

تطوير الموارد البشرية في ظل المعيار المحاسبي (١٩) منافع الموظفين دراسة تحليلية في عينة من شركات الاستثمار العراقية

م.م. صفا مهدي راجي التميمي

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة المثنى

Safa2487@gmail.com

المستخلص:

يهدف البحث الى معرفة الدور الذي تلعبه المعايير المحاسبية الدولية في تطوير الموارد البشرية في الشركات الاستثمارية العراقية من خلال معيارها المحاسبي الدولي (١٩) منافع الموظفين، ولتحقيق ذلك تم تطبيق البحث على عينة من الشركات الاستثمارية العراقية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية للفترة المالية الممتدة (٢٠١٣-٢٠١٧) وتم تحليل البيانات الخاصة بالعينة من خلال الاعتماد على اسلوب تحليل المحتوى (١٠) لمعرفة مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩) ودوره في تطوير الموارد البشرية. واهم ما توصل اليه البحث يتمثل بوجود علاقة قوية بين تطبيق الشركات الاستثمارية العراقية للمعيار المحاسبي الدولي (١٩) منافع الموظفين وتطوير الموارد البشرية، بالإضافة الى ان زيادة اهتمام الشركة بمواردها البشرية ينعكس بصورة مباشرة على زيادة الارباح وتقوية الاداء المالي. واهم ما اوصى به البحث يتمثل بضرورة اهتمام الشركات الاستثمارية العراقية بتطبيق المعايير المحاسبية بصورة عامة والمعيار المحاسبي الدولي (١٩) نتيجة تأثيره على تطوير الموارد البشرية في الشركة.

الكلمات المفتاحية: الموارد البشرية، المعيار المحاسبي الدولي (١٩)، منافع الموظفين.

Development of human resources under the Standard (IAS19): Employee Benefits An analytical study in a sample of Iraqi investment companies

Assist. Lecturer: Safa Mahdi Raji Al-Tamimi

College of Administration and Economics

Muthanna University

Abstract:

The research aims to know the role played by international accounting standards in the development of human resources in Iraqi investment companies through the International Accounting Standard (IAS19) employee benefits, and to achieve this research was applied to a sample of Iraqi investment companies listed in the Iraqi Stock Exchange, For the extended financial period (2013-2017). Sample data were analyzed using the content analysis method (0&1) to determine the extent to which the International Accounting Standard (IAS) was applied and its role in human resources development. The

most important finding of the research is that there is a strong relationship between the application of the Iraqi investment companies to IAS 19 Employee Benefits and Human Resource Development, in addition to increasing the company's interest in its human resources is directly reflected in the increase in profits and the strengthening of financial performance. The most important recommendation of the research is the need to interest Iraqi investment companies to apply accounting standards in general and IAS 19 as a result of its impact on the development of human resources in the company.

Keywords: Human Resources, IAS19, Employee Benefits.

المقدمة

نتيجة لزيادة المشاكل المحاسبية التي ظهرت في الشركات العالمية والناجمة من عدم توحيد الاجراءات المحاسبية فيما يتعلق بالقياس والافصاح عن المعلومات المالية في التقارير الختامية، استوجب الامر قيام المنظمات المعنية بإصدار مجموعة من المعايير المحاسبية والتي تنظم العمل المحاسبي فيها بالشكل الذي يوحد مخرجات النظام المحاسبي وبما يلبي مصلحة الملاك والمستخدمين الخارجية. ونتيجة لزيادة المنافسة بين الشركات ادى ذلك الى زيادة الاهتمام بالمعارف الفكرية والبشرية والتي اهتمت بها المعايير المحاسبية الدولية والمتمثلة بمعيار (١٩) منافع الموظفين والمعيار (٣٨) المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة، والتي ادت الى ظهور محاولات من قبل العديد من الباحثين لمعرفة كيفية الدور الذي تلعبه المعايير المحاسبية الدولية في تقوية وتطوير المهارات البشرية في الشركات. ومن هنا تأتي اهمية هذا البحث لمعرفة مدى قدرة المعيار المحاسبي الدولي (١٩) في تطوير الموارد البشرية في الشركات الاستثمارية والذي قسم الى أربع مباحث تضمن المبحث الاول منهجية الباحث، والثاني فقد تناول الجانب النظري لمتغيرات البحث، وفي المبحث الثالث فقد تناول دراسة تحليلية لعينة من الشركات الاستثمارية العراقية وكيفية تطوير الموارد البشرية من قبل المعيار المحاسبي الدولي (١٩) والذي تم خلاله تحقيق اهداف البحث واختبار الفرضية وتخلص بمجموعة من الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً. مشكلة البحث: تعاني اغلب الشركات المحلية والعالمية من ضعف الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية والتي تعد من اهم مصادر المعلومات الفكرية والمعتمد عليها من قبل الشركات لأجل اتخاذ القرارات الاستراتيجية ورسم الخطط المستقبلية، كما ان اغلب الشركات العراقية لا تولي الاهتمام الكافي بالموارد البشرية بالشكل الذي يحقق العدالة في التقارير المالية. ومن خلال ذلك فان مشكلة البحث تتمثل بالتساؤلات الاتية:

١. هل يؤدي معيار منافع الموظفين دورا مهما في توفير المعلومات اللازمة التي تنعكس على تطوير محاسبة الموارد البشرية؟
٢. هل تلعب محاسبة الموارد البشرية دورا فاعلا في توفير الحلول المناسبة لتطوير بنية الشركات الاستثمارية العراقية؟

ثانيا. أهمية البحث: تأتي أهمية البحث من خلال الدور الذي تلعبه المعايير المحاسبية الدولية والمتمثلة بمعايير منافع الموظفين في تطوير محاسبة الموارد البشرية في شركات الاستثمار العراقية بالشكل الذي يجعلها تقدم أفضل المعلومات وأهم الحلول للمشاكل الإدارية والمحاسبية، كما يساعد البحث على زيادة فعالية الموظفين في شركات الاستثمار العراقية من أجل تعزيز ثقافة الاهتمام بهم في القوائم المالية الختامية.

ثالثا. أهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

١. تقديم إطاراً نظرياً حول مفهوم وأهمية المعايير المحاسبية المتمثلة بمعايير منافع الموظفين ودوره في تطوير محاسبة الموارد البشرية.
٢. معرفة الإجراءات المحاسبية يمكن الاستعانة بها وفقاً للمعيار الدولي (١٩) من أجل تطوير محاسبة الموارد البشرية في شركات الاستثمار العراقية.
٣. إجراء دراسة تحليلية لكيفية تطوير معيار منافع الموظفين لمحاسبة الموارد البشرية في عينة من شركات الاستثمار العراقية.

رابعا. فرضيات البحث: تتمثل فرضية البحث بالآتي: (تؤدي عملية تطبيق معيار منافع الموظفين في تطوير ثقافة الاهتمام بالموارد البشرية في الشركات الاستثمارية العراقية).

خامسا. مجتمع وعينة البحث: يتمثل مجتمع البحث بشركات الاستثمار العراقية التي تعمل في سوق العراق للأوراق المالية والتي لا تقدم المعلومات المحاسبية وفقاً إلى المعايير الدولية حول محاسبة الموارد البشرية، أما عينة البحث فتمثل بعينة من الشركات الاستثمار العراقية وهي (الأمين للاستثمار، الباتك للاستثمارات، بين النهرين للاستثمارات، الوئام للاستثمار، الزوراء للاستثمار).

سادسا. منهج واسلوب البحث: من أجل تحقيق أهداف البحث تم الاستعانة بالمنهج الوصفي لتغطية الجانب النظري من البحث وبالمنهج التحليلي والتطبيقي لتغطية الجانب العملي، إذ سيتم الاستعانة بقوائم الرواتب والاجور ومستوى المكافأة والحوافز المقدمة من قبل الشركات عينة البحث والتي تعكس مدى تطبيق معيار منافع الموظفين وانعكاسه على تطوير الموارد البشرية والتي سيتم تحليلها وفقاً إلى اسلوب تحليل المحتوى (٠،١)، وكما سيتم الاستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS) لغرض اختبار فرضية البحث.

سابعا. حدود البحث: تتمثل حدود البحث بالآتي:

١. **الحدود المكانية:** وتتمثل بعينة من شركات الاستثمار العراقية والمتمثلة بـ (الأمين للاستثمار، الباتك للاستثمارات، بين النهرين للاستثمارات، الوئام للاستثمار، الزوراء للاستثمار).
٢. **الحدود الزمانية:** تتمثل بالتقارير المالية التحليلية لشركات الاستثمار العراقية للسنوات المالية (٢٠١٣-٢٠١٧).

ثامنا. اسلوب جمع البيانات:

١. **الجانب النظري:** اعتمد الباحث في جمع البيانات والمعلومات ذات العلاقة بموضوع البحث على مجموعة من المراجع العربية، والأطاريح والرسائل الصادرة من الجامعات العراقية والعربية.
٢. **الجانب العملي:** اعتمد الباحث في الجانب العملي على البيانات والتقارير المنشورة لعينة البحث.

المبحث الثاني: الجانب النظري

مفهوم المعيار المحاسبي: تعرف المنظمة العالمية (ISO) المعيار بأنه وثيقة تعد بأجماع من قبل الهيئات المختصة من أجل اعطاء قواعد يتم الاحتكام اليها كمرشد للإدارة الشركات من أجل إيجاد الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجهها في مجال العمل (حامد، ١٩٨٧: ٢٣).

ويعرف اغلب الباحثين المحاسبين ان المعيار المحاسبي يتمثل بأنه القاعدة المناسبة التي توفر اساس لقياس العمليات والاحداث الاقتصادية في الشركة والافصاح عن المعلومات المتعلقة بها اي انه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية او مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية او نوع من العمليات او الاحداث الخاصة بالمركز المالي ونشاط الاعمال (الحياي، ٢٠٠٤: ٥٦).

اهمية المعايير المحاسبية: تكمن اهمية المعيار المحاسبي من خلال الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على كشوفات مالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالثبات والموثوقية وتساعد في اتخاذ قرارات رشيدة، وتتضمن اهمية المعايير المحاسبية بالآتي: (ابو دهيم، ٢٠٠٨: ٣٤) و (ابو سليم، ٢٠٠٨: ٧٢)

١. المقارنة: تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة متنوعة من البدائل، وهذه العملية تتطلب كشوفات معدة وفق اساس موحدة، وبما ان هدف المحاسبة توفير معلومات مفيدة لصانع القرار، لذا فان المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الاسس التي تعد بموجبها تلك الكشوفات.
٢. كلفة معالجة المعلومات المحاسبية: ان توحيد الاسس المعتمد عليها في اعداد الكشوفات هو ضروري لمتخذ القرارات، فاذا كانت الكشوفات المحاسبية معدة وفق اساس محاسبية مختلفة ومتنوعة، عندئذ يحتاج الى متخذ القرار لطريقة معينة لتوحيد اسس اعدادها وهذا من شأنه ان يكلف متخذ القرار كلفة اضافية لمعالجة هذا الكشوفات.
٣. القدرة على فهم المعلومات: معظم مستخدمي الكشوفات المالية لديهم قدرة محدودة على فهم المعلومات المحاسبية، فاذا تم الاعتماد على اساس غير موحدة فلا يمكن ان تكون تلك الكشوفات مفيدة لهم.
٤. الدعم المنطقي: ان المعايير المحاسبية مدعومة منطقيا وتشير الى نقاط التقاء المحاسبين، لأنه لا بد من وجود نوع من الالتقاء بينهم في العمل والتي يمكن ان تقوم به المعايير المحاسبية.
٥. انسيابية الاستثمار بين البلدان: للمعايير المحاسبية اهمية كبيرة في جذب الاستثمارات، فالمستثمر يستثمر امواله في مشروعات معينة لا بد ان يقوم بأجراء المقارنات بين المشاريع التي يستثمر بها بين البلدان المختلفة والتي يمكن ان تتوفر له المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرار المثالي من خلال المعايير المحاسبية.

خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

- تتمثل خصائص المعايير المحاسبية الدولية بالآتي: (Aerts, 2006: 331) و (Alam, 2007: 3)
١. الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي: تتصف المعايير المحاسبية الدولية بالاتساق المنطقي بينها من الناحية الداخلية والخارجية ومع عناصر البناء الفكري من المفاهيم وفروض ومبادئ.

٢. الملائمة: باعتبار ان المعايير تعد من ادوات التطبيق العملي، لذا فيجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند اعدادها بحيث تكون ملائمة للتطبيق العملي مما يتطلب المؤاممة بين متطلبات الفكر والتطبيق العملي.
٣. المرونة: تعد المرونة من اهم خصائص المعايير المحاسبية الدولية فهي تتغير باستمرار تبعاً للتغيرات التي تحدث في البيئة الخارجية للوحدات الاقتصادية كما يلحظ وجود العديد من المعايير التي تستبدل او تجرى عليها تغييرات من فترة الى اخرى.
٤. الواقعية: يجب ان تكون المعايير المحاسبية الدولية باعة من الواقع الذي يتلاءم مع الظروف المحيطة بالوحدات الاقتصادية.
٥. الانسجام مع الاهداف المحاسبية المالية: بحيث يتم صياغتها في ضوء اهداف المحاسبية المالية من توفير معلومات مهمة لمتخذي القرارات.
- مفهوم معيار منافع الموظفين (التقاعد):** يعرف معيار منافع الموظفين (١٩) الصادر من قبل منظمة معايير المحاسبية الدولية (IASB) بأنه المعيار الذي يهتم بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمنافع الموظفين المقدمة من قبل الوحدة الاقتصادية، بالإضافة الى الخدمات المقدمة للموظف بعد الانتهاء من العمل والمتمثلة بالتقاعد.
- ويتضمن هذا المعيار المنافع المقدمة للموظفين والمتمثلة بالآتي: (سلوم ونوري، ٢٠١١: ٣٢)

 ١. منافع الموظفين قصيرة الاجل مثل الاجور والرواتب ومساهمة الضمان الاجتماعي والاجازات السنوية والمدفوعة والاجازات المرضية المدفوعة المشاركة بالأرباح والمكافآت.
 ٢. المنافع لما بعد انتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومنافع التأمين على الحياة والعناية الطبية بعد انتهاء الخدمة.
 ٣. منافع الموظفين الاخرى طويلة الاجل بما يسمى اجازات التفرغ للبحث او الدراسة او الاحتفال بالمناسبات او منافع الاجازات طويلة بسبب العجز.
 ٤. منافع مكافآت نهاية الخدمة.
 ٥. منافع التعويضات في صورة حقوق الملكية.

- متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي منافع الموظفين (١٩):**
- لتطبيق هذا المعيار يستوجب على ادارة الوحدة الاقتصادية ان تقوم ببعض الاجراءات والتي تتمثل بالآتي: (المعايير المحاسبية الدولية، معيار ١٩٩٣: ١٩)

 ١. يتطلب هذا المعيار ان تعترف الشركة بمنافع الموظفين في الاجل القصير عند قيامه بتقديم المنفعة.
 ٢. تصنيف خطوط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة على انها خطط مساهمات محددة او خطط منافع محددة.
 ٣. بموجب المساهمات المحددة تدفع الشركة مساهمات ثابتة الى وحدة منفصلة ولا يكون عليها اي التزام قانوني او ضمني لدفع المزيد من المساهمات.
 ٤. تعرف كافة الخطط المنافع الاخرى لما بعد انتهاء الخدمة على انها خطط منافع محددة وقد لا تكون خطط المنافع المحددة ممولة او قد تكون ممولة جزئياً او كلياً.

مفهوم الموارد البشرية: لقد أصبحت نظم المعلوماتية أداة لأغنى عنها في مجال الأعمال، مع وجود أجهزة الحاسوب وتقنيات الشبكات والاتصالات، وأصبحت الوحدات الاقتصادية التي لا تتعامل مع هذا التطور عاجزه عن التفاعل مع العالم الاقتصادي الجديد. فالمحاسبة نظام لتوفير المعلومات التي تحتاجها الأطراف المختلفة وعلى وجه الخصوص المستثمرين والمقرضين والعاملين والمتعاملين مع الوحدة الاقتصادية أما الموارد البشرية فهي دون شك تشمل العاملين في الوحدة الاقتصادية وعلى اختلاف مستوياتهم الإدارية (سمية، ٢٠٠٣: ٧٢).

تعرف الموارد البشرية بأنها عملية قياس واعداد التقارير عن الديناميكيات البشرية في المنظمة، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في الشركة وقياس التغير في هذه الحالة على مدار الزمن، كما انها عملية توفير معلومات عن الافراد والجماعات للشركة لمتخذي القرارات سواء داخل الشركة أو خارجها (علي، ١٩٩٠: ٢٣).

كما ان مفهوم الموارد البشرية يضع الانسان على نفس مستوى الموارد المجتمعية الاخرى الا انه مورد من أغلى الموارد، فهو القادر على تحويل الموارد الى طاقة منتجه ونافعه، ذلك أن الانسان هو صانع هذا التحول في الموارد الاخرى وهو الموظف لها، وهو بذاته مورد لا تنضب طاقاته وهو في نهاية الامر الغاية والهدف الذي من اجله يتم استثمار وتشغيل طاقات مختلف الموارد الاخرى. كما تم تعريف محاسبة الموارد البشرية بأنها اسلوب لتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف المعنية داخل أو خارج المشروع بهدف رفع كفاءة العاملين وإدارة المشروع وتحسين نوعية القرارات الخاصة بالمشروع (Al-Akra, 2010: 13).

من خلال ما تقدم فان الموارد البشرية تحقق مزايا عدة للإدارة منها: (Ballow at el., 2004: 26)

١. التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الابعاء الحالية والمتوقعة.
 ٢. تقدير الاستثمارات التي توجهها المنظمة في بناء تنظيمها الانساني.
 ٣. تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الاصول البشرية، وذلك عن طريق قياس (Bamber, 2009: 32):
 - العائد من استخدام هذه الاصول.
 - تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة والانتاجية الانسانية.
- عوامل الاهتمام بالموارد البشرية:**

١. العنصر الانساني هو اهم انواع الاصول في الوحدة الاقتصادية وله تأثير جوهري على الانتاجية.
٢. العنصر الانساني له قيمه سوقية عالية، وما حدث في الولايات المتحدة الامريكية عام 1968 م، يؤكد هذا فعندما استقال ثمانية من كبار المدراء في شركة موتورولا والتحاقهم بالعمل لدى شركه منافسه وهي شركة فيرتشيلر، فقد انخفضت القيمة السوقية لاسهم الشركة الاولى بحوالي 41 مليون دولار وارتفعت القيمة السوقية لاسهم الشركة الثانية بمبلغ 14 مليون دولار خلال 24 ساعة من تاريخ اعلان خبر الاستقالة (Bilkaoui, 2004: 43).

اهداف محاسبة الموارد البشرية: أن الهدف من محاسبة الموارد البشرية يتمثل في جمع كافة النفقات التي تم أو يتوقع إنفاقها في المستقبل على الموارد البشرية بدءاً من لحظة الإعلان عن الوظائف أو تكاليف استئجارها من الوحدات الاقتصادية الأخرى مروراً بكافة ما ينفق عليها في سبيل تنميتها

وتطويرها من خلال برامج التدريب والدورات التي تساهم فيها حتى لحظة الاستغناء عنها (سواءً بإحالتها على التقاعد أو إنهاء خدمتها لأي سبب آخر)، الأمر الذي يتطلب تقديم بيانات عن قيمة الموارد البشرية الموجودة كأصول لها قيمتها السوقية التي تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية في اسواق المال (Bocij, 2003: 12). ان تقييم الموارد البشرية مالياً يعني تحديد قيمة الخدمات التي ينتظر أن تقدمها الموارد البشرية في المستقبل، ويتم ذلك من خلال استخدام إحدى طرق التقييم التي تراها الوحدة الاقتصادية مناسبة لها، لكي يكون بالإمكان حصر قيمتها الأساسية والاندثارات التي تترتب عليها، الأمر الذي يجب إظهاره في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وبما يساعد على إعطاء صورة توضيحية أكبر وأدق عن نشاط الوحدة ومدى تحقيقها لأهدافها وخاصةً ما يتعلق بنتائج النشاط ومدى مساهمة الموارد البشرية في تحقيقه (Bontis, 2002: 247).

دور معيار منافع الموظفين (١٩) في تطوير الموارد البشرية: تلعب المعايير المحاسبية الدولية دوراً فاعلاً في تنظيم العمليات المحاسبية من خلال مواكبة التطورات الحاصلة في البيئة المحاسبية واصدار القواعد التي تتضمن الاجراءات المناسبة للقيام بعمليات القياس والابلاغ المناسبة في التقارير المالية الختامية سيما المعلومات المتعلقة بالموظفين، اذ قدمت المعايير المحاسبية الدولية معيار منافع الموظفين لغرض الزام الوحدات الاقتصادية على الابلاغ المالي عن كافة الخدمات التي تقدمها للموظفين كالإجازات والمكافآت والخدمات التقاعدية والتي من الممكن ان تمارس دوراً بارزاً في تطوير عمل الموظفين وتحفيزهم في الشركة بالشكل الذي يزيد من قدرتهم (Botosan, 1997: 32).

المبحث الثالث: الجانب العملي

يتناول هذا المبحث الجانب العملي للبحث اذ سيتم الاستعانة بالمنهج التطبيقي والتحليلي لأجراء تحليل للتقارير المالية للشركات الاستثمارية العراقية من اجل معرفة مدى تطبيقها للمعيار الدولي (١٩) وفقاً الى المنافع المقدمة من قبل الشركات عينة البحث الى الموظفين العاملين وكما سيتم لاستعانة بمؤشر زيادة الارباح كدليل لتطوير العمل الاداري من قبل الموارد البشرية في الشركات، وسيتم استخراج نسب الارتباط والمعنوية وفقاً للبرنامج الاحصائي (SPSS) من اجل اختبار فرضية البحث.

اولاً. وصف عينة البحث:

١. **شركة الامين للاستثمار:** وهي شركة عراقية مساهمة خاصة تعمل ضمن قطاع الاستثمار تأسست في عام (١٩٩٩) برأس مال اسمي قدرة (١٠٠) مليون دينار، وتم ادراجها في سوق العراق للأوراق المالية في سنة (٢٠٠٤) وكان رأسمالها في تاريخ الادراج (٣٠٠) مليون دينار، وتبلغ نسبة القطاع الخاص بالشركة (١٠٠%)، وتقوم الشركة بتقديم خدمات ومكافآت وحوافز للموظفين بصورة متفاوتة بين فترة واخرى والتي انعكست على تذبذب الارباح بين فترة واخرى.
٢. **شركة الباتك للاستثمارات:** وهي شركة عراقية مساهمة خاصة تعمل ضمن قطاع الاستثمار تأسست في عام (٢٠٠١) برأس مال اسمي قدرة (٣٠٠) مليون دينار، وتم ادراجها في سوق العراق للأوراق المالية في سنة (٢٠٠٥) وكان رأسمالها في تاريخ الادراج (١) مليار دينار، وتبلغ نسبة القطاع العام بالشركة (١٠٠%)، وتقوم الشركة بتقديم خدمات ومكافآت وحوافز للموظفين بصورة متفاوتة بين فترة واخرى والتي انعكست على تذبذب الارباح بين فترة واخرى.

٣. شركة بين النهرين للاستثمارات: وهي شركة عراقية مساهمة خاصة تعمل ضمن قطاع الاستثمار تأسست في عام (٢٠٠١) برأس مال اسمي قدرة (٢٠٠) مليون دينار، وتم ادراجها في سوق العراق للأوراق المالية في سنة (٢٠٠٤) وكان رأسمالها في تاريخ الادراج (٢٠٠) مليون دينار، وتبلغ نسبة القطاع العام بالشركة (١٠٠%)، وتقوم الشركة بتقديم خدمات ومكافآت وحوافز للموظفين بصورة متفاوتة بين فترة واخرى والتي انعكست على تذبذب الارباح بين فترة واخرى.

٤. شركة الوئام للاستثمار: وهي شركة عراقية مساهمة خاصة تعمل ضمن قطاع التأمين تأسست في عام (٢٠٠٠) برأس مال اسمي قدرة (١٠٠) مليون دينار، وتم ادراجها في سوق العراق للأوراق المالية في سنة (٢٠٠٤) وكان رأسمالها في تاريخ الادراج (٢٠٠) مليون دينار، وتبلغ نسبة القطاع العام بالشركة (١٠٠%)، وتقوم الشركة بتقديم خدمات ومكافآت وحوافز للموظفين بصورة متفاوتة بين فترة واخرى والتي انعكست على تذبذب الارباح بين فترة واخرى.

٥. شركة الزوراء للاستثمار: وهي شركة عراقية مساهمة خاصة تعمل ضمن قطاع التأمين تأسست في عام (٢٠٠٠) برأس مال اسمي قدرة (١٠٠) مليون دينار، وتم ادراجها في سوق العراق للأوراق المالية في سنة (٢٠٠٦) وكان رأسمالها في تاريخ الادراج (١) مليار دينار، وتبلغ نسبة القطاع العام بالشركة (١٠٠%)، وتقوم الشركة بتقديم خدمات ومكافآت وحوافز للموظفين بصورة متفاوتة بين فترة واخرى والتي انعكست على تذبذب الارباح بين فترة واخرى.

اولاً. اختبار مدى تطبيق الشركات عينة البحث للمعيار الدولي (١٩) منافع الموظفين

سيتم الاعتماد على الخدمات المقدمة من قبل الشركات عينة البحث للموظفين كأساس لمعرفة مدى تطبيق المعيار الدولي اعلاه وكما هو موضح بالجدول الاتية:

الجدول (١): الخدمات المقدمة من قبل شركة الامين الاستثمارية للموظفين

٢٠١٧	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣	خدمات الموظفين وفقاً للمعيار الدولي
١	١	١	١	١	الرواتب والاجور النقدية
١	١	١	١	١	مخصصات تعويضية
١	٠	١	٠	١	مكافآت تشجيعية
٠	١	١	٠	١	اجور تكاليف الايفاد
١	١	١	١	١	الاجازات المرضية
١	١	١	٠	٠	الاجازات الدراسة الطويلة
١	١	١	١	١	الخدمات التقاعدية
١	١	١	١	١	الضمان الصحي
١	١	١	١	١	الضمان الاجتماعي
٠	٠	٠	١	١	الخدمات التأمينية
٨	٨	٩	٧	٩	المجموع الكلي
%٨٠	%٨٠	%٩٠	%٧٠	%٩٠	النسب

يلاحظ من الجدول (١) ان مستوى الخدمات المقدمة من قبل شركة الامين الاستثمارية هو مستوى جيد، اذ بلغت نسبة الخدمات المقدمة للموظفين في سنة (٢٠١٣ و ٢٠١٥) (٩٠%) بينما بلغت (٨٠%) في سنة (٢٠١٦ و ٢٠١٧) بينما مثلت سنة (٢٠١٤) السنة الاقل من حيث تقديم الخدمات

للموظفين بنسبة (٧٠%) وهذا يعكس التزام الشركة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩) بالشكل الذي يحقق رغبات الموظفين في تطوير مهاراتهم والذي ينعكس بدوره على تطوير واقع الشركة ككل. الجدول (٢): الخدمات المقدمة من قبل شركة الباتك الاستثمارية للموظفين

٢٠١٧	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣	خدمات الموظفين وفقاً للمعيار الدولي
١	١	١	١	١	الرواتب والاجور النقدية
١	١	١	١	١	مخصصات تعويضية
١	٠	١	٠	١	مكافئات تشجيعية
٠	١	١	٠	١	اجور تكاليف الايفاد
١	١	١	١	١	الاجازات المرضية
١	١	١	٠	٠	الاجازات الدراسة الطويلة
١	١	١	١	١	الخدمات التقاعدية
١	١	١	١	١	الضمان الصحي
١	١	١	١	١	الضمان الاجتماعي
١	١	١	٠	٠	الخدمات التأمينية
٩	٩	١٠	٦	٨	المجموع الكلي
%٩٠	%٩٠	%١٠٠	%٦٠	%٨٠	النسب

يلاحظ من الجدول (٢) اعلاه ان مستوى الخدمات المقدمة من قبل شركة الباتك الاستثمارية هو مستوى جيد، اذ بلغت نسبة الخدمات المقدمة للموظفين في سنة (٢٠١٦ و ٢٠١٧) (٩٠%) بينما بلغت (١٠٠%) في سنة (٢٠١٥) وفي سنة (٢٠١٣) بلغت نسبة الخدمات المقدمة للموظفين (٨٠%) بينما مثلت سنة (٢٠١٤) السنة الاقل من حيث تقديم الخدمات للموظفين بنسبة (٦٠%) وهذا يعكس التزام الشركة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩) بالشكل الذي يحقق رغبات الموظفين في تطوير مهاراتهم والذي ينعكس بدوره على تطوير واقع الشركة ككل.

الجدول (٣): الخدمات المقدمة من قبل شركة الزوراء الاستثمارية للموظفين

٢٠١٧	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣	خدمات الموظفين وفقاً للمعيار الدولي
١	١	١	١	١	الرواتب والاجور النقدية
١	١	١	١	١	مخصصات تعويضية
٠	٠	٠	٠	١	مكافئات تشجيعية
٠	١	١	٠	١	اجور تكاليف الايفاد
١	١	١	١	١	الاجازات المرضية
٠	٠	٠	٠	٠	الاجازات الدراسة الطويلة
١	١	١	١	١	الخدمات التقاعدية
١	١	١	١	١	الضمان الصحي
٠	١	١	٠	٠	الضمان الاجتماعي
١	١	٠	٠	٠	الخدمات التأمينية
٦	٨	٧	٥	٧	المجموع الكلي
%٦٠	%٨٠	%٧٠	%٥٠	%٧٠	النسب

يلاحظ من الجدول (٣) أن مستوى الخدمات المقدمة من قبل شركة الزوراء الاستثمارية هو مستوى مقبول لكنه لا يعكس التزام الشركة الدقيق بالمعيار الدولي (١٩) بالمقارنة مع الشركات الأخرى ، اذ بلغت نسبة الخدمات المقدمة للموظفين في سنة (٢٠١٦ و ٢٠١٧) (٨٠% و ٦٠%) على التوالي بينما بلغت في سنة (٢٠١٥) (٧٠%) وفي سنة (٢٠١٣) بلغت نسبة الخدمات المقدمة للموظفين (٧٠%) بينما مثلت سنة (٢٠١٤) السنة الأقل من حيث تقديم الخدمات للموظفين بنسبة (٥٠%) وهذا يعكس تذبذب الشركة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩) بالشكل الذي يحقق رغبات الموظفين في تطوير مهاراتهم والذي ينعكس بدوره على تطوير واقع الشركة ككل.

الجدول (٤): الخدمات المقدمة من قبل شركة الوئام الاستثمارية للموظفين

خدمات الموظفين وفقا للمعيار الدولي	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧
الرواتب والاجور النقدية	١	١	١	١	١
مخصصات تعويضية	١	١	١	١	١
مكافآت تشجيعية	١	٠	١	٠	١
اجور تكاليف الايفاد	١	٠	٠	١	٠
الاجازات المرضية	١	١	١	١	١
الاجازات الدراسة الطويلة	٠	٠	١	٠	١
الخدمات التقاعدية	١	١	١	١	١
الضمان الصحي	١	١	١	١	١
الضمان الاجتماعي	١	١	٠	١	٠
الخدمات التأمينية	٠	٠	١	١	١
المجموع الكلي	٨	٦	٨	٨	٨
النسب	٨٠%	٦٠%	٨٠%	٨٠%	٨٠%

يلاحظ من الجدول (٤) اعلاه ان مستوى الخدمات المقدمة من قبل شركة الوئام الاستثمارية هو مستوى جيد، اذ بلغت نسبة الخدمات المقدمة للموظفين في سنة (٢٠١٣، ٢٠١٥، ٢٠١٦، ٢٠١٧) (٨٠%) بينما ومثلت سنة (٢٠١٤) السنة الأقل من حيث تقديم الخدمات للموظفين بنسبة (٦٠%) وهذا يعكس التزام الشركة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩) بالشكل الذي يحقق رغبات الموظفين في تطوير مهاراتهم والذي ينعكس بدوره على تطوير واقع الشركة ككل.

الجدول (٥): الخدمات المقدمة من قبل شركة بين النهرين الاستثمارية للموظفين

خدمات الموظفين وفقا للمعيار الدولي	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧
الرواتب والاجور النقدية	١	١	١	١	١
مخصصات تعويضية	١	١	١	١	١
مكافآت تشجيعية	١	٠	٠	٠	١
اجور تكاليف الايفاد	١	٠	١	١	١
الاجازات المرضية	٠	١	١	١	١
الاجازات الدراسة الطويلة	٠	٠	١	١	١
الخدمات التقاعدية	١	١	١	١	١
الضمان الصحي	١	١	٠	١	١

٢٠١٧	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣	خدمات الموظفين وفقا للمعيار الدولي
١	١	١	١	٠	الضمان الاجتماعي
١	١	١	١	٠	الخدمات التأمينية
١٠	٩	٨	٧	٦	المجموع الكلي
%١٠٠	%٩٠	%٨٠	%٧٠	%٦٠	النسب

يلاحظ من الجدول (٥) ان مستوى الخدمات المقدمة من قبل شركة بين النهرين الاستثمارية هو مستوى تصاعدي جيد، اذ تصاعدت نسبة الخدمات المقدمة من قبل الشركة للموظفين بنسبة (١٠%) فقد بلغت نسبة الخدمات في سنة (٢٠١٣) (٦٠%) وتضاعفت بواقع (١٠%) لكافة السنوات البحث لتصل الى ذروتها في سنة (٢٠١٧) نسبة (١٠٠%) وهذا يعكس التزام الشركة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩) بالشكل الذي يحقق رغبات الموظفين في تطوير مهاراتهم والذي ينعكس بدوره على تطوير واقع الشركة ككل.

ثانيا. اختبار تطوير الموارد البشرية للشركات عينة البحث من خلال مؤشر الارباح المتحققة

سيتم الاستعانة بالأرباح المتحققة للشركات عينة البحث كأحد المؤشرات التي يستدل بها لتطور الموارد البشرية نتيجة لزيادة اهتمام الشركة بتقديم الخدمات الوظيفية لهم وفقا للمعيار المحاسبي الدولي (١٩) والذي سيتم توضيحه بالجدول الآتية:

الجدول (٦): الارباح المتحققة في الشركة الامين الاستثمارية

٢٠١٧	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣	الارباح المتحققة في شركة الامين
١	١	١	١	١	ارباح النشاط الاعتيادي
٠	٠	٠	١	١	ارباح النشاط الاستثماري
١	١	١	٠	١	ارباح بيع الموجودات
١	١	١	٠	١	ارباح بيع الاسهم
٣	٣	٣	٢	٤	المجموع
%٧٥	%٧٥	%٧٥	%٥٠	%١٠٠	النسبة

يلاحظ من الجدول (٦) حجم الارباح المتحققة في شركة الامين الاستثمارية نتيجة تطور الكوادر الادارية فيها من جراء تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩)، اذ تحققت نسبة عالية في مصادر تحقيق وتنوع الارباح بالشكل الذي يقوي من المركز المالي للشركة ويعزز من ادائها المالي.

الجدول (٧): الارباح المتحققة في الشركة الباتك الاستثمارية

٢٠١٧	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣	الارباح المتحققة في شركة الامين
١	١	١	١	١	ارباح النشاط الاعتيادي
٠	٠	٠	١	١	ارباح النشاط الاستثماري
١	١	١	٠	٠	ارباح بيع الموجودات
١	١	٠	٠	١	ارباح بيع الاسهم
٣	٣	٢	٢	٣	المجموع
%٧٥	%٧٥	%٥٠	%٥٠	%٧٥	النسبة

يلاحظ من الجدول (٧) حجم الأرباح المتحققة في شركة الباتك الاستثمارية نتيجة تطور الكوادر الإدارية فيها من جراء تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩)، إذ تحققت نسبة عالية في مصادر تحقيق وتنوع الأرباح بالشكل الذي يقوي من المركز المالي للشركة ويعزز من أدائها المالي.

الجدول (٨): الأرباح المتحققة في الشركة الزوراء الاستثمارية

الأرباح المتحققة في شركة الأمين	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧
أرباح النشاط الاعتيادي	١	١	١	١	١
أرباح النشاط الاستثماري	١	٠	٠	٠	٠
أرباح بيع الموجودات	٠	٠	٠	١	٠
أرباح بيع الأسهم	٠	٠	٠	٠	٠
المجموع	٢	١	٢	٢	١
النسبة	%٥٠	%٢٥	%٢٥	%٥٠	%٢٥

يلاحظ من الجدول (٨) اعلاه ضعف حجم الأرباح المتحققة في شركة الزوراء الاستثمارية نتيجة لتفاوت تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩)، إذ انعكس على تنوع الأرباح المتحققة نتيجة ارتباط تلك الأرباح بمستوى تطور الكوادر الإدارية في الشركة.

الجدول (٩): الأرباح المتحققة في الشركة الوثام الاستثمارية

الأرباح المتحققة في شركة الأمين	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧
أرباح النشاط الاعتيادي	١	١	١	١	١
أرباح النشاط الاستثماري	١	١	١	٠	٠
أرباح بيع الموجودات	١	٠	١	١	١
أرباح بيع الأسهم	١	٠	١	١	١
المجموع	٤	٢	٢	٣	٣
النسبة	%١٠٠	%٥٠	%١٠٠	%٧٥	%٧٥

يلاحظ من الجدول (٩) اعلاه حجم الأرباح المتحققة في شركة الوثام الاستثمارية نتيجة تطور الكوادر الإدارية فيها من جراء تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩)، إذ تحققت نسبة عالية في مصادر تحقيق وتنوع الأرباح بالشكل الذي يقوي من المركز المالي للشركة ويعزز من أدائها المالي.

الجدول (١٠): الأرباح المتحققة في الشركة بين النهرين الاستثمارية

الأرباح المتحققة في شركة الأمين	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧
أرباح النشاط الاعتيادي	١	١	١	١	١
أرباح النشاط الاستثماري	١	٠	١	٠	١
أرباح بيع الموجودات	١	١	١	١	١
أرباح بيع الأسهم	١	٠	١	٠	٠
المجموع	٤	٢	٢	٢	٣
النسبة	%١٠٠	%٥٠	%١٠٠	%٥٠	%٧٥

يلاحظ من الجدول (١٠) اعلاه حجم الأرباح المتحققة في شركة بين النهرين الاستثمارية نتيجة تطور الكوادر الإدارية فيها من جراء تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩)، إذ تحققت نسبة عالية في مصادر تحقيق وتنوع الأرباح بالشكل الذي يقوي من المركز المالي للشركة ويعزز من أدائها المالي.

ثالثاً. اختبار العلاقة بين المعيار المحاسبي الدولي (١٩) وتطور الموارد البشرية

لغرض معرفة حجم الدور الذي يلعبه المعيار الدولي (١٩) منافع الموظفين التقاعد في تطوير محاسبة الموارد البشرية في الشركات الاستثمارية العراقية سيتم استخراج متوسطات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩) في الشركات الاستثمارية اعلاه والتي تم تحليل بياناتها بالجدول (٥-١) وبالمقارنة مع المتوسطات التي سيتم استخراجها من جداول تحقيق الارباح في الشركات عينة البحث والتي تم تحليلها في الجداول (٦-١٠)، وكما سيتم معرفة دور المعيار المحاسبي الدولي في تطوير الموارد البشرية من خلال البرنامج الاحصائي (SPSS) وكما هو موضح بالجدول الاتية:

التفاصيل	شركة الامين	شركة الباتك	شركة الزوراء	شركة الونام	شركة بين النهرين
متوسطات تطبيق المعيار	%٨٠	%٨٥	%٧٠	%٨٠	%٨٠
متوسطات الارباح	%٧٥	%٦٥	%٣٥	%٧٥	%٧٥

يبين الجدول (١١) اعلاه متوسطات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩) منافع الموظفين بالإضافة الى مستوى تطبيق الارباح في الشركات عينة البحث والذي سيتم الاعتماد عليه في اجراء التحليل الاحصائي بين متغيرات البحث وكما هو موضح بالجدول الاتي:

الجدول (١٢): التحليل الاحصائي بين متوسطات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ١٩ ومتوسطات الارباح

التفاصيل	مؤشرات التحليل الاحصائي
عدد المشاهدات	٥
معامل (T)	٣,٢١١
معامل (F)	٥,٣٤٥
B	١,٣٢٠
حجم الارتباط	٠,٧٨٥
sig مستوى المعنوية	٠,٠١٦

يلاحظ من الجدول (١٢) اعلاه وجود ارتباط قوي بين تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩) وزيادة تطوير الموارد البشرية من خلال زيادة الارباح المتحققة اذ بلغت قيمة الارتباط (٠,٧٨٥) بمستوى معنوية (٠,٠١٦) وهي اقل من حجم الدلالة (٥%) كما ان قيام الشركات الاستثمارية بزيادة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩) بمقدار معياراً واحداً يؤدي الى زيادة تطور الكوادر البشرية التي تملكها الشركات عينة البحث بمقدار (١,٣٢٠) والذي يمكن ان يبين حجم العلاقة والاثار للمعيار المحاسبي الدولي في تطوير الكوادر الادارية والبشرية في والذي يحقق من خلاله تحقيق فرضية البحث التي مفادها (تؤدي عملية تطبيق معيار منافع الموظفين في تطوير ثقافة الاهتمام بالموارد البشرية في الشركات الاستثمارية العراقية).

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً. الاستنتاجات: من خلال الجانب العملي توصل الباحث الى الاستنتاجات الاتية:

١. تعد المعايير المحاسبية الدولية أحد اهم القواعد التي يتطلب الاستناد اليها من قبل الشركات العراقية لتحقيق التوحيد في الاجراءات المحاسبية والادارية المطبقة مقارنة مع الشركات الاخرى.

٢. يمثل المعيار المحاسبي الدولي (١٩) منافع الموظفين اهم المعايير المحاسبية التي يستوجب تطبيقها من قبل الشركات العراقية من اجل تطوير كوادرها البشرية وتحقيق الكفاءة الادارية.
٣. يساعد المعيار المحاسبي الدولي (١٩) في تقوية الجوانب الادارية في الشركة بالشكل الذي ينعكس على زيادة الارباح والاداء المالي ويقوي المركز المالي للشركة.
٤. تعد الموارد البشرية من اهم المتغيرات المهمة التي يتطلب الاهتمام بها من قبل ادارة الشركات لأنها تمثل العنصر الفكري الذي يغذي الشركة بالحلول المناسبة للمشكلات الادارية والمحاسبية.
٥. هنالك علاقة استراتيجية للمعايير المحاسبية الدولية وتطوير الجوانب الادارية والمحاسبية في الشركات العراقية بالشكل الذي يتيح لها التنافس مع الشركات الاخرى في الاسواق.

التوصيات: من خلال الاستنتاجات اعلاه يوصي الباحث بالآتي:

١. ضرورة اهتمام الشركات العراقية بالمعايير المحاسبية الدولية في عملية التطبيق، بالإضافة الى مواكبة التغيرات الحاصلة عليها وانعكاسها على اداء الشركة.
٢. يتعين على ادارة الشركات الاستثمارية العراقية ان تولي العناية اللازمة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٩) بالشكل الذي يساعدها في تطوير الكوادر البشرية لديها.
٣. ضرورة اهتمام الشركات العراقية بالموارد البشرية لديها من خلال زيادة دورات التقوية الادارية وزيادة منح الاجازات الدراسية بالشكل الذي يقوي مهاراتهم الادارية.
٤. يتعين على ادارة الشركات العراقية ان تنمي علاقات التعاون والتبادل بينها وبين الشركات الاخرى في مجال تطوير الموارد البشرية.
٥. ضرورة قيام الجهات المسؤولة بالزام الشركات العراقية بتقديم المعلومات حول الخدمات المقدمة للكوادر البشرية لديها.

المصادر

أولاً. المصادر العربية

١. ابو دهيم، ايمن عمران، (٢٠٠٨)، **خطة الانقاذ المالي الامريكي من وجهة نظر محاسبية**، دار المناهج، الطبعة الاولى، عمان الاردن.
٢. ابو سليم، خليل، (٢٠٠٨)، **الازمة المالية العالمية والنظرة العربية**، دار المناهج، الطبعة الاولى، عمان الاردن.
٣. حامد عمار، (١٩٨٧)، **العوامل الاجتماعية في التنمية، ورقة مقدمة ضمن بحوث ومناقشات ندوة تنمية الموارد البشرية في الوطن العربي المنعقدة في الفترة من 18-29 نوفمبر، الكويت**.
٤. الحياي، وليد ناجي، (٢٠٠٤)، **دراسات في المشكلات المحاسبية المعاصرة**، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
٥. سلوم، حسن عبدالكريم، نوري، بتول محمد، (٢٠١١)، **دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الازمة المالية العالمية**، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الاردن.
٦. سميح امين علي، (٢٠٠٣)، **المحاسبة عن رأس المال الفكري**، دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري، **مجلة المحاسبة والادارة والتأمين**، العدد 60، جهاز الدراسات العليا والبحوث، كلية التجارة-جامعة القاهرة.

٧. الشلاحي، بندر مرزوق، (٢٠١٢)، تحديد طبيعة الافصاح الاختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية الصادر عن الشركات الصناعية المساهمة العامة في دولة الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، الكويت.
٨. عادل، بولجتيب، (٢٠١٤)، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية: دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر.
٩. عبدالرحيم، علي، العادلي، يوسف، العظمة، محمد، (١٩٩٠)، اساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية، جامعة الكويت، منشورات ذات السلاسل، الكويت.
١٠. المعايير المحاسبية الدولية، لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASC)، المعيار المحاسبي الدولي ١٩، ١٩٩٣.

ثانياً. المصادر الأجنبية

Second: Reference

1. Aerts, Walter and Cormier, Denis, and Magnan, Michel, (2006), "Intraindustry Imitation in Corporate Invironmental Reporting: An International Perspective" **Journal of Accounting and PublicPolicy**, Vol.25, Issue3, pp.299-331.
2. Al-Akra, Mahmoud & Ali, Muhammad, (2010), The Value Relevance of Corporate Voluntary Disclosure in the Middle East-The case of Jordan, "Forums Being Presented at the 2010 AFAANZ Conference, www.affanz.org/openconf/2010.
3. Alam, Jahangir, (2007), Financial Disclosure in Developing Countries with Special Reference to Bangladesh **Unpublished Dissertation**, PhD inaccounting, Ghent, University, Belgium.
4. Ballow, J., Burgman, R., Roos, G., and Molnar. M. (2004), A New Paradigm for Managing Shareholder Value, Accenture Institute for High, Performance, Business.
5. Bamber, Linda and Jiang, John, and Wang, Isabel, (2009), "What's My Style? The Influence of Top Manager and Their Personal Background on Voluntary Corporate Financial Disclosure" Available atSSRN: <http://ssrn.com/abstract=1312904>.
6. Blkaoui, Ahmed. (2004), Accounting theory, Fifth Edition, Thomson Learning.
7. Bocij, P.Chaffy,D. Greasley,A. Hiickie,S. (2003), Business information System, 2nd ed., Prentice Hall,USA.
8. Bontis, N., and Fitz-end, J., (2002), "Intellectual capital ROI: a causal map of human capital antecedents and consequents", **Journal of IntellectualCapital**, Vo.3 (3), pp.223-247.
9. Botosan, Christine, (1997), "the effect of disclosure level on the cost of equity capital and stock market liquidity" **Unpublished Dissertation**, PhD in accounting, university of Michigan,USA.