى الكفاءة ومن ثم تقليل الضياع والتلف في الموارد المتاحة للشركة وتخفيض تكاليف المنتجات، وهذا يؤدي إلى تحسين ربحية الشركة.

2- تخفيض التكاليف: حيث يتطلب تبني سياسة تخفيض التكلفة كأداة تنافسية استبعاد النشاطات التي لا تحقق قيمة مضافة الأمر الذي ينعكس على تخفيض تكلفة كل من رأس المال، العمالة، التشغيل، المخزون، النقل والمناولة، وكذلك تقليل حالات الفقد والضياع والهالك (Krajewski, et al, 2010) الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى خفض تكلفة وحدة المنتج، وتبني الشركة لتلك السياسة يتطلب منها الاختيار السليم للموارد البشرية ذات الكفاءة عند التعيين، والاهتمام ببرامج التدريب والتطوير لهذه الموارد ما يؤدي إلى رفع مهاراتها ومستوى أدائها، ومن ثم يؤدي ذلك إلى زيادة إنتاجيتها وتخفيض تكاليف الإنتاج وتمكين الشركة من بيع منتجاتها بسعر أقل من أسعار المنافسين لها والذين يقدمون نفس المنتج أو الخدمة بنفس الجودة والحصول على قدر أكبر من الأرباح، وعليه، يمكن القول بأن ارتفاع كفاءة الموارد البشرية العاملة يمكن الشركة من تحقيق ميزة تنافسية مرتكزة على أساس التكلفة المنخفضة.

3- الإبداع: ويقصد به التحقيق والإنجاز الفعلي لكل ما هو جديد مرتبط بالتكنولوجيا وطرح منتجات جديدة لم تكن معروفة مسبقاً، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية للشركة (Diaye, 2002)، ويجب على الشركة أن تمتلك القدرات الإبداعية التي تؤهلها لتطوير منتجات أو خدمات جديدة ذات مواصفات عالية، حيث تساهم الإبداعات في فتح أسواق جديدة للشركة وتزيد من حصتها السوقية وربحيتها، بالإضافة إلى توفير فرص البقاء والنمو والتطور وتحقيق الميزة التنافسية من خلال الأفكار الإبداعية التي تتقدم بها الموارد البشرية في مجال إيجاد طرق وأساليب جديدة في إنتاج وتوزيع المنتجات.

ويعود اهتمام الشركة بالإبداع إلى سببين، الأول شدة المنافسة، والثاني قصر دورة حياة المنتج بسبب سرعة التقلبات في أذواق وتفضيلات المستهلكين (حسين، 2000)، وقد أشار (موسى، 1990) أن الشركة تستطيع الحصول على الأفكار الإبداعية من خلال:

- توظيف موارد بشرية مبدعة وتوفير المستلزمات المادية والمعنوية اللازمة لتمكينها من الإبداع.
- التعلم الذي يدفع الموارد البشرية لإيجاد طرق جديدة لإنجاز العمل المكلفة به.
- التدريب الذي يجعل الموارد البشرية أكثر قدرة على الإبداع.
- تحفيز الموارد البشرية لتوليد الأفكار الجديدة للمساهمة في تنمية الإبداع عن طريق تخصيص مكافآت تشجيعية للموارد البشرية المبدعة.

4- الاستجابة السريعة: إن عامل الوقت وسرعة الاستجابة هي المحدد الأهم في نجاح الشركة وتميزها، فإدارة العمليات بشكل صحيح وسريع يزيد من العوائد ويخفض التكلفة، ويشير وقت الاستجابة للعميل إلى المدة من استلام طلب العميل إلى أن يتم إنجازه، بينما يشير وقت دورة التصنيع إلى الوقت الذي يستغرقه تصنيع طلب العميل ليكون منتجاً نهائياً وهو يساوي مجموع وقت الانتظار ووقت التصنيع، أما وقت التسليم فيشير إلى الوقت المستنفد لتسليم طلب العميل (Horngren et al, 2006)، ويرى (حسين، 2000) أن قدرة الشركة على تحقيق الميزة التنافسية في هذا المجال تتوقف على:

- سرعة الاستجابة لطلبات العملاء وتخفيض مدة تسليم تلك الطلبات.
- تخفيض زمن دورة تصنيع المنتج وبالتالي تخفيض كل من تكاليف التخزين وتكاليف الإنتاج.
- السرعة في تطوير المنتجات الحالية أو تقديم منتجات جديدة إلى السوق.

ومما لا شك فيه أن سرعة استجابة الشركة لطلبات العملاء وتقليل وقت دورة التصنيع يتوقف على توافر موارد بشرية مؤهلة ومدربة وقادرة على الاستجابة والتكيف السريع والتحول من منتج إلى منتج آخر كما ونوعا لتلبية رغبات العملاء، ومن ثم فإن الميزة التنافسية يمكن تحقيقها بتنمية مهارات الموارد البشرية العاملة بالتعليم والتدريب المستمرين، واستقطاب العناصر المبدعة من الموارد البشرية بما يساهم في تخفيض التكاليف وتقديم منتجات ذات جودة عالية والاستجابة السريعة لطلبات العملاء.

3/3 مصادر الميزة التنافسية

تتمثل أهم مصادر الميزة التنافسية في: (أبو قحف، 2003)

- 1- التكنولوجيا: وتتمثل في التطبيقات العملية للنظريات العلمية والخبرات المكتسبة لتطوير عمليات الإنتاج وهي تعتبر مصدرا متجددا للميزة التنافسية.
- 2- الجودة: وتشير إلى قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات العميل الأمر الذي ينعكس على تنوع منتجات أو خدمات الشركة ويضمن بقائها ونموها.
- 3- المعرفة: وهي تتمثل في مختلف منتجات الفكر الإنساني من تقنيات ونظريات ومفاهيم والتي يتعين على الشركة القيام بتجميعها وتحليلها وتفسيرها لاستنتاج مختلف المؤثرات التي تستخدم في تطوير العمليات الإنتاجية وتحسين مستويات الأداء، الأمر الذي ينعكس بالضرورة على تميز الشركة عن منافسيها.
- 4- الموارد البشرية: وهي تتمثل في مجموعة من الطاقات البشرية التي يمكن استخدامها لاستغلال باقي الموارد الاقتصادية للشركة من أجل تحقيق أهدافها بأقصى قدر من الكفاءة والفاعلية، لذا تولى الشركة مزيدا من الاهتمام بالموارد البشرية والعمل على تطويرها، كي تتوفر للشركة القدرة على إنجاز أعمالها بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق التميز.
- 5- الموارد المادية: وتمثل الموارد المالية مصدرا لتمكين الشركة من تعميق وتوسيع أنشطتها وذلك من خلال الاعتماد على استثمارات فعالة تعمل على تحقيق الأهداف المالية والتنافسية للشركة.

أما (إدريس & الغالي، 2011) فقد ميز بين نوعين من مصادر تحقق الميزة التنافسية هما:

- المصادر الداخلية: المرتبطة بـموارد الشركة الملموسة وغير الملموسة مثل: العوامل الأساسية للإنتاج كالأصول، الطاقة، الموارد الأولية، وقنوات التوزيع، كذلك قد تتأني الميزة التنافسية من النظم الإدارية المستخدمة والمطورة، أساليب التنظيم الإداري، طرق التحفيز، مردودات البحث، التطوير، الإبداع، والمعرفة.

■ المصادر الخارجية: وتشكل من خلال متغيرات البيئة الخارجية وتغيرها بما يؤدي إلى إيجاد فرص وميزات يمكن أن تستغلها الشركة وتستفيد منها، كظروف العرض والطلب على الموارد الأولية، الموارد المالية، الموارد البشرية المؤهلة وغيرها.

ويرى الباحث أن الميزة التنافسية لا تتحقق بما تقدمه الشركة من منتجات أو خدمات في حد ذاتها أو بما تمتلكه من موارد اقتصادية ومالية أو تكنولوجيا ومعرفة فقط، ولكن المصدر الأهم يتمثل فيما تستحوذ عليه من موارد بشرية ذات قدرات ومهارات متميزة، قادرة على تعظيم الاستفادة من تلك الموارد والمعارف والتكنولوجيا المتاحة للشركة.

4/3 دور الإفصاح عن الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية

إن الميزة التنافسية لأية شركة تتحقق من خلال ما تملك من موارد بشرية قادرة على الإبداع والابتكار، موارد بشرية خلاقة، ومدربة، وتمتلك المهارات والخبرات، قادرة على امتلاك زمام المبادرة والإقدام من دون خوف أو تردد يؤدي ضياع الفرصة تلو الأخرى.

وفي ظل الاقتصاد القائم على المعرفة لا يكفي للشركة امتلاك تلك الموارد فحسب، ولكن من أهمية بمكان الإفصاح عن المعلومات الخاصة بتلك الموارد لمختلف الأطراف ذات الصلة، ومن ثم يجب أن تعمل الشركات على توفير المعلومات الكافية عن مواردها البشرية في تقاريرها المالية، حيث يعطي هذا مؤشرا على اهتمام الشركة بعملائها وحاجاتهم ورغباتهم وقدرتها على استغلال الفرص المختلفة في البيئة المحيطة وكسب الميزة التنافسية، لأن الشركات الناجحة هي التي تقوم باستقطاب واختيار وتطوير العاملين القادرين على المساهمة بشكل فاعل في تقدم الشركة وتحقيق أهدافها المنشودة، وقد ذكر (Flamholtz, 1971) إن تضمين التقارير المالية بمعلومات كمية حول الموارد البشرية يوفر للإدارة معيارا لتقييم كفاءة تلك الموارد حيث يتمثل هذا المعيار في مقدار التغير في قيمة هذه الموارد من فترة مالية إلى أخرى، كما أكد العديد من الباحثين (Seetharaman & Saravanan, 2002; Clacher, 2010) على أن عدم الإفصاح عن الموارد البشرية له كثير من العواقب سواء على مستوى الشركات أو على المستوى القومي، ونظرا لأن الإفصاح عن الموارد البشرية يعكس احتمالات الربحية والأداء المستقبلي (Hansen, 2007) فقد أصبح الإفصاح عن الموارد البشرية مطلبا ملحا للأسواق المالية التي تبحث عن معلومات يمكن الاعتماد عليها، وتكون ملائمة لعملية صنع القرار، حيث تعد المعلومات ذات العلاقة بالموارد البشرية ضرورية لإعطائها مؤشرات حول أداء الشركة ورجحيتها المستقبلية وشفافية المعلومات التي يتم التقرير عنها (Hidalgo, Garcia- Meca & Martinez, 2011)، كما يسهم الإفصاح عن الموارد البشرية في تحسين سمعة وصورة الشركة في أذهان مختلف الأطراف ذات الصلة بالشركة كالعملاء والمستثمرين والعاملين والموردين (Gmerschlag & Moeller, 2011).

ويرى الباحث أن قضية الإفصاح عن الموارد البشرية تحظى بأهمية بالغة لمعظم الشركات التي تعمل في بيئة تتسم بالتغير المستمر والمنافسة الضارية وتسعى لتحقيق ميزة تنافسية من أجل النجاح والاستمرار في سوق العمل، حيث يساهم زيادة مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في تدعيم المركز التنافسي للشركة وتحقيق التميز، لذا أصبح الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية ضرورة ملحة في ظل ذلك الاقتصاد التنافسي وعصر المعلوماتية.

المحور الرابع: الدراسة الاستطلاعية

تهدف الدراسة الاستطلاعية إلى اختبار فروض البحث وذلك من خلال تحليل البيانات التي قام الباحث بجمعها بواسطة قائمة الاستبيان، وتحقيقها لهذا الهدف سوف تنقسم هذه الدراسة إلى ما يلي:

1/4 مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعتين:

الأولى: معدو التقارير المالية في شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية.

الثانية: مستخدمو التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية سواء مستثمرون أو دائنون أو عملاء.

2/4 عينة الدراسة وخصائصها

تم اختيار أفراد عينة الدراسة بالطريقة العشوائية، حيث تم توزيع الاستبيان على 200 من معدي التقارير المالية بشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، تم الحصول على 150 قائمة صالحة للتحليل، 250 من مستخدمي التقارير المالية، تم الحصول على 200 قائمة صالحة لإجراء التحليل الإحصائي وذلك كما يتضح من الجدول رقم التالي:

جدول رقم (1) عينة الدراسة ودرجة الاستجابة

فئات الدراسة	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم المستلمة	عدد القوائم الصالحة للتحليل	
			عدد	نسبة الاستجابة
معدو التقارير المالية	200	170	150	75%
مستخدمو التقارير المالية	250	230	200	80%
الإجمالي	450	170	350	77.8%

ويتضح من الجدول السابق أن نسبة الاستجابة الكلية 77.8% وهذه النسبة يمكن الاعتماد عليها لإجراء

التحليل الإحصائي.

1/2/4 وصف خصائص عينة الدراسة

1/1/2/4 خصائص عينة معدي التقارير

تشمل خصائص عينة معدي التقارير على المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والخبرة العملية، وفيما يلي توزيع

عينة البحث وفقا لهذه الخصائص:

جدول رقم (2) خصائص عينة معدي التقارير

الخاصية	بيان	عدد	نسبة %
المؤهل العلمي	بكالوريوس	74	49.3%
	دبلوم دراسات عليا	51	34.0%
	ماجستير	25	16.7%
التخصص العلمي	محاسبة	80	53.4%
	إدارة أعمال	50	33.3%
	اقتصاد	20	13.3%
الخبرة العملية	أقل من 5 سنوات	65	43.3%
	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	50	33.3%
	10 سنوات فأكثر	35	23.3%
	الإجمالي	150	100
	المتوسط الحسابي لسنوات الخبرة	6.5 سنة	
	الانحراف المعياري	3.97 سنة	

يتضح من الجدول ما يلي:

- من حيث المؤهل العلمي لعينة معدي التقارير: ما يقرب من نصف العينة (49.3%) حاصلون على البكالوريوس، وحوالي ثلث العينة (34%) حاصلون على دبلوم دراسات عليا، أما الحاصلون على الماجستير فبلغت نسبتهم (16.7%).
- وفيما يختص بالتخصص العلمي: ما يزيد على نصف عينة البحث (53.4%) تخصص محاسبة، حوالي ثلث العينة (33.3%) تخصص إدارة أعمال، نسبة (13.3%) تخصص اقتصاد.
- وأما الخبرة العملية: فكانت نسبة (43.3%) خبرتهم العملية أقل من 5 سنوات، حوالي ثلث العينة (33.3%) خبرتهم العملية من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، أما من تجاوزت خبرتهم العملية 10

سنوات فقد بلغت نسبتهم 23.3%، وبأخذ مراكز الفئات بلغ المتوسط الحسابي لسنوات الخبرة 6.5 سنة، بانحراف معياري قدره 3.97 سنة.

مما سبق نخلص إلى أن عينة البحث مناسبة لغرض البحث من حيث المؤهل والتخصص العلمي وسنوات الخبرة لمعدي التقارير.

2/1/2/4 خصائص عينة مستخدمي التقارير

تشمل خصائص عينة مستخدمي التقارير على المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والصفة، وفيما يلي عرض لتوزيع عينة البحث وفقاً لهذه الخصائص:

جدول رقم (3) خصائص عينة مستخدمي التقارير

النسبة %	عدد	بيان	الخاصية
15%	30	ما قبل الجامعي	المؤهل العلمي
70%	170	جامعي	
15%	30	بعد الجامعي	
85%	140	مالي	التخصص العلمي
15%	30	غير مالي	
15.5%	31	مستثمر	الصفة
76%	152	مقترض	
8.5%	17	عميل	
100%	200	الإجمالي	

يتضح من الجدول ما يلي:

- من حيث المؤهل العلمي لعينة مستخدمي التقارير: ما يقرب من ثلاثة أرباع العينة (70%) حاصلون على البكالوريوس، بينما كانت النسبة (15%) لكل من الحاصلين على تعليم قبل الجامعي والحاصلين على مؤهل بعد الجامعي.
- وفيما يخص بالتخصص العلمي: غالبية عينة البحث تخصص مالي (85%) أما التخصص غير المالي فكانت النسبة (15%).

- وفيما يتعلق بصفة مستخدمي التقارير: فكان حوالي ثلاثة أرباع العينة (76%) مقترض، أما المستثمرون فكانت نسبتهم (15.5) بينما بلغت نسبة العملاء (8.5%).

مما سبق نخلص إلى أن عينة البحث مناسبة لغرض البحث من حيث المؤهل والتخصص العلمي وصفة مستخدمي التقارير.

3/4 أداة الدراسة

استخدم الباحث قائمة استبيان كأداة للحصول على البيانات اللازمة لاختبار صحة فروض البحث، وتم استخدام مقياس "ليكرت" ذو الخمس نقاط لتحويل الإدراكات الوصفية إلى صورة كمية.

1/3/4 المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة وتمثل في:

المؤهل العلمي- التخصص العلمي- سنوات الخبرة العملية، الصفة.

2/3/4 قائمة الاستبيان: وتتضمن ثلاث أجزاء:

الجزء الأول: وخصص لتجميع البيانات الخاصة باختبار الفرض الأول والمتعلق بمعوقات الإفصاح عن الموارد البشرية، وقد اشتمل هذا الجزء على 8 فقرات تم تطويرها في ضوء ما انتهت إليه بعض الدراسات السابقة (Seetharaman, Sooria & Saravanan, 2002; Clacher, 2010).

الجزء الثاني: وخصص لتجميع البيانات الخاصة باختبار الفرض الثاني وقد اشتمل هذا الجزء على 16 فقرات تنقسم إلى 12 فقرة خاصة بأهم مكونات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها، 4 فقرات خاصة بأساليب الإفصاح الموارد البشرية، اعتمد على نتائج بعض الدراسات السابقة (حمادة، 2002-2004 -Hossain, et al, 2004 - الشلاحي، 2012- زوليف، 2014) في تحديدها.

الجزء الثالث: وخصص لتجميع البيانات الخاصة باختبار الفرض الثالث يتضمن 14 فقرة خاصة بالدور الذي يحتمل أن يلعبه الإفصاح عن الموارد البشرية في تحقيق ميزة تنافسية للشركة.

4/4 صدق الاستبيان

للتأكد من صدق الاستبيان وموضوعية ما يحتويه من عبارات ومناسبته لموضع البحث، قام الباحث بعرض قائمة الاستبيان الخاصة بدور الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في تحقيق ميزة تنافسية للشركة، بما فيها من عبارات مقترحة على لجنة من الأساتذة المحكمين من بعض أساتذة كلية التجارة وذوي الخبرة العملية في مجال المراجعة، وقد أرفق مع قائمة الاستبيان ملخص البحث وكان المطلوب من كل عضو من أعضاء لجنة التحكيم قراءة كل عبارة من عبارات الاستبيان

ووضع علامة (✓) للتعبير عن مدى مناسبة كل عبارة في ضوء الهدف من الاستبيان وعلامة (x) إذا كانت العبارة غير مناسبة ولا تتفق مع هدف الاستبيان أو إذا كانت العبارة تحتاج إلى تعديل.

وقد اتفقت آراء السادة المحكمين على إمكانية تطبيق قائمة الاستبيان على أفراد العينة وقد تم تعديل بعض العبارات ليسهل فهمها لأفراد العينة وحذف وأضيف البعض الآخر في ضوء توجيهات السادة المحكمين، وفي ضوء ذلك تم إعداد قائمة الاستبيان في صورتها النهائية ثم أعيد عرضها على بعض المحكمين السابقين لإبداء الرأي في التعديلات في صورتها النهائية.

5/4 متغيرات الدراسة

1/5/4 المتغير المستقل: الإفصاح عن الموارد البشرية.

2/5/4 المتغير التابع: تحقيق الميزة التنافسية.

6/4 خطوات التحليل الإحصائي

لتحليل بيانات الدراسة الاستطلاعية قام الباحث بالخطوات التالية:

1- ترميز متغيرات الدراسة بطريقة واضحة، حتى لا يحدث خلط في دلالة الرموز المعطاة، وقام الباحث بتسجيل كل متغير والرمز الذي أعطى له في قائمة بملحق مخرجات البرنامج الإحصائي، لكي يتم الرجوع إليها عند الحاجة، كما تم الالتزام بالترميز الوارد في قائمة الاستبيان، حيث تم ترميز أسئلة القسم الأول "الصعوبات التي تمنع الشركة من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية" بالرموز A1, A2, ..., A8، وأسئلة القسم الثاني الخاصة بمعلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها بالرموز B1_1, B1_2, ..., B1_12، وأسئلة القسم الثاني الخاصة بالأسلوب الملائم للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية بالرموز B2_1, B2_2, ..., B2_4، وأسئلة القسم الثالث "أثر الإفصاح عن الموارد البشرية في تحقيق ميزة تنافسية" بالرموز C1, C2, ..., C14.

2- تم إعطاء أوزان للاستجابات وهي مقاسة بمقياس ليكرت الترتيبي كالتالي:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
5	4	3	2	1

وبعد أخذ المتوسط المرجح للاستجابات يمكن توزيع درجات الموافقة بعد تقسيم المدى عليها كالتالي:

موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
5 - 4.20	4.19 - 3.40	3.39 - 2.60	2.59 - 1.80	1.79 - 1

3- إدخال بيانات استمارات الاستبيان بعد مراجعتها إلى الحاسب الآلي، وذلك بعد ترقيمها حتى يمكن الرجوع إليها للتأكد من بياناتها عند الحاجة لذلك.

7/4 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

قام الباحث باختبار صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي لمعرفة مدى إمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة على مجتمع الدراسة، ثم دراسة التوزيع التكراري لعبارات قائمة الاستبيان، وتوصيف المتغيرات من حيث النزعة المركزية والتشتت، وانتهاءً باختبار الفروض وصولاً إلى نتائج البحث، وقد تم الاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية SPSS في عملية التحليل واختبار الفروض، حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1/7/4 مقياس الاعتمادية (الثبات) Reliability: وذلك من خلال المقياس (ألفا) Cronbatch Alpha

لأسئلة قائمة الاستبيان، وذلك لمعرفة مدى الموثوقية في استجابات عينة البحث على أسئلة قائمة الاستبيان، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.

2/7/4 التكرارات والنسب المئوية: حيث يبين هذا الأسلوب أعداد استجابات عينة البحث على أسئلة قائمة

الاستبيان، والأوزان النسبية لكل استجابة.

3/7/4 المتوسط المرجح والانحراف المعياري: لتوصيف متغيرات الدراسة من حيث النزعة المركزية والتشتت.

4/7/4 اختبار "ت" test "T" عن القيمة المحايدة (النسبة المتوسطة): ويتم إجراء هذا الاختبار كالاتي:

الفرض العدمي: متوسط الاستجابات = القيمة المحايدة $\mu = 3.3$ $H_0:$

الفرض البديل: متوسط الاستجابات \neq القيمة المحايدة $\mu = 3.3$ $H_1:$

وتكون قاعدة الحكم بناءً على مستوى المعنوية المحسوب Sig. أو ما يسمى الـ P-value المحسوب من البرنامج

الإحصائي، فإذا كان مستوى المعنوية المحسوب أكبر من أو يساوي 0.05 دل ذلك على قبول الفرض العدمي أي أن

متوسط الاستجابات لا يختلف معنويًا عن القيمة المحايدة 3 مما يدل على الأهمية المتوسطة للعنصر، أما إذا قل مستوى

المعنوية عن 0.05 دل ذلك على رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل، أي أن متوسط الاستجابات يختلف عن

القيمة المحايدة 3، وفي هذه يوجد حالتان:

▪ إذا كانت قيمة "T" موجبة فإن هذا يعني أن متوسط الاستجابات يزيد معنويًا عن القيمة المحايدة 3، مما يدل على الموافقة على العنصر.

▪ إذا كانت قيمة "T" سالبة فإن هذا يعني أن متوسط الاستجابات يقل معنويًا عن القيمة المحايدة 3، مما يدل على عدم الموافقة على هذا العنصر.

4/7/4 اختبار مان ويتني Non Parametric لعينتين مستقلتين Independent Samples: وهو اختبار لا معلمي، ويقوم باختبار مدى وجود اختلافات بين متوسطي رتب مجموعتين مستقلتين (مجموعة معدي القوائم، ومجموعة مستخدمي هذه القوائم) ويصاغ الفرض العدمي والبدلي كالتالي:

$$H_0: \mu_1 = \mu_2 \text{ الفرض العدمي}$$

أي متوسط رتب المجموعة الأولى = متوسط رتب المجموعة الثانية، أي لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسطي رتب المجموعتين.

$$H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \text{ الفرض البديل}$$

أي متوسط رتب المجموعة الأولى \neq متوسط رتب المجموعة الثانية، أي يوجد اختلاف جوهري بين متوسطي رتب المجموعتين.

وتكون قاعدة الحكم بناءً على مستوى المعنوية المحسوب Sig. للاختبار، فإذا كان مستوى المعنوية المحسوب أكبر من 0.05 فإننا نقبل الفرض العدمي، أما إذا كان مستوى المعنوية المحسوب أقل من أو يساوي 0.05 فإننا نرفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل، وفي حالة قبولنا للفرض البديل تكون هذه الفروق والاختلافات لصالح المجموعة ذات أكبر متوسط رتب.

5/7/4 معامل الارتباط الخطي لبيرسون: ويعتبر مقياسًا لدرجة واتجاه الارتباط بين متغيرات الدراسة (المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها بخصوص الموارد البشرية وأساليب الإفصاح وعلاقة هذا الإفصاح بتحقيق ميزة تنافسية للشركات)، وتدل إشارة معامل الارتباط على اتجاه العلاقة، فإذا كانت الإشارة سالبة دل ذلك على أن العلاقة عكسية، وإذا كانت موجبة دل على أن العلاقة طردية، كما تدل قيمة المعامل على قوة العلاقة فكلما اقتربت من الواحد كانت العلاقة قوية، وإذا اقتربت من الصفر كانت العلاقة ضعيفة، أما مستوى المعنوية فيختبر معنوية العلاقة، حيث يصاغ الفرض العدمي والبدلي كالتالي:

$$H_0 : R = 0$$

الفرض العدمي: معامل الارتباط يساوي صفر

الفرض البديل: معامل الارتباط لا يساوي صفر $H_1 : R \neq 0$

وتكون قاعدة الحكم بناء على مستوى المعنوية Sig.، فإذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05 فإننا نقبل الفرض العدمي، والعكس صحيح.

6/7/4 أسلوب الانحدار البسيط: لتحديد شكل ومعنوية العلاقة بين المتغير المستقل (الإفصاح عن الموارد البشرية) والمتغير التابع (تحقيق الميزة التنافسية).

وفيما يلي تطبيق هذه الأساليب الإحصائية على متغيرات الدراسة

8/4 عرض النتائج واختبار الفروض

1/8/4 اختبار الاعتمادية أو الثبات Reliability

يوضح مقياس الاعتمادية مدى الاعتماد على نتائج قائمة الاستبيان، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة، وذلك من خلال مقياس (ألفا) Cronbatch alpha، وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي صفراً، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي الواحد الصحيح، وإذا زاد هذا المقياس عن 0.60 أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع، وقد جاءت قيمة هذا المعامل كما يلي:

جدول رقم (4) مقاييس الاعتمادية كما جاءت من تحليل قائمة الاستبيان

القسم	توصيف	عدد العبارات	ألفا (معامل الثبات)	معامل الصدق (*)
الأول	الصعوبات التي تمنع الشركة من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية	8	0.770	0.877
الثاني	معلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها، والأسلوب الملائم للإفصاح عنها	16	0.621	0.788
الثالث	أثر الإفصاح عن الموارد البشرية في تحقيق ميزة تنافسية	14	0.667	0.871

(*) تم حساب معامل الصدق عن طريق جذر معامل الثبات

يتضح من الجدول أن قيمة ألفا Cronbatch Alfa قد بلغت 77%، 62.1%، 66.7% على أقسام قائمة الاستبيان (الأول، والثاني، والثالث) على التوالي، مما يدل على أنها تتمتع بصلاحية عالية Reliability الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة.

2/8/4 اختبار الفرض الأول

"لا توجد صعوبات تعوق الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية".

وقد اعتمد في اختبار هذا الفرض على تحليل استجابات عينة البحث على أسئلة القسم الأول من قائمة الاستبيان والخاص "بالصعوبات التي تمنع الشركات من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية"، وذلك على النحو التالي:

1- التكرارات والنسب المئوية

يأجراء التكرارات والنسب المئوية للصعوبات التي تمنع الشركات من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (5) التكرارات النسبية لاستجابات عينة البحث وفقا للصعوبات التي تمنع

الشركات من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية

المتغير	بيان	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	نسبة الموافقة
A1	عدد	18	4	2	25	101	84.0
	%	12.0	2.7	1.3	16.7	67.3	
A2	عدد	36	14	2	25	73	65.3
	%	24.0	9.3	1.3	16.7	48.7	
A3	عدد	67	31	3	8	41	32.7
	%	44.7	20.7	2.0	5.3	27.3	

المتغير	بيان	غير موافق على الإطلاق	محايد	موافق	موافق تماما	نسبة الموافقة
A4	عدد	108	0	9	13	14.7
	%	72.0	0.0	6.0	8.7	
A5	عدد	76	0	15	25	26.7
	%	50.7	0.0	10.0	16.7	
A6	عدد	69	0	16	34	33.3
	%	46.0	0.0	10.7	22.7	
A7	عدد	96	10	0	0	0.0
	%	64.0	6.7	0.0	0.0	
A8	عدد	14	2	59	74	88.7
	%	9.3	1.3	39.3	49.3	

(*) تم ترميز المتغيرات بحسب ورودها في قائمة الاستبيان لكافة جداول البحث

يتضح من الجدول أن كلا من المتغيرات A1 "عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية"، و A2 "صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية"، و A8 "رفض مراجعي الحسابات اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي" قد بلغت نسبة الموافقة (نسبة الاستجابات في فئتي "موافق" و "موافق تماما") قد بلغت 84%، 65.3%، 88.7% على التوالي، مما يعني أنها تعدت نسبة 50%، مما يعني موافقة عينة وقت على أنها تشكل صعوبات تمنع الشركات من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، بينما المتغيرات A3 "صعوبة تحديد الاستهلاك، أو العمر الإنتاجي، وذلك لطبيعة الموارد البشرية"، و A4 "عدم معرفة الشركة لبعض البيانات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية"، و A5 "احتمال تفسير البيانات المنشورة ضد مصلحة الشركة"، و A6 "احتمال استخدام المعلومات من قبل المنافسين"، و A7 "احتمال التأخير في نشر القوائم المالية نتيجة زيادة مستوى الإفصاح" فقد تراوحت

نسب الموافقة بين صفر و 33.3% مما يدل على أنها أقل من 50% أي عدم موافقة عينة البحث على أنها تشكل صعوبات.

2- الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار "T" test:

يُجرى اختبار "T" test عن القيمة المحايدة حصلنا على النتائج كما يلي:

جدول رقم (6) الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار "T" test للصعوبات التي

تمنع الشركات من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية

المتغيرات	وسط مرجح	انحراف معياري	اختبار T	مستوى المعنوية	الدلالة
A1	4.25	1.351	11.303	0.000	دالة موجبة
A2	3.57	1.693	4.101	0.000	دالة موجبة
A3	2.50	1.706	3.590-	0.000	دالة سالبة
A4	1.66	1.279	12.834-	0.000	دالة سالبة
A5	2.19	1.544	6.397-	0.000	دالة سالبة
A6	2.43	1.661	4.180-	0.000	دالة سالبة
A7	1.43	0.617	31.239-	0.000	دالة سالبة
A8	4.19	1.161	12.520	0.000	دالة موجبة

يتضح من الجدول أن قيمة "T" موجبة وذات دلالة معنوية في كل من المتغيرات A1, A2, A8 مما يعني أن هذه المعوقات قد بلغت حيز القبول من وجهة نظر عينة البحث، وقد جاءت مرتبة وفقاً لمدى أهميتها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:

- المتغير A1 "عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية": حيث بلغ المتوسط المرجح 4.25 بانحراف معياري قدره 1.351 كما بلغت قيمة "T" 11.303 بمستوى معنوية 0.000.

- المتغير A8 "رفض مراجعي الحسابات اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي، الأمر الذي يفقدها جزء من مصداقيتها وأهميتها لدى الأطراف الخارجية": حيث بلغ المتوسط المرجح 4.19 بانحراف معياري 1.161 قدره كما بلغت قيمة "T" 12.520 بمستوى معنوية 0.000.

- المتغير A2 "صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية": حيث بلغ المتوسط المرجح 3.57 بانحراف معياري قدره 1.693 كما بلغت قيمة "T" 4.101 بمستوى معنوية 0.000.

أما المتغيرات: A3 "صعوبة تحديد الاستهلاك، أو العمر الإنتاجي، وذلك لطبيعة الموارد البشرية" و A4 "عدم معرفة الشركة لبعض البيانات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية" و A5 "احتمال تفسير البيانات المنشورة ضد مصلحة الشركة" و A6 "احتمال استخدام المعلومات من قبل المنافسين" و A7 "احتمال التأخير في نشر القوائم المالية نتيجة زيادة مستوى الإفصاح" فقد جاءت قيمة "T" سالبة وذات دلالة معنوية مما يعني أنها لم تبلغ حيز الموافقة والقبول من وجهة نظر عينة البحث، أي أنها لا تشكل عقبات أمام الشركات للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، وهو ما يؤكد ما وصلنا إليه من تحليل التكرارات والنسب المئوية.

مما سبق نخلص إلى أن هناك صعوبات تمنع الشركات من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية وتتلخص في: "عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية" و "رفض مراجعي الحسابات اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي" و "صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية"، مما يؤدي إلى رفض الفرض الأول.

3/8/4 اختبار الفرض الثاني

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من معدي ومستخدمي التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية، بخصوص طبيعة، وأسلوب الإفصاح عن الموارد البشرية".

وقد اعتمد في اختبار هذا الفرض على تحليل استجابات عينة البحث على أسئلة القسم الثاني بفرعيه "معلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها"، و "الأسلوب الملائم للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية"، من قائمة الاستبيان، على النحو التالي:

1/3/8/4 معلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها

1- التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

لتوصيف متغيرات الدراسة تم حساب التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، والانحراف

المعياري)، وجاءت النتائج كما يظهرها الجدول التالي:

جدول رقم (7) التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي للمعلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنه

ترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة (%)					نوع(*)	رمز المتغير
				5	4	3	2	1		
	موافق	0.59	3.82						1	B1
	موافق	0.33	3.91						2	
	موافق	0.46	3.88						3	
2	موافق تماما	1.24	4.24	60.0	26.0	0.7	4.7	8.7	1	B1_1
1	موافق تماما	1.04	4.36	61.5	25.5	3.5	6.0	3.5	2	
1	موافق تماما	1.13	4.31	60.9	25.7	2.3	5.4	5.7	3	
12	محايد	1.81	3.17	43.3	9.3	1.3	12.7	33.3	1	B1_2
8	موافق	1.23	3.94	42.5	33.0	5.5	13.5	5.5	2	
11	موافق	1.55	3.61	42.9	22.9	3.7	13.1	17.4	3	
11	محايد	1.74	3.34	42.0	18.0	1.3	9.3	29.3	1	B1_3
6	موافق	1.06	4.07	39.0	44.0	7.5	4.0	5.5	2	
8	موافق	1.44	3.76	40.3	32.9	4.9	6.3	15.7	3	
9	موافق	1.78	3.53	52.0	12.7	0.0	6.7	28.7	1	B1_4
7	موافق	1.26	4.01	45.0	35.5	3.5	7.0	9.0	2	
6	موافق	1.52	3.80	48.0	25.7	2.0	6.9	17.4	3	
6	موافق	1.39	3.95	48.7	30.7	0.7	7.3	12.7	1	B1_5
3	موافق تماما	0.98	4.34	59.0	26.5	5.0	8.5	1.0	2	
4	موافق	1.19	4.17	54.6	28.3	3.1	8.0	6.0	3	
7	موافق	1.39	3.92	44.7	36.0	0.0	5.3	14.0	1	B1_6
10	موافق	1.24	3.68	33.5	30.5	9.5	23.5	3.0	2	
7	موافق	1.31	3.78	38.3	32.9	5.4	15.7	7.7	3	

ترتيب	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	درجة الموافقة (%)					نوع(*)	رمز المتغير
				5	4	3	2	1		
10	موافق	1.71	3.52	45.3	21.3	0.7	5.3	27.3	1	B1_7
12	محايد	1.19	2.66	4.5	29.0	11.0	38.5	17.0	2	
12	محايد	1.50	3.03	22.0	25.7	6.6	24.3	21.4	3	
4	موافق	1.25	4.07	46.0	40.0	0.7	2.0	11.3	1	B1_8
5	موافق تماما	1.09	4.20	49.0	37.5	3.5	4.0	6.0	2	
5	موافق	1.16	4.14	47.7	38.6	2.3	3.1	8.3	3	
1	موافق تماما	1.03	4.35	56.7	34.7	1.3	1.3	6.0	1	B1_9
4	موافق تماما	1.14	4.25	55.5	32.0	1.0	5.0	6.5	2	
2	موافق تماما	1.09	4.29	56.0	33.1	1.1	3.4	6.3	3	
8	موافق	1.64	3.58	46.7	18.0	2.7	12.0	20.7	1	B1_10
9	موافق	1.63	3.75	52.0	20.0	0.5	6.0	21.5	2	
9	موافق	1.63	3.68	49.7	19.1	1.4	8.6	21.1	3	
5	موافق	1.32	4.04	47.3	36.7	2.0	0.7	13.3	1	B1_11
11	موافق	1.66	3.39	40.5	20.0	0.0	17.0	22.5	2	
10	موافق	1.55	3.67	43.4	27.1	0.9	10.0	18.6	3	
3	موافق	1.16	4.18	51.3	34.0	4.0	2.7	8.0	1	B1_12
2	موافق تماما	1.20	4.35	66.5	21.5	0.0	4.0	8.0	2	
3	موافق تماما	1.18	4.27	60.0	26.9	1.7	3.4	8.0	3	

(*) "1" معدو التقارير، "2" مستخدمو التقارير، "3" الإجمالي.

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

متوسط استجابات عينة البحث على معلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها ككل قد بلغ 3.88 بانحراف معياري 0.46 مما يدل على أهمية هذه المعلومات حيث أنها وصلت لمستوى الموافقة (3.40 - 4.19)، كما أن متوسط الاستجابات لدرجة الموافقة بالنسبة لمعدي التقارير قد تراوحت بين (3.61، 4.29) وقد جاءت ترتيب هذه المعلومات وفقاً لأهميتها "معدل الدوران، عدد العاملين، خطط إحلال المديرين التنفيذيين في حالة ترك العمل لأي سبب كان، أساليب تحفيز العاملين وحثهم على الإبداع، الاستقلالات والتعيينات، أنشطة التدريب والتطوير، الخطط المستقبلية لتنمية الموارد البشرية، مكافأة نهاية الخدمة، تكاليف الاقتناء والاختيار والتعيين، معايير تقييم الأداء، سياسات الموارد البشرية كالاستقطاب، والتعيين، والترقية ... الخ، مؤهلات العاملين"، أما متوسط استجابات درجة الموافقة الخاص بعينة مستخدمي التقارير فقد تراوح بين (2.66، 4.33) وقد جاءت ترتيب هذه المعلومات وفقاً لأهميتها "عدد العاملين، خطط إحلال المديرين التنفيذيين في حالة ترك العمل لأي سبب كان، أنشطة التدريب والتطوير، معدل الدوران، أساليب تحفيز العاملين وحثهم على الإبداع، سياسات الموارد البشرية كالاستقطاب، والتعيين، والترقية ... الخ، تكاليف الاقتناء والاختيار والتعيين، مؤهلات العاملين، مكافأة نهاية الخدمة، الخطط المستقبلية لتنمية الموارد البشرية، الاستقلالات والتعيينات، معايير تقييم الأداء".

وقد اختلف ترتيب المعلومات من حيث الأهمية بين مجموعتي البحث (معدي التقارير، ومستخدمي التقارير) بخصوص معلومات الموارد البشرية التي يتعين للإفصاح عنها.

ولاختبار وجود للمقارنة بين مجموعتي معدي التقارير ومستخدميها في أهمية المعلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها، تم إجراء اختبار لامعلمي Non Parametric، وذلك لأن البيانات مقاسه بمقياس ليكرت الترتيبي، كما أن الاختبار اللامعلمي لا يتطلب بالضرورة أن تكون البيانات تابعة للتوزيع الطبيعي، بالإضافة إلى أنه يعتبر الاختبار المناسب في حالة المقارنة بين مجموعتين مستقلتين Two Independent Samples، وتطبيق هذا الاختبار على أسئلة القسم الثاني "درجة الأهمية معلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها" جاءت النتائج كما يظهرها الجدول التالي:

فروق بين متوسط رتب استجابات مجموعتي البحث تم إجراء اختبار مان ويتني، وجاءت النتائج كما يلي:

2- نتائج اختبار مان ويتني Man Whitney

للمقارنة بين مجموعتي معدي التقارير ومستخدميها بالنسبة لمعلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها، تم إجراء اختبار لا معلمي Non Parametric، وذلك لأن البيانات مقاسة بمقياس ليكرت الترتيبي، كما أن الاختبار

اللامعلمي لا يتطلب بالضرورة أن تكون البيانات تابعة للتوزيع الطبيعي، كما أنه يعتبر الاختبار المناسب في حالة المقارنة بين مجموعتين مستقلتين Two Independent Samples، وتطبيق هذا الاختبار على أسئلة القسم الأول "معلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها" جاءت النتائج كما يظهرها الجدول التالي:

جدول رقم (8) نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين معدي التقارير ومستخدميها
في معلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P- Value
B1_1	عدد العاملين	المعدون	173.05	0.451-	0.652
		المستخدمون	177.43		
B1_2	مؤهلات العاملين	المعدون	156.92	3.133-	0.002
		المستخدمون	189.44		
B1_3	والتعيين سياسات الموارد البشرية كالاتقاب، والترقية... الخ	المعدون	160.53	2.535-	0.011
		المستخدمون	186.73		
B1_4	تكاليف الاقتناء والاختيار والتعيين	المعدون	169.78	0.983-	0.325
		المستخدمون	179.79		
B1_5	أنشطة التدريب والتطوير	المعدون	162.20	2.361-	0.018
		المستخدمون	185.48		
B1_6	الخطط المستقبلية لتنمية الموارد البشرية	المعدون	188.76	2.234-	0.025
		المستخدمون	165.55		
B1_7	معايير تقييم الأداء	المعدون	208.01	5.347-	0.000

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P- Value
		المستخدمون	151.12		
B1_8	أساليب تحفيز العاملين وحثهم على الإبداع	المعدون	171.92	0.629-	0.530
		المستخدمون	178.19		
B1_9	معدل الدوران	المعدون	178.09	0.468-	0.640
		المستخدمون	173.56		
B1_10	مكافأة نهاية الخدمة	المعدون	170.05	0.941-	0.347
		المستخدمون	179.59		
B1_11	الاستقلالات والتعيينات	المعدون	192.29	2.849-	0.004
		المستخدمون	162.91		
B1_12	خطط إحلال المديرين التنفيذيين في حالة ترك العمل لأي سبب كان	المعدون	161.63	2.540-	0.011
		المستخدمون	185.90		

يتضح من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة معنوية بين آراء كل من معدي ومستخدمي التقارير المالية في

العديد من عناصر المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها بخصوص الموارد البشرية كما يلي:

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص "مؤهلات العاملين" حيث بلغت قيمة $Z = 3.133$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 189.44، بينما بلغ متوسط الرتب لمعدي التقارير 156.92.
- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص "سياسات الموارد البشرية كالاستقطاب، والتعيين، والترقية... الخ" حيث بلغت قيمة $Z = 2.535$ بمستوى معنوية 0.011، وكانت هذه الفروق

والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 186.73، بينما بلغ متوسط الرتب لمعدي التقارير 160.53.

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص "أنشطة التدريب والتطوير" حيث بلغت قيمة $Z = -2.361$ بمستوى معنوية 0.018 وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 185.48، بينما بلغ متوسط الرتب لمعدي التقارير 162.20.

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص "خطط إحلال المديرين التنفيذيين في حالة ترك العمل لأي سبب كان" حيث بلغت قيمة $Z = -2.540$ بمستوى معنوية 0.011، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 185.90، بينما بلغ متوسط الرتب لمعدي التقارير 161.63.

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص "الخطط المستقبلية لتنمية الموارد البشرية" حيث بلغت قيمة $Z = -2.234$ بمستوى معنوية 0.025 وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 188.76، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 165.55.

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص "معايير تقييم الأداء" حيث بلغت قيمة $Z = -5.347$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 208.01، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 151.12.

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص "الاستقلالات والتعيينات" حيث بلغت قيمة $Z = -2.849$ بمستوى معنوية 0.004، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 192.29، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 162.91.

- لم توجد فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص كل من "عدد العاملين" و "تكاليف الاقتناء والاختيار والتعيين" و "أساليب تحفيز العاملين وحثهم على الإبداع" و "معدل الدوران" و "مكافأة نهاية الخدمة" وحيث كان مستوى المعنوية لاختبار مان ويتني أكبر من 0.05.

2/3/8/4 الأسلوب الأكثر ملاءمة للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية

1- التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

لتوصيف متغيرات الدراسة تم حساب التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، والانحراف

المعياري)، وجاءت النتائج كما يظهرها الجدول التالي:

جدول رقم (9) التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي للأسلوب
الأكثر ملائمة للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية

المتغير	نوع	بيان	درجة الموافقة					وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	ترتيب
			5	4	3	2	1				
B2_1 في صلب القوائم المالية	معد تقارير	عدد	107	31	3	2	7	1.47	0.97	غير موافق على الإطلاق	3
		%	71.3	20.7	2.0	1.3	4.7				
	مستخدم تقارير	عدد	24	0	1	76	99	4.13	1.25	موافق	1
		%	12.0	0.0	0.5	38.0	49.5				
	إجمالي	عدد	131	31	4	78	106	2.99	1.74	محايد	4
		%	37.4	8.9	1.1	22.3	30.3				
B2_2 في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية	معد تقارير	عدد	13	0	2	49	86	4.30	1.13	موافق تماما	1
		%	8.7	0.0	1.3	32.7	57.3				
	مستخدم تقارير	عدد	82	20	2	14	82	2.97	1.86	محايد	4
		%	41.0	10.0	1.0	7.0	41.0				
	إجمالي	عدد	95	20	4	63	168	3.54	1.72	موافق	3
		%	27.1	5.7	1.1	18.0	48.0				
B2_3 في قائمة إضافية (خاصة بالموارد البشرية)	معد تقارير	عدد	14	6	5	47	78	4.13	1.24	موافق	2
		%	9.3	4.0	3.3	31.3	52.0				
	مستخدم تقارير	عدد	41	10	0	75	74	3.66	1.52	موافق	2
		%	20.5	5.0	0.0	37.5	37.0				
	إجمالي	عدد	55	16	5	122	152	3.86	1.43	موافق	1
		%	15.7	4.6	1.4	34.9	43.4				

المتغير	نوع	بيان	درجة الموافقة					وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	ترتيب
			5	4	3	2	1				
B2_4 في تقرير مجلس الإدارة	معد	عدد	78	38	3	11	20	3.95	1.43	موافق	3
		%	52.0	25.3	2.0	7.3	13.3				
	مستخدم	عدد	54	73	2	29	42	3.34	1.53	محايد	3
		%	27.0	36.5	1.0	14.5	21.0				
	إجمالي	عدد	132	111	5	40	62	3.60	1.51	موافق	2
		%	37.7	31.7	6.4	11.4	17.7				

من الجدول السابق يتضح أن متوسط الاستجابات لدرجة الموافقة بالنسبة لمعدي التقارير قد تراوحت بين (1.47، 4.30) وقد جاءت ترتيب هذه الأساليب وفقاً لأهميتها (في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية، في قائمة إضافية خاصة بالموارد البشرية، في تقرير مجلس الإدارة، في صلب القوائم المالية)، أما متوسط استجابات درجة الموافقة الخاص بعينة مستخدمي التقارير فقد تراوح بين (2.97، 4.13) وقد جاءت ترتيب هذه المعلومات وفقاً لأهميتها (في صلب القوائم المالية، في قائمة إضافية خاصة بالموارد البشرية، في تقرير مجلس الإدارة، في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية).

وقد اختلف ترتيب المعلومات من حيث الأهمية بين مجموعتي البحث (معدي التقارير، ومستخدمي التقارير)، ويظهر الشكل التالي وجود فروق بين متوسطي الاستجابات.

ولاختبار وجود فروق بين متوسط رتب استجابات مجموعتي البحث تم إجراء اختبار مان ويتني، وجاءت النتائج

كما يلي:

2- نتائج اختبار مان ويتني Man Whitney

وبتطبيق هذا الاختبار على أسئلة القسم الثاني "الأسلوب الأكثر ملاءمة للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية"

جاءت النتائج كما يظهرها الجدول التالي:

جدول رقم (10) نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين معدي التقارير ومستخدميها
للأسلوب الأكثر ملاءمة للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-Value
B2_1	في صلب القوائم المالية	المعدون	97.37	13.129-	0.000
		المستخدمون	234.10		
B2_2	في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية	المعدون	207.85	5.574-	0.000
		المستخدمون	151.24		
B2_3	في قائمة إضافية خاصة بالموارد البشرية	المعدون	193.44	3.077-	0.002
		المستخدمون	162.04		
B2_4	في تقرير مجلس الإدارة	المعدون	201.58	4.385-	0.000
		المستخدمون	155.94		

يتضح من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة معنوية بين آراء كل من معدي ومستخدمي التقارير المالية في

كافة الأساليب الملائمة للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية كما ما يلي:

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص الإفصاح في صلب القوائم المالية حيث بلغت قيمة $Z = -13.129$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 234.10، بينما بلغ متوسط الرتب لمعدي التقارير 97.37.
- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص الإفصاح في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية حيث بلغت قيمة $Z = -5.574$ بمستوى معنوية 0.011، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 207.85، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 151.24.

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص الإفصاح في شكل قائمة إضافية خاصة بالموارد البشرية حيث بلغت قيمة $Z = -3.077$ بمستوى معنوية 0.002، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 193.44، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 162.04.
 - وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص "في تقرير مجلس الإدارة" حيث بلغت قيمة $Z = -4.385$ بمستوى معنوية 0.011، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 201.58، بينما بلغ متوسط الرتب لمعدي التقارير 155.94.
- مما سبق نخلص إلى أن مستخدمي التقارير يفضلون أن يتم الإفصاح في صلب القوائم المالية، بينما معدي التقارير يفضلون أساليب الإفصاح الأخرى، مما يؤدي إلى رفض الفرض الثاني.

4/8/4 اختبار الفرض الثالث

"لا يوجد ارتباط ذو دلالة إحصائية بين الإفصاح الاختياري عن معلومات رأس المال في التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية، وتحقيق ميزة تنافسية الشركة".

وقد اعتمد في اختبار هذا الفرض على تحليل استجابات عينة البحث على أسئلة القسم الثالث من قائمة الاستبيان والخاص "بأثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات على تحقيق ميزة تنافسية للشركة"، وذلك على النحو التالي:

1- التكرارات والنسب المئوية:

بإجراء التكرارات والنسب المئوية "لأثر الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات على تحقيق ميزة تنافسية للشركة"، جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (11) التكرارات النسبية لاستجابات عينة البحث وفقا لأثر الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات على تحقيق ميزة تنافسية للشركة

المتغير	بيان	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	درجة الموافقة
C1	عدد	56	38	1	94	161	72.9
	%	16.0	10.9	0.3	26.9	46.0	
C2	عدد	70	11	3	74	192	76.0
	%	20.0	3.1	0.9	21.1	54.9	

المتغير	بيان	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	درجة الموافقة
C3	عدد	110	33	2	73	132	58.6
	%	31.4	9.4	0.6	20.9	37.7	
C4	عدد	99	50	1	84	116	57.1
	%	28.3	14.3	0.3	24.0	33.1	
C5	عدد	55	10	3	94	188	80.6
	%	15.7	2.9	0.9	26.9	53.7	
C6	عدد	80	10	7	107	146	72.3
	%	22.9	2.9	2.0	30.6	41.7	
C7	عدد	89	30	9	68	154	63.4
	%	25.4	8.6	2.6	19.4	44.0	
C8	عدد	103	53	23	87	84	48.9
	%	29.4	15.1	6.6	24.9	24.0	
C9	عدد	138	43	8	48	113	46.0
	%	39.4	12.3	2.3	13.7	32.3	
C10	عدد	81	13	1	169	86	72.9
	%	23.1	3.7	0.3	48.3	24.6	
C11	عدد	62	8	3	88	189	79.1
	%	17.7	2.3	0.9	25.1	54.0	
C12	عدد	52	15	3	65	215	80.0
	%	14.9	4.3	0.9	18.6	61.4	
C13	عدد	47	24	9	94	176	77.1
	%	13.4	6.9	2.6	26.9	50.3	
C14	عدد	98	21	16	50	165	61.4
	%	28.0	6.0	4.6	14.3	47.1	

يتضح من الجدول السابق أن كافة العبارات قد تجاوز مستوى الموافقة عليها 50% مما يدل على أهميتها من

وجهة نظر عينة البحث، فيما عدا المتغير C8 "تعظيم ربحية الشركة في الأجل الطويل"، C9 خفض التكاليف وإمكانية

تقديم خدمات جديدة بأسعار تنافسية" فقد جاء مستوى الموافقة أقل من 50%، ولتحديد الأهمية النسبية تم إجراء اختبار "T" وجاءت النتائج كما يلي:

2- الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار "T":

يُجرى اختبار "T" عن القيمة المحايدة حصلنا على النتائج كما يلي:

جدول رقم (12) الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار "T" لأثر الإفصاح عن معلومات الموارد

البشرية في التقارير المالية لمنشآت الأعمال على تحقيق ميزة تنافسية للشركة

المتغيرات	وسط مرجح	انحراف معياري	اختبار T	مستوى المعنوية	الدلالة
C1	3.76	1.512	9.404	0.000	دالة موجبة
C2	3.88	1.573	10.431	0.000	دالة موجبة
C3	3.24	1.738	2.584	0.010	دالة موجبة
C4	3.19	1.676	2.168	0.031	دالة موجبة
C5	4.00	1.442	12.971	0.000	دالة موجبة
C6	3.65	1.580	7.748	0.000	دالة موجبة
C7	3.48	1.684	5.333	0.00	دالة موجبة
C8	2.99	1.595	0.134-	0.893	غير دالة
C9	2.87	1.767	1.362-	0.174	غير دالة
C10	3.47	1.487	5.969	0.000	دالة موجبة
C11	3.95	1.496	11.933	0.000	دالة موجبة
C12	4.07	1.460	13.764	0.000	دالة موجبة
C13	3.94	1.419	12.365	0.000	دالة موجبة
C14	3.47	1.732	5.030	0.000	دالة موجبة

من الجدول يتضح ما يلي:

جاءت قيمة "T" موجبة وذات دلالة معنوية مما يدل على أهمية هذه المتغيرات، وأنها قد نالت درجة الموافقة

والقبول من وجهة نظر عينة البحث، وهذه المتغيرات مرتبة وفقاً لأهميتها هي:

- المتغير C12 "جذب العملاء وتعزيز ولائهم للشركة عن باقي المنافسين": حيث بلغ المتوسط المرجح

للاستجابات 4.07 بانحراف معياري قدره 1.46 كما بلغت قيمة "T" 13.764 بمستوى معنوية 0.000.

- المتغير C5 "زيادة الحصة السوقية بالنسبة لخدمات الشركة الحالية قياسا بالمنافسين": حيث بلغ المتوسط المرجح للاستجابات 4.00 بانحراف معياري قدره 1.442 كما بلغت قيمة "T" 12.971 بمستوى معنوية 0.000.
- المتغير C11 "تعزيز التنافس بالوقت من خلال تقديم المزيد من الخدمات الجديدة أو المتطورة، وتقليل الفترة بين كل ابتكار والذي يليه": حيث بلغ المتوسط المرجح للاستجابات 3.95 بانحراف معياري قدره 1.496 كما بلغت قيمة ت 11.932 بمستوى معنوية 0.000.
- المتغير C13 "رفع الروح المعنوية والتطوير والولاء لدى العاملين": حيث بلغ المتوسط المرجح للاستجابات 3.94 بانحراف معياري قدره 1.419 كما بلغت قيمة "T" 12.365 بمستوى معنوية 0.000.
- المتغير C2 "تحقيق استقرار لأسعار أسهم الشركة حيث بلغ المتوسط المرجح للاستجابات 3.88 بانحراف معياري قدره 1.573 كما بلغت قيمة "T" 10.431 بمستوى معنوية 0.000.
- المتغير C1 "زيادة القيمة السوقية لأسهم الشركة": حيث بلغ المتوسط المرجح للاستجابات 3.76 بانحراف معياري قدره 1.512 كما بلغت قيمة "T" 9.404 بمستوى معنوية 0.000.
- المتغير C6 "جذب الكفاءات البشرية المتميزة": حيث بلغ المتوسط المرجح للاستجابات 3.65 بانحراف معياري قدره 1.58 كما بلغت قيمة "T" 7.748 بمستوى معنوية 0.000.
- المتغير C7 "زيادة قدرة الشركة على تسويق خدماتها": حيث بلغ المتوسط المرجح للاستجابات 3.48 بانحراف معياري قدره 1.684 كما بلغت قيمة "T" 5.333 بمستوى معنوية 0.000.
- المتغير C10 "تعزيز قيمة الموارد البشرية من خلال زيادة الإنتاجية والإبداع وتطوير الذات": حيث بلغ المتوسط المرجح للاستجابات 3.47 بانحراف معياري قدره 1.487 كما بلغت قيمة ت 5.969 بمستوى معنوية 0.000.
- المتغير C14 "يعطي دافعا إضافيا للعاملين لزيادة خبرتهم وكفاءتهم": حيث بلغ المتوسط المرجح للاستجابات 3.47 بانحراف معياري قدره 1.732 كما بلغت قيمة "T" 5.03 بمستوى معنوية 0.000.
- المتغير C3 "تسهيل حصول الشركة على التمويل اللازم": حيث بلغ المتوسط المرجح للاستجابات 3.24 بانحراف معياري قدره 1.738 كما بلغت قيمة ت 2.584 بمستوى معنوية 0.01.

- المتغير C4 "تحسين سمعة الشركة وصورها الذهنية لدى مختلف الأطراف الخارجية": حيث بلغ المتوسط المرجح للاستجابات 3.19 بانحراف معياري قدره 1.676 كما بلغت قيمة "T" 2.168 بمستوى معنوية 0.031.

أما المتغيران C8 "تعظيم ربحية الشركة في الأجل الطويل"، C9 "خفض التكاليف وإمكانية تقديم خدمات بأسعار تنافسية" فقد جاء مستوى الدلالة لاختبار "T" أكبر من 5% مما يدل على عدم معنوية هذه المتغيرات، أي أن استجابات عينة البحث على هذه المتغيرات محايدة ولم تصل إلى درجة القبول والموافقة، مما سبق نخلص إلى رفض الفرض الثالث.

3- تحليل الارتباط والانحدار البسيط Simple Regression

يُجرى تحليل الانحدار لدراسة العلاقة بين معلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها، وتحقيق ميزة تنافسية للشركة جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (13) نتائج الارتباط والانحدار بين معلومات الموارد البشرية التي يتعين

الإفصاح عنها، وتحقيق ميزة تنافسية للشركة

المتغير المستقل: معلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها B1							
المتغير التابع: تحقيق ميزة تنافسية للشركة C							
مستوى المعنوية	قيمة T المحسوبة	قيمة المعامل	المعاملات	مستوى المعنوية	F المحسوبة	معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R
0.000	4.758	1.020	ثابت الانحدار A				
0.000	11.978	0.858	معامل الانحدار β	0.000	143.477	0.292	0.540(*)

(*) معنوي عند مستوى معنوية 0.01.

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- أظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين معلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها، وتحقيق ميزة تنافسية للشركة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.540 بمستوى معنوية 0.001 مما يعني معنوية العلاقة عند مستوى معنوية 0.01.

- بعد تقدير معالم نموذج الانحدار يمكن صياغة معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$C = 1.020 + 0.858 * B1 + e$$

حيث:

B1 معلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها

C تحقيق ميزة تنافسية للشركة

e الخطأ العشوائي

ومن النموذج يتضح معنوية العلاقة حيث بلغت قيمة F (143.477) بمستوى معنوية (0.001) مما يعني معنويتها عند مستوى معنوية (0.01)، أي وجود تأثير ذي دلالة معنوية للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية، وتحقيق ميزة تنافسية للشركة، كما بلغت القدرة التفسيرية للنموذج (29.2%) وذلك من خلال قيمة R^2 ، أي أن نسبة (29.2%) من التغيرات التي تحدث في تحقيق ميزة تنافسية للشركة يشرحها الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية، كما يتضح من قيمة β (0.858) والتي تشير إلى قوة أو درجة التأثير، أن الزيادة في الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية بدرجة واحدة من درجات المقياس يتبعها زيادة في تحقيق ميزة تنافسية للشركة (0.858) درجة.

المحور الخامس : النتائج والتوصيات

النتائج:

في ضوء تحليل بيانات التي قام الباحث بجمعها بواسطة قائمة الاستبيان من عدد (150) من معدي التقارير المالية بشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية، وعدد (200) من مستخدمي هذه التقارير، وإجراء اختبار الاعتمادية أو الثبات Reliability باستخدام مقياس (ألفا) Cronbatch Alpha حيث بلغت قيمة (ألفا) 77%، 62.1%، 66.7% على أقسام قائمة الاستبيان "الأول، الثاني، والثالث" على التوالي، ومن ثم التأكد من أنها تتمتع بصلاحية عالية Reliability والاطمئنان على إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة، أمكن التوصل إلى ما يلي:

1- تم رفض الفرض الأول، والذي نص على: "لا توجد صعوبات تعوق الإفصاح الاختياري عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية" حيث اتضح من اختبارات "T" معنوية معوقات الإفصاح عن الموارد البشرية والتي تمثلت في "عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية" و"صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية" و"رفض مراجعي الحسابات اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي"، أما باقي المعوقات والتي ذكرت في القسم الأول من قائمة الاستبيان فقد ثبتت عدم أهميتها من وجهة نظر عينة البحث.

2- تم رفض الفرض الثاني، والذي نص على: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من معدي ومستخدمي التقارير المالية، بخصوص طبيعة، وأسلوب الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية"، حيث اتضح من التحليل الآتي:

- أ- بالنسبة لطبيعة معلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها.
 - وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص الإفصاح عن "مؤهلات العاملين"، "سياسات الموارد البشرية كالاستقطاب، والتعيين، والترقية... الخ"، "أنشطة التدريب والتطوير"، "خطط إحلال المديرين التنفيذيين في حالة ترك العمل لأي سبب كان" وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث كانوا أكثر موافقة للإفصاح عن هذه المعلومات وفقاً لاختبار مان ويتني لعينتين مستقلتين.
 - وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص الإفصاح عن "الخطط المستقبلية لتنمية الموارد البشرية"، "معايير تقييم الأداء"، "الاستقلالات والتعيينات" وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث كانوا أكثر موافقة للإفصاح عن هذه المعلومات وفقاً لاختبار مان ويتني لعينتين مستقلتين.
 - لا توجد فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص كل من "عدد العاملين" و "تكاليف الاقتناء والاختيار والتعيين" و"أساليب تحفيز العاملين وحثهم على الإبداع" و "معدل الدوران" و"مكافأة نهاية الخدمة" حيث ثبتت عدم معنوية تلك الفروق وفقاً لاختبار مان ويتني لعينتين مستقلتين.
- بما يعني اتفاق معدي ومستخدمي التقارير المالية على أن أهم معلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها تتمثل في "عدد العاملين" و"تكاليف الاقتناء والاختيار والتعيين" و"أساليب تحفيز العاملين وحثهم على الإبداع" و"معدل الدوران" و"مكافأة نهاية الخدمة".

- ب- بالنسبة للأسلوب الملائم للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية
 - وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص الإفصاح "في صلب القوائم المالية" وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير.
 - وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها بخصوص أساليب الإفصاح التالية: "في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية" و"في قائمة إضافية خاصة بالموارد البشرية" و"في تقرير مجلس الإدارة"، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير، أي أن مستخدمي التقارير يفضلون أن يتم الإفصاح "في صلب القوائم المالية"، بينما معدي التقارير يفضلون الإفصاح بأساليب أخرى كأن يتم الإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، أو في قائمة إضافية خاصة بالموارد البشرية، أو في تقرير مجلس الإدارة.

الأمر الذي يعني أن معدي التقارير المالية يفضلون الإفصاح عن الموارد البشرية في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية، في حين يفضل مستخدمو التقارير المالية أن يتم الإفصاح عن الموارد البشرية في صلب القوائم المالية.

3- تم رفض الفرض الثالث، والذي نص على: "لا يوجد ارتباط ذو دلالة إحصائية بين الإفصاح الاختياري عن معلومات رأس المال في التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية، وتحقيق ميزة تنافسية الشركة"، حيث اتضح أن الإفصاح عن الموارد البشرية يؤدي إلى: "جذب العملاء وتعزيز ولائهم للشركة عن باقي المنافسين، و"زيادة الحصة السوقية بالنسبة لخدمات الشركة الحالية قياسا بالمنافسين" و"تعزيز التنافس بالوقت من خلال تقديم المزيد من الخدمات الجديدة أو المتطورة، وتقليل الفترة بين كل ابتكار والذي يليه" و"رفع الروح المعنوية والتطوير والولاء لدى العاملين" و"تحقيق استقرار لأسعار أسهم الشركة" و"زيادة القيمة السوقية لأسهم الشركة" و"جذب الكفاءات البشرية المتميزة و"زيادة قدرة الشركة على تسويق خدماتها" و"تعزيز قيمة الموارد البشرية من خلال زيادة الإنتاجية والإبداع وتطوير الذات" و"يعطي دافعا إضافيا للعاملين لزيادة خبرتهم وكفاءتهم" و"تسهيل حصول الشركة على التمويل اللازم"، بينما ثبت أن تأثير الإفصاح على "تعظيم ربحية الشركة في الأجل الطويل"، "خفض التكاليف وإمكانية تقديم خدمات جديدة بأسعار تنافسية" جاء محايدا.

- أظهرت نتائج الارتباط والانحدار الخطي وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية "B1" و"تحقيق ميزة تنافسية للشركة" C، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط $R = 0.540$. كما أخذت معادلة الانحدار الصورة التالية:

$$C = 1.020 + 0.858 * B1 + e$$

حيث B1 "معلومات الموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها"، C "تحقيق ميزة تنافسية للشركة"، e الخطأ العشوائي.

وقد ثبتت معنوية النموذج والمعلومات المقدرة.

الأمر الذي يعني أن الإفصاح عن رأس البشري يحقق ميزة تنافسية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية ويعزز الوضع التنافسي لها.

التوصيات

في ضوء النتائج التي انتهت إليها الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

- 1- على السلطات الخاصة بوضع معايير المحاسبة المصرية القيام بإصدار معيار محاسبي يحدد آلية للقياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية لسد الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية خاصة بالنسبة للشركات التي تعمل في المجالات التكنولوجية والمعلوماتية التي تعتمد على المعرفة والمهارة.
- 2- إجراء مزيد من الدراسات حول مشاكل القياس والإفصاح عن الموارد البشرية لتطوير التقرير المحاسبي الحالي ليصبح بالإمكان توفير معلومات عن الموارد البشرية كافية لترشيد القرارات المالية لمستخدمي التقارير المالية.
- 3- حث المختصين في المجال المحاسبي لتقديم وسائل مبتكرة تتناسب مع المتغيرات والاحتياجات الجديدة والمتزايد، والتي تلبي حاجة بعض مستخدمي التقارير المالية عن بعض المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية بوسائل وأساليب تتسم بالموضوعية وخاصة في الشركات التي يلعب العنصر البشري دورا مؤثرا فيها.
- 4- إعطاء الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الاهتمام من جانب شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، والعمل بجديه على تحسين مستواه في تقاريرها المالية، سواء في صلب القوائم المالية، أو ضمن الإيضاحات المتممة لهذه القوائم.
- 5- ضرورة إجراء مزيد من الندوات التعريفية لأعضاء مجلس إدارة شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات بهدف تعريفهم بأهمية وفوائد الإفصاح عن الموارد البشرية وأثره في تعزيز جودة التقارير المالية وتحقيق ميزة تنافسية للشركة.

المراجع

أ- باللغة العربية

- أبو بكر، مصطفى محمود (2006)، "الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية"، الدار الجامعية، مصر.
- أبو قحف، عبد السلام، (2003)، "كيف تسيطر على الأسواق- تعلم من التجربة اليابانية"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- إدريس، وائل محمد & الغالي، طاهر محسن (2011)، "الإدارة الاستراتيجية، المفاهيم العملية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن.
- الجعيدي، سناء عبد الهادي (2007)، "دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، دراسة تحليلية تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- الخيال، توفيق عبد المحسن، (2009)، "الإفصاح الاختياري ودوره في ترشيد القرارات الاستثمارية في السوق المالي السعودي: دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص 105-156.
- السيد، صفا محمود، (2005)، "التوسع في الإفصاح المحاسبي وعدم تماثل المعلومات بالبورصة المصرية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، مجلد 19، العدد الأول، ص 248-316.
- الشلاحي، بندر مروزق، (2012)، "تحديد طبيعة الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة في دولة الكويت"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.
- الصقر، ثامر عادل، (2013)، "محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة"، مجلة دراسات البصرة، السنة الثامنة، العدد (16).
- العنزي، سعد & الملا، حميد علي أحمد (2015)، إطار مفاهيمي بين الموارد البشرية ورأس المال الاجتماعي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 21، العدد 84، ص 1-35.
- الغلبان، ثائر صبري & ياسين، سناء أحمد (2007)، "الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 13، العدد 45، ص 191-226.

- الفيومي، أحمد محمد (2010)، "أثر الأصول غير الملموسة في تحقيق الميزة التنافسية في ظل تبني معايير إدارة الجودة الشاملة دراسة مقارنة على عينة من الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- النقيب، كمال، (2010)، "مشكلة الاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية كأصول طويلة الأجل"، المؤتمر العربي الثاني تنمية الموارد البشرية وتعزيز الاقتصاد الوطني، المنظمة العربية للتنمية الإدارية سلطنة عمان، ص ص: 432-512.
- النوافلة، ماجد حمود عيسى (2005)، "محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية.
- حسين، أحمد حسين علي، (2000)، "المحاسبة الإدارية المتقدمة"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- حمادة، رشا، (2002)، "القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد 1.
- زويلف، نعام محسن (2014)، "العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 1.
- سالم، فضل كمال (2008)، "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد وأثره على اتخاذ القرارات المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية.
- سعد الدين، إيمان محمد (2012)، "دراسة أثر الملكية العائلية على الإفصاح الاختياري بالتقارير السنوية المنشورة للشركات المساهمة المصرية" مجلة المحاسبة المصرية، العدد الثالث، السنة الثانية، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- شعبان، مصطفى رجب علي (2011)، "رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية لشركة الاتصالات الخلوية الفلسطينية جوال"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- عسيري، عبد الله بن علي (2011)، "إفصاح شركات المساهمة السعودية عن المسؤولية الاجتماعية في تقاريرها المالية: دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الثالث والثلاثون، العدد الثاني.
- عفيفي، هلال عبد الفتاح، (2008)، "العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية السنوية- دراسة اختبارية في البيئة المصرية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الثلاثون، ص ص 429-495.
- فلامهولز، اريك (1999)، "المحاسبة عن الموارد البشرية"، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض.

- مارق، سعد محمد، (2009)، "قياس مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة- للشركات المساهمة السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز؛ مجلد 23، العدد الأول، ص 131-174.
- موسى، غانم فنجان، (1990) "الاتجاهات الحديثة في إدارة الموارد البشرية"، بغداد: دار الكتب والوثائق.
- متولي، طلعت عبد العظيم، (2007)، "نموذج مقترح لقياس حجم ونوعية الإفصاح الاختياري بالتطبيق على بيئة الأعمال في المملكة العربية السعودية"، مجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا؛ عدد الأول.

ب- باللغة الأجنبية

- Abd Rahman, Nor H., Zain, Mustaffa M., & Al-Haj, Norashfah H. (2011), "CSR disclosures and its determinants: Evidence from Malaysian government link companies", Social Responsibility Journal, 7(2), PP: 181-201.
- Abeysekera, I. & Guthrie, J.(2002), Status of intellectual capital reporting in Sri Lanka-A research note. Critical Perspectives on Accounting Conference at Baruch College: City University of New York, April 25th - April 27th. Available E-Mail (iabevsek@hotmail.com).
- Afrooz, Ahmed, Abdul Rahim, Khalid B., Noor, Zalena Bt Mohd, & Chin, Lee, (2010), "Human Capital and Labor Productivity in Food Industries of Iron", International Journal of Economics and Finance, Vol. 2, No. 4, pp: 47-51.
- Armitage, Seth, and Clair, Marston, (2008), "Corporate disclosure, cost of capital and reputation: Evidence from finance directors", The British Accounting Review, vol. 40, pp. 3-18.
- Bayoud, Nagib Salem, Kavanagh, Marie, & Slaughter, Geoff. (2012). "Factors influencing levels of corporate social responsibility disclosure by Libyan firms: A mixed study", International Journal of Economics and Finance, 4(4), PP: 13-29.
- Beattie, V. and Smith, S. (2010), "Human capital, value disclosure", Journal of Human Resource creation and & Accounting, vol. 14, pp: 262-285
- Becker Gary S. (1964),. "Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education" (3rd ed.). Chicago, University of Chicago Press. ISBN978-0-226- 04120-9. https://ea.wikipedia.Ore/wiki/Gary_Becker
- Bontis, Nick, (2002) "Intellectual Capital Disclosure in Canadian Corporations, Canada" http://www.Nickbontis.com/ic/publications/Bontis_JHRCA.pdf
- Canibano, Leandro & Lev, B.& Marr, B., (2000), "An Accounting Perspective on Intellectual Capital "Journal of Accounting Literature (Request Central), pp: 102-130

- Carper, W., Brent, (2000), Harmonization of International Accounting Standards: The Urgent Need for Improved Accounting for Human Resources and the Environment, Scotland. Available <http://mail.google.com/a/aucegypt.edu>
- Chen, S., X., Chen and Q. Cheng (2008), Do family provide more or less voluntary disclosure, *Journal of Accounting Research*, 46(3), PP:499-536
- Chau, G. K., and Gray S. J., (2002), "Ownership Structure and Corporate Voluntary Disclosure in Hong-Kong and Singapore", *The International Journal of Accounting*, vol. 37, pp. 167.- 187
- Dessler, Gary, (2000) "Human Resource Management", 8th edition(U.S.A.: Prentice- Hall Inc.),
- Clacher, Iain. (2010), "National accounting for intangible assets in the knowledge economy", *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 18(2), pp: 106-119.
- Diaye, Anthurimane, N. (2002), "Second International Forum on Creativity and Invention: A Better Future for Humanity in 21 Century" WWW.wipo.org/innovation/en/meetings/2002/bei/pdf/wipo-inv-bei-02-21-pdf-Similar Page.
- Dominguez, A. Alvarez, (2012), "Company characteristics and human resource disclosure in Spain", *Social Responsibility Journal*, vol. 8.
- FASB, Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 105, (1996), Disclosed Information about Financial Instruments with off Balance sheet Risk with concentration of Credit Risk, Norwalk, CT.
- Fey, Carel, (2000), "The Effect of Human Resource Management Practices on MNC Subsidiary Performance in Russia", *Journal of International Business Studies*, Vol: 32, No: 1, First Quarter
- Francis, J., I. Khurana, and R., Pereira, (2005), "Disclosure incentives and effects on cost of capital around the world", *The Accounting Review*, 80(4), pp 1125-1162.
- Flamholtz, Eric G. (1971), "A model for human resource valuation: A stochastic process with service rewards", *The Accounting Review*, 46(2), pp 253-267.
- Gamerschlag, Ramin, & Moeller, Klaus. (2011), The positive effect of human capital reporting, *Corporate Reputation Review*, 14(2), pp 145-155.
- Greasley A.(2009) "Operations Management", 2nd edition, one -Willy and sons.
- Hansen, B. (2007), "Personnel investments and abnormal return", *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, 2(2), pp 9-29.

- Hill, Charles W.L., Jones, Gareth R., (2001) "Strategic Management Theory: An Integrated Approach", 5th edition, U.S.A.: Houghton Mifflin Co.
- Hernandez, M., A., Villacorta, (2006) "Revelation of the Voluntary Information about Human Capital in the Annual Reports", *Intangible Capital Journal*, Vol. 2, No. 11.
- Horngren C.,T., Dater, S., and Foster, G. (2006) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, person prentice Hall.
- Hossain, D. & Khan, A. (2004) "The Nature of Voluntary Disclosures on Human Resource in The Annual Reports of Bangladeshi Companies", *Dhaka University Journal of Business Studies*, Vol 25, No 1 pp 221-231
- Hussainey, khaled, Elsayed, Mohamed, & Abdel Razik, Marwa. (2011). Factors affecting corporate social responsibility disclosure in Egypt. July. Online Available. <http://www.alqashi.com/.../Factors-affecting-corporate-social-res>
- Jindal, Sonia, & Kumar, Manoj. (2012). The determinants of HC disclosures of Indian firms. *Journal of Intellectual Capital*, 13(2), pp 221-247.
- Johanson, Gunilla, M., Holmgren, M, Martensson (2005), *Human Resources Costing and Accounting Versus, the Balance Scorecard: survey of experience with the concepts*, <http://kantakji.com/fiah/Files/Accountancy/1205.pdf>.
- Krajewski L., Ritzman L. and Malhotra M. (2010) *Operation Management* ,3rd Edition, Pearson prentice Hall.
- Kumar, G., Wilder, W. M., & Stocks, M. H. (2008), "Voluntary accounting disclosures by US-listed asian companies", *Journal of International Accounting Research*, 7(1), PP. 25-50
- Lungu, Camelia I., Caraiani, hirata, & Dascalu, Cornelia. (2011), "Research on corporate social responsibility reporting", *Corporate Social Responsibility*, 13(29), pp 117-131.
- Mary, E. Brath and Christine, M. Murphy, (1994), "Required Financial statements disclosures, purposes subject", *Number and trends Accounting Horizons*; vol.8, No 4, pp 1-22.
- Micah, Leyira C., Ofurum, Clifford O., & Ihendinihu, John U. (2012) . "Firms financial performance and human resource accounting disclosure in Nigeria", *International Journal of Business and Management*, 7(14), pp 67-75.
- Mitton, T. (2002) "A Cross Firm Analysis of the Impact of Corporate on the East Asian Financial Crises", *Journal of Financial Economics*, 64(2), pp 215-241.

- Mulyadi, Martin S., & Anwar, Yunita. (2012), "Influence of corporate governance and profitability to corporate CSR disclosure", *International Journal of Arts and Commerce*, 1(7), pp 29-35.
- Passard Dean C, Kaitlin McKenna and Vyas Krishnan (2012), "Accounting for Human Capital: Is the Balance Sheet Missing Something?", *International Journal of Business and Social Science*, vol.7: pp: 61-64.
- peterof, M., & Bamey, J. (2003), "unraveling the resource based tangle", *managerial and Decision Economics*, 24(2) pp 22-35.
- Petersen, C, and Plenborg, T., (2006), "Voluntary disclosure and information asymmetry in Denmark", *Journal of International Accounting Auditing and Taxation* 15 (2): pp 127-149.
https://www.researchgate.net/publication/247245942_Voluntary_disclosure_and_information_asymmetry_in_Denmark
- Seetharaman, A., Sooria, H. H. B. Z., & Saravanan, A. S. (2002). "Intellectual capital accounting and reporting in the knowledge economy", *Journal of Intellectual Capital*, 3(2), pp 148-128.
- Singh, Mohar, (2009) "Human resource accounting challenge for accounting", *Shodh, Samiksha aur Mulyankan, International Research Journal*. -ISSN-0974-2832 Vol. II, Issue-5
<http://www.ssmrae.com/admin/images/e378bdcd11f29ebf9d7babe8a9789b6a.pdf>
- Vuontisjarvi, Tam, (2006), "Corporate Social Reporting in the European Context and Human Resource Disclosures: An Analysis of Finnish Companies". *Journal of Resource Ethics*., Vol. 69, pp.54 -66
- Wang, K.,& Claiborne, M.C., (2008), "Determinants and consequences of voluntary disclosure in an emerging market: Evidence from China", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 17 No. 1 pp. 14-30.
- Yongvanich, K., Guthrie, James, (2004)"Extended Performance Reporting: An Examination of the Australian Mining Industry", Presented at the 4th Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, www.gsm.mg.edu.au/research.

الملاحق

أ- معلومات عامة خاصة بمعدّي التقارير المالية:

يرجى اختيار الإجابة المناسبة عن طريق تحديد المكان المناسب:

	بكالوريوس دبلوم دراسات عليا ماجستير دكتوراه	Da1-1 Da1-2 Da1-3 Da1-4	المؤهل العلمي	Da1
	محاسبة إدارة أعمال اقتصاد	Da2-1 Da2-2 Da2-3	التخصص العلمي	Da2
	أقل من 5 سنوات من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات أكثر من 10 سنوات	Da3-1 Da3-2 Da3-3	سنوات الخبرة العملية	Da3

ب- معلومات عامة خاصة بمستخدمي التقارير المالية:

يرجى اختيار الإجابة المناسبة عن طريق تحديد المكان المناسب:

	قبل الجامعي جامعي بعد الجامعي	Db1-1 Db1-2 Db1-3	المؤهل العلمي	Db1
	مالي غير مالي	Da2-1 Db2-2	التخصص العلمي	Db2
	مستثمر مقرض عميل	Db3-1 Db3-2 Db3-3	الصفة	Db3

الجزء الأول: (موجهة لمعدي التقارير المالية فقط)						
الصعوبات التي تمنع شركتكم من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية:						
غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	العبارة	
1	2	3	4	5		
					عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية.	A1
					صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية.	A2
					صعوبة تحديد الاستهلاك، أو العمر الإنتاجي، وذلك لطبيعة الموارد البشرية.	A3
					عدم معرفة الشركة لبعض البيانات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية.	A4
					احتمال تفسير البيانات المنشورة ضد مصلحة الشركة	A5
					احتمال استخدام المعلومات من قبل المنافسين.	A6
					احتمال التأخير في نشر القوائم المالية نتيجة زيادة مستوى الإفصاح.	A7
					رفض مراجعي الحسابات اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي.	A8
الجزء الثاني: (موجهة لمعدي ومستخدمي التقارير المالية)						
المعلومات التي ترى ضرورة الإفصاح عنها فيما يتعلق بالموارد البشرية						
غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	البنود أو العناصر	
					عدد العاملين	B1-1
					مؤهلات العاملين	B1-2
					سياسات الموارد البشرية (كالاستقطاب، والتعيين، والترقية... الخ)	B1-3
					تكاليف الاقتناء والاختيار والتعيين	B1-4

					أنشطة التدريب والتطوير	B1-5
					الخطط المستقبلية لتنمية الموارد البشرية	B1-6
					معايير تقييم الأداء	B1-7
					أساليب تحفيز العاملين وحثهم على الإبداع	B1-8
					معدل الدوران	B1-9
					مكافأة نهاية الخدمة	B1-10
					الاستقلالات والتعيينات	B1-11
					خطط إحلال المديرين التنفيذيين (في حالة ترك العمل لأي سبب كان)	B1-12
الأسلوب الذي تراه أكثر ملاءمة للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية						
غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	البند أو 1 العناصر	
					في صلب القوائم المالية	B2-1
					في شكل ملاحظات وإيضاحات مرفقة بالقوائم المالية	B2-2
					في قائمة إضافية (خاصة بالموارد البشرية)	B2-3
					في تقرير مجلس الإدارة	B2-4
الجزء الثالث: والخاص باختبار الفرض الثالث: (موجهة لمعدي ومستخدمي التقارير المالية)						
يؤدي الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في التقارير المالية إلى:						
غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	البند أو العناصر	
					زيادة القيمة السوقية لأسهم الشركة	C1
					تحقيق استقرار لأسعار أسهم الشركة	C2
					تسهيل حصول الشركة على التمويل اللازم	C3
					تحسين سمعة الشركة وصورها الذهنية لدى مختلف الأطراف الخارجية	C4
					زيادة الحصة السوقية بالنسبة لخدمات الشركة الحالية قياسا بالمنافسين	C5
					جذب الكفاءات البشرية المتميزة	C6

					زيادة قدرة الشركة على تسويق خدماتها	C7
					تعظيم ربحية الشركة في الأجل الطويل	C8
					خفض التكاليف وإمكانية تقديم خدمات جديدة بأسعار تنافسية	C9
					تعزيز قيمة الموارد البشرية من خلال زيادة الإنتاجية والإبداع وتطوير الذات	C10
					تعزيز التنافس بالوقت من خلال تقديم المزيد من الخدمات الجديدة أو المتطورة، وتقليل الفترة بين كل ابتكار والذي يليه	C11
					جذب العملاء وتعزيز ولائهم للشركة عن باقي المنافسين	C12
					رفع الروح المعنوية والتطوير والولاء لدى العاملين	C13
					يعطي دافعا إضافيا للعاملين لزيادة خبرتهم وكفاءتهم	C14