

أهمية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في القوائم والتقارير المالية للمؤسسات.

د. بيسار عبد المطلب جامعة المسيلة

ط. د. قارة عبد الحفيظ جامعة برج بوعريش

ط. د. زبيري نورة جامعة المسيلة

Résumé:	ملخص
<p>L'entreprise tire sa valeur de son budget, comme il est le cas pour ses différentes actifs tels que les bâtiments, les équipements, etc., en considérant que cela est un reflet complet pour sa valeur, Mais cette évaluation est devenue l'objet de nombreuses questions de plusieurs raisons, dont certaines sont récemment apparues à cause des appels croissants de l'économie du savoir et la confession que le capital humain fait partie de plus en plus importante de la totalité de la valeur de l'entreprise,</p> <p>Et malgré de l'importance du capital humain et la nécessité de sa divulgation comptabilisée, et son impact sur les différentes décisions, telles que les décisions d'investissement, mais les normes comptables est encore n'a pas pris intérêt à ces investissements comme actifs qui doivent être inclus dans les états financiers, et aussi les traités comme des dépenses d'exploitées pour la période dans laquelle se dépense, ce qui rend les états financiers perdent beaucoup de leur pertinence par rapport aux besoins des utilisateurs des états financiers, en raison de leur incapacité à fournir les informations nécessaires sur les plus importantes ressources de l'entreprise.</p> <p><b>Mots clés: le capital humain, la divulgation, la divulgation de la comptabilité, les actifs humains.</b></p>	<p>تستمد المؤسسة قيمتها من ميزانيتها ، مثلما هو الحال بالنسبة لأصولها المختلفة كالمباني و المعدات و غيرها، باعتبار أن ذلك يمثل انعكاسا وافية لقيمتها، إلا أن هذا التقييم أصبح موضوعا لتساؤلات كثيرة لأسباب عديدة، منها ما ظهر مؤخرا من تنامي دعوات اقتصاد المعرفة و الاعتراف بأن رأس المال البشري يمثل جزءا ذو أهمية متزايدة من مجموع قيمة المؤسسة،</p> <p>وعلى الرغم من أهمية رأس المال البشري وضرورة الإفصاح المحاسبي عنه، وتأثيره على القرارات المختلفة مثل قرارات الاستثمار إلا أن معايير المحاسبة لا زالت لم تولي الاهتمام بمثل هذه الاستثمارات على أنها أصول يجب إدراجها في القوائم المالية، وكذا معالجتها على أنها مصروفات جارية تخص الفترة التي تنفق فيها، الأمر الذي يجعل القوائم المالية تفقد الكثير من ملاءمتها لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، لعدم قدرتها على توفير المعلومات المطلوبة عن أهم موارد المؤسسة.</p> <p><b>الكلمات المفتاحية: رأس المال البشري، الإفصاح، الإفصاح المحاسبي، الأصول البشرية.</b></p>

**مقدمة:**

ظهر في السنوات الأخيرة تغير ملحوظ في المؤسسات عكسه تزايد الاستثمار في موارد قائمة على المعرفة، نتج عنه انكماش للدور والأهمية النسبية للاستثمار في السلع المادية مثل الاستثمار في رأس المال المادي كالألات والمواد والطاقة... الخ وتزايد الاستثمار في العوامل غير الملموسة كالموارد البشرية والبحث والتطوير، والتنمية التنظيمية، والبرمجيات، والتسويق والعلاقات، ويبرهن هذا التغير على نمو متزايد في ظاهرة يشار إليها بالاقتصاد القائم على المعرفة.

إن الاستثمار في العوامل غير المادية يشار له بأنه استثمار في موجودات غير ملموسة. وتدعى الموارد والموجودات المتولدة عن هذه الاستثمارات أحيانا برأس المال البشري وتواجه جميع المؤسسات العاملة في اقتصاد معين، خاصة منها تلك التي تستثمر بكثافة في الموارد القائمة على المعرفة (مثل شركات البحث، والشركات المستخدمة للتقنية العالمية، والشركات ذات الكثافة الاستثمارية البشرية)، مشكلة استخدام تلك الموارد بصورة كفاءة، وتدقيق الاستثمارات، وإدارة عملية الإنتاج المعقدة، والتثبت من النتائج والإفصاح عن الحقائق لأصحاب المصالح على اختلاف أنواعهم.

إن الهدف الأساسي للمحاسبة يتمثل في توفير معلومات دقيقة ومفيدة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية حتى يمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة، و بذلك لابد من تطوير المعالجات المحاسبية لتتلاءم مع كل هذه الظروف، وتستجيب للتغيرات التي تطرأ على بيئة الأعمال واحتياجات مستخدمي القوائم المالية، وأيضاً ضرورة زيادة فعالية الإفصاح

المحاسبي بوجه عام والإفصاح عن رأس المال البشري بوجه خاص، لتشمل القوائم المالية وملحقاتها كافة المعلومات المتعلقة به بطريقة تمكن مستخدمي هذه القوائم من اتخاذ القرارات المناسبة، بالإضافة إلى زيادة الاهتمام بدراسة رأس المال البشري وعناصره الأساسية وطرق قياسه والإفصاح عنه، والدور الحيوي والمحوري الذي يلعبه في تطوير المؤسسات و من ثم تحقيق التنمية الاقتصادية.

يعتبر الإفصاح المحاسبي روح أي سوق مالية و أساس نجاحها، فهو يحقق في حالة توفره جوا من الثقة بين المتعاملين من خلال قيام الجهات المعنية بمراقبة ميزانيات المؤسسات المتعاملة في السوق و الإشراف على وسائل الإعلام المختلفة التي تشكلها هذه الشركات، و التدخل لإزالة الغش و منع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين بل يعتبر من أهم عوامل كفاءة الأسواق المالية هذا، وعلى الرغم من أهمية رأس المال البشري والمحاسبة والإفصاح عنه، وتأثيره على القرارات المختلفة مثل قرارات الاستثمار إلا أن معايير المحاسبة لا زالت لم تولي الاهتمام بمثل هذه الاستثمارات على أنها أصول يجب إدراجها في القوائم المالية، وكذا معالجتها على أنها مصروفات جارية تخص الفترة التي تنفق فيها، الأمر الذي يجعل القوائم المالية تفقد الكثير من ملاءمتها لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، لعدم قدرتها على توفير المعلومات المطلوبة عن أهم موارد المؤسسة.

#### مشكلة البحث:

يتميز اقتصاد المعرفة باستثمارات ضخمة في كل من رأس المال البشري وتقنية المعلومات. وفي نظام الإفصاح السائد، و باعتبار معايير الإفصاح جزءاً أساسياً من المبادرات التي تضمن الشفافية و تمكن المستثمر العادي من الحصول على صورة صحيحة عن القيمة الحقيقية للمؤسسة، و هذا لا يكون إلا بزيادة فعالية الإفصاح المحاسبي بوجه عام والإفصاح عن رأس المال البشري بوجه خاص،

بناء على ما سبق، تتبلور مشكلة هذا البحث في التساؤل التالي: ما أهمية الإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم والتقارير المالية للمؤسسات؟

#### منهجية البحث:

يستعرض هذا البحث المفهوم النظري و التقني لكل من رأس المال البشري و الإفصاح المحاسبي، وأهميته، وأهمية الإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم و التقارير المالية، وكذا أشكال و الآثار المترتبة عن الإفصاح عنه

#### أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من أهمية رأس المال البشري باعتباره المورد غير الملموس الذي يساهم بالرفع من قيمة وكفاءة المؤسسات على مختلف الأصعدة المحلية والعالمية، ومن أهمية تحديد رأس المال البشري والإفصاح عنه إن أمكن وفق آليات الإفصاح المحاسبي الممكنة، و إمكانية تحديد الأثر الناتج عن إغفال المؤسسات عن الإفصاح عنه الأمر الذي يجعل من القوائم المالية المنشورة مجرد بيانات غير معبرة عن المركز المالي للمؤسسة.

#### أهداف البحث:

يتمثل هدف البحث الرئيسي في الوقوف على مدى أهمية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في القوائم والتقارير المالية للمؤسسات ويتحقق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية بالتعرف على:

1- الإطار المفاهيمي لرأس المال البشري.

2- الإطار التقني لرأس المال البشري.

3- الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري.

4- طرق الإفصاح عن رأس المال البشري و الأهمية من ذلك.

5- آثار الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية .

#### فرضية البحث:

يستند البحث إلى فرضيه أساسية مفادها أن هناك الأهمية البالغة التي تكتسبها عملية الإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم و التقارير المالية لدى مختلف المؤسسات وتصورا عن الدور الذي يلعبه في رفع كفاءة المؤسسات وقيمتها السوقية مما يحقق لها ميزة تنافسية على مختلف الأصعدة المحلية والعالمية في ظل الاقتصاد المعرفي .

#### أولا - الإطار المفاهيمي لرأس المال البشري:

1-تعريف رأس المال البشري: هناك عدة تعريفات نذكر منها<sup>1</sup>:

يعرف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي رأس المال البشري بأنه" كل ما يزيد من إنتاجية العمال والموظفين، من خلال المهارات المعرفية والتقنية التي يكتسبونها، أي من خلال العلم والخبرة"  
ويعرفه - Edvinson & Malone - على أنه" مجموع المهارات، الخبرات والمعرفة المتوفرة للعاملين بالشركة، وبالتالي فهو ناتج عمليات متتابعة ومعقدة تحتاج إلى استثمارات، وفترات زمنية طويلة لتكوينها"

ويقصد برأس المال البشري "قيمة الموارد البشرية المتاحة للمنظمة، محسوبة بقدر ما أنفق عليها من تعليم وتدريب ورعاية ورعاية اجتماعية وثقافية، وفرص للتعليم الذاتي على وقت المنظمة"<sup>1</sup> كما يعرف رأس المال البشري بأنه<sup>2</sup>: "يتمثل في جميع الموارد البشرية ذات الامكانيات المتميزة على شغل الوظائف الإدارية والفنية، والتي لديه القدرات الإبداعية، الابتكارية والتفوقية. وتشتمل هذه الموارد على معارف العاملين المتطورة، وخبراتهم المتراكمة على التجارب الحياتية والعملية، ومهاراتهم التقنية والفنية، فضلا عن رضاهم ومعنوياتهم وتماسكهم كفريق عمل متكامل".

وقد أكد آرثر، (1994) أن رأس المال البشري يرتبط بشكل إيجابي بأداء المؤسسة و أرباحها، واستنادا لكل ذلك، فإن رأس المال البشري، يعد عاملا هاما لمدخلات المؤسسات الحديثة (المعرفية خاصة) ومخرجاتها، ويتميز بخاصية لا تتوفر في غيره من رؤوس الأموال الأخرى، وهو أن منحى إنتاجيته يتصاعد بنفس إتجاه منحى قابليته ومعارفه ومهارته. وإن عمره المعنوي والاعتباري يتجدد مع تغيرات العصر ومستجداته البيئية، وإنه لن يندثر إلا بتوقف عمره الزمني.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن رأس المال البشري هو مجموعة الخبرات والمهارات والمعرفة التي يمتلكها الأفراد داخل وخارج المؤسسة، بما يساهم في جودة أدائهم وإبداعهم والإهتمام بعمالئها وحاجاتهم ورغباتهم، وبالتالي تحقيق الأداء المستدام للمؤسسة.

## 2- مكونات رأس المال البشري :

يتكون رأس المال البشري من المكونات التالية:<sup>3</sup>

1. القيم والمعتقدات والثقافة
2. مهارات القيادة
3. مهارات جمع المعلومات
4. مهارات معالجة المعلومات
5. مهارات الاتصال
6. الخبرة
7. المعرفة
8. مهارات اجتماعية

كما يرى بعض الباحثين بأن رأس المال البشري يتكون من جزأين أساسيين، "جزء فطري" يعبر عن الاستعدادات الجسمية والعقلية الفطرية التي تولد مع الفرد، أما "الجزء المكتسب" وهو الجزء الأهم في رأس المال البشري فيعبر عن (مجموع المعارف، الكفاءات، المؤهلات، القدرات الجسمانية، الخبرات والتجارب المكتسبة)، والتي تبدأ عملية اكتسابها من ميلاد الفرد إلى وفاته، فهي عملية تمتد مدى الحياة، وتتطور مع تطور المراحل التي يمر بها.<sup>4</sup>

## 3- مؤشرات قياس رأس المال البشري:

من أبرز وأهم مؤشرات قياس رأس المال البشري مايلي:<sup>5</sup>

- أ - قدرات العاملين: وتشمل مايلي:
  - القيادة الاستراتيجية لإدارة المنظمة؛
  - مستوى جودة العاملين؛
  - قدرة التعلم لدى العاملين؛
  - كفاءة عمليات تدريب العاملين؛
  - قدرة العاملين على المشاركة في اتخاذ القرار،
- ب - إبداع العاملين: ويشمل:
  - قدرات الإبداع والابتكار لدى العاملين؛
  - الدخول المتحقق من الأفكار الأصيلة للعاملين،
- ج - اتجاهات العاملين: وتشمل:
  - تطابق اتجاهات العاملين مع قيم المنظمة؛
  - درجة رضا العاملين؛
  - معدل دوران العمل؛
  - متوسط مدة خدمة العاملين بالمنظمة.

### ثانياً: الإطار التقني لرأس المال البشري:

لقد اتفق الباحثون على أن البشر يعتبرون مورداً هاماً ولهم دور رئيسي و فاعل في نجاح المؤسسة و إن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذا المورد يعتبر مفيداً لأغراض اتخاذ القرارات، لذا كانت الفكرة الأساسية لمحاكاة الموارد البشرية تدور حول القيمة الاقتصادية، و هي تقديم بيانات عن قيمة الموارد البشرية الموجودة و التكاليف المرتبطة بها كأصول لها قيمتها السوقية التي تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية في أسواق المال، لذلك كان الموضوع الرئيسي لموضوع الإطار التقني لرأس المال البشري يتمثل في معالجة البشر كأصول في القوائم المالية و قبل التطرق إلى ذلك لابد من التطرق إلى مفهوم الأصل أولاً<sup>6</sup>.

**تعريف الأصل:** لقد تم تعريف الأصل بعدة تعاريف:

يعرف الاقتصاديون الأصل "بأنه شيء ذو قيمة يمتلكه شخص أو جهة معينة، أو هو عنصر الإنتاج الذي يقدم منفعة أو خدمات معينة، و يعرف المحاسبون الأصل بأنه مورد اقتصادي يعطي منفعة مستقبلية و يمكن قياسه نقدياً بطريقة موضوعية".

وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأصل كالآتي: "أرباح اقتصادية مستقبلية محتملة يمتلكها أو يتحكم بها كيان مخصوص كنتيجة لصفقات أو أحداث ماضية".

و مع تعدد التعاريف لا يوجد تعريف واحد لقي قبولاً عاماً، إلا أنه هناك معايير معينة يجب أخذها في الاعتبار قبل معالجة أي شيء على أنه أصل، و ذلك لأغراض القوائم المالية.

و المعايير الأساسية لاعتبار الشيء أصلاً هي: "أن تقدم خدمات مستقبلية للمنشأة، أن تكون قابلة للقياس، و أن تكون في ملكية أو تحت سيطرة الوحدة المحاسبية. و المعيار الأساسي هو الخدمات المستقبلية، بمعنى أنه إذا كان الشيء سوف لن تنتج عنه خدمات في فترات مالية مقبلة فلا يمكن اعتباره أصلاً.

أما بالنسبة للمعيار الخاص بملكية الشيء أو خضوعه للرقابة، فالتركيز هنا على الرقابة و التحكم، فتبعاً لما ذكره "Irving Fisher" فإن الرقابة تعني أن تكون لدى الوحدة المحاسبية (المؤسسة) فرصة الحصول على كل أو بعض الخدمات المستقبلية لهذا الشيء، و عادة ما تكون هذه الفرصة متاحة للمؤسسة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الأصول الإنسانية تختلف عن الأصول المادية و ذلك فيما يتعلق بملكية الأصل لذلك يفرق "هرمانسون" بين الأصول المملوكة و الأصول التشغيلية، فأما المملوكة فهي تلك الأصول التي تمتلكها المنظمة قانوناً، ولها قيمة سوقية، و يمكن تحويلها أو استخدامها في سداد الديون، أما الأصول التشغيلية فهي تلك التي تعمل بالمنظمة و لكن الأخيرة لا تمتلكها قانوناً أو تستخدمها لسداد الديون.

و هذا يدعونا للقول بأن الأصول الإنسانية لا تمتلك حقيقة للمؤسسة و إنما للأخيرة الحق في توجيهها و رقابتها.

أما بالنسبة للمعيار المتعلق بقابلية قياس قيمته و التعبير عن هذه القيمة بوحدة النقد فقد قرر W.A.Paton عام 1922 في كتابه الكلاسيكي "نظرية المحاسبة" حيث قرر فيه أن الأفراد لا يمكن اعتبارهم أصولاً نظراً لعدم وجود وسيلة لقياس: "إن الأفراد المنظمين جيداً ذوي الولاء للمنشأة قد يكونون (أصلاً) أكثر أهمية من رصيد المخزون السلعي ... لكن في الوقت الحاضر يبدو أنه لا توجد وسيلة لقياس مثل هذا العامل بوحدة النقد و بناء عليه لا يمكن اعتبارهم من الأصول الاقتصادية للمنشأة و لكن دعنا نأخذ في الاعتبار القيود التي تضعها المحاسبة التقليدية على الميزانية العمومية باعتبارها قائمة المركز المالي".

و إذا كان أي شيء سوف يقدم خدمات للمنشأة في فترات مالية مستقبلية و لكن لا يمكن قياسها مالياً فإنه يسمى (مورداً) و لكن ليس أصلاً.

هل يعتبر البشر أصولاً<sup>7</sup>:

لقد اختلف الباحثون في اعتبار الموارد البشرية أصولاً، فالبعض يرى أن الملكية و ليس التحكم هو المعيار الثالث، ونظراً لأن البشر لا يمكن امتلاكهم الآن فلا يمكن اعتبارهم أصولاً و البعض الآخر يرى أنه توجد حالة من عدم التأكد عالية بالنسبة لتحقيق الخدمات المستقبلية للموارد البشرية، حيث أن الأفراد لديهم الحرية في ترك العمل في أي وقت، و بناء على ذلك فإنه و هذا كان يبدو منطقياً أن الموارد البشرية يمكن اعتبارها أصولاً، إلا أنه لا يمكن اعتبارها كذلك من الناحية العلمية، و هناك البعض الآخر يرى أن توقيت الحصول على الخدمات المتوقعة غير محدد وبالتالي يصعب رسملة هذه الخدمات نظراً لعدم وجود أحد المتغيرات المطلوبة ألا وهو الفترة الزمنية. و يرى فلامهواز 1985 أن "القضية الأساسية ليست ما إذا كان الأفراد في حد ذاتهم يمكن أن يعاملوا كأصول بالقوائم المالية، فالأفراد ليسوا أصولاً إنما خدمات الأفراد هي التي من المتوقع أن توفر أصلاً للمنشأة و من ثم فالسؤال الصحيح يكون: هل يجب معاملة "الاستثمارات" في الموارد البشرية كأصول للمنشأة، ومثل هذا السؤال يعكس طبيعة و مدى معاملة أي استثمارات على أنها أصول".

و يرى أن هناك سببين رئيسيين لاعتبار الاستثمار في الموارد البشرية أصولاً في القوائم المالية:

أولاً: إن المستثمرين الحاليين و المستقبليين يحتاجون إلى أن تكون هذه المعلومات واضحة في القوائم المالية لمساعدتهم في تقديرهم للقيمة الكلية للمؤسسة.

ثانياً: لأن الاستثمار في الموارد البشرية يفي بالمتطلبات اللازمة لاعتبارها أصولاً من الناحية المحاسبية. كما تحفظ Davenport 1999 على اعتبار البشر أصولاً لأسباب التالية:

- لا يجب معاملة البشر كأصول غير فعالة تبايع، تشتري و تستبدل تبعا لنزوات ملاكهم، أكثر من ذلك هم فعلا يحكمون بفعالية في حياتهم العملية الخاصة.
  - أن المفهوم بأن المنظمات تمتلك أصولا بشرية كما تملك الآلات غير مقبول من ناحية المبدأ و غير قابل للتطبيق عمليا. باختصار تغيير البشر بوضعهم في نفس الفئة كالمباني و التجهيزات.
  - لا يوجد نظام ل"محاسبة الأصول البشرية" استطاع أن ينجح لتقديم طريقة مقنعة لإعطاء قيمة مالية للموارد البشرية، في كل الحالات هذا ينقص من قدر القيمة الكبيرة غير المنظورة التي يقدمها البشر للمنظمات. لكن نظرية رأس المال البشري أكدت على أن البشر يمكنهم المساهمة في خلق القيمة المضافة للمنظمات، وقد اعتبرت البشر كأصول و أكدت على أن الاستثمار في البشر من طرف المنظمات سيولد عوائد مفيدة.
- و قد قام Becker عام 1975 بمساهمة جد هامة لتوضيح مفهوم رأس المال البشري كأصل كما علق عليها Scarborough و Elias (2002): "ما ينطبق على مفهوم رأس المال البشري مشابه لنظريات رأس المال المادي، في نظرية رأس المال البشري فإن المرجع المعتمد هم البشر و المهارات، بينما في نظرية رأس المال المادي فإن المرجع المعتمد هي المباني و المعدات، في نظرية رأس المال البشري تعطى الأهمية للطريقة التي تخلق بها كفاءات العاملين القيمة للمنظمة بنفس الطريقة التي يساهم بها صاحب رأس المال المادي في أداء المنشأة، هكذا فإن نظرية رأس المال البشري ترى العامل كأصل له آثار هامة في ممارسات إدارة الأعمال، هذا يؤدي إلى أن نخلص بالقول بأن المنشآت تحتاج إلى أن تعتبر التكاليف المرتبطة بالأجور، التدريب و التطوير، و التدرج المهني كاستثمار يخلق قيمة للأعمال، نتيجة لذلك رسخت فلسفة إدارة الموارد البشرية التي تقول بأنه يجب معاملة العاملين كأصول بدل تكاليف. مشكلة استنفاد الأصول البشرية:

إن اعتبار البشر أصلا من أصول المؤسسة يعني رسملة هذه الأصول، و المشكلة التي تظهر حينئذ هي قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية، فبالنسبة للأصول المادية مثل الآلات و المعدات فهذه العملية تسمى بالإهلاك أما بالنسبة للأصول غير الملموسة أو المعنوية فتسمى العملية بالاستنفاد. إن المقصود من الاستنفاد هو استنفاد قيمة الأصل خلال الفترة المتوقعة لخدمات هذا الأصل، أي أن الهدف الرئيسي من استنفاد الأصول البشرية هو مقابلة ما يستهلك من خدمات هذا الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها، أي أن استنفاد الأصول البشرية يكون مبنيا على الفترة المتوقعة لخدماتها و التي يجب تقديرها فبعض الأصول البشرية لها مدة تعادل فترة بقاء الشخص في خدمة المؤسسة، بينما الأخرى تكون مدة خدمتها تعادل مدة بقاء الفرد في وظيفة معينة بالمؤسسة، و مجموعة ثالثة تكون مدة خدمتها مدة بقاء التكنولوجيا التي يجيدونها، أي أنه إذا كانت معارفه غير قادرة على مجازاة التكنولوجيا فإن قيمتهم كأصل بشري تسنفذ بالكامل.

### ثالثا: الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري:

#### 1- الإفصاح المحاسبي:

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم و المبادئ المحاسبية المهمة التي تلعب دورا هاما في إثراء قيمة و منفعة البيانات و المعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية و التي تستخدم لأغراض عدة منها: اتخاذ قرارات الاستثمار و الانتماء في المؤسسات كذلك يساهم في تحقيق فاعلية و كفاءة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة على مستوى المؤسسة و على مستوى الاقتصاد الوطني للدول.

كما يعتبر الإفصاح المحاسبي أيضا روح أي سوق مالية و أساس نجاحها، فهو يحقق في حالة توفره جوا من الثقة بين المتعاملين من خلال قيام الجهات المعنية بمراقبة ميزانيات المؤسسات المتعاملة في السوق و الإشراف على وسائل الإعلام المختلفة التي تشكلها هذه المؤسسات، و التدخل لإزالة الغش و منع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين.

هذا و تختلف جهات النظر حول حدود و مفهوم الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة، وذلك نتيجة لاختلاف مصالح الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات فكل طرف ينظر إلى المعلومات من وجهة نظره الخاصة<sup>8</sup>.

فمثلا يختلف مفهوم الإفصاح عند معدي القوائم المالية عن مفهومه لدي مدققي الحسابات، كما أن وجهة نظرهما معا قد لا ترضي المستثمرين و المساهمين المستخدمين لها، وقد لا تتفق وجهة نظر كل هؤلاء مع رأي الجهات الرقابية و الإشرافية الرسمية و شبه الرسمية مثل: البنوك المركزية و المجمعات المهنية المتخصصة.

لقد تعددت جهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي فقد عرفه البعض بأنه الوضوح و عدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات و القوائم المالية و التقارير المحاسبية. كما أن الإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بشكل قوائم و بيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشودة و التي تتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة و باختلاف مستواهم الثقافي و معرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة أخرى. كما يعني إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية في المشروع بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة. و كذلك يعني شمول التقارير المالية جميع المعلومات اللازمة و الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة عن الوحدة المحاسبية فالإفصاح هو تقديم للمعلومات و البيانات إلى

المستخدمين بشكل مضمون و صحيح و ملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين و الخارجيين في أن واحد.

كما عرف الإفصاح المحاسبي أيضا بأنه إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية و هذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل.

مما سبق يتضح أن الإفصاح يركز على موضوع توصيل المعلومات إلى المستفيدين بهدف توضيح حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل بشكل يسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات. و كذلك الربط بين درجة الإفصاح و تخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من خلال نشر كل المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته. و من المشار إليه ظهور الكثير من التفسيرات المرافقة للإفصاح، حيث نجد أنه من النادر ورود كلمة الإفصاح بمفردها بل غالبا ما تقترن بألفاظ أخرى، كما يعني الإفصاح إعلام متخذي القرارات بالمعلومات المهمة بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرارات والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية، ويختص الإفصاح بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم ذاتها أو في الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية و يعد الإفصاح عموما في إعداد التقارير المالية عن المعلومات الضرورية التي تكفل الأداء الأمثل لأسواق رأس المال الكفاء مما يتعين الإفصاح عن المعلومات إذا كان من شأن إغفالها تشويه مغزى ما تقدمه للمستفيدين و المستخدمين للتقارير المالية، كذلك عرض المعلومات الهامة للطوائف المستفيدة كالمستثمرين و الدائنين و غيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح في المستقبل و قدرتها على سداد التزاماتها، هذا وقد عكس الفكر المحاسبي و الاقتصادي ضرورة و أهمية الإفصاح من خلال توضيح الطريقة التي تتلاءم مع كمية المعلومات و أهميتها حيث تقتضي متطلبات الإفصاح العامة ضرورة اشتمال التقارير المالية لمجموعة من القوائم المالية التي يتم إعدادها في ضوء مبادئ محاسبية متعارف عليها.

## 2- الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري:

يعتبر الإفصاح عن رأس المال البشري هو تلك العملية المرتبطة بالمعلومات عن تحديد وقياس التميز في القوى العاملة و تحديد عناصر التفوق ذات الصلة، وكتنفها لمختلف الجهات المعنية داخل و خارج المؤسسة، فالهدف العام لتقارير رأس المال الفكري و الذي يتضمن الإفصاح عن رأس المال البشري هو إيداع معلومات تتعلق بالأنشطة المرتبطة بتطوير كفاءة الموظفين والإبلاغ عن هذه الأنشطة للمساهمين، المستثمرين والموظفين والمديرين وغيرهم من أصحاب المصلحة مع المؤسسة<sup>9</sup>.

إلا أنه في الوقت الحاضر لا يوجد تنظيم محدد أو توجيهات منظمة بشأن أين ومتى وما هي المعلومات عن رأس المال البشري التي يتم الإفصاح عنها وبالتالي، فإن معظم المؤسسات التي تكشف عن المعلومات المتعلقة برأس المال البشري تكون بطريقة طوعية، إضافة إلى أنها تعتبر سبقة في ذلك.

يعتبر الإبلاغ عن رأس المال البشري ومساهمته في العمل هو خطوة هامة في إطار الجهود المتعلقة بالإفصاح لكونه مجديا لمختلف الجهات المعنية مثل الموظفين المحتملين والعملاء والموردين المحتملين والمستثمرين، و عموما هو جزأين، داخلي و خارجي.

### 2-1 الإفصاح الداخلي:

من فوائد التقارير الداخلية على رأس المال البشري أنه يسهل عملية اتخاذ القرارات بطريقة أفضل من قبل مديري المؤسسات بخصوص أي نوع من الإجراءات أو الممارسات من شأنها تحسين أداء أعمالهم. من أجل الانتفاع بهذه الميزة، يجب أن تكون المعلومات حول رأس المال البشري تتضمن شرح دقيق وتحليل فعال تساهم في عملية تعظيم أداء المؤسسة.

كما يجب أن تكون معلومات رأس المال البشري التي يتم تقييمها، موثوق بها وعلى استعداد للسماح بالقيام بإجراءات مدروسة لإحداث التغيير المرغوب فيه في المؤسسة أو عدمه من مختلف الجهات المعنية سواء الموظفين الحاليين والمحتلمين، إضافة إلى أنها تقرر بشأن العمل مع المستثمرين الحاليين و كذا تنظيم دخول المستثمرين المحتملين، و نفس الشيء بالنسبة للزبائن والموردين لتزويد المؤسسة بالمواد الأولية.

### 2-2 الإفصاح الخارجي:

منذ 1980، كان الكشف الخارجي عن معلومات حول رأس المال البشري مصدر قلق للأكاديميين والممارسين في ضوء الآراء التي شكلت فيما يتعلق القيود المفروضة على المعلومات الإلزامية الواردة في التقارير السنوية للمؤسسات. ونتيجة لذلك، كان هناك تركيز أكبر على زيادة مستوى الإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية من قبل الأكاديميين والهيئات المحاسبية. إلا أن الكشف عن رأس المال البشري شهد قدرا أكبر من الاهتمام والبحث منذ أواخر 1990.

وقد أجريت دراسة وصفية من قبل Subbarao و Zeghal سنة 1997 عن طريق القيام بتحليل عينة تتكون من 120 تقريرا من التقارير السنوية للمؤسسات أين تم جمع المعلومات و البيانات حول رأس المال البشري و تم استعراض البيانات باستخدام النماذج الإحصائية المعروفة. للبحث عن الاتجاهات أو الارتباط. و تركزت النتائج و

المعلومات المتاحة وتقييمها فيما إذا كانت تلبى احتياجات المستفيدين. وكذا البحث في ردود الفعل من مختلف الجهات المعنية داخليا وخارجيا. و التي شملت ست دول في المملكة المتحدة؛ اليابان؛ كوريا الجنوبية؛ ألمانيا؛ كندا والولايات المتحدة الأمريكية من أجل إجراء مقارنة دولية على مستوى إدارة رأس المال البشري في هذه البلدان. وذلك في قطاع كل من الخدمات المالية وقطاعات الصناعات التحويلية، وخلصت الدراسة إلى أن العامل الرئيسي للتأثير على مستوى الإفصاح هو حجم الشركة. وأظهرت النتائج التي توصلوا إليها أيضا أن معلومات رأس المال البشري التي يتم الكشف عنها، في معظم الأحيان هي معلومات بشأن معاشات ومكافآت في حين أن المعلومات التي لا يتم الكشف عنها في كثير من الأحيان تلك المتعلقة بالقيمة المضافة من قبل الموظفين. ودفعت هذه النتائج إلى إجراء مزيد من البحوث حول مدى مساهمة رأس المال البشري في قيمة الشركة<sup>10</sup>

#### رابعاً: طرق الإفصاح عن رأس المال البشري و الأهمية من ذلك:

##### أولاً: طرق الإفصاح عن رأس المال البشري:

تناولت أدبيات الفكر المحاسبي العديد من طرق الإفصاح و التقرير عن البيانات الخاصة بالموارد البشرية نذكر منها<sup>11</sup>:

##### 1- الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة:

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة، بحيث يتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت بها المؤسسة في توجيهها نحو تطوير الإمكانيات العملية لدى العاملين في المؤسسة، وهذه المعلومات ستفيد المستثمرين و المحليين الماليين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية باعتباره عاملاً مهماً من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل، و يمكن لهذه الطريقة خدمة المنشأة في جذب أنظار مستخدمي و قراء البيانات المالية و الإدارية في التقارير السنوية.

##### 2- إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية:

تقتضي هذه الطريقة إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية، حيث تناسب هذه الطريقة المؤسسات التي تتفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع و شهرة المحل لمنشآت قائمة بالإضافة إلى الاستثمارات في الأصول البشرية في المنشآت التي تستخدم أساليب التكنولوجيا المتقدمة و شركات الخدمات، و يكون لهذه القائمة تويب منفصل من قائمة الدخل و تتضمن بيانات مالية مقارنة بمثلتها في العام السابق.

و هذه الطريقة لها مكانة و ميزة كبيرة من حيث تزويد المستثمرين بالمعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية، كما أنها تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تتضمن بيانات مالية غير حقيقية، و بالتحديد قائمة مركز مالي لا تتضمن كافة بنود الأصول، وقائمة الدخل أدرج فيها أصول على أنها نفقات جارية تخص الفترة المالية الحالية أو الجارية فقط.

##### 3- قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية:

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع، بحيث يتم إدراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي، ولقد طبقت بعض المؤسسات هذه الطريقة مثل طريقة (أ.ر. جي. باري) التي ظلت لعدة سنوات تدرج هذه القوائم ضمن القوائم المالية المنشورة، وكذلك شركة (أبت) حيث ظهرت القوائم المالية عام 1971 مشتملة على الميزانية الاجتماعية التي تضم بند الاستثمارات في التدريب بعد استبعاد الاستفاد.

##### 4- الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة:

يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الأساسية للمؤسسة، و تخضع لمعايير المحاسبة التقليدية و لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي.

وبهذا الإجراء يتم رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية أو الأصول البشرية و إدراجها في قائمة المركز المالي أو الميزانية و إقبال الاستفاد السنوي في قائمة الدخل على مدى عدة سنوات مالية.

و عليه تجد أن المؤسسات في قطاع الأعمال لديها عدة بدائل للإفصاح عن استثماراتها في الموارد البشرية، في حين يتم الإفصاح عن الأنشطة و الإعتمادات المستفدة على الاستثمارات في الموارد البشرية في الحسابات الحكومية في شكل تقرير نهائي يسمى الحساب الختامي سواء كان على مستوى الوحدات الحكومية منفردة أو على مستوى الحسابات الكلية الإجمالية لأجهزة الدولة والتي تقوم بإعدادها وزارة المالية، حيث يتم ذلك بمعزل عن المعالجات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي أثناء عملية التنفيذ خلال السنة المالية، و يرجع السبب إلى طبيعة الإطار المفاهيمي لمبادئ المحاسبة الحكومية المطبقة.

#### ثانياً: أهمية الإفصاح عن رأس المال البشري في التقارير المالية:

يتيح الإفصاح عن رأس المال البشري للمؤسسة تحقيق مجموعة من النقاط نوجزها فيما يلي<sup>12</sup>:

1- يساهم الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل الأطراف الداخلية و الخارجية ذات الصلة بنشاط المؤسسة، إذا أن تجاهل الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية يترتب عليه اتخاذ قرارات قصيرة أو طويلة الأجل غير صحيحة بحق الكثير من القضايا كالتأثير على برامج تخفيض تكاليف الموارد البشرية مثلاً.

- 2- تجاوز بعض الانتقادات الموجهة إلى التقارير المالية المعدة في ظل الوضع التقليدي (الذي يفنقر إلى الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية)، كون هذه التقارير تعطي لمحة مختصرة عن الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية ولا توفر صورة كاملة عن نقاط القوة و الضعف الموجودة في هذه المؤسسات.
- 3- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة لدى الأطراف المختلفة لا سيما في أسواق المال التي يتم تداول أسهم الوحدة فيها، و تعزيز قدرتها على الحصول على الأموال التي تحتاجها من خلال جذب مستثمرين أكثر و يقلل من لجوء المؤسسة إلى الاقتراض و من تخفيض تكاليف الحصول على الأموال.
- 4- تحقيق قيمة للمؤسسة من خلال توفير المعلومات حول استثماراتها في الموارد البشرية و التي لا يتم الإفصاح عنها في ظل الوضع التقليدي.
- 5- يؤدي الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية إلى جذب الانتباه إلى استثمارات المؤسسة في مجال الموارد البشرية و التكاليف التي تتكبدها في سبيل الحصول عليها، الأمر الذي تبرز أهميته في استقطاب الموارد البشرية ذات الكفاءة و الخبرة.
- 6- إن امتلاك المؤسسة لموارد بشرية ذات خبرة و مهارة 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، و يساهم في تحقيق ميزة تنافسية و ربحية و نمو هذه المؤسسات.
- 7- توفير معلومات مفيدة عند إجراء عملية إعادة الهندسة و جعل المختصين في المؤسسة على بينة بالموارد البشرية ذات المهارة و الخبرة للاحتفاظ بها.
- 8- يفيد في إجراء المقارنة المرجعية سواء على مستوى المؤسسة ذاتها لمدد مختلفة أو بين المؤسسات و مؤسسات أخرى لنفس المدة.
- 9- يساعد في مجال تخطيط و استخدام ورقابة الموارد البشرية، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف إدارة الموارد البشرية بالفاعلية و الكفاءة المطلوبة.

#### خامسا : أثار الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية:

بعد تزايد الأهمية الإعلامية للتقارير المالية أصبحت المحاسبة جزءا رئيسيا من نظام المعلومات في المشروع الاقتصادي، و من هنا أصبح من واجب المحاسبين، البحث عن شتى الوسائل و السبل الكفيلة بزيادة النظام المحاسبي في هذا المضمار، حيث يمكن تبويب وسائل الاتصال المحاسبية المتمثلة في التقارير بشكل عام في مجموعتين هما<sup>13</sup>:

أ \_\_\_\_\_ التقارير المالية الخارجية أو ما يعرف بالقوائم المالية المنشورة، وتمثل قناة الاتصال المتاحة بين المشروع و الأطراف الخارجة عنه كالمستثمرين، و الأجهزة الحكومية.

ب \_\_\_\_\_ التقارير المالية الداخلية، و تمثل قنوات الاتصال المستخدمة داخل التنظيم الإداري في المشروع.

و لا تحصر أثار الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية على جانب واحد من وسائل الاتصال السابقة، بل تشمل الجانبين معا على النحو التالي:

#### 1- أثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الخارجية:

تتعرض أثار الإفصاح على كل من قائمتي الدخل و المركز المالي، ذلك لأن رسمة الاستثمار في الموارد البشرية، يؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال و المركز المالي، هذا على عكس الحال عند تسهيل هذا الاستثمار، إذ أن ذلك يحمل الفترات المالية عبأ تكاليف الموارد البشرية حسب واقعة حدوثها بعيدا عن مفهوم الاستحقاق مما سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الإيرادات بالنفقات، تتعكس أثاره على قيمة النفقات في قائمة الدخل و قيمة الأصول في قائمة المركز المالي.

من جانب آخر، توفر معاملة الموارد البشرية محاسبيا كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء في المشروعات ذات الأقسام الإنتاجية المتعددة، لأن قيمة معدل العائد على الاستثمار، وهو من أكثر الأدوات استخداما في هذا المجال، تتأثر لكونه نسبة، بالمعالجة المحاسبية للأموال المستثمرة في الموارد البشرية، فقيمه تختلف إذا ضمن مقام هذه النسبة بقيمة الاستثمار في الموارد البشرية عن قيمته إذا لم يضمن مقامه بقيمة هذا الاستثمار.

و لعل من أفضل المزايا الموفرة من جراء معاملة الموارد البشرية كأصل، هي أن الإفصاح عن قيمة هذا الأصل في الميزانية، يوفر للمحللين الماليين معلومات على جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية، إذا بتوفر هذه المعلومات، يصبح بالإمكان اشتقاق مجموعة من النسب المالية التي لا توفرها القوائم المحاسبية التقليدية، و من هذه النسب على سبيل المثال:

قيمة الأصول البشرية	قيمة الأصول البشرية	قيمة الأصول البشرية
القيمة الإجمالية	القيمة غير البشرية	القيمة الإجمالية
القيمة الإجمالية للأصول البشرية		

وتستخدم النسبة الأولى أعلاه، كمؤشر لقياس درجة تركيز العمال في المشروع و من ثم تقييم الآثار الاقتصادية المترتبة على ارتفاع معدلات دوران العمالة في الصناعات المختلفة، كما يستفاد من هذه النسبة أيضا كأداة في تحليل اتجاهات التجارة العالمية، إذ بموجبها يمكن تقييم إمكانات الأقطار المختلفة في تصدير العمالة المتخصصة وذلك بناء على النظرية الاقتصادية القائلة بأن "كل قطر يصدر السلعة الأكثر تركزا لديه".

هذا ويجمع الباحثون على اعتبار النسبة أنفة الذكر، أكثر كفاءة وموضوعية في قياس تركيز العمالة في المؤشرات الكمية المستخدمة من قبل الاقتصاديين في هذا المجال و هي مثل: نصيب الموظف من القيمة المضافة، نصيب الموظف من المبيعات.

من جانب آخر، يمكن تحليل القيمة الإجمالية للأصول البشرية إلى مجموعات جزئية حسب طبيعة أو أعمار القوى العاملة في المشروع، أو حسب درجة تأهيلها العلمي، وذلك بقصد اشتقاق مؤشرات أخرى تفيد في تقييم هيكل القوى العاملة في المشروع، فالنسبة الثالثة أعلاه على سبيل المثال، تستخدم كمقياس لتقييم مدى تركيز المهارات العلمية في المشروع، وبناء عليه يستخدمها بعض المحللين الماليين كمؤشرات لقياس الكفاءة الإنتاجية في بعض الصناعات، كالبتروكيماويات، و الصناعات الإلكترونية، وصناعة الأدوية، كما أن بالإمكان استخدام هذه النسبة من قبل الأجهزة الحكومية في تخطيط البرامج الدراسية ورسم سياسات الهجرة، كما توفر بعض المعلومات عن نمط توزيع أعمار القوى العاملة في المشروع، و تفيد في التنبؤ بمعدلات نموه و بتحديد نصيبه في السوق.

## 2- أثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الداخلية:

أظهرت الدراسات التي أجراها بعض الباحثين أن تضمين التقارير المالية الداخلية بمعلومات عن القيمة النقدية للأصول البشرية، يخلق لدى الأفراد أثارا سلوكية كبيرة تؤثر على اتجاهاتهم و ميولهم وحوافزهم، كما أن هذه الآثار، تنعكس على القرارات الإدارية و جوانب تنفيذها، و قد حاول الباحثون في هذا المضمار استقصاء الجوانب المتصلة بالتساؤلات التالية:

- أ- ما شعور الأفراد في التنظيم عندما يجدون أنفسهم ممثلين بقيم نقدية في التقارير و القوائم المالية؟ وهل يؤثر ذلك على أهدافهم، وولائهم للتنظيم وكذلك على حوافزهم، وإذا كان كذلك أثار فما نوع هذه الآثار و ماهو اتجاهها؟
- ب- هل يؤثر ما سبق على نمط تفكير و معتقدات الإدارة حيال الأفراد الذين تتولى قيادتهم، فهل يزيد ذلك مثلا من قيمة الموارد البشرية في نظر الإدارة، و هل يؤثر ذلك في اتجاهات استثماراتها فيها؟
- ت- و هو الأكثر أهمية، ما تأثير ذلك الإجراء على عملية اتخاذ القرارات الإدارية و المالية، سواء في مجال ما يستثمر فيها من أموال، أم في مجال تخصيص هذه الموارد بين استخداماتها البديلة؟.

### الخاتمة:

حاولنا من خلال هذه الورقة عرض الإطار المفاهيمي و التقني لكل من رأس المال البشري الإفصاح المحاسبي و كذا تحديد أهم الطرق للإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في القوائم المالية للمؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية و كذلك أهمية الإفصاح عن رأس المال البشري لما يحققه من منافع سواء كانت للأطراف الخارجية أو الداخلية وذلك من خلال معرفة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية، كما توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي نوجزها فيما يلي :

- يجب أن تكون إدارة المؤسسات على معرفة كافية بأثر رأس المال البشري باعتباره مورداً غير ملموس في مختلف التقارير المالية التي تصدرها ، لذلك فقد يؤثر عدم الدقة في عملية القياس والإفصاح عنه على سمعتها مكانتها في بيئة أعمالها.
- يجب أن يكون هناك نموذج قياس يأخذ بالاعتبار الأمور القانونية والمحاسبية لكيفية الإبلاغ والإفصاح عن رأس المال البشري.
- ينبغي تطوير الممارسات الخاصة بإدارة الموارد البشرية التي تشجع المهارات العالية وقدرات الاختيار الدقيق والرفع معدلات الاستثمار في التدريب، و الإفصاح عن ذلك مما له من تأثير إيجابي على سمعة المؤسسة لدى الأطراف المختلفة لا سيما في أسواق المال.
- ضرورة أن تقيس المؤسسة قيمتها وأدائها بصورة دقيقة وكاملة، عن طريق إدراج تكلفة المورد البشري ضمن قيمتها السوقية، ذلك لأن في مجتمعات المعرفة تشكل المعرفة جزءا كبيرا من قيمة المنتج والمؤسسة.
- إن الأفراد ليسوا أصولا إنما خدمات الأفراد هي التي توفر أصلا للمؤسسة و من ثم فالاستثمارات في الموارد البشرية تعتبر أصولا للمؤسسة.
- إن الأساليب المحاسبية المطبقة لا تولي عناية كبيرة لأهمية قيمة رأس المال البشري حيث أثبتت عدم قدرتها واستطاعة هذه الأساليب المحاسبية ، على قياس وتقدير قيمة رأس المال البشري لها، باعتباره يشكل جزءا كبيرا من أصولها، مع العلم أنها تعتمد على قياس الأصول المادية من واقع السجلات التاريخية للمؤسسات.
- إن طرق الإفصاح عن رأس المال البشري التي تطرقنا إليها بإمكانها قياس قيمة المؤسسات في الحاضر والمستقبل، بل تساعد على خلق القيمة.
- إن الإفصاح عن رأس المال البشري يساعد في بناء التوجهات الإستراتيجية للمؤسسات، لذلك لا بد من استخدام طرق الإفصاح المختلفة عن رأس المال البشري كأداة تكميلية تساعد الإدارة على إدارته.

- اعتبار رأس المال البشري ذا قيمة بالنسبة لمؤسسة معينة قد لا يكون كذلك بالنسبة لمؤسسة أخرى، تختلف في طبيعتها عن الأولى.
  - هناك توجه ضعيف للمؤسسات لتبني الإفصاح عن رأس المال البشري في قوائمها المالية. و بالتالي لا بد عليها ضرورة فهم وإدراك أهمية رأس المال البشري وما يمثله من قيمة خاصة بل اعتباره أصلاً استراتيجياً لها ترفع به من كفاءتها على المستوى المحلي والعالمي .
  - ضرورة الاهتمام برأس المال البشري من خلال فسخ المجال أمام الموظفين العاملين فيها لإبداء آرائهم ومقترحاتهم حول تطوير العمل في المؤسسة، مع تشجيع الحوار المباشر ما بين إدارة المؤسسات وبينهم لغرض إنضاج الأفكار المبدعة ويتم ذلك من خلال اجتماعات ولقاءات ودية تمكن الموظفين من إطلاق أفكارهم، حيث تكون محصلة النتيجة النهائية لذلك الرفع من كفاءة المؤسسة.
- المراجع المعتمدة:**

- <sup>1</sup> حسناوي بلبال، دور رأس المال الفكري في تحقيق الأداء المستدام للمؤسسة، دراسة حالة بعض المؤسسات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف 2013، 1-2014، ص 26
- <sup>2</sup> أحمد محمد الفيومي، أثر الأصول غير الملموسة في تحقيق الميزة التنافسية في ظل تبني معايير إدارة الجودة الشاملة، دراسة مقارنة على عينة من الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص 23
- <sup>3</sup> Michal olajide adelozotan. **HUMAN CAPITAL DISCLOSURE IN CORPORATE ANNUAL REPORTS**, submitted in accordance with the requirements for the degree of DOCTOR OF ACCOUNTING SCIENCE at the UNIVERSITY OF SOUTH AFRICA, JUNE 2013
- <sup>4</sup> بن زايد سارة، دور رأس المال البشري في دعم عناصر رأس المال الفكري، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية.
- <sup>5</sup> حسناوي بلبال، مرجع سبق ذكره.
- <sup>6</sup> سلطاني عادل، دور لوحة القيادة المتوازنة في تقييم رأس المال البشري بالمنظمة، دراسة حالة الوكالة الوطنية للتشغيل، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية و محاسبية، جامعة المسيلة، 2015.
- <sup>7</sup> سلطاني عادل، مرجع سبق ذكره، ص 28-29
- <sup>8</sup> ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 47
- <sup>9</sup> Michal olajide adelozotan. **Op, p 96**
- <sup>10</sup> Michal olajide adelozotan. **Op, p 94-95**
- <sup>11</sup> فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص 83-85
- <sup>12</sup> ثائر صبري الغبان، سناء أحمد ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 13، العدد 45، سنة 2007
- <sup>13</sup> فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص 85-87.