

## أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية

د. صبايحي نوال \*

الملخص:

يعتبر موضوع محاسبة الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة، باعتبار العنصر البشري مورداً هاماً وحيوياً في أي مؤسسة اقتصادية، لذلك ظهرت مشكلة كيفية تقييم هذا العنصر وتصنيف التكاليف التي تخصه والتي تتحملها المؤسسة من أجل الحصول عليه، فوجد البعض من هذه التكاليف تدرج في المصاريف الإدارية العادية، بينما هناك تكاليف تدرج ضمن الأصول باعتبار أن الإنفاق على هذا العنصر البشري سيزيد من قيمة أصول المؤسسة، لهذا سوف يتم التطرق في هذه الدراسة إلى طرق القياس والإفصاح لتكلفة الموارد البشرية وإظهار أهميتها في المؤسسة، وذلك من أجل توجيه المزيد من الاهتمام لهذا العنصر البشري الذي يعتبر من أهم الموارد الإنتاجية في المؤسسات.

كلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي.

### Summary

Human resources accounting is a relatively modern subject in the field of accounting, as the human element is an important and vital resource in any economic institution, so the problem of how to evaluate this element and the classification of the costs that belong to it and the institution to obtain it arises. And there are costs to be included in the assets as expenditure on this human element will increase the value of the assets of the institution. Therefore, this study will discuss the methods of measurement and disclosure for the cost of human resources and show its importance in the institution, Increased attention to this human element, which is one of the most productive resources in institutions

**Keywords:** Human Resources Accounting, Accounting Measurement, Accounting Disclosure.

\* أستاذة محاضرة قسم - ب - جامعة آكلي محمد أولحاج - البويرة.

### مقدمة:

بدأ الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية، نتيجة إدراك أهمية الأفراد في المؤسسات، باعتبارهم موارد منتجة وذلك منذ 1965م، وأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذا المورد يعتبر مفيدا لأغراض اتخاذ القرارات، وعلى الرغم من عدم التوصل إلى قياس موضوعي مقبول لقيمة الموارد البشرية في إطار مهنة المحاسبة، إلا أن هذا الموضوع أصبح الآن محورا مهما للاهتمام، وصارت الكثير من المؤسسات تعنى بكيفية تحديد القيم التي تعكس معارف ومهارات العاملين لأغراض التقارير المالية والإفصاح عنها.

### هدف البحث:

يهدف البحث إلى التعريف بحاسبة الموارد البشرية، والطرق والمنهج المقترحة لتقييم الموارد البشرية، وكيفية الإفصاح عنها، وذلك من أجل توجيه إدارة المؤسسات وخاصة التي تعاني من نقص الموارد البشرية إلى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية.

### أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من حيث تناولها موضوعا محاسبيا معاصرا مهما وهو المحاسبة عن الموارد البشرية، وإمداد المستثمرين بالمعلومات عن قيمة الأصول البشرية للمؤسسة، وذلك من أجل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية الخاصة باقتناء أو الاحتفاظ أو الاستغناء عن أسهم هذه الشركة، فوجود معلومات عن هذه الاستثمارات من الموارد البشرية يعطي صورة واضحة في القوائم المالية، اذسجاما مع مبدأ الإفصاح المحاسبي لمساعدة الفئات المختلفة من المستخدمين المختلفين في تقديم القيمة الكلية للمؤسسة.

### إشكالية الدراسة:

بناء على سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة فيما يلي:

"ما أهمية القياس والإفصاح لتكلفة الموارد البشرية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية؟".

ومن أجل الإجابة على هذه الإشكالية قننا بتقسيم هذه الدراسة إلى المحاور التالية:

المحور الأول: ماهية تكلفة الموارد البشرية

المحور الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية

المحور الثالث: أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

المحور الأول: ماهية تكلفة الموارد البشرية

تؤدي الموارد البشرية إلى تحمل المؤسسة تكاليف نتيجة اقتنائها لهذه الموارد وتدريبها

وتطويرها، وتعد هذه التكاليف كاستثمارات في الموارد البشرية تحقق للمؤسسة منافع طويلة الأجل، وتختلف تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية في المحاسبة والتي سوف نتطرق إليها بإيجاز.

### أولاً: مفهوم تكلفة الموارد البشرية

يترتب على الموارد البشرية تكاليف عديدة شأنها في ذلك شأن غيرها من الأصول، وحتى يمكننا توضيح مفهوم تكلفة الموارد البشرية يجب التطرق إلى مكوناتها ويمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي:

### الجدول رقم (01) تكاليف الموارد البشرية

| التوضيح  | مكونات تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية |
|--|--|
| يشمل هذا النوع من التكاليف التوضيحات التي سبق وأن تكبدتها المؤسسة نتيجة حصولها على الموارد البشرية وتطويرها كتكاليف الاقتناء وتكاليف التطوير                                       | التكاليف التاريخية                         |
| تتضمن التكاليف التي ستحدث فيما لو تم تسريح الموارد البشرية العاملة حالياً لدى المؤسسة، وإحلالها بموارد بشرية جديدة وتدريبها حتى تتمكن من العمل بنفس كفاءة الموارد البشرية الحالية. | تكاليف الاستبدال                           |
| تمثل بقيمة الموارد البشرية المفقودة نتيجة إبقائها في النشاط الحالي وعدم استخدامها في نشاط آخر أكثر ملائمة.   | تكاليف الفرصة البديلة                      |

المصدر: نائر صبري الغضبان، سناء أحمد ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 13، العدد 45، 2007، ص 204.

ومن وجهة نظر المحاسبة المالية فإن تكلفة الموارد البشرية تتضمن التكاليف التاريخية التي تحملتها المؤسسة فعلاً والمتمثلة في ما يلي<sup>1</sup>:

**1. تكاليف اقتناء الموارد البشرية:** وتشتمل على التكاليف اللازمة للحصول على الموارد البشرية بدء من تشخيص مصادر الموارد البشرية إلى أن تصبح قادرة على ممارسة العمل المكلفة به داخل المؤسسة، وتشكون من تكاليف توظيف الموارد البشرية وتحديد المرشحين لإشغال المراكز الوظيفية الشاغرة أو الجديدة، التكاليف المرتبطة بعملية الاختيار بين المرشحين المقدمين لتحديد الشخص الملائم لإشغال الوظيفة الشاغرة أو الجديدة، تكاليف استخدام الموارد البشرية من أماكن تواجدها الحالية إلى الوحدة

ووضعها في الوظيفة أو المنصب المراد إشغاله، تكاليف تكييف الموارد البشرية الجديدة مع بيئة العمل داخل المؤسسة، تكاليف تأهيل الموارد البشرية الجديدة لتهيئة الموارد البشرية للمساهمة في العملية الإنتاجية، من خلال إكسابها المعرفة والمهارة الضرورية واللازمة لتمكينها من أداء العمل ضمن الوظيفة التي ستشغلها.

**2. تكاليف تطوير الموارد البشرية:** وهي التوضيحات التي تتحملها المؤسسة لزيادة قدرات وخبرة الموارد البشرية العاملة لديها لتهيئتها لشغل مستوى وظيفي أو تعليمي أعلى من المستوى الحالي، وتنطوي تحت تكاليف تطوير الموارد البشرية نوعين من التكاليف هي:

- تكاليف تدريب الموارد البشرية لجعلها قادرة على مساندة التطورات المتسارعة في مجال عملها، مثل تكاليف الخبراء الذين يتم استقدامهم لإقامة دورات تدريبية داخل المؤسسة، والأجور التي تدفع للمدربين والمتدربين أثناء التدريب.

- تكاليف رفع المستوى العلمي للموارد البشرية وإكسابها مهارات تخصصية متقدمة في مجال عملها، كتكاليف الإجازات الدراسية والبحوث والتفرغ العلمي.

**3. تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية:** وتتضمن الرواتب المتراكمة، ومكافأة نهاية الخدمة، والتعويضات والغرامات التي قد تدفع إلى الموارد البشرية في حالة استغناء الوحدة عن خدماتها.

والجدول التالي يبين الاحتمالات التي يمكن بموجبها اعتبار الموارد البشرية كأصول حسب هيئة المعايير المحاسبية المالية 1989 و 1994 وكنفقات جارية.

### الجدول رقم (02) أصول ونفقات الموارد البشرية

| النفقات  | الأصول  |
|--|---|
| 1. ان أسباب اعتبارها موارد بشرية كنفقات تدبوع من محاولة تجنب المشاكل عند اعتبارها كأصول. | 1. من المحتمل أن تحقق المؤسسة أرباحا في المستقبل ويفيد zubiarre 1995 بأن تحقيق الربح هو شرط موضوعي.<br>2. يجب قياس تكاليف الأصول بسهولة ويمكن تحدي هذه التكاليف من خلال عملية خارجية بسيطة وليست داخلية.<br>3. ان المؤسسة لا تمتلك الموارد البشرية كما تمتلك الأصول الأخرى. |

المصدر: رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 2002، ص 158.

مما سبق نلاحظ أن أنواع التكاليف المذكورة أعلاه، وما تتضمنه من تصنيفات فرعية تُنصف جميعها بإمكانية التعبير عنها بوحدة النقد، وهي موجودة في السجلات المحاسبية، وهذا ما سيمكن من تجاوز المعوقات المرتبطة بكيفية قياس تكلفة الموارد البشرية.

### ثانيا: محاسبة الموارد البشرية

عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية **(A.A.A) American Accounting Association** المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها: "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى متخذي القرارات".

أما FRIC G. FLAMHOLTZ في كتابه المحاسبة عن الموارد البشرية فقد عرضها كالآتي: "تعد الموارد البشرية وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى، نتيجة لاختبار أو تأجير أو تدريب أو تعيين أو تنمية الأصول البشرية، كما تتضمن أيضا القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمشروع، فهي تشمل المحاسبة عن البشر باعتبارهم موارد تنظيمية لأغراض كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية"<sup>2</sup>

فحاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات المحاسبية المتعلقة بتقييم تكلفة المورد البشري وتقييم أدائه، والتقرير عن نتائج القياس للجهات الداخلية والخارجية، بما يمكن من تحقيق مقابلة التكاليف بالإيرادات.

### ثالثا: أهداف محاسبة الموارد البشرية

يمكن تحديد أهم الأهداف لمحاسبة الموارد البشرية فيما يلي<sup>3</sup>:

1. تقديم معلومات مختلفة عن القوى العاملة في المؤسسة، إلى الإدارة والمستثمرين والأطراف المستفيدة الأخرى.
2. إعطاء صورة عن الموارد البشرية كأحد موجودات المؤسسة.
3. يساعد في جذب الاستثمار في المؤسسة من خلال توضيح قيمة الموارد البشرية الموجودة فيها.
4. تحديد الشخص المناسب في مهمة أو وظيفة معينة، من خلال تحديد تكلفة العنصر البشري ومقابلته بقيمة المهمة أو الوظيفة التي يؤديها.
5. تطوير أداء عملية إدارة الموارد البشرية.
6. المحافظة على بقاء الموارد البشرية التي تمتلك الخبرة والمؤهلات.

7. معالجة مشكلة تقييم الأصول غير الملموسة.
8. زيادة شهرة قيمة المحل للمؤسسة.
9. تحديد الحاجة المستقبلية لجذب الموارد البشرية ذات الكفاءة والخبرة.
10. توفير بيانات للتحليل المالي كتحد يد أثر قيمة الموارد البشرية على ربحية المؤسسة، ومقابلة الإيرادات مع رأس المال المستخدم، ومقابلة إنتاجية المؤسسة مع قيمة مواردها البشرية.
11. تقديم معلومات عن تكاليف الموارد البشرية لأغراض اتخاذ القرارات التسويقية.
12. الرقابة على فاعلية استخدام الموارد البشرية.

#### رابعاً: فروض محاسبة الموارد البشرية

تستند محاسبة الموارد البشرية على الفرضيات التالية<sup>4</sup>:

1. يعتبر العنصر البشري مورداً هاماً من موارد المؤسسة، إذ له قيمة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة، حيث تمثل القيمة المباشرة بالمجهود والوقت الذي تبذله الموارد البشرية لإنجاز الأعمال الموكلة إليها مباشرة، وتقديم خدمات متنوعة حالية ومستقبلية، بينما تمثل القيمة الاقتصادية غير المباشرة بحسن استخدامها واستفادتها من الموارد المادية والتكنولوجية حيث أن هؤلاء قادرون على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.
2. تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة، حيث تتوقف إنتاجية العاملين على القدرات والمهارات من ناحية، والرغبات والامبول من ناحية أخرى، كما تتطور معارف الموارد البشرية في المنظمات التي تتركز إدارتها على التدريب وتطوير العاملين، وكذا الحوافز المادية والمعنوية التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلفة، كما أن الإدارة تساهم في توجيه العنصر البشري واستخدام طاقاته الاستخدام الصحيح، مما يولد لديه دوافع إيجابية، واستعداد نفسي وذهني للمساهمة في أهداف المنظمة، أما إذا فشلت الإدارة في استخدام العنصر البشري أنخفضت قيمته، وعليه فالإدارة الناجحة عليها أن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها.
3. تعد المعلومات الخاصة بحاسبة الموارد البشرية في جانب تكلفة وقيمة الموارد البشرية، ضرورة لفاعلية وكفاءة إدارة المنظمة فمثل هذه المعلومات مفيدة في عمليات التخطيط لاختيار وتوظيف وتنمية الموارد البشرية.
4. إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلاً لذا يمكن ترجمة هذه التكاليف والخدمات في صورة نقدية، وإظهارها في القوائم المالية.

5. إن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها: "حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية، وهي تكتسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية يتوقع الحصول منها مستقبلا على خدمات أو منافع اقتصادية" ويمكن تطبيق قسما كبيرا من خصائص الأصل على الموارد البشرية، إذ أن المنافع المحققة من استخدامها هي منافع مستقبلية، وكذا القدرة على حساب مجمل التكاليف التي أنفقت في استقطاب العنصر البشري، واعتباره موردا وليس كأصل قابل للتملك بشكل كامل كبقية الأصول الأخرى، وللتنظمة الحق فقط في تشغيل واستخدام وتوجيه مواردها البشرية، ولها الحق الشرعي بالتعاقدات والالتزامات بين الطرفين الفرد والمؤسسة، وعلى هذا الأساس تعتبر الموارد البشرية أصولا ذات تكاليف مباشرة وغير مباشرة من اقتناء وتدريب وتنمية مهارات وغيرها من التكاليف التي ترتبط بالإنتاج، حيث يستفاد منها لعدة فترات مما يؤدي إلى اهتلاكها على مدار العمر الإنتاجي المتوقع للعاملين، واعتبار قيمة قسط الاهتلاك مثل المرتبات والأجور وأعباء التأمينات الاجتماعية.

### المحور الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية

تعتبر تكلفة الموارد البشرية بند من بنود الموجودات التي قد يترتب عليه استحداث العديد من الطرق التي تستهدف قياس قيمة منافعها المستقبلية، والإفصاح بشكل كمي في القوائم المالية، لذلك سنحاول توضيح كيفية القياس والإفصاح لتكلفة الموارد البشرية من خلال هذا المحور.

#### أولاً: مفهوم القياس لتكلفة الموارد البشرية

عرف campell مفهوم القياس بشكل عام يتمثل في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها، أما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة، لكن steven أضاف بعدا رياضيا إلى تعريف عملية القياس حيث عرفها بأنها: "يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي" أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس لجمعية المحاسبة الأمريكية AAA "يتمثل القياس في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"<sup>5</sup>.

أما القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية تدور حول القيمة الاقتصادية للأصول البشرية والتي ينبغي متابعتها وقياسها، وأن تكاليفها تعتبر استثمارا طويل الأجل يحتاج إلى رسملة وإطفاء حسب العمر الإنتاجي للموارد البشرية في المؤسسة.

وقد أشير إلى القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية على أنه: "مجموعة إجراءات تتبع لتحديد مدى توافر خصائص معينة في الشخص، والحكم على إمكانية قيامه بمهام

### ثانيا: نماذج القياس لتكلفة الموارد البشرية

تركزت قياس قيمة الموارد البشرية حول منظورين أساسيين هما التكلفة والقيمة الاقتصادية، حيث يعتمد المنظور الأول على التكلفة المتحققة في استقطاب واختيار وتعيين الأفراد أو التكلفة الاستبدالية أو الفرضية، بينما يعتمد المنظور الثاني على العوائد المستقبلية المخصصة، ومن بين الطرق المختلفة المقترحة لتقييم الموارد البشرية يكمن تلخيصها فيما يلي:

**1. طريقة التكلفة التاريخية:** تشمل هذه الطريقة على رسمة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم إطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام، وإذا تم تصفية الأصل خلال الفترة المذكورة، كأن يكون نتيجة الوفاة أو إنهاء الخدمة أو الاستقالة، يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك، وإذا تبين للأصل عمرا أطول أو أقصر مما قدر ابتداء، يتم إجراء التعديلات اللازمة في أقساط الإطفاء.

تميز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة في القياس وما يعيها هو أن التكلفة التاريخية للأصول البشرية لا تعبر عن الطاقة الإنتاجية الأساسية للأفراد، والتي لا يمكن بدونها اعتباره أصل بشريا كما أن قيمة الفرد خلال فترة زمنية تتغير سواء بالزيادة لاكتساب قدرات جديدة، أو بالنقصان بسبب تقدم السن أو المرض مما يؤدي إلى وجود عائد غير سليم لقيمه الاستثمارية.

**2. طريقة تكلفة الإحلال:** تكلفة الإحلال للمورد البشري هي التضحية التي تتحملها المؤسسة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الآن<sup>7</sup>، وتشتمل على نوعين من تكلفة الإحلال هي:

**أ. تكلفة الإحلال الوظيفي:** وهي التضحية التي تتحملها المؤسسة في الوقت الحالي في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم، بحيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس الأعباء وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة<sup>8</sup>، وتكون تكلفة الإحلال من ثلاثة عناصر هي: تكلفة الحصول على الأفراد، تكلفة التعليم، تكلفة ترك العمل.

**ب. تكلفة الإحلال الشخصي:** وتعبر عن التضحية التي تتحملها المؤسسة حاليا في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادرا على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي، وتشمل تكلفة إحلال الفرد أو التنظيم البشري كله.

**3. طريقة تكلفة الفرصة البديلة:** هذه الطريقة تقوم على تحديد قيمة المورد البشري بالمزاد العلني بين مدرء الأقسام للحصول على الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة، وأن قيمتها



تحدد بالتمن الذي يكون المدير في قسم معين على استعداد لدفعه مقابل الحصول على موظف معين يعمل في قسم آخر في المؤسسة، وعلى ذلك لا يكون للموظف قيمة اقتصادية إلا إذا اعتبر عنصرا نادرا، ولا يكون الموظف عنصرا نادرا حسب هذا المفهوم إلا بتوفر الشرطين التاليين<sup>9</sup>:

- لا يستطيع القسم الجديد الحصول على المورد البشري إلا بعد انتهاء علاقة المورد البشري بقسمه القديم.

- لا يمكن الحصول على الموارد البشرية النادرة من خارج المؤسسة.

وفي حالة غياب أي من الشرطين أعلاه تكون قيمة ذلك الموظف بمفهوم تكلفة الفرصة البديلة مساوية للصفر لأنه عندئذ لا يعد عنصرا نادرا، ومن أهم مميزاتها هي ضمان نجاح عملية تخصيص الموارد البشرية بالمؤسسة بين استخداماتها المثلى.

4. طريقة العوائد المستقبلية: يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها الأفراد في المستقبل حتى نهاية العمر الإنتاجي، تتمكن من حساب القيمة الإجمالية للأصول البشرية من متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين، إلا أنها لا تأخذ بعين الاعتبار إلا عنصرا واحدا من عناصر التكاليف وتهمل العناصر الأخرى كالسن والكفاءة والأقدمية.

ثالثا: الإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية

يعتبر الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية أداة لتوفير المعلومات الكافية عن العنصر البشري للأطراف ذات العلاقة معها، بشكل موضوعي وملائم وفي الوقت المناسب، وهو هدف من أهداف محاسبة العنصر البشري، يمثل الترجمة الفعلية لنتائج عملية التحديد والقياس، حيث بناء على هذه النتائج تتحدد فاعلية ودقة القرارات المتخذة من طرف جميع الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة<sup>10</sup>، ويمكن التقرير والإفصاح عن مختلف المعلومات المتعلقة بالعنصر البشري في ما يلي<sup>11</sup>:

1. تقرير مجلس الإدارة الموجه إلى الجمعية العمومية للمساهمين: ويتضمن هذا التقرير بيانات عن الإنفاق على العنصر البشري خلال الفترة المالية الحالية، إضافة إلى معلومات حول الكفاءات الأكثر تأثيرا على نشاط المؤسسة، ومعلومات حول دوران العمل.

2. الطرق التقليدية: وذلك سواء في قوائم مالية مدمجة، أو منفصلة عن القوائم المالية التقليدية، ويمكن تمييز الأشكال التالية:

- عرض المعلومات الخاصة بالاستثمارات في الأصول غير الملموسة ضمن قائمة الاستثمارات المعنوية، حيث يدرج فيها الإنفاق على الاستثمارات المعنوية بشكل

منفصل ضمن قائمة الدخل، ويمكن أن تعرض قائمة الدخل هذه النفقات بشكل مقارن مع السنوات الماضية، إضافة إلى تفصيل حول طبيعة هذه النفقات والظروف التي نشأت فيها وغيرها من المعلومات، التي تهتم مستخدمي القوائم المالية.

- عرض المعلومات المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية على شكل قوائم مالية مبدئية غير خاضعة لمراجعة المراجع الخارجي للمؤسسة، وتعد هذه الأخيرة القوائم استنادا إلى مبادئ المحاسبة الخاصة بحاسبة الموارد البشرية.

- إدماج الاستثمارات المالية في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية التقليدية المنشورة التي يراجعها المراجع الخارجي للمؤسسة، وفق المبادئ المحاسبية المعمول بها، ويتم وفق هذه الطريقة رسملة الاستثمارات في المورد البشري، وتحديد العمر الإنتاجي المتوقع لها، واستنفاذها على مدى هذا العمر.

إن إدماج هذه الاستثمارات المالية في القوائم المالية المنشورة ووفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، في أحد الأشكال السابقة الذكر، ورسملة هذه الاستثمارات وتحديد عمر اهتلاكها، تكون المؤسسة قد قامت بالإفصاح عن هذه الاستثمارات بشكل مقبول.

**المحور الثالث: أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**

لقد كانت المحاسبة التقليدية تعتمد على قواعد محاسبية تعطي نظرة تاريخية وليست مستقبلية، إضافة إلى اعتمادها على الأصول المادية، ولكن الطفرة التكنولوجية أدت إلى التحول إلى الاقتصاد المعتمد على المعرفة والمعلومات التي تصنعها الموارد البشرية والتي أصبحت بنفس أهمية الأصول المادية، إن لم تكن ذات أهمية أكبر في تحديد القيمة الإجمالية للمؤسسة.

**أولا: أهمية إدراج العنصر البشري ضمن القوائم المالية**

إن القوائم المالية المعدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، اعتبرت غير كافية لتوفير المعلومات الملائمة عن الموارد البشرية، وأصبحت هناك فجوة بين موارد المؤسسة الحقيقية وبين ما يتم الإفصاح عنه، وعليه ظهرت الحاجة إلى تطوير التقارير المالية بحيث تشمل المحاسبة عن الموارد البشرية من حيث القياس والعرض والإفصاح.

ويرى الباحثين أن المؤسسات تفقد جزءا من نظام المعلومات الخاصة بها، إذا لم تكن لديها أية بيانات محاسبية عن الموارد البشرية، وهو ما أدى لقيام العديد من الشركات الأمريكية بتكوين نظم محاسبية متخصصة في الموارد البشرية لمعالجة مشكلات الأفراد بها، وتزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، فالحاسبة عن الموارد البشرية من أهم أدوات تطوير إدارة البشر على مختلف الأصعدة الاقتصادية والاجتماعية، وذلك لأنها تعد الأفراد عناصر تنظيمية ذات مستوى عالي

من الخبرة والمعرفة العملية والعملية وليست طاقة إنتاجية فقط، الأمر الذي يتطلب محاولة تطوير أساليب تقويم الموارد البشرية والتقرير عنها لتلبية احتياجات المستخدمين، وذلك لاستكمال المعلومات الواردة في القوائم المالية بما يؤدي إلى توفير الثقة والمصدقية لهذه القوائم.

### ثانياً: الأثر الإعلامي لمحاسبة الموارد البشرية

إن إضافة قيمة الأصول البشرية في القوائم المالية والتقارير السنوية للمؤسسة يؤدي إلى زيادة محتواها الإخباري لاستخدامات داخل وخارج المؤسسة في المجالات التالية:

**1. مجال تخطيط الموارد البشرية:** تؤدي إلى تعرف الإدارة بشكل أكثر وضوحاً على التكاليف اللازمة لاقتناء الأفراد وتطويرهم.

**2. مجال الرقابة على تكلفة الموارد البشرية:** إن توفير معلومات وبيانات عن تكلفة اقتناء المورد البشري في المؤسسة سيؤدي إلى تكوين النواة الأولى في خلق نظام للتكاليف المعيارية المتعلقة بهذه التكلفة، مما يتيح لإدارة المؤسسة الرقابة على هذه التكاليف عن طريق إعداد التقارير الدورية الخاصة بها ومقارنتها مع التكلفة المعيارية لها وبالتالي تحديد الانحرافات وتحليلها، إضافة إلى الرقابة على معدل دوران العاملين، حيث أنه في ظل وجود النظام الذي يوفر بيانات ومعلومات عن الخسائر التي تتحملها المؤسسة نتيجة دوران العاملين بها الذي ينتج عنه خروج وانفصال جزء من القوى العاملة بالمؤسسة، حيث يمكن معرفة خسارة رصيد حساب الفرد الذي ترك المؤسسة من سجل الموارد البشرية.

**3. مجال التحليل المالي:** إن توفر بيانات ومعلومات عن قيمة المورد البشري للمؤسسة في القوائم المالية يتيح الحصول على مجموعة من النسب المالية مثل: نسبة الأصول البشرية إلى إجمالي الأصول حيث توضح هذه النسبة أهمية الأصول البشرية بالنسبة لباقي أصول المؤسسة، نسبة الأصول البشرية إلى نسبة الأصول غير البشرية وتوضح هذه النسبة مدى تركيز المؤسسة على العمل الآلي أو الإنساني، كما توضح درجة توازن الأصول البشرية مع غيرها من الأصول بالمؤسسة.

**4. بالنسبة للمستثمرين الخارجيين:** تفيد المعلومات المتوفرة عن محاسبة الموارد البشرية المستثمر الخارجي في عدة نواحي يمكن ذكر ما يلي:

- التنبؤ بالمكاسب المستقبلية ويرجع ذلك إلى دقة تحديد الربح حيث لا يتم تحميل الربح بتكلفة اقتناء الموارد البشرية بالكامل في سنة حدوثها حيث أنها تخص أكثر من فترة زمنية محاسبية تستفيد منها.

- إمكانية الحكم السليم على قدرات الجهاز الإداري بالمؤسسة في استخدام وإدارة

موارد المؤسسة سواء المادية أو البشرية وذلك من خلال معدل العائد على الاستثمار الإجمالي سواء الاستثمار في الموارد البشرية أو المادية وكذلك من حيث مدى كفاءة الاستثمارات في الموارد البشرية والتعرف على مدى جهود الإدارة في المحافظة على موارد المؤسسة البشرية وتنميتها.

### الخلاصة:

تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية من المستجدات التي ظهرت حديثاً، ولا تزال في مرحلة البحوث النظرية، كما أنها مازالت تفتقر إلى المقومات الموضوعية التي تكفل القياس والإفصاح السليم للموارد البشرية، حيث أنه إلى يومنا هذا لم تلقى محاسبة الموارد البشرية التطبيق الواسع في الدول بسبب صعوبات تتعلق بالقياس، لا سيما استخدام التقدير الشخصي الذي يبعتها عن الموضوعية.

### التوصيات:

- إصدار معيار دولي يحدد كيفية قياس الموارد البشرية والإفصاح عنها، مما يشجع الدول على تبنيه والمؤسسات على العمل به.
- تحديث وتطوير مناهج التعليم المحاسبي في أقسام المحاسبة في الجامعات بحيث تتضمن المفاهيم والأسس ذات العلاقة بالموارد البشرية.
- تحديد طرق واضحة لكيفية قياس قيمة الموارد البشرية، ووضع طرق خاصة لحساب الاهتلاك يتفق مع طبيعتها الخاصة حيث أن قيمتها قد تزداد مع تقدمها.

### المراجع:

- <sup>1</sup> - نائر صبري الغضبان، سناء أحمد ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 13، العدد 45، 2007، ص 204
- <sup>2</sup> - رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 2002، ص 147
- <sup>3</sup> - ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، السنة الثامنة، العدد 16، 2013، ص 184-185.
- <sup>4</sup> - نوال بن عمارة، صديقي مسعود، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 09-10 مارس 2014، ص 133-134.
- <sup>5</sup> - حسين عبد الجليل آل غزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الأكاديمية العربية في

- الدممارك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، 2010، ص 17.
- <sup>6</sup> - فرحاتي لويذة، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة - دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة- باتنة- رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص: تنظيم الموارد البشرية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015، ص 84.
- <sup>7</sup> - سمية أمين علي: المحاسبة عن رأس المال الفكري، دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد (60)، جهاز الدراسات العليا والبحوث كلية التجارة - جامعة القاهرة، 2003، ص 283.
- <sup>8</sup> - شوقي السيد فوده: مدخل نحو تطوير الإطار الفكري للمحاسبة عن الموارد البشرية في بيئة الأعمال المصرية من حيث المفاهيم والمبادئ وطرق القياس، المؤتمر العلمي السنوي الثالث، إدارة التنمية بمصر في ظل التحولات العالمية، الزقازيق، 7-8 نوفمبر 1999، ص 214.
- 9- حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص 44
- <sup>10</sup> - عيسى هاشم حسن، القياس المحاسبي لرأس المال البشري، دراسة ميدانية على قطاع المصارف في سوريا، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2005، ص 29.
- <sup>11</sup> - فرحاتي لويذة، مرجع سبق ذكره، ص 121.

