

محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري.

د.خوني رايح (جامعة بسكرة)

د.فرحاتي لويزة (جامعة باتنة)

المخلص:

تركز هذه الدراسة على توضيح أن المحاسبة التقليدية ليست مصممة للتعامل مع المؤسسات التي تستثمر بكثافة في الأصول المعرفية بصفة عامة والأصول البشرية بصفة خاصة، مما يؤدي إلى قوائم مالية تقليدية أقل ملائمة، ونقص كبير في حجم ونوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، في وقت الحاجة ماسة إلى معلومات دقيقة وديناميكية لمتخذي القرار بصورة أكثر كفاءة، وهذا ما توفره محاسبة الموارد البشرية فأهم أهدافها هو القياس والإفصاح المحاسبي عن الاستثمار في رأس المال البشري، وتزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية لمساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية والمالية المتعلقة بالعنصر البشري في المؤسسة، وتوفير إطار سليم لقياس وتقييم العنصر البشري والإفصاح عن تكلفته وأثر ذلك على القرارات المالية.

Résumé:

Cette étude se concentre à préciser que la comptabilité traditionnelle ne vise pas à traiter avec les institutions qui investissent massivement dans des actifs de connaissances dans l'actif général et les droits, en particulier, conduisant à des états financiers traditionnels moins commode, et une grande diminution du volume et de la qualité de l'information qui est divulguée, à un moment un besoin urgent d'informations précises et dynamique pour les décideurs de manière plus efficace, et cela est prévu par les objectifs les plus importants de comptabilité des ressources humaines est l'évaluation et la comptabilisation divulgation pour l'investissement dans le capital humain, et fournissent à la direction l'information nécessaire pour les aider à prendre des décisions administratives et financières liées à l'élément humain dans l'organisation, et de fournir un cadre solide pour mesurer et évaluer l'élément humain et la divulgation du coût et de l'impact sur les décisions financières

شهدت بيئة الأعمال الحديثة كثيرا من التطورات أهمها زيادة الاستثمارات في المعلومات والانترنت، وبراءات الاختراع، والابتكارات، وزيادة الاهتمام بالأصول البشرية ممثلة في المعرفة والكفاءات والمهارات على حساب الأصول المادية، حيث أصبحت الأصول البشرية مصدر المزايا التنافسية غير القابلة للتقليد، لكن الصعوبة التي ارتبطت بهذه الأصول البشرية هو صعوبة قياسها، وتقييمها، باستخدام أدوات القياس المتعلقة بالمحاسبة التقليدية، فالقوائم المالية في ظل هذه المحاسبة لا تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة، لذلك على المؤسسات إعادة النظر في المعالجة المحاسبية الحالية لتكلفة الاستثمار في رأس المال البشري، والبدء في قياس قيمة التكلفة لهذا الاستثمار والإفصاح عنه ضمن مبادئ محاسبة الموارد البشرية التي تركز على إعداد تقارير مالية تتضمن قيمة عناصر رأس المال البشري.

المحور الأول: محاسبة الموارد البشرية.

تعرف المحاسبة مشاكل كثيرة ، بحيث تهمل الكثير من البيانات الهامة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الهامة للمؤسسة، ومن هذه البيانات تلك المتعلقة برأس المال البشري، وغياب هذه البيانات يجعل عملية اتخاذ القرار الصحيح مهمة صعبة، وهنا تكمن الحاجة لمحاسبة رأس المال البشري، فمن أهم أهدافها ومهامها توفير بيانات عن رأس المال البشري لمتخذ القرار، حيث تهتم محاسبة الموارد البشرية بمعالجة المعلومات الاقتصادية والمالية ضمن الأنظمة المحاسبية المهمة بتقييم الأصول البشرية.

أولاً- مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهمها ما يلي:

-عرفتها لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها: عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى الأطراف المستفيدة منها و متخذي القرارات.¹

-**فلامهولتز flamholtz** : محاسبة الموارد البشرية المحاسبة عن الأفراد بكونهم موارد في المشروع ، وتقوم على قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بهذا المشروع.²

-تدور محاسبة الموارد البشرية حول القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في المنظمة، والتي يجب متابعتها وقياسها، ورصد التغيرات التي تطرأ عليها خلال فترة زمنية من خلال تقديم

محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري.

المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في عمليات اتخاذ القرارات بشأن القوى العاملة،
زيادة المهارة والإنتاجية بتطبيق برامج لتعليم وتدريب العاملين.³

كما سبق يتضح أن محاسبة الموارد البشرية هي: أداة قياس للموارد البشرية قياساً
كمياً من خلال نماذج يمكن تطبيقها عملياً، والتقارير عن نتائج القياس للجهات الداخلية
والخارجية وبالشكل الذي يمكن من مقابلة التكاليف بالإيرادات.

ثانياً- فروض محاسبة الموارد البشرية. يستند هذا النموذج على فرضيات أساسية هي:⁴

1- يعتبر العنصر البشري مورداً هاماً من موارد المؤسسة لما له من قيمة اقتصادية
مباشرة، لأنه يحقق أهداف المؤسسة الإستراتيجية وامتلاك ميزة تنافسية مستدامة؛

2- تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة، فالإدارة تساهم في توجيه العنصر
البشري واستخدامه بالشكل الذي يولد لديه ميول إيجابية واستعداد لتحقيق أهداف المؤسسة ؛
3- تعد معلومات المحاسبة المتعلقة بتكلفة وقيمة الموارد البشرية ضرورية لفاعلية وكفاءة
التسيير الاستراتيجي في المؤسسة، فهي مهمة جداً في عمليات التخطيط والاختيار وتوظيف
وتتمية الموارد البشرية، وأيضاً عمليات الرقابة ؛

4- يعتبر توظيف الموارد البشرية تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع
تحصل عليها مستقبلاً، وبالتالي يمكن ترجمة تلك التكاليف والخدمات في صورة نقدية
وإظهارها في القوائم المالية.

ثالثاً- مزايا وعيوب محاسبة الموارد البشرية. تحقق محاسبة الموارد البشرية مزايا وعيوب
هي:

1- مزايا محاسبة الموارد البشرية:

تحقق محاسبة الموارد البشرية مزايا أهمها:⁵

- التخطيط السليم للموارد البشرية لمواجهة التكاليف الحالية والمتوقعة؛
- تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الموارد البشرية وذلك عن طريق قياس العائد من
استخدام هذه الأصول، وتقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ قرارات مالية
سليمة؛

- تساعد الإدارة على حسن استخدام الموارد البشرية؛

- تحقق مزايا تخطيطية ورقابية مثل تقييم برامج التدريب وتمتية العاملين؛

-تساهم في تغيير النظرة إلى العاملين كمصدر لتكاليف المؤسسة واعتبارهم أصولا وموارد إستراتيجية.

2-عيوب محاسبة الموارد البشرية:

توجد مجموعة من العيوب الملازمة لنظام محاسبة الموارد البشرية أهمها:⁶
-صعوبة جمع وعرض بيانات الموارد البشرية بسبب تعدد متغيرات العناصر البشرية وصعوبة قياسها؛

-تؤدي صعوبة قياس قيمة الأصل البشري المعروض في الميزانية إلى عدم قدرة الإفصاح عن قيمته الحقيقية؛

-عدم موازنة المنافع المحصلة من استخدام هذه المحاسبة مع تكاليف جمع البيانات وإعداد الميزانيات؛

-صعوبة إيجاد نظام فعال لتقييم أداء العاملين يركز على الموضوعية والعدالة والشمول بسبب أخطاء التقييم.

رابعا- أهداف محاسبة الموارد البشرية.

هناك إجماع بين المختصين في محاسبة المورد البشرية على أن الهدف النهائي لها يتمثل في توفير المعلومات عن العنصر البشري بالشكل الذي يتيح للمؤسسة و أصحاب المصالح مع المؤسسة لاتخاذ القرار بشكل صحيح، وبما يحقق كفاءة استخدام العناصر البشرية ، وتجسدت أهم أهداف محاسبة رأس المال البشري فيما يلي:⁷

- 1- إيجاد طرق قياس يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية ؛
- 2- تحديد اثر رأس المال البشري في القوائم المالية؛
- 3- إعطاء تقارير مالية صحيحة عن نشاط المؤسسة؛
- 4- مساعدة الإدارة على معرفة جدوى الاستثمار وتقييم قرارات الاستثمار في الموارد البشرية؛
- 5- اتخاذ قرارات سليمة سواء من طرف الإدارة أو أصحاب المصالح مع المؤسسة؛
- 6- إجراء المقارنات بين المؤسسة ومنافسيها على أساس صحيح؛
- 7- الإفصاح وتوصيل المعلومات إلى الأطراف ذات العلاقة بشكل أقرب إلى الموضوعية والملائمة وبالتوقيت المناسب، وبالتالي فالإفصاح كهدف من أهداف المحاسبة يمثل الترجمة

محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري.

الفعلية لنتائج عملية التحديد والقياس، واعتمادا على هذه النتائج تتحدد فاعلية ودقة القرارات المتخذة من قبل الأطراف المختلفة؛

8- مساعدة الإدارة في عملية التخطيط والرقابة على استخدام الموارد البشرية بصورة أكثر فاعلية.

خامسا- استخدامات محاسبة الموارد البشرية.

تلخصت استخدامات محاسبة رأس المال البشري في مجال خدمة الإدارة والأطراف الخارجية، ومن أهمها:⁸

1-الاستخدام من قبل المتخصصين في رأس المال البشري: وينحصر استخدامها للمتخصصين في رأس المال البشري في ثلاثة نقاط أساسية هي:

-توفر الإطار الذي يساعد على اتخاذ القرارات الخاصة برأس المال البشري، مثل الاستغناء عن بعض العاملين لمواجهة ظرف طارئ أو أزمة تعرفها المؤسسة، وهذا القرار ينتج عنه نتائج ايجابية مثل تخفيض الأجور والتكاليف وبالتالي تتحسن الأرباح، ولكن له أثار سلبية لا تظهرها سجلات المحاسبة التقليدية مثل: فقدان الشركة لخبرات هامة قد تكلفها عملية استعادتها تكاليف كثيرة في المستقبل.

-تقدم المعلومات الكمية للتكلفة والقيمة المتعلقة برأس المال البشري، فمن مهام محاسبة الموارد البشرية جعل قرارات المتخصصين في رأس المال البشري اتخاذ قرارات رشيدة فيما يخص الاستغناء وتقدير التكاليف الكلية لهذا الاستغناء.

-محاسبة الموارد البشرية تعمل على الأمثلية في اتخاذ القرارات الخاصة بتكاليف الموارد البشرية حيث تنظر للأصول البشرية على أنها أصول يجب أن نجعل الإنفاق عليها عند الحد الأمثل، عكس المحاسبة التقليدية التي ترى أن أعباء رأس المال البشري من نفقات استقطاب، اختيار، تعيين، ... على أنها نفقات جارية وتحمل على إيرادات الفترة الحالية، وبالتالي تحاول بقصد او دون قصد تخفيض الإنفاق على هذه الموارد لتعطي الربح.

2-الاستخدام في إدارة رأس المال البشري: بالتأكيد إدارة رأس المال البشري يشتمل على نظام تحويل المدخلات (الأنشطة المتعلقة برأس المال البشري) إلى مخرجات وخدمات مقدمة من البشر، وعملية التحويل من مدخلات إلى مخرجات تعتبر إداريا نظاما فرعيا يطبق للحصول على الموارد اللازمة وتوزيعهم على الوظائف والمحافظة عليهم وتمييزهم ومكافئتهم، بينما

المخرجات تتمثل في الخدمات المتوقعة من هؤلاء الموارد البشرية والتي تمثل قيمة الأفراد داخل التنظيم.

فمثلا وظائف إدارة رأس المال البشري اثر المعلومات المحاسبية عليها يظهر كالتالي:

-وظيفة الحصول على الموارد البشرية واستقطابهم واختيارهم وتعيينهم: يتمثل دور المحاسبة عن رأس المال البشري في تقديم معلومات عن التكلفة التاريخية والتكلفة المعيارية لموازنة اكتساب الأفراد، واعتبار وظيفة الحصول على الأفراد مصدر ربح.

-وظيفة تنمية رأس المال البشري وتدريبهم: وظيفتها المحاسبة في هذه الوظيفة اعتبار هذه الوظيفة مركز ربحية، وتقديم معلومات عن التكاليف التاريخية والجارية الخاصة بالحصول على الموارد البشرية وتميمتها.

-وظيفة توزيع رأس المال البشري على الوظائف: يتمثل دور المحاسبة تقديم معلومات عن تكلفة الأفراد لمعرفة أثرها على قرارات الاستثمار وتخصيص الأفراد، إضافة إلى إيجاد العائد على الاستثمار في رأس المال البشري.

-وظيفة المحافظة على رأس المال البشري: تتمثل وظيفة المحاسبة في هذه الحالة تحديد تكاليف الاحتفاظ برأس المال البشري، وتقديم معلومات عن دوران العمل، وتوجيه الاستثمارات اللازمة لتنمية الأفراد.

-وظيفة استخدام رأس المال البشري: وتقوم المحاسبة بتقديم إطار علمي يساعد على حسن استخدام رأس المال البشري بكفاءة وفعالية.

-وظيفة تقييم و مكافأة رأس المال البشري: تقوم المحاسبة بتحديد التكاليف والمكافآت والتعويضات التي تدفع للاستفادة من رأس المال البشري، ووضع معايير التكاليف الخاصة بجذب واختيار وتعيين وتنمية الأفراد وتقارن هذه لمعايير التكاليف الفعلية التي تحققت والمتوقعة وقياس الانحراف.

3-الرقابة:استخدام محاسبة رأس المال البشري لأغراض الرقابة الإدارية سينعكس في إمكانية تحسين قرارات الإدارة في تحليل التكاليف والربحية وبما يساعد الإدارة في الاستفادة من الأفراد عند أقصى طاقة لهم وبأقل التكاليف، ومن أشكال هذه الرقابة استخراج التكاليف المعيارية لحيازة وتدريب الأصول البشرية ومقارنتها بالتكاليف الفعلية ومن ثم تحديد الانحرافات وتحليلها.

محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري.

4- الاستخدام من قبل المستثمرين: يهتم كل من المستثمرين الحاليين والمتوقعين بالحصول على معلومات عن رأس المال البشري للمؤسسة، مثل المعلومات عن الاستثمارات في رأس المال البشري، وعن قيمته بما يساعد على اتخاذ قرارات خاصة باقتناء أو الاحتفاظ أو الاستغناء عن أسهم هذه المؤسسة.

المحور الثاني: رأس المال البشري.

أولاً- مفهوم رأس المال البشري: **Human Capital** هو المعرفة التي يمتلكها ويولدها العاملون بما فيها المهارات ، الخبرات ، الابتكارات .

يرى (Flamholtz) : أن قيمة الفرد بالنسبة للمؤسسة هي: « في جزء منها ظاهرة تحكومية ولا تتحدد بخصائص الفرد نفسه بل تتحدد بالدور التنظيمي الذي يقوم به ، هذا يعني أن مهارات الفرد ومعرفته لا تقيم بالنسبة للمؤسسة لكل منصب (وظيفة) على حدا ، بل تقيم فيما إذا توقعنا أن توظف مهارات الفرد و معرفته كوسيلة مالية لخدمة أهداف المؤسسة »⁹.

-ويوضح (Bontis 1998) : أن رأس المال البشري هو « مجموع قدرات المنظمة لاستخلاص أفضل الحلول من معارف القوى العاملة لديها ، ويمكن تنميته من خلال العصف الذهني ، وإعادة هندسة العمليات وتحسين المهارات الشخصية »¹⁰.

-هو عبارة عن مزيج عناصر المعرفة المتعلقة بالمهارات وتراكم الخبرة، والإبداع، والابتكار، ومقدرة أفراد المؤسسة على أداء مهامهم ، ويعتبر رأس المال البشري غير قابل للملكية من قبل المؤسسة¹¹ ، ويتصف رأس المال البشري بصفة مهمة وهي أنه كلما تم استخدامه ، كلما زادت المعرفة والخبرة والتعلم لديه مع مرور الوقت¹².

ومما سبق يتضح أن رأس المال البشري هو المعارف والمهارات والخبرات التي يتمتع بها أفراد المنظمة، وهو المورد الاستراتيجي الذي يصعب تقليده.

ثانياً- خصائص رأس المال البشري: يمكن إبراز الأهمية المتميزة لرأس المال البشري في المنظمات القائمة على المعرفة من خلال النقاط التالية:¹³

- رأس المال البشري يتزايد بالاستخدام المتكرر؛

-دورة حياة رأس المال البشري أطول من دورة حياة التكنولوجيا، لأن المعرفة والخبرة المكونة لرأس المال البشري تنتقل بين أفراد الشركة مما يوفر فرص أفضل من أجل تجديد هذه المعرفة؛

- رأس المال البشري هو الأكثر قدرة وحيوية على تجديد نفسه وتوليد قيمته المتجددة .

ما يمكن أن نستخلصه هو أن رأس المال البشري كنز للمؤسسة القائمة ، وهو الأكثر قدرة على تجديد نفسه وتوليد القيمة، لذلك على المنظمة استقطاب أفضل المواهب البشرية ، والمحافظة على أفضل العاملين، إيجاد بيئة التعلم .

ثالثا-مكونات رأس المال البشري: يتكون رأس المال البشري من: ¹⁴

-مقدرة العاملين: وتتضمن القيادة الإستراتيجية لإدارة المنظمة ، درجة جودة العاملين، وإمكانية التعلم، ومدى مساهمة العاملين في اتخاذ القرارات .

-إبداع العاملين: وتتضمن قدرة الإبداع، والابتكار لدى العاملين، والعائد المحقق من الأفكار الذكية للعاملين.

-اتجاهات العاملين: وتتضمن توافق توجهات العاملين مع قيم المنظمة، درجة رضا العاملين، ومعدل دوران العمل، وأيضا متوسط (معدل) خدمة العاملين بالمنظمة.

مما سبق يتضح أن رأس المال البشري يتضمن متغيرات وأبعاد مثل التعليم و الخبرة، والمعرفة، الابتكار، المهارات الوظيفية والفنية و التدريب ، القدرة على حل المشاكل، والتعامل مع عدم التأكد، والعمل ضمن فريق عمل موحد ومتناسق وغيرها.

رابعا- أهمية رأس المال البشري: تتمثل أهمية رأس المال البشري فيما يلي: ¹⁵

-قدرات وخبرات رأس المال البشري تساهم في رفع الأداء؛

-رأس المال البشري هو الميزة التنافسية الهامة للمنظمة في ظل اقتصاد المعرفة؛

-يعتبر من أهم أسس قيام المنظمة المتعلمة.

محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري.

المحور الثالث: القياس المحاسبي لتكلفة الاستثمار في رأس المال البشري.

أولاً- طبيعة ومقومات الأصول البشرية.

الموضوع الرئيسي لمحاسبة الموارد البشرية هو هل يمكن اعتبار المورد البشري أصلاً أم لا؟ أي هل تعامل الموارد البشرية معاملة الأصول في القوائم المالية؟ و ليست القضية هنا هل المورد البشري في حد ذاته أصل، بل المقصود هل الخدمات لمتوقع أن يقدمها المؤسسة توفر أصولاً للمؤسسة، وبالتالي هل الاستثمار في رأس المال البشري ومعالجته على أساس كونه ضمن أصول المؤسسة؟

و مفهوم الأصل يختلف حسب وجهة نظر أصحاب المشروع: كل شيء مملوك للمشروع وله قيمة، وحسب الإدارة: عامل من عوامل الإنتاج، أما حسب المشروع: فهو مجموع الخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلاً.

ويتضح من المفاهيم السابقة أن الحد الفاصل لاعتبار العنصر مصروفاً أو أصلاً هو: حق السيطرة (معيار الملكية)، معيار الخدمات والمنافع المستقبلية.¹⁶
- معيار الملكية: لا يكون المورد أصلاً إلا إذا كان مملوكاً للمشروع.
- معيار الخدمات أو النافع المستقبلية: لا يمكن اعتبار المورد أصلاً إلا إذا كان سينتج عنه خدمات مستقبلية.

ثانياً- نظرية القيمة والتكلفة للمورد البشري:

تمثل قيمة المورد البشري الثروة الحالية للخدمات المقدمة إلى المؤسسة خلال فترة خدمة هذا المورد للمؤسسة.

أما تكلفة المورد البشري فهي: التكلفة الرأسمالية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الموارد البشرية أو استبدالها.¹⁷

ثالثاً- الاستثمار في رأس المال البشري.

عند إظهار قيمة الأصول البشرية في القوائم المالية، يجب أن تكون هناك العديد من العناصر واضحة وهي: التكاليف الواجب رسملتها واعتبارها كأصل، اهتلاك هذه التكاليف، وأيضاً استبعاد الأصول البشرية وهذا ما سيتم تناوله في هذا المحور.¹⁸

1- رسملة الاستثمار في رأس المال البشري: يجب تحديد أنواع التكاليف الواجب رسملتها، وهذا يتوجب عليه تحديد التكاليف المتعلقة بالعنصر البشري ثم تقسيمها إلى رأسمالية

وإيرادية، التكاليف الإيرادية هي التي تدفع للمحافظة على الأصل جاهز للاستخدام والتي يتم إهلاكها خلال الفترة المحاسبية الجارية التي استنفدت منها، أما التكاليف الرأسمالية فهي التكاليف التي تساهم في تطوير وتحسين الأصل وتغيير مواصفاته الإنتاجية والتي تستفيد منها عدة دورات مالية، لذلك يتم توزيعها على هذه السنوات، والمعيار الأساسي في اعتبار التكلفة أصلاً أو معروفاً هو أن التكلفة التي تستفيد منها الفترة الحالية (فقط) تعالج كنفقة إيرادية، أما التكلفة التي تمتد منفعتها إلى عدة سنوات، فإنها تعامل معاملة الأصل في القوائم المالية، وتحديد معدل الإهلاك المناسب يتوقف على طبيعة النفقة والفترة الزمنية المتوقعة للاستفادة منها.

وفي مجال محاسبة رأس المال البشري، اتفق الباحثون على رسملة البنود التالية من عناصر تكلفة الأصول البشرية:

- **تكاليف الاستقطاب** : وهي تكاليف جذب أفراد جدد للمؤسسة، ومنها تكاليف إعلان التوظيف، تكلفة السفر، المصاريف الإدارية المتعلقة بهذه العملية .
- **تكاليف الاختيار** : تكاليف منفقة على من يجب أن تمنح له الوظيفة، وتضم على تكاليف المقابلات، واختبار التوظيف.
- **تكاليف التوظيف** : وهي تضم تكاليف تتحملها المؤسسة لإدخال فرد جديد ووضع في الوظيفة الشاغرة، وتضم تكاليف النقل، والانتقال إلى مقر العمل الجديد وما شابه ذلك من نفقات.
- **تكاليف التكيف مع جو العمل الوظيفي** : وتضم التكاليف المدفوعة لمعرفة الموظف الجديد بوظيفته وتكيفه معها.
- **تكاليف التدريب** : وتضم نفقات التدريب، والتعليم وتضم الرواتب والأجور التي يتقاضاها الشخص خلال فترة التدريب، إضافة إلى تكاليف الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب.
- **تكاليف وتطوير وتنمية قدرات الموظفين** : وتضم نفقات على تنمية وتطوير خبرات ومهارات الأفراد، مثل : نفقات الدورات الأكاديمية، البرامج التعليمية، البعثات الدراسية.

محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري.

2- إهلاك تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري: بعد احتساب تكلفة الاستثمار في رأس المال البشري ، يتم حساب قسط إهلاكها بطريقة مناسبة تأخذ في اعتبارها طبيعة الاستثمارات ذاتها ، والفترة الزمنية المتوقعة للاستفادة منه.

وللوصول إلى قسط الإهلاك يجب التفريق بين أنواع التكاليف التي تم رسملتها، وأيضاً نوع الاستثمار في رأس المال البشري قصير، متوسط ، طويل الأجل، فتكاليف الاستثمار في رأس المال البشري طويل الأجل، والمتمثلة في تكاليف الاقتناء يتم إهلاكها خلال فترة بقاء الفرد في المؤسسة، وتساوي الفرق بين تاريخ نهاية العقد، وتاريخ التحاق الفرد بالعمل، أما تكاليف الاستثمار متوسطة الأجل فتتمثل في تكاليف التدريب والتعليم ويتم إهلاكها على فترة الاستفادة المتوقعة من برامج التدريب والتعليم.

3- استبعاد الأصل البشري: الإهلاك هو الطريقة التي يتم بها تحويل تكاليف الأصول البشرية إلى مصروف، إلا أنه توجد ظروف تؤدي إلى تسوية أو تعديل قيمة الأصل البشري، مثل استبعاد الأصل أو شطبه نتيجة دوران العمل اختيارياً أو بالاستغناء أو بالفصل، وفي أي من هذه الحالات قيمة الرصيد غير المستنفذ للأصول البشرية يعامل كخسارة في الفترة التي حدثت فيها.

والمعالجة المحاسبية تختلف باختلاف الحالة ومثال عن هذه الحالات :¹⁹

- حالة استبعاد الأصل البشري الناتج عن الوفاة : يتم تسوية قيمة الأصل البشري كخسارة رأسمالية غير عادية، تحمل على الفترة المالية التي تمت فيها الوفاة، وأيضاً التعويضات التي تدفع لأسرة المتوفي.

- حالة استبعاد الأصل البشري الناتج عن الطرد : الاستبعاد هنا يعود لإرادة المؤسسة، وبالتالي تتحمل المسؤولية، ويتم تسوية الرصيد غير المستهلك للأصل البشري، باعتباره خسارة رأسمالية غير عادية، تحمل على الفترة المالية الحالية، أو تقفل في الاحتياطي المحجوز لذلك.

- حالة استبعاد الأصل البشري نتيجة انتهاء خدمة الفرد : يقفل الحساب المخصص للأصل البشري ولا تطرح أية مشاكل محاسبية.

رابعا- نماذج القياس لتكلفة الاستثمار في رأس المال البشري.

تعرف بيئة الأعمال اليوم زيادة حدة المنافسة وسيطرة تكنولوجيا المعلومات، وظهور العولمة، مما أدى إلى صعوبة تحديد قيمة موجودات المنظمة، ولأن منظمات اقتصاد المعرفة تعتمد على رأس المال البشري، فإن نجاحها يتوقف على تحديد قيمة هذه الأصول وعلى حسن إدارتها، ويعتبر قياسها أكبر تحدي واجهته إدارة المعرفة، لذلك نتناول القياس المحاسبي لتكلفة الاستثمار في رأس المال البشري.²⁰

1- مفاهيم عامة حول عملية القياس المحاسبي لرأس المال البشري: يعتبر قياس رأس المال البشري من أكثر المشاكل تعقيدا في المحاسبة، وذلك لتجاهل الاستثمارات في رأس المال البشري ومعاملة كافة النفقات التي تصرف على العنصر البشري كنفقات جارية.

- يعتبر القياس عنصر أساسي من عناصر البحث العلمي ويدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج ، ونشأت الحاجة إليه للتعرف على الأشياء جيدا وما تنطوي عليه من خصائص ومظاهر ، وعلاقات بين هذه الخصائص والمظاهر، ويعتبر أفضل طريقة لفهم الشيء والحدث المراد قياسه، لذا تزايدت أهميته لدى باحثي الإدارة، لما يوفره من معلومات لمتخذي القرار في المنظمة.

و القياس : « مجموعة إجراءات تتبع لتحديد مدى توافر خصائص معينة في الشخص، والحكم على إمكانية قيامه بمهام وأنشطة وظيفية معينة» .²¹

فالقياس المحاسبي هو عملية تقييم للأحداث الاقتصادية الناتجة عن نشاط معين، وتوضيح التغييرات الحاصلة في تلك الأحداث، وأثرها على القوائم المالية.

2-أهمية قياس رأس المال البشري: تعتبر عملية قياس رأس المال البشري من العمليات المعقدة وذلك لصعوبة تقييم الأصول المعرفية ، ولكن مع ذلك تهتم كل المنظمات اليوم بقياس أصولها غير الملموسة ، وذلك لما يقدمه هذا القياس من مزايا عديدة وهذه الأهمية تتجسد فيما يلي:

- القياس يحدد نقاط القوة والضعف في أداء الأفراد، كما يساعد على تقييم أداء المنظمة؛²²

محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري.

- تمكن النماذج الحديثة لرأس المال البشري من قياس مكونات كثيرة لا تقيسها النماذج التقليدية مثل رضا الزبون وغيرها؛²³
- يساعد في تحقيق رقابة فعالة على الأصول غير الملموسة لغرض إعداد التقارير المالية؛
- يوفر فهماً أفضل للأصول غير الملموسة ولأهميتها في إيجاد القيمة المضافة للمنظمة؛²⁴
- إيصال المقاييس إلى الأطراف الخارجية.²⁵

يتضح مما سبق أن هناك اهتمام متزايد بقياس رأس المال البشري، لأنه يحقق فهم وإدراك جيد لمكوناته، ويساعد على قياسها وتحديد العائد من الاستثمار فيها، إضافة إلى تسهيل عملية الرقابة على عناصره.

3- القياس لتكلفة الاستثمار في رأس المال البشري: يرى الباحثون أن هناك نموذجين لقياس الاستثمار في رأس المال البشري، الأول يعتمد على القيمة والثاني يعتمد على التكلفة، وسنتناول في هذه الورقة البحثية مشكلة القياس المحاسبي للموارد البشرية، و نماذج القياس لتكلفة الاستثمار في رأس المال البشري.

-مشكلة القياس المحاسبي للموارد البشرية: مشاكل القياس التي يواجهها المحاسب ذات وجهين:²⁶

الوجه الأول: يضم المشاكل المتصلة بقياس تكلفة الاستثمارات في هذه الموارد ومن ثم بكيفية تخصيصها أو استفادها على مدار الفترات المالية المتتالية.

الوجه الثاني: يتمثل بتقويم هذه الموارد بالمفهوم الاقتصادي للقيمة، فالوجه الأول له علاقة بأعراض التقارير المالية الخارجية، أما الوجه الثاني فله صلة بأعراض التقارير المالية الداخلية.

-نماذج القياس لتكلفة الاستثمار في رأس المال البشري: لا بد من تحديد مفهوم التكلفة التي ظهرت في الأدب المحاسبي، وتوضيح نماذج قياس تكلفة الاستثمار في رأس المال البشري، وهذا ما سيتم تناوله فيما يلي:²⁷

الآتية أو المستقبلية المنافع بعض على للحصول بها المضحى النفقات : مجموع - **التكلفة** رأسمالية. أو إيرادية نفقات من تتكون أن ويمكن ملموسة)، غير أو (ملموسة

-تكلفة رأس المال البشري تمثل مجموع النفقات المضحى بها في سبيل الحصول على أو استبدال البشر. ومثلها مثل باقي التكاليف، فهي إما أن تكون إيرادية أو رأسمالية.

وهناك العديد من المفاهيم المحاسبية الخاصة بالتكلفة، والتي تعتبر ذات أهمية خاصة بالنسبة لمحاسبة رأس المال البشري، و هي التكلفة التاريخية و تكلفة الإحلال أو الاستبدال و تكلفة الفرصة البديلة.

✓ **التكلفة التاريخية (الفعلية):** تمثل النفقات المضحى بها من جانب المشروع للحصول

على الأفراد وتنميتهم. وتشمل التكلفة الفعلية أو ما يسمى بالتكلفة التاريخية على تكلفة الاستقطاب - الاختيار - تعيين - إحلال - تأهيل للعمل - تدريب أثناء العمل ، ومنها ما هو مباشر وغير مباشر .

تكلفة الحصول على البشر: وتشير إلى نفقات التي يجب أن تضحي بها المنشأة

في سبيل الحصول على من يشغل مركز أ معين وتشتمل:

- **تكلفة الاستقطاب :** وتمثل تكلفة اجتذاب أعضاء جدد محتملين للمنشأة، ومكوناتها الأساسية هي تكلفة إعلانات وأتعاب هيئة الترخيم - التوظيف - تكلفة السفر والانتقالات - مصاريف إدارية متعلقة بهذه الأعمال.

- **تكلفة الاختيار:** تتحمل المؤسسة هذه التكلفة في سبيل تحديد من يجب أن يمنح الوظيفة ، وتشمل على كافة التكاليف التي تتحملها المنشأة لإجراء عملية الاختيار ، و تكلفة المقابلات والاختبارات.

- **تكلفة التوظيف والتسكين:** تتحمل المؤسسة هذه التكلفة في سبيل إدخال فرد جديد ووضعه في الوظيفة الشاغرة وتمثل في: تكلفة النقل والانتقال إلى مقر العمل الجديد وما شابه ذلك من نفقات ، أما تكلفة التسكين فتتحملها المؤسسة في سبيل وضع الفرد الذي تم توظيفه في وظيفته.

2-تكلفة التعليم : تشير إلى النفقات التي يجب أن تضحي بها في سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة، وتشمل : والتكليف غير المباشر لهذا التدريب هي المرتبات والأجور التي يقاضاها الشخص المدرب المتمثلة في رواتبه خلال فترة التدريب، وتدخل ضمن تكاليف التدريب ، أما تكلفة الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب فهي تمثل الأداء الضائعة للعاملين الآخرين الذين يتعاملون مع المدرب أثناء العمل ولحين ما تصل إنتاجيته إلى المستوى العادي المطلوب.

محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري.

✓ **تكلفة الإحلال لرأس المال البشري** : تشير تكلفة الإحلال إلى النفقات التي يجب أن تضحي بها المنشأة اليوم لإحلال مواردها البشرية بدلا من الموجودة الآن. فعلى سبيل المثال : لو أن فردا يترك العمل، فإن المؤسسة ستتحمل تكاليف في سبيل جذب وتدريب فرد آخر بديل له، وعلى اعتبار أن تكلفة الإحلال (الاستبدال) تستخدم للأغراض الإدارية فإنها يجب أن تشمل على تكلفة الفرصة والتكاليف المدفوعة. ، ومنه تكلفة الإحلال هي " تكلفة إحلال رأس المال البشري الموجودة لدى المؤسسة والمتضمنة تكاليف الاستقطاب - تعيين - تدريب - وتطوير المستبدلين، للوصول بهم إلى المستوى الجاري للكفاءة ، وهي تتضمن إضافة إلى ذلك تكلفة الفرصة البديلة بمفهوم الإيرادات الضائعة خلال فترة الاستبدال.

✓ **تكلفة الفرصة الضائعة** : وهي مجموعة المنافع التي يتم التضحية بها في سبيل استخدام الأصل استخداماً بديلاً. فعلى سبيل المثال : عندما يقوم أحد رجال البيع بالتضحية ببعض وقته للتدريب ، فإن المبيعات التي كان من الممكن أن تتم في هذا الوقت تمثل تكلفة الفرصة الضائعة، وتقيد تكلفة الفرصة الضائعة للاستخدامات الإدارية (داخل المؤسسة) .

المحور الرابع: الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الاستثمار في رأس المال البشري.

المحاسبة التقليدية تنفقر إلى الإفصاح عن معلومات الاستثمار في رأس المال البشري الأمر الذي يجعل التقارير الآلية تعطي صورة وكأن الموارد المادية هي فقط المورد الوحيدة في المؤسسة لذلك تحقق محاسبة الموارد البشرية هذه الميزة المتمثل في الإفصاح عن معلومات الاستثمار في رأس المال البشري ما يحقق للمؤسسة مزايا ومنافع عديدة.

أولاً- مفهوم الإفصاح المحاسبي: ومن التعاريف التي أعطيت للإفصاح المحاسبي ما يلي:

- إجراء يتم من خلاله اتصال الوحدة الاقتصادية بالعالم الخارجي لها. ²⁸

- إظهار المعلومات المالية في القوائم المالية ما يجعلها غير مضللة لمستخدمي القوائم المالية من أصحاب المصالح مع الوحدة الاقتصادية. ²⁹

ثانياً- طرق الإفصاح عن الاستثمار رأس المال البشري: تطرقت الأدبيات النظرية إلى العديد من طرق الإفصاح والتقارير عن المعلومات والبيانات المتعلقة برأس المال البشري منها: ³⁰

1- الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة: يتم وفق هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالاستثمار في رأس المال البشري في تقرير مجلس الإدارة، ويتم توضيح حجم الاستثمارات التي خصصتها المؤسسة لتطوير مهارات وإمكانيات الموارد البشرية لديها، لان هذه المعلومات تفيد المستثمرين والمحللين الماليين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية وتطوير المورد البشري لأنه عامل لتحقيق الربحية.

2- إعداد قائمة الاستثمارات الفعلية: وفق هذه الطريقة يتم إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن استثمارات الموارد البشرية، وتتاسب هذه الطريقة المؤسسات التي تتفق بمبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وشهرة المحل.

3- قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية: يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراقبة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي، وتدرج ضمن ملاحق للقوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي.

4- الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة: يتم الإفصاح عن الاستثمار في القوائم المالية الأساسية للمؤسسة، وتخضع لمعايير المحاسبة التقليدية ومراجعة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي، وبهذا الإجراء يتم رسلة الاستثمارات في الأصول البشرية وإدراجها ضمن قائمة المركز المالي.

ثالثاً- أهمية الإفصاح عن الاستثمار في رأس المال البشري: وتتبع أهمية الإفصاح لأنه يتيح للمؤسسة تحقيق ما يلي: ³¹

1- يساهم الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل بعض الأطراف الداخلية والخارجية؛

2- تجاوز الانتقادات الموجهة للنظام المحاسبي التقليدي الذي يهمل جانب الإفصاح عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري؛

3- تحقيق قيمة للمؤسسة من خلال توفير المعلومات حول استثمارات المؤسسة والتي لا تقصح عنها المحاسبة التقليدية؛

4- الإفصاح عن رأس المال البشري يعمل على سد الفجوات الإستراتيجية ويساهم في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة وبالتالي تحقيقها للربحية.

محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري.

5-يساعد في إجراء المقارنة المرجعية سواء على مستوى المؤسسة لفترات متتالية أو بين المؤسسة وبين غيرها من المؤسسات؛

6-يساعد في تحقيق التخطيط السليم والرقابة للموارد البشرية، ما يسمح بتفعيل وظائف إدارة الموارد البشرية.

مما سبق يتضح أن للإفصاح أهمية كبيرة في سواء مع الأطراف الخارجية التي تمكن المنظمة من الحصول على الأموال باق تكاليف، أو داخليا في توفير معلومات تساعد على القيام بوظائف الإدارة على أكمل وجه.

-أثر الإفصاح المحاسبي على تكلفة رأس المال البشري على القوائم المالية: ³²

1-أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على الحسابات الختامية: و ينطوي الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على ما يلي:

-تحضى الحسابات الختامية بمصروفات قصيرة الأجل الخاصة بالموارد البشرية مقسمة حسب نوع المصروف قصير الأجل(الأجور، العطل، العلاج الصحي) وذلك نظرا لعملية رسملة الاستثمارات في رأس المال البشري متوسطة وطويلة الأجل؛

-اعتبار الإنفاق على رأس المال البشري متوسط وطويل الأجل إيرادا مؤجلا(مصروف رأسمالي)؛

-إن صافي (الريح أو الخسارة) يعطي صورة صحيحة على نتائج أعمال المؤسسة نتيجة لاعتبار تكلفة الاستقطاب والتعيين والتأهيل والتنمية للموارد البشرية نفقات رأسمالية وبالتالي عملية رسملتها وإظهارها في الميزانية و إهلاكها خلال العمر الإنتاجي للأصول البشرية؛

2-الآثار على الميزانية الختامية (قائمة المركز المالي): لإظهار قيمة الاستثمار في رأس المال البشري طويل ومتوسط الأجل ضمن القوائم المالية (الإفصاح عنها) يؤدي إلى التعبير الصحيح والعادل عن المركز المالي حيث أنها تعامل معاملة الأصل في القوائم المالية.

خاتمة:

تقوم محاسبة الموارد البشرية على أهداف أهمها القياس والإفصاح عن الاستثمار في رأس المال البشري والذي ينتج عنه قرارات مالية صحيحة وناجعة سواء للإدارة أو لأصحاب المصالح مع المؤسسة وهذا ما تقتفر إليه هذه المحاسبة التقليدية، والصعوبة التي ارتبطت بهذه القياس ليست سهلة وذلك لخصوصية رأس المال البشري، وصعوبة قياسه، وتقييمه.

قائمة المراجع:

- 1- نجم عبود نجم ، إدارة اللاملموسات إدارة ما لا يقاس ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2010، ص 25.
- 2- نوال بن عمارة، صديقي مسعود، محاسبة الموارد البشرية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول التنمية البشرية و فرص الاندماج في اقتصاد المعرفة 08-09 مارس 2004 والكفاءات البشرية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، ص 132 .
- 3- سملاي يحضيه ، أثر التسيير الإستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية (مدخل الجودة والمعرفة) ، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، تخصص التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2004، ص ص 104، 105.
- 4- فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية-دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة- مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص ص 32، 33.
- 5- سملاي يحضيه، مرجع سابق، ص ص 105-106.
- 6- أسامة شعبان، عطا الله قطيش، محاسبة الموارد البشرية وأثر الإفصاح عنها في القوائم المالية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي السنوي الثاني عشر للأعمال حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، أيام 22-25 أبريل 2013، ص 657.
- 7- عيسى هاشم حسن، القياس المحاسبي لرأس المال البشري -دراسة ميدانية على قطاع المصارف في سورية- مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، 2005، ص ص 29، 30.
- 8- Flamholtz . E ,G, **Human Resources Accounting : Advances in Concepts, Methods, and Applications, Third**

محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري.

Edition « Kluwer Academic Publishers », U.S.A , 1999 , p 164.

9 – Bontis . N , Study : « Intellectual Capital : An explanatory study that develops measures and Models » Journal of Management Decision , Vol . (36) , N °(2) , 1998 , p p 63 – 76 .

10- طه حسين نوي ، دراسة بعنوان : « رأس المال المعرفي ودوره في بناء الميزة التنافسية للمنظمة ، مقال منشور في المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، عدد 2006 ، ص 168 .

11- عبد الباقي روابح ، ياسين تريكي ، دراسة بعنوان « رأس المال الفكري وتحديات العولمة ، جامعة منتوري قسنطينة ، الجزائر، 2009 ، ومتاح على موقع www.hrdisscussion.com

12- نفس المرجع ، ص ص 141 ، 142 .

13- بومنجل السعيد ، رقايقية فاطمة الزهراء ، مساهمة رأس المال الفكري ، تحقيق التميز التنافسي في منظمات الأعمال ، ورقة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول : إدارة وقياس رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية ، كلية العلم الاقتصادية والتجارية والعلوم الاقتصادية، جامعة الشلف ، الجزائر ، يومي 13-14 ديسمبر 2011 ، ص 11 .

14- نجم عبود نجم ، مرجع سابق، ص 145.

15- فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص ص 52، 53.

16- رضوان حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003 ، ص 216.

17- إبراهيم فتوح، مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية-اقتراح التطبيق في جامعة تشرين، مقال منشور في مجلة اريد الأهلية، الأردن، المجلد الثاني، العدد الثاني، 2000، ص 41.

18- عيسى هاشم حسن، مرجع سابق ، ص ص 49 – 50 .

19- هاني أبو رشيد ، الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة حلب ، 2001 ، ص ص 26-30 .

- 20- عيسى هاشم حسن، مرجع سابق، ص ص 56-60.
- 21- سعد علي العنزي ، أحمد علي صالح ، إدارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009. ص 274.
- 22 - عادل حرحوش المفرجي ، أحمد علي صالح، رأس المال الفكري طرق قياسه وأساليب المحافظة عليه ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مصر ، 2003، ص ص 81-83 .
- 23 - يوسف أبو فارة ، جاسر عبد الرزاق النسور ، مكونات رأس المال الفكري ومؤشرات قياسه ، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي مساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 4 و 5 ديسمبر 2007 ، ص ص 5 ، 6 .
- 24- عمر أحمد همشري ، إدارة المعرفة الطريق إلى التميز و الريادة ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2013، ص 274 .
- 25- Nelly .A , Gray , D & Mar . B , why de Firms measure their intellectual capital , Journal of Intellectual capital , 2003 , P 493.
- 26- فضل كمال سالم ، المرجع السابق ، ص 99.
- 27- عيسى هاشم حسن، مرجع سابق، ص ص 56-59.
- 28- القاضي وحمدان، نظرية المحاسبة، الدار العلمية ودار الثقافة، عمان، 2001، ص 202.
- 29- تشوي وآخرون، تعريب عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 2004، ص 209.
- 30- فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص ص 83-85.
- 31- ثائر صبري الغبان، سناء احمد ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، مجلة بغداد ، قسم المحاسبة، المجلد 13، العدد 45، 2007، ص ص 209، 210.
- 32- أسامة شعبان، عطا الله قطيش، مرجع سابق، ص 661.