

المعالجة المحاسبية للمورد البشري في المؤسسة Accounting treatment of the human resource in the organization

هداجي عبد الجليل¹، عماد عبد الخالق صابر الطحان²

¹جامعة احمد دراية-ادرار - الجزائر، aze2008r@yahoo.fr

²جامعة الجوف، المملكة العربية السعودية، معهد الجيزة العالي للعلوم الادارية، جمهورية مصر العربية،
emad_tahan@hotmail.com

تاريخ النشر: 2020/06/30

تاريخ القبول: 2020/06/19

تاريخ الاستلام: 2020/06/01

Abstract :

The subject of human resources accounting is concerned with addressing the various flows that take place between the institution and the personnel working in it, by expressing these flows with financial values that appear within the financial statements of these institutions, where a distinction is made between two basic methods for measuring the value of human resources, the first depends on the cost as a basis To determine the value of human resources, this cost is expressed through the cost of resources that the organization consumes in order to obtain human resources, and the second depends on the value, as this method considers that the value of human resources is determined on the basis of the services expected to be obtained from these resources.

Key words : human resource accounting, financial statements, accounting treatment, human resource..

المخلص :

يهتم موضوع محاسبة الموارد البشرية بمعالجة مختلف التدفقات التي تتم بين المؤسسة والأفراد العاملين بها، وذلك من خلال التعبير عن هذه التدفقات بقيم مالية تظهر ضمن القوائم المالية لهاته المؤسسات، حيث يتم التمييز بين طريقتين أساسيتين لقياس قيمة الموارد البشرية، الأولى تعتمد على التكلفة كأساس لتحديد قيمة الموارد البشرية، ويعبر عن هذه التكلفة من خلال تكلفة الموارد التي تستهلكها المؤسسة في سبيل الحصول على الموارد البشرية، والثانية تعتمد على القيمة حيث تعتبر هذه الطريقة أن قيمة الموارد البشرية تتحدد على أساس الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذه الموارد.

الكلمات المفتاحية : محاسبة الموارد البشرية، القوائم المالية، المعالجة المحاسبية، المورد البشري.

مقدمة

نظرا للمنافسة الحادة التي أصبحت تشهدها مختلف القطاعات في الحياة العملية، فقد تحتم على المؤسسات الناشطة الاهتمام بمختلف مواردها والعمل على تشخيصها وتدقيقها من اجل استغلالها بأحسن صورة ممكنة، مما يمكنها من تحقيق أهدافها ومواصلة نشاطها. وفي سبيل ذلك ظهرت الحاجة إلى تسجيل وتبويب وتحليل العمليات الخاصة بهذه الموارد فيما يسمى بالسجلات المحاسبية. التي تعنى بتسجيل مختلف التدفقات التي تتم

بين بالمؤسسة ومحيطها سواء الداخلي أو الخارجي، وهو ما يساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، من تخطيط وتنظيم ورقابة ومتابعة.

ويعتبر العنصر البشري احد أهم الموارد المتاحة للمؤسسات لما له من تأثير مباشر على أصول المؤسسة، بناء على مستوى كفاءته ودرجة ولاءه، وطريقة استغلاله، مما يؤثر على أدائه، وعليه كان من الصعب تتبع التدفقات الخاصة بالموارد البشري، سواء من حيث التقدير أو التسجيل الحاسبي. وفي هذا الإطار ظهر ما يسمى بحاسبة الموارد البشرية كأحد الفروع المحاسبية التي تهتم بقياس التكلفة الفعلية للمورد البشري، ومقارنتها بالمردودية التي يقدمها، وذلك من اجل التعرف على مدى مساهمة العنصر البشري في تعزيز المركز المالي للمؤسسة.

الإشكالية : بناء على ما سبق عرضه يمكن صياغة الإشكالية التالية :

كيف تتم المعالجة المحاسبية للمورد البشري في المؤسسة ؟

و لإثراء موضوع الإشكالية الرئيسية تم طرح التساؤلات التالية :

- ما المقصود بحاسبة الموارد البشرية ؟ وما هي أدواتها ؟
- كيف يمكن قياس التكلفة الفعلية للمورد البشري في المؤسسة ؟
- كيف يمكن معالجة التغيرات التي قد تحدث على مستوى أداء المورد البشري محاسبيا ؟

فرضيات الدراسة : للإجابة على هذه الأسئلة تم اقتراح الفرضيات التالية :

- يقصد بحاسبة الموارد البشرية تدوين مختلف التدفقات المتعلقة بالمورد البشري ضمن السجلات المحاسبية.
 - يمكن قياس التكلفة الفعلية للمورد البشري من خلال الأجر التي يتم تحملها.
 - يمكن معالجة التغيرات التي قد تحدث على مستوى أداء المورد البشري محاسبيا كأحد عناصر التثبيات.
- أهداف الدراسة :** تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية التسجيل المحاسبي لمختلف التدفقات المتعلقة بالعنصر البشري ضمن السجلات المحاسبية للمؤسسة انطلاقا من بداية العقد إلى نهايته، مرورا بمختلف الأحداث التي قد تقع بين الطرفين كالتكوين والترقية والاقطاع... الخ.
- أهمية الدراسة :** تكتسي هذه الدراسة أهميتها من أهمية الدور الحاسم الذي يؤديه العنصر البشري في المؤسسات، باعتباره المحرك الرئيسي لمختلف الأنشطة في المؤسسة، وعليه فان التشخيص الدقيق للتدفقات المتعلقة بهذا المورد يزيد من جودة المعلومات المحاسبية، وبالتالي دقة القوائم والتقارير المالية المنبثقة عنها.
- منهج الدراسة :** استنادا إلى الموضوع المدروس و من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، تم اختيار الأسلوب الوصفي والتحليلي، وذلك من اجل عرض مختلف الأدبيات والمفاهيم المتعلقة بالموضوع، كما تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي في تسجيل العمليات المحاسبية للتدفقات المتعلقة بالمورد البشري.

- تقسيمات الدراسة : تم الاعتماد في انجاز هذه الدراسة على ثلاث فروع مقسمة كالآتي :
- الفرع الأول : الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية.
- الفرع الثاني : طرق قياس تكلفة المورد البشري .
- الفرع الثالث : المعالجة المحاسبية للتدفقات المتعلقة بالمورد البشري .

الفرع الأول : الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية.

يعتبر موضوع محاسبة الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبيا في علم المحاسبة، رغم ان علماء الاقتصاد تطرقوا إلى موضوع رأس المال البشري كأحد عوامل الإنتاج، ويمكن عرض الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية كما يلي :

أولا : تعريف محاسبة الموارد البشرية

هناك عدة مفاهيم تطرقت إلى موضوع محاسبة الموارد البشرية، ويمكن عرض جملة من التعاريف كما يلي :
عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA محاسبة الموارد البشرية في مجال محاسبة الموارد البشرية بأنها تعرف عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية وإبلاغ هذه المعلومات إلى متخذي القرار. " (سال، 2008)

كما عرفها كلا من (Lickert and bores) بأنها "عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية و المستقبلية للأصول الإنسانية في المؤسسة" (ابراهيم، المجلد 2 العدد2)
وقد عرفت أيضا بأنها "عملية تعريف وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل هذه المعلومات إلى الجهات ذات المصلحة." (التكريتي)

من خلال هذه التعاريف يمكن القول أن محاسبة الموارد البشرية هي أسلوب لمتابعة التدفقات الخاصة بالموارد البشري في المؤسسة، وترجمة هذه التدفقات والتقرير عنها ضمن القوائم المالية للمؤسسة، حتى يتسنى للمختلف المتعاملين ومتخذي القرار اتخاذ التدابير المناسبة.

ثانيا : أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية

تبرز أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية من أهمية الدور الذي يؤديه العنصر البشري في المؤسسة، باعتباره احد أهم الموارد المتاحة للمؤسسة وأكثرها حساسية للعوامل المحيطة بظروف الإنتاج، وعلى هذا الأساس زاد الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية، ويمكن عرض أهم العوامل التي أدت الى ذلك على النحو التالي : (ماسة، 2015)

- اهتمام الأدب المحاسبي بمفاهيم وطرق المحاسبة عن الموارد البشرية التي تمثل الأصول الأساسية لمعظم المؤسسات.
- زيادة حاجة الأفراد العاملين إلى التعلم والتدريب واكتساب المهارات والخبرات التي تزيد من قيمة رأس المال للمؤسسات.
- تعتبر الموارد البشرية احد أهم عناصر الأصول في المؤسسة والتي لها تأثير مباشر وجوهري على الإنتاجية.
- تعتبر القيمة السوقية للمورد البشري احد العوامل المؤثرة في القيمة السوقية للمؤسسة التي يعمل بها.
- تعطي محاسبة الموارد البشرية دلالات هامة لبعض النسب والمؤشرات المالية والمحاسبية في المؤسسة.

- إن تجاهل أهمية محاسبة الموارد البشرية وعدم التزام المؤسسات بالمحاسبة عنها يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

ثالثا : مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية

مر مفهوم محاسبة الموارد البشرية بعدة محطات تاريخية، تماشيا مع درجة استيعابه ومستوى تأثيره في المؤسسة، ويمكن إيجاز أهم هذه المحطات كما يلي : (الصقر، 2013)

المرحلة الأولى : امتدت من بداية الستينيات حتى 1966، وتميزت هذه المرحلة ببداية وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام نظريات ومبادئ العلوم الاجتماعية الأخرى المتعلقة بهذا الموضوع.

المرحلة الثانية : وكانت من 1966 حتى 1971، وتتميز بأنها مرحلة وضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وتقييم فعالية هذه النماذج، ومرحلة تحديد المجالات الحالية والمستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت.

المرحلة الثالثة : انطلقت من 1971، حتى 1976، حيث نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا و استراليا و اليابان، وقد تم تطبيق العديد من هذه البحوث عن أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية، كذلك في قرارات المستثمرين من حملة الأسهم.

المرحلة الرابعة : امتدت من 1976 حتى 1980، حيث شهدت تراجعا في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من الجانب التطبيقي، و يرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان و التي تعد أقل صعوبة قد تمت في المراحل السابقة، و أن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة و تتطلب عددا غير قليل من المؤسسات و الشركات التي توافق على تطبيق هذه البحوث داخلها، ونتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بذلك في ظل هذه الظروف، فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان قليلا، مما أدى إلى عدم إقبال الشركات على التطبيق إضافة إلى أن تكاليف تطبيق نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية عال والعائد المتوقع منها غير مؤكد.

المرحلة الخامسة : وهي مرحلة التطوير الحالية، فقد شهدت بداية البحث الجدي للاهتمام بكل من النظرية و التطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية، و ذلك نتيجة لتزايد اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية، وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية، مما شد الاهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية، إضافة إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية أدى إلى الاهتمام بأساليب ونظم المحاسبة عن الموارد البشرية. وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على شركات

ومؤسسات ضخمة عكس ما كان عليه الحال في مراحل التطور الأولى حيث كان التطبيق يقتصر على شركات صغيرة ومتوسطة الحجم.

الفرع الثاني : طرق قياس تكلفة المورد البشري .

هناك عدة طرق تم اعتمادها لقياس تكلفة المورد البشري، ويمكن توضيح أهم هذه الطرق كما يلي :

أولا : الطرق التي تعتمد على التكلفة

تعتبر هذه النماذج أن قيمة الموارد البشرية تتحدد على أساس تكلفة الموارد التي تستهلكها المؤسسة في سبيل الحصول على الموارد البشرية، ويمكن عرض ابرز هذه النماذج كما يلي : (قوادرية، 2019)

1/ طريقة التكلفة التاريخية : إن ما نقصده بالتكلفة التاريخية هي التكاليف الفعلية التي تتحملها المؤسسة نتيجة للحصول على الموارد البشرية من خلال الاستقطاب والاختيار والتوظيف والتدريب، باعتبارها نفقات رأسمالية يمكن الاستفادة منها لعدة فترات مما يتعين إهلاكها على عمر إنتاجي لتلك الأصول، وذلك لتحديد نصيب كل فترة، أما في حالة الاستغناء عن الأصل قبل تاريخ إهلاكه يعتبر الرصيد المتبقي خسارة.

2/ طريقة تكلفة الإحلال : تشير إلى التضحية التي تتحملها المؤسسة اليوم لاستبدال الموارد البشرية في الوقت الحاضر، ومثال ذلك إذا أراد فرد ما ترك العمل، فإن المؤسسة تتحمل تكاليف استقطاب واختيار وتدريب البديل، وتلعب تكلفة الإحلال دورا مزدوجا يتمثل في إحلال وظيفي وإحلال شخصي، يتمثل الإحلال الوظيفي في التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل إحلال شخص محل آخر يشغل وظيفة معينة، ويكون هذا الشخص قادرا على قياس نفس الأعباء وتقديم ذات الخدمات، وتنقسم تكلفة الإحلال إلى ثلاثة عناصر وهي : تكلفة التعليم وتكلفة الحصول وتكلفة ترك العمل، أما تكلفة الإحلال الشخصي فهي التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر قادر على تقديم مجموعة من الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي، وهذا يعني تكلفة إحلال مكافئ من الناحية الشخصية، ويمكن أن نعبر عنها بأنها التكلفة التي تتحملها المؤسسة اليوم لتغيير شخص يعمل بالمؤسسة حاليا، ببديل قادر على تقديم مجموعة من الخدمات، وتكون هذه الخدمات معادلة لما يقدمه الشخص الأول في كافة الوظائف التي يمكن أن يعملها، ويمكن الإشارة هنا أن الإحلال الشخصي يمكن أن يكون شخص مقابل شخص أو أشخاص أو التنظيم كله.

3/ طريقة تكلفة الفرصة البديلة : تشير تكاليف الفرصة البديلة إلى التكاليف النقدية التي تتحملها المؤسسة لاكتساب أو استبدال الموارد، ويمكن تعريفها عموما بأنها الدخل الذي تتخلى عنه أو تضحي به لكي تكتسب أو تستبدل مورد، وبالتالي فإن تكلفة الفرصة البديلة تحيل إلى المنافع التي يجب أن تضحي بها لكي تستعمل بدورها إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة، فالتكاليف المباشرة هي التكاليف التي تتبع مباشرة النشاط، أما التكاليف

غير المباشرة هي التكاليف التي لا يمكن أن تتبع مباشرة إلى نشاط معين، و من المحتمل أن يشغل في أكثر من نشاط واحد، وهذا الصنف من التكاليف قد تخصص إلى منتجات معينة أو نشاطات.

ثانيا : الطرق التي تعتمد على القيمة

تعتبر هذه النماذج أن قيمة الموارد البشرية تتحدد على أساس الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذه الموارد، ويمكن عرض ابرز هذه النماذج كما يلي : (الشنطي، 2016/2015)

1/ نموذج الشهرة غير المشتراة (Hermanson) : اقترح "Herrmnison" طريقة لتقييم الموارد البشرية تعتمد على خصم الأرباح غير العادية للمنشأة، حيث ربط في طريقته هذه بين مقومات شهرة المحل مثل الوضع المالي الجيد والموظفين الأكفاء وسمعة وصيت المنشأة الحسن بين المنشآت الأخرى، وبين قيمة الموارد البشرية وصاغ نموذجه الآتي :

قيمة الموارد البشرية = شهرة المحل × (تكاليف تكوين الموارد البشرية / إجمالي قيمة الموجودات)

وتقوم هذه الطريقة على أساس المقولة "إن أحسن دليل متاح على الوجود الحالي للموارد البشرية المملوكة هو حقيقة أن مكاسب منشأة معينة أكثر من المعدل العادي للسنوات الأخيرة. وتستند هذه الطريقة على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح السائدة (الأرباح غير العادية) أساساً للتقييم، وذلك عن طريق رسملة هذه الأرباح الزائدة واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المؤسسة.

2/ نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية (lev and swartz's) : ويسمى أيضا بنموذج التعويضات، يستخدم هذان الباحثان المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري في البيانات المالية، ويستنتج من نظرية (Irfving Fisher) أن رأس المال هو الذي يعرف على أنه مصدر لتدفق الدخل، وقيمتها هي القيمة الحالية لمجموعة الدخل المستقبلية المحسوبة بمعدل خصم معين لصاحب هذا المورد بسبب ظاهرة عدم التأكد والصعوبة المرتبطة بتحديد قيمة رأس المال البشري.

3/ نموذج تقويم المكافآت المستقلة (Flamholtz) : اقترح (Flamholtz) هذا النموذج بناء على التطبيقات الخاصة بإحدى شركات التأمين، التي قامت بدراسة لقياس قيمة أفرادها، فقامت بتحديد قيمة مختلف المواقع الوظيفية لديها ويعتمد على النظرية الاقتصادية التي تتادي بأن قيمة الموارد البشرية لا تكمن في تكلفتها، وإنما في معدل العائد الناتج من استخدامها.

وينظر هذا النموذج إلى حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في الشركة، باعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي قام بها الفرد في الشركة، ويستلزم جعل النموذج عملي الخطوات التالية :

- تعريف (وصف) مجموعة من الحالات المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها الفرد في النظام.

- تحديد القيمة لكل حالة للشركة.
- تقدير الثبات المتوقع لشخص ما في الشركة.
- احتمال أن شخصا ما سيشغل كل حالة ممكنة.

ثالثا : مشاكل القياس لقيمة المورد البشري

بالنظر إلى صعوبة تقدير القيمة الحقيقية للمورد البشري، بالإضافة إلى الحساسية المفرطة التي يتميز بها هذا العنصر من بين عناصر الأصول في المؤسسة، فقد برزت عدة مشاكل عند قياس قيمة هذا العنصر لعل أبرزها ما يلي: (عربي، 2015)

أ/ رسمة الموارد البشرية : لا بد من تويب تكاليف الموارد البشرية إلى مكوناتها من مصاريف وأصول، والمعيار الرئيسي للفرقة بين الأصل والمصروف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل، فالتكلفة تعالج كمصروف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها ومن ثم فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق أو تفيد عدة سنوات فإنها تعالج كأصل.

ب/ استنفاد الموارد البشرية : المشكلة التالية هي قياس النسبة من الأصل البشري التي سوف تهلك خلال الفترة المحاسبية، ويمكن استعمال مصطلح إطفاء بدلا من إهلاك للفرقة بين الأصول البشرية والأصول المادية، و الهدف الرئيسي من إطفاء الأصول البشرية هو مقابلة ما يستهلك من خدمات الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها منه، وهذه العملية في المحاسبة التقليدية تسمى مقابلة المصروفات بالإيرادات.

ج/ تسوية حسابات أصول الموارد البشرية : على الرغم من أن الإطفاء هو الطريقة الأساسية لتحويل تكاليف الأصول البشرية إلى مصروف، فإنه توجد بعض العوامل التي تؤدي إلى تسوية وتعديل قيمة هذه الأصول مثل استبعاد أو شطب قيمة أصول بشرية نتيجة دوران العمل أو التغيير في تقديرات العمر الإنتاجي للأصل البشري، ويحدث دوران العمل إما اختياريا أو بالاستغناء أو الفصل وغيرها، والباقي غير المستنفذ من قيمة الأصل البشري يعامل كأنه خسارة في الفترة التي حدث فيها، ويتغير العمر الإنتاجي التقديري للأصل البشري نتيجة لعدة عوامل منها تدهور الحالة الصحية، التقاعد المبكر والتقاعد التكنولوجي، كل هذه العوامل تؤدي إلى قصر العمر الإنتاجي للأصل البشري، وفي حالة حدوث أي تغيير مادي يؤثر على العمر الإنتاجي المتوقع للأصل فإنه يجب تعديل قيمته وتستخدم في هذه الحالة نفس الطريقة المتبعة في تسوية الأصول الأخرى.

د/ عرض بيانات الموارد البشرية في القوائم المالية : إن من أهم المشاكل التي تواجه المؤسسات بالنسبة لعملية عرض الأصول البشرية في القوائم المالية هي احتمالات دوران العمل، لأنه بالنسبة للمؤسسات الأفراد غير مملوكين لديها، بالرغم من أن بعض المؤسسات تلزم العاملين بعقود تحكم حركتهم، حيث يصبح من حقها شراء

أو بيع أو مبادلة عقود الموظفين، مع ذلك لهؤلاء الموظفين حرية نسبية في ترك المؤسسة دون موافقتها، إذن فهناك حالة عدم التأكد حول المدة الزمنية للاستفادة من الخدمات المستقبلية للأفراد.

ه/ التلاعب في النتائج : قد تتخذ بعض الإدارات في المؤسسات محاسبة الموارد البشرية ذريعة للتلاعب في النتائج والتأثير على صافي الربح، فهناك محاسبون يرون ضرورة تحويل الأصول البشرية إلى مصروف في فترة حدوثها بغض النظر عن المنافع المستقبلية المتوقعة منها نظرا لزيادة حالات عدم التأكد حول إمكانية تحقيق هذه المنافع المستقبلية، وأن رسالتها ليس إلا نوعا من التلاعب في الأرباح وهناك بعض الصحة في هذا الرأي لكن لا يمكن التعميم.

الفرع الثالث : المعالجة المحاسبية للتدفقات المتعلقة بالموارد البشري .

يصنف المورد البشري حسب النظام المحاسبي المالي ضمن التثبيات المعنوية (ح/20)، "والتثبيات المعنوي هو أصل قابل للتحديد، غير مادي وغير نقدي، مراقب ومستخدم من قبل الكيان في إطار نشاطه العادي." (عطية، 2009)

وعليه يمكن القول أن المورد البشري هو عنصر من عناصر الأصول، يتم التعبير عن الزيادة فيه من خلال تسجيله في الجانب المدين والنقصان يكون بتسجيله في الجانب الدائن.

أولا / تكلفة الحصول على المورد البشري

تجدر الإشارة هنا إلى أن تكلفة الحصول على المورد البشري يتم التعبير عنها من خلال مصاريف الإعلان، مصاريف تنظيم مسابقة التوظيف، مصاريف التعيين، ويمكن توضيح ذلك من خلال المثال التالي :

مثال :

في إطار تقريب الإدارة من المواطن، قامت إحدى المؤسسات العمومية بإعلان توظيف في منصب متصرف إداري لأحد الفروع التي سوف يتم تشييدها مطلع سنة 2019، من أجل ذلك قامت بنشر إعلان عبر مختلف المنصات الإعلامية بتاريخ 2018/11/18، وقد كلفها ذلك مبلغ 20.000 دج، كما حددت تاريخ 2018/12/09 لإجراء المسابقة الخاصة بالتوظيف، علما أن لجنة المسابقة كلفت هذه المؤسسة مبلغ 20.000 دج، وبتاريخ 2018/12/21 تم استدعاء الشخص الذي فاز بمسابقة التوظيف من أجل إمضاء محضر التعيين واستلام منحة مقدرة ب 12.000 دج.

يطلب تسجيل مختلف القيود الخاصة بهذه الحالة مع افتراض أن كل المبالغ سددت نقدا.

1/ تسجيل مصاريف الإعلان : الإعلان تم بتاريخ 2018/11/18 بمبلغ 20.000 دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
623	الإشهار والنشر الصندوق	20.000	20.000
53			

2/ تسجيل مصاريف لجنة المسابقة : المسابقة تمت بتاريخ 2018/12/09 وكلفت 20.000 دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
63	أعباء المستخدمين الصندوق	20.000	20.000
53			

3/ تسجيل مصاريف المنحة : إمضاء العقد والمنحة سلمت بتاريخ 2018/12/21 بمبلغ 12.000 دج

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
63	أعباء المستخدمين الصندوق	12.000	12.000
53			

وبعدها يتم ترصيد مختلف الحسابات الخاصة بهذه المصاريف، وتحميلها إلى حساب المورد البشري (التثبيات المعنوية) وذلك كما يلي :

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	اسم الحساب	رقم الحساب
		2018/12/21	
	52.000	المورد البشري	20
20.000		الإشهار والنشر	623
32.000		أعباء المستخدمين (12.000+20.000)	63

ثانيا / تكلفة تكوين المورد البشري

بالإضافة إلى المصاريف السالفة الذكر، قد تقوم أحيانا بعض المؤسسات ببرمجة دورات تكوينية لعمالها، وبالعودة للمثال السابق وبافتراض أن هذه المؤسسة قامت ببرمجة يوم تكويني لهذا الموظف بتاريخ 2018/12/28 وكلفها ذلك مبلغ 8.000 دج سددت نقدا. ولتسجيل هذه العملية محاسبيا يتم بداية إثبات تحميل مصاريف التكوين وتسديدها، بعدها يتم ترصيد هذه المصاريف لتضاف إلى قيمة المورد البشري.

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	اسم الحساب	رقم الحساب
		2018/12/28	
	8.000	أعباء المستخدمين	63
8.000		الصندوق	53
		/ /	
	8.000	المورد البشري	20
8.000		أعباء المستخدمين	63

ثالثا / التنازل عن المورد البشري

كغيره من عناصر التثبيتات قد يتم التنازل عن المورد البشري، ولمعالجة ذلك لابد أولا من حساب قسط الإطفاء، والذي قد يرتبط بصفة أساسية بطبيعة العقد المبرم بين المؤسسة والموظف، فأحيانا تكون مدة العقد محددة، وأحيانا أخرى تكون مفتوحة تنتهي بوفاة الموظف أو استغناء المؤسسة عن طبيعة الخدمة التي يقدمها الموظف لها نتيجة تغيير النشاط أو ظهور تكنولوجيا حديثة وغيرها من الأسباب التي قد تؤدي إلى نهاية العقد بين الطرفين.

وعليه فإن قسط الإطفاء السنوي حسب الطريقة الخطية يكون كالآتي :

قسط الإطفاء = تكلفة المورد البشري ÷ العمر الإنتاجي للمورد البشري

كما أن نتيجة التنازل = قيمة التنازل - القيمة الدفترية للمورد البشري

القيمة الدفترية للمورد البشري = تكلفة المورد البشري - مجموع الاطفاءات (خدومة، 2018/2017)

ويتم معالجة مختلف الحالات المتعلقة بالتنازل عن المورد البشري كما يلي :

1/ إطفاء تكلفة المورد البشري

يقصد بإطفاء تكلفة المورد البشري توزيع هذه التكلفة على سنوات الخدمة التي يقدمها المورد البشري في المؤسسة، وبالرجوع للمثال السابق وعلى اعتبار أن المؤسسة قدمت عقد أولي للموظف يمتد لخمس (5) سنوات، واعتمادا على العلاقة المذكورة أعلاه يمكن حساب قسط الإطفاء الخاص بهذا الموظف كما يلي:

$$60.000 = 8.000 + 52.000 = \text{هذه الحالة في}$$

$$\text{إذن قسط الإطفاء} = 60.000 \div 5 = 12.000 \text{ دج}$$

وعليه يكون التسجيل المحاسبي لقسط الإطفاء الخاص بسنة 2019 كالآتي :

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
681	2019/12/31 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة اهتلاك التثبيات المعنوية	12.000	12.000
280			

2/ التنازل عن المورد البشري

يتم التسجيل المحاسبي للتنازل عن المورد البشري بحسب نتيجة التنازل، وهنا يجب التمييز بين نتيجة التنازل الموجبة ونتيجة التنازل السالبة، وذلك كما يلي :

أ/ نتيجة التنازل موجبة : بالعودة للمثال أعلاه وبافتراض انه و بعد مرور سنة قررت هذه المؤسسة التنازل عن هذا الموظف لمؤسسة أخرى بقيمة 50.000 دج، يكون التسجيل كما يلي :

$$\text{القيمة الدفترية للمورد البشري} = \text{تكلفة المورد البشري} - \text{مجموع الاطفاءات}$$

$$\text{القيمة الدفترية للمورد البشري} = 60.000 - 12.000$$

$$\text{القيمة الدفترية للمورد البشري} = 48.000 \text{ دج}$$

$$\text{إذن : نتيجة التنازل} = \text{قيمة التنازل} - \text{القيمة الدفترية للمورد البشري}$$

$$= 48.000 - 50.000 =$$

$$= 2.000 \text{ دج}$$

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	اسم الحساب	رقم الحساب	
		2019/12/31		
12.000	12.000	مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة اهتلاك التثبيات المعنوية	280	681
		/ /		
48.000	50.000	الصندوق المورد البشري	20	53
2.000		فائض قيمة التنازل عن أصول معنوية	752	

ب/ نتيجة التنازل سالبة : بالعودة دائما للمثال أعلاه وبافتراض انه و بعد مرور سنة قررت هذه المؤسسة التنازل عن هذا الموظف لمؤسسة أخرى بقيمة 45.000 دج، يكون التسجيل كما يلي :

القيمة الدفترية للمورد البشري = تكلفة المورد البشري - مجموع الاطفاءات
 القيمة الدفترية للمورد البشري = 60.000 - 12.000
 القيمة الدفترية للمورد البشري = 48.000 دج
 إذن : نتيجة التنازل = قيمة التنازل - القيمة الدفترية للمورد البشري
 = 48.000 - 45.000 =
 = - 3.000 دج

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	اسم الحساب	رقم الحساب	
		2019/12/31		
12.000	12.000	مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة اهتلاك التثبيات المعنوية	280	681
		/ /		
48.000	45.000	الصندوق نقص قيمة التنازل عن أصول معنوية		53
	3.000	المورد البشري	20	652

3/ وفاة المورد البشري

في حالة وفاة احد الموظفين في المؤسسة، فان ذلك يعتبر خسارة بالنسبة للمؤسسة، ويصنف محاسبيا ضمن الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري (ح/657)، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :
(بالرجوع للمثال اعلاه وبافتراض ان العامل توفي بعد سنة)

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	اسم الحساب	رقم الحساب
		2019/12/31	
	12.000	مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	681
	48.000	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657
12.000		اهتلاك التثبيات المعنوية	280
48.000		المورد البشري	20

خاتمة :

يعتبر موضوع محاسبة الموارد البشرية، من أهم المواضيع التي أولت اهتماما بالغا لقيمة العنصر البشري ضمن القوائم المالية للمؤسسة، وذلك من خلال المعالجة المحاسبية للتدفقات الخاصة بالموارد البشرية التي تتم عن طريق الإفصاح عن الموارد البشرية، ويدخل هذا الأخير بشكل عام ضمن إطار الإفصاح الطوعي، حيث لا يوجد في الوقت الراهن معيار محاسبي شامل لمعالجة قضية رأس المال البشري والفقرات المتعلقة به، سواء في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، أو في غيرها من المعايير المحاسبية.

نتائج الدراسة : من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية :

- يهتم موضوع محاسبة الموارد البشرية بمعالجة مختلف التدفقات التي تتم بين المؤسسة والأفراد العاملين بها، وذلك من خلال التعبير عن هذه التدفقات بقيم مالية تظهر ضمن القوائم المالية لهاته المؤسسات.
- تم التمييز بين طريقتين أساسيتين لقياس قيمة الموارد البشرية، الأولى تعتمد على التكلفة كأساس لتحديد قيمة الموارد البشرية، ويعبر عن هذه التكلفة من خلال تكلفة الموارد التي تستهلكها المؤسسة في سبيل الحصول على الموارد البشرية، والثانية تعتمد على القيمة حيث تعتبر هذه الطريقة أن قيمة الموارد البشرية تتحدد على أساس الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذه الموارد.
- يعتبر التسجيل المحاسبي للموارد البشرية في القوائم المالية للمؤسسات مهم جدا، بالنظر إلى الفوارق التي تصنعها قيمة المورد البشري ضمن هذه القوائم، انطلاقا من تكلفة الحصول عليه مرورا بقسط الإطفاء الذي يتم تسجيله، وصولا إلى قيمة التنازل التي يمكن تحديدها.
- يعتبر المورد البشري من التثبيات المعنوية، وتجدر الإشارة هنا إلى أن هناك بعض الفوارق التي تم تسجيلها بين التثبيات المعنوية والمادية، ففي حين يتم التعبير عن نقص قيمة التثبيات المادي بالاهتلاك، فإنه يشار إلى ذلك في المورد البشري بالإطفاء، كما أن التثبيات المادي قد تكون له قيمة مهما وصلت درجة الاهتلاك التي لحقت به، إلا أن المورد البشري قد يتعرض للوفاة وهو ما يعني أن قيمته سوف تنعدم تماما وبصفة مفاجئة.

اختبار الفرضيات : من خلال ما تم عرضه في هذه الدراسة يمكن اختبار فرضياتها على النحو التالي :

- تم قبول الفرضية الأولى التي مفادها أن محاسبة الموارد البشرية يقصد بها تدوين مختلف التدفقات المتعلقة بالمورد البشري ضمن السجلات المحاسبية، وذلك ما أشارت إليه مختلف التعاريف الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية الواردة في الدراسة.
- تم رفض الفرضية الثانية التي مفادها أن التكلفة الفعلية للمورد البشري يمكن قياسها من خلال الأجور التي يتم تحملها المؤسسة، وقد بينت الدراسة أن تكلفة المورد البشري تتحدد من خلال مصاريف الإعلان والتعيين والتدريب والتكوين وغيرها من المصاريف التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على المورد البشري.

تم إثراء الفرضية الثالثة التي أشارت إلى انه يمكن معالجة التغيرات التي قد تحدث على مستوى أداء المورد البشري محاسبيا كأحد عناصر التثبيات، وتجدر الإشارة هنا إلى انه ومن خلال الدراسة يمكن التمييز بين التثبيات المعنوية والتثبيات المادية، على اعتبار أن المورد البشري يصنف ضمن التثبيات المعنوية.

التوصيات : من خلال هذه الدراسة يمكن الوقوف على التوصيات التالية :

- ضرورة الاهتمام أكثر بالإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية من قبل المؤسسات، وإضفاء طابع الإلزامية عن ذلك من قبل السلطات، وذلك من اجل تعميم الشفافية والمصادقية على نتائج هذه القوائم.
- توحيد آلية تقييم المورد البشري ضمن المؤسسات التي تنشط في نفس القطاعات، حتى تسهل عملية الانتقال للموارد البشرية بين هذه المؤسسات.
- الاستفادة من تجارب المؤسسات الكبرى في مجال محاسبة الموارد البشرية، والعمل على إعداد نظام معلومات موحد لتقليل الفجوة بين القيمة الدفترية والسوقية للمورد البشري.

قائمة المراجع :

1. ابراهيم, ف. (2000). مشكلات الاعتراف و القياس في المحاسبة عن الموارد البشرية. الاردن :مجلة اريد للبحوث والدراسات جامعة اربد الاهلية.
2. التكريتي, ج. ا. (2013). نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية"، دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة. جامعة عمان الأهلية :الاردن.
3. الشنطي, و. ر. (2015/2016). دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي. غزة :كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الأزهر.
4. الصقر, ث. ع. (2013). محاسبة الموارد البشرية :المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة. البصرة :مجلة دراسات البصرة.
5. خدومة, ا. (2017/2018). مطبوعة محاسبة الموارد البشرية للسنة الثالثة ل م د. الجزائر :كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1.
6. سالم, ف. ك. (2008). مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية. غزة :كلية التجارة الجامعة الإسلامية.
7. سالم, ف. ك. (2008). مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية. غزة :كلية التجارة بالجامعة الإسلامية.
8. عطية, ع. ا. (2009). المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي. برج بوعرييج :دار النشر جيطلي.
9. غربي, ع. ب. (2015). مشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية وسبل التغلب عليها وفق معايير المحاسبة الدولية. جامعة زيان عاشور الجلفة :مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 04، المجلد 08.
10. قوادرية, س. ع. (2019). محاسبة رأس المال البشري كاتجاه حديث لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في المؤسسة. برلين -ألمانيا :مجلة تنمية الموارد البشرية للدراسات والأبحاث، المركز الديمقراطي العربي.
11. ماصة, د. ر. (2015). مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة. غزة :الجامعة الإسلامية.