

Compatibility International Accounting Standards with the Human Capital Measurement

Talal Al-Alkawi

College of Adiminstrative Sciences, Applied Science University, Kingdom of Bahrain.

Received: 8 Jun. 2018, Revised: 11 Agu. 2018, Accepted: 20 Sep. 2018

Published online: 1 Jun. 2019

Abstract: The aims of this study are to determine the appropriateness of international accounting standards and international financial reporting standards (IAS/IFRS) to build a special basis to measure human capital in business organizations. Researcher adopted scientific methodology research, and propose the conceptual theoretical framework for measuring human capital on the basis of IAS and IFRS. The main recommendations were to determine the quantitative indicators of human performance to measure the added value contributed by human resources, to measure their contributions to maximize productivity and achieve the organization's objectives, in addition, researcher recommends the necessity to adopt the separate accounting standard of human capital.

Keywords: Human Capital, Measurement, International Accounting Standards

توافق المعايير المحاسبية الدولية مع قياس رأس المال البشري

د. طلال العكاوي

أستاذ المحاسبة المالية المشارك - كلية العلوم الإدارية - جامعة العلوم التطبيقية - مملكة البحرين.

الملخص: هدفت الدراسة إلى تحديد مدى توافق إصدارات معايير المحاسبة الدولية / معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) وملائمتها لبناء إطار مفاهيمي نظري يمكن الرجوع إليه لقياس رأس المال البشري في منظمات الأعمال، اعتمد الباحث منهج البحث العلمي النظري والذي يهدف إلى تأصيل الإضافة العلمية والمعرفية، وقد حاول طرح إطار مفاهيمي نظري لقياس رأس المال البشري بالاستناد إلى ما جاء من إصدارات ضمن معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية. وخرج الباحث بمجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة إهتمام المنظمات بتوفير كل ما تحتاجه عملية قياس تكلفة مواردها البشرية لتحديد قيمتها باعتماد مؤشرات كمية باستخدام تقارير التقييم والإداء السنوية والتي يمكن من خلالها قياس القيمة المضافة التي ساهم بها الموظف في زيادة الإنتاجية وتحقيق أهداف المنظمة، إضافة إلى تظافر جهود الهيئات والمنظمات المهنية من أجل إصدار معيار محاسبي مستقل لرأس المال البشري يتضمن الأسس التي بموجبها يمكن لأي منظمة من قياسه والإفصاح عنه في قوائمها المالية.

الكلمات المفتاحية: رأس المال البشري، القياس، معايير المحاسبة الدولية

1 مقدمة

يعتبر القياس الوجه الأول والأهم في البناء الفكري المحاسبي الذي بدونه لا يمكن الإفصاح عن المعلومات والتي تمثل مصدر المعلومات الرئيس لجميع المستخدمين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى دورها المهم في خدمة المجتمع. في حين تعتبر الموارد البشرية المشغل الرئيس لموارد أي منظمة خدمية كانت أم إنتاجية، وبدونها لا يمكن أن تحقق تلك المنظمة أهدافها. ولغرض أن تتحقق عملية القياس المحاسبي لا بد من توفر أحداث قابلة للقياس من أجل ضمان العدالة والمصادقية المنشودة للعنصر المراد قياسه بناءً على أسس علمية سليمة يمكن الإعتماد عليها من قبل منظمات الأعمال على اختلاف أنشطتها. وفيما يتعلق برأس المال البشري فإنه لم تصدر أي من الهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية المتخصصة معياراً خاصاً لقياسه يمكن الإهتمام به للإعتراف بقيمته والإفصاح السليم عنه على الرغم من توفر أغلب الشروط التي يمكن الإهتمام بها لوضع الأسس المناسبة لقياس رأس المال البشري. ونظراً لعدم توفر معيار محاسبي خاص برأس المال البشري جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على مدى توافق شروط القياس الواردة في معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من أجل بناء هيكل مفاهيمي نظري لمعيار محاسبي خاص برأس المال البشري على الرغم من كونه عنصراً لا يتصف بطبيعة ملموسة، مستنداً في ذلك على أن نظرية القياس الحديثة التي لا تشترط في العنصر المراد قياسه الخاصية الطبيعية الملموسة بل تعدت إلى إمكانية أن تشمل تلك العناصر التي يمكن قياسها معنوياً، وهذا ما يتفق مع موضوع دراستنا الحالية، وذلك عن طريق المحاكاة باعتماد أستبدال العنصر المعنوي بعنصر آخر يمكن قياس أثره.

2 الاطار العام للبحث

2.1 تقسيم البحث

وتعتبر الدراسة الحالية من الدراسات النظرية التي تسلط الضوء على تلك المعايير التي لها علاقة مباشرة بموضوع قياس رأس المال البشري من أجل تهيئة البناء المنهجي النظري لتكليف ما جاء في معايير المحاسبة الدولية ومعايير القوائم المالية الدولية لوضع أساس لقياس رأس المال البشري. واستناداً إلى ما تقدم تم تناول الدراسة الحالية من عدة محاور:

- المحور الأول: منهجية الدراسة.
- المحور الثاني: القياس المحاسبي للموارد البشرية.
- المحور الثالث: رأس المال البشري وأهمية رسملة الموارد البشرية.
- المحور الرابع: دور معايير المحاسبة الدولية ومعايير القوائم المالية الدولية في قياس رأس المال البشري.
- المحور الخامس: اختبار نموذج البحث وفرضيته.
- المحور السادس: الاستنتاجات والتوصيات.

المحور الأول منهجية الدراسة

لغرض تناول موضوع الدراسة من الناحية الفلسفية لابد أولاً من تناول أهدافها، وأهميتها، والمنهجية المتبعة فيها، إضافة إلى مشكلة الدراسة وفرضيتها، وهو ما تم تغطيته في المحور الحالي وكما يلي:

أهداف الدراسة:

يمكن للباحث تحديد أهداف الدراسة فيما يلي:

تحديد مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية التي يمكن بموجبها بناء أساس خاص لقياس رأس المال البشري.

التعرف على الآثار الإيجابية التي تتأثر بها المنظمة في ظل رسمة الموارد البشرية.

محاولة وضع تصور لتصنيف مصاريف رأس المال البشري وفصلها إلى مصاريف إيرادية وأخرى رأسمالية من أجل المساهمة في بناء إطار نظري لقياس رأس المال البشري.

التعرف على طرق قياس تكلفة الموارد البشرية من أجل اختيار طريقة القياس المناسبة لتفسير قياس رأس المال البشري. مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في عدم تسليط الضوء من قبل معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية المعمول بها حالياً في تحديد أساس خاص لقياس رأس المال البشري تمهيداً للإفصاح عنه في القوائم المالية بشكل مستقل من أجل زيادة كفاءة تلك القوائم وتوسيع نطاق الاستفادة منها من قبل جمهور المستخدمين بشكل يتفق والحاجة المتزايدة إلى تلك المعلومة لهم في اتخاذ القرارات الخاصة بأصول الشركة البشرية.

ويمكن للباحث تفسير مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤل التالي:

هل توجد صعوبة في تحديد ما يتلائم من معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية لكي تتوافق مع بناء أساس لقياس رأس المال البشري؟

أهمية الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات المهمة في محاولة وضع إطار فلسفي خاص لبناء أساس علمي يتعلق بقياس رأس المال البشري تمهيداً للإفصاح عنه من أجل تقديم خدمات كبيرة على مستوى المجتمع ككل، وتتمخض فكرة تحديد الإطار هذا من خلال تسليط الضوء على تلك المعايير الدولية التي لها علاقة مباشرة في تحديد معالم واضحة لإطار منهجي لقياس رأس المال البشري مدعم بإطار مفاهيمي يستند إلى القواعد والأسس المحاسبية، ومعرفة فيما إذا كانت تلك المعايير التي تم تحديدها قادرة على التكيف لبناء الأساس الخاص لقياس رأس المال البشري والإفصاح عنه من أجل خدمة المجتمع.

فرضية الدراسة:

بناءً على أهداف الدراسة ومشكلتها يمكن للباحث وضع فرضية الدراسة التي من خلال تناولها من جميع أبعادها يمكن الخروج بمجموعة استنتاجات تكون أساساً لوضع التوصيات التي يمكن الإهداء بها لوضع إطار مفاهيمي علمي لقياس رأس المال البشري والإفصاح عنه، وبناءً عليه تكون فرضية الدراسة كما يلي:

لا توجد صعوبة في تحديد ما يتلائم من معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية من أجل بناء أساس خاص لقياس رأس المال البشري.

منهجية الدراسة:

تستند هذه الدراسة في منهجيتها على البحث العلمي النظري والذي يهدف إلى تأصيل الإضافة العلمية والمعرفية، كما وأن هذا النوع من البحوث يسهم في نمو المعرفة العلمية وفي تحقيق فهم أشمل وأعمق لها. ويمكن تحقيق ذلك من خلال التركيز على وصف لما تحتويه معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية من أسس القياس المطلوبة لغرض تحديد مدى إمكانية اعتمادها في إعطاء التبريرات المناسبة والتفسيرات العلمية وتطوير الإطار المفاهيمي تمهيداً لإقتراح بناء أساس خاص لقياس رأس المال البشري.

ولتحقيق ذلك تم تناول جميع إصدارات لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية اللتان أخذتا على عاتقهما إصدار المعايير المحاسبية الدولية وتفسيراتها، ويتم ذلك بالإعتماد على مصادر المعلومات الأولية من كتب وإصدارات ورسائل جامعية، وأعمال المؤتمرات والندوات العلمية، إضافة إلى المجلات والدوريات المتخصصة والمنشورة ورقياً أو المتوفرة ألياً على مواقع شبكة الإنترنت.

الكلمات المفتاحية:

رأس المال البشري: مجموع الأفراد العاملين الذين يمتلكون معارف ومهارات وقابليات نادرة وذات قيمة للمنظمة في زيادة ثروتها المادية والاقتصادية. (العنزي وصالح، 2009)

القياس: مقارنة عنصر بعنصر آخر للوصول إلى القيمة العادلة للعنصر المقاس وعادةً ما يقيم بالنقود. (حنان، 2003)

معايير المحاسبة الدولية: إطار مفاهيمي صادر عن هيئات متخصصة تركز على تحديد كيفية قياس المعاملات الاقتصادية والأحداث وترتيب القوائم المالية من أجل عرض معلومات ملائمة وموثوقة تحدث فرقاً في اتخاذ مستخدمي القوائم لقراراتهم. (العلكاوي، 2017)

المحور الثاني

القياس المحاسبي للموارد البشرية

لا تزال المحاسبة عن رأس المال البشري في بداية تكوينها كونها قد ظهرت حديثاً لما لاقاه العنصر البشري من اهتمام ودور قيادي في جميع المنظمات. فالمحاسبة عن رأس المال البشري لا تزال في معظمها في مرحلة البحوث النظرية والتجريبية وما زالت تفتقر إلى المقومات الموضوعية التي تؤمن سلامة قياسها.

ولكي يمكننا الحديث عن قياس رأس المال البشري لا بد من التركيز على المفهوم الاقتصادي الحديث للأصل والذي يدور حول ما يقدمه ذلك الأصل من منافع مستقبلية وخدمات محتملة في تحقيق الكفاءة الإنتاجية. وهذا ينطبق على الأصل البشري وامكانية معاملة الموارد البشرية معاملة ذلك الأصل.

ولكي يمكننا الحديث عن قياس رأس المال البشري لا بد من التركيز على المفهوم الاقتصادي الحديث للأصل والذي يدور حول ما يقدمه ذلك الأصل من منافع مستقبلية وخدمات محتملة في تحقيق الكفاءة الإنتاجية. وهذا ينطبق على الأصل البشري وامكانية معاملة الموارد البشرية معاملة ذلك الأصل.

تتجه المنظمات اليوم إلى الاستثمار في مواردها البشرية باعتبارها جزء مهم ومؤثر في زيادة إنتاجيتها وجعلها قادرة على المنافسة وذلك من خلال رفع مستوى العاملين لديها ووضع البرامج التدريبية والمنح العلمية من أجل تنمية قدرات ومهارات العاملين لديها ورفع قيمتهم باعتبارهم مصدر رأسمالها البشري. ومن هنا نشأت الحاجة إلى قياس الأصول البشرية لغرض مساعدة الإدارة لاتخاذ القرارات التي تهدف إلى التميز في تحقيق أهدافها، وتلك المنظمات التي تسعى إلى تعظيم الربح من خلال تمكين مواردهم البشرية من بلوغ أعلى مستوى من الكفاءة الإنتاجية. ويمكن أن يحدث ذلك من خلال الإهتمام المشترك للإصدارات المحاسبية على شكل معايير محاسبية مع النظرية الاقتصادية في تعزيزها لحاجة قياس رأس المال البشري للمنظمات.

يتميز الانسان عن بقية المخلوقات بعقله والذي بطبيعته يمكن أن يتطور وينمو ويصل إلى أعلى مستوى من العطاء والابداع والتميز ولفترات تتفاوت من شخص إلى آخر كنتيجة حتمية تبعاً لمستوى تطويره وزيادة قدراته وجعله يتماشى مع كل التقنيات والابتكارات المتجددة من أجل الاستفادة من مساهماته في رفد المنظمة بالأراء السديدة أو المساهمات الفنية لأكبر وقت ممكن. ومن ثم لا بد أن يأتي وقت يبدأ عقل الانسان بالتراجع وتقل قدراته بالمساهمة في الابتكار ومن ثم الوصول الى مستويات مختلفة من النسيان وفقدان الذاكرة ومن ثم التقاعد، ومن هنا يستطيع الباحث تأييد فكرة رسملة الموارد البشرية وعلى وجه الخصوص تلك التي تعتمد طبيعة عملها على الابتكار والتجديد سواء كانت الأعمال ذهنية أم بدنية كونها تركز على قدرات الأفراد وأنها تتصف بالاستدامة ما داموا هؤلاء الأفراد يقدمون أعلى درجة من العطاء ويمكن أن تنمو مستويات الإنجاز لديهم بتطوير قدراتهم وقابلياتهم وبالتالي زيادة إنتاجيتهم والتي تؤثر ايجاباً على أرباح المنظمة أو تحقيق أهدافها.

تعتبر وظيفة القياس المحاسبي الوظيفة الأكثر أهمية كونها مع وظيفة الإفصاح تمثلان الوظائف المحاسبية الرئيسية. ويقصد بوظيفة القياس مطابقة أحد خصائص مجال معين بأحد خصائص مجال آخر، وتتم باستخدام الأرقام عادةً، وهذا لغرض اعتبارها ضمن المقاييس الكمية والتي لها أثر في زيادة دقة التعاريف.

يعتبر الفرض القائل "أن العنصر البشري يعتبر أحد الأصول الأكثر أهمية في المنظمة" من أهم فروض محاسبة الموارد البشرية (رأس المال البشري للمنظمة). (Osemeke Monday, 2017)

عرفت (FASB) الأصول على أنها: منافع اقتصادية يتوقع أن يتم الحصول عليها مستقبلاً وأن الوحدة الاقتصادية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي.

ويرى الباحث تطابق خصائص هذا التعريف على الموارد البشرية في المنظمة نتيجة توفر الخواص الواردة فيه وهي خاصية وجود منافع اقتصادية مستقبلية، كون الموارد البشرية لا تستنفذ خدماتها خلال فترة مالية واحدة، وخاصية قدرة المنظمة على التحكم في منافع الموارد البشرية أو السيطرة عليها، إضافة إلى خاصية أن تلك القدرة على التحكم هي فعلية وليست افتراضية نتجت عن عقود والتزام حدث فعلاً في الماضي.

كما ويعرف الأصل من وجهة نظر أصحاب المشروع على أنه "كل شيء مملوك للمشروع" ويعني أن جميع الموارد مملوكة للمشروع ومن ضمنها الموارد البشرية والتي هي مصدر رأس المال البشري في المنظمة. إلا أن وجهة النظر هذه قوبلت بعدة انتقادات من أهمها: (<https://mdweik.wordpress.com>)

أن ارتباط تعريف الأصل بالملكية لا يكفي للدلالة على كثير من البنود التي تظهر في قائمة المركز المالي والتي تعتبر من وجهة نظر المحاسبين أصولاً فمثلاً هنالك بنود المصروفات المقدمة ومصروفات التأسيس وشهرة المحل والحملات الإعلانية فإنها جميعاً تعتبر أصولاً تظهر ضمن قائمة المركز المالي إلا أنها لا تتصف بأي صفة من صفات الملكية.

كما أن هنالك فارقاً بين الحائز على الأصول وبين المالك الحقيقي فقد تكون الشركة هي الحائزة على الأصول لفترة محدودة بينما الملاك الحقيقيين لها هم أصحاب الاستثمارات طويلة الأجل سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو أصحاب قروض طويلة الأجل حيث تتوافر في هذه الفئة عناصر الملكية الاقتصادية وهي الإدارة والمخاطرة والربح، إلا أن ذلك لا يمنع إلى اعتبار الأصل ضمن أصول المشروع وفقاً

جدول رقم (1) طرق قياس تكلفة الموارد البشرية

النقد الموجه	محتوى الطريقة	الطريقة	ت
أهم نقد ممكن أن يوجهه لهذه الطريقة بأنها لا تعبر عن الطاقة الإنتاجية الأساسية للأفراد أي الخدمات والمنافع المتوقعة من الأصل خلال حياته الإنتاجية بل تعبر عن تكاليف اختياره وتدريبه فقط.	تهدف هذه الطريقة الى معرفة قيمة الأصل عن طريق إثبات كل ما يتحملة المشروع في سبيل اقتناؤه وإعداده، بحيث يكون صالحاً للإستخدام لغايات تنفيذ أهداف المنظمة، وبتطبيق ذلك على الأصول البشرية تعتبر التضحية التي تقدمها المنشأة للحصول على الأفراد وتنميتهم هي تعبير عن قيمة هذه الأصول. وتتميز هذه الطريقة بالموضوعية ومسايرتها للعرف والتطبيق المحاسبي حيث تعتبر مصاريف اختيار وتوظيف وتدريب العاملين مصاريف رأسمالية تجري رسملتها على فترات استخدامها، وبالتالي يتعين تحميلها على العمر الإنتاجي للأصول البشرية، لتحديد نصيب كل فترة منها. وفي حالة تصفية الأصل والاستغناء عن العاملين قبل إنهاء حياتهم الإنتاجية المقدره يعتبر الرصيد المتبقي خسارة، ويمكن أن يكون الرصيد المتبقي ربحاً في حالة انتقاله بمقابل مادي.	التكلفة التاريخية	-1
تتركز عيوبها أساساً في عدم وجود تكلفة إحلال لبعض الأصول وخاصة البشرية فمن غير المحتمل الحصول على أرقام دقيقة أو صحيحة لتكلفة الإحلال في ظل غياب بيانات شاملة ومنظمة للعمالة ذات كفاءة عالية.	يتم فيها تقييم الأصل البشري بالتضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال الموارد البشرية المتوفرة لديها الآن بموارد بشرية أخرى ذات مستوى خدمات يساوي خدمات الموارد الحالية، وتنقسم إلى تكلفة احلال وظيفية (وفيها يتم احلال موظف بدل آخر بنفس الكفاءة)، وتكلفة إحلال شخصية (وفيها يتم احلال شخص محل آخر مستخدم حالياً بديل له يتمتع بالقدرة على تقديم مجموعة الخدمات التي قدمها هذا المستخدم في جميع المراكز التي كان يعمل بها).	تكلفة الإحلال	-2
يعاب عليها عدم اعتمادها مقياس موضوعي وتعتمد الحكم الشخصي الذي يتأثر برغبات الرؤساء وليس على أساس تقدير الكفاءات الفعلية للأفراد، هذا إضافة الى ماتركه من آثار نفسية سيئة على نفسية العاملين الذين لم يدخلو المنافسة وبالتالي تنخفض إنتاجيتهم، فضلاً عن عدم استقرار عنصر العمالة بالمنشأة واضطراب العلاقات بين العاملين.	ويقوم بمقتضاها مدراء الأقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد ذو الكفاءة الخاصة وبممكنهم العمل في كل قسم من هذه الأقسام وذلك للوصول إلى قيمة الفرد عند استخدامه في عمل بديل كأساس لحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول المشروع و يستخدم أعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد في قسم معين دون سواه، ويتم تخصيص الفرد للعمل في القسم الذي يحصل فيه على أعلى سعر وتضاف قيمة أو سعر هذا الفرد إلى مجموعة الأستثمارات المخصصة لهذا القسم. ومن هنا سيتم توجيه الكفاءات المناسبة لكل قسم في المنظمة وبعدها يستطيع مدراء الأقسام من وضع الخطة المناسبة لزيادة كفاءاتهم وتطوير مهاراتهم.	تكلفة الفرصة البديلة (المزايدة التنافسية)	-3
أن قيمة الموارد البشرية لا ترتبط بمسألة تحقيق أو عدم تحقيق أرباح حيث توجد قيمة لهذه الموارد في المنشأة سواء حققت أرباح أو لم تتحقق.	وتقوم على أساس ألتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح السائدة (الأرباح غير العادية) أساساً للتقييم، وذلك عن طريق رسملة هذه الأرباح الزائدة واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المنشأة كونها ناتجة عن نشاطاتهم فيها.	الشهرة غير المشتركة	-4

للحيازة القانونية التي تمنح المشروع حق حيازة أو استخدام الفرد بموجب عقود العمل . وبناءً على هذه الانتقادات فإنه لا يوجد ما يعيق، وحسب رأي الباحث، من وضع أساس لقياس رأس المال البشري انطلاقاً من وجهة

النظر التي لا تعتبر جميع الأصول الواردة في الميزانية ضمن أصوله وفقاً لمبدأ الملكية كما هو الحال شهرة المحل أو مصاريف التأسيس، أو أنها ضمن أصوله وفقاً للحيازة القانونية التي تمنح المشروع حق حيازة أو استخدام الفرد بموجب عقود العمل. (Igbalajobi, 2015)

لغرض وضع اطار لقياس رأس المال البشري لا بد من التطرق بشيء من الإيجاز لطرق تقييم الموارد البشرية. والجدول التالي يشير إلى أهمها في الواقع المحاسبي: (محمد، 2017)، (بيصار، 2017)، (الأعرج، 2016) (الحياي، 2004)، (Belkaoui, 2004)

ولعل أهم طرق القياس الواردة هي التكلفة التاريخية والتي تتطلب تحديد مفهوم لتكلفة الموارد البشرية والتي يمكن ان تكون، وحسب رأي الباحث، التكلفة التي تتحملها المنظمة في سبيل الحصول على الأفراد وتدريبهم وتطوير كفاءاتهم من أجل تحقيق أهداف المنظمة في تعظيم أرباحها من الناحية الاقتصادية وضمان وتحسين جودة الحياة والمستوى المعيشي للمجتمعات وتأمين مصادر عيش كريمة لها.

المحور الثالث

رأس المال البشري وأهمية رسملة الموارد البشرية

يعتبر موضوع رأس المال البشري من المواضيع الحديثة التي ظهرت كنتيجة طبيعية لدراسات استمرت فترات طويلة تناولت الموارد البشرية وطرق المحاسبة المقترحة عنها.

يرى (العززي و صالح، 2009) أن رأس المال البشري يتمثل بجميع الموارد البشرية والتي لديها القدرات الإبداعية والابتكارية والتفوقية، وتشتمل هذه على معارف العاملين المتطورة، وخبراتهم المتراكمة على التجارب الحياتية والعملية، ومهاراتهم التقنية والفنية. عرف اتحاد الخبراء والاستشاريون الدوليون رأس المال البشري في عام 2004 على أنه يمثل القدرات الفطرية والمكتسبة لدى كل فرد عامل في المنظمة والتي تؤدي إلى زيادة القيمة الاقتصادية المضافة لكل مجالات الأعمال إذا أحسن استثمارها.

يشير (Adkins, 2006) إلى أن رأس المال البشري ذو أهمية كبيرة للمنظمة كونه يعتبر مصدر الإبداع والتجديد الاستراتيجي، من خلال اسهامه في تحسين مهارات الموارد البشرية في المنظمة.

ويرى (الحمادي وعلي، 2010) بأن رأس المال البشري هو مخزون المعرفة والمهارات والقدرات المطمور في الفرد العامل الذي ينتج من الموهبة الطبيعية والاستثمار اللاحق في التعليم والتدريب والتجربة. (Liebowitz, 2004)

تعددت المداخل الفلسفية المتعلقة بتعريف رأس المال البشري، إلا أنها لم تخرج عن النظريات الثلاث التالية: (العززي و صالح، 2009) نظرية اقتصاديات كلفة الصفقة التجارية: تفترض اختيار الشركة للطريقة الأكثر كفاءة في استخدام العاملين فيها بكل حكمة وترو، ودور المنظمة هنا هو إما أن تستقطب الأفراد ذوي القابليات المميزة، أو أن تقوم بتدريب وترقية ونقل الموجودين في داخلها وفي كلا الحالتين ستتحمل المنظمة تكاليف مختلفة سواء كانت تكاليف استقطاب أو تكاليف تدريب وترقية ونقل. ويمكن للمنظمة الدمج بين الخيارين.

نظرية رأس المال البشري: وهنا تقرر المنظمة مقدار المبالغ المستثمرة في الموارد البشرية، من خلال مقارنتها أو مقابلتها بالعوائد المستقبلية المحتملة، شريطة اقتربها بتحقيق أفضل حالات التحسين في الإنتاجية، مع التزامها بتوفير أفضل فرص التدريب الفني والإداري للعاملين، واجادتها تحقيق البناء المعرفي الحقيقي لهم. وهذه النظرية تؤكد على ضرورة تركيز الاستثمارات على تدريب العاملين لاكتسابهم المهارات المطلوبة.

نظرية الشركة ذات النظرة المستندة للمورد: وتركز النظرية على أن المهارات الجوهرية هي الأساس لتحقيق الميزة التنافسية للمنظمة، والتي ينبغي اكتسابها من خلال حالات التطوير الداخلي الذي تحدثه أو تسعى له بنفسها، وفيما يخص الجوانب التكنولوجية العامة، فيمكن اكتسابها أو شراءها عن طريق التوريد الخارجي لها من البيئة العامة.

وبناءً على ما جاء في النظريات أعلاه حدد (العززي و صالح، 2009) مفهوم رأس المال البشري على أنه "مجموع الأفراد العاملين الذين يمتلكون معارف ومهارات وقابليات نادرة وذات قيمة للشركة في زيادة ثروتها المادية والاقتصادية".

ويمكن تعريف رأس المال البشري على أنه: قدرات الموارد البشرية في المنظمة والتي تتكون نتيجة لتراكم معارفهم وكفاءاتهم ويمكن أن تنتج مردوداً أو دخلاً في المستقبل.

وهكذا فإن رأس المال البشري يمثل المعرفة التي تمتلكها وتكونها الموارد البشرية العاملة في المنظمة، على سبيل المثال المهارات، الخبرات، الابتكارات، إضافة إلى التحسينات والتطوير الذي يضاف الى مهاراتهم وخبراتهم أثناء فترة العمل في المنظمة كنتيجة حتمية لبرامج التدريب التي يشارك بها والبعثات التعليمية التي تمنح للأفراد أثناء فترة عملهم في المنظمة، فضلاً عن الآثار الاقتصادية والنفسية التي يمكن أن تعكس على المنظمة والعاملين فيها.

ويهدف رأس المال البشري إلى العمل على إيجاد طرق قياس تستند إلى تحديد تكلفة الموارد البشرية في المنظمة، إضافة الى تحديد كثافة العمل في المشروع من خلال قياس معدل رأس المال البشري إلى رأس المال غير البشري. وأخيراً فإن الهدف من المحاسبة عن رأس المال البشري يكمن في وضع نظام مكافأة وتعويض للموارد البشرية، مما سيؤدي إلى تحفيزهم وحثهم على بذل الجهد الأمثل لزيادة انتاجيتهم وتحقيق أهداف المنظمة، كما وأنها تساعد في تقييم أداء الأفراد وتوزيعهم على الوظائف التي يحققون فيها ذاتهم وقدراتهم.

وبناءً عليه يمكن للباحث التركيز على أهم الآثار الإيجابية التي تتأثر بها المنظمة في ظل رسملة الموارد البشرية، وكما يلي: (Igbalajobi, 2015)

عدم تحميل حسابات النتيجة في المنظمة بكامل مصروفات الموارد البشرية التي تستنفذ خلال الفترة المالية، مما يؤدي إلى زيادة أرباحها المحاسبية.

استحداث أصول جديدة متمثلة برأس المل البشري يترتب عليها تضخم المركز المالي للمنظمة ويؤدي بزيادة ثقلها بالسوق، وبالتالي إمكانية الاقتراض بضمان تلك الأصول المستحدثة، عوضاً عن تحسين المؤشرات المالية للمنظمة.

مساعدة المنظمة على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية، وذلك عن طريق اهتمامها بتنمية مواردها البشرية إلى جانب سعيها لتحقيق أهدافها الإنتاجية.

توجه إدارة المنظمة إلى حسن استخدام مواردها البشرية، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم.

رسمة الموارد البشرية سيؤدي إلى تحويل النظرة إلى العاملين من أنهم أعباء إلى أنهم أصول، مما يزيد من اهتمام الإدارة في تطويرهم، وعدم اعتبارهم أدوات إنتاجية فحسب بل أعضاء مشاركين يساهمون في تحقيق أهداف المنظمة إلى جانب أهدافهم الشخصية.

يرى (حنان، 2003) أن المعالجة المحاسبية الأكثر صلاحية - وفق رأي AAA الجمعية الأمريكية للمحاسبة - ينبغي أن ترسل نفقات الموارد البشرية التي تحقق منافع مستقبلية وأن تظهر متى يمكن قياس تلك المنافع.

ولا تزال رسمة الموارد البشرية تواجه مجموعة من الصعوبات بسبب صعوبة التفرقة بين المصروف والأصل، وهذا نابع من أن كل ما يخص الموارد البشرية يعامل معاملة المصروف في الوقت الحاضر في حين عند رسمة الموارد البشرية فإنه لا بد من تحويله إلى أصل. والمعيار الرئيس للتفرقة بين الأصل والمصروف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل، وعليه فإن المصاريف التي تتعلق بالموارد البشرية في واقع الحال اليوم تتحملها الفترة ذاتها وتستنفذ في قائمة الدخل للفترة التي تحقق فيها المنافع، إلا أن الكثير من المبالغ المدفوعة لتدريب وتعليم وتطوير الموارد البشرية بالحقيقة يتم الاستفادة منها طيلة فترة استمرار الموظف في وظيفته ما دام مستمراً بالعمل في المنظمة، وهذا ما يبرر ضرورة تحويل هذه المصاريف إلى تكلفة والتي يجب أن تعامل معاملة الأصل في القوائم المالية تمهيداً لرسمة الموارد البشرية.

ويمكننا هنا تصنيف النفقات التي تتعلق بالموارد البشرية إلى نوعين: نفقات إيرادية تخص الفترة المالية الحالية، وأخرى رأسمالية تعتبر جزءاً من تكلفة الموارد البشرية (رأس المال البشري) كما هو واضح في الجدول رقم (2) التالي.

جدول رقم (2) تصنيف النفقات التي تتعلق برأس المال البشري

نفقات تخص الفترة المالية (إيرادية)	نفقات تعتبر جزءاً من تكلفة رأس المال البشري (رأسمالية)
نفقات الأجور والرواتب لقاء الخدمات التي يقدمها العاملون للفترة الحالية والتي أدت إلى تحقيق إيراد عن تلك الفترة	مصاريف استقطاب موارد بشرية جديدة وتشمل: الإعلان للحصول على المؤهلات المطلوبة وأتعاب لجان التوظيف وتكاليف السفر وغيرها من مصاريف ترتبط بالاستقطاب وحسب طبيعة المهمة، ويدخل ضمن مصاريف الاستقطاب كل أعباء التفاوض على استقطاب كفاءة معينة وقد تتضمن دفع مبالغ لقاء تنازل منظمة أخرى عن خدماته لديها.
نفقات التعطل والإجازات، وتشمل المبالغ المدفوعة لقاء تعطل العامل وحسب ما جاء في القانون.	مصاريف اختبار العنصر البشري وتتضمن ما تتحمله المنظمة من أجل تحديد المناسب للوظيفة من بين المتقدمين وتشمل تكاليف المقابلات والاختبارات وغيرها.
نفقات إستبدال القوى العاملة.	مصاريف التعاقد وتعيين العنصر البشري.
نفقات العلاج الطبي، ويدخل ضمنها مساهمة المنظمة في دفعات التأمين الصحي.	مصاريف تأهيل العنصر البشري ليتلائم مع طبيعة العمل المكلف به.
نفقات اطفاء (اهتلاك) الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة الأجل والتي تخص الفترة.	مصاريف تطوير كفاءة الموارد البشرية (تدريب، تعليم، بعثات... الخ).
نفقات استبعاد الأصل البشري الناتج عن الضرر أو إصابة العمل.	مصاريف إعادة تأهيل الموارد البشرية في حال تكليفهم بمهام إضافية أو تغيير طبيعة عملهم.
نفقات الاستغناء عن الأصل البشري.	مصاريف منافع الأصل البشري طويلة الأجل: وتشمل منافع نهاية الخدمة، التقاعد، وإجازات الخدمة الطويلة والتفرغ للبحث.

فيما يتعلق بإستهلاك (اطفاء) الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة الأجل فإن الهدف الرئيسي لها هو لمقابلة المصروفات بالإيرادات بمعنى آخر توزيع قيمة الأصل البشري على العمر الإنتاجي المقدر له، هذا إضافة إلى أسباب مادية أخرى ناتجة عن مرور الزمن على

وجود الفرد قائماً بعمله في المنظمة وما يتبعه من آثار حقوقية واقتصادية. واجهت عملية استهلاك (إطفاء) الموارد البشرية عدة اعتراضات، لعل من أهمها افتراض عملية الإطفاء تناقص قيمة الفرد خلال فترة عمله بالمنظمة مع ان قيمته لديها غالباً ما يكون في تزايد نظراً للخبرة المكتسبة خلال سنوات عمله. إلا أن هذا الانتقاد يمكن معالجته من خلال التقييم المستمر الذي تقوم به المنظمات لمواردها البشرية بحيث يمكن اعتماده كأداة لإعادة تقييم رأس المال البشري، وبالتالي تعديل القيمة العادلة له وذلك بإضافة القيمة المضافة التي اكتسبها خلال الفترة السابقة إلى قيمة رأس المال البشري الدفترية ومن ثم اتخاذ قرار الإطفاء بناءً على القيمة الجديدة ومن ثم العمل على استمرارية تطوير ادائه ومهاراته وكفاءته لكي يكون قادراً على العطاء وربما المساهمة في تقديم قيمة مضافة أخرى بسبب تراكم خبراته واكتسابه مهارة جديدة أو طور مهارته خلال فترة معينة، ويتم تحديد ذلك من خلال تكرار عملية قياس أداء وتقييم الموارد البشرية دورياً ومن فترة إلى أخرى، وبخصوص ما يحتويه قياس الأداء والتقييم فإن طبيعته تختلف من وظيفة إلى أخرى بناءً على المهام المنوطة بالموارد البشري، ومن منظمة إلى أخرى وحسب طبيعة عملها. وهنا يمكن أن تبين نتائج التقييم تلك زيادة مهارات العامل أو انخفاضها ويتم من خلال مقارنة نتائج التقييم مادياً من فترة إلى أخرى، وهنا يمكن استخدام أساليب إعادة تقييم القيم العادلة لرأس المال البشري سواء بالزيادة أو النقصان إما كمكاسب زيادة القيمة العادلة لرأس المال البشري أو خسائر تخفيض القيمة العادلة لرأس المال البشري، وهذه الآلية مشار إليها في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي مما يمكن تطويرها بما يتلائم وطبيعة رأس المال البشري. كما ويمكن تكوين احتياطي استقطاب الموارد البشرية، حيث يمكن للمنظمة احتجاز جزء من أرباحها سنوياً م أجل تمويل أو تغطية أعباء استقطاب من تراهم مؤهلين للقيام بمهام معينة لا يستطيع أقرانهم الحاليين القيام بها، وقد تكون تكاليف استقطابهم كبيرة، ولأجل عدم تحمل المنظمة لمبالغ انتقال كبيرة في فترة معينة قد يساهم الاحتياطي هذا في تخفيف الأثر المالية المفاجئة على المنظمة.

المحور الرابع

دور معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في قياس رأس المال البشري

في هذا المحور سيحاول الباحث ربط ما جاء ضمن معايير المحاسبة الدولية حول مكونات رأس المال البشري وذلك لأجل إبراز دور هذه المعايير في إغناء الإطار الفكري لمحاسبة الموارد البشرية واستنباط آلية موثوقة لقياس رأس المال البشري. مرت معايير المحاسبة الدولية منذ بداية إصدارها عام 1975 بواسطة لجنة معايير المحاسبة الدولية وحتى آخر إصدار قام به مجلس معايير المحاسبة الدولية بعدة تعديلات بسبب التغيرات والأزمات التي طرأت على النشاط الاقتصادي الدولي من فترة إلى أخرى حتى عام 2001 حيث تمت إعادة هيكلة لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك لتأهيلها للقيام بتعديل معايير المحاسبة الدولية المصدرة حتى عام 2003 حيث قام بتغيير اسم المعايير المحاسبية الدولية إلى اسم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وقد أدرجت معايير المحاسبة الدولية تحت غطاء التسمية الحديثة للمعايير تحت مسمى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. (الفاضى وحمدان، 2008) و (جربوع وحلس، 2002) (<http://www.pkf.com/media>) (<http://jacpa.org.jo>).

وفيما يلي استعراض لمجموعة من مفاهيم معايير المحاسبة الدولية: يرى (المليجي، 2009) المعايير على أنها نماذج وإرشادات عامة في التطبيقات المحاسبية تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية. في حين يعتبرها (لطي، 2004) بأنها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر على مركز المنشأة المالي ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين وينظر إليها (فضالة، 1996) بأنها نموذج يعتمد على العرف ويحظى بالقبول وهو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم كأداة للمقارنة.

مما تقدم يمكن للباحث أن يعطي للمعايير المحاسبية الدولية مفهوم يركز في كونها نموذج إرشادات، يحظى بالقبول، يحتوي توجيهات إلزامية لعمليات القياس والإفصاح لبنود القوائم المالية من أجل خدمة المستفيدين. ومن هنا فإنه لا يمكن تأصيل مفهوم أو فكر محاسبي ما لم يجد له مقاييس مقبولة ضمن المعايير المحاسبية الدولية وبناءً عليه سيقوم الباحث بتناول تلك المعايير التي يمكن الاستدلال بها لقبول رسملة الموارد البشرية تحت مسمى رأس المال البشري. وفي الجدول رقم (3) تمت الإشارة إلى ما هو متوافق ضمن المعايير الدولية وما يقترحه الباحث إعتبره كأساس لوضع معيار خاص برأس المال البشري.

المحور الخامس

اختبار نموذج البحث وفرضيته

يتضح للباحث من خلال استعراضه لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية درجة التوافق الكبيرة بين مكوناتها وبين ما يمكن إعتبره أساساً لقياس كافة فقرات رأس المال البشري. مما يؤكد إمكانية قبول تحقق فرضية الدراسة التي تنص على أنه: "لا توجد صعوبة في تحديد ما يتلائم من معايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية من أجل بناء أساس خاص لقياس رأس المال البشري".

جدول رقم (3) توافق المعايير الدولية مع مكونات رأس المال البشري

ت	المعيار الدولي	أسم المعيار	الفقرة التي يحتويها المعيار	توافق الفقرة مع مكونات رأس المال البشري
1-	معيار رقم (8)	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.	السياسات المحاسبية: هي المبادئ والأسس والأعراف والأحكام والممارسات المحددة التي تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية وتعتبر أساسية لاكتساب فهم مناسب للمعلومات التي تحتويها البيانات المالية، وينبغي على المنشأة إبراز كافة سياساتها المعتمدة من أجل ضمان تناسق تطبيقها من سنة لأخرى.	ولأن المعالجات البديلة ممكنة بموجب المعايير الدولية، فإنه وحسب رأي الباحث، لا بد للمنظمة من وضع وتطبيق سياساتها في إعداد البيانات المالية، على أن تكون ذات صلة باحتياجات مستخدمي البيانات المالية وعلى سبيل المثال: <ul style="list-style-type: none"> - سياسة التقييم الكمي لأداء موارد المنظمة البشرية وبما يتلائم وطبيعة كل مهاره من مهارات العاملين فيها. - سياسة اختيار طريقة الإطفاء. - سياسة إعادة تقدير القيم العادلة لرأس المال البشري. - سياسة احتساب وتطبيق احتياطي رأس المال البشري.
2-	معيار رقم (16)	الممتلكات والمصانع والمعدات	الممتلكات والمصانع والمعدات: عبارة عن أصول ملموسة محتفظ بها لاستخدامها في إنتاج أو توريد البضائع والخدمات، أو تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية ويتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة. التكلفة: المبلغ المدفوع أو القيمة العادلة لعوض نقدي آخر مقدم لشراء أصل أو انشاءه.	وهنا يمكن الإعراف بالموارد البشرية كأصل بسبب مقدرة المنظمة على تحديد مقدار المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالمنظمة نتيجة مساهمته في العملية الانتاجية لها ولأكثر من فترة واحدة، إضافة إلى إمكانية قياس تكلفة الأصل البشري بموثوقيه، كما وأن أي نفقة تتكبدها المنظمة وتلبي معايير الإعراف يتم محاسبتها كأصل. يتم حصر تكلفة المورد البشري من جميع المبالغ التي تتحملها المنظمة حتى جعله قادراً على البدء بتنفيذ واجباته، وتشمل ما تتحمله المنظمة لاستقطاب واختباره والتعاقد معه وتأهيله. ويمكن أن تتكون التكلفة كذلك من القيمة العادلة لعوض نقدي لقاء استقطاب موارد بشرية بمؤهلات خاصة يتوقع أن تحقق أهداف المنظمة. عمر الأصل البشري الإنتاجي يمكن أن يكون الفترة المتوقعة مساهمته في تحقيق أهداف المنظمة وتحقيق مستويات أفضل لانتاجيتها، ويمكن أن يقيم بعدد مساهمات الأصل البشري في ردد المنظمة بالأفكار والإبداع. وعند احتساب قيمة مضافة للأصل البشري بشكل عادل، نتيجة تطوير مهاراته، يجب إعادة تقدير كلفة الأصل وأخذ الكلفة الجديدة بالحسبان في ظل الاستهلاك (الإطفاء). وهنا يمكن توزيع كلفة الأصل البشري على مدار عمره الإنتاجي المتوقع بشكل منتظم باعتماد أسس الاستهلاك أو الإطفاءه إذا كان مقدار التخفيض غير منتظم ويعتمد على قرار الإدارة.

<p>قيمة الأصل البشري العادلة ممكن أن تكون قيمة أصول المنظمة البشريه في حال عرضها لمنظمات مشابهة مطلعة راعبة في استقطاب مهاراتهم وقدراتهم، ويتم زيادة القيمة العادلة للموارد البشرية من خلال تطويرها وتدريبها.</p> <p>كذلك الأصل البشري يتم قياسه بموجب نموذج التكلفة، كما تم تحديد مكوناتها سابقاً، وبموجب نموذج تقييم للأداء يتناسب وكل مهنة لها تأثير في انتاجية المنظمة وتحقيق أهدافها ويمكن بموجب هذا النموذج الذي يجب أن يكون تقييم الأداء فيه كميّاً يساهم في احتساب قيمة الأصل البشري من فترة إلى أخرى، من أجل تحديد فيما اذا كانت قيمة الأصل قد انخفضت وبالتالي الاعتراف بها كخسائر انخفاض قيمة الأصل البشري. أما في حال زيادة قيمة الأصل العادلة عن قيمته الدفترية فإنه سيتم معالجة قيمة الزيادة باضافتها إلى كلفة الأصل واعتبارها قيمة إقتصادية مضافة من أجل إظهار القيمة العادلة الحقيقية لكلفة الأصل البشري دفترياً، كما وأنها ستؤثر كذلك على قيم استهلاك الأصل للفترات اللاحقة.</p> <p>يمكن للمنظمة تكوين إحتياطي إعادة تقييم أصول بشرية ضمن حقوق الملكية، ويتم استخدام المعالجة ذاتها التي يتم تطبيقها في المعيار الدولي رقم (16) في حال إي اختلاف ناتج عن ارتفاع أو انخفاض قيمة الأصل البشري بسبب الفرق بين القيمة العادلة للأصل وقيمه الدفترية.</p>	<p>القيمة العادلة: المبلغ الذي ممكن مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة وراعبة في معاملة على أساس تجاري.</p> <p>قياس الأصل: ويقاس الأصل عند اقتنائه بالتكلفة والتي تشمل إضافة إلى سعر الشراء كل التكاليف التي تنسب مباشرة إلى وضع الأصل لغرض استخدامه بالطريقة التي تقصدها الإدارة، ويتم تسجيله وفقاً لنموذج التكلفة وذلك بالتكلفة مطروحاً منها الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة. كما ويمكن أيضاً قياس الأصل بعد الاعتراف باستخدام نموذج إعادة التقييم، ويحتسب بالقيمة العادلة مطروحاً منها الاستهلاك اللاحق وخسائر انخفاض القيمة.</p> <p>إحتياطي إعادة التقييم: إحتياطي يتم تكوينه نتيجة لتسوية أي زيادة أو تخفيض في قيمة الأصل العادلة عنها في الدفاتر عند إعادة تقييمه دورياً على أن يتم قياس القيمة العادلة بموضوعية.</p>	
<p>يمكن فيما يتعلق بالأصول البشرية تأجير مهارات الأصل البشري لاستعمالها في منظمات أخرى لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعات تسدد للمنظمة المؤجرة خلال فترة العقد ويمكن نقل خدمات الأصل البشري كلياً للمنظمة الأخرى إذا توافقت شروط أحكام خيار الانتقال المتفق عليها.</p>	<p>عقد الإيجار: هو اتفاق يمنح المستأجر مقابل دفعة معينة حق استعمال أصل ما لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعات يجب تسديدها خلال فترة العقد.</p>	<p>3- معيار رقم (17) عقود الإيجار</p>
<p>يتم تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد أو المكاسب المتأتية عن الاستثمار في الأصول البشرية على أساس تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية عند اتمام الأصل البشري للمهمة الموكلة له والسبب في ذلك يعود لامكانية المنظمة من قياس تلك المنافع الإقتصادية التي حققتها أو التي يمكنها تحقيقها مستقبلاً بموضوعية. ويجب أن يقاس الإيراد كذلك بالقيمة العادلة للعرض النقدي المقبوض أو مستحق القبض عند امكانية قياس النتيجة النهائية بموضوعية.</p>	<p>توقيت الاعتراف بالإيراد: يعني في أي وقت يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية للمنشأة ويكون بالإمكان قياسها بموضوعية. ويتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للعرض النقدي المقبوض أو مستحق القبض إذا كان بالإمكان تقدير النتيجة النهائية بموضوعية.</p>	<p>4- معيار رقم (18) الإيراد</p>
<p>وهنا يقترح الباحث اعتماد نفس التقسيم الوارد في</p>	<p>يحدد هذا المعيار أربع فئات</p>	<p>5- معيار رقم (19) منافع</p>

		الموظفين	رئيسية لمنافع الموظفين: الفئة الأولى: منافع الموظفين قصيرة الأجل وتتضمن كل ما يدفع خلال 12 شهر الفئات الثانية - الرابعة: منافع الموظفين طويلة الأجل.		
6-	معيار رقم (36)	انخفاض قيمة الأصول	يعالج هذا المعيار خسارة انخفاض قيمة الأصل، ويتحتم على الشركة أن تقيّم في تاريخ كل ميزانية عمومية ما إذا كان هناك أي مؤشر على انخفاض قيمة الأصل ويحمل على حساب خسارة انخفاض القيمة.	ويجب هنا تقييم الأصل البشري دورياً وبشكل كمي في تاريخ كل ميزانية عمومية من أجل قياس مقدار الإضافة في القيمة الاقتصادية الذي ساهم في تحقيقها خلال الفترة أو أنه قد حدث انخفاض في قيمته والذي سيحمل على حساب خسائر انخفاض قيمة الأصل البشري.	
8-	معيار التقرير (13)	قياس القيمة العادلة	يعرف المعيار القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.	يأخذ معيار التقرير رقم (13) بالحسبان إمكانية تطبيق معيار قياس القيمة العادلة للأصول غير المالية بشرط قدرتها على توليد منافع اقتصادية من خلال استخدام الأصل بأفضل وأحسن استخدام له. وهذا ما يمكن تطبيقه على الأصل البشري حيث يتم قياس قيمته العادلة نهاية كل فترة لتحديد مدى قدرته على خلق قيمة اقتصادية مضافة تتطلب إعادة تقييمه أو أنه قد تحققت خسارة انخفاض قيمته.	

المحور السادس

الاستنتاجات والتوصيات

أنه بناءً على ما جاء في الجانب النظري من الدراسة يمكن للباحث الخروج بالاستنتاجات والتوصيات التالية:

أولاً: الاستنتاجات:

تتأثر منظمات الأعمال إيجابياً في حال رسمتها لمواردها البشرية، ويؤدي ذلك إلى تحسين مؤشراتها المالية وتعظيم أرباحها المحاسبية ومساعدتها على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية.

تستفيد المنظمة من المبالغ المدفوعة لتدريب وتعليم وتطوير مواردها البشرية طيلة فترة استمرار هذه الموارد بالعمل لديها. تصنيف النفقات الخاصة بالموارد البشرية إلى إيرادية وأخرى رأسمالية تساهم بشكل واضح في تحديد مكونات رأس المال البشري للمنظمة.

تساهم رسمة الموارد البشرية في اهتمام إدارة المنظمة بتطوير الأصول البشرية واعتبارهم أعضاء مشاركين يساهمون في تحقيق أهدافها إلى جانب أهدافهم الشخصية.

تطوير مقاييس أداء الموارد البشرية باعتماد الأساليب الكمية لتقييم الأداء يساهم في تحديد مقدار مساهمة كل منهم في تحقيق أهداف المنظمة وزيادة إنتاجيتها.

على الرغم من توفر أغلب الشروط التي يمكن الإهتمام بها لوضع الأساس المناسب لقياس رأس المال البشري، لم تصدر أي من الهيئات والمجالس المحاسبية المتخصصة معياراً خاصاً بالموارد البشرية يمكن الإهتمام به للإعتراف بقيمة رأس المال البشري والإفصاح السليم عنه.

ثانياً: التوصيات:

من أجل مساعدة المنظمات على القيام بمسؤولياتها وتحسين مؤشراتها المالية لابد من العمل على رسمة مواردها البشرية بالشكل الذي يضمن زيادة أرباحها.

نظراً لامكانية رسملة مجموعة من المصاريف والنفقات المدفوعة لتطوير أداء الموارد البشرية للمنظمة لا بد من المطالبة برسملة هذه المصاريف والنفقات ضمن أصل مستقل يتبعه كل ما يتعلق بالموارد البشرية وديمومتها وتطويرها وابداعها واستمراريتها. على إدارة المنظمة تغيير النظرة إلى أصولها البشرية من خلال إيلاءها أهمية أكبر نظراً لمساهمتها في تحقيق أهداف المنظمة وزيادة أرباحها.

ضرورة تطوير تقييمات الأداء الكمية لأصول المنظمة بالشكل الذي يمكن بموجبه الخروج بمؤشرات تساهم في تقييم مستوى التطور الذي حققه الأصل البشري ومن ثم قياس القيمة المضافة التي ساهم في تكوينها، إضافة إلى حجم مساهمتها في تحقيق أهداف المنظمة وبالتالي سهولة تطبيق مقاييس رأس المال البشري. ضرورة أن تتبنى الهيئات والمجالس المحاسبية المتخصصة معياراً مستقلاً لرأس المال البشري وذلك لتوفر أغلب الشروط التي يمكن الاضطلاع بها لقياسه ومن ثم الإفصاح عنه.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- [1] أبو نصار، محمد و حميدات، جمعة (2014)، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية، وائل، الأردن.
- [2] اتحاد الخبراء والاستشاريون الدوليون (2004)، عائد الاستثمار في رأس المال البشري قياس القيمة الاقتصادية لأداء العاملين، ط1، إيتراك للطباعة والنشر، القاهرة.
- [3] أريك فلامهولز، تعريب د. محمد عصام الدين، د. حامد حجاج (1992)، المحاسبة عن الموارد البشرية، دار المريخ، الرياض.
- [4] بيسار، عبد المطلب (2017)، "دور الاستثمار في رأس المال الفكري في تحقيق الأداء المتميز لمنظمات الأعمال - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة"، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر.
- [5] حنان، رضوان حلوة (2003)، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- [6] جريوع، يوسف محمود وحلس، سالم عبدالله (2002)، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية (الطبعة الأولى). مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، مصر.
- [7] الحمداني، ناهدة و علي، علي أكرم (2010)، "رأس المال الفكري وأثره في إدارة أداء العاملين - دراسة تحليلية لآراء عينة من رؤساء الأقسام العلمية في جامعة الموصل" مجلة تنمية الرافدين، العدد 98، مجلد 32، ص ص 119-145.
- [8] الحياي، وليد ناجي (2004)، دراسات في المحاسبة المعاصرة، طبعة رقم (1)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- [9] عبد الوهاب، علي و عامر، سعيد (1403هـ)، المحاسبة عن الموارد البشرية (عرض وتحليل مع مدخل بديل)، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- [10] الأعرج، معاذ محمد (2016)، "قياس رأس المال البشري باستخدام نموذج Lev & Schwartz ومساهمته في صافي الدخل - دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- [11] الشيرازي، مهدي عباس (1990)، نظرية المحاسبة (الطبعة الأولى)، مطبعة ذات السلاسل، دولة الكويت.
- [12] العلكاوي، طلال (2017)، "توافق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية مع قياس رأس المال البشري - دراسة نظرية"، ورقة عمل غير منشورة في مؤتمر رأس المال البشري: فرص وتحديات، للفترة 4-6 أبريل، 2017.
- [13] العنزي، سعد وصالح، أحمد (2009) إدارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال، اليازوري، عمان الأردن.
- [14] القاضي، حسين وحمدان، مأمون. (2008). المحاسبة الدولية ومعاييرها. دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن.
- [15] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (2014)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ج أ، عمان، الأردن.
- [16] المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (2015)، الجزء 1، إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية، إصدارات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- [17] المليجي، هشام حسن عواد (2009)، النظرية المحاسبية والإطار الفكري والواقع العملي (الطبعة الأولى)، دن، مصر.
- [18] فضالة، ابوالفتوح علي (1996)، المحاسبة الدولية، دار الكتب العلمية للنشر، القاهرة، مصر.
- [19] لطفي، أمين السيد أحمد (2004)، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر.
- [20] محمد، سلوى درار (2017)، "القياس المحاسبي لرأس المال البشري وأثره على رفع كفاءة الأداء بالتطبيق على جامعة الملك خالد"، ورقة عمل غير منشورة في مؤتمر رأس المال البشري: فرص وتحديات، للفترة 4-6 أبريل، 2017.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- [1] Adkins Tony (2006), Case studies in Performance Management: A Guide from the Experts, SAS Institute, John Wiley & Sons, Inc., Canada.
- [2] Belkaoui, A. (2004), Accounting Theory, Themson Learning, London, PP. 281-285.
- [3] Kieso, D. Jerry Weygandt, and T. Warfield (2012), Intermediate Accounting, 14th Edition. New York: John Wiley & Sons Inc.
- [4] Liebowitz, Jay (2004), Addressing the Human Capital Crisis in the Federal Government: Knowledge Management Perspective. Butterworth-Heinemann, U.S.A.
- [5] Igbalajobi, T. (2015), HUMAN CAPITAL AS AN ASSET AND FINANCIAL REPORTING, International Journal of Economics, Commerce and Management. United Kingdom Vol. III, Issue 1.
- [6] Osemeke Monday (2017), “Human Resources Accounting: Issues, Benefits and Challenges”, International Journal of Economics, Finance and Management Sciences; 5(3): 129-138.
- [7] Toulson Paul K, Dewe, Philip (2004), “HR accounting as a measurement tool”, Human Resource Management Journal, Vol, 14, Issue 2, PP. 75-90.
- [8] Herman A. Theeke (2005), “A human resource accounting transmission: shifting from faillur to a future” Journal of human resource costing and accounting, vol.9 No 1, PP.40-59.