

القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري ودوره في زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية

جعفر فالح ناصر

باحث

الأستاذ الدكتور سعود جايد مشكور

كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة المثنى

❖ المستخلص

يهدف البحث إلى قياس رأس المال البشري في الوحدات الاقتصادية من خلال الاستعانة بالمصروفات البشرية المتمثلة بمخصصات الشهادة والخدمة والمخصصات الفكرية الأخرى، فضلاً عن الإفصاح المحاسبي عن قيمة رأس المال البشري في الميزانية العمومية للوحدات الاقتصادية. الأمر الذي يؤدي إلى زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية وصافي أصولها .

استعان الباحثان من أجل تحقيق هدف هذا البحث ببعض القوائم المحاسبية (الميزانية العمومية وقائمة الرواتب والأجور) الخاصة بالشركات العامة للإسمنت الجنوبية (معمل إسمنت السماوة) في محافظة المثنى للسنة المالية (2012) للقياس والإفصاح عن رأس المال البشري في قوائمها المالية.

توصل البحث إلى استنتاج يستند إلى أن هنالك إمكانية لدى الوحدات الاقتصادية للقيام بعملية القياس المحاسبي عن رأس المال البشري من خلال الاعتماد على المخصصات الفكرية ، فضلاً عن أن هنالك إمكانية للإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في قائمة الميزانية العمومية للوحدة الاقتصادية . كذلك اظهر البحث ان هنالك دوراً مهماً للإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية .

أوصى البحث بضرورة زيادة اهتمام الوحدة الاقتصادية برأس المال البشري ، اذ ان هذا العنصر يشكل أهمية بالغة باعتباره احد عناصر الطاقة الإنتاجية المساهمة في العملية الإنتاجية، بالإضافة إلى اعتماد الطرائق والمعايير اللازمة التي تخدم عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في القوائم المالية من قبل المنظمات المهنية الدولية والمحلية .

❖ Abstract

The aim of research is to measure the human capital at the economical units by using human expenses represented by the allocations of certificate and service and other intellectual allocations. indeed the declaration accounting of human capital value of the balance sheet of economical units, Leading to an increase in the value of the economic unit and its net assets.

The researchers has used certain of accounting lists to get to the point of this research as (general budget , profit and loss list , list of labors and salaries) relating to the general companies , (AL-SAMAWA Cement Factory) in AL-MUTHANNA Province for the financial years (2012) for declaration and budgetary of human capital in its financial lists.

The study has actually reached into a result shows the benefit, there is possibility in the economical units to carry out the accounting measurement operation of human capital by using intellectual allocations, in addition there is possibility of accounting declaration of human capital in the balance sheet list of economical unit. As well as the research has shown , there is a clear role of accounting declaration of human capital by increasing the value of the economic unite.

The research has approached the necessarily by increasing the significant of the human capital of economical unit, because this element forms an extraordinary importance , that it is considered one from the production energy that contributes in the production procedure , in addition to depended the necessary methods and standards that serve the accounting measurement and disclosure of human capital in the financial statements by the organizations.

❖ المقدمة

يشهد العالم المعاصر في السنوات الأخيرة تقدماً متسارعاً في النواحي التكنولوجية، ويعود ذلك إلى الدور الكبير الذي مارسه العنصر البشري في هذا التقدم باعتباره أحد عوامل الإنتاج المساهمة في العملية الإنتاجية، الأمر الذي انعكس إيجاباً على تطور الوحدات الاقتصادية في نواحي متعددة، مما دفع هذه الوحدات الاقتصادية إلى الاعتماد على المؤهل والكفاءة والخبرة المعرفية التي يتمثل فيها رأس المال البشري .

وتعد الموارد البشرية من العناصر الإنتاجية الرئيسة التي تساهم في العملية الإنتاجية في الوحدات الاقتصادية، لذلك يتعين على هذه الوحدات أن تهتم بهذا العامل لأنه يعتبر المحرك الأساسي لأنشطتها التشغيلية والاستثمارية بغية تحقيق أهدافها المتعددة. إذ أن الوحدة الاقتصادية تسعى إلى تحقيق جملة أهداف أبرزها تحقيق العوائد والنمو المتواصل وتعظيم قيمة مركزها المالي وخلق ميزة تنافسية في السوق، ولن تتحقق تلك الأهداف ما لم تستخدم عوامل إنتاج فاعلة في العملية الإنتاجية من أبرزها رأس المال البشري.

وعلى الرغم من الدور الفاعل لرأس المال البشري ضمن عوامل الإنتاج الفاعلة في الوحدات الاقتصادية، غير أن عملية الاهتمام بنظرية القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في القوائم المالية ما تزال دون المستوى المطلوب من قبل الوحدات الاقتصادية. وعليه فإن هذا البحث يقدم عرضاً مختصراً للاطار المفاهيمي لرأس المال البشري ، بالإضافة إلى اختيار النماذج الحسابية المناسبة لعملية القياس وأساليب الإفصاح المحاسبي عنه في القوائم المالية .

يتضمن هذا البحث بحثين رئيسيين، يتطرق المبحث الأول بشكل مختصر إلى تعريف رأس المال البشري وأهميته وأهدافه، بالإضافة إلى عرض طرائق القياس والإفصاح عنه في القوائم المالية الختامية بالوحدات الاقتصادية ، فضلاً عن التطرق إلى تعريف قيمة الوحدة الاقتصادية وأهميتها ودور رأس المال البشري في زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية. أما المبحث الثاني فيتناول من الناحية التطبيقية عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن

رأس المال البشري في القوائم المالية الختامية ودوره في زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية في احدى شركات القطاع العام (معمل إسمنت السماوة)، وانتهى البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات.

منهجية البحث

تتضمن المنهجية مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وفرضياته، فضلا عن أسلوب البحث وعينته ومجتمعه.

❖ مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في أن الوحدات الاقتصادية لا تقوم بالقياس والإفصاح الكافي عن قيمة رأس المال البشري في قوائمها المالية الختامية ، بل يقتصر الأمر على اعتباره نفقات إيرادية تحمل على كشف الدخل وتقلل من الأرباح السنوية ، على الرغم من دوره في تطوير عمل الوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها ، إلا انه لم يجد الاهتمام الكافي للقياس والإفصاح في القوائم المالية.

وعليه يمكن طرح مشكلة البحث بالأسئلة الآتية:-

- هل توجد إمكانية لقياس رأس المال البشري في الوحدات الاقتصادية .
- هل يوجد أسلوب للإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم المالية المعدة من قبل الوحدات الاقتصادية.
- هل يوجد دور للقياس والإفصاح عن رأس المال البشري في زيادة قيمة الوحدات الاقتصادية.

❖ أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث بصورة عامة في محاولة نظرية وعملية لتسليط الضوء على رأس المال البشري وأهميته المتزايدة في الوحدات الاقتصادية وكيف يمكن لتلك الوحدات الحفاظ عليه وتطويره ومعالجته في ضوء الأسس والأساليب والإجراءات والقواعد المحاسبية السائدة. إذ أن غالبية الوحدات الاقتصادية العامة تمتلك العديد من الخبراء والموظفين الذين يشكلون احد عناصر الطاقة الإنتاجية المهمة في عمل تلك الوحدات لاسيما الموظفين المؤهلين الذين يعملون لديها، لذلك فان هذا البحث يحتل أهمية بالنسبة لتلك الوحدات من خلال النقاط الآتية :-

1. تقديم اطار مقترح للشركات العاملة في البيئة العراقية على وجه الخصوص وفي البيئة الخارجية بصورة عامة للقياس والإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم المالية لديها.
2. تقديم الدعم الكافي للاهتمام بالخبرات التي يمتلكها الأفراد العاملون في الوحدات الاقتصادية وتحقيق الرضا الوظيفي لهم من خلال بيان دورهم في نجاح الوحدة الاقتصادية.
3. توعية الوحدات الاقتصادية العراقية وكوادرها المحاسبية على الاهتمام براس المال البشري لديها لما له من تأثير في زيادة قيمة الوحدة ونجاحها وتعزيز ربحيتها.

❖ أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :-

1. عرض اطار نظري مختصر عن الموارد البشرية (رأس المال البشري) من حيث التعريف والأهمية
2. قياس رأس المال البشري من خلال الاستعانة بالمخصصات المصروفة للموظفين في الوحدات الاقتصادية.

3. إيجاد طريقة متوافقة مع الأنظمة المحاسبية السائدة للإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية.

4. بيان دور القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على زيادة قيمة الوحدات الاقتصادية.

❖ فرضيات البحث

يستند البحث إلى الفرضيات الآتية:-

1. **الفرضية الرئيسية الأولى (فرضية القياس)** (هناك إمكانية للقياس المحاسبي عن رأس المال البشري بالاعتماد على المخصصات الفكرية المدفوعة للموظفين العاملين).

2. **الفرضية الرئيسية الثانية (فرضية الإفصاح)** (هناك إمكانية للإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية)

3. **الفرضية الرئيسية الثالثة (فرضية قيمة الوحدة الاقتصادية)** (يؤدي القياس و الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري الى زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال زيادة صافي الأصول).

❖ منهج وأسلوب البحث

من اجل تحقيق أهداف البحث وإيجاد الحلول المناسبة للمشكلة فان الباحثان استعلا المنهج التجريبي الذي يعتمد على استخدام البيانات الفعلية الرقمية المستخرجة من واقع السجلات والقوائم المالية الختامية للوحدات الاقتصادية ، كذلك استعان الباحثان بالتقارير المالية المتمثلة بقائمة الرواتب والأجور الخاصة بعينة البحث لقياس المصروفات المعرفية التي تدفع للموظفين العاملين والتي سيتم اعتبارها رأس المال البشري.

❖ عينة البحث ومجتمعه

تم اختيار احدى الوحدات الاقتصادية كعينة للبحث بوصفها شركة عامة صناعية عاملة في مجتمع البحث المتكون من شركات القطاع العام في العراق (الشركة العامة لأسمنت الجنوبية - معمل إسمنت السماوة في محافظة المثنى)، واعتمد الباحثان في إجراء عملية القياس على القوائم المالية الختامية لعينة البحث للسنة المالية (2012)، إذ توفرت لدى الباحثان رؤية متكاملة عن هذه العينة بجميع أنظمتها الإدارية والمحاسبية، كذلك اختار الباحثان هذه العينة لسهولة إجراء عملية القياس المحاسبي لرأس المال البشري فيها وتأثيره الواضح على نشاطها من حيث قيمتها.

المبحث الاول

القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري وقيمة الوحدة الاقتصادية

يتناول هذا المبحث راس المال البشري من حيث التعريف والأهمية والأهداف وطرائق قياسه والإفصاح عنه في القوائم المالية فضلا عن دور هذا الإفصاح في قياس قيمة الوحدة الاقتصادية.

أولاً: راس المال البشري: التعريف والأهمية والأهداف

1- تعريف رأس المال البشري

يعرف رأس المال البشري بأنه المعرفة المحفوظة في ذهن الموظفين العاملين بالوحدات الاقتصادية بالإضافة الى المهارات والخبرات المكتسبة والتي تستطيع الوحدة الاقتصادية الاستفادة منها بالمستقبل.(غياط وشريف، 2011:6)

كذلك يعرف رأس المال البشري بأنه الموجود المعنوي والمهارات والخبرات التي تملكها الوحدة الاقتصادية والتي تسمح لها بالتنافس بالأسواق. (فاطمة و مفيدة ، 2011:5)

يرى الباحثان بان تعريف رأس المال البشري ، يتمثل بالخبرات التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية خلال مدة زمنية معينة والتي تمثل رصيد المعرفة البشرية التي تفوقها للنجاح والنمو والتقدم .

2- أهمية رأس المال البشري

يعتمد نجاح الوحدات الاقتصادية على حسن الاستثمار بالموارد البشرية والتي تمثل المعرفة البشرية التي يمتلكها الوحدات الاقتصادية في فترة معينة ، فتلك الوحدات تواجه الكثير من المعوقات وتسعى الى تحقيق العديد من الأهداف والتي لا تستطيع تحقيقها بدون مساعدة العنصر البشري ، فمع بداية القرن العشرين وتطور الوحدات الاقتصادية زيادة المعرفة التكنولوجية ، أصبحت الوحدات الاقتصادية تعتمد على الخبرة والمعرفة البشرية المتمثلة بالموظفين العاملين والذين بإمكانهم تحقيق العوائد المستقبلية في الأمد الطويل من خلال زيادة فعاليتهم وتطوير مهاراتهم والتي تنعكس على نمو الوحدة الاقتصادية وزيادة قيمتها السوقية وتطور أدائها .(علاوي ، 2012 :5)

3- أهداف رأس المال البشري

إن محاولة القياس و الإفصاح عن الموارد البشرية لا تعد ضمن الإجراءات التقليدية للمحاسبة ، ففي الآونة الأخيرة ازداد الاهتمام بهذا النوع لما له من تأثير مهم على عمل الوحدات الاقتصادية وتطورها ، ومن خلال ذلك يمكن توضيح أهداف محاسبة الموارد البشرية من خلال الآتي: (Geddam,2014:3)

1) مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة بشأن الاستثمار في الموارد البشرية ولتوفير المعلومات لجميع المستخدمين ، وتقديم المعلومات لهم حول دور الموارد البشرية في زيادة الدخل وتطور الوحدات الاقتصادية.

2) تقييم كفاءة الموارد البشرية ودورها في الحصول على إنتاجية والربحية في الوحدات الاقتصادية.

3) توفير المعلومات المقارنة بشأن التكاليف والفوائد المرتبطة بالاستثمار في الموارد البشرية.

ثانيا: طرائق قياس رأس المال البشري والطريقة المقترحة

توجد العديد من طرائق القياس المحاسبية عن رأس المال البشري التي تناولها بعض الباحثين والتي تستعمل في القياس المحاسبي عن رأس المال البشري بحسب طبيعة البيانات المحاسبية وطبيعة عمل الوحدات الاقتصادية كطريقة المقاييس السلوكية وطريقة القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المخصومة وطريقة المكافأة المستقلة.

تقوم طريقة المقاييس السلوكية على أساس قياس رأس المال البشري استنادا إلى السلوك الإنساني الذي يتغير بمرور الزمن، وتحدد المقاييس السلوكية البشرية من خلال القدرة على العمل والرغبة ومستوى الأداء وصولا إلى قياس الكفاءة الإنتاجية البشرية (الفضل وآخرون ، 2002:119). وتستند طريقة القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المخصومة، التي جاء بها الباحثان (Lev and Schwartz,1971)، إلى مفهوم القيمة الاقتصادية ، التي تعني القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة (Lev & Schwartz,1971:103-112) ، أما طريقة المكافآت المستقلة التي اقترحت من قبل (Flamholtz ,1971) فأنها اعتمدت على النظرية

الاقتصادية في قياس قيمة الموارد البشرية، إذ أن قيمة الموارد البشرية لا تكمن في كلفتها فحسب وإنما بمقدار المنافع المتولدة منها، أي أن قيمة كل فرد تقاس على أساس القيمة الحالية المتوقعة منه.

أما في هذا البحث فقد اقترح الباحثان طريقة المخصصات الفكرية (المعرفية)، إذ أن هذه الطريقة المقترحة التي اعتمدت في عملية القياس المحاسبية عن رأس المال البشري تستند إلى قياس المخصصات الفكرية (المعرفية) والتي تعتمد على المخصصات الشهرية الفكرية التي تدفع للموظفين العاملين بالوحدات الاقتصادية والتي تتمثل بالاتي :-

المخصصات الفكرية (المعرفية) = مخصصات الشهادة + مخصصات الخدمة + المخصصات الفنية

مما تقدم يتضح بان الباحثان سيعتمدان على المخصصات المعرفية المدفوعة كرأس مال بشري، والذي سيتم قياسه والإفصاح عن قيمته في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية ومن ثم اثر هذا القياس والإفصاح على قيمة الوحدة الاقتصادية.

ثالثاً: الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري

1- تعريف الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري

يعرف الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري انه بيان مقدار قيمة المورد البشري الذي بحوزة الوحدة الاقتصادية للأطراف المستخدمة له ، بالاعتماد على النفقات الرأسمالية المدفوعة من قبل الوحدة الاقتصادية الى الموظفين العاملين أثناء عملهم بتلك الوحدة خلال فترة معينة من الزمن . (حمادة :2002:7)

يرى الباحثان بانه بالإمكان تعريف الإفصاح عن رأس المال البشري بانه بيان مقدار ما تملكه الوحدة الاقتصادية من خبرات ومهارات للمستخدمين الخارجيين من اجل معرفه المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية من جهة ، وتحقيق الرضا الوظيفي للموظفين العاملين من جهة أخرى .

2- طرائق الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري

أ- طريقة الإفصاح في القوائم المالية الإضافية

يتم بموجب هذه الطريقة إعداد قوائم مالية إضافية إلى جانب القوائم الاعتيادية ، والتي تتضمن معلومات كافية ووافية عن المصاريف المدفوعة من قبل الوحدة الاقتصادية لتطوير رأس المال البشري ، كذلك بالإمكان ان تتضمن رأس المال البشري والذي يحقق منافع مستقبلية للوحدة التي تساعد المستخدمين الخارجيين في اتخاذ القرارات (وهيبة وآخرون :2011:12).

ب- طريقة الإفصاح في صلب القوائم المالية

تتمثل هذه الطريقة بالإفصاح عن قيمة رأس المال البشري في صلب القوائم المالية الختامية للوحدات الاقتصادية ، فهي تتضمن إفصاح عن المصاريف النقدية المبذولة من قبل أي وحدة للاستثمار في رأس المال البشري فضلاً عن القيمة الفعلية لرأس المال البشري .(بن صالح وآخرون ،2011:12)

وتجدر الإشارة إلى أن الطريقة الأفضل للإفصاح عن رأس المال البشري هي في صلب القوائم المالية وتحت حساب (النفقات الايرادية المؤجلة 118) بجانب الموجودات والذي يتضمن بدوره كافة الموجودات ذات الطبيعة المعنوية والتي يمكن اعتبار رأس المال البشري جزءا منها ، كذلك بالإمكان إضافة رأس المال البشري

إلى حقوق الملكية من خلال فتح حساب خاص له تحت مسمى (رأس المال البشري 214) والذي يمثل حساب فرعي من الحساب العام وهو (رأس المال 21) ، وبذلك المعالجة سوف يتم الإفصاح عن قيمة رأس المال البشري في قائمة الميزانية العمومية بدلا من قائمة الأرباح والخسائر (مشكور ، 2013، 59) .

رابعا: دور الإفصاح عن رأس المال البشري في قياس قيمة الوحدة الاقتصادية

يتطرق هذا الموضوع إلى تعريف القيمة وأهميتها بالنسبة للوحدة الاقتصادية، فضلا عن معايير قياس قيمة الوحدة الاقتصادية.

1- تعريف القيمة

تعرف القيمة بأنها السعر الذي يرغب المستثمر دفعه مقابل الحصول على موجود او سهم معين في وحدة اقتصادية ما ، بمعنى آخر أن القيمة التي يهتم بها المحاسبين تتمثل بقيمة الوحدة الاقتصادية أي القيمة السوقية لأسهمها . (الجبوري ونضال ، 2009، 4).

2- أهمية قيمة الوحدة الاقتصادية

يعد تحديد قيمة الوحدة الاقتصادية من المواضيع المهمة في الوقت الحاضر ، لما لها من تأثير كبير على العديد من الجهات التي ترتبط بصورة مباشرة او غير مباشرة بعمل الوحدة ، فتتجلى هذه الأهمية من خلال تقديم المعلومات المفيدة إلى إدارة الوحدات الحكومية والمستثمرون والمقرضون والوحدات الحكومية(العامري والشريفي، 2009: 22-23).

3- معايير قياس قيمة الوحدة الاقتصادية

يقصد بمعايير قياس قيمة الوحدة الاقتصادية تلك المعايير أو الطرائق التي يستعان بها لاستخراج قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال مخرجات النظام المحاسبي المطبق في الوحدة الاقتصادية، إذ أن تلك المعايير تستند غالباً في احتسابها إلى مفاهيم الثروة والسوق المالية وربحية الوحدة والتقدير الاقتصادي في عملية الاحتساب (مشكور 2000 : 95) لذلك يمكن توضيح تلك القيم بالاتي :

أ- القيمة السوقية

تتكون الوحدات الاقتصادية المساهمة من حصص او اسهم والتي تحمل قيمة دفترية مثبتة في عقد تأسيس الوحدة وقيمة سوقية للسهم تمثل سعر السهم المتكون نتيجة معاملات البيع او الشراء في اسواق المال ، فسعر السهم السوقي يمثل القيمة السوقية للوحدة والذي تكون قيمته غير ثابتة باستمرار، كذلك بالإمكان استخراج قيمة الوحدة الإجمالية من خلال حاصل ضرب عدد الأسهم التي تمتلكها الوحدة في السعر السوقي للسهم الواحد. (بريكهام ، 2010: 449)

من جانب آخر قد لا يكون هذا التقييم يعبر عن قيمة الوحدة السوقية من منظور مالي، فقد يؤدي هذا التقييم إلى تشتت النتائج بمرور الزمن نتيجة التطور الحاصل في الأسواق المالية ، إذ أن نماذج تقييم الأسهم لا تهدف للتعبير عن القيمة السوقية للأسهم فحسب وإنما تهدف بشكل رئيسي الى تحديد العناصر المبينة للخطر الذي يتحمله حاملي محفظة الأسهم ، كذلك أن الرسملة السوقية للأسهم تكون اعلى أو اقل من صافي المركز

المحاسبي (المالي) لان طريقة التقويم السوقية تعتمد على الوضع المالي للوحدة ونوعية سياسة الوحدة الاقتصادية(حميدي وآخرون ،2013:5)

مما تقدم يرى الباحثان بان القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية يؤدي إلى زيادة أصول الوحدة الاقتصادية ، وذلك من خلال تغيير تبويب بعض عناصر قائمة الدخل (المخصصات البشرية) وتحويلها من قائمة الدخل إلى قائمة الميزانية العمومية باعتبارها جزءاً من موجودات تلك الوحدة ، فضلاً عن زيادة إجمالي حقوق الملكية من خلال زيادة رأس المال البشري لرأس المال المملوك للوحدة الاقتصادية ، لان رأس المال البشري يعتبر جزءاً من رأس المال الإجمالي للوحدات الاقتصادية منذ تأسيسها.

ب- القيمة المحاسبية

تتمثل قيمة الوحدة الاقتصادية وفق طريقة قيمة الوحدة المحاسبية من خلال معطيات التي توفرها قائمة المركز المالي ، فهي تتمثل بصافي المركز المالي أو حقوق الملكية التي تستخرج من خلال الفرق بين الموجودات والمطلوبات ، كذلك بالإمكان استخراج تلك القيمة من خلال مجموع رأس المال المساهم به والاحتياطات والربح المرحل والمحتمل مطروحاً منه الخسائر أو العجز المرحل ، (الجنابي ،2008:85) ويمكن احتساب القيمة بالنسبة للشركات المساهمة من خلال القيمة المحاسبية (الدفترية) للسهم وذلك عن طريق قسمة صافي حق الملكية على عدد الأسهم التي يتكون منها رأس مال الوحدة الاقتصادية.(Pablo,2007:9)

يرى الباحثان بان القيمة المحاسبية هي الأقرب إلى الواقع في استخراج قيمة الوحدة الاقتصادية لاعتمادها على صافي أصول الوحدة الاقتصادية ، كما أن هذه القيمة تصلح للتطبيق في جميع الوحدات الاقتصادية المساهمة وغير المساهمة، لذلك سيتم الاعتماد في هذا البحث على هذه الطريقة في عملية استخراج قيمة الوحدة الاقتصادية في الجانب العملي.

المبحث الثاني

القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في الشركة العامة للإسمنت الجنوبية

معمل اسمنت السماوة ودوره في زيادة صافي اصول المعمل

يتضمن هذا المبحث الجانب التطبيقي من البحث، إذ انه ينطلق ابتداءً من وصف عينة البحث ، ثم القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في المعمل وإثبات الفرضيتين الأولى والثانية ، وأخيراً احتساب القيمة المحاسبية للمعمل بعد الإفصاح المحاسبي وإثبات الفرضية الثالثة.

أولاً: وصف عينة البحث

تتكون عينة البحث من الموظفين حملة شهادات البكالوريوس والدبلوم التقني في الوحدة الاقتصادية (معمل إسمنت السماوة). وقد عددهم (96) ، إذ تم تطبيق عملية القياس المحاسبية على أفراد عينة البحث باعتبارهم رأس مال بشري في معمل إسمنت السماوة ، ومن خلال تلك العملية تم اعتبار مخصصات الشهادة و الخدمة والهندسية للأفراد مصاريف رأسمالية تحمل على قائمة الميزانية العمومية بدلا من تحميلها على حساب الأرباح والخسائر

لأنهم يمثلون رأس المال البشري في المعمل، ومن أجل توضيح تلك العينة ينبغي التعرف على عدد الموظفين حالمين الشهادات فيها وكما يأتي :-

جدول (1) خصائص العينة وفقاً للتخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص
20%	20	المهندسين
4%	4	المحاسبين
8%	8	الاداريين
1%	1	القانونيين
2%	2	المبرمجين
63%	61	الحرفيين
100%	96	المجموع

ثانيا : القياس المحاسبي عن رأس المال البشري في معمل إسمنت السماوة وإثبات الفرضية (1)

استعان الباحثان بمخصصات الشهادة والخدمة والمخصصات الهندسية في عملية قياس رأس المال البشري في عينة البحث ، إذ تم الاعتماد عليها بصورة أساسية وذلك بسبب الطبيعة المعنوية والفكرية لتلك المخصصات ، كما أن الموظفين الذين يحصلون على تلك المخصصات يمتلكون خبرة ومعرفة وظيفية كافية تؤهلهم بأن يتم اعتبارهم جزءاً أساسياً من موجودات المعمل كباقي الموجودات الأخرى ، ولذلك تمت عملية القياس وفق الجداول الآتية :-

جدول (2) قياس مخصصات الشهادة الشهرية والسنوية للموظفين وحسب الاختصاص

الموظفين(العدد)	الشهادة	الرواتب الاسمية (1)	نسبة مخصصات الشهادة (2)	مخصصات الشهادة الشهرية (1)x(2) (3)	مخصصات الشهادة السنوية (3)x(12) (4)
المهندسين (20)	بكالوريوس	13035000	45%	5865750	70389000
المحاسبين (4)	بكالوريوس	3180000	45%	1431000	17172000
الاداريين (8)	بكالوريوس	3906000	45%	1757700	21092400
القانونيين (1)	بكالوريوس	441000	45%	198450	2381400
المبرمجين (2)	بكالوريوس	1169000	45%	526050	6312600
الحرفيين (61)	دبلوم	33212733	35%	11624456.55	913949347

يلاحظ من جدول (2) قياس المخصصات الشهرية والسنوية للموظفين العاملين بالمعمل بصورة مجتمعة وحسب الاختصاص ، إذ تحتسب المخصصات الشهادة الشهرية لكل موظف حامل شهادة البكالوريوس بنسبة (45%) من الراتب الاسمي و(35%) لكل موظف حامل شهادة الدبلوم ، وتم احتساب تلك المبالغ من خلال حاصل ضرب النسب في حقل (2) في الرواتب الاسمية للموظفين حسب الاختصاص ، وبعدها تم ضرب مخصصات الشهادة الشهرية في (12) شهر لاستخراج المخصصات السنوية التي تصنف كمصروفات رأسمالية تحمل على قائمة الميزانية العمومية.

جدول (3) قياس مخصصات الخدمة السنوية للموظفين حسب الاختصاص

الموظفين	الشهادة	مخصصات الخدمة السنوية (1)	نسبة مخصصات الشهادة (2)	مخصصات الخدمة مع علاوة الشهادة (2) x (1) (3)
المهندسين (20)	بكالوريوس	200000	45%	90000
المحاسبين (4)	بكالوريوس	40000	45%	18000
الاداريين (8)	بكالوريوس	80000	45%	36000
القانونيين (1)	بكالوريوس	10000	45%	4500
المبرمجين (2)	بكالوريوس	20000	45%	9000
الحرفيين (61)	دبلوم	100006	35%	213500

يلاحظ من الجدول (3) قياس مخصصات الخدمة السنوية للموظفين بصورة مجتمعة ، اذ يضاف مبلغ (10000) دينار لكل موظف على راتبه الاسمي ويضاف له علاوة الشهادة ، وبما ان الموظفين تم تصنيفهم حسب الاختصاص فان مخصصات الشهادة سيتم احتسابها من خلال حاصل ضرب عدد الموظفين في (10000) دينار حسب المجموعات المصنفة بالجدول (3)، كذلك تعتبر هذه المخصصات رأسمالية تضاف الى مخصصات الشهادة والتي سيتم اعتبارها لاحقا رأس مال بشري .

جدول (4) قياس المخصصات الهندسية الشهرية والسنوية للمهندسين

الموظفين	المخصصات الهندسية الشهرية (1)	المخصصات الهندسية السنوية (12)x(1)
المهندسين (20)	6507500	78090000

يلاحظ من جدول (4) قياس مخصصات الهندسية للموظفين المهندسين بصورة شهرية و سنوية من خلال حاصل ضرب المخصصات الهندسية للمهندسين الـ (20) في (12) شهر والتي سيتم اعتبارها مصروفات رأسمالية تضاف الى مخصصات الشهادة والخدمة والتي يتم اعتبارها بصورة مجتمعة رأس مال بشري في الجدول اللاحق.

جدول (5) قياس رأس المال البشري للموظفين بصورة مجتمعة وحسب الاختصاص

الموظفين	مخصصات الشهادة السنوية (1)	مخصصات الخدمة السنوية مع علاوة الشهادة (2)	المخصصات الهندسية السنوية (3)	المجموع (1)+(2)+(3)
المهندسين (20)	70389000	90000	78090000	148569000
المحاسبين (4)	17172000	18000	0	17190000
الاداريين (8)	21092400	36000	0	21128400
القانونيين (1)	2381400	4500	0	2385900
المبرمجين (2)	6312600	9000	0	6321600
الحرفيين (61)	913949347	213500	0	139706979
المجموع				335301879

يلاحظ من جدول (5) قياس رأس المال البشري للموظفين الـ(96) بمعمل إسمنت السماوة بصورة مجتمعة وحسب الاختصاص من خلال التصنيف المبين بالجدول ، إذ يلاحظ وجود قيمة لرأس المال البشري في المعمل تقدر بـ(335301879) والتي سيتم اعتبارها موجود يحمل على قائمة الميزانية العمومية في نهاية السنة المالية (2012) ويحذف ذلك المبلغ من قائمة الأرباح والخسائر . وبذلك تحقق إثبات الفرضية (1) التي مفادها (هناك إمكانية للقياس المحاسبي عن رأس المال البشري بالاعتماد على المخصصات الفكرية المدفوعة للموظفين العاملين).

من خلال ما تقدم يتبين أن هذه الطريقة تتم من خلال متابعة الأقسام البشرية الخاصة بالموظفين العاملين بالمعمل في كل سنة ومعرفة كافة التغيرات التي تطرأ عليهم من (نقل واستبعاد و وفاة وغيرها) والتي تؤثر بدورها على قيمة الموظفين بصورة مجتمعة ، كذلك أن هذه الطريقة يتم تطبيقها في نهاية كل سنة مالية وتتم المقارنة بين المبالغ الظاهرة بالتقارير من السنة السابقة مع تقارير السنة الحالية ويتم الإفصاح عن القيمة الجديدة ويذكر سبب التغير في تلك القيم سواء أن كانت في الزيادة أو الانخفاض .

ومن الجدير بالذكر أن رأس المال البشري موجود فكري معنوي لا تتناقص قيمته بصورة دورية منتظمة كما هو الحال بالموجودات الثابتة الأخرى ، إذ أن عملية الانخفاض تحدث بحسب الظروف التي تحدث في الوحدة الاقتصادية ولا يستطيع احد معرفة قيمة الانخفاض إلا بعد إجراء عملية القياس المحاسبية التي تم الإشارة إليها . كما أن هذا الموجود يتزايد باستمرار وفق الظروف الطبيعية نتيجة لزيادة خبرة الموظفين العاملين بمرور السنوات والذين يمثلون هذا الموجود .

ثالثاً: الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في معمل اسمنت السماوة وإثبات الفرضية (2)

❖ إثبات قيد قيمة رأس المال البشري في 2012/ 12/31

المبلغ المدين	المبلغ الدائن	البيان	رقم الدليل
335301879		من د/نفقات ايرادية مؤجلة	118
	335301879	إلى د/ رأس المال البشري	214

يلاحظ من القيد السابق اتباع النظام المحاسبي المطبق في العينة محل البحث، إذ تم وضع رأس المال البشري تحت بند النفقات الايرادية المؤجلة - الموجودات الثابتة المعنوية ، بسبب الطبيعة المعنوية له وقدرته على توليد الإيرادات المستقبلية، وفي حالة وجود بعض الموظفين العاملين لدى الوحدة الاقتصادية تحت التدريب فانه بالإمكان تحميل قيمتهم على حساب (مشروعات تحت التنفيذ- نفقات إيرادية مؤجلة) .

د/ النفقات الايرادية المؤجلة (الموجودات البشرية)

المبلغ المدين / دينار	البيان	المبلغ الدائن/ دينار	البيان
335301879	رأس المال البشري	335301879	رصيد 2012/12/31
335301879	المجموع	335301879	المجموع

ح/رأس المال البشري

المبلغ المدين/ دينار	البيان	المبلغ الدائن/ دينار	البيان
335301879	رصيد 2012/12/31	335301879	النفقات الايرادية المؤجلة
335301879	المجموع	335301879	المجموع

أما إثبات قيد قيمة رأس المال البشري للسنوات اللاحقة فإنه يتم من خلال القيام بأعداد قيد التسوية الخاص بقيمة رأس المال البشري بعد إجراء عملية القياس في نهاية السنة المالية ويتم تعزيز المبلغ المرحل من السنة السابقة بالفرق من خلال تسجيل نفس القيد السابق بالفرق بين القيمتين .

جدول (6) كشف الأرباح والخسائر للشركة العامة لأسمنت الجنوبية - معمل إسمنت السماوة- فرع المثنى للسنة المالية المنتهية في 2012/12/31 قبل وبعد الإفصاح عن رأس المال البشري

البيان	الدليل	قبل الإفصاح (2012)		بعد الإفصاح (2012)	
		المصروفات	الإيرادات	المصروفات	الإيرادات
الإيرادات	4				
الإيرادات التحويلية	48		15211680		15211680
إجمالي الإيرادات	3		15211680		15211680
المصروفات	31				
الرواتب والأجور	32	967051157		631749278	
المستلزمات السلعية	33	127626773		127626773	
المستلزمات الخدمية	37	10543859		10543859	
الاندثار	38	129285874		129285874	
إجمالي المصروفات	33	1234507663		899205784	
صافي (الخسارة)		(1219295983)		(883994104)	

صافي الخسارة قبل الإفصاح	صافي الخسارة بعد الإفصاح	الفرق
(1219295983)	(883994104)	335301879

يلاحظ من جدول (6) انخفاض مقدار الخسارة في سنة (2012) بمقدار (335301879)، ويرجع ذلك إلى استبعاد المخصصات البشرية (الشهادة والخدمة والهندسية) من قائمة الأرباح والخسائر في معمل الإسمنت وتحويلها إلى الميزانية العمومية وتسجيلها كراس مال بشري بحساب يحمل الرقم (22).

جدول (7) الميزانية العمومية لمعمل إسمنت السماوة في المالية المنتهية في 31/12/2012

بعد الإفصاح عن رأس المال البشري

2012		الموجودات	الدليل
كلي	جزئي		
		الموجودات الثابتة بالصافي	11
	71502523	الأراضي	111
	538255986	المباني والإنشاءات	112
	2355671352	الألات والمعدات	113
	575699742	وسائل نقل وانتقال	114
	10906197000	عدد وقوالب	115
	11597154781	الأثاث وأجهزة مكاتب	116
	335301879	نفقات الايرادية المؤجلة	118
26379783263		مجموع الموجودات الثابتة	
298078217	298078217	مشروعات تحت التنفيذ	12
		الموجودات المتداولة	
	15519982403	المخزون	13
	23446481	المدينون	14
	24294593	التقود	18
	28100875	حسابات متقابلة مدينة	19
15595824352		مجموع الموجودات المتداولة	
42273685832		إجمالي الموجودات	
		مصادر التمويل والمطلوبات	2
		مصادر التمويل	
	21243067	رأس المال	21
	335301879	رأس المال البشري	214
	9538711334	الاحتياطات	22
	5431447686	التخصيصات	23
15326703966		اجمالي مصادر التمويل	
		المطلوبات	
	26918880991	الدائنون	26
	28100875	حسابات دائنة متقابلة	29
26946981866		إجمالي المطلوبات	
42273685832		إجمالي المطلوبات ومصادر التمويل	

يلاحظ من جدول (7) عملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري ضمن حساب النفقات الايرادية المؤجلة (118) في جانب الموجودات ، وتحت حساب (رأس المال البشري 214) في جانب المطلوبات والذي ينعكس بدوره على زيادة فعالية القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمعمل خلال سنة (2012) فضلا عن زيادة القيمة المحاسبية للمعمل من خلال زيادة صافي الأصول ، ومن خلال ذلك فان يتحقق إثبات الفرضية (2) التي مفادها (هنالك إمكانية للإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية).

رابعا: احتساب القيمة المحاسبية لمعمل الاسمنت بعد الإفصاح عن رأس المال البشري وإثبات الفرضية (3)

(أولاً):- احتساب المؤشرات ذات العلاقة بقيمة (صافي الأصول) معمل إسمنت السماوة.

$$1- \text{حقوق الملكية الى مجموع الموجودات} = \frac{\text{حقوق الملكية} + \text{حقوق الاقلية} + \text{الاحتياطات}}{\text{مجموع الميزانية}} \times 100 \%$$

$$\text{حقوق الملكية الى مجموع الموجودات (قبل الإفصاح)} = \frac{0+9538711334+21243067}{41938383953} \times 100\% = 22.4\%$$

$$\text{حقوق الملكية الى مجموع الموجودات (بعد الإفصاح)} = \frac{0+9538711334+356544946}{42273685832} \times 100\% = 23.4\%$$

$$\text{مجموع المطلوبات الى مجموع الموجودات (قبل الإفصاح)} = \frac{\text{المطلوبات}}{\text{مجموع الموجودات}} \times 100\% = 64\%$$

$$\text{مجموع المطلوبات الى مجموع الموجودات (بعد الإفصاح)} = \frac{26946981866}{42273685832} \times 100\% = 63\%$$

(ثانياً): احتساب قيمة معمل إسمنت السماوة (صافي الأصول)

جدول (8) احتساب مقدار الزيادة في صافي أصول معمل الإسمنت بعد الإفصاح عن رأس المال البشري

صافي أصول المعمل بعد الإفصاح عن رأس المال البشري	صافي أصول المعمل قبل الإفصاح عن رأس المال البشري	مقدار الزيادة في صافي أصول المعمل	نسبة الزيادة في صافي أصول المعمل
15326703966	14991402087	335301879	2.18%

$$\text{نسبة الزيادة في صافي أصول المعمل} = \frac{14991402087 - 15326703966}{15326703966} \times 100\% = 2.18\%$$

يلاحظ من جدول (8) احتساب مقدار الزيادة في مقدار القيمة المحاسبية (صافي أصول) معمل إسمنت السماوة بعد الإفصاح عن رأس المال البشري، إذ اتضح وجود زيادة بمقدار (335301879) وبنسبة (2.18%) في سنة (2012) ناتجة عن قيمة رأس المال البشري التي تم الإفصاح عنها في جانب الموجودات والمطلوبات. وعلى الرغم من انخفاض نسبة رأس المال البشري إلا أنه يعد من الموجودات المهمة نسبياً في الوحدات الاقتصادية ولاسيما الكبيرة منها.

كذلك يلاحظ من عملية احتساب مؤشر حقوق الملكية إلى مجموع الموجودات ارتفاع معدل حقوق الملكية إلى مجموع الموجودات من (1%) نتيجة الإفصاح عن قيمة رأس المال البشري والذي ينعكس بدوره على عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالمقرضين والمستثمرين والمالكين وإدارة المعمل، كما يلاحظ انخفاض مؤشر مجموع المطلوبات إلى مجموع الموجودات بمقدار (1%) والذي ينعكس على انخفاض نسبة مخاطرة سداد المطلوبات لمستحقيها، وبذلك يتحقق إثبات الفرضية (3) التي مفادها (يؤدي القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري إلى زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال زيادة صافي الأصول).

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

• استنتاجات الجانب النظري

1. يؤدي الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية دوراً جوهرياً في تعزيز جودة تلك القوائم المالية، بما يخدم مصلحة المستخدمين الخارجيين كافة في عملية اتخاذ

القرارات، وهذا ما أكد عليه مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) حول عمليات الإفصاح الكافي في القوائم المالية.

2. يؤدي الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري دوراً مهماً في تحقيق الرضا الوظيفي للعاملين بالوحدات الاقتصادية ، وذلك من خلال معرفة دور كل منهم في تطوير عمل الوحدة وتحقيق أهدافها المتنوعة .

3. يعد رأس المال البشري المحرك الأساسي لكافة الأعمال والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية، فضلاً عن دوره في تحقيق أهدافها المتنوعة في زيادة طاقتها الإنتاجية وتحقيق الميزة التنافسية ومن ثم زيادة حصتها السوقية وتعظيم ربحيتها.

4. لا يوجد اتفاق بين المنظمات المحاسبية الدولية والمحلية على إصدار معيار دولي خاص برأس المال البشري أو الموارد البشرية يختص بقياسه والإفصاح عنه في القوائم المالية الختامية.

• استنتاجات الجانب العملي

1. ظهر أن هنالك إمكانية للقياس المحاسبي عن رأس المال البشري في معمل إسمنت السماوة من خلال الاستعانة بمخصصات البشرية المدفوعة للموظفين العاملين (الشهادة والخدمة والهندسية) ، إذ ظهرت قيمة رأس المال البشري بمعمل الإسمنت (335301879) والتي انعكست على عملية الإفصاح بقائمة الميزانية العمومية للمعمل في سنة 2012 .

2. يساعد الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على تقليل الخسارة المتحققة لدى معمل الإسمنت من خلال عملية تغيير التوزيع المحاسبي لبنود قائمة الدخل واعتبار رأس المال البشري موجوداً رأسمالياً بدل من اعتباره مصروف إيرادياً، إذ انخفضت الخسائر في سنة (2012) بمقدار (335301879) نتيجة لعملية الإفصاح عن رأس المال البشري .

3. هنالك دوراً للقياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على زيادة القيمة المحاسبية (صافي الأصول) لمعمل إسمنت السماوة بمقدار (335301879) ونسبة (2.18%) في سنة 2012 ، ونسبة زيادة (1%) في نسبة حقوق الملكية إلى مجموع الموجودات ونسبة انخفاض بمعدل المطلوبات إلى مجموع الموجودات بمقدار (1%)، والذي ينعكس على زيادة رأس المال المملوك للمعمل وبالتالي زيادة تشجيع المستثمرين والمقرضين على اتخاذ القرارات الصحيحة مع المعمل .

ثانياً: التوصيات

1. يتعين على الوحدات الاقتصادية إيجاد الوسائل والإجراءات المناسبة التي تساعد في تحقيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في قوائمها المالية الختامية بما يخدم ملاكها ويحقق أهدافها الاستراتيجية .

2. يتعين على الوحدات الاقتصادية تطوير مهارات الأفراد العاملين لديها من خلال دورات التعليم والتدريب المستمر بما يخدم مصلحة الوحدة الاقتصادية ، بالإضافة إلى تقديم المزيد من الإفصاح عنهم في القوائم والتقارير المالية الختامية أو الملحق بما يحقق رضاهم الوظيفي .

3. يتعين على الوحدات الاقتصادية ان تدرك أهمية رأس المال البشري ودوره الكبير في تحقيق أهداف الوحدة ، إذ أن على الوحدات الاقتصادية الاهتمام به وتطويره من خلال التعليم وتطوير المهارات وزيادة المعرفة.

4. يتعين على المنظمات المحلية والدولية الاهتمام برأس المال البشري من خلال تطوير الأسس والقواعد والإجراءات والمعايير من أجل إصدار معيار مناسب خاص برأس المال البشري يدعم عملية القياس والإفصاح عنه .

5. يتعين على الوحدات الاقتصادية الاعتماد على المخصصات الفكرية لقياس رأس المال البشري في الوحدات الاقتصادية بصورة تجريبية لغرض معرفة دورها في تطوير عمل الوحدة ومعلوماتها المحاسبية المقدمة للمستخدمين الخارجيين .

6. يتعين على الوحدات الاقتصادية عدم تحميل كامل قيمة رأس المال البشري على حساب النتيجة (الدخل) لان رأس المال البشري يعد من أصول الوحدة وليس من مصاريفها ، إذ أن هذه المعالجة تقلل من الأرباح السنوية المتحققة للوحدة .

7. يتعين على الوحدات الاقتصادية ان تدرك الأهمية رأس المال البشري ودوره في زيادة صافي أصول الوحدة الاقتصادية ، والذي يستوجب عليها الاهتمام به بصورة مستمرة كأحد الأصول المعنوية مثلما هو الحال بالنسبة للموجودات الملموسة الأخرى .

❖ المصادر

أولاً: المصادر العربية

1. بريكهام ، أوجين "الإدارة المالية أسس تقييم المشاريع تقييم الشركات والقرارات التمويلية والاستراتيجية " تعريب ، محمد فتوح وعمر عبد الكريم ، شعاع للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، سوريا - حلب ، 2010.
2. بن صالح ، عبد الله ، سحنون بو نعجة " أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري من منظور معايير المحاسبة الدولية " دراسة منشورة في مجلة جامعة حسبية بن بوعلي بالشلف - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر ، 2011.
3. الجبوري ، نصيف جاسم ، نضال عبد الله ياسين المالكي " تقييم اثر الثقافة المحاسبية في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية " مجلة جامعة كربلاء العلمية ، العدد 4، 2009.
4. الجنابي ، ريم محسن خضير " اثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية لأسواق رأس المال في الشركات المصرفية - دراسة تطبيقية في عينة من المصارف الأهلية في سوق العراق للأوراق المالية " رسالة ماجستير منشورة ، جامعة بغداد-كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2008 .
5. حمادة ، رشا " القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية واثره في القوائم المالية دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق " مجلة جامعة دمشق ، المجلد 18، العدد 1، دمشق- سوريا- 2002.

6. حميدي، كرار سليم ، حسنين راغب ، حسنين كاظم " قياس القيمة العادلة للاسهم العادية باستخدام نموذج مضاعف الربحية دراسة تطبيقية في المصارف العراقية الخاصة المدرجة في سوق الاوراق المالية " بحث منشور ، جامعة الكوفة -كلية الإدارة والاقتصاد ، 2013.
 7. العامري، سعود جايد، الشريفي، ناظم حسن ، " المحاسبة المتقدمة في الشركات والأسس النظرية والعلمية لاحتساب قيمة الشركات " الطبعة الأولى ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 2009.
 8. علاوي ، خضير " اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للموارد الإنشائية " مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 2، العدد 3 ، المثنى – العراق ، 2012.
 9. غياط ، شريف ، رجال ، فيروز " رأس المال الفكري ودوره في اكتساب المؤسسة ميزة تنافسية" الملتقى الدولي الخامس ، رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة ، جامعة بالشلف ، الجزائر، 2011.
 10. فاطمة ، تواتي بن علي ، مفيدة ، نادي " فعالية رأس المال الفكري في تعزيز الميزة التنافسية للمنظمة" الملتقى الدولي الخامس ، رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة ، جامعة بالشلف ، الجزائر، 2011.
 11. مشكور ، سعود جايد " المعايير المستخدمة في تحديد قيمة المنشأة " مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة البصرة :كلية الإدارة والاقتصاد ، 2000.
 12. مشكور ، سعود جايد " النظام المحاسبي الموحد " الطبعة الأولى – مطبعة الميزان – النجف العراق – 2013.
 13. وهيبه ، بن داودية : " متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري واثره على القوائم المالية في منظمات الأعمال " مجلة العلوم الاقتصادية والمعرفية وعلوم التسيير ، جامعة حسيبة بن بو علي ، بالشلف – الجزائر ، 2011.
- ثانيا : المصادر الأجنبية

1. Flamholtz : "A Model for Human Resource Valuation: A Stochastic Process with Service Reward", Accountancy Review, American accounting Association 1971.
2. Geddam, Mangayamma : "Human Resource Accounting", International Journal of Academic Research, Andhra University, Visakhapatnam, India.2014.
3. Lev, B. & Schwartz, S. : "On the Use of Economic Concepts of Human Capital in Financial Statement", Journal of Accounting Review, Indonesia, 1971.
4. Pablo Fernandez : "Company valuation method, the most common error in valuations", work paper, Business school, university of Navarra, 2007.