

## أهمية الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في القوائم المالية مع الإشارة إلى المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثين

بوعمامة أمال، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1

### الملخص

نتيجة للدور الفعال الذي يلعبه المورد البشري لتمييز المؤسسة والرفع من أداءها فقد وجدت النظرية المحاسبية ضرورة استحداث نظام جديد يطلق عليه مفهوم محاسبة الموارد البشرية، حيث يهتم هذا الأخير بقياس القيمة الاقتصادية والتكاليف المتعلقة بالموارد البشرية عن طريق أساليب ونماذج عملية، وتقديم كل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للإدارة من أجل اتخاذ قرارات من شأنها الرفع من كفاءة وأداء المؤسسة، كما تعمل على تقديم هاته المعلومات أيضا لأصحاب المصالح من اجل ترشيد قراراتهم. ولهذا هدفتنا من خلال هذا البحث إلى ابراز أهمية محاسبة الموارد البشرية في رسملة تكاليف وتوظيف وتطوير الافراد داخل المؤسسة وتحميلها لعدة سنوات طيلة فترة العمر الإنتاجي للمورد البشري، وذلك لضخامة هذه التكاليف وخاصة في ظل البحث عن الافراد ذات خبرة ومهارة عالية الذي لهم أثر كبير في تحقيق أهداف المؤسسة، كما هدفتنا إلى التعرف على مدى أهمية الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في القوائم المالية ودوره في توفير المعلومات الهامة لترشيد قرارات الإدارة، وكذلك توفيره لمعلومات هامة لأصحاب المصالح.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة الموارد البشرية، تسيير الموارد البشرية، الإفصاح الاختياري، الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية.

### Le résumé

En raison du rôle actif joué par la ressource humaine pour caractériser l'organisation et accroître sa performance, la théorie comptable a trouvé le besoin de développer un nouveau système appelé la comptabilité des ressources humaines. Il mesure la valeur économique et les coûts liés aux ressources humaines par des méthodes et des modèles spéciaux, et il fournit toutes les informations sur les ressources humaines afin de prendre des décisions qui permettront d'accroître l'efficacité et la performance de l'organisation, et il fournit également des informations aux parties prenantes afin de rationaliser leurs décisions. Tel est l'objectif de cette recherche est de mettre en évidence l'importance de la comptabilité des ressources humaines dans la Capitalisation les coûts du recrutement et développement les individus d'organisation et les télécharger depuis plusieurs années pour la durée de la vie utile de ressource humaine, et ceci est le résultat de l'ampleur de ces coûts, et Surtout dans le cas de la recherche des personnes hautement efficaces, qui ont un impact significatif dans la

réalisation des objectifs de l'entreprise. Le but de cette recherche est aussi de reconnaître l'importance de la Divulgence volontaire des ressources humaines dans les états financiers, et son rôle dans la fourniture importante des informations du ressources humaines pour rationaliser les décisions d'entreprise, ainsi que fourni des informations importantes pour les parties prenantes.

**Mots clés :** la comptabilité des ressources humaines, la gestion des ressources humaines, Divulgence volontaire, Divulgence volontaire des ressources humaines.

## المقدمة

يعتبر العنصر البشري في المؤسسة أحد عوامل تميزها وهذا في حالة حصولها على موارد بشرية ذات كفاءة عالية وغير متاحة، فالموارد البشرية المؤهلة تأهيلا علميا وعمليا راقيا هي الممتلكات الحقيقية للمؤسسة، فهي المسؤولة عن ربحها او افلاسها فنجد مثلا هينري فايول هو الذي انقض شركته بعدما كانت على وشك الإفلاس كما استطاع نقلها إلى عالم الريادة في فترة وجيزة. غير أن حصولها على هاته الموارد أصبح مكلف جدا وذلك سواء جازء تحملها لتكاليف التكوين والتدريب أو توظيفها لموارد بشرية ذات خبرة وكفاءة عالية بالإضافة إلى تكاليف المحافظة عليها وتطوير أدائها داخل المؤسسة، ولهذا يجب على الإدارة التمتع بنوع من الرشادة في قراراتها المتعلقة بمواردها البشرية وتساعد في ذلك محاسبة الموارد البشرية التي تهدف إلى تقديم المعلومات المتغيرة عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية داخل المؤسسة. فمحاسبة الموارد البشرية تعتبر فرع جديد في المحاسبة، والذي يهدف إلى معالجة الأصول البشرية ورسملة تكاليفها وتوزيعها على عدة سنوات عوضا عن تحملها كمصاريف جارية على مستوى حساب الأجور والمكافآت وما شابهها وإدخال القيمة المتحققة للمؤسسة من كفاءة ومهارة مواردها البشرية ضمن شهرة المحل، كما تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة في اتخاذ قرارات فعالة، فالمستثمرين مثلا عند اتخاذهم لقرارات استثمارية أصبحوا يهتمون أيضا بمعرفة ما تملكه المؤسسة من موارد بشرية ذات كفاءة وخبرة تمكنها من تحقيق النجاحات، ومن خلال هذا تتضح لنا أهمية الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية سواء بالنسبة للإدارة أو للأصحاب المصالح.

فالإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية له أهمية كبيرة بالنسبة للإدارة، فهذه المعلومات عن الموارد البشرية المتوفرة في القوائم المالية تساعد الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات فيما يخص مواردها البشرية، كما تساعد أيضا في الرقابة والتأكد من أن الموارد البشرية قد تم الحصول عليها واستخدمت بكفاءة وفاعلية عالية في كل مستوى من مستويات المؤسسة. كما أن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي تظهر على مستوى القوائم المالية تؤثر على كل قرارات أصحاب المصالح سواء كانوا مستثمرين حاليين أو مستقبليين، فنجد ان المستثمرين في وقتنا الحالي لا يكتفون بمعرفة ما تملكه المؤسسة من أصول مادية وإنما يتطلعون لمعرفة ما تملكه المؤسسة من موارد بشرية ذات كفاءة عالية باعتبارها هي المسؤولة عن تحقيق الأهداف المسطرة. كما تساعد هذه المعلومات المالكين من معرفة أداء المدراء واهتمامهم بتطوير موظفي المؤسسة. كما يوفر هذا الإفصاح معلومات مهمة جدا للمحللين الماليين أو الحكومة وغيرهم من المستفيدين من القوائم المالية.

## مشكلة البحث

بهدف تسليط الضوء على مفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهميتها، وكذلك أهمية الإفصاح الاختياري عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية وأثاره قمنا بصياغة إشكالية مداخلتنا على النحو التالي:

ما هي محاسبة الموارد البشرية وما أهميتها؟

وما تأثير الإفصاح الاختياري عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في القوائم المالية؟

## أهداف البحث

يهدف البحث للإجابة عن الإشكالية وذلك من خلال:

- تسليط الضوء على أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية.
- التعرف على صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
- التعرف على النماذج التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية.
- التعرف على أهمية الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في القوائم المالية.

## أهمية البحث

على ضوء طبيعة الإشكالية وأهداف البحث يمكن إبراز أهميته فيما يأتي:

- الاتجاه الحالي والمتزايد نحو المعرفة وزيادة أهمية الموارد البشرية ذات كفاءة عالية لرفع المؤسسة للريادة.
- ارتفاع تكاليف الحصول على الموارد ذات خبرة وكفاءة عالية حتم رسملتها وتوزيعها على العمر الإنتاجي للمورد البشري وعدم تحملها كتكاليف جارية.
- أهمية الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في توفير المعلومات الفعالة للإدارة.
- كما تكمن أهمية هذا البحث أو هذه الورقة في أهمية الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في القوائم المالية ودوره في توفير المعلومات لأصحاب المصالح.

## المنهج المتبع

يقوم البحث على المنهج الوصفي التحليلي والذي تم بواسطته اجراء دراسة نظرية حيث تم الاعتماد على مختلف المراجع باللغتين العربية والانجليزية لتحليل الأفكار والآراء المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية.

## هيكل البحث

وللإجابة عن هذه التساؤلات ارتأينا التطرق للعناصر التالية:

- المراحل التي مرت بها محاسبة الموارد البشرية ومفهومها؛
- أهمية محاسبة الموارد البشرية وأسباب الاهتمام بها؛
- أهداف وفوائد الاعتماد على محاسبة الموارد البشرية؛

- صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية؛
- النماذج المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية؛
- المعايير الواجب توافرها في المورد البشري لتطبيق إجراءات محاسبة الموارد البشرية؛
- المبادئ والفروض التي يقوم عليها النظام المحاسبي للموارد البشرية؛
- المعالجة المحاسبية للموارد البشرية؛
- أهمية الإفصاح الاختياري وطرق الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية؛
- آثار الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في القوائم المالية؛
- دور معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثين في محاسبة للموارد البشرية.

### 1. المراحل التي مرت بها محاسبة الموارد البشرية

قد مرت محاسبة الموارد البشرية بعدة مراحل، يمكن تلخيصها فيما يلي:

**المرحلة الأولى:** تمتد من بداية الستينيات حتى 1966، تميزت هذه المرحلة بوضع المفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية من خلال الأبحاث النظرية.<sup>1</sup> ولعل المصادر البحثية الرئيسية لهذه الفترة هي البحوث المتعلقة بالتنظيم والتي تهتم بفعالية القيادة والاهمية النسبية للموارد البشرية في مكونات شهرة المحل في المحاسبة التقليدية.

وقد دعا Rensis Likert عام 1960 بتقسيم المتغيرات الكيفية للموارد البشرية إلى ثلاثة متغيرات وهي السببية، الوسيطة ومتغيرات النتيجة.<sup>2</sup>

**المرحلة الثانية:** تمتد من 1966 إلى 1971، في هذه المرحلة تم وضع نماذج لقياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وتقييم فعالية هذه النماذج، وتعتبر هذه الفترة مرحلة لتحديد المجالات الحالية والمستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت. حيث قام William بتطبيق دراسته الهادفة لتقييم الموارد البشرية على الشركة R.J.Barry حيث نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية.<sup>3</sup>

**المرحلة الثالثة:** تمتد من 1971 إلى 1976، حيث تم في هذه المرحلة نشر العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وكانت معظمها حول أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية، وكذلك أثرها في قرارات المستثمرين.<sup>4</sup>

وخلال هذه المرحلة كونت جمعية المحاسبين الأمريكيين لجنيتين لمحاسبة الموارد البشرية عامي 1971 و1972 وقد تم نشر تقرير اللجنتين عام 1973 حيث عرّفت فيه محاسبة الموارد البشرية، واستمرت خلال هذه الفترة البحوث الهادفة إلى تطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في قياس الموارد البشرية سواء من ناحية التكلفة أو القيمة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> م.م. ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والاهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العدد 16، السنة الثامنة، 2013، ص. 173.

<sup>2</sup> DR. Reeta, Human resources accounting practices in satyam computers services LTD, International research journal of human resources and social sciences, Volume-2, ISSUE-5, May 2015, p. 3.

<sup>3</sup> حمد فهد ديسان المطيري، "تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت: المبررات، المبادئ والمعوقات"، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2010، ص. 13.

<sup>4</sup> DR. Reeta, Op.Cit, p. 4.

المرحلة الرابعة: وتمتد هذه المرحلة من 1976 إلى 1980، تميزت هذه المرحلة بتراجع في الاهتمام بهذا المفهوم سواء من الجانب الأكاديمي أو التطبيقي، وهذا راجع بنسبة كبيرة إلى ضخامة تكاليف تطبيق نظمها ونماذجها بالإضافة إلى ان العائد المتوقع منها غير مؤكد.<sup>2</sup>

المرحلة الخامسة: تمتد من 1980 إلى الحين، حيث تميزت ببداية الاهتمام الجدي بكل من النظرية والتطبيق لمحاسبة الموارد البشرية وهذا يرجع إلى زيادة الاهتمام بالموارد البشرية كعامل أساسي لخلق القيمة وتميز المؤسسة وزيادة انتاجيتها.<sup>3</sup> كما جاء التركيز على محاسبة الموارد البشرية انعكاسا للتطور الكبير الحاصل في اقتصاديات المعرفة وتكنولوجيا المعلومات.<sup>4</sup>

## 2. تعريف محاسبة الموارد البشرية

يعتبر المورد البشري اهم الموارد بالنسبة للمؤسسة فهو الذي يمكنه التأثير في مواردها من أجل تحقيق الأهداف المسطرة الذي هو بدوره يتأثر بها، وكلما ازدادت أهمية الابداع وتطوير المنتجات وحدة المنافسة تزداد أهمية العمالة المتميزة بالمهارة والكفاءة العالية.

فالموارد البشرية المؤهلة تأهيلا علميا وعمليا راقيا تمثل ركنا أساسيا من الأركان المحددة لمستوى الأداء في المؤسسة، وقد تضمنت النظريتان الاقتصادية والإدارية دراسات واسعة وشاملة تستهدف قياس الاستثمار في رأس المال البشري وترشيد استخدامه من خلال التدريب والتطوير المستمر لقدراته ولم تكن النظرية المحاسبية إلى وقت قريب تعني بمهده الموارد، فالمستخدم للقرارات المالية يلاحظ أن الإشارة الوحيدة للعنصر البشري تتمثل فقط في حساب الأجور والمكافآت وما شابهها حيث تظهر كمصاريف الجارية، أما القيمة المتحققة للمنشأة من كفاءة ومهارة مواردها البشرية فقد تدخل مثلا ضمن شهرة المحل.<sup>5</sup>

نتيجة للدور الفعال الذي يلعبه المورد البشري لتميز المؤسسة والرفع من أداءها فقد وجدت النظرية المحاسبية ضرورة استحداث نظام جديد يطلق عليه مفهوم محاسبة الموارد البشرية، حيث يهتم هذا الأخير بقياس القيمة الاقتصادية والتكاليف المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل كل المعلومات المتعلقة بالمورد البشري للجهات المعنية. وقد عرف مفهوم محاسبة الموارد البشرية عدة تعاريف كل حسب وجهة نظره نذكر منها:

- عرف بروميت Brummet محاسبة الموارد البشرية عام 1970 بأنها: "أسلوب لتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للمساعدة على رفع كفاءة إدارة المؤسسة".<sup>6</sup>
- عرّفت لجنة محاسبة الموارد البشرية التابعة للجمعية المحاسبية الأمريكية AAA في تقريرها الأول عام 1973 محاسبة الموارد البشرية بأنها: "علمية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للأطراف المهتمة والمستفيدة منها".<sup>7</sup>
- وعرف ألكسندر Alexander محاسبة الموارد البشرية على أنها: "ما هي إلا امتداد للمبادئ المحاسبية لمقابلة التكاليف بالإيرادات، وتنظيم البيانات المتعلقة بالموارد البشرية لتوصيلها للمختصين معبرا عنها بـ"مقياس نقدية".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة -، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص. 28.

<sup>2</sup> م. م. ثامر عادل الصقر، المرجع السابق، ص. 173.

<sup>3</sup> حمد فهد دعسان المطيري، المرجع السابق، ص. 14.

<sup>4</sup> فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص. 29.

<sup>5</sup> فضل كمال سالم، المرجع نفسه، ص. 22.

<sup>6</sup> فضل كمال سالم، المرجع نفسه، ص. 25.

<sup>7</sup> Report of the committee on accounting for human resources, the accounting review, Vol. 49, Committee reports: supplement to volume XLIX of the accounting reviews, 1974, P 115.

- عرّف كنهث Kenneth محاسبة الموارد البشرية عام 1977 بأنها "محاولة للتحديد والتقرير عن الاستثمار في الموارد الخاصة بالمؤسسة والتي لا يتم المحاسبة عنها حالياً بالإجراءات المحاسبية التقليدية، ويرى أنها نظام للمعلومات يبين للإدارة التغيرات التي تطرأ على الموارد البشرية للمؤسسة بمرور الزمن".<sup>2</sup>

- أما فلامهولتز Flamholtz فقد عرّف محاسبة الموارد البشرية في كتابه "المحاسبة عن الموارد البشرية" عام 1992 بأنها: "وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث نتيجة لاختيار أو اختبار أو تعيين أو تدريب أو تنمية الموارد البشرية، كما تتضمن أيضاً القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية في المؤسسة".<sup>3</sup>

من خلال التعاريف السابقة نجد أن كل هاته الأخيرة اقرت بأن محاسبة الموارد البشرية تعتمد على قياس كل من تكلفة الموارد البشرية وقيمتها، كما اقرت بأنها تهدف إلى تقديم المعلومات الضرورية عن الموارد البشرية في المؤسسة للأطراف المستفيدة سواء كانت الإدارة أو المساهمين أو غيرهم من أجل اتخاذهم لقرارات فعالة إلا بروميت فقد حصر هدف توصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في تحسين الإدارة فقط.

وعليه يمكننا القول بأن محاسبة الموارد البشرية هي تعمل على تحديد، قياس وتقديم المعلومات عن الموارد البشرية، فهي أداة لقياس كل من تكاليف وقيمة الموارد البشرية داخل المؤسسة عن طريق أساليب ونماذج عملية، وتقديم كل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للإدارة من أجل اتخاذ قرارات من شأنها الرفع من كفاءة وأداء المؤسسة، كما تعمل على تقديم هاته المعلومات أيضاً لكل طرف يستفيد منها.

### 3. أهمية محاسبة الموارد البشرية وأسباب الاهتمام بها

تستمد محاسبة الموارد البشرية أهميتها من أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة، فالعديد من المؤسسات الكبيرة والناجحة يرجع نجاحها بالدرجة الأولى إلى قدرتها الفعالة في الحصول والاحتفاظ بموظفين ومدبرين على درجة عالية من الكفاءة والمهارة. حيث يقر Harbison بان الانسان او المردود البشري هو المحدد الرئيسي للأعمال ومقدار كفايتها ونجاحها فهو الذي يحدد الأهداف، يخطط، يختار الموارد اللازمة لبلوغ الأهداف المسطرة ويعتبر هو المنفذ للعمل الفعلي ثم هو الذي يقيم النتائج ويحدد درجة نجاحه وفشله.<sup>4</sup>

يمكننا القول بأن هناك سببين لإدخال الموارد البشرية في المحاسبة، فالأول يتمثل في كون الأفراد تعتبر مورد مهم جدا للمؤسسة والذي يمكن قياس أدائه كمياً، أما الثاني فيرتبط بتحسين أداء العاملين كون ان الإدارة تقيم وتهتم بالخدمات التي يقدمها هذا المورد البشري للمؤسسة عند اعتمادها محاسبة الموارد البشرية.<sup>5</sup>

كما لمحاسبة الموارد البشرية أهمية كبيرة كونها تسهل على الإدارة اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية والعمل على خفض التكاليف والرقابة عليها، كما ان الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية يساعد المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الاخرين على اتخاذ قراراتهم.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص. 26.

<sup>2</sup> فضل كمال سالم، المرجع نفسه، ص. 24.

<sup>3</sup> د. رشا حمادة، القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية - دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق -، مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 2002، ص. 147.

<sup>4</sup> فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص. 34، 35.

<sup>5</sup> Dr. H RAIASHEKAR et Fariborz AVAZZADEHFATH, Decision - Making based on human resource accounting information and its evaluation method, Asian journal of finance et accounting, Vol. 3, No. 1: E14, 2011, p. 2.

<sup>6</sup> حمد فهد ديسان المطيري، المرجع السابق، ص. 18.

ويمكن الإشارة إلى مجموعة من العوامل التي ساعدت على الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية وهي:

- الأهمية المتصاعدة للمورد البشري وخاصة بزيادة التطور التكنولوجي الذي يستدعي موارد بشرية ذات خبرة ومهارة عالية، فمعظم الشركات الكبرى والرائدة كان الفضل الكبير في نجاحها وتآلقها راجع لمواردها البشرية.<sup>1</sup>
  - زيادة التقدم الفني الذي أدى إلى زيادة حاجة الأفراد للتعليم والتدريب واكتساب المهارات والخبرات التي تزيد من قيمة المورد البشري أو رأس المال البشري في المؤسسة، بالإضافة إلى قيام بعض المؤسسات بالإنفاق على تشغيل وتنمية الأساليب الفنية والإدارية ومهارات بعض العاملين إيماناً منها بأن العائد من هذه الاستثمارات يتمثل في منافع مستقبلية يحصل عليها الافراد.<sup>2</sup>
  - العنصر البشري له قيمة سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1968 يؤكد هذا فعند استقالة ثمانية من كبار المدراء في شركة موتورولا والتحاقهم بالعمل لدى شركة منافسة لها وهي شركة فيرتشيلر، انخفضت القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي 41 مليون دولار وارتفعت القيمة السوقية لأسهم الشركة الثانية بمبلغ 14 مليون دولار خلال 24 ساعة من تاريخ إعلان خبر الاستقالة.<sup>3</sup>
  - الاتجاه المتزايد في المؤسسات الحديثة نحو تكوين نظم معلومات تزود الأطراف ذات المصلحة بمعلومات مناسبة حول الموارد البشرية العاملة في المؤسسة والافصح عما يحدث من تغيير في قيمتها.<sup>4</sup>
  - تعطي محاسبة الموارد البشرية دلالات هامة لبعض النسب المحاسبية، فقد استعملت شركة فولفو نظام محاسبة الموارد البشرية وتوصلت إلى أن كل نقص في معدل دوران العمالة بنسبة 1% يعادل توفير مبلغ خمسة آلاف جنيه إسترليني للمؤسسة.<sup>5</sup>
- مما سبق تتضح لنا أهمية ادراج نظام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة، فهي تمنح للإدارة معلومات دقيقة وفعالة حول تغير قيمة الموارد البشرية وكذلك تكاليفها من اجل اتخاذ قرارات فعالة حول ذلك، كما تقدم معلومات عن الموارد البشرية للمستثمرين سواء الحاليين أو المستقبليين من أجل مساعدتهم في تقييم الأصول البشرية للمؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة الخاصة بالاحتفاظ أو الاستغناء عن أسهم أو اقتناء أسهم جديدة، كما يمكن ان يستفيد كل مستعمل للقوائم المالية بالمعلومات الخاصة بالموارد البشرية.

#### 4. أهداف محاسبة الموارد البشرية

يتجلى الهدف الأساسي لمحاسبة الموارد البشرية في مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة على اتخاذ قرارات فعالة فيما يخص التخطيط والرقابة على الموارد البشرية من اجل تحقيق الأهداف المسطرة.

ويمكن تحديد اهم الأهداف التي تسعى محاسبة الموارد البشرية لتحقيقها فيما يلي:<sup>6</sup>

- مساعدة الإدارة في تخطيط القوى العاملة ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة من الموارد البشرية.
- مقابلة تكاليف وقيمة الموارد البشرية داخل المؤسسة.

كما تهدف إلى:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حمد فهد دعسان المطيري، المرجع نفسه، ص. 18.

<sup>2</sup> فضل كمال سالم، المرجع السابق، 2008، ص. 36.

<sup>3</sup> فضل كمال سالم، المرجع نفسه، ص. 35.

<sup>4</sup> حمد فهد دعسان المطيري، المرجع السابق، ص. 18.

<sup>5</sup> فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص. 35.

<sup>6</sup> Vinay Chaitanya GANTA et Mangayamma GEDDAM, Human resource accounting, International journal of academic research, Vol. 1 Issue-3 (2), Octobre – Decembre 2014, pages 55, 56.

- مساعدة الإدارة في إعداد الموازنات الرأسمالية للموارد البشرية
- مساعدة الإدارة على معرفة جدوى الاستثمار وتقييم قرارات الاستثمار في الموارد البشرية.
- مساعدة الإدارة في تقييم البدائل المتاحة للقرارات الإدارية المتعلقة بالموارد البشرية مثل قرارات الاستغناء أو التوظيف.
- تحديد أثر تخفيض تكاليف الموارد البشرية - مثلا تخفيض دورات تدريبية مهمة أو عدم اجراء اختبارات كافية لتوظيف الافراد - وأثرها على الإنتاجية ودوران العمل.
- إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات وقدرات الافراد.

بالإضافة إلى:<sup>2</sup>

- تقديم معلومات عن تكاليف الموارد البشرية وتحديد أثر رأس المال البشري في القوائم المالية، فهي تحدد أثر قيمة الموارد البشرية على ربحية المؤسسة مثلا.
- مساعدة الإدارة في الرقابة على أداء الموارد البشرية واتخاذ الإجراءات الفعالة.
- المحافظة على بقاء الموارد البشرية التي تمتلك الخبرة والمؤهلات.

## 5. فوائد الاعتماد على محاسبة الموارد البشرية

يمكننا الإشارة إلى عدة مزايا تحققها الإدارة جراء تطبيقها لنظام محاسبة الموارد البشرية وهي:<sup>3</sup>

- التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة.
- تقدير الاستثمارات اللازمة في الموارد البشرية، وترشيد قراراتها حول توظيف أو تكوين أو تسريح أو نقل عمالها أو غيرها وذلك حسب ظروفها وأهدافها.
- عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي لا تستنفذ خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح.
- تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول البشرية وذلك عن طريق قياس كل من العائد من استخدامها والتكاليف الحقيقية المترتبة عنها.
- معاملة الموارد البشرية على أنها أصول يعمل على زيادة المركز المالي للمؤسسة وهذا ما يرفع ثقلها في السوق.
- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسئوليتها الاجتماعية اتجاه عمالها.
- تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين على أنهم أصول وليس أعباء بل أعضاء مشاركين يساهمون في تحقيق أهداف المؤسسة، وهذا ما يعمل على زيادة اهتمام المؤسسة بتطوير مواردها البشرية.

بالإضافة إلى ان اعتماد محاسبة الموارد البشرية يساعد الإدارة على التوزيع السليم والفعال لعمالها، كما يعمل على الرفع من أدائهم وهذا نتيجة اهتمام الإدارة بأدائهم وتقييم خدماتهم اتجاه المؤسسة وزيادة شعورهم بالرضا والاهمية، كما تسهل الرقابة على الموارد البشرية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص ص. 38، 39.

<sup>2</sup> م. م. ثامر عادل الصقر، المرجع السابق، ص. 184.

<sup>3</sup> فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص. 33.



## 6. صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

رغم الأهمية والاهداف التي تسعى محاسبة الموارد البشرية تحقيقها إلا ان هناك صعوبات تقف أمام تطبيقها في المؤسسة ونذكر منها:<sup>2</sup>

- صعوبة استنفاد قيمة الموارد البشرية في نهاية العمر الإنتاجي وذلك لأن بعض الافراد تقل قدرتهم مع مرور الزمن في حين البعض تزداد قدرتهم وذلك نتيجة خبرتهم.
- صعوبة تقييم القيمة الاقتصادية للمورد البشري وخاصة الافراد العاملين في المجال الإداري التي يصعب التمييز في مستوى مساهمته في تحقيق أرباح المؤسسة.
- ان عملية قياس قيمة الافراد وفقا لمحاسبة الموارد البشرية يفترض بقاء الافراد في المؤسسة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة المؤسسة في أي وقت وهذا يصعب تطبيقه في الواقع.
- لا يمكن امتلاك الافراد من قبل المؤسسة وانما استخدامهم والاستفادة من خدماتهم في مدة محددة، كما لا يمكن تحديد قيمة بيعه في نهاية العمر الإنتاجي للمؤسسة وإنما يمكن للمؤسسة ان تقدم له مكافأة في نهاية خدمته.
- ان تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الافراد نحو الأهداف الاقتصادية.
- كما ان تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تسجيل قيمة مالية عن الافراد باعتبارهم أصول وهذا ما يدفع ردود سلبية من قبل الافراد ولهذا يجب على الإدارة توضيح الأهداف والاعراض الأساسية لتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية كما يجب عليها لفت انتباه الافراد للإيجابيات التي قد يجتنيها كل فرد من تطبيقها.

## 7. النماذج المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية

توصل الباحثون والمختصون في هذا المجال إلى وجود نموذجين تستخدم في محاسبة الموارد البشرية، الأول يعتمد على التكلفة والثاني على القيمة.

### 1.7 النماذج المعتمدة على التكلفة

تقوم هذه النماذج على التكاليف المتعلقة بالمورد البشري من تكلفة الاستقطاب، الاختيار، التدريب، الترقية والاستبدال وغيرها من تكاليف، ويطبق هذا النموذج بثلاثة أساليب وهي:

#### 1.1.7 أسلوب التكلفة التاريخية

كان الباحثان Hekiman و Curtis أول من نادى باستخدام هذا الأسلوب عام 1967 حيث قسما التكلفة التاريخية للموارد البشرية إلى جزئين وهما: تكاليف إدارية وتتمثل في تكاليف تشغيل وصيانة هاته الموارد حيث تشكل الرواتب الجانب الرئيسي منها وتحمل لإيراد الفترة الجارية، وتكاليف رأسمالية تحمل لإيراد الفترات اللاحقة وتشمل الاستثمار المبدئي لتلك الموارد مع النفقات الإضافية التي تدفعها المؤسسة من اجل رفع كفاءة الأفراد. وعليه يمكن تحديد البنود التي تشكل التكلفة التاريخية للموارد البشرية فيما يلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Md. Amirul ISLAM et others, Human resource accounting: recognition and disclosure of accounting methods et techniques, Global journal of management and business research accounting and auditing, Vol. 13, Issue 3, Version 1.0, 2013, p. 6.

<sup>2</sup> م.م. ثامر عادل الصقر، المرجع السابق، ص ص. 182، 183.  
<sup>3</sup> حمد فهد ديسان المطيري، المرجع السابق، ص ص. 27-29.

### 1.1.1.7 تكلفة الحصول على الموارد البشرية

وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل الحصول على موارد بشرية تقدم لها خدمات مستقبلية، ومن بين هاته التكاليف نذكر:

- تكلفة الاستقطاب، وتمثل في التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة الإعلان والمراسلات وغيرها من الأساليب لجلب واعلام الافراد بالمناصب الشاغرة المراد التوظيف فيها، بالإضافة الى التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة الرد على المرفوضين.
- تكلفة الاختيار، وتبدأ عندما يتم الرد على المتقدمين المختارين وقد تتألف من مقابلة المترشح، عقد اختبارات واختيار الافراد التي تراهم الإدارة مناسبين.
- تكلفة التعاقد، وتبدأ بمجرد اختيار الموظفين وتنطوي هذه العملية على اعداد العقد ونفقات السفر وما شابهها.
- تكلفة تحديد المكان، وتشمل كل التكاليف الإدارية التي يتطلبها تحديد مكان الموظف الجديد في وظيفته.

### 2.1.1.7 تكلفة تطوير الموارد البشرية

وتمثل في التكاليف التي تتحملها المؤسسة قصد تطوير الموارد البشرية والرفع من مهاراتهم، ويمكن ان تشمل ما يلي:

- تكلفة التوجيه، وهي عملية من الصعب تقديرها وتمثل في تعريف الموظف الجديد بسياسة شؤون الموظفين ومنتجات وخدمات المؤسسة والهيكلة التنظيمي بشكل عام، وهي تشمل تكاليف تكييف الموظف الجديد مع المؤسسة ككل وليس مع وظيفته فحسب.
- تكلفة التدريب، وهي تنشأ جراء تدريب الموظف الجديد للتكيف مع خصوصيات الوظيفة الجديدة وتنشأ معظم هاته التكاليف من رواتب الموظفين غير المنتجين الجدد بالإضافة إلى التكاليف التي تنشأ من تقلص إنتاجية الموظفين الآخرين الذي تتأثر وظائفهم من تدريب الموظف الجديد وهو مثلاً عند عدم المامه الكافي بوظيفته.
- تكلفة التحسين، وهي تشمل كل التكاليف التي تتحملها المؤسسة للمحافظة على إمكانية وتحسينها لكل موظف.
- تكلفة الترقية، وتشمل التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة ترقية موظف ما نتيجة خبرته أو مهارته لوظيفة أعلى.

### 2.1.1.7 أسلوب التكلفة الاستبدالية أو تكلفة الاحلال للموارد البشرية

كان Rensis Likert أول من اقترح هذا الأسلوب، وقد طور من طرف Eric G. Flamholtz والذي دعا إلى تبني هذا الأسلوب بدلا من أسلوب التكلفة التاريخية.<sup>1</sup>

تكلفة الاحلال للموارد البشرية هي التضحية التي ستتحملها المؤسسة من اجل استبدال أو إحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الآن، بحيث يكون البديل قادرا على تقديم نفس المجموعة من الخدمات التي يقوم بها الفرد الذي يشغل هذه الوظيفة. وتشمل التكلفة الاستبدالية كل من تكلفة الحصول على الافراد وتكلفة التعلم وتكلفة ترك العمل والتي تتمثل بالتعويضات والمدفوعات التي سينالها الفرد نتيجة تركه للعمل سواء بالاستقالة او بالوفاة او بالإصابة التي تقعه عن العمل او الاستغناء عنه لسبب معينه، بالإضافة إلى تكلفة الوظيفة الخالية خلال فترة البحث عن البديل.<sup>2</sup>

### 3.1.1.7 أسلوب تكلفة الفرصة البديلة

<sup>1</sup> Vinay Chaitanya GANTA et Mangayamma GEDDAM, Op.Cit, p. 56.

<sup>2</sup> حمد فهد ديسان المطيري، المرجع السابق، ص. 29.

قد دعا إلى تبني هذا الأسلوب كل من Lau و Jaggi كبديل عن التكلفة الاستبدالية، حيث يقوم هذا الأسلوب على أساس أن تكلفة الفرصة البديلة للموظف هي قيمته والخدمات المقدمة منه للمؤسسة.

وتعرف تكلفة الفرصة البديلة للمورد البشري على أنها "قيمة هذا الأصل في الاستخدام البديل المتاح لاستخدامه الحالي"، ويعتمد هذا النموذج على تحديد قيمة المورد البشري بتكلفة الفرصة الضائعة والتي تتمثل في قيمة له في الاستخدام البديل، وهي لا تعطي قيمة للموارد البشرية إلا إذا كانت ذات ندرة نسبية وموضع منافسة بين الرؤساء. وبناء على هذا اقترح الباحثان Hikimian و Jones نموذج المزايدة التنافسية لرؤساء المراكز الربحية على خدمات موظفيها، وذلك للضفر بالفرد ذات الكفاءة العالية واستغلال هاته الأخيرة بفعالية قصد رفع أداء أقسامهم.<sup>1</sup>

## 2.7 النماذج المعتمدة على القيمة

تقوم هاته النماذج على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية وهي القيمة الحالية للخدمات المتوقعة منه في المستقبل.<sup>2</sup> فهاته النماذج تأخذ بعين الاعتبار قيمة الخدمات المقدمة من طرف المورد البشري للمؤسسة لتحديد قيمته الاقتصادية بالنسبة للمؤسسة وهذا ما تحمله النماذج المعتمدة على التكلفة، وكان Likert هو من دعا إلى هذه النوع من النماذج في مجموعة من دراساته التي استخدم فيها بعض المؤشرات الاجتماعية والسيكولوجية في تطوير نموذج رياضي لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية حيث يقوم على ثلاثة متغيرات وهي:<sup>3</sup>

- متغيرات سببية، وهي بمثابة المتغير المستقل وتشمل العوامل الواقعة تحت سيطرة الإدارة والتي تؤثر على حافزية و إنتاجية الموظف.
- متغير وسيط، وتشمل العوامل ذات العلاقة بشخصية الموظف مثل التأهيل العلمي أو الخبرة أو الحالة الصحية أو العمر وغيرها.
- متغيرات النتيجة، ويعتبر هو المتغير التابع الذي يعد محصلة للمتغيرين السابقين ويتمثل في إنتاجية الموظف ومن ثم الإيرادات المتوقعة منه والتي بناء عليها تتحدد قيمته الاقتصادية.

بالاعتماد على النتائج التي توصل إليها Likert تمكن Flamholtz أدخل متغير جديد وهو الوظائف المتاحة أمام الموظف لأن يشغلها خلال عمله في المؤسسة ومن ثم درجة احتمال ان يتمكن من اشغال تلك الوظائف. كما قاما الباحثان Lev و Schwartz بتطوير النموذجين السابقين وإدخال متغير خامس وهو احتمال وفاة الموظف خلال فترة عمله في المؤسسة.<sup>4</sup>

## 8. المعايير الواجب توافرها في المورد البشري لاعتباره أصل أو موجود غير ملموس

نجد أن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام 1999 عرّفت الأصل على "أنه مورد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة". كما وافقها مجلس المحاسبة الأمريكي FASB في هذا التعريف.<sup>5</sup> بالإضافة إلى أنه هناك من عرف الأصل على أنه عامل من عوامل الإنتاج ففي هذا التعريف نجده ركز على المقدرة الإنتاجية.<sup>6</sup>

ولهذا فلتطبيق إجراءات محاسبة الموارد البشرية يجب توافر عدة معايير في المورد البشري حتى تستطيع المؤسسة الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية على أنها أصول او موجودات غير ملموسة. وتتمثل هاته المعايير فيما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص. 107.

<sup>2</sup> د. رشا حمادة، المرجع السابق، ص. 150.

<sup>3</sup> حمد فهد ديسان المطيري، المرجع السابق، ص. 30، 31.

<sup>4</sup> حمد فهد ديسان المطيري، المرجع نفسه، ص. 31.

<sup>5</sup> د. رشا حمادة، المرجع السابق، ص. 148.

<sup>6</sup> م. م. ثامر عادل الصقر، المرجع السابق، ص. 175.

## 1.8 معيار الملكية:

يرى البعض إمكانية اعتبار المورد البشري كأصل للمؤسسة وهذا لإمكانية تملكه من طرف هاته الأخيرة وذلك عن طريق التزامه بالعمل لصالحها طيلة فترة التعاقد، بالإضافة إلى إمكانية المؤسسة لإحلال أو استبدال الموارد البشرية كلما دعا الأمر لذلك وتوفرت الشروط الضرورية. بينما يرى البعض بان الأشخاص لا تخضع للملك وهذا من باب الاخلاق والقيم والحقوق الإنسانية التي تحتم علينا عدم التسليم بفكرة امتلاك الافراد، ونتيجة لهذا فلا يمكن للمؤسسة اظهار الموارد البشرية كأصل من أصولها في القوائم المالية. ولهذا وضعت ثلاثة خصائص يجب توفرها في الأصول لكي ينطبق عليها هذا المعيار وهي:

- حيازة الأصل: فالمؤسسة يمكنها حيازة المورد البشري وذلك خلال فترة تعاقد معها ومن حقها الاستفادة من خدماته طيلة هاته الفترة.
- الرقابة على الأصل: إن من جوانب الملكية نشوء الحق للمالك في الرقابة على المملوك، ونجد ان المؤسسة لها الحق في الرقابة على أعمال مواردها البشرية.
- القدرة على التصرف بالأصل: يحق للمؤسسة التصرف بأصولها ومواردها بما يحقق الهدف الذي استخدم من اجله كل مورد وذلك عن طريق إعادة البيع أو التخزين أو غيرها، أما بالنسبة للمورد البشري فان عمليات التصرف به لا تكمن بعملية بيعه وإنما تكون مثلا بالنقل أو التسريح أو غيرها مقابل تعويض معين حسب الظروف.

## 2.8 معيار المقدرة الإنتاجية

نعلم أن المؤسسات الاقتصادية تهدف إلى تحقيق الأرباح والذي من اجله تعمل على استقطاب وتوظيف يد عاملة تحقق ذلك، بالإضافة إلى اكتسابها للموارد الأخرى اللازمة في العملية الإنتاجية، كذلك الامر بالنسبة للمؤسسات الغير هادفة للربح فهي تعمل على توظيف يد عاملة تساهم في تحقيق الهدف الذي أنشأت من أجله.

## 3.8 معيار الخدمات المستقبلية

يمكن اعتبار ان الموارد البشرية هي مصدر للمنافع المستقبلية للمؤسسة من اجل تحقيق أهدافها المسطرة وذلك من خلال قدرتها الإنتاجية وكذلك قدرتها في التأثير على الموارد الأخرى، فالمورد البشري يعمل لصالح المؤسسة طيلة فترة التعاقد.

## 4.8 القابلية للتحديد أو القياس

لتقييم كفاءة المورد الاقتصادي يجب تحديد وقياس خدماته الاقتصادية، وبالنسبة للمورد البشري فتوجد عدة طرق لقياس خدماته الاقتصادية.

استنادا إلى هاته المعايير الواجب توافرها في الموارد الاقتصادية لكي تعتبر أصولا للمؤسسة من وجهة النظرة المحاسبية يمكن اعتبار المورد البشري كأصل للمؤسسة وذلك لتوافره على هاته المعايير.

<sup>1</sup> م.م. ثامر عادل الصقر، المرجع نفسه، ص ص. 175-179.

## 9. المبادئ والفروض التي يقوم عليها النظام المحاسبي للموارد البشرية

فالنظام المحاسبي للموارد البشرية يقوم على عدة مبادئ وهي:<sup>1</sup>

- إن الافراد ذو قيمة كموارد بشرية للمؤسسة: يجب اعتبار الافراد داخل المؤسسة كموارد قادرة على تقديم خدمات للمؤسسة سواء حاليا او مستقبليا.
- إن قيمة الموارد البشرية تتأثر بنمط الإدارة الموجودة على مستوى المؤسسة: فمن خلال التصرفات الإدارية يمكن زيادة قيمة الموارد البشرية للمؤسسة والمحافظة عليها أو العكس، فمثلا تكثيف الدورات التدريبية اللازمة يرفع من كفاءة الافراد مما ينعكس على انتاجيتهم.
- ضرورة وجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية: فهذا ضروري من اجل إدارة الافراد بكفاءة وفعالية باعتبارها اهم موارد المؤسسة، فهذه المعلومات تفيد الإدارة على تنمية الافراد العاملين لديها وتوزيعهم على العمل بكفاءة ووضع نظام للأجور والحوافز مما يساعد على زيادة قيمة الموارد البشرية وزيادة انتاجيتها، كما ان هذه المعلومات مفيدة لمستعملي القوائم المالية سواء كانوا مستثمرين او مقرضين مثلا البنوك أو غيرهم.
- توظيف الموارد البشرية تعتبر تكلفة اقتصادية: فان المؤسسة تتحمل هذه التكلفة مقابل الخدمات التي يقدمها المورد البشري لها ولهذا يمكن ترجمة هاته التكاليف ووضعها في القوائم المالية.
- إن المفهوم التقليدي للاصل يقوم على انها حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية تكتسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية ويتوقع الحصول منها مستقبلا على خدمات او منافع اقتصادية.

## 10. المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

تختلف المعالجة المحاسبية للموارد البشرية حسب الأهداف الأساسية التي تركز عليها المؤسسة بتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية وكذلك تعتمد على حجم المؤسسة ومدى تنوع الموارد البشرية الموجودة في المؤسسة، وفقا لدراسة Ya-hu قد طرح ثلاثة أساليب للمعالجة المحاسبية للموارد البشرية:<sup>2</sup>

الأسلوب الأول: يتم بإنشاء ستة حسابات

- حسابات الموجودات البشرية.
- حساب تكاليف الحصول على الموارد البشرية (تكاليف التعيين).
- حساب تكاليف تطوير الموارد.
- حساب الاستنفاد المتراكم للموارد البشرية.
- حساب رأس المال البشري.
- حساب احتياطي خسائر الموارد البشرية.

حيث أن تكاليف التعيين وتكاليف التطوير ترحل إلى حساب موجودات الموارد البشرية في نهاية الفترة، وان قيمة استنفاد الموارد البشرية تعالج في نهاية الفترة في الجانب المدين لحساب الاستنفاد المتراكم للموارد البشرية.

<sup>1</sup> فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص. 40.

<sup>2</sup> م. م. ثامر عادل الصقر، المرجع السابق، ص. 180، 181.

الأسلوب الثاني: ويتم بإنشاء أربعة حسابات وهي:

- حساب تكاليف الحصول على الموارد البشرية.
- حساب تكاليف تطوير الموارد البشرية.
- حساب الموجودات البشرية.
- حساب الاستنفاد المتراكم للموارد البشرية.

وتكون المعالجة المحاسبية مشابهة للأسلوب الأول.

الأسلوب الثالث: يتم بإنشاء حسابين وهما:

- حساب الاستثمار في الموارد البشرية.
- حساب استنفاد الاستثمارات في الموارد البشرية.

كما يتم انشاء مستوى ثاني من الحسابات ترحل جميعها في حساب الاستثمار في الموارد البشرية، تتمثل بحسابات للتكاليف المختلفة الخاصة بالموارد البشرية، كتكاليف التعيين وتكاليف التدريب وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية.

## 11. أهمية الإفصاح الاختياري

يشمل الإفصاح المعلومات الاقتصادية الكمية والنوعية التي تنشرها المؤسسة، وتعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح إلى أوائل القرن التاسع عشر بصدور قانون الشركات البريطاني والذي بين أهمية الإبلاغ عن أرباح المؤسسات على سلوك المستثمرين، بالإضافة إلى انشاء هيئة الأوراق المالية الأمريكية، وزادت أهمية الإفصاح بعد أزمة الكساد العالمي عام 1929 والتلاعبات التي كانت على مستوى قوائم مالية لشركات كبرى.

للإفصاح الاختياري أهمية كبيرة سواء بالنسبة للمؤسسة أو لمستعملي قوائمها المالية نذكر منها:<sup>1</sup>

- تحسين قدرة المؤسسة في الحصول على التمويل وبالتكلفة المناسبة، فالقوائم المالية تقدم بعض المؤشرات المالية التي تمكن الممولون من التنبؤ بقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها.
- توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم القوائم المالية في اتخاذ قرارات فعالة، فالمستثمرون يتخذون قراراتهم اعتمادا على هاته المعلومات.
- تجنب الدعاوي القضائية المرفوعة من طرف مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة الذي تكون نتيجة المعلومات الغير الملائمة أو المعلومات في التوقيت الغير مناسب.
- تجنب التكاليف السياسية نتيجة لما تقوم به الدولة من إجراءات وتحسين نوعية القرارات التي يتخذها أصحاب المصالح.
- تعزيز آليات الرقابة على أعمال المدراء من قبل المالكين.
- تخفيض مخاطر تباين المعلومات الذي يحدث نتيجة حصول البعض على معلومات أكثر من الآخرين.

<sup>1</sup> بندر مرزوق الشلاحي، تحديد طبيعة الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة في دولة الكويت، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص. 25، 26.

بالإضافة إلى زيادة درجة الشفافية في القوائم المالية مما يزيد من درجة الاعتماد عليها من مستخدميها الحاليين والمستقبليين ومتخذي القرارات من داخل وخارج المؤسسة.

وقد أوضح Myburgh عام 2001 وجود عدة عوامل تؤثر على مستوى الإفصاح الاختياري الذي تقدمه المؤسسات ومنها: موقف المجتمع وثقافته حول أهمية ودور الإفصاح، العوامل الاقتصادية والسلوكية تتعلق بثقافة المؤسسة نفسها. كما أقر كل من Hoque و Eisayed بوجود تأثير إيجابي وقوي للمؤسسات الاجتماعية والسياسية والمؤسسات المالية ومعايير المحاسبة الدولية على مستوى الإفصاح الاختياري للمؤسسات.<sup>1</sup> بالإضافة إلى تكلفة إعداد البيانات والمنافع المترتبة من الإفصاح عنها.

## 12. طرق الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية

هناك عدة طرق للإفصاح عن الموارد البشرية نذكر منها:<sup>2</sup>

### 1.12 الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة

بالاعتماد على هذه الطريقة تقوم الإدارة بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة، بحيث يتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت بها المؤسسة في توجيهها نحو تطوير الإمكانيات العملية لدى العمال بها، وهذه المعلومات ستفيد المستثمرين والمحللين الماليين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية باعتباره عاملاً مهماً من عوامل تحقيق الربحية في الاجل الطويل.

### 2.12 إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية

تقتضي هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية وذلك بإعداد قائمة الاستثمارات المعنوية، حيث تناسب هذه الطريقة المؤسسات التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وتوظيف عمالة ذات كفاءة وخبرة عالية والاستعانة بخبراء أكفاء وصرف مبالغ كبيرة لتطوير عمالها. وتزود هذه الطريقة المستثمرين بالمعلومات الكافية عن الاستثمارات في الموارد البشرية، وإنما يعاب على هذه الطريقة أعداد قائمة دخل أدرج فيها أصول على أنها نفقات جارية تخص الفترة المالية الحالية فقط.

### 3.12 قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية

يتم وفقاً لهذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراجعة محافظ الحسابات، ويتم ادراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الأساسية المدققة. ولقد طبقت بعض الشركات الكبيرة هذه الطريقة مثل شركة "أر جي باي" التي ظلت لعدة سنوات تدرج هذه القوائم ضمن القوائم المالية، وكذلك شركة "آبت" حيث أظهرت القوائم المالية عام 1971 مشتملة على الميزانية الاجتماعية التي تضم بند الاستثمارات في التدريب بعد استبعاد الاستنفاد.

### 4.12 الادراج في القوائم المالية الأساسية المدرجة

في هذه الطريقة يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الأساسية للمؤسسة حيث تخضع لمعايير المحاسبة التقليدية ولمراجعة محافظ الحسابات، وبهذا الاجراء يتم رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية وادراجها في قائمة المركز المالي او الميزانية واقفال الاستنفاد السنوي في قائمة الدخل على عدة سنوات مالية.

<sup>1</sup> بندر مرزوق الشلاحي، المرجع نفسه، ص. 22.  
<sup>2</sup> فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص. 83-85.

## 13. آثار الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في القوائم المالية

### 1.13 الآثار الإيجابية للإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية

يؤثر الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية في القوائم المالية على كل من الإدارة والمستفيدين من استعمال هاته القوائم، حيث نجد Nabil Elias قد أشار إلى نوعين من القوائم أو التقارير المالية، الأول يتمثل في التقرير المالي التقليدي والثاني يحتوي على معلومات عن الموارد البشرية داخل المؤسسة، حيث أقر بأن هاته المعلومات الأخيرة مهمة لاتخاذ قرارات فعالة.<sup>1</sup>

#### 1.1.13 التأثير على الأطراف الخارجية

فالمعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي تظهر على مستوى القوائم المالية تؤثر على كل مستعمل لهاته القوائم سواء كانوا مستثمرين أو مدقق خارجي أو مصلحة الضرائب أو غيرهم، فهي ترشدهم إلى اتخاذ قراراتهم بفعالية، كما تساعد المالكين من معرفة أداء المدراء واهتمامهم بتطوير موظفي المؤسسة.

كما يوفر هذا الإفصاح للمحللين الماليين معلومات مهمة جدا، فهذه المعلومات يمكن اشتقاق مجموعة من النسب المالية التي لا توفرها القوائم المحاسبية التقليدية من بينها: قيمة الأصول البشرية/قيمة الأصول الاجمالية، قيمة الأصول البشرية/قيمة الأصول غير البشرية، قيمة الأصول البشرية المؤهلة تأهيلا عاليا/القيمة الاجمالية للأصول البشرية.<sup>2</sup>

فوجود المعلومات عن الموارد البشرية تسهل على الحكومة من معرفة العمالة الخاصة بكل قطاع، كما يمكن تحليل القيمة الاجمالية للموارد البشرية إلى مجموعات جزئية حسب طبيعة أو أعمار القوى العاملة أو درجة تأهيلها العلمي واستعمالها في مؤشرات مهمة.

#### 2.1.13 التأثير على الإدارة

فاستعمال محاسبة الموارد البشرية بالنسبة للمؤسسة يؤثر على فكرها الإداري حيث تنظر إلى الافراد على أنها موارد لها قيمة، فهي تعامل الافراد كمورد وليس كتكاليف تظهر على مستوى بند الأجور والمكافآت، كما ان المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية تؤثر وتساعد الإدارة في التخطيط والرقابة على الافراد.

ويمكن الإدارة استعمال هاته المعلومات في الوظائف التالية:<sup>3</sup>

#### أ- استعمالها في وظيفة التخطيط واتخاذ القرار

فمحاسبة الموارد البشرية تقدم معلومات حول تكاليف الموارد البشرية الامر الذي يسهل للإدارة معرفة التكاليف المتوقعة للسنة القادمة والقيام بالتخطيط وتحديد الأهداف على ضوءها.

كما ان المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية تمنح للإدارة معلومات فعالة حول قيمة وتكلفة الموارد البشرية الامر الذي يسهل عليها اتخاذ قرارات فعالة، فقد تتخذ الإدارة قرار اكتساب افراد جدد بمهارة وكفاءة معينة أو الاحتفاظ بالافراد الموجودة وتنمية قدراتها ومهاراتها وتوزيعهم على الاعمال والوظائف، كما ان المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية تساعد في وضع نظام فعال للحوافز

<sup>1</sup> Jacob CHERIAN et Sherine FAROUQ, A review of human resource accounting and organizational performance, international journal of economics and finance, vol. 5, No. 8, 2013, P. 79.

<sup>2</sup> فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص. 86.

<sup>3</sup> فضل كمال سالم، المرجع نفسه، ص ص. 44-41.



والمكافآت لرفع من قيمة المورد البشري بأقل تكلفة، فعلى سبيل المثال قد يواجه الدارة مشكلة اتخاذ القرار حول المفاضلة بين تكلفة زيادة مرتبات بعض العمال في قطاع معين ذو مهارة معينة وبين تكلفة إحلال موارد بشرية جديدة بمرتبات اقل وتحتاج إلى حصة من التدريب.

## ب- استعمالها في وظيفة الرقابة

تعرف الرقابة على أنها مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها إدارة المؤسسة للتأكد من أن الموارد قد تم الحصول عليها واستخدمت بكفاءة وفعالة عالية في كل مستوى من مستويات المؤسسة. ومحاسبة الموارد البشرية يمكن لها ان تقدم للإدارة مجموعة من المعلومات والنسب التي تساعد في الرقابة مثل معدل دوران العمال في المؤسسة والذي تستفيد منه المؤسسة لتقييم أداء الإدارة في الاستفادة من الموارد البشرية، وكذلك نسبة رأس المال البشري إلى رأس مال المؤسسة ومدى مساهمة القوى العاملة في تحقيق أهداف المؤسسة، بالإضافة إلى استخراج نسبة قيمة الموارد البشرية النادرة إلى مجموعة الموارد البشرية ككل، وكذلك استخراج التغيرات الحاصلة في تركيبة القوى العاملة داخل المؤسسة خلال مدة زمنية، كما يمكن الاستفادة من المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية في مقارنة قيمة الموارد البشرية للمؤسسة مع قيمها بمؤسسات أخرى.

## 2.13 الآثار السلبية للإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية

بالإضافة إلى الآثار الإيجابية للإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية توجد آثار سلبية له نذكر منها:

- زيادة الاجتهاد في تقييم المعلومات الخاصة بالمؤسسة.
- نشر معلومات قد تفيد المنافسين ضد المؤسسة.
- عدم حظوظ الإفصاح الاختياري للموارد البشرية بالقبول العام في ظل النظام المحاسبي التقليدي.
- زيادة مسؤولية المؤسسة امام الغير وخاصة أن تقييم الموارد البشرية تتسم بعدم التأكد.

## 14. دور معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون في المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

يهدف معيار المحاسبة الدولي بيان المعالجة المحاسبية للموجودات الغير ملموسة التي لم يتناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المؤسسة بالموجود إذا تم تلبية مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الموجودات غير الملموسة.<sup>1</sup>

كما أقر المعيار بأنه يجب على المؤسسة التأكد من توافر المعايير الأربعة سابقة الذكر للمعايير الواجب توافرها في المورد لاعتباره أصل أو موجود غير ملموس وقد توصلنا هذا العنصر سابقا لإمكانية وجود هذه المعايير في الموارد البشرية، وأكد بالزامية المؤسسة على تقييم المنافع الاقتصادية للموجود الغير ملموس باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة، قياس الموجود الغير ملموس مبدئيا بمقدار تكلفته وفي المورد البشري تتمثل في تكلفة التعيين. كما يجب تسجيل الموجود الغير ملموس بمقدار تكلفته محضوما منه الاطفاءات أو الاستنفاد المتراكم وأية خسارة متراكمة في انخفاض القيمة وذلك طيلة عمر نفعه المقدر كما افترض عدم زيادة هذا العمر عن عشرون سنة إلا في حالات حددها المعيار، ونفس الشيء يكون مع الموارد البشرية حيث ترصد قيمة الاستنفاد المتراكم لها في نهاية كل سنة مع تكلفتها

<sup>1</sup> ISA 38 Intangible Assets, 2012, disponible sur le site: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) , pdf, consulté le 28/12/2015, p. 1.

المرسلة المتوقع منها منافع مستقبلية إلا أن تكاليفها الجارية كالأجور فتعامل على أساس مصاريف ضمن قائمة الأجور. كما تكلم أيضا المعيار على ما يجب الإفصاح به عن الموجودات الغير ملموسة من ضمنها يمكن أن تكون الموارد البشرية.<sup>1</sup>

عالج هذا المعيار الموجودات غير الملموسة حيث نلتمس فيه مجموعة من المعايير التي يمكن تطبيقها على الموارد البشرية غير أنها كافية وهذا لما تتميز به الموارد البشرية من خصائص عديدة، منها:

- صعوبة تقدير العمر الإنتاجي للموارد البشرية وذلك لزيادة الخدمات المقدمة للمؤسسة من طرف بعض مواردها البشرية مع مرور الزمن وذلك راجع لزيادة الكفاءة والخبرة في حين تنخفض الخدمات المقدمة من البعض الآخر.
- صعوبة تقييم القيمة الاقتصادية للمورد البشري وخاصة الافراد العاملين في المجال الإداري التي يصعب التمييز في مستوى مساهمته في تحقيق أرباح المؤسسة.
- احتمالية مغادرة المورد البشري للمؤسسة في أي.
- لا يمكن امتلاك الافراد من قبل المؤسسة وإنما استخدمهم والاستفادة من خدماتهم في مدة محددة، كما لا يمكن تحديد قيمة بيعه في نهاية العمر الإنتاجي للمؤسسة وإنما يمكن للمؤسسة ان تقدم له مكافأة في نهاية خدمته.

### الخاتمة والاستنتاجات

من خلال ما جاء في ورقتنا هذه يمكننا القول بأن محاسبة الموارد البشرية تعتمد على الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية من خلال رصمة تكاليف التوظيف، التدريب، وتطوير الموظفين واطهارها في الميزانية العمومية تحت حساب الأصول البشرية وذلك لكون المنفعة منها تعود للمؤسسة على عدة سنوات، في حين تعالج أجور الموظفين كمصاريف جارية خاصة بكل دورة في قائمة الأصول. وعليه يمكننا استنتاج ما يلي:

- تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى رصمة تكاليف التوظيف والتدريب وتطوير الموظفين والإفصاح عنها في القوائم المالية.
- كما يتم في محاسبة الموارد البشرية تطبيق الإجراءات الخاصة بالاستنفاد السنوي والترصيد في نهاية العمر الإنتاجي للموارد البشرية وهي تشبه الإجراءات الخاصة بهذا في المحاسبة التقليدية.
- تعامل المصاريف الخاصة بالموارد البشرية التي يتوقع منها النفع خلال سنة واحدة في محاسبة الموارد البشرية على أنها مصاريف جارية تحمل في الدورة الخاصة بها.
- كما أنه في محاسبة الموارد البشرية يتم رصمة جميع التكاليف التي تخص الموارد البشرية والتي يتوقع منها عوائد مستقبلية في الفترات المالية المستقبلية وازدائها لقيمة الاستثمارات المبدئية للموارد البشرية.
- الإفصاح عن قيمة الأصول أو الموارد البشرية واستنفادها والمصاريف الرأسمالية الخاصة بها في كل من الميزانية وكشف الدخل وقائمة التدفقات النقدية.
- تساعد محاسبة الموارد البشرية في تقديم تقارير وكشوفات عن الموارد البشرية للإدارة أو لكل مستفيد من هذه المعلومات.
- كما استنتجنا مجموعة من الصعوبات التي قد تعارض تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة، من بينها صعوبة تحديد العمر الإنتاجي للموارد البشرية وصعوبة تقييم القيمة الاقتصادية للمورد البشري، كما أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الافراد نحو الأهداف الاقتصادية وغيرها من الصعوبات.

<sup>1</sup> معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون - الموجودات غير الملموسة -، موجود على الموقع الإلكتروني: [www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com)، تم الاطلاع عليه يوم 2015/12/28، ص ص. 8 - 32.

- أهمية الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية للمؤسسة في توفير المعلومات الفعالة للإدارة عن الموارد البشرية لترشيد قراراتها وتخطيطها فيما يخص مواردها البشرية، كما توفر لها مرجع فعالة لاستعماله في الرقابة مثلا للتأكد من الموارد قد تم الحصول عليها واستخدمت بكفاءة وفاعلية عالية وفي كل مستوى من مستويات المؤسسة.
- أهمية الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية للمؤسسة في القوائم المالية ودوره في توفير المعلومات التي تبين للمالكين مدى اهتمام المدراء بالموارد البشرية داخل المؤسسة.
- أهمية الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية للمؤسسة في القوائم المالية ودوره في توفير معلومات مهمة جدا لأصحاب المصالح من أجل ترشيد قراراتهم، وخاصة عند تطلع المستثمرين حاليا لمعرفة ما تمتلكه المؤسسة من موارد بشرية ذات كفاءة ومهارة عالية وهذا لأنها هي المسؤولة عن ربح أو خسارة المؤسسة.

- بندر مرزوق الشلاحي، تحديد طبيعة الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة في دولة الكويت، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.
- حمد فهد دعسان المطيري، "تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت: المبررات، المبادئ والمعوقات"، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2010.
- فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة -، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- د. رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية - دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق -، مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 2002.
- م. م. ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العدد 16، السنة الثامنة، 2013.
- معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون -الموجودات غير الملموسة -، موجود على الموقع الإلكتروني: [www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com) ، تم الاطلاع عليه يوم 2015/12/28.

- Md. Amirul ISLAM et others, Human resource accounting: recognition and disclosure of accounting methods et techniques, Global journal of management and business research accounting and auditing, Vol. 13, Issue 3, Version 1.0, 2013.
- Jacob CHERIAN et Sherine FAROUQ, A review of human resource accounting and organizational performance, international journal of economics and finance, vol. 5, No. 8, 2013.
- Dr. H RAIASHEKAR et Fariborz AVAZZADEHFATH, Decision - Making based on human resource accounting information and its evaluation method, Asian journal of finance et accounting, Vol. 3, No. 1: E14, 2011.
- DR. Reeta, Human resources accounting practices in satyam computers services LTD, International research journal of human resources and social sciences, Volume-2, ISSUE-5, May 2015.

- Vinay Chaitanya GANTA et Mangayamma GEDDAM, Human resource accounting, International journal of academic research, Vol. 1 Issue-3 (2), Octobre – Decembre 2014.
- Report of the committee on accounting for human resources, the accounting review, Vol. 49, Committee reports: supplement to volume XLIX of the accounting reviews, 1974.
- ISA 38 Intangible Assets, 2012, disponible sur le site : [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) , pdf, consulté le 28/12/2015.