

## الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية

أ.م.د. ثائر صبري الغبان (✉) م.م. سناء احمد ياسين (✉)

### المستخلص:

تغيرت نظرة الوحدة الاقتصادية إلى الموارد البشرية من النظرة التقليدية المستندة إلى كون هذه الموارد عامل من عوامل الإنتاج اللازمة لانجاز الأنشطة المؤدية إلى إنتاج المنتجات مقابل تعويض مادي يتجسد في صورة أجور، والتحول إلى النظرة المعاصرة التي تعد الموارد البشرية أهم وأثمن استثمارات الوحدة والمصدر الحقيقي لاستمرارها ونموها وتحقيق الميزة التنافسية لها. ومن هذا المنطلق، فقد تناول البحث الحالي دراسة موضوع الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، إذ انتهى البحث بوضع أنموذجاً مقترحاً للكشوفات التحليلية الملحقّة داخل التقارير المالية للإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية، ليصبح بالإمكان إيجاد معالجة لمشكلة البحث المتمثلة بافتقار التقارير المالية المعدة من قبل الوحدات الاقتصادية العراقية إلى الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية. الأمر الذي جعل هذه التقارير توحى بأن الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية هي موارد مادية فقط، متجاهلة بذلك أهمية الموارد البشرية ودورها في استغلال الموارد المادية بأفضل صورة لتحقيق الميزة التنافسية للوحدات.

### Abstract

The economic entities view about human resources has been changed from traditional view based on the resources as one of production factors required for achieving the activities that lead to create products in turn for financial substitute embodied in wages, toward contemporary view consider human resources the most important richest investments, a real source for continuing, developing, and achieving competitive advantage for the entity.

From that point, this research dealt with studying the subject of disclosing investment information of human resources in the financial reports of Iraqi economic entities. The research ended with stating a suggestive model for the analytical statements enclosed with financial reports to disclose investment information of human resources for handling the research problem. This problem representing in that the financial reports prepared by Iraqi economic entities lack accounting disclosure of investment information of human resources. This problem made these reports reveal that the available economic entities resources are only financial regardless of their importance and roles in exploiting financial resources in the best way that achieve the entity competitive advantage.

## المقدمة

نظراً لأهمية الموارد البشرية وقدرتها على المساهمة الفعالة في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، من خلال توليها مهمة تشغيل وتوظيف باقي الموارد المتاحة للوحدة، فقد حظيت الموارد البشرية باهتمام كبير من قبل الإداريين الذين يصفونها بأنها المحور الأساسي لتقدم الوحدة الاقتصادية وتحقيق أهدافها، وعكسوا وجهة نظرهم في التعريف المعاصر للإدارة والذي مفاده ((تحقيق الأهداف ونمو الوحدة الاقتصادية من خلال الموارد البشرية)) (وزارة التعليم العالي- وحدة إدارة مشروعات وتطوير التعليم العالي: ٧). كما لقيت الموارد البشرية ذات الاهتمام من قبل الاقتصاديين الذين ينظرون إلى هذه الموارد كونها أحد عوامل الإنتاج بجانب الأرض ورأس المال والتنظيم والتي يؤدي تفاعلها إلى إنتاج السلع أو تقديم الخدمات، ومن بين هؤلاء الاقتصاديين (A. Marshall) الذي عدّ الموارد البشرية أكبر رأس مال يجب استثماره وأطلق عليه ((رأس المال البشري))، وذلك عندما أشار إلى ((إن أثنى ضروب رأس المال هو ما يستثمر في البشر)).

ورغم ذلك كله، فإن الموارد البشرية وما تتكبده الوحدة الاقتصادية من تكاليف للاستثمار فيها لم تحظى باهتمام المحاسبين الذين مازالوا إلى الآن يأخذون بوجهة النظر التقليدية في معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها بعد دمجها مع حسابات المصروفات المختلفة بعد هذا النوع من التكاليف يحقق منافع آنية مع أن المنافع المتحققة منها تمتد لأجل طويلة وفي إطار ما تقدم، فإن منهجية البحث يمكن صياغتها على النحو الآتي:-

١- مشكلة البحث:- تتركز أبعاد مشكلة البحث في افتقار التقارير المالية المعدة من قبل الوحدات

الاقتصادية العراقية إلى الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية بمكوناتها الثلاث المتمثلة بـ (تكاليف اقتناء الموارد البشرية & تكاليف تطوير الموارد البشرية & تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية). الأمر الذي جعل هذه التقارير توحى بأن الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية هي موارد مادية فقط، متجاهلة بذلك أهمية الموارد البشرية ودورها في استغلال الموارد المادية بأفضل صورة لتحقيق الميزة التنافسية للوحدة.

٢- هدف البحث:- يسعى البحث إلى وضع نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن معلومات

الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، وبشكل يسمح للوحدات الاقتصادية العراقية بإعداد تقارير مالية تفصح عن معلومات تتعلق باستثماراتها في الموارد البشرية بجانب استثماراتها في الموارد غير البشرية.

٣- فرضية البحث:- ينطلق البحث من الفرضية الآتية:-

((يؤدي الأخذ بوجهة النظر التقليدية عند معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، إلى افتقار هذه التقارير إلى الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية)).

٤- أهمية البحث:- تتجلى أهمية البحث في دراسة الاستثمار في الموارد البشرية من الناحية المحاسبية وبمكوناته الثلاث المتمثلة بـ (تكاليف اقتناء الموارد البشرية & تكاليف تطوير الموارد البشرية & تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية)، والإفصاح عنها في التقارير المالية لتوفير المعلومات الملائمة لمصلحة الأطراف المختلفة في الوحدة.

الدراسات السابقة:- تلخص الجداول الثلاث الآتية فحوى الدراسات السابقة الأجنبية والعربية والعراقية ذات الصلة بموضوع البحث الحالي:-

جدول رقم (١)  
الدراسات الأجنبية

اسم الباحث	اسم الدراسة	السنة	موضوع الدراسة
Vilardell, Gutierrez, Lopez, Calafell and Miquela	"Human Resources Accounting"	1999	تناولت الدراسة المعالجة المحاسبية لتكاليف الاستثمار في الموارد البشرية بعد أن تم تحليلها إلى تكاليف الاقتناء وتكاليف التدريب وتكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية، وإمكانية الإفصاح عنها كموجودات في التقارير المالية. وتوصلت الدراسة إلى أن تكاليف الاقتناء للموارد البشرية وتكاليف التدريب يمكن معالجتهما بنفس الأسلوب والإفصاح عنهما كموجودات. أما تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية فقد اقترحت الدراسة أن يعد لها مخصص لمقابلة مجمل التعويضات المتوقعة للموارد البشرية.
Carper	"Harmonization of International Accounting Standards: The Urgent Need For Improved Accounting For Human Resources and The Environment"	2000	حاول الباحث ربط المحاسبة بموضوعين هامين من الموضوعات المعاصرة، هما الموارد البشرية والبيئة. وتوصل الباحث إلى أن عدم الاهتمام بالإفصاح عن المعلومات المرتبطة بهما يعود إلى تنوع المقاييس المستعملة وقصورها في مجال قياس التكاليف المرتبطة بالاستثمار في الموارد البشرية والبيئة. ودعا الباحث لجنة معايير المحاسبة الدولية والجهات المحاسبية المخولة إلى إعطاء الاهتمام الجاد لكلا الموضوعين الهامين لتحقيق الفهم العام والقبول لتطبيق كلاً منهما.
Abeysekera & Guthrie	"Status of Intellectual Capital Reporting in Sri Lanka – A Research Note"	2001	قام الباحثان بتحديد (٤٥) مصطلح من المصطلحات المرادفة للاستثمار في الموارد البشرية بعد الرجوع إلى الأدبيات ذات الصلة بهذا الموضوع. وذلك لدراسة الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية لعام ١٩٩٨ (للوحدات المنتهية سنتها المالية في ١٢/٣١) وعام ١٩٩٩ (للوحدات المنتهية سنتها المالية في ٣/٣١) لعينة تضم ٣٠ وحدة اقتصادية تتميز بحجمها الكبير والمسجلة في سوق Colombo للأوراق المالية في سريلانكا، وباستعمال تحليل المحتوى للتقارير المالية توصل الباحثان إلى أن المعلومات التي تفسح عنها التقارير المالية والمرتبطة بالاستثمار في الموارد البشرية ذات طبيعة وصفية أكثر مما هي كمية، وإن الإفصاح في معظمه قد تم لأغراض الأطراف الخارجية أكثر مما هو لأغراض الأطراف الداخلية.

<p>سعى الباحث إلى دراسة الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية لـ (١٠٠٠٠) وحدة اقتصادية كندية، وباعتماد قائمة المصطلحات المرادفة لهذا المفهوم والبالغ عددها (٣٩) مصطلحاً والمخصصة في المؤتمر العالمي لرأس المال الفكري، تم تكوين قاعدة بيانات إلكترونية للمساعدة في تجميع البيانات المطلوبة لانجاز تحليل المحتوى لتحديد مستوى إفصاح التقارير المالية عن هذا المفهوم وجاءت نتائج الدراسة لتشير إلى أن (٧) مصطلحات فقط من بين المصطلحات المرادفة قد استخدمت في الإفصاح. وإن الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية ما يزال بحاجة إلى المزيد من البحث والمناقشة المستفيضة. وأوصى الباحث بإجراء دراسة كامتداد لدراسته للتعرف على مستوى الإفصاح ضمن مواقع جغرافية ومدد زمنية مختلفة.</p>	2002	<p>“Intellectual Capital Disclosure in Canadian Corporations”</p>	Bontis
<p>تهدف الدراسة إلى بيان كيفية الإفصاح عن الموارد البشرية ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها لكل من الأطراف الداخلية والخارجية وذلك من خلال اقتراح تقرير أطلق عليه ((كشف الموارد البشرية))، وجرى تطبيقه في شركة Savonia Liiketo iminta الصينية لعام ٢٠٠٣.</p>	2004	<p>“The Statement of Human Resources _ A Key to Company’s Human Resources Accounting”</p>	Salke
<p>استخدمت الدراسة تحليل المحتوى لفحص التقارير المالية لعام ٢٠٠٢ لعينة تضم (١٧) وحدة اقتصادية استرالية تعمل في مجال صناعة المعادن وذلك بهدف التعرف على كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بشكل طوعي والتي ترتبط إلى جانب الأداء الاقتصادي بجوانب ثلاث هي المسؤولية الاجتماعية، والبيئة، والموارد البشرية. وعليه فقد ساهمت هذه الدراسة في تسليط الضوء على أهمية الإفصاح الطوعي عن المعلومات المرتبطة بالجوانب المذكورة بشكل يسمح للوحدات الاقتصادية بتقديم تقارير مالية متكاملة عن أداء الوحدات الاقتصادية.</p>	2004	<p>“Extended Performance Reporting: An Examination of The Australian Mining Industry”</p>	Yongvanich & Guthrie
<p>تناولت الدراسة تحليل الإفصاح الاختياري عن المعلومات المرتبطة بالاستثمار في الموارد البشرية (أو ما يسمى برأس المال البشري) في التقارير المالية لـ (١٨٩) شركة إسبانية مسجلة في سوق مدريد للأوراق المالية والعاملة ضمن قطاعات خدمية مختلفة وباستخدام تحليل المحتوى للتقارير المالية، وجد الباحث أن هناك اختلافاً من حيث طبيعة المعلومات المرتبطة بالاستثمار في الموارد البشرية التي تم الإفصاح عنها وكذلك موقع الإفصاح داخل التقارير المالية.</p>	2006	<p>“Revelation of The Voluntary Information About Human Capital in The Annual Reports”</p>	Hernandez

جدول رقم (٢)  
الدراسات العربية

اسم الباحث	اسم الدراسة	السنة	موضوع الدراسة
إبراهيم	"القياس المحاسبي للموارد الإنسانية وأثره على قرارات المستثمرين"	١٩٨١	استعرضت الدراسة الأساليب المختلفة لقياس بيانات الموارد البشرية الممكن إتباعها في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتوفير معلومات الاستثمار في الموارد البشرية التي يتم الإفصاح عنها سواء في القوائم المالية الأساسية أو كملاحظات هامشية ضمن التقارير المالية، مع إبراز أهمية هذا النوع من المعلومات وأثره في قرارات المستثمرين. وخلصت الدراسة إلى أن الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية كموجودات في قائمة المركز المالي وما يقابلها من زيادة في الاحتياطات الرأسمالية يؤدي إلى ارتفاع معدل العائد على رأس المال المستثمر وزيادة نصيب السهم الواحد من الأرباح الموزعة مما يزيد من التوجه نحو الاستثمار في الوحدة.
عبده	"استخدام المعلومات المحاسبية في تخطيط الموارد البشرية"	١٩٨٢	تعرضت الدراسة إلى احد استعمالات المعلومات المحاسبية الخاصة بالاستثمار في الموارد البشرية والتي تم الإفصاح عنها في التقارير المالية لمصلحة الأطراف الداخلية، وذلك من خلال الإفادة من هذه المعلومات في إعداد موازنة التكوين الرأسمالي للموارد البشرية لتوفير استثمارات إحلال هذه الموارد في نهاية مدة خدمتها المتوقعة داخل الوحدة، بعد الأخذ بنظر الاعتبار عوامل التضخم والتغيرات في مطالب الوظيفة عند احتساب المبالغ الواجب توفيرها لإحلال هذه الموارد بعد انتهاء مدة خدمتها.
حمادة	"القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية"	٢٠٠٢	اقترحت الدراسة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق وذلك من خلال قياس تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية (بالتركيز على تكاليف إيفاد الموارد البشرية للدراسة والتدريب للمدة من ١٩٩٦-٢٠٠٠) وبيان كيفية الإفصاح عنه في القوائم المالية للجامعة، ثم تحديد أثر ذلك في تكاليف الجامعة سواء كانت التكاليف الواردة في الموازنة الجارية أو الموازنة الاستثمارية أو التكاليف الفعلية الواردة في القوائم المالية.
محمد	"نحو إطار مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية الوطنية لدول الجامعة العربية"	٢٠٠٥	قدمت الدراسة إطاراً مقترحاً للمحاسبة عن الموارد البشرية على المستوى القومي، حيث اهتمت الدراسة باتجاه عدّ تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية إنفاقاً استثمارياً وليس استهلاكياً، لذا فإن التعديل الذي اقترحه الباحث هو أن يتم طرح تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية من مبلغ الاستهلاك الوارد في حساب رأس المال لكل قطاع من القطاعات الاقتصادية، والإفصاح عنه بشكل مستقل باعتباره استثماراً في الموارد البشرية لذلك القطاع. وعند إعداد الميزانية العامة للدولة تضاف استثمارات القطاعات الاقتصادية في الموارد البشرية إلى مجموعة الموجودات الثابتة للقطاعات.

جدول رقم (٣)  
الدراسات العراقية

اسم الباحث	اسم الدراسة	السنة	موضوع الدراسة
الغبان	"محاسبة الموارد البشرية في جامعة بغداد"	١٩٨٦	باعتقاد البيانات المالية لجامعة بغداد والكليات التابعة لها للسنوات ١٩٧٥-١٩٨٠، تناول الباحث كيفية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في جامعة بغداد إلى جانب توضيح طبيعة التقارير الواجب تحضيرها والمعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها في ظل الوضع الجديد. وتوصل الباحث إلى إن الأخذ بمحاسبة الموارد البشرية سيؤدي إلى حدوث تغيرات في فقرات المصروفات (تشمل نفقات الأفراد العاملين، والمستلزمات الخدمية) التي يتم الإفصاح عنها من خلال كشف الإيرادات والمصروفات وكذلك النتيجة النهائية للكشف (سواء كانت فترا أو عجز). فضلا عن ظهور فقرة جديدة يتم الإفصاح من خلالها عن مصروفات الإطفاء والشطب السنوي لبعض تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية. وأوصى الباحث أن يتم الإفصاح عن تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية في قائمة المركز المالي ضمن ح/ نفقات إيرادية مؤجلة على اعتبار أن طبيعة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية (وبالتحديد تكاليف المجازين دراسيا والمفرغين علميا) تماثل طبيعة ح/ نفقات إيرادية مؤجلة
السلماي	"أهمية إظهار كلفة تنمية الموارد البشرية في الكشوفات المالية للمنشآت الصناعية"	١٩٩٣	اهتمت الدراسة بإعداد كشف العمليات الجارية وكشف الميزانية العامة وبشكل مقارن في ظل الوضع التقليدي الذي يفتقر إلى الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية والوضع الجديد بعد الأخذ بنظر الاعتبار الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية كأحد عناصر الموجودات، حيث تم تطبيقها على حسابات المنشأة العامة للصناعات الجلدية للسنوات ١٩٨٨-١٩٩٢ مع التركيز على احد مكونات الاستثمار في الموارد البشرية، ألا وهو تكاليف تنمية الموارد البشرية. وتوصلت الدراسة إلى انه في ظل عدم الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية يصبح من غير الممكن تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات الموارد البشرية بشكل سليم ودقيق.
الجبوري	"مدى كفاية التقارير المالية الحالية في الإبلاغ المالي عن أداء الوحدات الاقتصادية"	٢٠٠٢	تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إفصاح التقارير المالية عن المشاكل والتحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه مهنة المحاسبة، ومن بينها التكاليف الخاصة بالاستثمار في الموارد البشرية. ونظرا لصعوبة الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية بشكل نقدي بسبب تعدد أساليب القياس (وفقا لما ورد في الدراسة)، لذا فقد تم اقتراح إعداد تقرير أطلق عليه (( تقرير الموارد البشرية )) يعد كجزء من التقارير المالية، يتم الإفصاح من خلاله عن معلومات كمية ووصفية تتعلق بالموارد البشرية العاملة في الوحدة.

كما يبدو جلياً من الجداول الثلاث أعلاه، أن الدراسات السابقة بشكل عام تلتقي مع البحث الحالي في نقاط معينة كما تفتقر عنه في نقاط أخرى. لذا فإن الجدول رقم (٤) يسلط الضوء على تلك النقاط من خلال مناقشة أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة المذكورة آنفاً والبحث الحالي.

في سياق ما تقدم، فإن البحث الحالي يعد امتداداً للدراسات السابقة لإرساء موضوع الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية العراقية من خلال طرحه لأنموذج مقترح للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية وبما يتلاءم ومتطلبات بيئة الوحدات الاقتصادية العراقية.

جدول رقم (٤)  
أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والبحث الحالي

الدراسة	اختلاف الدراسات السابقة عن البحث الحالي	التشابه بين الدراسات السابقة والبحث الحالي	اتجاه الدراسات السابقة
(الغبان، ١٩٨٦) (السلماني، ١٩٩٣) (حمادة، ٢٠٠٢)	١- تنطلق النماذج المقترحة للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية من خلال القوائم المالية الأساسية وهذه لا يمكن تطبيقها لان الوحدات الاقتصادية العراقية تلتزم بإعداد القوائم المالية الأساسية وفقاً للنماذج الواردة في النظام المحاسبي الموحد ولا يمكن الخروج عنها. في حين يقترح البحث الحالي الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية من الكشوفات التحليلية الملحقه ٢- ركزت هذه المجموعة من الدراسات على مكون واحد من مكونات الاستثمار في الموارد البشرية المتمثل بتكاليف تطوير الموارد البشرية، في حين يتعرض البحث الحالي إلى المكونات الثلاث للاستثمار في الموارد البشرية.	اتفاق مع هدف البحث الحالي المتضمن وضع نموذج للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية	١- وضع نماذج للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية
(الجبوري، ٢٠٠٢) (Salke, 2004)	أفترحت هذه الدراسات الإفصاح عن معلومات وصفية وكمية تتعلق بالاستثمار في الموارد البشرية وبشكل مغاير لما اعتادته المحاسبة من توفير معلومات مالية والتي أعمدت كأساس للبحث الحالي.		
(Vilardell et al., 1999) (Carper, 2000)	ناقشت هذه المجموعة من الدراسات موضوع الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية دون اقتراح نموذج للإفصاح عن المعلومات المرتبطة بهذا الجانب، أما البحث الحالي فقد وضع نموذج مقترح للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية وترك المجال مفتوحاً لإجراء بحث مستقبلي لتطبيق النموذج على الوحدات الاقتصادية العراقية	تتشابه هذه المجموعة من الدراسات مع البحث الحالي من ناحية أن كلاهما تناول موضوع الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية بأسلوب نظري	٢- دراسات نظرية لموضوع الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية
(Abeysekera & Guthrie, 2001) (Bontis, 2002) (Yongvonich & Guthrie, 2004) (Hernandez, 2006)	لا يمكن إجراء مثل هذه الدراسات في بيئة الوحدات الاقتصادية العراقية الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية واللذان لم يتناولوا الإفصاح عن معلومات مالية ترتبط بالاستثمار في الموارد البشرية	الاهتمام بموضوع الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية	٣- اختبار مستوى إفصاح التقارير المالية عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية وطبيعة المعلومات المفصّح عنها
(ابراهيم، ١٩٨١) (عبده، ١٩٨٢)	في الوقت الذي يهدف البحث الحالي إلى وضع نموذج للإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية، فإن هذه المجموعة من الدراسات تهتم بنوعين من استعمالات معلومات الاستثمار في الموارد البشرية المفصّح عنها في التقارير المالية.	الاهتمام بموضوع الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية	٤- استعمالات معلومات الاستثمار في الموارد البشرية المفصّح عنها في التقارير المالية



## المحور الأول:

((الاستثمار في الموارد البشرية في ظل تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية))

أولاً- دور الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية :-

توصف الموارد البشرية بأنها من أهم الموارد المتاحة للوحدة ولا يمكن الاستفادة من الموارد الأخر وتنظيم طريقة استثمارها إلا من خلال الموارد البشرية، وقد عبّر (المفرجي وصالح) عن ذلك عندما أشار إلى إن الموارد البشرية هي (مجموعة الطاقات البشرية التي يمكن استخدامها لاستغلال مجمل الموارد الاقتصادية) (المفرجي وصالح، ٢٠٠٣ : ٩).

كما تُوصف الموارد البشرية بأنها (مجموعة من الأفراد الذين تستقطبهم الوحدة الاقتصادية من أجل تحقيق أهدافها بأقصى قدر من الكفاءة والفاعلية). لذا على الوحدة الاقتصادية الاهتمام بالموارد البشرية والعمل على تطويرها، كي تتوفر للوحدة القدرة على انجاز أنشطتها بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق أهدافها بشكل أفضل من الوحدات المنافسة لها، أي تحقيق ما يسمى بـ(الميزة التنافسية) التي تتولد أو تنشأ من خلال زيادة قيمة المنتج للزبون أو تخفيض تكاليف تقديم المنتج إلى السوق (Krajewski & Ritzman,1999:141).

وعبر (Dessler) عن الميزة التنافسية بأنها ((أي عامل يسمح بتماييز منتجات الوحدة عن المنتجات المنافسة ويؤدي إلى زيادة حصتها السوقية)) (Dessler,2000: 21). كما تتضمن الميزة التنافسية مهارات أو موارد متميزة تتيح للوحدة إنتاج قيم ومنافع للزبان تزيد عما يقدمه المنافسون (www.ina\_syrie.com/special course\_2).

إن امتلاك الوحدة لقدرات داخلية وما تتصف به من نقاط قوة وربطها مع بيئتها الخارجية تؤدي إلى تكوين ميزة تنافسية للوحدة متميزة عن منافسيها، أي أن ما تقدمه الوحدة من منتجات ليس في ذاته مصدر تكوين الميزة التنافسية، ولكن المصدر الأهم للميزة التنافسية هو الموارد البشرية العاملة لدى الوحدة والتي عدها البعض رأس المال الحقيقي للوحدة والذي لا يمكن الاستغناء عنه، لأن الوحدة عندما تكون بحاجة إلى الأموال فإن بإمكانها الحصول عليها عن طريق الاقتراض من البنوك أو من أي مصدر آخر، لكن عندما تكون بحاجة إلى موارد بشرية ذات قدرات ومهارات متميزة، عندئذ سوف لن تجد من يقرضها هذه الموارد (Ibid:27).

هناك أربع أبعاد أساسية لتحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية يُطلق عليها بـ(الأسبقيات التنافسية) (Hill & Jones, 2001.: 127)، وهي - تخفيض التكاليف - والجودة - والإبداع - والاستجابة السريعة للزبون - يمكن أن يكون للموارد البشرية دور في كل بعد من هذه الأبعاد وعلى النحو الآتي:-

(١) تخفيض التكاليف:- إن زيادة الأرباح من خلال زيادة إيرادات المبيعات سواء كان ذلك عن طريق زيادة حجم المبيعات أو سعر البيع ليس من السهل تحقيقه، لاسيما في ظل المنافسة الشديدة التي تشهدها الأسواق والتي لا تستطيع الوحدة التحكم فيها (حسين، ٢٠٠٠ : ٢٠). لذا فإن الوحدات عادةً ما تلجأ إلى التنافس على أساس التكاليف، إذ ينصب الاهتمام في هذا الجانب نحو تخفيض كلفة الوحدة الواحدة المنتجة من خلال:-

- ◀ زيادة الإنتاج بشرط عدم التأثير على مستوى الجودة.
- ◀ الاستثمار الأفضل للموارد المتاحة وتخفيض كلفة المواد التالفة والوقت الضائع وجعلها عند أدنى مستوى ممكن، إن لم يكن بالإمكان إزالتها.

ويؤدي الاختيار السليم للموارد البشرية ذات الكفاءة عند التعيين والتدريب والتطوير لهذه الموارد وما تتكبده الوحدة من تكاليف جراء ذلك إلى رفع مهاراتها ومستوى أدائها، ومن ثم يؤدي ذلك كله إلى زيادة إنتاجيتها وتخفيض تكاليف الإنتاج وتمكين الوحدة من بيع منتجاتها بسعر أقل من أسعار المنافسين لها والذين يقدمون نفس المنتج وبنفس الجودة والحصول على قدر أكبر من الأرباح. وعليه، يمكن القول بأن ارتفاع كفاءة الموارد البشرية العاملة سيمكن الوحدة من تحقيق ميزة تنافسية مرتكزة على أساس الكلفة المنخفضة.

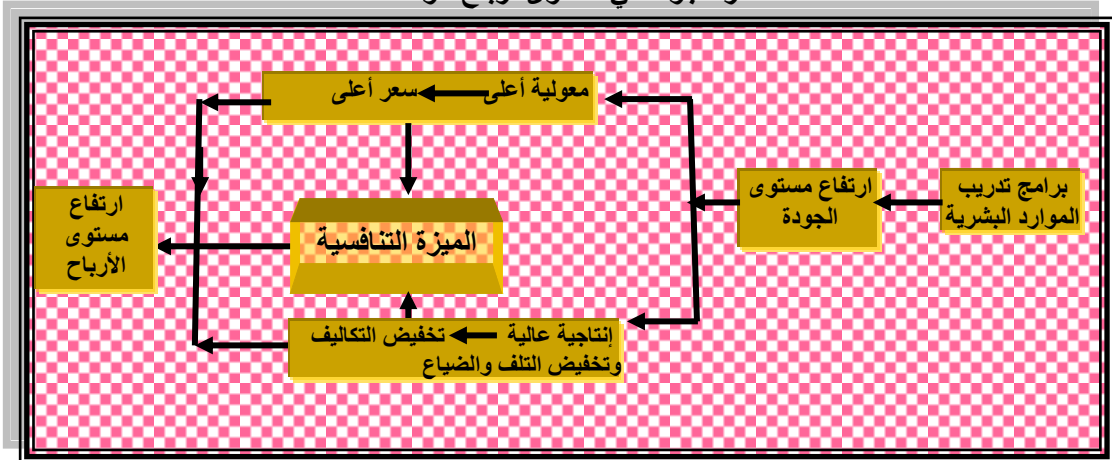
**(٢) الجودة:-** تعد الجودة عنصر هام لحصول الوحدة على الميزة التنافسية. ولضمان تحقيق النجاح في هذا المجال لا بد للوحدة من اعتماد برامج تدريب مكثفة للموارد البشرية العاملة لديها في مجال الجودة وتطويرها وتوفير الدعم الكافي لها بما يخدم تحقيق الميزة التنافسية في هذا المجال من جانبين يصورهما الشكل رقم (١)، وهما:- (Hill & Jones, Op. Cit.: 130)

**الجانب الأول -** إنتاج منتجات عالية الجودة تزيد من قيمة منتجات الوحدة من وجهة نظر الزبائن، وهذا يسمح للوحدة بفرض أسعار عالية تؤدي إلى زيادة الأرباح الممكنة تحقيقها.

**الجانب الثاني -** يتطلب تحسين الجودة رفع مستوى الكفاءة ومن ثم تقليل الضياع والتلف في الموارد المتاحة للوحدة وتخفيض تكاليف المنتجات، وهذا يؤدي إلى تحسين ربحية الوحدة.

شكل رقم (١)

أثر الجودة في مستوى أرباح الوحدة



Source: ( Hill & Jones, Op. Cit.:130بتصرف)

يشير الشكل أعلاه إلى أن وضع برامج تدريب الموارد البشرية والاهتمام بها سيساعد في إنتاج منتجات ذات جودة عالية تحقق للوحدة ميزة تنافسية أما من خلال بيع منتجات بأسعار أعلى من أسعار المنتجات المماثلة في السوق أو تخفيض تكاليف الإنتاج والتي تؤدي في النهاية إلى ارتفاع أرباح الوحدة.

**(٣) الإبداع :-** يعود اهتمام الوحدة الاقتصادية بالإبداع إلى سببين، الأول شدة المنافسة، والثاني قصر دورة حياة المنتج بسبب سرعة التقلبات في أذواق وتفضيلات المستهلكين (حسين، مصدر سابق: ١٩). إذ يوفر الإبداع للوحدة الاقتصادية فرص البقاء والنمو والتطور وتحقيق الميزة التنافسية من خلال الأفكار الإبداعية التي تتقدم بها الموارد البشرية في مجال إيجاد طرائق وأساليب متطورة في إنتاج وتوزيع المنتجات، يتمخض عنها تقديم منتجات جديدة متميزة عن منتجات الوحدات المنافسة لها في السوق لتتناسب مع رغبات المستهلك الذي يهتم في كثير من الأحيان بالتمايز والجودة أكثر من اهتمامه بالسعر. وتستطيع الوحدة الاقتصادية الحصول على الأفكار الإبداعية من خلال:- (موسى، ١٩٩٠: ١٢١)

﴿ توظيف موارد بشرية مبدعة وتوفير المستلزمات المادية والمعنوية اللازمة لتمكينها من الإبداع ﴾

﴿ التعلم الذي يدفع الموارد البشرية لإيجاد طريقة أو طرائق عدة جديدة لانجاز العمل المكلفة به. ﴾

﴿ التدريب، لاسيما 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. ﴾

(٤) الاستجابة السريعة للزبون :- إن قدرة الوحدة على تحقيق الميزة التنافسية في هذا المجال والاستمرار فيه يتوقف على:- (حسين، مصدر سابق: ١٩)

✓ السرعة في الاستجابة لطلبات الزبائن والثقة في الوعود الخاصة بمواعيد التسليم.

✓ السرعة في تطوير المنتجات الحالية أو تقديم منتجات جديدة إلى السوق.

ولكي تتمكن الوحدة من انجاز ذلك، ينبغي أن يتوافر لديها الموارد البشرية المؤهلة والمدرية والقادرة على الاستجابة والتكيف السريع والتحول من منتج إلى منتج آخر كما ونوعاً لتلبية رغبات الزبائن وحاجاتهم.

مما تقدم، يتضح بان الموارد البشرية يمكن أن يكون لها دور هام في تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية، وفي هذا اتفاق مع ما أشار إليه (Dessler) من أن الميزة التنافسية يمكن تحقيقها بطرائق عدة أهمها التطوير العالي لمهارات الموارد البشرية العاملة، وان هذه النظرة المعاصرة جاءت مغايرة للنظرة التقليدية المرتكزة على الموارد المادية كالموجودات الثابتة في تحقيق الميزة التنافسية (Dessler, Op. Cit.: 21). إذ أن استقطاب

الوحدة للعناصر المبدعة من الموارد البشرية وتعيينها وتطوير مهاراتها من خلال التدريب والتعليم وتحفيز المبدعين منها يساهم في تخفيض التكاليف وتقديم منتجات ذات جودة عالية والاستجابة السريعة لطلبات الزبائن، فضلاً عن تقديم منتجات جديدة، وهذا يصب في النهاية في بناء ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية. الأمر الذي يحتم على الوحدة الاقتصادية تكبد تكاليف- تعد بمثابة استثمار طويل الأجل- لاستقطاب العناصر الكفوءة من الموارد البشرية والحفاظ عليها وتطويرها.

ثانياً- مكونات الاستثمار في الموارد البشرية:-

تؤدي الموارد البشرية إلى تكبد الوحدة تكاليف نتيجة اقتناءها لهذه الموارد وتدريبها وتطويرها. وتعد هذه التكاليف كاستثمارات في الموارد البشرية تحقق للوحدة منافع طويلة الأجل، وتتفق بعض الوحدات على هذه الاستثمارات مبالغ قد تزيد إلى حد ما عما تنفقه على الاستثمارات في الموجودات الثابتة كالمكانن والمعدات. ويبرر ذلك بأن الموارد البشرية من العوامل الهامة والمؤثرة في نجاح الوحدة، وتعزيز قدرتها التنافسية في السوق.

تختلف مكونات تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية في حال دراستها من وجهة نظر المحاسبة الإدارية عما إذا كانت من وجهة نظر المحاسبة المالية وكما مبين في الشكل رقم (٢)

شكل رقم (٢)  
مكونات تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية

فمن وجهة نظر المحاسبة الإدارية، يرى (Vilardell et al.) بأن تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية تصنف إلى المفردات الموضحة في الجدول الآتي:-

## جدول رقم (٥)

تصنيف تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية من وجهة نظر المحاسبة الإدارية

التوضيح	مكونات تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية
يشمل هذا النوع من التكاليف التضحيات التي سبق وان تكبدتها الوحدة نتيجة حصولها على الموارد البشرية وتطويرها كتكاليف الاقتناء وتكاليف التطوير.	التكاليف التاريخية (التكاليف الغارقة)
تتضمن التكاليف التي ستحدث فيما لو تم تسريح الموارد البشرية العاملة حالياً لدى الوحدة وإحلالها بموارد بشرية جديدة وتدريبها حتى تتمكن من العمل بنفس كفاءة الموارد البشرية الحالية.	تكاليف الاستبدال
تتمثل بقيمة الموارد البشرية المفقودة نتيجة إبقائها في النشاط الحالي وعدم استخدامها في نشاط آخر أكثر ملاءمة	تكاليف الفرصة البديلة

(بتصرف Source: ( Vilardell et al., 1999: 387-391)

يتبين من الجدول أعلاه، أن تصنيف تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية من وجهة نظر المحاسبة الإدارية جاء طبقاً لعلاقتها بعملية اتخاذ القرارات الإدارية المرتبطة بالموارد البشرية.

أما من وجهة نظر المحاسبة المالية فإن الاستثمار في الموارد البشرية (ب) يتضمن التكاليف التاريخية التي تكبدتها الوحدة فعلاً، والمتمثلة بالآتي:-

(١) تكاليف اقتناء الموارد البشرية:- وتشتمل على التكاليف اللازمة للحصول على الموارد

البشرية بدءاً من تشخيص مصادر الموارد البشرية إلى أن تصبح قادرة على ممارسة العمل المكلفة به داخل الوحدة. وتنتج تكاليف اقتناء الموارد البشرية من جمع التكاليف المرتبطة بالفقرات الآتية:- (الغبان، ١٩٨٦: ١٢٥)

أ. تكاليف توظيف الموارد البشرية وتحديد المرشحين لإشغال المراكز الوظيفية الشاغرة أو الجديدة، وتتضمن تكاليف إعلانات التوظيف بمختلف وسائل الإعلان، والعمولات المدفوعة للوكالات المتخصصة في استئجار الموارد البشرية العاملة، والرواتب والأجور المدفوعة للعاملين المكلفين بعملية التوظيف، وتكاليف سفر وضيافة اللجان المكلفة بمقابلة المرشحين، والتكاليف الإدارية والخدمية المرتبطة بذلك.

ب. التكاليف المرتبطة بعملية الاختيار بين المرشحين المتقدمين لتحديد الشخص الملائم لإشغال الوظيفة الشاغرة أو الجديدة. كتكاليف المقابلات، وتكاليف الاختبارات التي تجري للمتقدمين لشغل الوظيفة المعلن عنها، وأية تكاليف أخرى ترتبط بعملية الاختيار.

ج. تكاليف استقدام الموارد البشرية من أماكن تواجدتها الحالية إلى الوحدة ووضعها في الوظيفة أو المنصب المراد إشغاله، ويطلق على هذا النوع من التكاليف ((تكاليف الاستئجار))

هناك مسميات عديدة مرادفة للاستثمار في الموارد البشرية منها الموجودات البشرية، ورأس

المال البشري، تكاليف تنمية الموارد البشرية، رأس المال الفكري وغيرها. وطالما أن مصطلح الاستثمار جاء في البحث الحالي متفقاً مع ما أورده ( Horngren et al. ) من أن الاستثمار يعرف بأنه موارد أو موجودات تستخدم في توليد الدخل (Horngren et al., 2000: 823). ومن هذه النقطة، فقد تم اعتماد مصطلح الاستثمار في الموارد البشرية في البحث الحالي على اعتبار أن تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية تعد موجودات تتضمن منافع مستقبلية تساهم بشكل أو بآخر في تحقيق الدخل للوحدة الاقتصادية سواء في الأمد القصير أو الطويل.

والتي تشمل تكاليف النقل والسفر للعاملين المراد استئجارهم، وأية تكاليف أخرى تدخل في نطاق الاستئجار.

د. تكاليف تكييف الموارد البشرية الجديدة مع بيئة العمل داخل الوحدة وتعريفها بأهداف الوحدة والمنتجات التي تقدمها، والأقسام التي تضمها الوحدة، وسياقات العمل داخل الوحدة ومتطلبات السلامة والأمان الواجب إتباعها لاسيما في الصناعات ذات الطبيعة الخطرة. وتتضمن تكاليف تكييف أو توجيه الموارد البشرية الجديدة، تكاليف المطبوعات التي تحتوي الأمور المذكورة آنفاً، وتكاليف الموارد البشرية الجديدة خلال مدة التوجيه وتكاليف العاملين الذين يقومون بعملية التوجيه، وتكاليف المواد المستعملة في عملية التوجيه.

هـ. تكاليف تأهيل الموارد البشرية الجديدة لتهيئة الموارد البشرية للمساهمة في العملية الإنتاجية من خلال إكسابها المعرفة والمهارة الضرورية واللازمة لتمكينها من أداء العمل ضمن الوظيفة التي ستشغلها لضمان وضع الشخص المناسب في المكان المناسب كتكاليف العاملين المكلفين بالتأهيل وتكاليف الموارد البشرية الجديدة المراد تأهيلها.

(٢) تكاليف تطوير الموارد البشرية: هي التضحيات التي تتكبدها الوحدة لزيادة قدرات ومهارات وخبرة الموارد البشرية العاملة لديها لتهيئتها لشغل مستوى وظيفي أو تعليمي أعلى من المستوى الحالي. وتنطوي تحت تكاليف تطوير الموارد البشرية النوعين الآتيين:

لـ تكاليف تدريب الموارد البشرية لجعلها قادرة على مسايرة التطورات المتسارعة في مجال عملها وبالشكل الذي يضمن إيجاد موارد بشرية قادرة على القيام بالأعمال المكلفة بها في ظل نظم الإنتاج الحديثة، سواء كان القيام بهذا التدريب داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية. وتتضمن تكاليف تدريب الموارد البشرية تكاليف الخبراء الذين يتم استقدامهم لإقامة دورات تدريبية في داخل الوحدة، والأجور التي تدفع للمدربين والمتدربين أثناء التدريب، وتكاليف ورش العمل المقامة داخل الوحدة وتكاليف المواد المستعملة في عملية التدريب.

لـ تكاليف رفع المستوى العلمي للموارد البشرية وإكسابها مهارات تخصصية متقدمة في مجال عملها كتكاليف الإجازات الدراسية والبعثات والزمالات والتفرغ العلمي.

(٣) تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية العاملة لدى الوحدة، وتتضمن رواتب الإجازات المتراكمة، ومكافأة نهاية الخدمة، والتعويضات، والغرامات التي قد تدفع إلى الموارد البشرية في حالة استغناء الوحدة عن خدماتها.

ويتوسع البعض في تصنيف تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية لتتضمن تكاليف الكفاءة المفقودة نتيجة التخلي عن الموارد البشرية، وتكاليف الوظيفة الشاغرة والتي يعبر عنها بالمكاسب التي ستضيع على الوحدة بسبب ترك العمل (Vilardell et al., op. cit.: 391) ومثل هذه الأنواع من التكاليف تخرج عن نطاق القياس المحاسبي التقليدي بسبب صعوبة التعبير عنها بقيم مالية تتسم بالموضوعية. وعلى هذا الأساس فقد تم استبعادها من تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية.

في إطار ما تقدم، يلاحظ أن أنواع التكاليف الثلاث المذكورة في أعلاه وما تتضمنه من تصنيفات فرعية تتصف جميعها بإمكانية التعبير عنها بوحدة النقد ممثلة بالمبالغ المدفوعة مقابل كل نوع من هذه الأنواع، وهي موجودة بالأساس في السجلات المحاسبية للوحدة الاقتصادية. وهذا سيمكن من تجاوز المعوقات المرتبطة بكيفية قياس الاستثمار في الموارد البشرية(\*) من خلال الاعتماد على الكلفة التاريخية لهذا الاستثمار وما تحملته الوحدة فعلاً من تكاليف مقابل اقتناء الموارد البشرية وتطويرها، وتجنب اللجوء إلى أساليب القياس البديلة كاستعمال الكلفة الاستبدالية للاستثمار في الموارد البشرية، أو القيمة الحالية للرواتب والأجور وما شابه ذلك. الأمر الذي سيؤدي إلى التركيز

(\*) للاطلاع على أساليب قياس تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والمشاكل الخاصة بكل أسلوب، مراجعة (الغبان، مصدر سابق: ١٣٤-١٣٨).

في الصفحات القادمة على دراسة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية.

## المحور الثاني:

«الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية»

أولاً- الأراء بشأن المعالجة المحاسبية للاستثمار في الموارد البشرية

### والإفصاح عنه في التقارير المالية:

يختلف المحاسبون فيما بينهم بشأن الاستثمار في الموارد البشرية من ناحية معالجته محاسبياً والإفصاح عنه في التقارير المالية، إذ برز اتجاهان في هذا الصدد، يعبر الاتجاه الأول عن وجهة النظر التقليدية، ففي ظل الممارسات المحاسبية التقليدية يعالج المحاسبون تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية ويفصحون عنها في التقارير المالية كمصروفات.

ويرى مؤيدو هذا الاتجاه من المحاسبين أن إتباع هذا الإجراء يعود إلى المبررات الآتية:-  
١. النظرة إلى المحاسبين على أنهم أصحاب المدخل المحافظ نتيجة تطبيق سياسة الحيطة والحذر التي تقتضي عدم إتباع السياسات المحاسبية المترتب عليها زيادة الأرباح أو زيادة الموجودات. وهذا يؤدي إلى غلق الطريق أمام قبول معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها كموجودات لما لذلك من اثر على زيادة الأرباح في الأجل القصير مقابل توقع حدوث خسائر في المستقبل فيما لو تركت الموارد البشرية العمل في الوحدة (عبد، ١٩٨٠: ١٣٠).

٢. قد يكون للاستثمار في الموارد البشرية قيمة من وجهة نظر الوحدة، ولكن قد لا يكون لهذا الاستثمار قيمة سوقية فيما لو قررت الوحدة الاستغناء عنه.

٣. إن التوسع في الإفصاح ليشمل الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية قد يؤدي إلى تحقيق منافع للوحدة (كما سيتم توضيحها لاحقاً) ولكن في نفس الوقت ينظر البعض إلى أن تكاليف التوسع في الإفصاح ستكون عالية وقد تفوق المنافع المتوقعة منه (Bontis, 2002:2).

٤. أسباب أخرى تتعلق بتحديد مدة بقاء الموارد البشرية في الوظيفة التي تشغلها هذه الموارد داخل الوحدة (Jaggi & Lau, 1975:29) بقصد تحديد العمر الإنتاجي لها وذلك لعدم إمكانية امتلاكها، لاسيما في حالة عدم وجود تبعات قانونية على ترك الموارد البشرية العمل في الوحدة. وكذلك صعوبة فصل التكاليف المستنفذة (المصروفات) عن التكاليف غير المستنفذة (الموجودات) المرتبطة بالاستثمار في الموارد البشرية (القاضي وحمدان، ٢٠٠١: ١٣٩)، كما في حالة تكييف وتأهيل الموارد البشرية الجديدة حتى تصبح قادرة على المساهمة في العملية الإنتاجية، ففي هذه الحالة قد يكون للموارد البشرية إنتاج، ولكن المشكلة هي هل تعد تكاليف الموارد البشرية خلال هذه المرحلة تكاليف مستنفذة أم غير مستنفذة؟

دفعت المبررات أعلاه بعض المحاسبين لمعارضة قبول فكرة معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها كموجودات. ولكن مع تغير النظرة إلى الموارد البشرية كونها تتضمن تقديم منافع اقتصادية مستقبلية محتملة للوحدة الاقتصادية، وازدياد أهمية الموارد البشرية ذات القدرات التي تمكنها من التفوق في بعض الأحيان على الموجودات الملموسة لما لها من اثر فعال في توجيه الموجودات واستعمالها في تحقيق أهداف الوحدة، لذا فقد برز الاتجاه الثاني الذي يشير إلى وجهة النظر المعاصرة للمحاسبة التي تتبنى فكرة معالجة

تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها في التقارير المالية كأحد عناصر الموجودات.

ومن بين مؤيدو الاتجاه المعاصر (Vilardell et al.) الذي يرى أن من بين أسباب قبول هذا الاتجاه هو أن الموارد البشرية تعد من أهم الموارد المتاحة للوحدة، وطالما أن هذه الموارد تنتج السلع وتقدم الخدمات التي يمكن قياس تكاليفها، فلا يوجد ما يمنع من معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها كموجودات لمصلحة الأطراف المختلفة ذات الصلة بنشاط الوحدة، وكذلك أن للموارد البشرية قيمة للوحدة، وتعتمد هذه القيمة على الصيغة التي تستثمر بها هذه الموارد وأسلوب إدارتها (Vilardell et al., Op.cit.: 387). وينظر (حسن) إلى أن الموارد البشرية كونها تمثل منافع اقتصادية للوحدة تنعكس في هيئة زيادة الإنتاج وتحقيق الأرباح والنمو والتنافس، وتبدأ هذه المنافع في التواجد منذ بدء مرحلة اقتناء الموارد البشرية (حسن، ١٩٨٣: ٨٩)، وإذا ما تم اعتبار تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية مصروفات بدلا من كونها موجودات، فهذا يعني إلغاء المنافع الاقتصادية المستقبلية منذ البداية. وفي هذا السياق قد ينتقد البعض وجود حالة عدم التأكد حول مساهمة الموارد البشرية في تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية للوحدة، ويرد (Michie & Verma) على هذا الانتقاد بطرحه حالة عملية ممثلة في النادي الرياضي، حيث يساهم اللاعبون فيه في نجاح كرة القدم وتمكين النادي من الاستمرار في عمله، لذا فهم يساهمون وبشكل مباشر في تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية للنادي. ويوقع اللاعبون العقود الملزمة قانوناً مع النادي والتي تعطي للنادي حقوق قانونية للاحتفاظ بخدماتهم ولا يستطيع اللاعبون مغادرة النادي أو اللعب لأي نادٍ آخر إلا بعد استحصال موافقة النادي (Michie & Verma, 1999:5).

السبب الآخر الذي ينطلق منه مؤيدو الاتجاه المعاصر هو ازدياد التعقيد التكنولوجي في بيئة الأعمال الحديثة، وزيادة الوقت المطلوب للموارد البشرية لاكتساب الخبرة وهذا سيجعل من الموارد البشرية موارد هامة للوحدة في الأجل الطويل، لذا ليس غريباً أن تشتري وحدة اقتصادية كبيرة وحدة أخرى صغيرة الحجم ليس لمصانعها أو معداتها، وإنما بسبب خبرة مواردها البشرية العاملة من المديرين والمهندسين والمتخصصين في تقنية المعلومات (Carper, 2000:4).

وأخيراً فإن (Bontis) يبرر الاتجاه المعاصر بأنه يمثل دفاعاً ضد تشويه المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (Bontis, Op.cit.:2) والتي تتماشى مع معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها كموجودات، ومن بينها مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات (على اعتبار أن تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية تساهم في تحقيق إيرادات لسنوات عدة وليس لسنة واحدة، لذا ينبغي أن تعالج تكاليف هذه الاستثمارات كموجودات ويجري إطفانها على عدة سنوات)، وكذلك مبدأ الإفصاح عن معلومات مفيدة لمصلحة الأطراف المختلفة ذات الصلة بنشاط الوحدة.



## ثانياً - أهمية الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية:

يعبر الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية كأحد عناصر الموجودات عن التوجه نحو التوسع في الإفصاح والذي تتبع أهميته من انه يتيح للوحدة تحقيق الآتي:-

١. يساهم الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل مختلف الأطراف الداخلية والخارجية ذات الصلة بنشاط الوحدة<sup>(٥)</sup>، إذ أن تجاهل الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية يترتب عليه اتخاذ قرارات قصيرة أو طويلة الأجل غير صحيحة بحق الكثير من القضايا ومن بينها: (Carper, Op. Cit.: 2-3)

⦿ الأثر على برامج تخفيض تكاليف الموارد البشرية من خلال تقليص أعداد الموارد البشرية العاملة في الوحدة لتحقيق منافع آنية تتمثل في زيادة الأرباح الحالية على حساب الأرباح المستقبلية والذي قد يخفي بين طياته خسائر جوهرية أكبر من التخفيض المتحقق، حيث أظهرت نتائج المسح الذي أجري من قبل (Likert & Pyle) أن التكاليف الناشئة عن استبدال الموارد البشرية تتراوح بين ٣-٥ مرات من الرواتب السنوية المدفوعة.

⦿ الأرباح والموجودات الثابتة التي يتم الإفصاح عنها فقد يكون لتكاليف الاستثمار في الموارد البشرية تأثير هام عليهما. حيث أفصحت التقارير المالية المرحلية لنادي (Manchester United) عن السنة أشهر المنتهية في ٣١ كانون الثاني ١٩٩٩ عن أن اعتبار تكاليف الاستثمار في لاعبي كرة القدم كموجودات للنادي أدت إلى زيادة الأرباح قبل الضريبة بـ (٨٠٤١٠٠٠) £ والأرباح بعد الضريبة بمقدار (٥٧٠٩٠٠٠) £ وزيادة الموجودات الثابتة للنادي بمقدار (٣٥٠٦٦٠٠٠) £ (Michie & Verma, Op. Cit.:18).

٢. تجاوز بعض الانتقادات الموجهة إلى التقارير المالية المعدة في ظل الوضع التقليدي (الذي يفتقر إلى الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية)، كون هذه التقارير تعطي لمحة مختصرة عن الأداء المالي للوحدات الاقتصادية ولا توفر صورة كاملة عن نقاط القوة والضعف الموجودة في الوحدات. وفي هذا الصدد أشار (Canibano et al.) إلى الاختلاف الكبير بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للوحدات الاقتصادية، ففي عام ١٩٧٣ كانت نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية لإحدى الوحدات الاقتصادية الأمريكية ٠.٨١، وفي عام ١٩٩٢ أصبحت ١.٦٩، حيث عزى سبب ذلك إلى نشوء ما يعرف بالاقتصاد الموجه بالمعرفة والذي يعد الاستثمار في الموارد البشرية احد مكوناته، وازدياد أهمية الموارد البشرية كمورد هام في تحقيق الميزة التنافسية (Yongvanich & Guthrie, 2004:1).

٣. التأثير الإيجابي على سمعة الوحدة لدى الأطراف المختلفة لاسيما في أسواق المال التي يتم تداول أسهم الوحدة فيها، وتعزيز قدرتها على الحصول على الأموال التي تحتاجها من خلال جذب مستثمرين أكثر ويقلل من لجوء الوحدة إلى الاقتراض ومن ثم تخفيض تكاليف الحصول على الأموال (Bontis, Op.cit.:6).

٤. تحقيق قيمة للوحدة الاقتصادية من خلال توفير المعلومات حول استثمارات الوحدة في الموارد البشرية والتي لا يتم الإفصاح عنها في ظل الوضع التقليدي<sup>(٦)</sup>.

(٥) في هذا اتفاق مع تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية من قبل لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية في عام ١٩٧٣ عندما أشارت إلى أن المحاسبة عن الموارد البشرية هي تحديد وقياس بيانات الموارد البشرية وتوصيل المعلومات الناتجة عن ذلك إلى الأطراف المختلفة (Glautier & Underdown, 1976: 719).

(٦) من أكثر الأمثلة شيوعاً في هذا المجال هي النوادي الرياضية، فقد يمتلك نادٍ لكرة القدم موجودات قيمتها الدفترية ١٠ مليون دولار، ومع ذلك فإن ما يمكن أن يحققه النادي الرياضي من إيرادات نتيجة انتقال

- (Abeysekera, 2001:1). وهذه القيمة خاضعة للزيادة أو النقصان، إذ أن زيادة الاستثمار في الموارد البشرية يعبر عن دور الوحدة في تنمية وتطوير مواردها البشرية، كما أن انخفاضها سيعطي مؤشراً حول الخسائر المتوقع أن تلحق بالوحدة في حال ترك الموارد البشرية العاملة العمل في الوحدة (محمد، ٢٠٠٥: ٢).
٥. يؤدي الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية إلى جذب الانتباه إلى استثمارات الوحدة في مجال الموارد البشرية والتكاليف التي تتكبدها الوحدة في سبيل الحصول عليها (A.A.A., 1975: 85)، الأمر الذي تبرز أهميته في استقطاب الموارد البشرية ذات الكفاءة والخبرة. إذ أن حاجة الوحدة إلى الموارد البشرية في كثير من الأحيان أكبر من حاجتها إلى رأس المال المادي كون الموارد البشرية هي المحرك الأساسي وهي القادرة على تشغيل وتوظيف باقي الموارد المتاحة للوحدة (Bontis, Op.cit.:1).
٦. إن امتلاك الوحدة لموارد بشرية ذات خبرة ومهارة عالية في ممارسة عملها يعد احد نقاط القوة لمواجهة المنافسين، لذا فإن الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية يعمل على سد جزء من الفجوات الإستراتيجية، ويساهم في تحقيق ميزة تنافسية للوحدة وبقاء ربحيتها ونموها على اعتبار أن هناك علاقة بين استثمارات الوحدة في الموارد البشرية والقدرة على تحقيق الأرباح في المستقبل (Abeysekera, Op. Cit.:4).
٧. توفير المعلومات المفيدة عند إجراء عملية إعادة الهندسة وجعل المختصين في الوحدة على بينة بالموارد البشرية ذات المهارة والخبرة للاحتفاظ بها (Abeysekera, Op. Cit.:1).
٨. يفيد في إجراء المقارنة المرجعية سواء على مستوى الوحدة ذاتها لمدد مختلفة أو بين الوحدة و وحدات أخرى لنفس المدة (Ibid: 2).
٩. يساعد في مجال تخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف إدارة الموارد البشرية بالفاعلية والكفاءة المطلوبة.
- مما تقدم، يتضح أن أهمية الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية تبرز في تحقيق منافع جوهرية، سواء كانت هذه المنافع خارجية تحصل عليها الوحدة من الأطراف المختلفة كتخفيض تكاليف الحصول على الأموال، أو منافع داخلية تتلخص في توفير المعلومات التي تساعد الإدارة في القيام بوظائفها من التخطيط والتنفيذ والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات بعد الأخذ بنظر الاعتبار تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية. لذا فقد تجسدت هذه الأهمية في ظهور نماذج عديدة للإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية.

احد لاعبيه المتميزين إلى نادٍ آخر يمكن أن يزيد عن القيمة الدفترية لموجودات النادي والمدرجة في تقاريره المالية (Michie & Verma, Op. Cit.:18)

### ثالثاً- أساليب الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية، في التقارير المالية:

إن اختيار أسلوب معين للإفصاح عن معلومات تتعلق بالاستثمار في الموارد البشرية داخل التقارير المالية، (سواء كان جزءاً من القوائم المالية الأساسية أو من خلال الملاحظات الهامشية أو في قوائم إضافية ملحقة)، يعتمد على الأسلوب المتبع في قياس البيانات الخاصة بالاستثمار في الموارد البشرية والذي سنتبثق عنه المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها في التقارير المالية، وكما يلخصها الشكل رقم (٣)

شكل رقم (٣)

العلاقة بين أسلوب القياس وأسلوب الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية

إذ يتضح من خلال الشكل أن اعتماد أسلوب القياس الوصفي لبيانات الاستثمار في الموارد البشرية، يؤدي إلى توفير معلومات تتضمن وصفاً للأعمال المقدمة من قبل الوحدة تجاه مواردها البشرية، لذا فمن المتعذر الإفصاح عنها في القوائم المالية الأساسية، وإنما يتم الإفصاح عنها ضمن قوائم إضافية ملحقة داخل التقارير المالية. وفي حالة إتباع أسلوب القياس الكمي، فإن المعلومات الناتجة لا تعدو عن كونها مجموعة من النسب والمؤشرات الإحصائية وبعض المبالغ النقدية، وعندها لا يمكن الإفصاح عن هذا النوع من المعلومات في القوائم المالية الأساسية، وإنما يتم الإفصاح عنها ضمن الملاحظات الهامشية أو تجميعها إن أمكن ذلك في قوائم إضافية ملحقة. أما عند استعمال أسلوب القياس النقدي للاستثمار في الموارد

البشرية، فإن المعلومات الناتجة ستكون ذات طبيعة مالية، وعندها يصبح بالإمكان الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية الأساسية أو كملاحظات هامشية أو كقوائم إضافية ملحقة داخل التقارير المالية، وفقاً للأهمية النسبية للمعلومات ومدى ملاءمتها لحاجة الأطراف المختلفة ذات الصلة بنشاط الوحدة. وفي أدناه بعض النماذج التي تضمنتها الأدبيات المحاسبية والتي تلخص أساليب الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية:-

### (١) أنموذج (Covcoran & Leininger):- أقترح (Covcoran & Leininger)

تقريراً حُصص جزءٌ منه للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية بشكل وصفي، أُطلق عليه ((تقرير المبادلة مع البيئة)). ويُظهر الملحق رقم (١) شكل هذا التقرير والذي يقوم على افتراض أن الوحدة نظام يتفاعل مع البيئة المحيطة به، لذا فإنه يفصح عن جميع عمليات المبادلة الملائمة بين الوحدة والبيئة المحيطة بها ومن بينها الموارد البشرية، وتم تبويب عمليات المبادلة في صيغة مدخلات ومخرجات. تتكون المدخلات من جهود الوحدة في مجال اقتناء الموارد البشرية وتطويرها. أما المخرجات فإنها تشير إلى مدى استغناء الوحدة عن مواردها البشرية.

يتصف أنموذج (Covcoran & Leininger) ببساطته وسهولة إعداده، إذ أنه قدم معلومات وصفية تم الإفصاح عنها في جزء مستقل عن القوائم المالية الأساسية، ورغم قدم هذا الأنموذج (حيث يعود إلى مطلع السبعينيات من القرن الماضي)، إلا أنه مازال سائداً إلى الوقت الحاضر، وهذا ما أكدته دراسة (Abeysekera & Guthrie, 2001) من أن المعلومات المرتبطة بالاستثمار في الموارد البشرية والتي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية ذات طبيعة وصفية أكثر مما هي كمية. فضلاً عن ذلك، فإن الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية في ضوء هذا الأنموذج سيمكن من تجاوز العديد من المشاكل المرتبطة بتعدد أساليب القياس النقدي للاستثمار في الموارد البشرية. ولكن مع ذلك، فإن هناك بعض المساوئ على هذا الأنموذج، منها:-

✘ يفتقر إلى معلومات مالية تتعلق بالاستثمار في الموارد البشرية وما تتكبده الوحدة من تكاليف في مجال اقتناء الموارد البشرية وتطويرها.

✘ من المحتمل أن تختلف المعلومات الوصفية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية التي تفصح عنها الوحدات المختلفة، لذا يصعب إجراء المقارنات بين الوحدات المختلفة في ظل هذا الأنموذج للخروج بمؤشرات مفيدة.

(٢) أنموذج (الجبوري):- يعبر أنموذج (الجبوري) عن الإفصاح عن معلومات كمية تتعلق بالاستثمار في الموارد البشرية (ملحق رقم ٢)، ووفقاً لهذا الأنموذج الذي سُمي بـ ((تقرير الموارد البشرية)) يتم الإفصاح عن معلومات إحصائية كالعدد الكلي للموارد البشرية العاملة في الوحدة وتصنيفها وفقاً لمعايير معينة كالجنس والعمر والوظائف، فضلاً عن ربط بعض النسب والمؤشرات التشغيلية والإنتاجية بالموارد البشرية.

إن ما تضمنه هذا الأنموذج يتلاءم مع المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها في تقرير الإدارة طبقاً لما أشارت إليه المادة (٢٠) والملحق رقم (٢) من القاعدة المحاسبية العراقية رقم (٦) بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية. وهذا يعني أن الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية سيعيد بعيداً عن القوائم المالية الأساسية والملاحظات الهامشية المرفقة بها (بمعنى أدق خارج نطاق العمل المحاسبي). لذا فإن القيام بالإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية وفقاً لهذا الأنموذج سيعتبر من ضياع جهود طرفين أساسيين، الأول يتمثل بالوحدة وما تبذله من جهد وما تتكبده من تكاليف لقاء اقتناءها للموارد البشرية ذات المهارة العالية وسعيها نحو تطويرها، والتي لا يفصح عنه هذا الأنموذج، والطرف الثاني يتمثل بالمحاسبين، إذ أن استبعاد المعلومات ذات الطبيعة المالية

المرتبطة بالاستثمار في الموارد البشرية سبترتب عليه ضياع جهود المحاسبين وما يقومون به من عمليات التحديد والقياس والإفصاح عن المعلومات التي من شأنها تحسين صورة الوحدة لدى مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط الوحدة.

**(٣) أنموذج (الغبان) :-** قدم (الغبان) أنموذجاً مقترحاً للإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية ذات طبيعة مالية وعلى أساس دمج المعلومات المرتبطة بالاستثمار في الموارد البشرية والموارد غير البشرية مع بعضها والإفصاح عنها في كشف واحد. وكما يبدو جلياً من خلال الاطلاع على بعض الكشوفات المقترحة من قبل (الغبان) والمعروضة في الملحق رقم (٣)، فإن كل كشف من الكشوفات المالية التي تضمها التقارير المالية المعدة في ظل الوضع التقليدي تم تجزئته إلى حقلين، يخصص الحقل الأول للإفصاح عن استثمارات الوحدة في ظل الوضع التقليدي (الذي يفتقر إلى الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية)، والحقل الثاني يخصص للإفصاح عن إجمالي استثمارات الوحدة في مواردها البشرية وغير البشرية في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وبما يمكن من إعطاء صورة كاملة عن الاختلافات الحاصلة بين الوضع التقليدي والوضع الجديد (الغبان، مصدر سابق: ٢٩١).

أنفرد أنموذج (الغبان) بسمات ميزته عن الأنموذجين السابقين، منها:-

١. يعد أنموذج (الغبان) أول أنموذج مقترح بما يتلاءم ومتطلبات البيئة العراقية، ورغم إعداده قبل أكثر من عشرين عاماً، إلا أنه مازال يتمتع بفائدة إمكانية تطبيقه في الوحدات الخدمية الحكومية (فيما لو وُضع حيز التنفيذ).

٢. إن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية التي اقترح (الغبان) الإفصاح عنها ذات طبيعة مالية وتدخل ضمن صميم عمل المحاسبين عند إعدادهم للقوائم المالية الأساسية والكشوفات الملحقة بها، وهذا سيعطي فرصة للمحاسبين لأن يلعبوا دورهم المميز في توفير المعلومات الملائمة لمصلحة مختلف الأطراف.

٣. يفيد في قياس التغيرات التي تطرأ على الاستثمار في الموارد البشرية فيما بين المدد الزمنية المختلفة، فضلاً عن قياس التغيرات في ظل الوضع التقليدي ومقارنته مع الوضع الجديد المتمثل بالإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية.

٤. استندت معلومات الاستثمار في الموارد البشرية التي تم الإفصاح عنها في أنموذج (الغبان) إلى تطبيق مبدأ الكلفة التاريخية، مما يعني:-

• تجنب مشاكل قياس تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية نتيجة تعدد أساليب القياس التي برزت في هذا الصدد.

• الموضوعية في المعلومات التي تم الإفصاح عنها وابتعادها عن التحيز الشخصي.

٥. من خلال إظهار الاستثمار في الموارد البشرية كموجودات ساهم أنموذج (الغبان) في الإفصاح عن موجودات ومطلوبات الوحدة بصورتها الحقيقية وعدم الاستمرار في الإفصاح عنها بمبالغ أقل من حقيقتها.

وبالمقابل فإن هناك بعض التحفظات التي يمكن إثارتها على أنموذج (الغبان)، تتمثل

بالآتي:-

أ. يقوم الأنموذج على أساس تعديل القوائم المالية الأساسية التي تضمها التقارير المالية لتتناسب مع تطبيق محاسبة الموارد البشرية. وهذا لا يمكن تحقيقه لأن الواقع الفعلي يشير إلى أن إعداد التقارير المالية يتم في ضوء المتطلبات التي تحددها الجهات الحكومية المسؤولة.

ب. تتحدد فاعلية تطبيق أنموذج (الغبان) بالوحدات الخدمية الحكومية، حيث أن الأنموذج بوضعه الحالي لا يتلاءم مع الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح والمطبقة للنظام المحاسبي الموحد.

ج. لم يعمل النموذج على الإفصاح عن تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية في طور التأهيل والتطوير بشكل مستقل عن تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية العاملة فعلا في الوحدة، حيث تضمن النموذج دمج هذين النوعين في فقرة واحدة.

د. يتضمن النموذج مقارنة بين الوضع التقليدي والوضع الجديد المتضمن الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية، مما يعني زيادة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وإرباك مستخدمي التقارير المالية، لاسيما أولئك من غير الاختصاص المحاسبي.

كخلاصة لما تم طرحه في هذا المحور، فإن الاتجاه المعاصر للمحاسبة يشير إلى معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية كموجودات، وذلك لتوفير المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية، والذي تبرز أهميته في تحقيق منافع عديدة للوحدة الاقتصادية. وقد انعكست هذه الأهمية من خلال السعي نحو بناء نماذج عديدة للإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية، منها ما تضمن الإفصاح عن معلومات وصفية، ومنها ما عرض الإفصاح عن معلومات كمية، في حين أشار البعض الآخر إلى الإفصاح عن معلومات مالية.

وعليه، فإن النقطة الأساسية التي سيتم التركيز عليها في المحور اللاحق تتعلق بمدى مساهمة التقارير المالية المعدة من قبل الوحدات الاقتصادية العراقية للإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية في ظل هذا الاتجاه المعاصر.

### المحور الثالث: / الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات

#### الاقتصادية العراقية. الواقع الحالي والطموح.

أولا - الوضع الحالي للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية :-

تتكون التقارير المالية المعدة من قبل الوحدات الاقتصادية العراقية من القوائم المالية الأساسية والكشوفات التحليلية الملحقة بها، وتقارير الإدارة، وتقارير مراقب الحسابات. وانسجاماً مع الطبيعة المحاسبية للبحث الحالي ولكون القوائم المالية الأساسية والكشوفات التحليلية الملحقة بها تعد من صميم عمل المحاسب والركن الأساسي الذي تستند إليه التقارير المالية، فسيتم التركيز على دراسة ما تتضمنه القوائم المالية الأساسية والكشوفات التحليلية الملحقة من إفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية.

من أهم ما تتميز به القوائم المالية الأساسية (المتتملة بالميزانية العامة، وحساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع، وكشف العمليات الجارية) والكشوفات التحليلية الملحقة بها، هو أن إعدادها يكون طبقاً للنماذج الواردة في النظام المحاسبي الموحد وبشكل ملزم لجميع الوحدات الاقتصادية العراقية وبغض النظر عن طبيعة القطاع الذي تنتمي إليه<sup>(٥)</sup>.

وبهدف الوقوف على مدى إفصاح النماذج الخاصة بالقوائم المالية الأساسية والكشوفات التحليلية الملحقة بها عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية، فقد تم الاطلاع على هذه النماذج وفقاً لما أوردها النظام المحاسبي الموحد، حيث اتضح الآتي:-

١. تفصح الميزانية العامة وبشكل إجمالي عن تكاليف الموارد الملموسة المتاحة للوحدات (ممثلة بالموجودات) وبعض الموارد الغير ملموسة (النفقات الإيرادية المؤجلة)، وكذلك الالتزامات على هذه الموارد (المطلوبات)، ويقابل ذلك إعداد كشوفات تحليلية ملحقة لكل حساب من الحسابات الظاهرة في الميزانية العامة. أما الموارد البشرية وما تبذله الوحدة من

(٥) باستثناء قطاع المصارف والتأمين لخصوصيته واعتماد نظام محاسبي موحد متخصص في هذا القطاع (ديوان الرقابة المالية، ١٩٨٥: ٢٢).

جهد وما تتكبده من تكاليف للاستثمار في هذه الموارد مقابل توقع تحقيق منافع مستقبلية من وراء ذلك فإن الميزانية العامة والكشوفات التحليلية الملحقة بها تفتقر إلى الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بهذا الجانب.

٢. أما حساب الإنتاج والمتاجرة والإرباح والخسائر والتوزيع، وكشف العمليات الجارية، فإنهما يفصحان عن معلومات إجمالية تتعلق بحسابات الاستخدامات والموارد الخاصة بالوحدة ويجري بيان التفاصيل المرتبطة بهما في الكشوفات التحليلية الملحقة، ومن خلال الكشوفات التحليلية الخاصة بالاستخدامات، اتضح أن تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية يجري دمجها مع مبالغ الحسابات الموضحة في الجدول رقم (٥) دون الإشارة إلى إنها تتعلق بالموارد البشرية.

## جدول رقم (٥)

أنواع حسابات الاستخدامات التي تضم تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية

حسابات الاستخدامات	طبيعة المبالغ المرتبطة بالموارد البشرية والمدرجة ضمن كل حساب وفقا للنظام المحاسبي الموحد	العلاقة بتكاليف الاستثمار في الموارد البشرية
<b>بمصر بمصر تكاليف اقتناء الموارد البشرية بمصر بمصر</b>		
ح/دعاية وإعلان/ ٣٣٣١	يدخل ضمنه المبالغ الخاصة بنشر إعلانات التوظيف	تكاليف توظيف الموارد البشرية
ح/ضيافة/ ٣٣٣٣/	يدخل ضمنه ضيافة اللجان المكلفة بمقابلة المرشحين لوظيفة معينة	تكاليف استخدام الموارد البشرية (تكاليف الاستنجاز)
ح/ نقل العاملين/ ٣٣٤١	يشمل جزء منه المبالغ المصروفة عن نقل أمتعة الموارد البشرية وعوائلهم المعينين لأول مرة أو المنقولين من مدينة إلى أخرى	
<b>بمصر بمصر تكاليف تطوير الموارد البشرية بمصر بمصر</b>		
ح/ رواتب ٣١١١/	رواتب الموظفين الموفدين بإجازات دراسية	تكاليف رفع المستوى العلمي للموارد البشرية
	رواتب الموظفين الموفدين بدورات تدريبية إذا كانت الدائرة هي المسؤولة عن دفع هذه الرواتب	تكاليف تدريب الموارد البشرية
ح/ أجور / ٣١٢١	أجور العمال الموفدين بدورات تدريبية إذا كانت الدائرة مسؤولة عن دفع هذه الأجور	تكاليف تدريب الموارد البشرية
ح/ السفر والإيفاد ٣٣٤٣/	يشمل هذا الحساب كافة مصاريف الموفد (داخل وخارج القطر) المتمثلة بالمخصصات الليلية وأجور واسطة النقل إلى محل الإيفاد وبالعكس، وكذلك أجور الفنادق اللازمة لانجاز مهمة الإيفاد ومن ضمن الحسابات التحليلية المرتبطة بهذا الحساب هو ح/ السفر والإيفاد لأغراض التدريب والدراسة/ ٣٣٤٣١	تكاليف تدريب الموارد البشرية

تكاليف تدريب الموارد البشرية	يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة لقاء نفقات تدريب وتأهيل العاملين داخل القطر أو خارجه بما فيها أجور ومكافآت المحاضرين والمدربين وغيرها، وكذلك مصاريف ومخصصات طلاب البعثات من غير منتسبي الوحدة.	ح/ تدريب وتأهيل ٣٣٦٧/
<b>بصيص تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية</b>		
تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية	رواتب الإجازات الاعتيادية التي تدفع للموارد البشرية عند إحالتهم على التقاعد	ح/ رواتب ٣١١١/
	أجور الإجازات الاعتيادية التي تدفع للموارد البشرية عند إحالتهم على التقاعد	ح/ أجور ٣١٢١/

**الملاحظات:**-(تم الاستعانة بشرح دليل النظام المحاسبي الموحد في إعداد بيانات العمودين الأول والثاني)

وهذا ما يجعل الجدول رقم (٥) يعكس حقيقة أساسية مفادها أن النظام المحاسبي الموحد يأخذ بوجهة النظر التقليدية في معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية الأساسية والكشوفات التحليلية الملحقه ، حيث انه لا يعترف بالاستثمار في الموارد البشرية كموجود من الموجودات وله القدرة على تقديم منافع مستقبلية للوحدة، وإنما يتم جمع تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية مع عناصر الاستخدامات المختلفة التي تقفل في نهاية السنة في حساب العمليات الجارية. وهذا ما يؤدي إلى إثبات فرضية البحث التي تشير إلى ((أن الأخذ بوجهة النظر التقليدية عند معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها في التقارير المالية، أدى إلى افتقار هذه التقارير إلى الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية)). وهذا الوضع له تأثير كبير على المعلومات التي تفصح عنها الوحدات الاقتصادية العراقية في تقاريرها المالية وفقاً لما يصوره الشكل الآتي:-

#### شكل رقم (٤)

الاستثمار في الموارد البشرية في ظل الوضع الحالي وأثره على المعلومات المفصحة عنها في التقارير المالية





يتضمن الشكل أعلاه إشارة واضحة إلى أن الوحدة الاقتصادية التي تتكبد تكاليف عالية مقابل الاستثمار في الموارد البشرية وتفصح عنها بعد دمجها مع باقي استخدامات الوحدة وليس كأحد عناصر الموجودات سيجعل من الوحدة ذات ربحية منخفضة مقارنة مع الأرباح العالية المتحققة للوحدات الأخر التي لا تعير اهتمام لهذا النوع الهام من الاستثمار. وإزاء ذلك لا بد من تصحيح هذا الوضع من خلال طرح نموذج مقترح للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية.

ثانياً - النموذج المقترح للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية.

### للوحدات الاقتصادية العراقية :-

يستند النموذج المقترح للإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية إلى الآتي:-

١. الموازنة بين تكاليف الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية والمنافع المتوقعة منه، كي لا يؤدي الإفصاح عن هذه المعلومات إلى تكبد الوحدة تكاليف عالية تفوق المنافع المتوقعة الحصول عليها منه، وهذا يتطلب دراسة الجوانب المتعلقة بحجم الاستثمار في الموارد البشرية ومستوى معرفة ومهارة الموارد البشرية، إذ كلما كان حجم الاستثمار كبيراً ومستوى معرفة ومهارة الموارد البشرية عالياً ومتقدماً، كلما ظهرت الحاجة إلى الإفصاح عنه لتوفير المعلومات المتعلقة بهذه الاستثمارات التي تكبدها الوحدة بالشكل الذي يميزها عن غيرها من الوحدات المستخدمة لموارد بشرية ذات قابليات وقدرات بسيطة يترتب عليها استثمارات بسيطة (الغبان، مصدر سابق: ٢٣١).

٢. الأخذ بوجهة النظر المعاصرة للمحاسبة والمستندة إلى فصل تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية عن عناصر الاستخدامات المختلفة والإفصاح عنها كموجود من موجودات الوحدة.

٣. إمكانية خضوع معلومات الاستثمار في الموارد البشرية التي سيتم الإفصاح عنها في النموذج المقترح للتدقيق، كي يتمكن مراقب الحسابات من بيان رأي محايد حول هذه المعلومات أسوة بالمعلومات الأخر الواردة في التقارير المالية، بما يؤدي إلى تقديم معلومات تتسم بالموثوقية يمكن الاعتماد عليها من قبل مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط الوحدة.

٤. أن لا يتعارض إعداد النموذج المقترح مع نماذج القوائم المالية الأساسية التي تلتزم الوحدات الاقتصادية العراقية بإعدادها في ظل النظام المحاسبي الموحد، بمعنى بقاء القوائم المالية الأساسية كما هي بدون تغيير، وإن النموذج المقترح للإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية سينطلق مما أشار إليه النظام المحاسبي الموحد من (( أن الكشوفات التحليلية الملحقة هي عبارة عن نماذج يُسترشد بها وللمنشأة التوسع في البيانات المثبتة فيها أو اختصارها وبما يتلاءم واحتياجاتها. كما إن في إمكانها إضافة أي كشف ترتأي وجود حاجة إليه لتحقيق هدف معين)) (ديوان الرقابة المالية، مصدر سابق: ٢١٣). لذا فإن النموذج المقترح للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية سيكون من خلال الكشوفات التحليلية الملحقة. ويقوم هذا النموذج على أساس تصنيف الاستثمار في الموارد البشرية إلى ثلاث مكونات أساسية (كما حُددت في المحور الأول من البحث الحالي)، وهي:-

١- تكاليف اقتناء الموارد البشرية  
٢- تكاليف تطوير الموارد البشرية  
٣- تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية.

ومن ثم الإفصاح عن هذه المكونات الثلاث من خلال الكشوفات التحليلية الملحقة وفقاً للمراحل الثلاث الآتية<sup>(٢١)</sup> .:

**المرحلة الأولى:-** في هذه المرحلة يتم حصر تكاليف الاستثمار الخاصة بالموارد البشرية التي لم تساهم في العملية الإنتاجية إلى نهاية السنة المالية، سواء كانت:-  
 «الموارد البشرية الجديدة التي مازالت في طور الإعداد والتكيف والتأهيل.  
 «الموارد البشرية التي تم زجها في دورات تدريبية أو مُنحت إجازة دراسية بقصد تطوير مهاراتها وخبراتها.

وفي كلا الحالتين، فإن الموارد البشرية في هذه المرحلة ليس لديها أي إنتاج أو لم تحصل الوحدة على منفعة منها إلى نهاية السنة المالية، لكن من المتوقع أن تستفيد الوحدة من خدماتها في السنوات القادمة، لذا ينبغي فصل التكاليف المرتبطة بها والإفصاح عنها من خلال إعداد كشف تحليلي يُطلق عليه ((كشف الاستثمار في الموارد البشرية في طور التأهيل والتطوير)) والذي يتخذ الشكل الآتي:-

#### كشف رقم (١)

كشف الاستثمار في الموارد البشرية في طور التأهيل والتطوير  
 كما في ١٢/٣١-

المبلغ	التفاصيل
	<b>تكاليف اقتناء الموارد البشرية</b>
XX	تكاليف توظيف الموارد البشرية
XX	تكاليف الاختيار بين المرشحين المتقدمين
XX	تكاليف استقدام الموارد البشرية
XX	تكاليف تكيف الموارد البشرية الجديدة
XX	تكاليف تأهيل الموارد البشرية الجديدة
XXX	
	<b>تكاليف تطوير الموارد البشرية</b>
XX	تكاليف تدريب الموارد البشرية
XX	تكاليف رفع المستوى العلمي للموارد البشرية
XXX	
XXXX	
	<b>المجموع</b>

وبعد ذلك، فإن مجموع المبالغ الواردة في هذا الكشف يتم دمجها مع مجموع المبالغ الواردة في كشف مشروعات تحت التنفيذ<sup>(٢٢)</sup> (الذي يضم استثمارات الوحدة في مواردها غير البشرية)، والإفصاح عن المجموع النهائي للمشروعات تحت التنفيذ في الميزانية العامة.

(٢١) تم تقسيم المرحلتين الأولى والثانية للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في ضوء احد المبادئ التي اعتمدها اللجنة الرئيسية لإعداد للنظام المحاسبي الموحد، وهو (رتويب الموجودات الثابتة بصورة عامة حسب طبيعتها واستخداماتها في النشاط وعلى أساس التمييز بين الطاقات الإنتاجية المستغلة والمشروعات التي لم تنتهياً للاستغلال بعد. أي التمييز بين الموجودات الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ)(ديوان الرقابة المالية، مصدر سابق:

&gt;

**المرحلة الثانية :-** تتضمن المرحلة الثانية القيام بإعداد كشف يفصح عن الاستثمار في الموارد البشرية العاملة في الوحدة والتغيرات التي طرأت عليها خلال السنة المالية وفقاً للصيغة الموضحة في الكشف رقم (٢)، على أن يسبق إعداد هذا الكشف تحديد تكاليف الاستثمار الخاصة بالموارد البشرية التي تعمل بشكل فعلي في الوحدة وتساهم في العملية الإنتاجية، سواء كانت:-

☒ الموارد البشرية الجديدة التي أكملت مرحلة التكييف والتأهيل وبدأت بالعمل فعلاً في الوحدة.

☒ الموارد البشرية التي باشرت عملها في الوحدة بعد أكمال دراستها أو الدورة التدريبية. النقطة الأساسية التي تلتقي عندها المرحلتين الأولى والثانية هي أن الاستثمار في الموارد البشرية في كلا المرحلتين يعد أحد عناصر الموجودات. لكن الاختلاف الجوهرى بين المرحلتين، هو أن الموارد البشرية في المرحلة الأولى لا تقدم منافع للوحدة، لذا لا يحتسب على الاستثمار في هذه المرحلة قسط الإطفاء. في حين تساهم الموارد البشرية في العملية الإنتاجية وتقدم منافع للوحدة في المرحلة الثانية، لذا يُستفد جزء من تكاليف الاستثمار مقابل قسط الإطفاء السنوي. والرصيد المتبقي للاستثمار في الموارد البشرية

كشف رقم (٢)

الاستثمار في الموارد البشرية العاملة في الوحدة

للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١ -

المجموع	تكاليف تطوير الموارد البشرية	تكاليف اقتناء الموارد البشرية	التفاصيل
XXX	XX	XX	الكلفة كما في ١/١ -
XX	X	X	يضاف: الاستثمارات الجديدة في الموارد البشرية المضافة خلال السنة
(X)	(X)	(X)	ينزل: الاستثمارات في الموارد البشرية المشطوبة خلال السنة
<u>XXXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	الكلفة كما في ١٢/٣١ -
XX	XX	XX	رصيد الإطفاء المتراكم كما في ١/١ -
X	X	X	يضاف: إطفاء السنة الحالية
(XX)	(XX)	(XX)	مجموع الإطفاء
<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	الرصيد كما في ١٢/٣١ -

في ١٢/٣١ - يجمع مع الرصيد المتبقي للنفقات الايرادية المؤجلة (٥) الظاهرة في كشف النفقات الايرادية المؤجلة (٤) والإفصاح عن المبلغ الإجمالي في الميزانية العامة.

☒ للاطلاع على الأ نموذج الخاص بكشف مشروعات تحت التنفيذ مراجعة (ديوان الرقابة المالية، مصدر سابق: ٢٢٥)

☒ يمثل ح/النفقات الايرادية المؤجلة صافي المبالغ التي تنفقها الوحدة من أجل الحصول على خدمات تستفيد منها لأكثر من سنة مالية، ويتم إطفاءها بإقساط سنوية وفقاً لمدة استفادة الوحدة منها، ويتم خصم مبلغ الإطفاء من الموجود مباشرة (ديوان الرقابة المالية، مصدر سابق: ٦٢)، وفي هذا اتفاق مع ما أشار اليه (الغبان) من إن طبيعة الاستثمار في الموارد البشرية تماثل طبيعة ح/النفقات الايرادية المؤجلة التي يتوقع الحصول منها على منافع تمتد لأمد مستقبلي عدة (الغبان، مصدر سابق: ٢٨٩).

**المرحلة الثالثة :-** تركز هذه المرحلة على ما تم استنفاذه خلال السنة المالية من تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية (أي الاستخدامات) والتي يمكن الإفصاح عنها باعتماد الكشف رقم (٣) المسمى (كشف التكاليف المستنفذة من الاستثمار في الموارد البشرية) والذي يضم العناصر الآتية:-

١. قسط الإطفاء السنوي (المنظوي تحت ح/ الاندثارات/٣٧) الذي يمثل الجزء المستنفذ من تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية مقابل مساهمة الموارد البشرية في العملية الإنتاجية وتحقيق منافع للوحدة خلال السنة المالية.
٢. تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية والتي تحدث نتيجة تخلي الوحدة عن مواردها البشرية العاملة سواء كان ذلك بإرادة الوحدة أو إنها مجبرة على التخلي عنها. وتنقسم تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية إلى النوعين الآتيين:-

﴿١﴾ التعويضات والغرامات المدفوعة للموارد البشرية نتيجة استغناء الوحدة عنها سواء قبل انتهاء عمرها الإنتاجي أو بعد انتهاء عمرها الإنتاجي (المدة اللازمة لبقائها في العمل داخل الوحدة والمحددة بموجب القانون) ومن الممكن أن تظهر التعويضات والغرامات ضمن ح/ الرواتب والأجور/٣١ إذا كانت ناتجة عن دفع رواتب الإجازات الاعتيادية عند إحالة الموارد البشرية على التقاعد، أو ضمن ح/ المصروفات التحويلية/٣٨ إذا كان المبلغ المدفوع للموارد البشرية نتيجة إنهاء العقد المبرم معها من قبل الوحدة قبل انتهاء المدة المقررة في العقد.

﴿٢﴾ الخسائر الرأسمالية (تظهر ضمن ح/ المصروفات الأخرى/٣٩)، وتمثل تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية غير المستنفذة والتي تقرر شطبها خلال السنة المالية نتيجة ترك الموارد البشرية العمل في الوحدة قبل انتهاء العمر الإنتاجي المحدد لها بموجب القانون.

#### كشف رقم (٣)

كشف التكاليف المستنفذة من الاستثمار في الموارد البشرية  
عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٣١-

المبلغ	اسم الحساب	الدليل المحاسبي
XX	الرواتب والأجور	٣١
XX	الاندثارات	٣٧
XX	المصروفات التحويلية	٣٨
XX	المصروفات الأخرى	٣٩
XXXX	المجموع	

ومن ثم فإن المحصلة النهائية للكشف رقم (٣) تدمج مع مجموع الاستخدامات الظاهرة في الكشوفات التحليلية الخاصة بعناصر الاستخدامات للوصول إلى المبلغ الإجمالي الذي يتم الإفصاح عنه في كشف العمليات الجارية.

استناداً لما تقدم، يمكن تلخيص الفكرة الأساسية للأنموذج المقترح للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية من خلال الشكل رقم (٥)،

(٥) للاطلاع على النموذج الخاص بكشف بالنفقات الايرادية المؤجلة مراجعة (ديوان الرقابة المالية، مصدر سابق: ٢٢٤)

شكل رقم (٥)  
الأنموذج المقترح للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية

يشير الشكل رقم (٥) إلى أن الأنموذج المقترح للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية يقوم على أساس فصل معلومات الاستثمار في الموارد البشرية عن الاستثمار في الموارد غير البشرية من خلال تجزئة الكشوفات التحليلية الملحقة الخاصة بكل حساب من الحسابات المتأثرة بالاستثمار في الموارد البشرية (مشروعات تحت التنفيذ، والنفقات الايرادية المؤجلة، والاستخدامات) إلى كشافين يفصح الأول عن استثمارات الوحدة في الموارد البشرية ويفصح الثاني عن استثمارات الوحدة في الموارد غير البشرية. ودمج المجموع النهائي لهذين الكشافين والإفصاح عنه في القوائم المالية الأساسية، حيث سيمثل هذا المقترح نقطة البداية

نحو إرساء الأفكار المتعلقة بهذا الموضوع دون الإخلال بنماذج القوائم المالية الأساسية المعدة في ظل النظام المحاسبي الموحد، وبعد ذلك التفكير الجاد نحو جعل الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية من خلال القوائم المالية الأساسية على غرار ما تم طرحه في دراسة الغبان.

## المحور الرابع: الاستنتاجات والنوصيات

### أولاً- الاستنتاجات:

بعد مناقشة موضوع الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنه في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية على مدى المحاور الثلاث السابقة، يمكن إيضاح أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وعلى النحو الآتي:-

١. تلعب الموارد البشرية دوراً هاماً في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية من خلال مساهمتها في تخفيض التكاليف وتقديم منتجات ذات جودة عالية والسرعة في الاستجابة لطلبات الزبائن واقترح الأفكار الإبداعية المؤدية إلى تقديم منتجات جديدة.
٢. إن الموارد البشرية شأنها في ذلك شأن غيرها من الموارد التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية، يترتب على اقتناءها وتطويرها تكبد الوحدة لتكاليف تسمى بتكاليف الاستثمار في الموارد البشرية).
٣. تكمن أهمية الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في تحقيق منافع تحصل عليها الوحدة من جهتين، الأولى خارجية تشمل الأطراف ذات المصلحة في الوحدة كأسواق المال والمستثمرين، وجهة داخلية ممثلة في إدارة الوحدة من خلال مساعدتها في القيام بوظائفها من تخطيط وتنفيذ ورقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد البشرية.
٤. يعد الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية جزءاً من الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والذي نشأ نتيجة ظهور المحاسبة عن الموارد البشرية.
٥. أظهرت دراسة النماذج المختلفة للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية اختلاف طبيعة معلومات الاستثمار في الموارد البشرية المقترح الإفصاح عنها، إذ إنها توزعت بين معلومات وصفية وكمية ومالية، مما أدى إلى تنوع أساليب الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بهذا الصدد داخل التقارير المالية.
٦. يأخذ النظام المحاسبي الموحد المطبق من قبل الوحدات الاقتصادية العراقية بوجهة النظر التقليدية فيما يتعلق بمعالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها في التقارير المالية وذلك بدمجها مع عناصر الاستخدامات المختلفة وعدم الإفصاح عنها كموجود يحقق للوحدة منافع اقتصادية مستقبلية تمتد لسنوات عدة.
٧. بالإمكان إبقاء القوائم المالية الأساسية المعدة وفقاً للنماذج التي ألزم النظام المحاسبي الموحد الوحدات الاقتصادية العراقية باتباعها، مع تطوير الكشوفات التحليلية الملحقه في ضوء الأنموذج المقترح في البحث الحالي بما يؤدي إلى إعداد تقارير مالية تفصح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية.
٨. يترتب على ترك أمر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المتعلقة ببعض المجالات الحديثة كالموارد البشرية التنوع والاختلاف في طبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، وقد ينتج عنها معلومات عامة بطبيعتها، وفي ظلها يصعب إجراء المقارنة بين الوحدات المختلفة.

## ثانياً- التوصيات:

- في ضوء الاستنتاجات الواردة آنفاً، يمكن تثبيت بعض التوصيات والمقترحات لإفادة الوحدات الاقتصادية العراقية منها:-
١. لضمان بقاء الوحدة الاقتصادية ونموها وازدهارها في الأجل الطويل، لا بد من تعزيز اهتمامها بمواردها البشرية العاملة وتطوير مهاراتها ورفع مستواها العلمي من خلال زجها في دورات تدريبية أو منحها إجازات دراسية لتتمكن من مسايرة التقدم العلمي والتكنولوجي الحاصل في بيئة الأعمال.
  ٢. على الوحدة الاقتصادية أن تدرك حقيقة أساسية هي أن الاستثمار في الموارد البشرية يوفر لها استدامة حقيقية والميزة الضرورية للتنافس بفاعلية في ظل كثرة المتغيرات البيئية المحيطة بها.
  ٣. لغرض تحقيق أهداف إدارة الموارد البشرية بالفاعلية والكفاءة المطلوبتين، لا بد من توظيف معلومات الاستثمار في الموارد البشرية في مجال تخطيط واستخدام ورقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد البشرية.
  ٤. دعوة للأكاديميين والمتخصصين في المجال المحاسبي لإجراء دراسات تتناول المشاكل المعاصرة المرتبطة بتطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية ومتطلبات تطوير النظام المحاسبي المعمول به حالياً ليصبح بالإمكان توفير معلومات الاستثمار في الموارد البشرية بجانب معلومات الاستثمار في الموارد غير البشرية التي توفرها المحاسبة التقليدية.
  ٥. بقصد إعطاء فرصة للمحاسبين لان يمارسوا دورهم في توفير معلومات الاستثمار في الموارد البشرية، ينبغي أن ينصب الاهتمام بالدرجة الأولى على المعلومات المالية المرتبطة بالاستثمار في الموارد البشرية، لضمان الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية الأساسية والكشوفات التحليلية الملحقة بها، وتعزيزها بالمعلومات الوصفية والكمية المتصلة بهذا الجانب.
  ٦. تطوير النظام المحاسبي الموحد فيما يتصل بموقفه من تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية حتى يصبح بالإمكان التوجه نحو الاتجاه المعاصر للمحاسبة من خلال معالجة هذا النوع من التكاليف والإفصاح عنها كأحد عناصر الموجودات.
  ٧. لمساعدة الوحدات الاقتصادية العراقية على توفير تقارير مالية تفصح عن المعلومات المتصلة بالموارد البشرية بجانب الموارد غير البشرية المتاحة لهذه الوحدات، لا بد من وضع الأنموذج المقترح ضمن البحث الحالي والخاص بالإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية موضع التطبيق العملي.
  ٨. لإضفاء صفة الإلزام على الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية، فإن على مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي القيام بإصدار قاعدة محاسبية للقياس والإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية.

## المصادر

## أولاً- المصادر العربية:

## أ- الكتب:

١. جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الأولى (بغداد: الدار العربية للطباعة، ١٩٨٥).
٢. حسن، احمد فرغلي محمد، قياس تكلفة تلوث البيئة لصناعة تكرير الزيت بالمملكة بالتطبيق على مصفاة الرياض للبتروول (المملكة العربية السعودية: مركز البحوث، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، ١٩٨٣).
٣. حسين، احمد حسين علي، المحاسبة الإدارية المتقدمة (مصر: قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٠).
٤. القاضي، حسين، حمدان، مأمون، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى (عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠١).
٥. المفرجي، عادل حرحوش، صالح، احمد علي، رأس المال الفكري- طرق قياسه وأساليبه المحافظة عليه (مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، ٢٠٠٣).
٦. موسى، غانم فنجان، الاتجاهات الحديثة في إدارة الموارد البشرية (بغداد: دار الكتب والوثائق، ١٩٩٠).

## ب- البحوث والدوريات:

١. إبراهيم، احمد أبو مندور، "القياس المحاسبي للموارد الإنسانية وأثره على قرارات المستثمرين"، مجلة الإدارة، المجلد الثالث عشر، العدد الثالث، ٥ يناير ١٩٨١.
٢. عبده، عبد الفتاح إبراهيم مصطفى، "مفاهيم الأصول ومدى انطباقها محاسبياً على الموارد البشرية"، مجلة الإدارة العامة، العدد السابع والعشرون، نوفمبر ١٩٨٠.
٣. عبده، عبد الفتاح إبراهيم مصطفى، "استخدام المعلومات المحاسبية في تخطيط الموارد البشرية"، مجلة الإدارة العامة، العدد الرابع والثلاثون، يوليو- أغسطس ١٩٨٢.

## ج- الرسائل الجامعية:

١. الجبوري، أسماء سلمان زيدان، مدى كفاية التقارير المالية الحالية في الإبلاغ المالي عن أداء الوحدات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد (بغداد: غير منشورة، ٢٠٠٢).
٢. السلماني، منال حسين، أهمية إظهار كلفة تنمية الموارد البشرية في الكشوفات المالية للمنشآت الصناعية، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد (بغداد: غير منشورة، ١٩٩٣).
٣. الغبان، ثامر صبري محمود، محاسبة الموارد البشرية في جامعة بغداد، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد (بغداد: غير منشورة، حزيران ١٩٨٦).



## ٥- ملفات تم الحصول عليها من شبكة المعلومات الدولية:

١. "إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية"  
([www.ina\\_syrie.com/specialcourse\\_2/downloads/02.doc](http://www.ina_syrie.com/specialcourse_2/downloads/02.doc))
٢. محمد، صلاح الدين خضر، "نحو إطار مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية الوطنية لدول الجامعة العربية"، ملتقى ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات، مصر، ٢٠٠٥  
([www.tdwl.net/vb/newreply](http://www.tdwl.net/vb/newreply))
٣. وزارة التعليم العالي، وحدة إدارة مشروعات تطوير التعليم العالي، مشروع تنمية قدرات أعضاء هيئة التدريس والقيادات، "إدارة البشر في الجامعات ومؤسسات التعليم العالي(إدارة الموارد البشرية المعاصرة)"، بدون سنة ([www.ildp.org/4-people-admin.htm](http://www.ildp.org/4-people-admin.htm))  
ثانيا- المصادر الأجنبية:-

A-Books:-

1. Dessler, Gary, Human Resource Management, 8<sup>th</sup> edition(U.S.A.: Prentice- Hall Inc., 2000).
2. Glautier, M.W.E., Underdown, B., Accounting Theory and Practice(London: Pitman Publishing, 1976).
3. Hill, Charles W.L., Jones, Gareth R., Strategic Management Theory: An Integrated Approach, 5<sup>th</sup> edition(U.S.A.: Houghton Mifflin Co., 2001)
4. Horngren, Charles T., Foster, George, Datar, Srikant M., Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 10<sup>th</sup> edition(U.S.A.: Prentice-Hall Inc., 2000).
5. Krajewski, Lee J., Ritzman, Larry P., Operations Management: Strategy and Analysis, 5<sup>th</sup> edition(U.S.A.: Addison- Wesley Publishing Company, 1999).

B- Periodicals:-

1. American Accounting Association, "Report of the Committee on Social Costs", The Accounting Review, Supplement to Vol. XIX, 1975.
2. Jaggi, B.L., Lau, H.S., "Valuation of Human Resources: A Practical Model", Cost and Management Journal, July- August 1975.

C- Research from Internet:-

1. Abeysekera, Indra, "A Framework to Audit Intellectual Capital", Journal of Knowledge Management Practice, August 2001  
Available E-Mail: ([iabeysek@hotmail.com](mailto:iabeysek@hotmail.com)).
2. Abeysekera, Indra, Guthrie, James, "Status of Intellectual Capital Reporting in Sri Lanka- A Research Note ", Australia, 2001  
Available E-Mail: ([iabeysek@hotmail.com](mailto:iabeysek@hotmail.com)).
3. Bontis, Nick, "Intellectual Capital Disclosure in Canadian Corporations", Canada, 2002 ([www.Bontis.com](http://www.Bontis.com)).
4. Carper, William Brent, "Harmonization of International Accounting Standards: The Urgent Need for Improved Accounting

- for Human Resources and the Environment”, Scotland, 2000  
Available E-Mail: ([Teamcarp@aucegypt.edu](mailto:Teamcarp@aucegypt.edu)).
5. Hernandez, Miguel Angel Villacorta, “Revelation of the Voluntary Information about Human Capital in the Annual Reports”, Intangible Capital Journal, Vol. 2, No.11, 2006([www.intangiblecapital.org](http://www.intangiblecapital.org)).
6. Michie, Jonathan, Verma, Shraddha, “Corporate Governance and Accounting Issues for Football Clubs”, 1999  
([www.football-research.org/papers/michieverma-1999.htm](http://www.football-research.org/papers/michieverma-1999.htm)).
7. Salke, Sandra, “The Statement of Human Resources- A Key to Company’s Human Resources Accounting”, China, 2004  
([www.lib.cycu.edu.tw/ETD-db/](http://www.lib.cycu.edu.tw/ETD-db/))
8. Vilardell, Carme Barcons, Gutierrez, Soledad Moya, Lopez, Antonio Somoza, Calafell, Josep Vallverdu, Miquela, Carlos Griful, “Human Resource Accounting”, International Advances in Economic Research, Spain, Vol.5, No.3, August 1999([www.iaes.org/journal/iaer/aug\\_99](http://www.iaes.org/journal/iaer/aug_99)).
9. Yongvanich, Kittiya, Guthrie, James, “Extended Performance Reporting: An Examination of the Australian Mining Industry”, Presented at the 4<sup>th</sup>Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, 2004([www.gsm.mg.edu.au/research](http://www.gsm.mg.edu.au/research)).

