

محاسبة الموارد البشرية كمدخل لتوسيع مجال الإفصاح المحاسبي

أ. نورالهدى حداد
جامعة سطيف 1 الجزائر.

ملخص

تعد مسألة توفير الإفصاح المحاسبي الملائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة من الدعائم الأساسية للوصول إلى ثقة أصحاب المصالح وتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية؛ ومن أهم التحديات التي تواجهها المؤسسات اليوم مشكلة توسيع مجال الإفصاح ليشمل الأحداث غير المالية وبالتحديد الموارد البشرية؛ فرغم الاهتمام الشديد الذي توليه المؤسسات لتطوير وتنمية مواردها البشرية، إلا أن هذه الأخيرة لم تحظ بمستوى الاهتمام نفسه من جهة الإفصاح مقارنة مع مكونات رأس المال الأخرى. وتأتي هذه الدراسة بهدف تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية وأساليبها الإفصاحية وآثار ومحددات هذا النوع من الإفصاح؛ حيث خلصنا إلى أن الإفصاح عن الموارد البشرية قد أصبح ضرورة لا بد منها في ظل اقتصاد المعرفة، وأنه يمكن تخطي العقبات التي تحول دونها من خلال التحكم في أساليبه وتوسيع ثقافة الشفافية في المجتمعات المالية.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، مجال الإفصاح محاسبة الموارد البشرية، أساليب الإفصاح، الشفافية.

Abstract :

The issue of providing accounting disclosure appropriate to the rational economic decision-making is one of the main pillars to reach the trust of stakeholders and achieve a competitive advantage for Economic enterprises; One of the main challenges faced by enterprises today is the problem of expanding the scope of disclosure to include non-financial events and specifically human resources; but despite the strong interest paid by enterprises for the development of its human resources , the latter is usually the least disclosed than many other components of the capital .This study comes in order to highlightthe human resources accounting , its methods of disclosure ,thedeterminants and effects of this kind of disclosure; where we have concluded that the disclosure of human resources has become a necessity that should be . and can be skipped without obstacles by controllingits methods andexpanding the culture of transparency in the financial communities.

Keywords : Accounting disclosure ,Scope of disclosure , human resource accounting , Methods of disclosure , Transparency

مقدمة:

في عصرنا الحالي، صار تحقيق الميزة التنافسية من أهم الأمور التي تسعى إليها المؤسسات؛ فمنذ دخولنا عصر التكنولوجيا والمعرفة أصبح العنصر البشري هو المؤثر الحقيقي في نجاح المؤسسات؛ فمن يستطيع اليوم تنظيم الموارد المالية وتكنولوجيا المعلومات وقبل هذا وبعده تنظيم الموارد البشرية وإدارتها سوف يحتل الريادة طالما أن لديه قوة الأفراد وذكائهم ومعرفتهم؛ وبالإضافة إلى الموارد البشرية التي لها دور محوري في تحقيقالميزة التنافسية؛ فإن العلاقات التي لدى

المؤسسة مع معظم أصحاب المصالح من مستثمرين ومقرضين وموظفين وغيرهم، تعتبر من المصادر الهامة لتحقيقها، وهذه العلاقات تُبنى من خلال الإفصاحات التي تقدمها المؤسسة حول وضعيتها المالية وكل ما يتعلق بنشاطاتها الاقتصادية والمالية؛ فمن خلالها تقدم المؤسسة صورة وافية عن نشاطها ومختلف المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات؛ ورغم الاهتمام الشديد الذي توليه المؤسسات بمواردها البشرية وتطويرها وتنميتها، إلا أن الموارد البشرية لم تحظى بمستوى الاهتمام نفسه من جهة الإفصاح مقارنة مع مكونات رأس المال الأخرى، بالرغم من أن الإفصاح عن المعلومات حول الموارد البشرية مهم لأسواق رأس المال حتى تعمل بكفاءة عالية؛ فتدفق الأموال في الأسواق المالية يكون عادة من الأفراد والأسر إلى الشركات التجارية، من خلال الوسطاء الماليين، ويكون ذلك تحت إشراف الهيئات التنظيمية والهيئات التشريعية؛ وفي توجه السلوك المالي المنطقي، نجد أن مقدمي الأموال للاستثمار يختارون الشركات التي تحقق أداءً جيداً، وبذلك فإن المستثمرين يطلبون معلومات موثوق بها وذات جودة عالية ليكونوا قادرين على اتخاذ قرارات استثمارية ناجحة، ومن أكثر المعلومات ملاءمة لهم والتي تعطيه الصورة الصادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة هي المعلومات حول مواردها البشرية. ونظراً لأهمية مثل هذه المعلومات، فقد جاءت هذه الدراسة لمناقشة الإشكالية التالية:

كيف يمكن للمؤسسات تقديم إفصاح مالي بخصوص مواردها البشرية، وما هي آثار

وحدود هذا الإفصاح؟

أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من كون موضوع الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية من الموضوعات التي أثارت جدلاً محاسبياً عالمياً منذ بدايات ظهورها الأولى، وهو في الوقت ذاته من الموضوعات التي حظيت باهتمام اقتصادي فريد من نوعه في عصر اقتصاد المعرفة، نظراً لما يقدمه من معلومات تساهم بشكل كبير في تحسين جودة القرارات، الأمر الذي يجعل من الأهمية بمكان التطرق إلى الأساليب الممكنة لتقديم هذا النوع من الإفصاحات وآثار ومحددات ذلك، في ظل الشح الكبير للدراسات العربية المتخصصة في هذا المجال.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية من حيث أساليبها الإفصاحية التي أتت لتوسّع مجال الإفصاح المحاسبي، ومناقشة آثار ومحددات هذا النوع من الإفصاح الذي أصبحت الاقتصاديات الحديثة تقتضيه حتى يمكن تقديم صورة صادقة عن المؤسسات؛ ولتحقيق هذه الأهداف تم تقسيم هذه الدراسة إلى المحاور التالية:

- توسع مجال الإفصاح المحاسبي
- محاسبة الموارد البشرية وأساليب الإفصاح
- آثار الإفصاح عن الموارد البشرية
- محددات الإفصاح عن الموارد البشرية

◆ توسع مجال الإفصاح المحاسبي

تتصل معظم المؤسسات الاقتصادية مع مختلف الأطراف المهتمة بنشاطها ونتائجها عن طريق التقارير والقوائم المالية التي يتم الإفصاح عنها؛ حيث يعتبر الإفصاح المحاسبي حلقة الوصل بين مُصدري المعلومات المالية ومستخدميها؛ الأمر الذي جعله موضوع العديد من البحوث الاقتصادية، خاصة في ظل دعوات توسيعه بغرض تلبية الاحتياجات المختلفة والمتطورة لمتخذي القرارات.

1. الإفصاح المحاسبي

يُستخدَم مصطلح الإفصاح في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تُعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي ودون لبس أو تضليل⁽¹⁾؛ فالإفصاح المحاسبي هو توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمؤسسة مُصدرة البيانات، كما تهيء هؤلاء المستخدمين بعض المؤشرات المالية التي تمكنهم من التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسة لتلك المؤسسة⁽²⁾. وقد كان الإفصاح المحاسبي وليد الانفصال بين الملكية والإدارة في المؤسسات، هذا الانفصال الذي أوجد بُعدا بين المساهمين الذين يمتلكون المشروع وبين مركزه المالي ونتائج أعماله خلال فترة معينة؛ لذا كان لابد من تصوير ميزانية المؤسسة في البداية وطباعتها ونشرها لإتاحة الفرصة هؤلاء المساهمين للإطلاع على المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة؛ ومع تطور الحياة الاقتصادية وتعقدتها تطورت الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي، فلم يعد وسيلة لإطلاع الملاك عن المركز المالي للمؤسسة ومقدار الربحية أو الخسارة التي تحققها فحسب،

(1) محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011، ص: 479.

(2) وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 367.

- بل أصبح هدفه تلبية احتياجات مختلف الأطراف ذات الصلة أو المهتمة بنشاط المؤسسة عموماً، من مساهمين ومستثمرين مرتقبين ومقرضين وغيرهم من مستخدمي المعلومات المالية. ويهدف الإفصاح المحاسبي بشكل عام إلى تحقيق ما يلي⁽¹⁾
- وصف فقرات مُعترف بها وتوفير قياسات ملائمة لهذه الفقرات، عدا تلك القياسات (المعلومات) المندرجة في التقارير المالية؛
 - وصف البنود غير المُعترف بها وتوفير قياسات نافعة لهذه البنود؛
 - توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من الفقرات المُعترف بها وغير المُعترف بها؛
 - توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي الكشوف المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات؛
 - توفير معلومات عن التدفقات النقدية المستقبلية؛
 - مساعدة المستثمرين في تقدير العائد على الاستثمار.
- فالغرض من البيانات المالية المُفصح عنها هو توفير معلومات مفيدة للدائنين والمستثمرين ومختلف المستخدمين، لتقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسات، ومعلومات عن الموارد والمطلوبات على الموارد من طرف الدائنين والمساهمين وكذلك حركات الموارد والمطلوبات⁽²⁾ ومع ذلك، فإنه في الوقت الحالي، جميع القوائم المالية المُعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً لا تفي بهذا الغرض، كون أن العديد من البنود المهمة بالنسبة للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية لا يتم الإفصاح عن أية معلومات بخصوصها.

2. ضرورة توسع مجال الإفصاح المحاسبي

إن المحاسبة وممارسات الإفصاح - بشكل خاص - عن المعلومات في المؤسسة تتأثر بشدة بمجموعة متنوعة من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتشمل هذه العوامل طبيعة ملكية المؤسسة، وأنشطتها التجارية، ومصادر التمويل، وتطور الأسواق المالية، والنظام الضريبي،

(1) أحمد رياحي بلقاوي، نظرية محاسبية، ج 1، تعريب رياض العبد الله، طلال الججاوي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 403.

(2) Hai Ming Chen and Ku Jun Lin ، The role of human capital cost in accounting ، Journal of Intellectual Capital ، Vol. 5 No. 1 ، pp. 116-130 ، 2004 ، p.117

والمناخ الاجتماعي، والموقف من مهنة المحاسبة وطبيعة تنظيم المحاسبة في الدولة⁽¹⁾؛ ومع نمو أسواق الأوراق المالية استلزم ذلك التوسع في توفير المعلومات لجمهور أوسع وعلى وجه الخصوص المستثمرين المحتملين المهتمين بشراء وبيع الأسهم، والمحللين الماليين الذين يساعدون هؤلاء المستثمرين في اتخاذ قراراتهم، كون معظم المساهمين من القطاع الخاص غير قادرين على التحليل الشامل للإفصاحات المالية للمؤسسات؛ لذلك فهم يميلون إلى الاعتماد على المستشارين المتخصصين والمحللين الماليين. فدور المساهم العادي في اتخاذ القرارات الاستثمارية اضمحل في الوقت الحالي ليحل محله مجتمع مالي من متخذي القرارات يحتل فيه المحللون الماليون ومستشارو الاستثمار مرتبة الريادة؛ مما يجعل مفهوم المستثمر العادي غير كاف للوفاء بحاجة المجتمع المالي، وهذا دفع كثيرا من كتاب المحاسبة لتقد المفهوم التقليدي الذي يتلخص في افتراض مستثمر يعتمد على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والمطالبة بتوسيع مفهوم الإفصاح ليشمل معلومات أوسع من تلك التقليدية. بهذه الطريقة فإن الاحتياجات إلى المعلومات من قبل المستثمرين، والمحللين الماليين على وجه الخصوص كانت بمثابة الضغط المستمر على المؤسسات لزيادة نوعية وكمية الإفصاحات الخاصة بها؛ علاوة على ذلك، فإن التطور الكبير في الأسواق المالية عمل على تعميق وتوسيع مجال الإفصاح.

فمن حيث الشكل لم يعد التعبير الرقمي الوارد في التقارير المالية كافيا، بل صارت الحاجة تدعو إلى استعمال وسائل عرض أخرى أكثر وضوحا كالخرائط والصور والرسومات، بحيث تعرض أنشطة المؤسسة المتداخلة بصورة تكون أقرب إلى مفهوم مستخدم المعلومات؛ ونظرا لذلك نجد أن النظرة المعاصرة للإفصاح توصي بضرورة توسيع مجاله بما يكفي لتخفيض تكلفة تباين المعلومات الداخلية والخارجية. أما فيما يخص البناء النظري للمحاسبة فإنه مع التطور والتوسع في مجال القياس المحاسبي يأتي التوسع في الإفصاح المحاسبي كتاب له، فالتوسع في القياس المحاسبي يفرض علينا التوسع في سمات الإفصاح التالية⁽²⁾:

- التوسع في نطاق المستخدمين من حملة الأسهم والدائنين والإدارة والجمهور بشكل عام إلى المجموعات العامة؛

(1)MieczysławDobija. Marta Indulska ، Accountants and accounting for human resources accountability and intellectual entrepreneurship ، p.2، article available at the site: www.researchgate.net ، visited on: 26/02/2014.

(2)أحمد رياحي بلقاوي، مرجع سابق، ص: 397.

- التوسع في نطاق المستخدمين من جانب التطور الاقتصادي والمساعدة في وضع التقديرات ودعم قرارات الاستثمار إلى توفير أو إحداث تنسيق داخل المؤسسة (أي بين أقسام المؤسسة)، وتلبية الاحتياجات الخاصة من المعلومات من قبل المستخدمين، وتطوير أو تحسين مستوى ثقة الجمهور في نشاطات المؤسسة؛
- التوسع في نوع المعلومات من مجرد كونها قيم مبنية على الصفقات النقدية لنشاطات ذات طبيعة داخلية، إلى بيانات داخلية وخارجية تكشف عن كل من النشاطات الداخلية والوضع البيئي للنشاطات الداخلية ذات الطبيعة الاجتماعية والاقتصادية؛
- التوسع في الوسائل الفنية للقياس من مجرد نظام حسابي وحفظ السجلات، إلى مجال علم الإدارة الشامل؛
- التوسع في نوعية الإفصاح من كونه يلي الاحتياجات الماضية إلى كونه يعكس ملاءمة مُحسّنة أو مُطوّرة لقرارات خاصة؛
- التوسع في طرق الإفصاح من الكشوف المالية التقليدية إلى إعلام متعدد الأبعاد مبني على سايكولوجية الاتصالات الإنسانية.

إن التوجه نحو توسيع مجال الإفصاح المحاسبي كان من أهم نتائج استعمال مدخل الأحداث (Event Approach) في بناء النظرية المحاسبية، بحيث شكل هذا المدخل مجالاً للتحويل من الاهتمام بمستخدمي التقارير المالية صوب تحديد الأحداث الاقتصادية والمالية التي يجب الإفصاح عنها. فمؤيدو مدخل الأحداث يرون أن هدف المحاسبة هو توفير معلومات حول الأحداث الاقتصادية ذات الصلة، والتي يمكن أن تكون مفيدة قدر الإمكان في نماذج القرارات المختلفة⁽¹⁾. ومن أبرز مجالات التوسع في الإفصاح المحاسبي نجد الإفصاحات المتعلقة بالمتغيرات الاجتماعية كالبيئة والعمال وغيرها، فظهور مفهوم الرفاهية الاجتماعية في مجال المحاسبة جعل الكثير من الأطراف يطالبون بإفصاحات محاسبية في هذا المجال، ومن أهم مجالات هذا الإفصاح هو ما يتعلق بالموارد البشرية للمؤسسات، كونها تشكل العامل الحاسم في نجاح هذه الأخيرة ومن أهم مصادر قيمتها السوقية؛ فقد انصرف الاهتمام بالموارد البشرية كونها هي المعنية بإدارة الموارد الأخرى، وهي التي تشغل المكائن وتعمل على صيانتها، كما أنها هي التي تُجدول الإنتاج وتعمل على تحقيقه، وهي التي تعمل على خلق القيمة المضافة، ولو تم فحص بنود التكاليف

(1)Georg H. Sorter ، An event approach to basic accounting theory ، Accounting review ، pp. 12-19 ، January 1969 ، p.13.

بشكل دقيق لتبين أن معظمها ترتبط بالموارد البشرية وقد تأخذ أهميتها النصيب الأكبر مقارنة بباقي البنود الأخرى للتكاليف؛ لهذا تتعرض النظم المحاسبية التقليدية المعمول بها حاليا باستمرار للانتقادات بخصوص عدم إعطاء الموارد البشرية حقه من الاهتمام، واعتبارها مجرد تعويض مادي يتجسد في صورة أجور؛ فالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها يُلائم كثيرا متخذي القرارات، الأمر الذي جعل العديد من الأطراف ينادون بتقديم إفصاحات محاسبية موسعة تشمل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، وعدم حصرها في إطار المعلومات حول الأجور والمرتبات؛ وذلك حتى يكون الإفصاح المحاسبي قريبا أكثر من واقع المؤسسات ويقدم صورة صادقة عن وضعيتها؛ فالبيانات المالية دون الكشف الصحيح عن الموارد البشرية تعتبر مضللة لإدارة الشركات التي تستخدمها لاتخاذ القرارات؛ فيمكن اتخاذ قرارات غير مناسبة، مثل تسريح العمال، وبالتالي فهي تُعيق أداء المؤسسات. ونظرا لهذا ظهرت محاسبة الموارد البشرية، والتي جاءت بهدف أساسي هو تقديم إفصاحات مالية حول الموارد البشرية للمؤسسات بهدف المساعدة في اتخاذ القرارات وتيسير عملية إدارة الموارد البشرية.

◆ محاسبة الموارد البشرية وأساليب الإفصاح

جاءت محاسبة الموارد البشرية لحل مشكلة التقييم الاقتصادي والمالي للموارد البشرية في المؤسسات التي تستخدم المعرفة لخلق القيمة؛ فأصبحت عملية الاعتراف وقياس الموجودات غير الملموسة المرتبطة بالعمالة معروفة باسم محاسبة الموارد البشرية.

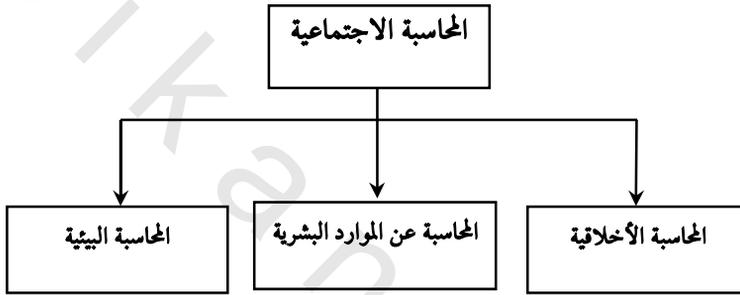
1. مفهوم محاسبة الموارد البشرية

تتضمن محاسبة الموارد البشرية عملية قياس التكاليف التي تحملتها المؤسسة لجذب الموارد البشرية واختيارها واستثمارها وتدريبها وتنميتها، وتشمل أيضا القيمة الاقتصادية لهم من وجهة نظر المؤسسة التي ينتسبون إليها⁽¹⁾؛ حيث تنطوي محاسبة الموارد البشرية على المفاهيم والطرق المحاسبية الخاصة بالموارد البشرية، كون المنظمات المحاسبية الدولية أخذت في السنوات الأخيرة تطالب بتقديم تقارير عن التوظيف وعن التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية. وحسب Grojer and Johansson فإن محاسبة الموارد البشرية تُعتبر مسألة فلسفية أكثر منها تقنية وهذا من

(1) حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن،

أسباب تعدد مناهجها⁽¹⁾؛ هذا و تعدد محاسبة الموارد البشرية فرعا مهما من فروع المحاسبة المالية، حيث تدخل في نطاق المحاسبة الاجتماعية التي عرفها كل من الباحثين Mobley and Belkaoui، على أنها نتائج تطبيق المحاسبة في مجال العلوم الاجتماعية، وهي تتعلق بالقياس والتحليل والكشف عن الآثار الاجتماعية والاقتصادية لسلوك كل من الحكومة وأصحاب الأعمال الحرة على المستوى الكلي والجزئي⁽²⁾؛ حيث يتمثل هدفها في القياس والإبلاغ عن أثر السلوك التنظيمي للشركات في بيئتها، والقياس والإفصاح عن الأداء الاقتصادي والاجتماعي للأمم. ويبين الشكل الموالي فروع المحاسبة الاجتماعية والتي تدخل ضمنها محاسبة الموارد البشرية:

شكل رقم (03): فروع المحاسبة الاجتماعية



Source: vatasoiuCristianIonel ، CornescuAlina ، MotoniuiIoanDumitru ، Human resource accounting -Accounting for the most valuable asset of an enterprise- ، Annals of theUniversity of Oradea ، Economic science ، Vol.1 ، Iss.2 ، p.925-931 ، 2010 ، p.629.

وقد عرّفت لجنة محاسبة الموارد البشرية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تحديد وقياس البيانات عن الموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية⁽³⁾. هذا وتستند محاسبة الموارد البشرية إلى مجموعة من الفروض

(1) khadijatadenolayahaya ، Impact of investment in human resource training and development employee effectiveness in Nigerian banks ، Journal of social and management sciences ، Vol.12 ، pp.185-197 ، December2002 ، p.187.

(2) MieczysławDobija. Marta Indulska ، Accountants and accounting for human resources accountability and intellectual entrepreneurship ، article available in the site: www.researchgate.net ،visited on: 11/07/2013 ،p.4.

(3)Nicholas Rowbottom ، Intangible asset accounting and accounting policy selection in the football industry ، A thesis for the degree of doctor of philosophy ، Faculty of Commerce and Social Science ، University of Birmingham ، Royaume-Uni ، 1998 ، p.44.

تُعتبر كأساس عملي وكمبادئ أساسية تعمل في ظلها لتسيير وترشيد العنصر البشري داخل المؤسسة، وهي تتمثل في الفروض الستة التالية:

- أ. الأفراد داخل المؤسسة ذوو قيمة كموارد بشرية لها؛
 - ب. قيمة الموارد البشرية تتأثر بنمط الإدارة الموجود في المؤسسة؛
 - ت. ضرورة وجود معلومات محاسبية عن الموارد البشرية؛
 - ث. العنصر البشري يعتبر أحد الأصول؛
 - ج. الحصول على الموارد البشرية يمثل تكلفة تتحملها المؤسسة؛
 - ح. لا يمكن أن تعمل محاسبة الموارد البشرية بمعزل عن الأنظمة الأخرى داخل المؤسسة.
- أما فيما يخص أهداف محاسبة الموارد البشرية فنلخصها فيما يلي⁽¹⁾:
- تحديد أو تشخيص قيمة الموارد البشرية؛
 - قياس عناصر الموارد البشرية وتحديد التكاليف الإيرادية والرأسمالية لها؛
 - الوصول إلى الإدارة السليمة للموارد البشرية؛
 - توفير معلومات كمية عن الموارد البشرية، والتي تساعد المديرين والمستثمرين في اتخاذ القرارات، المتعلقة بتخطيط احتياجات المؤسسة من الموارد البشرية وتخصيصها على الوظائف المتاحة فيها، بما يكفل ضبط ورقابة نفقات الاستقطاب والتعيين والتدريب والتطوير ونفقات ترك الخدمة، وتحفيز الإدارة على الاهتمام برأس المال البشري؛
 - إدراج قيمة وتكاليف الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي في المؤسسة؛
 - إيصال المعلومات الخاصة بالموارد البشرية من خلال القوائم المالية للأطراف المعنية.
- وبناء على هذه الأهداف فإن دور محاسبة الموارد البشرية يكمن في معالجة المشاكل المتعلقة بتلك الموارد، بحيث تقوم بعدة وظائف أهمها:⁽²⁾
- توفير الإطار الذي يساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية؛

(1) راجع:

Khani Hamid ، EskandarJafari ، The Effect of Human Resource Accounting (Costing) Information (HRAI) on Balanced Scorecard System in Iran Khodro Company (A Nonlinear Approach) ، American Journal of Scientific Research ، Issue 62 ، pp.101-108 ، EuroJournals Publishing ، Inc. 2012 ، pp.103-104.

Hai Ming Chen and Ku Jun Lin ، Op.Cit ، p.120.

(2)AnandaSamudhram et al ،Non-disclosure of human capital-based information: theoretical perspectives ، Journal of Human Resource Costing & Accounting ، Vol. 14 Iss.2 ، pp. 106 – 128 ، 2010 ، p.110.

- تقديم المعلومات الكمية الرقمية للتكلفة والقيمة الخاصة بالموارد البشرية؛
- تحفيز الإدارة على الاهتمام بمفهوم رأس المال البشري عند اتخاذ أية قرارات متعلقة بالموارد البشرية.

ويمكننا القول أن محاسبة الموارد البشرية تضطلع بدور مزدوج، فهي تُعدّ أولاً أسلوباً جديداً للتفكير المنطقي لإدارة الموارد البشرية في المؤسسات، وذلك لأن الأفراد لهم قيمة بالنسبة للمؤسسة؛ كما أنها تحث المديرين والمتخصصين في الموارد البشرية أن يبنوا قراراتهم بخصوص الموارد البشرية على أساس التكلفة والقيمة المتعلقة بها؛ وثانياً، تُعد محاسبة الموارد البشرية نظاماً لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة مواردها البشرية بكفاءة وفاعلية، فهي تقدم المعلومات عن تكلفة وقيمة كل فرد في التنظيم.

2. أساليب الإفصاح عن الموارد البشرية

لقد انقسمت البحوث في مجال محاسبة الموارد البشرية إلى ثلاثة تيارات أساسية، أولها دراسات نماذج قياس الموارد البشرية؛ وثانياً، الدراسات حول فائدة محاسبة الموارد البشرية؛ وثالث تيار هو دراسات بخصوص الإفصاح عن الموارد البشرية، وهذا التيار يتعلق بالكيفية التي يتم بها الإفصاح طوعاً عن الموارد البشرية في التقارير السنوية؛ فليس هناك شك في أن الإفصاح عن الموارد البشرية هو قضية شائكة في وقتنا الراهن؛ ولإزالة هذه الصعوبة وللحصول على اهتمام المساهمين، فإن الكثير من المؤسسات الآن تقدم إفصاحاً تحول مواردها البشرية، ومعظمها تكون غير مالية ضمن التقارير السنوية، والميزة الرئيسية لهذا النوع من الإفصاحات هي أن معظمها يتم عرضه بصورة نثرية بعيداً عن الأرقام الدالة عن القيمة، وترد في فقرة منفصلة تحت عنوان منفصل، كذلك يتم الإفصاح باستخدام الرسوم البيانية والمخططات، وهذه الأنواع من الإفصاح تتميز بإمكانية كونها مفيدة ومفهومة بالنسبة لأي مستخدم⁽¹⁾.

وغالبا ما يستخدم الباحثون مؤشرات الإفصاح لقياس مدى الإفصاحات الطوعية عن الموارد البشرية من قبل المؤسسات؛ ومؤشرات الإفصاح هذه يمكن أن تشمل مجموعة واسعة من البنود المتعلقة بالموارد البشرية كالتجربة المهنية والمهارة في الأداء على سبيل المثال، والتي قد يتم الكشف عنها في التقارير السنوية للمؤسسات، والتقارير المرحلية، وعلاقات المستثمرين، وغير ذلك. ويُعرّف مؤشر الإفصاح على أنه أداة بحث لقياس كمية المعلومات التي تم الإعلان عنها في وسيلة إفصاح معينة من قبل كيان معين، وفقا لقائمة محددة من عناصر المعلومات؛ وأول

(1) حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص: 152.

استخدام لهذا المؤشر كان في عام 1961م من قبل الباحث Cerf⁽¹⁾. وقد استخدم الباحثون في هذا المجال عدة مؤشرات إفصاح عن الموارد البشرية بصيغة معدلة وموسعة، تم إعدادها من قبل الباحثين أمثال Brooking (1996) و Bontis (2003) و Bukh (2003)⁽²⁾. حيث درس هؤلاء الباحثون بدقة الأدبيات المتوفرة من أجل التوصل إلى قائمة شاملة من العناصر للإفصاح عن رأس المال البشري. كما قام البعض ببناء مؤشر خاص بهم للإفصاح عن الموارد البشرية، حيث شكّل Alam and Deb في 2010 خمسة عشر بند المؤشر الإفصاح عن رأس المال البشري لدراسة نمط ومحددات الإفصاح بين الشركات المدرجة في بورصة بنغلادش؛ كما سيّد Christopher and Kong عام 1998 قائمة تضم عشرون بنداً تم جمعها من دراسات سابقة وممارسات الإفصاح الفعلي لتشكيل مؤشر إفصاح رأس المال البشري بهدف دراسة ممارسات الإفصاح عن الموارد البشرية في شركات التعدين الاسترالية الصغيرة⁽³⁾.

ووفقاً لمحاسبة الموارد البشرية فإن رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية والتعامل معها على أنها بند من بنود الأصول يستلزم إدراجها ضمن الأصول في قائمة المركز المالي؛ حيث يترتب على ذلك زيادة رأس المال المستثمر بمقدار القيمة المقررة لها، كما ينشأ نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المتحقق خلال السنة التي يتم فيها تحديد قيمة الموارد البشرية ورسملة ما يتعلق بها من نفقات، وكذلك الأمر بالنسبة للسنوات التي تليها، حيث يكون التغيير بمقدار الفرق بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية التي عُرِلت من النفقات الجارية ورسملة قيمة الموارد البشرية التي يتقرر رسملتها؛ فالإفصاح عن الموارد البشرية إذن يتطلب إدراجها ضمن الأصول وبيئد خاص يسمى الأصول البشرية أو قيمة الموارد البشرية ويتم الإفصاح عن اهتلاكاتهما في قائمة الدخل. وقد تناولت أدبيات الفكر المحاسبي العديد من طرق الإفصاح والتقارير عن البيانات الخاصة بالموارد البشرية نذكر منها ما يلي:

- الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة؛ و يكون ذلك من خلال فقرات تدرج ضمن التقرير؛
- إعداد قائمة منفصلة تضم الاستثمارات المعنوية والأصول البشرية؛

(1) DewanMahboobHossain et al ، The Nature of Voluntary Disclosures on Human Resource in the Annual Reports of Bangladeshi Companies ، Dhaka University Journal of Business Studies ، Vol. 25 ، No.1 ، pp. 1-19 ، June ، 2004 ، p.5.

(2) Sonia Jindal ، Manoj Kumar ، The determinants of HC disclosures of Indian firms ، Journal of Intellectual Capital ، Vol. 13 Iss.2 ، pp. 221 – 247 ، 201 ، p.223.

(3)Ibid ، p. 224.

- إدراج الموارد البشرية ضمن قوائم مالية غير مدققة تُلحق بالقوائم المالية الأساسية؛
- الإدراج في القوائم الأساسية المدققة كأحد الأصول ضمن قائمة المركز المالي.
وعليه نجد المؤسسات في قطاع الأعمال لديها عدّة بدائل للإفصاح عن استثماراتها في الموارد البشرية، وفي هذا الصدد يمكننا القول أن اختيار أسلوب معين للإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالاستثمار في الموارد البشرية داخل التقارير المالية، سواء كان جزء من القوائم المالية الأساسية أو من خلال الملاحظات الهامشية أو في قوائم إضافية ملحقّة، يعتمد على الأسلوب المتبع في قياس الموارد البشرية، والذي ستنبثق عنه المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها في التقارير المالية.

◆ آثار الإفصاح عن الموارد البشرية

بشكل عام، يمكن اعتبار الإفصاح عن الموارد البشرية ضروري لتحقيق هدفين أساسيين، أولهما تحقيق فائدة أكثر للمعلومات المحاسبية، وهو ما يعكس القدرة على الابتكار من قبل المؤسسة والقدرة التنافسية؛ أما الثاني فهو تلبية متطلبات المسؤولية الاجتماعية (المعلومات حول الموظفين، والمدرجة في التقارير الاجتماعية) التي من شأنها أن تُسير السلوك المستدام للمؤسسة. هذا وقد أُجريت أبحاث كثيرة حول سياسات وممارسات الإفصاح عن الموارد البشرية سواء في الأسواق المالية المتقدمة أو الناشئة، وكلها أشارت إلى أن الإفصاح عن الموارد البشرية يعتبر ذو أهمية في الاقتصاديات الحديثة التي تعتمد على المعرفة؛ حيث وجد Skoog سنة 2003 علاقة طردية بين الأرباح في المدى الطويل وبين الإفصاح عن الموارد البشرية⁽¹⁾. كما أنه في استبيان أعدته كل من Dewan et all حول طبيعة الإفصاح الطوعي عن الموارد البشرية في المؤسسات البنغلاديشية، وجدوا أن مانسته 100% من المستجوبين أجابوا أن المؤسسات يجب أن تفصح عن معلومات بخصوص مواردها البشرية في تقاريرها السنوية، ومانسته 73.316% يرون أن هذا النوع من الإفصاحات يساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات الاستثمارية⁽²⁾. حيث أن الإفصاح عن الموارد البشرية تنجر عنه مجموعة من الآثار نوجزها في الآتي.

(1)Idem.

(2)Sonia Jindal ، Manoj Kumar ، The determinants of HC disclosures of Indian firms ، Journal of Intellectual Capital ، Vol. 13 Iss.2 ، pp. 221 – 247 ، 2012 ، p.223

1. الأثر على صورة المؤسسة

إن تقديم المؤسسات لمعلومات طوعية بشأن الموارد البشرية يوحي بأنها تتوقع الاستفادة من هذا الإفصاح، وقد أظهرت عدة أبحاث أن المؤسسات تستفيد من الإفصاح المحاسبي- الإفصاح العام-، من خلال وصول أسهل إلى السوق المالي، وزيادة في سيولة أسهمها أو انخفاض في تكلفة رأس المال؛ في حين وفيما يتعلق بالإفصاح عن الموارد البشرية، فقد تأكد تأثير بعض من هذه المعلومات على القيمة السوقية للمؤسسة. وقد أشار العديد من الباحثين إلى إمكانية تحسين المؤسسات لسمعتها من خلال الإفصاح عن معلومات خاصة بالعمالين، ومن بينهم نجد Craig and Hussey سنة 1982، اللذان أكدا أن الإفصاح عن العاملين بالمؤسسة يُحفز على التحسن العام في أداء كل فرد ويخلق انطبعا لإدارة تقدمية تواكب التطورات الحديثة⁽¹⁾. كذلك فإن Maunders سنة 1984، يقول أن الإفصاح عن الموارد البشرية قد يؤثر على المستثمرين من خلال عكسه لقدرة الإدارة فيما يخص العلاقات الصناعية، وكذا المسؤولية الاجتماعية؛ هذا وقد كانت نتائج دراسة FombrumandShanley لسنة 1990، والتي قاما بها على محددات السمعة في 292 شركة أمريكية واسعة، تحث على أهمية الأخذ بعين الاعتبار المعلومات حول الموظفين والتوظيف⁽²⁾؛ فالإفصاح عن الموارد البشرية يُلفت الانتباه إلى رفاية الموظف مما يجعل المؤسسة في وضع تنافسي أفضل ويمكنها من تحسين جاذبيتها للعمال وخفض التكاليف الرأسمالية. وكل هذه النتائج التي توصل إليها الباحثون تبين الأثر الإيجابي لمستغبر الإفصاح عن الموارد البشرية على سمعة المؤسسة وبالتالي صورتها.

2. الأثر على الحسابات الختامية

إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، ينطوي على اعتبار الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية (متوسط وطويل الأجل) مصروفاً رأسمالياً، وتحميل الحسابات الختامية بالمصروفات القصيرة الأجل الخاصة بالموارد البشرية مقسمة حسب نوع المصروف قصير الأجل كالأجور، قيمة الإجازات المدفوعة، العلاج الصحي، مصاريف أخرى؛ وحسب المراكز المستفيدة منها كمراكز الإنتاج، مراكز الخدمات التسويقية، مراكز الخدمات المالية. ويتم كذلك تحميل الحسابات الختامية بأقساط الاهلاك السنوية الخاصة بالاستثمارات في الموارد البشرية طويلة

(1) DewanMahboobHossainet all ، Op. Cit ، p.10.

(2) América Alvarez Dominguez ، The impact of human resource disclosure on corporate image ، Journal of human resource costing and accounting ، Vol. 15 ، Iss.4 ، pp. 279 – 298 ، 2011 ، p.182

الأجل ومتوسطة الأجل مقسمة حسب المراكز المستفيدة، وحسب نوع الاستثمار (استقطاب - اختيار - تعيين - تدريب رسمي - توجيه - تدريب أثناء العمل - وغير ذلك)؛ وبالتالي فإن رقم صافي الربح في هذه الحالة سوف يعطي صورة حقيقية عن نتائج أعمال المؤسسة، نتيجة لاعتبار تكلفة الاستقطاب والتعيين والتأهيل وتنمية الموارد البشرية كنفقات رأسمالية وبالتالي رسملتها وإظهارها بالميزانية واهلاكها خلال العمر الإنتاجي للأصول البشرية .

وتنعكس آثار هذا النوع من الإفصاح على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي، وذلك لأن رسملة الاستثمار في الموارد البشرية يؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي، هذا على عكس الحالة التي يتم فيها اعتبار هذا الاستثمار كمصروفات جارية متعلقة بالدورة، إذ أن ذلك يُحمّل الفترات المالية عبء تكاليف الموارد البشرية حسب واقعة حدوثها بعيداً عن مفهوم الاستحقاق مما سيؤدي إلى خلل في عمليات مقابلة الإيرادات بالنفقات تنعكس آثاره على قيمة النفقات في قائمة الدخل وقيمة الأصول في قائمة المركز المالي.

من جانب آخر توفر معالجة الموارد البشرية محاسبياً كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء في المؤسسات ذات الأقسام الإنتاجية المتعددة، كقيمة معدل العائد على الاستثمار (ROI) الذي يُعد من أكثر النسب استخداماً في هذا المجال، حيث أن قيمته تتأثر بالمعالجة المحاسبية للأموال المستثمرة في الموارد البشرية. إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية بإظهار الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، يؤدي إلى التعبير الصحيح والعاقل عن المركز المالي للوحدة بحيث أن تلك الاستثمارات تُعامل محاسبياً معاملة الأصل في القوائم المالية؛ وتظهر قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية تحت بند الأصول الثابتة غير الملموسة مقسمة حسب مدة الاستفادة منها سواء كانت طويلة الأجل أو متوسطة الأجل، وموزعة حسب مراكز الإنتاج المكونة للوحدة الاقتصادية بالتكلفة التاريخية ومفصلة حسب الحسابات الخاصة بها. ويظهر مخصص الاهتلاك الخاص بقيمة الاستثمارات في الموارد البشرية تحت بند مخصصات الاهتلاك مقسم حسب مدة الاستفادة من قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة الأجل أو متوسطة الأجل، وموزعة حسب مراكز الإنتاج المكونة للوحدة الاقتصادية ومفصلة حسب الحسابات الخاصة بها.

كذلك فإن الإفصاح عن قيمة الأصول البشرية ضمن قائمة المركز المالي يوفر للمحللين الماليين معلومات ذات أهمية بالغة عند اتخاذ القرارات الاستثمارية؛ فعند توفر هذه المعلومات

يصبح بالإمكان اشتقاق مجموعة من النسب المالية التي لا توفرها القوائم المالية التقليدية ومن هذه النسب نذكر⁽¹⁾:

- نسبة الأصول البشرية إلى إجمالي الأصول = $\frac{\text{قيمة الأصول البشرية}}{\text{قيمة الأصول الإجمالية}}$ وتستخدم هذه

النسبة كمؤشر لقياس درجة تركيز العمالة في المؤسسة، ومن ثم لتقييم الآثار الاقتصادية المترتبة على ارتفاع معدلات دوران العمالة في الصناعات المختلفة؛

- نسبة الأصول البشرية إلى الأصول غير البشرية = $\frac{\text{قيمة الأصول البشرية}}{\text{قيمة الأصول البشرية}}$ تعبر عن

قيمة الأصول غير البشرية

مدى اعتماد المؤسسة على مواردها البشرية مقارنة بالموارد غير البشرية؛

- نسبة الأصول المؤهلة = $\frac{\text{قيمة الأصول البشرية المؤهلة}}{\text{قيمة الأصول البشرية}}$ وتستخدم كمؤشر لمدى تركيز

قيمة الأصول البشرية الإجمالية

المهارات العلمية في المؤسسة، ويستخدمها المحللون الماليون كمؤشر لقياس الإنتاجية في بعض الصناعات كالبتروكيماويات وصناعات الأدوية.

بالإضافة إلى ذلك فإن تضمين التقارير المالية الداخلية بمعلومات عن القيمة النقدية للأصول البشرية يخلق لدى الأفراد آثارا سلوكية كبيرة، تؤثر على اتجاهاتهم وميولهم وحوافزهم، كما أن هذه الآثار تنعكس على القرارات الإدارية وجوانب تنفيذها؛ فمثلا معدل دوران الأصول يمكن استخدامه كمؤشر لضبط حركة الأصول، كما يمكن استخدامه في الرقابة على النفقات الإضافية المترتبة على ارتفاع هذا المعدل، والمتمثلة في نفقات إحلال القوى العاملة، كنفقات التدريب أو الخسائر المحققة بسبب انخفاض معدلات الإنتاج؛ كذلك فإنها توفر المعلومات المناسبة لتقييم البدائل المتاحة في كثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية مثل قرارات التوظيف وقرارات الاستئجار وقرارات الاستغناء عن الموظفين وفي رسم وتخطيط سياسات الأجور، كما توفر لها مثل هذه المعلومات البيانات المناسبة لإعداد الموازنات التخطيطية الرأسمالية.

(1) حسين عبد الجليل آل غزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، بحث لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة،

إشراف وليد ناجي الحياي، الأكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة،

2010، ص: 51.

3. الأثر على إدارة المؤسسة واتخاذ القرارات

يساهم الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل مختلف الأطراف الداخلية والخارجية ذات الصلة بنشاط المؤسسة، إذ أن تجاهل الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية يترتب عليها اتخاذ قرارات قصيرة أو طويلة الأجل غير صحيحة بحق الكثير من القضايا، مثل الأثر على برامج تخفيض تكاليف الموارد البشرية، من خلال تقليص أعداد الموارد البشرية العاملة في المؤسسة لتحقيق منافع آنية تتمثل في زيادة الأرباح الحالية على حساب الأرباح المستقبلية، والذي قد يخفي بين طياته خسائر جوهريّة أكبر من التخفيض المتحقق؛ حيث أظهرت نتائج المسح الذي أجري من قبل Likert and Pyle أن التكاليف الناشئة عن استبدال الموارد البشرية تتراوح بين ثلاثة إلى خمس مرات من الرواتب السنوية المدفوعة⁽¹⁾. بالإضافة إلى ذلك فإن الإفصاحات حول الموارد البشرية تساعد عند إجراء عملية إعادة الهندسة لموارد المؤسسة البشرية، حيث تجعل المختصين في المؤسسة على دراية بالموارد البشرية ذات المهارة والخبرة للاحتفاظ بها؛ كما تفيده في إجراء المقارنة المرجعية سواء على مستوى المؤسسة ذاتها لفترات مختلفة أو بين المؤسسة ومؤسسات أخرى لنفس المدة. فالإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية يؤثر وبشكل كبير على إدارة المؤسسة والقرارات المتخذة ويساعد في مجال التخطيط واستخدام ورعاية هذه الموارد، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف إدارة الموارد البشرية بالفاعلية والكفاءة المطلوبين.

◆ محددات الإفصاح عن الموارد البشرية

على الرغم من أهميته ومن تعالي النداءات المطالبة به؛ يعاني الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية من عدة مشاكل تحول دون تطبيقه بشكل تام ومُجدي، فهناك نوع من عدم الموضوعية في قياس الموارد البشرية تجعل من المعلومات المقدمة غير موثوقة؛ فمقاييس محاسبة الموارد البشرية تتميز بعدم موضوعيتها، غير أنها ملائمة جدا للاحتياجات الحقيقية لمتخذي القرارات، الأمر الذي يشكل أهم الصعوبات أمام الإفصاح عن معلومات حول الموارد البشرية، نظرا للتضارب الواقع بين معلومات التقارير المالية الموثوقة والتي تم قياسها بموضوعية، وتلك التي تعتبر ملائمة لاتخاذ القرارات، والسبب الرئيس في هذا هو أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموما تشجع القياس الموضوعي والموثوق والقابل للتحقق، وذلك بهدف قابلية المقارنة بالنسبة للمؤسسات؛ حيث أنه

(1) نائر صبري الغبان، سناء أحمد ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير

المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد رقم 13، عدد 45،

ص: 191-227، 2007، ص: 209

من الصعب المقارنة بين المؤسسات إذا كانت المقاييس لا تتميز بالموضوعية وتوسع استعمال التقديرات والأحكام الشخصية، ومن جهة أخرى فإن التحفظ المطبق في المحاسبة التقليدية جعل من الصعب على المستثمرين مقارنة استثمارات رأس المال البشري في الشركات، والنتيجة هي النقص الكبير في كفاءة الأسواق المالية بسبب قلة المعلومات حول هذا الجانب.

ومن جانب آخر نجد أن هناك عددا قليلا جدا من الدراسات التي بحثت على وجه التحديد في محددات إفصاح الشركات عن الموارد البشرية، كون هذه الإفصاحات تقدم معلومات عن أهمية الموارد البشرية في استراتيجية المؤسسة، مما يُكوّن العديد من المخاوف لدى إدارة هذه الأخيرة. وفي هذا السياق فقد ذكر Foong سنة 2003 عدة عقبات تحول دون الإفصاح عن الموارد البشرية للمؤسسة، حيث يذكر أن المعلومات القائمة على رأس المال البشري ليست شيئا يمكن مشاركته خارجيا؛

إن أول هذه التفاصيل هو أن مثل هذه المعلومات قد تعطي فكرة هامة للمنافسين، مما يؤدي إلى نشوء مخاوف بشأن الإفصاح عن هذه المعلومات خارجيا؛ فبعض هذه المعلومات تعبر عن مصادر للميزة التنافسية، وبالتالي لن يكون مناسبا إدراجها في التقارير الخارجية؛ فالإفصاح تحول الموارد البشرية لأطراف خارجية تمثل تخلي عن مصادر للميزة التنافسية، والتي يعتبر الموارد البشرية عنصرا هاما في تحقيقها.

ثانيا لتفاصيل بشأن المحددات التي تحول دون الإفصاح عن الموارد البشرية، هو أن مثل هذه الإفصاحات يُحتمل أن تُفسّر بشكل سلبي من قبل أصحاب المصلحة الخارجيين مثلا لنقابات والموظفين بشكل عام؛ وهذا يشير إلى احتمال أن توفير المعلومات فيما يتعلق بأهمية رأس المال البشري وموظفي المؤسسة بطريقة ما، قد يؤدي إلى عواقب غير مرغوب فيها، حيث أن هذه المعلومات ربما تدعم النقابات والعمال في المساومة من أجل أجور أفضل، لأن هذه المعلومات تجعل الموظفين أكثر وعيا بأهميتهم للمؤسسات؛ على خلاف الحالة التي لا يتم الإفصاح عن مثل هذه المعلومات خارجيا، فإن النقابات والموظفين ربما يكونون على استعداد لقبول أجور أقل، لأنهم لا يزالون يجهلون أهميتها للمؤسسة .

إن تفهم هذه المحددات والبحث فيها يساعد واضعي السياسات والهيئات التنظيمية للمحاسبة على صياغة معايير المحاسبة الدولية التي تأخذ في الاعتبار القوى التي تعيق حاليا الإفصاحات بشأن الموارد البشرية؛ مما يؤدي إلى تعزيز هذا النوع من الإفصاحات، والمساعدة في إصدار معايير محاسبية دولية فعالة، وهذا بدوره يؤدي إلى كفاءة تخصيص الموارد في الاقتصاد وتعزيز القوة الاقتصادية.

خاتمة

بعد معالجتنا لإشكالية إمكانية تقديم إفصاح مالي بخصوص الموارد البشرية، وآثار وحدود هذا الإفصاح كمدخل أساسي لتوسيع مجال الإفصاح المحاسبي في العصر الحالي، فإن أهم النتائج التي تخلص إليها الدراسة تتمثل في:

- الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية أصبح ضرورة ملحة لا بد منها في المؤسسات الحديثة ولا يمكن تجاهله، خاصة مع تزايد أهمية العنصر البشري والمعرفة التي يقدمها في ظل الاقتصاديات الحديثة؛

- تعتبر محاسبة الموارد البشرية خطوة عملية لتضمين الموارد البشرية ضمن القوائم المالية مما يزيد في صدق وشفافية المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسات لمختلف المستخدمين؛

- يواجه الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية مجموعة من المشاكل تتعلق بعنصر موثوقية القياس، فوفق المبادئ والأعراف المحاسبية المعمول بها لا يتم الإفصاح عن البنود التي لا يتم قياسها بشكل موثوق؛ إلا أننا نرى أن هذا المشكل يمكن تجاوزه باختيار المؤسسة لأسلوب القياس الأنسب لطبيعة نشاطاتها ومواردها البشرية بحيث يكون أقرب للموضوعية، وهذا ما يساهم ولو بقدر ضئيل في تحقيق عنصر الموثوقية في القياس؛

أما فيما يتعلق بالمخاوف التي يبديها المدراء بخصوص الإفصاح عن الموارد البشرية، ومن كون هذا الإفصاح قد يؤدي بها إلى فقدان عناصر تميزها، بالإضافة إلى تعرضها لضغوطات من قبل الموظفين والنقابات العمالية، فنرى أن هذا الأمر يمكن السيطرة عليه من خلال إرساء مفهوم وقواعد الشفافية في الأسواق المالية، بالإضافة إلى تحسين ظروف العاملين ورفاهيتهم حتى لا يكون الخوف من ضغوطات نقاباتهم هاجسا يحول دون تقديم معلومات حول موارد المؤسسة البشرية، والتي تساهم في تحسين مختلف القرارات المتخذة سواء كان ذلك داخليا أم خارجيا.

الإحالات والهوامش

- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011، ص: 479.
- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 367.
- أحمد رياحي بلقاوي، نظرية محاسبية، ج1، تعريب رياض العبد الله، طلال الججاوي، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 403.
- Hai Ming Chen and Ku Jun Lin ، The role of human capital cost in accounting ، Journal of Intellectual Capital ، Vol. 5 No. 1 ، pp. 116-130 ، 2004 ، p.117.

- MieczyslawDobija. Marta Indulska ، Accountants and accounting for human resources accountability and intellectual entrepreneurship ، p.2 ، article available at the site: www.researchgate.net ، visited on: 26/02/2014.
- أحمد رياحي بلقاري، مرجع سابق، ص: 397.
- Georg H. Sorter ، An event approach to basic accounting theory ، Accounting review ، pp. 12-19 ، January 1969 ، p.13.
- حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006، ص: 152.
- khadijatadenolayahaya ، Impact of investment in human resource training and development employee effectiveness in Nigerian banks ، Journal of social and management sciences ، Vol.12 ، pp.185-197 ، December2002 ، p.187.
- MieczyslawDobija. Marta Indulska ، Accountants and accounting for human resources accountability and intellectual entrepreneurship ، article available in the site: www.researchgate.net ، visited on: 11/07/2013 ، p.4.
- Nicholas Rowbottom ، Intangible asset accounting and accounting policy selection in the football industry ، A thesis for the degree of doctor of philosophy ، Faculty of Commerce and Social Science ، University of Birmingham ، Royaume-Uni ، 1998 ، p.44.
- راجع:
- Khani Hamid ، EskandarJafari ، The Effect of Human Resource Accounting (Costing) Information (HRAI) on Balanced Scorecard System in Iran Khodro Company (A Nonlinear Approach) ، American Journal of Scientific Research ، Issue 62 ، pp.101-108 ، EuroJournals Publishing ، Inc. 2012 ، pp.103-104.
- Hai Ming Chen and Ku Jun Lin ، Op.Cit ، p.120.
- AnandaSamudhram et al ، Non-disclosure of human capital-based information: theoretical perspectives ، Journal of Human Resource Costing & Accounting ، Vol. 14 Iss .2. pp. 106 – 128 ، 2010 ، p.110.
- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص: 152.
- DewanMahboobHossain et al ، The Nature of Voluntary Disclosures on Human Resource in the Annual Reports of Bangladeshi Companies ، Dhaka University Journal of Business Studies ، Vol. 25 ، No.1 ، pp. 1-19 ، June ، 2004 ، p.5.
- ¹Sonia Jindal ، Manoj Kumar ، The determinants of HC disclosures of Indian firms ، Journal of Intellectual Capital ، Vol. 13 Iss .2. pp. 221 – 247 ، 201 ، p.223.
- Ibid ، p. 224.

- Idem.
- Sonia Jindal ، Manoj Kumar ، The determinants of HC disclosures of Indian firms ، Journal of Intellectual Capital ، Vol. 13 Iss .2. pp. 221 – 247 ، 2012 ، p.223.
- DewanMahboobHossainet all ، Op. Cit ، p.10.
- América Alvarez Dominguez ، The impact of human resource disclosure on corporate image ،Journal of human resource costing and accounting ، Vol. 15 ، Iss ،4. pp. 279 – 298 ، 2011 ، p.182.
- Idem.
- حسين عبد الجليل آل غزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، بحث لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة، اشراف وليد ناجي الحيايلى، الأكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، 2010، ص:51.
- نائر صبري الغبان، سناء أحمد ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، مجلد رقم13، عدد45، ص: 191-209، 2007، 227