

د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

---

---

## قياس رأس المال البشرى فى منشآت المراجعة - دراسة ميدانية

د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

### الملخص

تناول البحث نماذج قياس رأس المال البشرى وطرق الإفصاح عنه ومعرفة مدى توافر بيانات كافية عن رأس المال البشرى فى القوائم المالية؟ ويهدف هذا البحث الى دراسة قياس رأس المال البشرى فى منشآت المراجعة بيان نماذج قياس رأس المال البشرى والتعرف على طرق الإفصاح عنه وبيان مدى أهمية الإفصاح عن رأس المال البشرى فى القوائم المالية. ولتحقيق اهداف البحث تم عمل دراسة ميدانية تهدف إلى إستطلاع الآراء و الإتجاهات على عينة من اعضاء هيئة التدريس بالجامعات، ومراقبى الحسابات بسجل المحاسبين والمراجعين وذلك بشأن دراسة اختلاف الآراء حول قياس رأس المال البشرى حسب الخصائص الديموجرافية فى البيئة المصرية. كلمات مفتاحية : رأس المال البشرى، قياس رأس المال البشرى ، الإفصاح عن رأس المال البشرى .

---

\*استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد ، بكلية التجارة و إدارة الأعمال ، جامعة حلوان.

\*\*استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد ، بكلية التجارة و إدارة الأعمال ، جامعة حلوان.

\*\*\* باحثة بمرحلة الماجستير - كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان.

### **Abstract**

The research is studying the Human capital measurement models, methods of disclosure, and studying the availability of information about human capital in the capital?, The aim of research is to study the measurement of human capital in auditing firms, explore the human resources measurement models, methods of disclosure and explore the disclosure of human capital in financial statements, To achieve the research objectives, a field study was conducted aiming A survey of opinions and trends of the study sample about differing opinions about measuring human capital according to demographic characteristics in the Egyptian environment.

Key words: Human capital measurement of human capital, disclosure of human capital.

د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

## المقدمة

تقوم وظيفة القياس فى المحاسبة على افتراض أن ما يمكن قياسه يمكن الإعراف به، ولقد فرضت على طبيعة الأعمال عناصر غير مالية لا يمكن قياسها فى ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ولها تأثير إيجابياً على القيم الوارد بالقوائم المالية وبالتالي التأثير على قرارات مستخدمى القوائم المالية، حيث ظهرت الإختلافات بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية لصافى أصول المنشأة فى كثير من دول العالم وعدم ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة فى التقارير المالية كما أن إطار المحاسب المالية التقليدى بما يحتويه من مفاهيم ومبادئ ومعايير وإجراءات أصبح غير فعال فى إظهار القيمة الحقيقية والمستقبلية لمنشآت الأعمال فوجود هذه الإختلافات يشير إلى أن جزء من قيمة المنشأة لم يتم التقرير عنه فى القوائم المالية المعدة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن هنا ظهرت الحاجة الملحة لوضع مقاييس لقياس رأس المال البشرى.

الدراسات السابقة :

### أولاً : الدراسات باللغة العربية

#### 1- أحمد محمد وأخرون (2019) :<sup>(1)</sup>

<sup>1</sup>.أطفى ، حمد محمد ، رمضان عبد الحميد المبهى، مايسه على الدسوقى الروينى، "دراسة أثر القياس والإفصاح المحاسبى لرأس المال البشرى على قيمة المنشأة"، المجلة العلمية للبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، المجلد الرابع، العدد الثانى، 2019، ص ص 184-186.

بعنوان "دراسة أثر القياس والإفصاح المحاسبى لرأس المال البشرى على قيمة المنشأة" وقد هدفت هذه الدراسة تحديد مدى تأثير القياس والإفصاح المحاسبى لرأس المال البشرى على قيمة المنشأة، وفى سبيل تحقيق هذا الهدف تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف الفرعية التالية :

- الكشف عن محددات قياس رأس المال البشرى من المنظور المحاسبى.
- التعرف على اليات وضوابط الإفصاح المحاسبى عن رأس المال البشرى.
- تحديد محددات ونماذج قياس قيمة المنشأة من المنظور المحاسبى.
- تحديد مدى تأثير القياس والإفصاح المحاسبى لرأس المال البشرى على قيمة المنشأة.

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها :

- يؤدى الإفصاح المحاسبى عن رأس المال البشرى فى القوائم المالية دوراً جوهرياً فى تعزيز جودة تلك القوائم بما يخدم مصلحة المستخدمين فى إتخاذ القرارات وهذا ما أكد عليه مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) حول عمليات الإفصاح الكافى فى القوائم المالية.
- هناك قصور فى المحتوى المعلوماتى للقوائم المالية التقليدية وانها لم تعد كافية لاتخاذ القرارات الإستثمارية، فأثبتت الدراسة أن الإفصاح عن رأس المال البشرى يساعد الأطراف الخارجية فى الحكم على كفاءة أداء الشركات بشكل فعال.

د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

- 
- 
- رأس المال البشري له تأثير إيجابي في تفسير الاختلاف والتميز في أداء المنشآت، حيث تلعب دوراً هاماً في خلق قيمة إقتصادية للمنشأة مقارنة برأس المال المادى.

## 2- جعفر فالح ناصر (2018): (2)

بعنوان "القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري ودوره في زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية" وقد هدفت هذه إلى قياس رأس المال البشري في المنشآت الاقتصادية من خلال الاستعانة بالمصروفات البشرية المتمثلة بمخصصات الشهادة والخدمة والمخصصات الفكرية الأخرى، فضلا عن الإفصاح المحاسبي عن قيمة رأس المال البشري في الميزانية العمومية للمنشآت الاقتصادية. الأمر الذي يؤدي إلى زيادة قيمة المنشأة الاقتصادية وصافي أصولها .

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها :

- هناك إمكانية لدى المنشآت الاقتصادية للقيام بعملية القياس المحاسبي عن رأس المال البشري من خلال الاعتماد على المخصصات الفكرية.
- هناك إمكانية للإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في قائمة الميزانية العمومية للمنشأة الاقتصادية .
- هنا دوراً مهما للإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في زيادة قيمة المنشأة الاقتصادية.

---

2. ناصر ، جعفر فالح ، "القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري ودوره في زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية"، مجلة العلوم الحديثة والتراثية، الإصدار الأول، المجلد السادس، 2018، ص1.

- 3- رقية الطيب على (2018): (3)

بعنوان "دور المحاسبة عن الموارد البشرية في التنمية البشرية المستدامة : دراسة تطبيقية" و قد هدفت هذه الدراسة الي تسليط الضوء علي دور أرتباط تنمية الموارد البشرية بمفهوم التنمية المستدامة ، حيث لا وجود لتنمية مستدامة في غياب تنمية الموارد البشرية وللمحاسبة عن الموارد البشرية تأثيرا ايجابيا علي تنمية رأس المال البشري .

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها :

- الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية يؤدي الى زيادة الانتاجية وبالتالي ارتفاع الاجور ومن ثم تحقيق الرفاهية والتي تعتبر من اهم عوامل التنمية البشرية واستدامتها .
- وجود علاقة تكاملية بين ادارة الموارد البشرية ونظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية.
- عدم تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية يترتب عليه العديد من الآثار السلبية المتعلقة بتنمية الموارد البشرية.
- تنمية الموارد البشرية تمثل خارطة الطريق لتحقيق الاهداف الاستراتيجية.

ثانيا : الدراسات باللغة الانجليزية :

1. HojjatShukuhian,other,"A comparative study of human resource accounting disclosure practices in Indian companies",2017:(4)

<sup>3</sup>. على ، رقية الطيب ، "دور المحاسبة عن الموارد البشرية في التنمية البشرية المستدامة : دراسة تطبيقية"، مجلة ريادة الاعمال الاسلامية- الهيئة العامة للتسويق الإسلامى بلندن - بريطانيا، المجلد الثالث، العدد الأول، فبراير - 2018، صص 9-10.

<sup>4</sup>. Shukuhian ,Hojjat, Ashraf ,Husain, "A comparative study of human resource accounting disclosure practices in Indian companies", **International Journal of**

د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

---

---

وقد هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مقارنة لممارسات الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الهندية، وذلك من خلال عمل تحليل للإفصاح في الشركات التي تم إختيارها في الهند.

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها :

- القطاع العام يقوم بالإفصاح عن محاسبة رأس المال البشري بشكل أفضل من القطاع الخاص.

- تقدم محاسبة رأس المال البشري معلومات تساعد بشكل كبير في صنع القرار لكل من المستخدمين الداخليين والخارجيين للمنشأة لذلك يجب عليهم اعتماد نظام محاسبة رأس المال البشري.

## **2. Juarez Domingos, others," A human capital measurement scale ",2017 :<sup>(5)</sup>**

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تطوير مقياس شامل لرأس المال البشري مع مراعاة الجوانب المتعلقة بالكفاءة والمهارات والقيادة والذاكرة التنظيمية.

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها :

---

Academic Research and Development, Volume 2, Issue 5, September 2017,pp 802-807.

<sup>5</sup>. Vidotto , Juarez DomingosFrasson, Ferenhof ,HelioAisenberg, Selig, Paulo Mauricio, and Rogerio Cid Bastos, "A human capital measurement scale", **Journal of Intellectual Capital**, Vol 18 Issue 2, 2017, pp.316.

التوصل إلى مقياس يتكون من 13 متغيراً لرأس المال البشرى تم تجميعها فى ثلاثة عوامل القيادة والتحفيز، المؤهلات، الرضا والإبداع يمكن أن يساعد فى قياس رأس المال البشرى للمنشأة.

**3. John A. Olayiwola, "Human capital accounting information and firms' value: an analysis of Selected quoted manufacturing companies in Nigeria (2007-2014)", 2016:<sup>(6)</sup>**

وقد هدفت هذه الدراسة أهمية المعلومات التى تقدمها محاسبية رأس المال البشرى على الشركات الصناعية المدرجة فى نيجيريا.

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها :

- هناك علاقة إيجابية بين تكلفة رأس المال البشرى وسعر السهم.
- رسملة الشركات للإستثمار فى رأس المال البشرى يؤدى إلى زيادة المساهمين لرأس المال للشركات الصناعية فى نيجيريا.

**مشكلة البحث :**

يعتبر رأس المال البشرى جزء مهم فى أى منشأة وذلك لما له من تأثير فى عمل المنشأة، ولقد بدأ الاهتمام بالبيانات المتعلقة برأس المال البشرى وكيفية قياسه والإفصاح عنه فى القوائم المالية وذلك من أجل المساعدة على إتخاذ القرارات الإستثمارية وكذلك إتخاذ القرارات الخاصة بإستخدام وتخصيص رأس المال البشرى.

<sup>6</sup> . A. Olayiwola, John, " Human Capital Accounting Information and Firms' Value :an Analysis of Selected Quoted Manufacturing Companies in Nigeria (2007-2014)", **International Journal of Economics Commerce and Management**, Vol IV, Issue 5, May 2016, p14.



د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

وتخلو القوائم المالية عادة من أى بيانات تتعلق برأس المال البشرى من حيث درجة كفاءتها وتدريبها وتقديمها مما يشكل نقصاً فى الإفصاح قد يؤثر إلى حد كبير على متخذى القرارات سواء كانوا من خارج المنشأة كالمستثمرين والمقرضين أو من هم داخل المنشأة من المديرين.

**وفى ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث فى تساؤلات الآتية :**

- هل هناك نماذج لقياس رأس المال البشرى؟
- هل هناك بيانات كافية عن رأس المال البشرى فى القوائم المالية؟
- هل هناك طرق للإفصاح عن رأس المال البشرى ؟

#### **اهداف البحث :**

يتمثل الهدف الأساسى فى دراسة قياس رأس المال البشرى فى منشآت المراجعة، ويشتق من هذا الهدف الرئيسى الاهداف الفرعية التالية :

- بيان نماذج قياس رأس المال البشرى .
- بيان طرق الإفصاح عن رأس المال البشرى .
- بيان مدى أهمية الإفصاح عن رأس المال البشرى فى القوائم المالية.

#### **أهمية البحث :**

فى ضوء مشكلة البحث تتمثل أهمية البحث فى الآتى :

**(1) الأهمية العلمية**

تتمثل أهمية البحث فى عرض طرق قياس رأس المال البشري فى منشآت المراجعة والتي تعد ذات أهمية كبيره لزيادة جودة المراجعة ويعتبر البحث بمثابة محاولة لسد إحدى الثغرات فى الجانب التطبيقي للفكر المحاسبي فيما يتعلق بقصور القوائم المالية عن تضمنها للمعلومات الخاصة بالإستثمار فى رأس المال البشري ومدى تأثير ذلك على جودة المراجعة.

## (2) الأهمية العملية

تتمثل الأهمية العملية فى الاهتمام المتزايد لتحسين جودة المراجعة وأهمية رأس المال البشري وقياسه كأحد أهم الركائز التى تهتم بها المنشآت كمحدد أساسي لخلق القيمة وتحقيق الميزة التنافسية التى يتوقف عليها نجاح أو فشل المنشآت لتحقيق أهدافها كما يساهم قياس رأس المال البشري فى تحسين عملية اتخاذ القرارات لدى المساهمين.

### فروض البحث :-

فى ضوء مشكلة البحث واهدافه تتحدد فروضه فيما يلى :

**الفرض الرئيسى:** توجد فروق ذات دلالة احصائية لقياس رأس المال البشري حسب الخصائص الديموجرافية

وينتفع من هذا الفرض الفروض الفرعية التالية:

**الفرض الفرعي الأول:** توجد فروق ذات دلالة احصائية لقياس رأس المال البشري حسب الوظيفة "

**الفرض الفرعي الثاني:** توجد فروق ذات دلالة احصائية لقياس رأس المال البشري حسب المستوى التعليمي

د. إبراهيم نادر خاطر \*

د. محمد عبد القادر دياب \*\*

إيمان مصطفى إبراهيم \*\*\*

---

---

**الفرض الفرعي الثالث:** توجد فروق ذات دلالة احصائية لقياس رأس المال البشرى

حسب الخبرة "

**منهج البحث:** -

تعتمد الباحثة على المزج بين المنهجين المنهج الاستنباطى فى عمل الدراسة

النظرية والمنهج الاستقرائى فى عمل الدراسة الميدانية على النحو الآتى :

1- **منهج استنباطى:** تتضمن دراسة وتحليل ماورد بالفكر المحاسبى عن قياس رأس

المال البشرى فى منشآت وتوضيح ذلك من خلال الكتب والدوريات العربية والأجنبية

وما أصدرته المنظمات العلمية والمهنية من الدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة

سواء بطريقة مباشرة او غير مباشرة.

2- **منهج استقرائى :** عن طريق إجراء دراسة ميدانية على عينة من مراجعين خارجيين

فى مكاتب المراجعة- أعضاء هيئة التدريس بالجامعات ( فى بيئة الاعمال المصرية

وذلك لقياس رأس المال البشرى فى منشآت المراجعة. **حدود البحث :**

إقتصر البحث على قياس رأي المال البشرى فى منشآت المراجعة، وذلك

بتناول معظم مقياس رأس المال البشرى وطرق الإفصاح عنه فى القوائم، وبالتالى

لن يتعمق البحث فى خلاف هذه الجوانب إلا بالقدر الذى يخدم الهدف من هذا

البحث.

**خطة البحث :**

لتحقيق أهداف البحث و إختبار فروضه ستقوم الباحثة بإعداد الهيكل العام للبحث على النحو التالي:

أولاً: مفهوم وصعوبات قياس رأس المال البشري.

ثانياً: نماذج قياس رأس المال البشري.

ثالثاً: مفهوم الإفصاح عن رأس المال البشري.

رابعاً: طرق الإفصاح عن رأس المال البشري.

خامساً: الدراسة الميدانية.

سادساً: النتائج والتوصيات.

أولاً: مفهوم وصعوبات قياس رأس المال البشري:

يعتبر رأس المال البشري من أهم أصول المنشأة، فهو ذات منافع إقتصادية حالية و مستقبلية محتملة، ولغرض الاستفادة من المعلومات المحاسبية يجب ان يعبر عنه بمصطلحات نقدية، وذلك بعد أن يتم قياسه وبالتالي يصبح ضمه إلى القوائم المالية أو بما توفرها تلك القوائم من معلومات(7).

فالقياس عنصراً أساسياً من عناصر البحث العلمي، فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج، كما يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية ونتيجة لذلك

(7)الشنطى ، وسام رمضان، "دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالى- دراسة ميدانية تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة فى بورصة فلسطين" رسالة ماجستير، جامعة الأزهر - غزة،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية،، 2016 ، ص41.

د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي<sup>(8)</sup>، فالمعنى اللغوي لكلمة قياس هي قُدر وقائِس الشيءَ يعنى قَدْرُه، ويتمثل القياس المحاسبى فى تحديد أرقام الأشياء والعمليات والظواهر المراد قياسها طبقاً لقواعد تحديد الأشياء والعمليات التى يتم قياسها والمقياس الذى يستخدم وطريقة القياس<sup>(9)</sup>، ومن أكثر التعاريف التى حددت معنى القياس هى :

- **تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA):** هو تحديد أرقام الماضى والحاضر والمستقبل للمنشأة، أو تحديد الظاهرة الاقتصادية فى المستقبل، وذلك على أساس الملاحظة وتبعاً للقواعد المحددة.
- **تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB):** عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التى سوف يعترف بها فى القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس.

وبالتالى ومن خلال التعريفات السابقة يمكن القول ان القياس المحاسبى عبارة تقييم للأحداث الاقتصادية التى حدثت داخل المنشأة، وبيان التغيرات فى الأحداث فى قائمتى المركز المالى والدخل.

<sup>(8)</sup>أبو نصيب ، أمانة جبريل ، "القياس والإفصاح المحاسبى عن الموارد البشرية وأثرهما على مصداقية القوائم المالية فى المؤسسات العامة"، رسالة دكتوراه، معهد بحوث ودراسات العالم الاسلامى، جامعة أمدرمان الإسلامية، 2015، ص76.

<sup>(9)</sup>الصوفى ، أميرة السر ، "أثر الإفصاح عن الموارد البشرية فى القوائم المالية على قرارات الاستثمار " دراسة حالة الشركة السودانية للإتصالات المحدودة- سودائل"، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا ، 2009، ص15.

أما بالنسبة لمفهوم قياس رأس المال البشرى فهناك من يرى أنه "عملية قياس ديناميكية العنصر البشرى فى المنشأة بما فى ذلك إعداد التقارير لذلك، وقياس رأس المال البشرى يدل على مختلف العوامل التى تشير إلى أهميته وهى المعرفة، التدريب، تعيين العامل والاستغناء عنه، كما تختص هذه العملية بإمداد القرار بالمعلومات"<sup>(10)</sup>.

وعليه فإن الهدف الأساسى من قياس رأس المال البشرى هو تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة فى إتخاذ القرارات اللازمة فيما يخص القوى العاملة، كزيادة المهارة والإنتاجية بتطبيق برامج لتعليم وتدريب العاملين، كما تساعد مستخدمى القوائم المالية على إتخاذ القرار المناسب.

#### صعوبات قياس رأس المال البشرى:

- 1- إمكانية إلحاق عدة أضرار مالية ومعنوية بالمنشأة نتيجة تحديد القيمة الحقيقية لرأس المال البشرى فى القوائم المالية وخصوصاً فى ظل المنافسة بين المنشآت، أو قد تفسرها الأطراف الخارجية بشكل سلبى<sup>(11)</sup>.
- 2- عدم إستطاعة الأساليب المحاسبية التقليدية التى تعتمد على قياس الأصول الملموسة من واقع السجلات التاريخية للمنشآت على قياس وتقدير قيمة رأس المال البشرى لها<sup>(12)</sup>.

<sup>(10)</sup> هندا ، مدفونى ، "رأس المال البشرى فى الجامعة بين آليات الاستثمار فيه وإشكالية قياس أدائه-نموذج مقترح وفقا لمؤشرات التصنيف العالمى للجامعات وأبعاد بطاقة التقييم المتوازن"، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، العدد السادس، ديسمبر 2016، ص133.

<sup>(11)</sup> M.Ojokuku, RoselineS.Oladejo, Kayode Human Resource Accounting and Human Capital Valuation in Nigeria: Prospects and Challenges", **International Journal of Economics Commerce and Management**, Vol.3, Issue.7, July 2015, p.606.

د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

- 3- لا يوجد أى قبول عام حول نموذج معين لقياس رأس المال البشرى وأن ما عمل به ظهرت عليه بعض العيوب<sup>(13)</sup>.
- 4- بعض الأصول غير الملموسة يصعب قياسها، فالمعرفة والمهارات والمواهب من الصعب تحديدهم، فالإبداع جوهر عملية المعرفة وخلق القيمة ولكن من الصعب التنبؤ بعملية الإبداع ولا بمخرجاته<sup>(14)</sup>.
- 5- أن بتسجيل الأفراد بقيم مالية ، يواجه جوانب اخلاقية قد تتسبب بردود فعل سلبية من قبل الافراد لرفضهم أن يعتبرو كسلعة لها قيمة مالية<sup>(15)</sup>.

#### ثانياً: نماذج قياس رأس المال البشرى:

هناك الكثير من المحاولات الموضوعية لقياس وتقييم رأس المال البشرى منها النماذج التي تعتمد على التكلفة ومنها نماذج تعتمد على القيمة :

أولاً : نماذج القياس التي تعتمد على التكلفة :

<sup>(12)</sup>دباش، أميرة ، حمام، محمود، " إشكالية القياس والإفصاح عن رأس المال البشرى فى القوائم المالية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة"، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد الثالث، 2016، ص193.

<sup>(13)</sup>رفيق ، سلاوى ، "الإفصاح عن الاستثمار فى رأس المال البشرى وأثره على القوائم المالية"، مجلة الدراسات، جامعة عمار تليجى الأغواط، العدد التاسع والخمسون، أكتوبر 2017 ، 181.

<sup>(14)</sup>Krishnan, VyasMckenna, Kaitlin , "Accounting for Human Capital: Is the Balance Sheet Missing Something?", **International journal of business and social science**, Vol.3, No.12, June 2012, p.62.

<sup>(15)</sup>الصقر ، ثامر عادل ، "محاسبة الموارد البشرية : المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية فى البصرة"، مجلة دراسات البصرة، جامعة البصرة، العدد السادس عشر، 2013، ص181.

من خلال هذا النموذج تتحدد قيمة رأس المال البشري من خلال التكلفة اللازمة للحصول عليه، ويتم تقسيم تكلفة رأس المال البشري إلى قسمين : القسم الأول يتم التعامل معها بصفة المصروفات الجارية كالرواتب والأجور، أما القسم الثاني فيتم التعامل معها كمصروفات رأسمالية تمكن من زيادة المنافع المستقبلية (16). وهناك ثلاث نماذج رئيسية لقياس رأس المال البشري على أساس التكلفة وهى التكلفة التاريخية، تكلفة الإحلال، تكلفة الفرصة البديلة:

• **نموذج التكلفة التاريخية** : يستخدم هذا النموذج فى قياس تكلفة رأس المال البشري على نفس الأسس المتبعة فى قياس الأصول المادية، وتعرف تكلفة الأصل بالتضحية التى تتحملها المنشأة فى سبيل الحصول على البشر وتدريبهم وتطويرهم وتنمية قدراتهم (17).

وتتكون هذه التكلفة من عنصرين أساسيين هما (18):

**العنصر الأول تكاليف الإقتناء (تكلفة الحصول على البشر)** : وهى التكلفة التى تتحملها المنشأة فى سبيل الحصول على من سيشغل مركزا معيناً، وهى تشمل مجموعة من التكاليف المباشرة كتكاليف الإختيار، التعيين، التوظيف، وكذلك مجموعة من التكاليف غير المباشرة، كتكاليف الترقية أو التقاعد.

**العنصر الثانى تكلفة التعلم** : التكاليف التى تتحملها المنشأة فى سبيل لتدريب الفرد والتوجيه والتدريب أثناء العمل.

(16) دباش، أميرة ، حمام، محمود، " إشكالية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري فى القوائم المالية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لعناد الأشغال العمومية بقسنطينة"، مرجع سابق، ص191.

(17) سلاوى رقيق، "الإفصاح عن الاستثمار فى رأس المال البشري وأثره على القوائم المالية"، مرجع سابق، ص182.

(18) Maria L.Bullen, Kel- Ann Eycler, "Human Resource Accounting and International Developments: Implications for Measurement of Human Capital", **Journal of International Business and Cultural Studies**, Vol.3, May2013, p.5.



د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

---

---

أقترح أحد الباحثين نموذجين لتحديد التكلفة التاريخية لرأس المال البشرى<sup>(19)</sup>:

**النموذج الأول :** التكلفة التاريخية = تكاليف الاستقطاب، تكاليف الاختيار + تكاليف التعيين + تكاليف التوظيف + وقت التدريب (المدرّب) + الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب.

**النموذج الثانى :** التكلفة التاريخية = تكاليف الاستقطاب المدفوعة + تكاليف الحصول على الموارد البشرية + تكاليف التدريب الرسمى للتعريف بالمنشأة + تكلفة الاستثمار فى بناء الخبرة + تكاليف التطوير والتنمية .

**وهذا النموذج يوفر** بيانات تستند إلى أساس موضوعى قابل للتحقق وهو التكلفة التاريخية التى تحملتها المنشأة فى سبيل الحصول على أصولها البشرية وسهولة تطبيقه وإتفاقه مع المبادئ والمفاهيم المحاسبية.

**عيوب هذا النموذج (20):**

1- لا يعبر هذا النموذج عن الطاقة الإنتاجية للأفراد، الخدمات والمنافع المتوقعة من الأصل خلال حياته الإنتاجية، بل يعبر عن تكلفة اختياره وتدريبه فقط.

2- إن قيمة الفرد خلال فترة زمنية تتغير سواء بالزيادة لاكتساب قدرات جديدة أو بالنقصان بسبب تقدم السن أو المرض.

---

<sup>(19)</sup> محمد ، هدية صلاح الدين ، "المحاسبة عن عناصر رأس المال الفكرى مع التطبيق على رأس المال البشرى"، رسالة ماجستير، جامعة درمان، 2011، ص170.

<sup>(20)</sup> محمد ، هدية صلاح الدين ، "المحاسبة عن عناصر رأس المال الفكرى مع التطبيق على رأس المال البشرى"، مرجع سابق، ص171.

• **نموذج الإحلال :**

يتفق هذا النموذج مع نموذج التكلفة التاريخية في النفقات التي يجب رسمتها لتحديد قيمة الأصول البشرية، الفرق بينهم في إحتساب هذه القيمة يتم بالأسعار الجارية بالمقارنة مع الأسعار التاريخية<sup>(21)</sup>.

وتنقسم تكلفة الإحلال إلى نوعين<sup>(22)</sup> :

- **تكلفة الإحلال الوظيفي :** وهي التضحية بالموارد الاقتصادية التي ستتحملها الشركة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم. وتتضمن تكلفة الإحلال الوظيفي ثلاثة عناصر (تكلفة الحصول على الأفراد - تكلفة التعليم - تكلفة ترك الخدمة).

- **تكلفة الإحلال الشخصي :** وهي التضحية التي ستتحملها الشركة من إحلال شخص محل آخر، يكون قادراً على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي وتقضي هذه الطريقة بتجميع ورسملة التكاليف التالية : ( تكاليف التوظيف المباشرة وغير المباشرة، تكاليف تعليم الموظفين الجدد وإكسابهم الخبرة السابقة، تكاليف ترك الخدمة المباشرة وغير مباشرة ).

ويتميز هذا النموذج بإمكانية تعديل قيمة الأصل البشري وتمشيتها مع التغيرات في القوة الشرائية للنقود، وإمكانية مساعدتها في تخطيط القوى العاملة بإمداد الإدارة بتقديرات تكاليف الحصول على العامل لمختلف المراكز الوظيفية<sup>(23)</sup>.

<sup>(21)</sup> رفيق ، سلاوى ، "الإفصاح عن الاستثمار في رأس المال البشري وأثره على القوائم المالية"، مرجع سابق، 182.

<sup>(22)</sup> لشنطى ، وسام رمضان ، "دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالى - دراسة ميدانية تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"، مرجع سابق، ص 41.

<sup>(23)</sup> لصفوى ، أميرة السر، "أثر الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية على قرارات الاستثمار : دراسة حالة الشركة السودانية للإتصالات المحدودة - سودائل"، مرجع سابق، ص 19.

د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

عيوب النموذج (24):

1- عدم وجود سوق نشط متخصص بالأصول البشرية يحدد أسعار الإحلال.

2- تعرض هذه القيمة إلى الحكم الشخصي بعيداً عن الموضوعية.

3- صعوبة الحصول على أصل بشري مشابه تماماً للأصل الحالي.

• نموذج تكلفة الفرصة البديلة :

أي التكلفة التي تتحملها المنشأة لتغيير الإستخدام الحالي للأصول البشرية الى إستخدام آخر بديل، وسميت بالمزايدة التنافسية ويقوم بمقتضاها مدراء الاقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد الذين يعملون معهم وهم ذو الكفاءات الخاصة، ويمكنهم العمل في كل قسم من هذه الاقسام، وذلك للوصول إلى قيمة الفرد عند استخدامه في عمل بديل كأساس لحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول المنشأة ويستخدم أعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد، حيث إنّ هذا السعر هو الممثل للتقدير المالي الذي يعبر عن أحسن إستخدام لخدمات هذا الفرد ويتم تخصيص الفرد للعمل بالقسم الذي يحصل فيه على أعلى سعر وتضاف قيمة او سعر هذا الفرد الى مجموعة الاستثمارات المخصصة لهذا القسم<sup>(25)</sup>.

(24) الأعرج ، معاذ محمد ، "استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل - دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2016، ص19.

(25) خلف ، لعبيي هاتو ، "إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، 2011، ص74.

عيوب النموذج (26):

- 1- إن التمييز بين الأفراد تمثل حالة ضارة بمصالح المنظمة.
  - 2- يستثنى هذا النموذج من الأفراد الذين لا تعرض الأقسام او المراكز الاستثمار أسعاراً لهم، لذا فإنها لا تعكس تكلفة رأس المال البشري بشكل كامل.
  - 3- تفاوت قدرات وإمكانات الأقسام من أجل الحصول على أفراد جيدين.
- ثانياً : نماذج القياس التي تعتمد على القيمة :

تعتمد هذه النماذج على قيمة الفرد ومدى مساهمته في تحقيق أرباح المنشأة حيث يعتبر الفرد أحد أصول المنشأة، ويقصد بقيمة الأصل القيمة الحالية للخدمات المتوقعة في المستقبل، ويقصد هنا بقدرة الأصل على تقديم خدمات أو منافع إقتصادية في المستقبل (27).

وتعتبر النماذج التي تعتمد على القيمة أكثر واقعية من نماذج التي تعتمد على التكلفة وذلك لأنها تأخذ بعين الإعتبار قيمة الخدمات المتوقعة من الموظف كأساس لتحديد قيمته الإقتصادية بالنسبة للمنشأة وهو ما يهمله منهج التكلفة، حيث تعتبر قيمة الموظف الإقتصادية بالقيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة منه (28).

**1- نموذج الشهرة المشتره :**

(26) حسن ، كمال جمعة ، "محاسبة الموارد البشرية منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري"، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، 2008، ص108.

(27) السريحي ، سلطان على ، فتحية غيلان أبو فارغ، "العوامل المؤثرة في تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات التعليم العالى- دراسة ميدانية في الجامعات اليمنية"، مجلة الدراسات الاجتماعية، العدد الرابع، المجلد الثالث والعشرون، 2017، ص9.

(28) ديسان ، حمد فهد ، " تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت المبررات والمبادئ والمعوقات"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ص30.

د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

ويقوم هذا النموذج بقياس قيمة رأس المال البشرى وذلك من خلال رسمة الإيرادات التي تزيد على الإيرادات العادية للصناعة أو لمجموعة المنشآت التي تشكل المنشأة جزء منها<sup>(29)</sup>.

وبالتالى فإن هذا النموذج يعتبر الإيرادات الغير العادية مؤشراً على وجود أصول غير ظاهرة فى قائمة المركز المالى مثل الأصول البشرية. عيوب النموذج<sup>(30)</sup>:

- يعتمد على بيانات تاريخية وهذا يحد من استخدامه للتنبؤ.
- يفترض النموذج أن رأس المال البشرى يمثل كل الأصول غير المملوكة وبالتالي لم يترك مجالاً للأصول غير المملوكة الأخرى.
- يفترض هذا النموذج قيمة صفرية لرأس المال البشرى فى المنشآت الأخرى المنافسة.

## 2- نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية :

وفقاً لهذا النموذج فإن رأس المال البشرى يحدد من خلال الإيرادات المستقبلية التى يحصل عليها الموظف حتى تقاعده، فإن قيمة رأس المال البشرى للعامل فى عمر معين هى القيمة الحالية لمكتسباته المستقبلية الباقية، حتى سن تقاعده، والصعوبة المرتبطة بتحديد قيمة رأس المال البشرى،

<sup>(29)</sup> أميرة دباش، محمود حمام، " إشكالية القياس والإفصاح عن رأس المال البشرى فى القوائم المالية دراسة حالة

المؤسسة الوطنية لعناد الأشغال العمومية بقسنطينة"، مرجع سابق، ص190.

<sup>(30)</sup> سلاوى رفيق، "الإفصاح عن الاستثمار فى رأس المال البشرى وأثره على القوائم المالية"، مرجع سابق، ص184.

عيوب النموذج :

- فشل النموذج فى إعطاء الصورة الصحيحة لرأس المال البشرى ولا يقيس مساهمته فى تحقيق الفعالية التنظيمية<sup>(31)</sup>.
- يعانى من الذاتية متعددة الجوانب : ذاتية ترتبط بتحديد مستوى المكاسب المستقبلية، ذاتية طول فترة الاستخدام المتبقية المتوقعة للفرد داخل المنشأة، وأخيراً ذاتية تقدير معدل الخصم<sup>(32)</sup>.

3- نموذج التكلفة الاقتصادية :

فى هذا النموذج يتم تقييم الأصول البشرية وفقاً لمعدل العائد المتوقع الحصول عليه من استخدامه بمعنى أن تحدد قيمة رأس المال البشرى بالمنشأة يساوى القيمة الحالية للأرباح المستقبلية من خلال الاعتماد على مدى مساهمة الفرد فى تحقيق أهداف المنشأة<sup>(33)</sup>.

<sup>(31)</sup>M.Ojokuku, RoselineS.Oladejo, Kayode, "Human Resource Accounting and Human Capital Valuation in Nigeria: Prospects and Challenges", **op.cit**, p.603.

<sup>(32)</sup>الشنطى ، وسام رمضان ، "دور محاسبة الموارد البشرية فى رفع كفاءة الأداء المالى- دراسة ميدانية تطبيقية

على الشركات المساهمة العامة المدرجة فى بورصة فلسطين"، مرجع سابق، ص46.

<sup>(33)</sup>Onyekwelu, Uche Lucy Fidelia, et.al, " Impact of Human Capital Accounting on Corporate Financial Performance- a Study of Selected Banks in Nigeria", **European Centre for Research Training and Development UK**, Vol.3, No.5, May 2015, p.96.

د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

ويلاحظ أن هذا النموذج شبيه لنموذج الشهرة الغير مشتره إلا ان هذا النموذج يضع رأس المال البشرى مع الأصول الأخرى ضمن مساهمتها فى تحقيق الإيرادات الكلية<sup>(34)</sup>.

#### 4- نموذج تقويم المكافآت المستقلة :

وينظر هذا النموذج إلى حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في المنشأة، باعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي قام بها الفرد في المنشأة ، ويستلزم لجعل النموذج عملياً وحساب القيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة للفرد وللمنظمة إتباع الخطوات التالية<sup>(35)</sup>:

- تعريف مجموعة من الحالات المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها الفرد فى النظام.
- تحديد القيمة لكل حالة للمنشأة.
- تقدير الثبات المتوقع لشخص ما فى المنشأة.
- احتمال أن شخصاً ما سيشغل كل حالة ممكنة.

يساعد هذا النموذج فى إيجاد الكثافة العمالية فى المنشأة، كذلك يبين التغيرات الحاصلة فى تكوينات هيكل أعمار رأس المال البشرى وبالتالي المساعدة فى

<sup>(34)</sup> محمد ، هدية صلاح الدين ، "المحاسبة عن عناصر رأس المال الفكرى مع التطبيق على رأس المال البشرى"، مرجع سابق، ص174.

<sup>(35)</sup> الشنطى، وسام رمضان، "دور محاسبة الموارد البشرية فى رفع كفاءة الأداء المالى- دراسة ميدانية تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة فى بورصة فلسطين"، مرجع سابق، ص ص47-48.

المقارنة بين معدلات النمو الخاصة بالمنشأة مع نظيرتها في المنشآت الأخرى ذات الهياكل المماثلة من حيث رأس المال البشري<sup>(36)</sup>.  
**عيوب النموذج (37):**

- غير عملي وله حدود بسبب عنصر الشخصية في تقدير الاحتمالات وقيمة المكافآت على الخدمات.

1- لا يتعامل بوضوح مع التكلفة الدورية للمحافظة على الفرد في المنشأة لينتج الخدمات المقابلة للمكافآت في المنشأة، أى يلزم تحديد الخدمات المقابلة للمكافآت في شكل صافى زيادة المنافع على تكاليف الاحتفاظ بالفرد.

#### 5- نموذج الأبعاد الخمسة :

يقوم النموذج على إجراء تقدير للقوة العاملة بالمنشأة وتقدير تكاليف المدخلات المختلفة لتحسين كفاءة التنظيم الإنساني، وأن تتضمن أبعاد الأصول البشرية المعرفة والمهارات والصحة والوفرة والوضع الجسماني، استخدام تقديرات اللوائح المدققة والتقييم الشخصي وأن تستخدم تقارير الملاحظة العامة لتقدير الوضع الجسماني، ويعتبر نموذج الأبعاد الخمسة عملياً أكثر منه نظرياً<sup>(38)</sup>.  
وقدم إضافة هامة حيث أوجد علاقة بين علامات الوضع الجسماني وبين العوائد المالية على الاستثمارات.

#### عيوب النموذج :

<sup>36</sup> سالم، فضل كمال، "مدى أهمية القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، 2008، ص113.

<sup>37</sup> رفيق، سلاوى، "الإفصاح عن الاستثمار في رأس المال البشري وأثره على القوائم المالية"، مرجع سابق، 185.

<sup>38</sup> دباش أميرة ، حمام ، محمود ، " إشكالية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري فى القوائم المالية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة"، مرجع سابق، ص191.



د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

2- قد يكون هذا النموذج فى النظر الى ابعاد الفرد مفيد للقرارات المتعلقة بإدارة الأفراد ولكنها ربما لا يعد نموذج يستخدم فى القياس والمحاسبة عن رأس المال البشرى<sup>(39)</sup>

## 6- نموذج العلاقة بين السبب والتدخل والنتيجة :

تقوم هذه الطريقة على تقييم رأس المال البشرى باستخدام المقاييس السلوكية فى جانب المقاييس الكمية التي ستؤدي إلى زيادة فاعلية المعلومات المتولدة عنها فى ترشيد القرارات الإدارية ولاسيما المتعلقة منها برأس المال البشرى ذلك، لأنها ستكون أكثر قدرة فى تحليل عناصر السلوك الإنساني من حاجات ورغبات، ويعتمد النموذج على علاقات مقاسة بين ثلاثة مجموعات من المتغيرات<sup>(40)</sup> :

**المتغيرات السببية :** وهى تمثل متغيرات مستقلة يمكن لها أن تتغير مباشرة بواسطة المنشأة وإدارتها، والتي بدورها تحدد التقدم فى المنشأة والنتائج المحققة بمعرفته وتشمل العلاقات السببية على الهيكل التنظيمى للإدارة والسلوك الإدارى وسلوك المرؤوسين.

**المتغيرات المتداخلة :** وهى متغيرات وسطية تعكس الحالة الداخلية للمنشأة وتشتمل على درجة الولاء للمنشأة والمواقف والدوافع والاداء والاهداف والإدراك لكل الأعضاء وقدرتهم الجماعية فى التنفيذ الجيد وكذلك وسائل الاتصال واتخاذ القرارات.

<sup>39</sup> أبو نصيب، أمنة جبريل، "القياس والإفصاح المحاسبى عن الموارد البشرية وأثرهما على مصداقية القوائم المالية فى المؤسسات العامة"، مرجع سابق، ص108.

<sup>40</sup> الشنطى، وسام رمضان، "دور محاسبة الموارد البشرية فى رفع كفاءة الأداء المالى- دراسة ميدانية تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة فى بورصة فلسطين"، مرجع سابق، ص50.

**المتغيرات النهائية :** وهي متغيرات تابعة ليست مستقلة تعكس النتائج بواسطة الشركة كالإنتاجية والتكاليف والأداء المالى والأسهم فى السوق والأرباح.

### **عيوب النموذج :**

3- أعتد هذا النموذج على بشكل واضح على التقديرات الإحصائية وتجاهل القدرات الفردية والمعرفية لرأس المال البشرى(41).

### **7- نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف عدم التاكيد والمحسومة :**

يتضمن النموذج بشكل صريح مراعاة لوجهى التكلفة والمنفعة لقيمة رأس المال البشرى فى منشأة ما، ويستخدم النموذج لحساب المنافع الصافية المعادلة لظروف التاكيد المحسومة مع محددات، ويتميز باستخدامه فى منشأة أو مجموعات من الأفراد الذين تحدد مساهمته بسهولة أو قابلة للتنبؤ مثل حالة موظفى البيع والخبراء(42).

### **عيوب النموذج فى إنه يقدم مقترحات يصعب تحديدها وقياسها(43).**

ولقد وجهت إنتقادات لكل من نماذج التى تعتمد على التكلفة والنماذج التى تعتمد على القيمة بعدم الموضوعية، ورغم ان منهج القيمة لاقى قبولاً واسعاً خلال الفترة الماضية، إلا ان هذا المنهج يعتمد على قياس قيمة الافراد وخاصة الافراد

(41) حمادة، رشا، "القياس والإفصاح المحاسبى عن الموارد البشرية وأثره فى القوائم المالية - دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية فى جامعة دمشق"، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثانى، العدد الأول، 2002، ص155.  
(42) رفيق، سلاوى "الإفصاح عن الاستثمار فى رأس المال البشرى وأثره على القوائم المالية"، مرجع سابق، 185.  
(43) الشنطى، وسام رمضان، "دور محاسبة الموارد البشرية فى رفع كفاءة الأداء المالى - دراسة ميدانية تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة فى بورصة فلسطين"، مرجع سابق، ص49.

د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

---

---

العاملين في المجال الإداري، والاعمال المتداخلة التي يعيب التمييز في مستوى مساهمة كل منها في تحقيق الأرباح(44).

ومن خلال العرض السابق لنماذج ترى الباحثة أن أكثر نموذج ملائم للاستخدام في مجال التقارير الخارجية هو نموذج التكلفة التاريخية، حيث الإعتماد عليه في تقييم رأس المال البشري وذلك لانه يعتبر الأكثر موضوعية في القياس ويتمشى مع القياس المحاسبى لباقي الأصول في القوائم المالية .

### ثالثاً: مفهوم الإفصاح عن رأس المال البشري

ويقصد بالإفصاح عن رأس المال البشري، الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمعرفة وقدرة قوة العمل بالمنشأة، هذه المعلومات تساعد أصحاب المصالح في فهم أفضل لرأس المال البشري مما يساهم في تقييم وضع الشركة وقدرتها على خلق القيمة بصورة أكثر دقة، فهو يعتبر بمثابة العملية التي من خلالها يتم تحديد وقياس التميز في قوة العمل بالمنشأة وتوصيلها لأصحاب المصالح(45).

تحتاج الأطراف الداخلية والخارجية في المنشأة إلى معلومات تساعد على إتخاذ القرارات الخاصة بإقتناء أو الإحتفاظ أو الاستغناء عن اسهم هذه المنشأة، ولا شك أن المعلومات عن قيمة رأس المال البشري للمنشأة ذات اهمية لهم لإتخاذ القرارات،

---

<sup>44</sup> الصقر، ثامر عادل، "محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة"، مرجع سابق، ص182.

<sup>45</sup> Moghaddam, AbolfazlGhadiri, Shaker, Mahrokh, et.al, " Investigating The Impact Of Human Capital Reporting (Hcr) On Financial Performance, Stock Price And Firm Value", **International Research Journal of Applied and Basic Sciences**, Vol.6, No.2, 2015, p.152.

ووفقاً للمعالجة المحاسبية التقليدية فإن الإنفاق على الإستثمار رأس المال البشري يعتبر مصروفات.

ويرى احدى الباحثين أن الإفصاح عن رأس المال البشري يؤثر على جانبين<sup>(46)</sup> :  
**أولاً: التقارير المالية الخارجية (القوائم المالية المنشورة):** والمتمثلة في أداة وصل بين المنشأة والأطراف الخارجية، بحيث تنعكس آثار الإفصاح على قائمتي الدخل والمركز المالي، وذلك لأن رسملة الإستثمار في رأس المال البشري يؤدي إلى قياس أكثر موضوعية للمركز المالي ونتيجة الاعمال، بحيث يحمل الفترات المالية عبئ تكاليف رأس المال البشري حسب واقعة حدوثها بعيداً عن مفهوم الإستحقاق مما سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الإيرادات بالنفقات ، مما ينعكس أثره على قيمة النفقات في قائمة الدخل وقيمة الأصول في قائمة المركز المالي.

**ثانياً: التقارير المالية الداخلية (أداة الوصل بين الوحدات الإدارية في المنشأة) :**  
والتي تمثل أداة وصل بين الوحدات الإدارية في المنشأة، وعندما تتضمن التقارير المالية الداخلية معلومات عن القيمة النقدية للأصول البشرية، يخلق لدى الأفراد آثار سلوكية كبيرة تؤثر على ميولهم وحوافزهم، كما تنعكس أيضاً على القرارات الإدارية وجوانب تنفيذها.

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

والتي تتمثل في طرق عرض البيانات الخاصة برأس المال البشري وتتمثل في :  
1- الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة : يتم الإفصاح عن المعلومات المالية التي تتعلق بالاستثمار في رأس المال البشري، فيتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت بها

<sup>46</sup> محمد، ألاء زهدى، "الخصائص المحددة لدرجة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، 2016، ص35.

د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

المنشأة في توجيهها نحو تطوير الإمكانيات العلمية لدى العاملين في المنشأة، وتفيد هذه المعلومات المستثمرين والمحللين الماليين بمدى إهتمام المنشأة بتتمية رأس المال البشرى باعتبار عامل لتحقيق الربحية في الأجل الطويل<sup>(47)</sup>.

وتتميز هذه الطريقة بجذب أنظار مستخدمي المعلومات المالية والإدارية الموجودة في هذه التقارير، وتبين درجة اهتمام الإدارة بتتمية رأس المال البشرى والإعتماد عليه لتحقيق الربحية<sup>(48)</sup>.

على الرغم من ان هذه الطريق توفر معلومات عن رأس المال البشرى إلا إنها لم تدرج رأس المال البشرى ضمن القوائم المالية، وبالتالي تعتبر القوائم مضللة .

## 2- إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية :

تكمن في هذه الطريقة إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الإستثمارات في رأس المال البشرى حيث تناسب هذه الطريقة المنشآت التي تتفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع، وشهرة المحل لمنشآت قائمة بالإضافة إلى الاستثمارات في الأصول البشرية في المنشآت التي تستخدم أساليب التكنولوجيا المتقدمة ومنشآت

<sup>47</sup> دباش ، أميرة ، حمام ، محمود ، "إشكالية القياس والإفصاح عن رأس المال البشرى في القوائم المالية دراسة

حالة المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة"، مرجع سابق، ص191.

<sup>48</sup> محمد، ألاء زهدى،"الخصائص المحددة لدرجة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية للشركات

الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مرجع سابق، ص30.

الخدمات، ويكون لهذه القائمة تبويب منفصل من قائمة الدخل وتتضمن بيانات مالية مقارنة تمثيلها في العام السابق (49).

وتحاول هذه الطريقة أن تمد المستثمرين بالمعلومات الخاصة برأس المال البشري، ولكن من عيوب هذه الطريقة إنها تظهر النفقات الخاصة برأس المال البشري ضمن قائمة الدخل على الرغم من أن حجم هذا الانفاق كبيراً (50).

### 3- الإفصاح في قوائم مالية إضافية :

يتم بموجب هذه الطريقة إعداد قوائم مالية إضافية إلى جانب القوائم الإعتيادية، والتي تتضمن معلومات كافية وواقية عن المصاريف المدفوعة من قبل المنشأة الإقتصادية لتطويع رأس المال البشري، كذلك بالإمكان أن تتضمن رأس المال البشري والذي يحقق منافع مستقبلية للمنشأة التي تساعد المستخدمين الخارجيين في اتخاذ القرارات (51).

ويلاحظ أن هذه الطريقة على الرغم من أنها توفر معلومات عن رأس المال البشري للإدارة بما يساعدها من إتخاذ القرارات السليمة المتعلقة برأس المال البشري إلا إنها لم تعرض رأس المال البشري ضمن القوائم المالية الأساسية وبالتالي لم يتم إعتبار الاستثمار فيه كأصل من الأصول، وأيضاً عدم مراجعة هذه القوائم يجعل المستثمر يفقد الثقة في معلومات هذه القوائم.

(49) الشنطى ، وسام رمضان ، "دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالى- دراسة ميدانية تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"، مرجع سابق، ص63.

(50) الصوفى ، أميرة السر ، "أثر الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية على قرارات الإستثمار : دراسة حالة الشركة السودانية للإتصالات المحدودة- سودايل"، مرجع سابق، ص33.

(51) دباش ، أميرة ، حمام ، محمود ، " إشكالية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم المالية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة"، مرجع سابق، ص192.

د. إبراهيم نادر خاطر\*

د. محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

#### 4- الإفصاح فى صلب القوائم المالية :

تتمثل هذه الطريقة بالإفصاح عن قيمة رأس المال البشرى فى صلب القوائم المالية الختامية للمنشآت الإقتصادية، فهى تتضمن إفصاح عن المصاريف النقدية المبذولة من قبل المنشأة للإستثمار فى رأس المال البشرى فضلا عن القيمة الفعلية لرأس المال البشرى<sup>(52)</sup>.

خامسا : الدراسة الميدانية :

❖ هدف الدراسة الميدانية:

يتمثل الهدف العام للدراسة الميدانية دراسة اختلاف رأس المال البشرى حسب الخصائص الديموجرافية، ولكي يُمكن تحقيق هذا الهدف يتم إختبار مدى صحة فروض البحث.

❖ مجتمع وعينة الدراسة :

1. مجتمع الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة فى فئتين تعكس الأطراف المتعلقة بمشكلة البحث ويبلغ عددهم (657) مفردة ، وهذه الفئتين هى :

- مراقبي الحسابات الخارجى (بمكاتب المحاسبة) : ويبلغ عددهم 268.
- أعضاء هيئة التدريس : تتمثل تلك الفئة فى أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة

<sup>(52)</sup>ناصر ، جعفر فالج ، "القياس والإفصاح المحاسبى عن رأس المال البشرى ودوره فى زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية"، مرجع سابق، ص6.

قسم محاسبة و يبلغ عددهم (334) بالجامعات التالية ( القاهرة - عين شمس - حلوان ) .

## 2. عينة الدراسة :

تم تحديد وإختيار حجم عينة الدراسة بطريقة عشوائية لعدد (235) إستمارة إستقصاء موزعة علي المهتمين بموضوع الدراسة، كعينة ممثلة للمجتمع :

- مراجعي الحسابات الخارجي (بمكاتب المحاسبة) : 105 إستمارة إستقصاء
- أعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة بإحدى الجامعات المصرية .
- ❖ أساليب تجميع بيانات الدراسة الميدانية :

وقد إعتمدت الباحثة في الحصول على البيانات اللازمة للدراسة الميدانية

لمجتمع الدراسة وحجم العينة على أسلوبين هما:

- أسلوب قائمة الإستقصاء :

اعتمدت الباحثة في جمع البيانات على تصميم قائمة استقصاء، وقد قامت بإعداد القائمة في شكل عبارات وإستفسارات يُمكن من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها لتحقيق أهداف الدراسة وإختبار فروضها.

- أسلوب المقابلة الشخصية:

حيث قامت الباحثة بإجراء عدد من المقابلات الشخصية مع مفردات العينة للإجابة علي إستفساراتهم بشأن العبارات والإستفسارات الواردة بقائمة الإستقصاء وذلك لتوضيح الهدف من الدراسة .



د. إبراهيم نادر خاطر \*

د. محمد عبد القادر دياب \*\*

إيمان مصطفى إبراهيم \*\*\*

### ❖ صلاحية وإعتمادية الأداة المستخدمة في قياس نتائج الدراسة

أكدت النتائج على صلاحية جميع العناصر الخاصة بقياس رأس المال البشري حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط والتي تراوحت بين (0.323 : 0.704) وقد جاءت جميعها معنوية عند مستوى 0.01.

ثانياً: معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات:

قامت الباحثة بقياس ثبات بُعد الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ وكانت النتائج أن معامل ألفا كرونباخ أكبر من 60% وعلى ذلك يُمكن الإعتماد عليها في قياس محاور الدراسة.

### ❖ الإحصاءات الوصفية واختبار T :

قامت الباحثة بإيجاد الإحصاءات الوصفية وذلك من خلال حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الإختلاف واختبارت كما في الجدول التالي:

جدول رقم (10) : نتائج اختبار "T" لبُعد رأس المال البشري

م	عناصر بُعد رأس المال البشري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	إختبار T	مستوى المعنوية
1	يعتبر رأس المال البشري أحد العناصر القادرة على إضافة القيمة.	4.49	.534	.1189	42.757	أقل من 0.01
2	رأس المال البشري إحدى العناصر الأساسية في تقديم الخدمات وتحقيق الأهداف في المنشأة الخدمية.	4.43	.561	.1266	39.084	أقل من 0.01
3	الهدف من قياس رأس المال البشري هو	4.15	.549	.1322	32.210	أقل من

قياس رأس المال البشري في منشآت المراجعة - دراسة ميدانية

0.01					تقديم بيانات ومعلومات عنه بصيغ مالية.
أقل من 0.01	17.392	.1812	.683	3.77	4 تتوافر نماذج قياس كافية لقياس رأس المال البشري من حيث التكلفة والقيمة.
أقل من 0.01	24.972	.1429	.559	3.91	5 قياس وتحديد قيمة رأس المال البشري في القوائم المالية يمكن أن يلحق عدة أضرار مالية ومعنوية للمنشأة في ظل المنافسة بين المنشآت.
أقل من 0.01	18.098	.1729	.652	3.77	6 قياس وتحديد قيمة رأس المال البشري في القوائم المالية قد تفسرها الاطراف الخارجية بشكل سلبي.
أقل من 0.01	21.925	.167	.658	3.94	7 لا يساعد نموذج التكلفة التاريخية على قياس وتقدير قيمة رأس المال البشري .
أقل من 0.01	27.793	.137	.547	3.99	8 نموذج التكلفة التاريخية سهل تطبيقه ويتفق مع المبادئ والمفاهيم المحاسبية.
أقل من 0.01	25.960	.1381	.540	3.91	9 لا تتحدد القيمة الواقعية لرأس المال البشري من خلال حجم الاستثمار فيه.
أقل من 0.01	29.533	.1416	.585	4.13	10 تتحدد قيمة رأس المال البشري من خلال القيمة الغير ملموسة التي يتمثل فيها.
أقل من 0.01	26.125	.1347	.524	3.89	11 استخدام نموذج التكلفة التاريخية في قياس رأس المال البشري يتناسب مع البنود الأخرى في القوائم المالية .
أقل من 0.01	47.718	.0824	.33281	4.0360	رأس المال البشري

من خلال الجدول السابق يُمكن إستنتاج ما يلي:

- ❖ متوسط العبارات أكبر من 3 وهذا يدل علي اتجاه رأي المستقصي منهم نحو (الموافقة) علي بعد رأس المال البشري.
- ❖ الانحراف المعياري لجميع العبارات صغير وذلك يدل على إنخفاض التشتت فيإستجابات العينة لهذه العبارات مما يؤكد على أهمية هذه الأبعاد.
- ❖ معامل الإختلاف لجميع العبارات أقل من 25% مما يؤكد إنخفاض نسبة الانحراف المعياري بالنسبة للوسط الحسابي، أي أن نسبة اتفاق العينة علي الوسط الحسابي مقبولة.

د. إبراهيم نادر خاطر \*

د. محمد عبد القادر دياب \*\*

إيمان مصطفى إبراهيم \*\*\*

❖ يلاحظ من إختبار ت أن مستوى المعنوية لجميع العبارات أقل من 1%،  
وجميع العبارات متوسطها أكبر من 3، كما أن متوسط البعد (رأس المال البشرى)  
بصفة عامة متوسطة أكبر من 3 وهو دال عند مستوى معنوية 1% مما يؤكد  
علي موافقة معظم العينة علي هذا البعد.

### ❖ اختبار الفروض

الفرض الرئيسى: توجد فروق ذات دلالة احصائية لبُعد حسب الخصائص  
الديموجرافية "

ولدراسة هذا الفرض تم إستخدام تحليل التباين لكروسكالوليس ، ويتفرع من هذا  
الفرض الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول:

" توجد فروق ذات دلالة احصائية لقياس رأس المال البشرى حسب  
الوظيفة"

ولدراسة هذا الفرض تم إستخدام تحليل التباين لكروسكال ويلس وكانت النتائج كما  
في الجدول التالي:

جدول ( 14 ) نتائج تحليل التباين لأبعاد الدراسة حسب الوظيفة

مستوى المعنوية	قيمة كروسكال ويلس	حجم العينة	متوسط الرتب	الوظيفة	البُعد
.085	2.958	105	109.58	مراجع حسابات خارجى بمكاتب المحاسبة	قياس رأس المال البشرى
		130	124.80	عضو هيئة تدريس بكلية التجارة بإحدى الجامعات المصرية	

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

مستوى المعنوية اكبر من 5% وهذا يدل على عدم إختلاف المستقضي منهم حسب الوظيفة .

وبناءً على النتائج السابقة نرفض الفرض أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لجميع المستقضي منهم على جميع الأبعاد حسب الوظيفة.

**الفرض الفرعي الثاني:**

" توجد فروق ذات دلالة احصائية لقياس رأس المال البشري حسب المستوى التعليمي "

ولدراسة هذا الفرض تم إستخدام تحليل التباين لكروسكال وليس وكانت النتائج كما في الجدول التالي :

جدول ( 15 ) نتائج تحليل التباين حسب المستوى التعليمي

المستوى المعنوية	قيمة كروسكال و ليس	حجم العينة	متوسط الرتب	المستوى التعليمي	البعد
.004	13.196	61	104.68	بكالوريوس	قياس رأس المال البشري
		23	101.67	دبلومة	
		86	138.87	ماجستير	
		65	108.66	دكتوراه	

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

مستوى المعنوية اقل من 5% وهذا يدل على إختلاف المستقضي منهم حسب المستوى التعليمي .

وبناءً على النتائج السابقة نقبل الفرض أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية لجميع المستقضي منهم على حسب المستوى التعليمي.

**الفرض الفرعي الثالث:**

" توجد فروق ذات دلالة احصائية لقياس رأس المال البشري حسب الخبرة "

د. إبراهيم نادر خاطر \*

د. محمد عبد القادر دياب \*\*

إيمان مصطفى إبراهيم \*\*\*

ولدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل التباين لكروسكال ويلس وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (16) نتائج تحليل التباين لقياس رأس المال البشري حسب الخبرة

المستوى المعنوية	قيمة كروسكال ويلس	حجم العينة	متوسط الرتب	الخبرة	القياس
.280	2.546	57	105.87	أقل من 5 سنوات	قياس رأس المال البشري
		26	117.77	من 5 إلى 10 سنوات	
		152	122.59	أكثر من 10 سنوات	

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

مستوى المعنوية أكبر من 5% وهذا يدل على عدم اختلاف المستقضي منهم حسب الخبرة .

وبناءً على ذلك نرفض الفرض أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لجميع المستقضي منهم على حسب الخبرة.

سادساً: النتائج والتوصيات.

النتائج :

1. إن رأس المال البشري لا يقل أهمية عن أي مورد آخر في المنشأة لذا يجب الإهتمام به وقياسه وإبرازه للإدارة والمحللين الماليين.
2. إن نجاح المنشأة أو فشلها مرتبط إلى حد كبير بنجاح أو فشل العنصر البشري لذا يجب الإهتمام برأس المال البشري وتحديد قيمته.

3. تتمثل محددات الإفصاح عن رأس المال البشرى بعدم وجود تعريف محاسبى لرأس المال البشرى معتمد فى الإطار الفكرى للمحاسبة، ولم يتم حتى الان.

4. أفضل طريقة للإفصاح عن رأس المال البشرى هى الإفصاح عنه فى صلب القوائم المالية، وبالتالي تعبر القوائم المالية تعبيراً صادقاً عن نتيجة الأعمال، مما يؤدى إلى زيادة اعتماد المستثمرين على القوائم المالية فى إتخاذ القرارات.

#### التوصيات :

1. رأس المال البشرى ذات أهمية كبيرة سواء على مستوى المنشأة أو على المستوى القومي لذلك يجب توجيه مزيد من الإهتمام نحو قياس تكلفته من حيث الإستقطاب والتدريب وكذلك تقدير قيمته الإقتصادية.
2. العمل على تحديد قيمة رأس المال البشرى تبعاً لنموذج التكلفة التاريخية لانه هذا النموذج أكثر موضوعية وأكثر انسجاماً مع المبادئ المحاسبية مما يؤدى إلى جعل القوائم المالية أكثر إفصاحاً وتعبيراً عن المركز المالى.
3. قيام الجهات المختصة بالعمل على وضع معايير وأساليب محاسبية لقياس رأس المال البشرى و الإفصاح عنه.

د. إبراهيم نادر خاطر \*

د. محمد عبد القادر دياب \*\*

إيمان مصطفى إبراهيم \*\*\*

---

---

## المراجع

### أولاً : المراجع باللغة العربية

- 1- لطفى ، أحمد محمد ، المبهى ، رمضان عبد ، الروينى ، مايسه على الدسوقى ، "دراسة أثر القياس والإفصاح المحاسبى لرأس المال البشرى على قيمة المنشأة"، **المجلة العلمية للبحوث المالية والإدارية**، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، المجلد الرابع، العدد الثانى، 2019.
- 2- ناصر ، جعفر فالح ، "القياس والإفصاح المحاسبى عن رأس المال البشرى ودوره في زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية"، **مجلة العلوم الحديثة والتراثية**، الإصدار الأول، المجلد السادس، 2018.
- 3- على ، رقية الطيب ، "دور المحاسبة عن الموارد البشرية في التنمية البشرية المستدامة : دراسة تطبيقية"، **مجلة ريادة الأعمال الإسلامية- الهيئة العامة للتسويق الإسلامى بلندن - بريطانيا**، المجلد الثالث، العدد الأول، فبراير - 2018.
- 4- الشنطى ، وسام رمضان، "دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالى- دراسة ميدانية تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"، **رسالة ماجستير**، جامعة الأزهر - غزة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2016.
- 5- آمنة جبريل أبو نصيب، "القياس والإفصاح المحاسبى عن الموارد البشرية وأثرهما على مصداقية القوائم المالية فى المؤسسات العامة"، **رسالة دكتوراه**، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامى، جامعة أمدرمان الإسلامية، 2015.
- 6- الصوفى ، أميرة السر ، "أثر الإفصاح عن الموارد البشرية فى القوائم المالية على قرارات الاستثمار " دراسة حالة الشركة السودانية للاتصالات المحدودة- سودائل"، **رسالة ماجستير**، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا ، 2009.

- 7- هندا ، دفونى ، "رأس المال البشرى فى الجامعة بين آليات الاستثمار فيه وإشكالية قياس أدائه-نموذج مقترح وفقا لمؤشرات التصنيف العالمى للجامعات وأبعاد بطاقة التقييم المتوازن"، *مجلة البحوث الإقتصادية والمالية*، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، العدد السادس، ديسمبر 2016.
- 8- دباش، أميرة، حمام، محمود، " إشكالية القياس والإفصاح عن رأس المال البشرى فى القوائم المالية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة"، *مجلة ميلاف للبحوث والدراسات*، العدد الثالث، 2016.
- 9- الصقر، ثامر عادل، "محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية فى البصرة"، *مجلة دراسات البصرة*، جامعة البصرة، العدد السادس عشر، 2013.
- 10- رفيق، سلاوى، "الإفصاح عن الاستثمار فى رأس المال البشرى وأثره على القوائم المالية"، *مجلة الدراسات*، جامعة عمار ثليجي الأغواط، العدد التاسع والخمسون، أكتوبر 2017.
- 11- محمد ، هدية صلاح الدين، "المحاسبة عن عناصر رأس المال الفكرى مع التطبيق على رأس المال البشرى"، *رسالة ماجستير*، جامعة درمان، 2011.
- 12- الأعرج ، معاذ محمد ، "استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشرى ومساهمته فى صافى الدخل - دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر فى الأردن"، *رسالة ماجستير*، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2016.
- 13- خلف ، لعيبى هاتو ، "إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية فى المصارف التجارية العراقية"، *رسالة ماجستير*، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، 2011.
- 14- حسن ، كمال جمعة ، "محاسبة الموارد البشرية منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشرى"، *مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية*، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008.



د.إبراهيم نادر خاطر\*

د.محمد عبد القادر دياب\*\*

إيمان مصطفى إبراهيم\*\*\*

---

---

15- السريحي،سلطان على ، أبو فارغ ، فتحية غيلان ، "العوامل المؤثرة فى تطبيق

محاسبة الموارد البشرية فى مؤسسات التعليم العالى- دراسة ميدانية فى الجامعات

اليمنية"، مجلة الدراسات الاجتماعية، العدد الرابع، المجلد الثالث والعشرون، 2017.

ثانيا :المراجع باللغة الانجليزية :

1. Shukuhian, Hojjat,Ashraf,Husain, "A comparative study of human resource accounting disclosure practices in Indian companies", **International Journal of Academic Research and Development**, Volume 2, Issue 5, September 2017.
2. Frasson,Juarez Domingos, Ferenhof,HelioAisenberg,Selig, Paulo Mauricio, **Rogério** Cid Bastos, "A human capital measurement scale", **Journal of Intellectual Capital**, Vol 18 Issue 2, 2017.
3. A. Olayiwola,John, " Human Capital Accounting Information and Firms' Value: an Analysis of Selected Quoted Manufacturing Companies in Nigeria (2007-2014)", **International Journal of Economics Commerce and Management**, Vol IV, Issue 5, May 2016.
4. M.Ojokuku,Roseline,KayodeS.Oladejo, Human Resource Accounting and Human Capital Valuation in Nigeria: Prospects and Challenges", **International Journal of Economics Commerce and Management**, Vol.3, Issue.7, July 2015.
5. Krishnan, VyasMckenna, Kaitlin , "Accounting for Human Capital: Is the Balance Sheet Missing Something?", **International journal of business and social science**, Vol.3, No.12, June 2012,
6. L.Bullen,Maria,Kel- Ann Eyler, "Human Resource Accounting and International Developments: Implications for Measurement of Human Capital", **Journal of International Business and Cultural Studies**, Vol.3, May2013.

7. Shukla, Anita, Naghshbandi, Nader, "Comparative Analysis of Human Resource Accounting (HRA) Practices in Indian Companies", **International Journal of Research and Development- A Management Review**, Vol.4, Issu.4, 2015.
8. Onyekwelu, Uche Lucy Fidelia, et.al, " Impact of Human Capital Accounting on Corporate Financial Performance- a Study of Selected Banks in Nigeria", **European Centre for Research Training and Development UK**, Vol.3, No.5, May 2015.
9. Moghaddam, Abolfazl Ghadiri, Shaker, Mahrokh, et.al, "Investigating The Impact Of Human Capital Reporting (Hcr) On Financial Performance, Stock Price And Firm Value", **International Research Journal of Applied and Basic Sciences**, Vol.6, No.2, 2015.