

# الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى:

أبي و أمي الغاليين.

والى إخوتي و أخواتي.

و إلى عمي محمد.

والى كل الأقارب من قريب أو من بعيد.

والى كل الأصدقاء.

● الخاتمة العامة:

إن الموارد البشرية شأنها شأن غيرها من الموارد التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية، يترتب عن اقتنائها وتطويرها تكبد الوحدة لتكاليف تسمى بتكاليف الاستثمار في رأس المال البشري، يستدعي ذلك قياسها ومعالجتها محاسيبيا، أي اعتماد نظام محاسبة الموارد البشرية. بحيث يؤدي هذا إلى تعديلات جوهرية في القوائم المالية حيث يتم رسملة الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية وإظهارها كأصل من الأصول تحت بند الأصول الثابتة الوهمية في الميزانية الختامية عوضاً عن اعتبارها مصاريف جارية مما يؤدي إلى إظهار صافي نتيجة نشاط المشروع بشكل موضوعي و يقدم صورة حقيقية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية .

بعد عرض و تحليل مختلف جوانب الموضوع من الجانب النظري و التطبيقي، توصلنا الى النتائج المرتبطة بالفرضيات الموضوعية مسبقا كما يلي :

**الفرضية الأولى :** توجد معايير محاسبية دولية تعترف بالأصول البشرية فمن خلال دراسة الفصل الأول تبين أن المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 للأصول غير ملموسة يورد الموارد البشرية كأصل ضمنها.

أما عن المعيار IAS26 و IAS19 فنص على أن الأصول البشرية تحقق منافع مستقبلية تقتضي رسملتها محاسيبيا والإبلاغ عنها .

**الفرضية الثانية :** يمكن تطبيق طرق القياس المحاسبي على الأصل البشري نظرا لتوافق خصائص الأصل على المورد البشري .

**الفرضية الثالثة :** تعتبر المؤسسات الجزائرية الإنفاق على رأس المال البشري إنفاقا جاريا بدلا من اعتباره إنفاقا استثماريا و بالتالي لا يظهر في قوائمها المالية. لأنها ترى أن عدم الإفصاح عن المورد البشري لا يؤثر على نسبة صحة هذه الأخيرة.

• النتائج:

بعد مناقشة موضوع البحث على مدى الفصول الثلاث السابقة، يمكن إيضاح أهم النتائج التي تم التوصل

إليها، وهي على النحو الآتي :

1- إمكانية قياس الموارد البشرية باستخدام أساسا من أسس المقبولة قبولا عاما في المحاسبة، والتي تضمنها أيضا

الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB .

2- إمكانية الاعتراف بالموارد البشرية كأصول استنادا إلى تعريف الأصل بأنه مجموعة من المنافع الاقتصادية

المستقبلية المحتملة، وكذلك استنادا إلى شروط الاعتراف التي تتضمن احتمالية تدفق هذه المنافع إلى المنشأة، وإمكانية

قياس هذه المنافع بموثوقية.

3- يعتبر المورد البشري أصل من أصول الوحدة الاقتصادية يمكن رسمته وإطفائه حسب العمل الإنتاجي وذلك

لتوافر خصائص الأصل على المورد البشري حسب المفهوم المحاسبي.

4- تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة لتحديد و قياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية لمساعدة متخذي القرارات

الداخلية و الخارجية، ويعتمد نجاح الوحدة الاقتصادية على حسن استثمار مواردها و خاصة الموارد البشرية

باعتبارها استثمارات تحقق عوائد طويلة الأجل من خلال زيادة إنتاجها و ذلك عن طريق إدارتها بفاعلية و كفاءة .

5- إن الأنظمة الموجودة في المؤسسات الجزائرية لا تلبي متطلبات الموارد البشرية إضافة إلى عدم وجود اهتمام

واضح بتطبيق محاسبة الموارد البشرية بالرغم من اهتمامها بالاستثمار في العنصر البشري .

6- لم يفصح عن نفقات التدريب و التطوير في القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة رغم أنها تعقد دورات تدريبية

و تطويرية، و لكن القوائم الإيضاحية لنفقاتها لا تظهر المصاريف المحققة نتيجة تنفيذ تلك الدورات .

7- بالنسبة للمؤسسات الجزائرية : الرواتب و الأجور تختلف بين العاملين، بطريقة يمكن أن تعكس كلا من المهارة و مستوى التعليم ، و سنوات الخبرة و لذلك فإن المرتبات و الأجور يمكن - في رأي محاسبيها - أن تشكل أفضل أساس لاكتساب قيمة خدمات العاملين.

• الاقتراحات:

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها، نورد عدد من الاقتراحات تتمثل فيما يلي:

- 1- تحديد طرق واضحة و مناسبة لكيفية قياس قيمة الموارد البشرية .
- 2- الإفصاح عن نفقات تدريب و تطوير العاملين، في تبويبات خاصة في الإيضاحات الملحقه بالقوائم المالية ليتسنى التعرف على جهود الشركة في تدريب و تطوير العاملين، وحجم استثماراتها في هذا المجال .
- 3- إجراء المزيد من البحوث إلى المدى الذي يؤدي إلى تحسين النتائج التي تم التوصل إليها، بما يساعد المنظمات المهنية على التوصل لمرشحات عامة في هذا الخصوص .
- 4- تحديث وتطوير مناهج التعليم المحاسبي في أقسام المحاسبة في الجامعات الجزائرية بحيث تتضمن المفاهيم والأسس ذات العلاقة بمحاسبة الموارد البشرية .

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى ﴿ وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ﴾

[ سورة التوبة: 105 ]

# الاعمال

يا رب طهر قلوبنا من اللغو.

وأعمالنا من العبث و إرادتنا من الوهن

و أنفسنا من الشح و أسنتنا من الكذب

و أعيننا من الخيانة و قلوبنا من النفاق

و عبادتنا من الرياء و حياتنا من التناقض

و انفعنا بما علمتنا و جعله خيرا لنا و لغيرنا

أمين أمين أمين

# شكر وتقدير

بادئ ذي بدء الشكر لله سبحانه و تعالى على ما أنعم به علينا من النعم

وفضائل العلم له الحمد والشكر.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ الدكتور المشرف: "بن زيدان الحاج" على توجيهاته

ونصائحه القيمة لانجاز هذا العمل و تقديم خالص احترامي إلى أعضاء

لجنة المناقشة و كل من ساهم في إتمام هذا العمل من قريب أو بعيد.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية

تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري و أثره في القوائم

المالية

حالة : مطاحن الظهرة "متيجي" بمستغانم

من إعداد الطالبة:

أم كلثوم معمر

أعضاء لجنة المناقشة

أستاذ محاضر

رئيسا د/ أحمد بكي

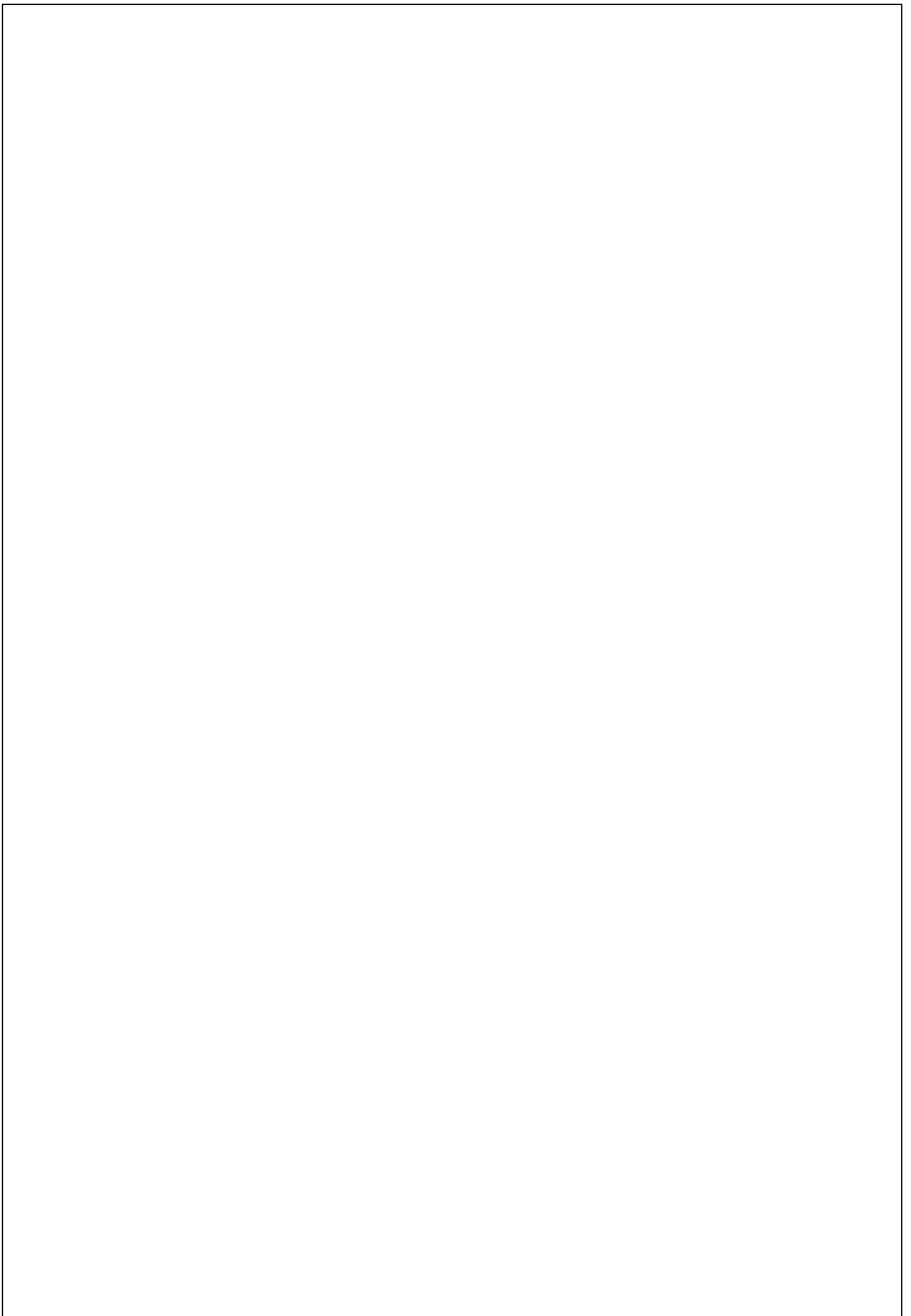
أستاذ محاضر

مشرفا د/ الحاج بن زيدان

أستاذ محاضر

مناقشا د/ سفيان الشارف بن عطية

السنة الجامعية: 2015/2014



## تمهيد:

أصبح المجتمع في العصر الراهن يتحول إلى اقتصاد مبني على المعرفة، حيث يتطلب خدمات تكنولوجية عالية المستوى وتقنيات متطورة جداً ناتجة عن الاكتشافات العلمية الحديثة المتطورة، وبالتالي يتطلب عمالة بشرية على مستوى عالٍ من التعليم والتدريب والخبرة في مجالات التخصص، ومن هنا كان الاعتراف بالدور الكبير و الهام الذي يلعبه رأس المال البشري في اقتصاد أي بلد كان مما أدى إلى تنشيط البحوث والدراسات الهادفة لتكوين وتطوير المبادئ العلمية و النظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات البشرية باعتبارها أصلاً من أصول المنشأة وهذا ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية .

وعلى هذا الأساس سنتناول في هذا الفصل المبحثين التاليين :

المبحث الأول: مفاهيم عامة عن رأس المال البشري.

المبحث الثاني : محاسبة الموارد البشرية .

المبحث الأول: مفاهيم عامة عن رأس المال البشري.

يعتبر رأس المال البشري أحد الأصول المكونة لثروة الشركة إلى جانب الأصول المالية و البشرية و لقد تزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة برأس المال البشري كمصدر لتعظيم قيمة الشركة، الذي يعد أحد الأهداف الإستراتيجية التي تسعى الإدارة المالية إلى تحقيقه على مستوى المنظمة.

المطلب الأول : مفهوم رأس المال البشري .

1- تعريف رأس المال البشري:

يعد رأس المال البشري العنصر الأهم في حياة المنظمات، إذ أنه يعزز بيئة العمل من خلال التمييز و العمل على مواجهة التحديات الخارجية، فالبشر هم عنصر عالي التعقيد، وذلك لأن المعرفة و الخبرة يمكن أن تكون ضمنية (مختفية) لديهم إذ أن الاتجاهات الحديثة تؤكد ضرورة استخدامها على المدى الطويل، والحفاظ على الموظفين ذو المستوى الكفاء، والإفادة القصوى من معارفهم وقدراتهم الإبتكارية<sup>1</sup>. ولقد تم تعريف رأس المال البشري من قبل العديد من المفكرين والهيئات الدولية منها: يعرف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي رأس مال البشري "بأنه كل ما يزيد من إنتاجية العمال والموظفين من خلال المهارات المعرفية و التقنية التي يكتسبونها أي من خلال العلم و الخبرة". ويعتبر تقرير التنمية الإنسانية العربية لعام 2003: " أن رأس المال البشري هو النواة الصلبة نسبيا لرأس المال المعرفي (الفكري) \*".

<sup>1</sup>المشهداني و أمنة عبد الكريم مهدي، " رأس المال البشري و تعزيز ثقافة الأداء المتميز و تأثيره في المكانة التنظيمية"، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، العراق، 2012، الموقع الإلكتروني: <http://www.univ-ecosetif.com/.../Revue-05-2005/06TIDJANI.pdf> تاريخ الاطلاع:(2015/01/02-13:00)، ص: 30.

\* يتمثل رأس المال المعرفي في الأصول غير الملموسة المملوكة للمنظمة، والمتعلقة بالمعرفة والمعلومات والخبرة والملكية المعرفية التي يمكن استخدامها في تحقيق منافع مستمرة .

كما عرف فانسترلين (Vanstraeelen) رأس المال البشري بأنه: "حاصل جمع الخبرة والمعرفة مع إنتاجية الفرد مضافا إليها الابتكار الفردي و الذكاء الشعوري ".<sup>1</sup>

أما الاقتصادي ألبير (Alber) فقد عرف رأس المال البشري بأنه: "المعرفة و المهارات و القدرات والطاقات المملوكة من قبل الأفراد"<sup>1</sup>.

أما عن اتحاد الخبراء و الاستشاريون الدوليون INTEC فقد رأى: "أن مصطلح رأس المال البشري لا يمثل معنى مجرد، و لكنه يعني ما يمتلكه الأفراد من معرفة و مهارات ومعلومات و اتجاهات تلعب دورا رئيسيا في إحداث الفرق بين المنظمات المتميزة والتي تليها في الدرجة"<sup>2</sup>.

ويرى (Becker): "أن رأس المال البشري هو المجموعة التي يجلبها الفرد معه إلى المنظمة مثل التعليم والتدريب في الوظائف السابقة، العمر و الخبرة المهنية و غيرها، و هي في مجموعها و تراكمها يطلق عليها رأس المال البشري وهذه الأصول أو العناصر يفترض أنها تؤدي إلى إحداث تأثيرات ايجابية من شأنها زيادة قيمة الفرد في نظر المنظمة"<sup>3</sup>.

نستخلص مما سبق من مفاهيم أن رأس المال البشري هو أهم المكونات الفرعية لرأس المال المعرفي بالمنظمات، وهو يعد أساسا مهما لمكوناته الأخرى ويرتكز رأس المال البشري بصورة أساسية في المعرفة والمهارات و الخبرات التي يتمتع بها أفراد المنظمة علاوة على خصائصهم و سماتهم الشخصية وتوجهاتهم و يظل رأس المال البشري الشكل الأرقى لرأس مال المنظمات القائمة على المعرفة و هو الأكثر حيوية و قدرة على تجديد نفسه و توليد قيمته

<sup>1</sup>فريد كورتل و آخرون، "رأس المال البشري كأداة لتفعيل عملية الابتكار في النشاط التسويقي"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول الرأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013، الموقع الالكتروني <http://benmoussamed.jimdo.com>، (تاريخ الإطلاع: 15/01/2015-16:30)، ص: 2.

<sup>2</sup>اتحاد الخبراء و الاستشاريون الدوليون INTEC، "عائد الاستثمار في رأس المال البشري"، ايتاراك للنشر و التوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 2004، ص 175.

<sup>3</sup>P.caluic et A. Zylberber، " Micro économie du marché du travail et de la découvert " ، paris، 2003، P37

المتجددة، علاوة على أنه المورد الاستراتيجي الذي يصعب نسخه أو تقليده ، كما يمكن أن نقول بأن مخاطرته هي الأكبر تهديدا للمنظمات في حالة النقص أو التسرب أو عدم الولاء.

كما يمكن أن نستخلص من كل المفاهيم السابقة أهم خصائص رأس المال البشري و المتمثلة في:

- رأس المال البشري يترجم جميع الأفراد بالمنظمة دون استثناء.
- لا بد أن ينطبق على رأس المال البشري الحد الأدنى في وصف مواصفات الوظيفة المنصوص عليها بالمنظمة.
- رأس المال البشري ذو بعد كمي متمثل في اليد العاملة المتوفرة و أثره على النمو الناتج العام موجب، أما على الناتج الفردي فهو غير محدد.
- هذا الشكل من رأس المال لا يمكن أن ينفصل عن مالكه.
- الحصول على رأس المال البشري يتطلب تكاليف مباشرة و التي تتعلق بتكاليف الوسائل اللازمة لتحقيق الاستثمار في العنصر البشري، ذلك أن رأس المال البشري هو نتيجة إعداد استثماري منظم ومقصود من قبل المنظمة و يتم عادة من خلال إدارة الموارد البشرية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عبد الناصر موسى و سميرة عبد الصمد، "رأس المال البشري وأهم مداخل قياسه في ظل اقتصاد المعرفة"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول لرأس المال البشري اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013، الموقع الإلكتروني: <http://benmoussamed.jimdo.com/>، (تاريخ الإطلاع: 2015/01/12-18:00)، ص.ص: 1-2 .

## 2-أهمية رأس المال البشري:

إن العنصر البشري هو أساس في بناء المنظمات و تطورها و عليه يعتمد نجاح المنظمة أو فشلها حيث أن رأس المال البشري يؤدي دورا رئيسيا في التعامل مع مشكلات التي تواجهها المنظمة و تطوير الحلول المناسبة و هذا يؤدي إلى مواجهة التحديات التي تواجهها المنظمة ، فرأس المال البشري هو الذي يصنع الشركات و المنظمات وليست المباني و الأجهزة و المعدات و العلامة التجارية التي يصنعها .

على ما سبق فإن رأس المال البشري له أهمية كبيرة في نجاح و استمرار و بقاء المنظمات، و فيما يلي توضيحا مفصلا لهذه الأهمية:

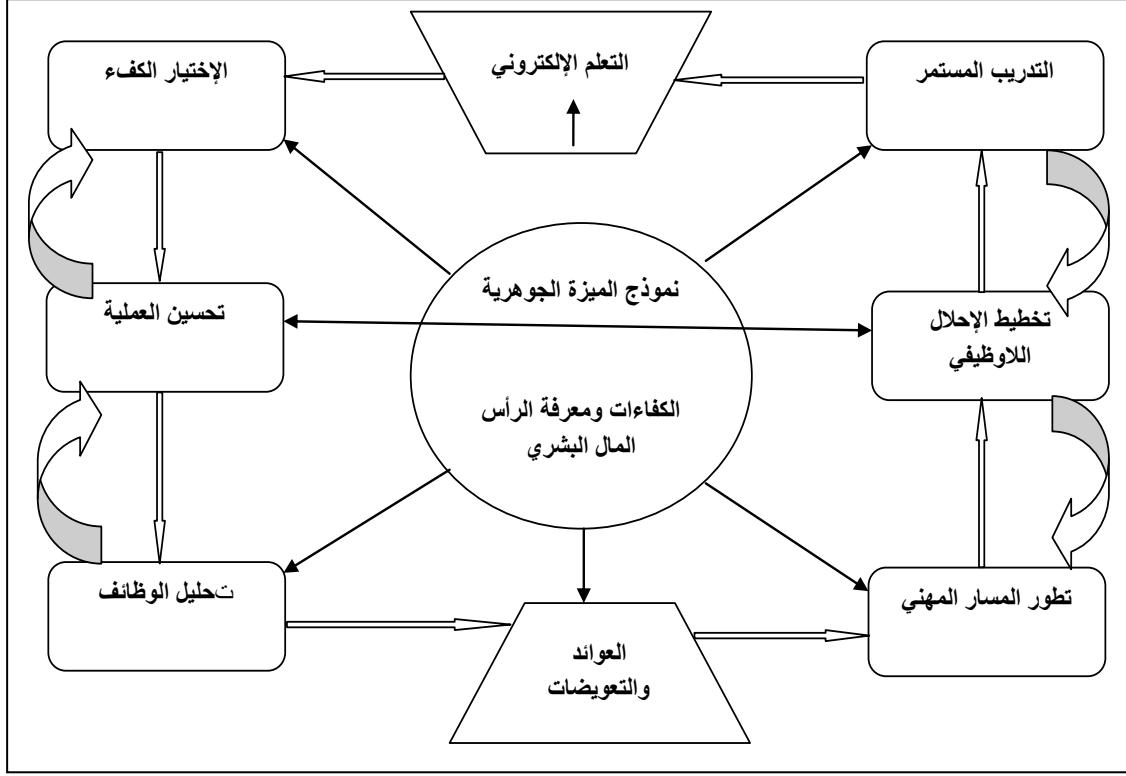
- تعتبر الاستراتيجيات المتعلقة برأس المال البشري إحدى الاستراتيجيات الريادية الملهمة التي تعتمد عليها المنظمات التي تبحث عن الفرص المناسبة حيث لا يمكن اقتناص هذه الفرص إلا من خلال العاملين الموهوبين و قدرتهم العالية التي تؤدي إلى تحقيق التمايز لمنظمات الأعمال . و أكد(koenig) أن رأس المال البشري هو السلاح الأساسي للمنظمة في عالم اليوم لأن الموجودات الفكرية تمثل القوة الخفية التي تضمن بقاء المنظمة.
- إن رأس المال البشري يحقق الأهداف الإستراتيجية المرتبطة بتحسين أداء العمل و تطوير الثقافة التنظيمية للوصول إلى الإبداع و الابتكار إضافة إلى هذا تنبع أهمية رأس المال البشري من تحقيقه ثلاث ضرورات أساسية و هي ضرورة النجاح ، ضرورة خلق المعارف الجديدة ، ضرورة تحقيق الميزة التنافسية<sup>1</sup>
- إن تكوين رأس المال البشري و تنميته سواء على مستوى المنظمات أو على المستوى الكلي بات ضرورة حتمية تفرضها طبيعة و متطلبات العصر .

<sup>1</sup>عبد العزيز النداي و فاطمة موسى عمران، " أثر القيادة التحويلية على استثمار رأس المال البشري في قطاع الاتصالات الأردنية"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر للأعمال حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013، الموقع الإلكتروني : <http://benmoussamed.jimdo.com> (تاريخ الإطلاع: 2015/02/15-18:00)، ص:7.

- إن زيادة التأهيل و الإعداد في القدرات و خبرات رأس المال البشري في المنظمة يساعد على رفع مستويات الثقة بين الإدارة و العاملين .
- إن رأس المال البشري يمثل أهم ميزة تنافسية للمنظمات ، و إن نمو و تناقص رأس المال البشري للمنظمة يترجم أدائها الفكري و الذي يمكن أن يمثل و يقاس .
- يساعد رأس المال البشري في تطوير التقنيات المتقدمة في مختلف المجالات و التي يتطلبها الاقتصاد المعرفي والارتباط مع تقنيات المعلومة و الاتصال و الحاسوب و الانترنت .... و غيرها .
- إن التركيز على رأس المال البشري يعطي إمكانية لتحقيق التطور و التقدم حتى مع قلة أو عدم توفر الموارد الأخرى .
- يمثل رأس المال البشري أهم مكون لرأس المال الفكري كونه يمثل المصدر الرئيسي لمختلف مكوناته
- إن رأس المال البشري يمثل أهم أسس قيام المنظمة المتعلمة .
- دورة حياة رأس المال البشري بغض النظر عن العمر الإنتاجي لصاحب المعرفة ، هي أطول من دورة حياة المنتج أو عملية المنتج أو العملية أو التكنولوجية و يمكن تفسير ذلك بأن المعرفة والخبرة المكونة في رأس المال البشري تنتقل من شخص إلى آخر داخل التنظيم مما يوفر فرص أفضل لتجديدها<sup>1</sup> .
- و نستطيع أن نترجم أهمية رأس المال البشري بالمنظمة ، و كذلك مسؤوليات المنظمة اتجاه هذا النوع من رأس المال من خلال الشكل رقم:01 و الذي يترجم ميزة المنظمة المرتكزة على رأس المال البشري

<sup>1</sup>عبد الناصر موسى و سميرة عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 2.

الشكل رقم 01: نموذج القدرة المتميزة المستندة على رأس المال البشري



المصدر: عبد الناصر موسى وسميرة عبد الصمد، "رأس المال البشري وأهم مداخل قياسه في ظل اقتصاد المعرفة"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013، الموقع الإلكتروني: <http://benmoussamed.jimdo.com>، (تاريخ الإطلاع، 2015/02/02-19:00)، ص.ص: 1-2.

## 3- إدارة رأس المال البشري:

ذكر (paul squires) أن إدارة رأس المال البشري هي إدارة المعرفة و المهارات، و هذا ما لا تدركه المنظمات مما يجعلها لا تعرف جيدا كيفية إدارتها بكفاءة، سعيًا لتطوير عملية الاستثمار فيه وتحسين المردودات الاقتصادية منها، و من الجدير بالذكر أن وصف الوظائف عادة ما لا يتم فيه تحديد المهارات والمعرفة بدقة. كما أنه لا يعطي معلومات مفيدة عن الأفراد الذين يمتلكونها بقدر ما يتيح إلى حد ما معلومات ممكن أن تكون غير دقيقة وغير ملائمة من الوظائف التي يشغلونها، وأن إدارة المهارات والمعرفة لا تؤدي بمعزل عن وظيفة الموارد البشرية في المنظمة وهناك عنصران أساسيان في إدارة المهارات والمعرفة في المنظمات بكفاءة هما:

أ- تحديد إدارة المهارات والمعرفة المرتبطة بالعمل نفسه.

ب- تحديد إدارة مهارات الأفراد العاملين ومعرفتهم<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> نخيرة مجدوب، "القياس المحاسبي لرأس المال البشري"، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة مستغانم، الجزائر، 2014، ص.ص: 47-48.

## المطلب الثاني: الاستثمار في رأس المال البشري.

بات محتما على المنظمات الحديثة الاستثمار في رأس المال البشري في شكل الإنفاق على التعليم وتدريب على العمالة، وهذا من اجل تطوير إدارة الموارد البشرية في ظل التحولات التي يفرضها الاقتصاد الرقمي ومن أجل مواجهة حدة المنافسة المتنامية في ظلّه .

## 1 مفهوم الاستثمار في رأس المال البشري:

- يعرف الاستثمار في رأس المال البشري بأنه: "الإنفاق على تطوير القدرات والمهارات ومواهب الإنسان على نحو يمكنه من زيادة الإنتاجية".

- و يعرف كذلك بأنه: "مجموعة المفاهيم و المعارف و المعلومات من جهة و المهارات و الخبرات وعناصر الأداء من جهة ثانية و الاتجاهات و السلوكيات و المثل و القيم من جهة ثالثة التي يحصل عليها الإنسان عن طريق نظم التعليم النظامية و غير النظامية، و التي تساهم في تحسين إنتاجيته و تزيد بالتالي من المنافع والفوائد الناجمة عن عمله".

- كما يمكن تعريف الاستثمار في رأس المال البشري بأنه: "استخدام جزء من مدخرات المجتمع أو الأفراد في تطوير قدرات و المهارات و معلومات و سلوكيات الفرد بهدف رفع طاقته الإنتاجية وبالتالي طاقة المجتمع الكلية لإنتاج مزيد من السلع و الخدمات إلى تحقق الرفاهية للمجتمع كذلك ليكون مواطن صالحا في مجتمعه"<sup>1</sup>.

2-أهمية الاستثمار في رأس المال البشري: تعتبر الموارد البشرية من المقاييس التي تقاس بها ثروة الأمم باعتبار أن هذه الموارد على رأس المكونات الرأسمالية والأصول المؤثرة في الوضع الاقتصادي و الاجتماعي للدول ، حيث

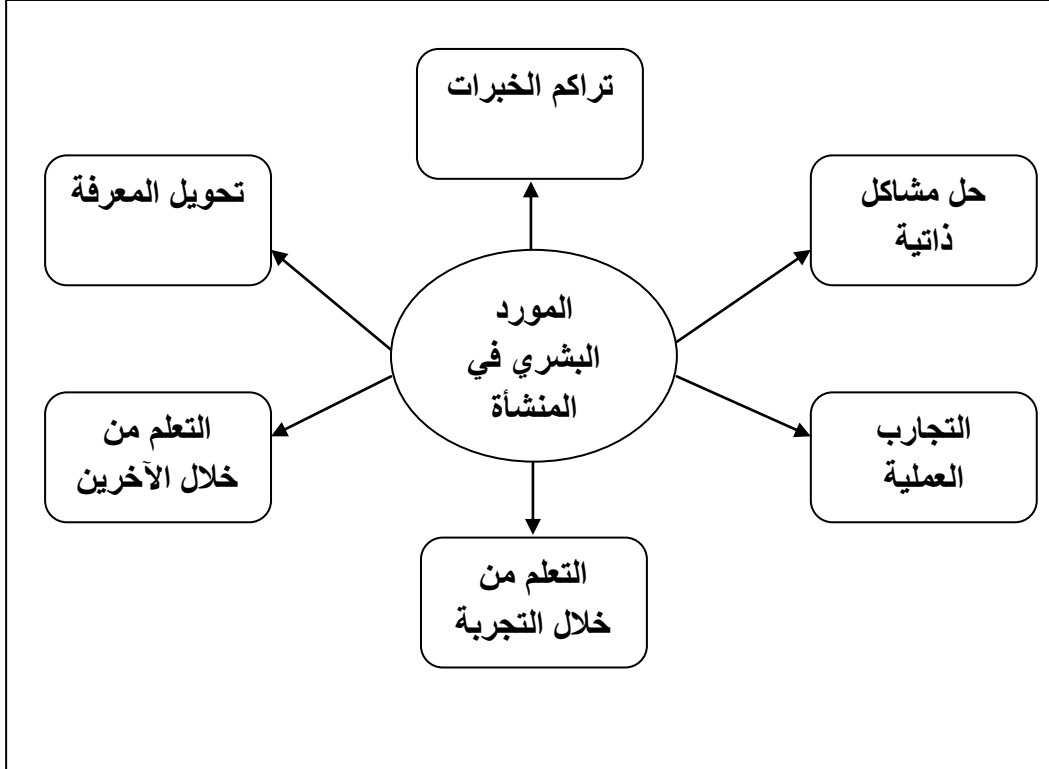
<sup>1</sup>فرعون محمد و محمد أليفي، "الاستثمار في رأس المال البشري كمدخل حديث لإدارة الموارد البشرية بالمعرفة"، ورقة بحثية، الموقع الإلكتروني: <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/03/.pdf>، تاريخ الاطلاع(2015/03/12-13:00)،ص: 15.

أصبح العنصر البشري و درجة كفاءته هو العامل الحاسم لتحقيق التقدم .و قد أكد الكثير من العلماء المتخصصون على أهمية الاستثمار في رأس المال لبشري و منه الفريد مارشال الذي قال أن أعلى أنواع رأس المال قيمة هو رأس المال الذي يستثمر في الإنسان إذ عن طريقه تتقدم الأمم ، و الاقتصاد ذاته ذو قيمة محدودة إذ انه لم يستغل في سبيل التقدم و ذلك عن طريق القوى البشرية التي تحول الثروات من مجرد كميات نوعية إلى طاقات تكنولوجية متنوعة تحقق التقدم المنشود، و ينبغي على المنشآت أن تخطط الاستثمار في هذه الموارد بشكل سليم لأنه بعد هذه العملية يصبح الأفراد العاملين رأس مال بشري يحملون المعرفة في عقولهم ، و المنشأة يجب أن تحول هذه المعرفة إلى تنفيذ أي تحويل المعرفة الفردية إلى معرفة منظميه، إذ أن هذه المعرفة ينبغي على المنشأة اكتسابها وتخزينها ونقلها

و نشرها وتنفيذها، بذلك يمكن القول أن المورد البشري ( رأس المال البشري) يلعب دورا هاما في تعلم المنشأة والشكل الأتي يبين دور المورد البشري في تكوين كل نشاط من الأنشطة و التي تساهم في بناء المنشأة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>نوفال العليمات و ضيف الله العليمات، "أثر قدرة نظم المعلومات المحاسبية في زيادة كفاءة رأس البشري"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013، <http://benmoussamed.jimdo.com/>، (تاريخ الإطلاع، 2015/02/02-19:00)، ص 4 .

الشكل رقم 02: دور المورد البشري في تكوين الأنشطة التي تساهم في بناء المنشأة.



المصدر: نوفال العليمات و ضيف الله العليمات، "أثر قدرة نظم المعلومات المحاسبية في زيادة كفاءة رأس البشري"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013، الموقع الإلكتروني: <http://benmoussamed.jimdo.com>، (تاريخ الإطلاع، 2015/02/02-19:00)، ص: 4.

3- أبعاد الاستثمار في رأس المال البشري:

يختلف الباحثون حول أبعاد رأس المال البشري فهناك من حددها بثلاثة وآخرون توسعوا إلى أربعة وخمسة أبعاد ولذلك سوف يعتمد الباحث إلى عرض عدد من الدراسات والبحوث والأبعاد التي اتخذتها لقياسها:

الجدول رقم 01: أبعاد الرأس المال البشري

الرقم	الباحث	السنة	الأبعاد
01	Roos.et.at	1997	الخبرة، الإبداع، القدرة على حل المشاكل، المواهب، المهارة، المعرفة
02	Rose	2000	الخبرة، المواهب، المهارة، المعرفة
03	Shyrma	2002	الخبرة، الإبداع، الكفاءة، التعليم، المعرفة
04	Dunn & baker	2003	الخبرة، المهارة، المعرفة
05	يوسف	2005	الخبرة، المهارة، المعرفة، الابتكار، التوجيه والعلاقات الإنسانية
06	حسين عجلان	2008	الخبرة، المهارة، المعرفة، الابتكار
07	العجمي	2010	قدرات العمليين، الإبداع، اتجاهات العاملين
08	شعبان	2011	الخبرة، المهارة، المعرفة، الابتكار، فرق العمل
09	أبودية	2011	الخبرة، المهارة، المعرفة، الابتكار

المصدر: عدنان سالم قاسم الأعرجي وآخرون، "أثر إستراتيجية التدريب في تنمية رأس المال البشري"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013، الموقع الإلكتروني: <http://benmoussamed.jimdo.com> (تاريخ الإطلاع، 2015/02/0 - 19:00)، ص: 7.

في ما يلي شرح مبسط لمضمون كل هذه العناصر:

- **المعرفة:** تشمل الأفراد القادرين على فرز، جمع وتفسير استخدام المعلومة المقبولة وذات القيمة والاستفادة منها.
- **المهارة:** وتمثل المهارات التي تكتسب بالتمرين والتجربة في العمل.
- **الخبرات:** يقصد بها ما يتمتع به الأفراد العاملون من معارف متراكمة مكتسبة من الوظيفة الحالية السابقة.
- **الابتكار:** يقصد به القدرة على تقديم حلول جديدة بدلا من استعمال الأساليب التقليدية بشكل مستمر<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>عدنان سالم قاسم الأعرجي وآخرون، "أثر إستراتيجية التدريب في تنمية رأس المال البشري"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013، [/http://benmoussamed.jimdo.com](http://benmoussamed.jimdo.com)، تاريخ الإطلاع، 2015/02/02-19:00، ص 06-07.

## المطلب الثالث: نظريات الاستثمار في رأس المال البشري.

رغم أن نظرية الاستثمار البشري لم تتبلور كنظرية إلا بأبحاث "شولتز" وأن فكرة تقييم الأفراد كأصول بشرية لم تلقى الانتشار الواسع إلا بظهور هذه النظرية، إلا أن الجذور الحقيقية لهذه المفاهيم ترجع إلى القرن الثامن عشر، فقد وجدت عدة محاولات في هذه الفترة هدفت إلى جذب الانتباه إلا أهمية العنصر البشري، تحديد ماهية رأس المال البشري، و إدخال مهارات الفرد كأحد مكوناته، والتركيز على الاستثمار البشري لتحسين مهارة وإنتاجية الفرد، تقدير قيمة رأس المال البشري لتحديد الأهمية الاقتصادية لمخزون الموارد البشرية ان صح هذا التعبير ولتحديد القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة للمجتمع و كذلك تحديد الربحية الاقتصادية لرأس المال البشري الناتجة من هجرة العمالة، و الاستثمار في مجال الصحة والتعليم والتدريب.

## 1- الاستثمار في التعليم وفق نظرية "شولتز" في الاستثمار في رأس المال البشري:

ركز "شولتز" اهتمامه على عملية التعليم باعتبارها استثمار لازم لتنمية الموارد البشرية، وبأنها شكل من أشكال رأس المال، و من ثم أطلق على التعليم اسم رأس المال البشري طالما أنه يصبح جزء من الفرد الذي يتلقاه، وبما أن هذا الجزء أصبح جزءا من الفرد ذاته، فإنه لا يمكن بيعه أو شرائه أو معاملته كحق مملوك للمنظمة، وبالرغم من ذلك فإن هذا الجزء (التعليم يعد شكلا من أشكال رأس المال طالما أنه يحقق خدمة منتجة ذات قيمة اقتصادية). وبالرغم من تركيز دراسات "شولتز" في مجال الاستثمار على التعليم، إلا إن الكثير من المفاهيم المطبقة في مجال التعليم يمكن تطبيقها على المجالات الأخرى من الاستثمار البشري و خاصة في مجال

التدريب<sup>1</sup>، ففي مجال التعليم حدد "شولتز" نوعين من الموارد التي تدخل في التعليم هي :

- الإيرادات الضائعة للفرد و التي كان يمكنه الحصول عليها لو أنه لم يلتحق بالتعليم.
- الموارد اللازمة لإتمام عملية التعليم ذاتها.

<sup>1</sup>رواية حسن، "مدخل استراتيجي لتخطيط و تنمية الموارد البشرية"، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص: 66 .

و أشار "شولتز" إلى إن هيكل الأجور و المرتبات يحدد على الأجل البعيد من خلال الاستثمار في التعليم والتدريب ، والصحة وأيضا البحث على المعلومات لفرص عمل أفضل. ويتطلب التعليم كعملية استثمارية تدفقا كبيرا من الموارد . وتشمل تلك الموارد كل من إيرادات الطالب الضائعة أثناء فترة التعليم، و الموارد اللازمة لتوفير المدارس.

ومن جهة نظر "شولتز" فانه من الضروري دراسة كلا من التكلفة و الإيرادات المرتبطة بعملية التعليم. فبالنسبة للإيرادات فإنها تمثل أهمية خاصة و يرجعها إلى:

- أهمية الإيرادات الضائعة بالنسبة للطالب أثناء فترة التعليم.

- تجاهل الباحثين لهذه الإيرادات الضائعة<sup>1</sup>.

**2- إسهامات G.S.Becker :** يعد Becker من أهم الاقتصاديين الذين شاركوا بإسهاماتهم و أبحاثهم في تطوير نظرية الاستثمار في الرأس المال البشري من خلال كتابة الصادر سنة 1964 تحت عنوان "الرأس المال البشري ، حيث أسس نظريته من خلال الإجابة عن سؤال بسيط و المتمثل في هل يمكن اعتبار العنصر البشري رأس مال في حد ذاته؟ و مكنته الإجابة على هذا السؤال الوصول إلى مجموعة من الاستنتاجات يمكن تلخيصها فيما يلي :يملك الفرد رأس مال حقيقي متمثل أساسا في المعارف، المهارات، الخبرات، والذكاء الخلاق والمبدع،.....وعندما تتاح له الفرصة في مجال العمل أو في مجال التكوين فانه يتمكن من تجميع الاستثمار الذي قام في نفسه وان يعظم من دخله .

ووصف Becker رأس المال البشري بأنه "عبارة عن مجموعة المواهب و الخبرات و الكفاءات و المهارات التي يمتلكها الفرد و التي اكتسبها من خلال التعليم سواء كان ذلك في المدرسة أو عن طريق الخبرة في ميدان العمل "

<sup>1</sup>فرعون محمد و آخرون، نفس المرجع السابق، ص 16.

و بدأ بيكر بدراسة الأشكال المختلفة للاستثمار البشري من التعليم و الرعاية الصحية في تركيز محور أبحاثه بصفة خاصة على التدريب حيث فرق بين نوعين من التدريب هما التدريب العام و التدريب المتخصص ، فالعاملين يستفيدون بدرجة أكبر من النوع الأول من التدريب بينما المؤسسة هي المستفيد الأكبر من النوع الثاني، وهذا ما يدعوا إلى تحمل العامل تكلفة التدريب العام بينما تتحمل المنظمة مجمل تكاليف التدريب المتخصص.

لقد أوضح بيكر بأسلوب عملي كيفية استخدام هذه المفاهيم النظرية كأداة لتحليل في اقتصاديات الاستثمار في الموارد البشرية من خلال الاستثمار في التدريب ، بينما طور شولتز المفاهيم الاقتصادية بعرضه نظرية الاستثمار البشري<sup>1</sup> .

### 3- إسهامات JACOB MINCER :

دفعت اهتمامات MINCER بمفاهيم الاستثمار البشري إلى محاولة قياس التكلفة و المنفعة الاقتصادية المترتبة على الاستثمار في التدريب و حدد مجموعة من الأهداف ينبغي تحقيقها من خلال أبحاثه في مجال الاستثمار البشري أهمها :

- تحديد حجم الموارد المخصصة للتدريب .
- تحديد معدل العائد على الاستثمار في التدريب .
- تحديد مدى المنفعة المترتبة على تحديد التكلفة و العائد على التدريب في تفسير بعض خصائص سلوك الأفراد .

<sup>1</sup> بوعشة مبارك، "الأهمية الاقتصادية للاستثمار في رأس المال البشري بواسطة التعليم"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013، الموقع الإلكتروني: <http://benmoussamed.jimdo.com>، (تاريخ الإطلاع، 2015/02/02-19:00)، ص: 4 .

و اتسع تعريف MINCER للتدريب يشمل كل من التدريب الرسمي و غير الرسمي في مجال العمل و أيضا التعليم بالخبرة و اعتقد كل منهم يزيد و يحسن من مهارات و إنتاجية الأفراد . و قد توصل MINCER إلى عدد من الاستنتاجات فيما يتعلق بدراسة اثر الاستثمار في التدريب على دخل وسلوك الأفراد العاملين من أهمها :

- انه كلما زادت مستويات الفرد التعليمية كلما زادت احتمالات حصوله على مزيد من التدريب في العمل

- كلما زاد معدل دوران العامل كلما زادت تكلفة الاستثمار في التدريب .

كلاما زاد الاستثمار في التدريب المتخصص كلما زاد احتمال بقاء و استقرار العامل في المؤسسة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص04.

المطلب الرابع : طبيعة الأصول البشرية .

### 1- تعريف الأصل :

يختلف التعريف العلمي للأصول من منظور ملاك الوحدة المحاسبية و من منظور الوحدة المحاسبية باعتبارها شخصية معنوية مستقلة عن أصحابها و ما يهمنا هنا هو منظور ملاك الوحدة المحاسبية.

فمن وجهة نظر ملاك الوحدة المحاسبية عرفت الأصول بأنها كل شيء مملوك للوحدة و له قيمة لها، وأن جوهر أي أصل يكمن في قدرته على سداد الديون، وحتى يكون الأصل قادرا على سداد ديون الوحدة المحاسبية فلا بد أن يكون مملوكا للوحدة، وله قيمة محددة.

كما عرفها ( OLIVE ) أنها تلك الموارد التي تستخدم في سداد الالتزامات و الديون التي على الوحدة المحاسبية.

أما تعريف الأصل من منظور الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية فهو المورد الاقتصادي الذي تملكه الوحدة المحاسبية و يتوقع أن تستفيد منه في فترات مالية مستقبلية.

أما لجنة المفاهيم و المعايير التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) فقد عرفت الأصول بأنها الموارد الاقتصادية المخصصة لأغراض المشروع من خلال وحدة محاسبية محددة فهي تجمعات للخدمات المتوقعة الحصول عليها مستقبلا<sup>1</sup>.

وعرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) الأصل بأنه مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

<sup>1</sup> عبد الناصر و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص.ص: 7-8 .

أما مجلس المحاسبة الأمريكي (FACB) فقد عرف الأصول على أنها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل و قد اكتسبت الوحدة الاقتصادية حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي<sup>1</sup>.

## 2- مكونات الأصول البشرية :

تكون الأصول البشرية من عنصرين أساسين هما:

- المكونات المادية.

- المكونات النفسية.

و ذلك فيما يتعلق بنوعية البشر الذين يتعاملون مع الشركة و هما:

أ- العناصر البشرية الداخلية: التي تعمل بالشركة كالعمال و الإدارة.

ب- العناصر البشرية الخارجية : كالجُمهور والعملاء والموردين ونقابات العمال والمجتمع بأسره.

### أولاً : المكونات المادية

تتأثر المكونات المادية للأصول البشرية بالجهود التنظيمية التي تبذلها المنشأة في اختيار العاملين فيها و تدريبهم و توفير الرعاية الصحية و الاجتماعية لهم و العمل على تطوير كفاءاتهم لزيادة الإنتاجية المتوقعة منهم، و يمكن حصر كافة النفقات التي تتكلفتها الشركة و رسملتها ثم استهلاكها على الفترة المتوقعة للشركة.

و قد وردت الكثير من الكتابات المتعلقة بالتكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية عند حصر عناصر التكاليف التي تتحملها الشركة في سبيل تدريب العمال و تطويرهم بعد اختيارهم و كذلك مصروفات توفير مساكن لهم أو ما شابه ذلك .

<sup>1</sup> ثامر عادل الصقر، "محاسبة الموارد البشرية: المفهوم و الأهمية"، مجلة دراسات البصرة، جامعة البصرة، السنة الثامنة، العدد 16 2013 ، الموقع

الإلكتروني: <http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=86853>، (تاريخ الاطلاع: 15/01/2015-10:00)

و يضاف إلى تلك الطريقة في قياس الجهود التنظيمية طريقة رسملة مرتب العمال، والتي يتم على أساسها رسملة مرتب الذي سيتقاضاه العامل في خلال الفترة التي يتوقع أن يقضيها بالشركة.

وباستخدام معدل خصم معين يتم تحديده باستخدام معادلات رياضية يتم تركيبها على أساس علاقة بين أرباح الشركة و مرتبات العاملين، و نسبة الخصم غير ذلك من عوامل قد تختلف من شركة لأخرى وهناك العديد من الطرق الأخرى التي سوف يتم الإشارة إليها في الفصل الموالي<sup>1</sup>.

### ثانيا : المكونات النفسية

تناولت العلوم السلوكية العديد من العوامل التي تؤثر على المكونات النفسية للأصول البشرية و ما زالت البحث العلمي في مجال المكونات النفسية و علاقتها بالمحاسبة و بنتائج النهائية للشركة في مراحله الأولى.

و مع ذلك فيمكن توضيح بعض المكونات النفسية الأساسية للأصول البشرية فيما يلي:

- الرضا عن العمل.
- الروح المعنوية.
- الحوافز.

إن هناك جزئيات متكاملة من هذه المكونات النفسية الأساسية على النحو الذي يصعب من حصرها من ناحية علاوة تغيراتها المستمرة بتغير الإنسان نفسه، و البيئة المحيطة به من ناحية أخرى.

و مما سبق ذكره عن الأصول البشرية الداخلية، يمكن استنباطه بالنسبة للأصول البشرية الخارجية و يظهر دور الدارس في النظرية المحاسبية في محاولة تحديد أهم المكونات النفسية للأصول البشرية الداخلية أو الخارجية من استعراض علم النفس و علم الاجتماع، تم محاولة قياس العلاقة بين هذه المكونات و بين النتائج النهائية لنشاط الشركة، و التي تكمن في الربحية و العائد على رأس المال المستثمر، والإنتاجية ومعدلات الغياب و درجة الجودة في

<sup>1</sup> خيرة مجدوب، مرجع سبق ذكره، ص.ص: 7-8 .

الإنتاج و غير ذلك يقصد اكتشاف علاقات كمية في صورة معدلات رياضية يتم إثباتها لكي تصبح من مبادئ النظرية المحاسبية<sup>1</sup>.

### 3- مدى توافر خصائص الأصول في الموارد البشرية .

#### 1- خاصية الملكية:

إن معيار الملكية بمفهومه القانوني و الاقتصادي يمكن أن ينطبق على الموارد البشرية ،فمن الواضح أن الملكية بمفهومها القانوني ينطبق على الموارد البشرية ،نظرا لتوافر شواهد هذه الملكية و المتمثلة في :

أ- حيازة الأصل: لا شك أن الموارد البشرية تعد من ضمن الموارد التي في حوزة المشروع لفترة محددة أو غير

محددة<sup>2</sup>، كما أن هناك تكاليف على المنشأة أن تتحملها لحيازة الأصل البشري، تتمثل

في التكاليف المباشرة و الخاصة بالاختيار و التسكين و التعريف و التدريب.

بالإضافة إلى ذلك فإن التعاقد الذي يتم بين الفرد و المشروع، يعطي المشروع الحق القانوني في حيازة واستخدام الفرد موضع التعاقد.

#### ب- الرقابة الكاملة على الأصل:

من أهم شواهد الملكية خضوع المورد للرقابة الكاملة، هذه الرقابة تحول الوحدة الاقتصادية الحق في حرمان الآخرين من أي حقوق في الانتفاع بخدمات و فوائد الأصل.

و في حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الاقتصادية أن تفرض رقابة تامة على الأفراد العاملين بها عن طريق ما يسمى "بالعقد المانع" إذ هو العقد الذي يحدد الفرد كليا أو جزئيا في مباشرة مهارته ،و يمكن أن تقسم إلى:

أ. عقود لحماية حقوق الملكية.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص:ص:7-8 .

<sup>2</sup> طارق عبد الحفيظ الشريف، "مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية"، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، جامعة ليبيا، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2013، الموقع الإلكتروني:

<http://omu.edu.ly/OMU%20Journal/forms/No.3.pdf> ، (تاريخ الاطلاع: 2015/03/16-20:00)، ص:24 .

ب. عقود لمنع المنافسة.

و طالما أن المشروع بإمكانه فرض الرقابة على موارده البشرية، فله الحق في الحصول على الفوائد و الخدمات المستقبلية من هذه الموارد.

ج- القدرة على التصرف في الأصل:

لمالك الأصل الحق في التصرف فيه بالصورة التي تحقق له أقصى منفعة، ويأخذ التصرف في الموارد البشرية شكل التسريح أو الاستغناء عن خدمات الأصل البشري مقابل تعويض ترك الخدمة.

كذلك تتوفر شواهد الملكية بمفهومها الاقتصادي و المتمثلة في الإدارة و المخاطرة و الربح لمالك الأصل<sup>1</sup>.

### 1. خاصية سداد الديون:

لقد كانت وجهة نظر أصحاب المشروع تقوم على أن أي أصل هو في قدرته على سداد ديون المنشأة، و سبب ذلك عائد إلى كون المشروعات في ذلك الوقت فردية و ذات إنتاجية محدودة و لا تتصف بمبدأ الاستمرارية لذلك كانت المشكلة الرئيسية آنذاك حول مقدرة المشروع على سداد ديونه. إلا أن التطور اللاحق خلق كيانات قانونية مثل الشركات مما صبغ على الموارد البشرية خاصية الأصل الذي له قابلية على سداد الدين.

### 2. خاصية القدرة الإنتاجية :

يرى أصحاب وجهة نظر الإدارة، إلى أن جوهر أي أصل هو القدرة على الإنتاج، و المورد البشري يعد أبرز عنصر من عناصر الإنتاج.

<sup>1</sup> سناء عبد الهادي الجعدي، "دور و أهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية"، شهادة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، الموقع الإلكتروني: <http://library.iugaza.edu.ps/thesis/73853.pdf> تاريخ الاطلاع: 2015/02/02-18:00، ص.ص: 23-24 .

3. خاصية الخدمات المستقبلية : يرى أصحاب وجهة نظر المشروع، إلى اعتبار أن جوهر أي أصل هي

الخدمات المستقبلية، وهذا التعريف يتضمن ثلاث عناصر:

1- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية: و الموارد البشرية تستطيع أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية

وذلك من خلال قدرتها الإنتاجية.

2- إمكانية قياس هذه المنافع: ولقد تم قياس المورد البشري بطرق عدة و تم تطبيقها علميا على كثير من

المنشآت خاصة في الدول المتقدمة.

3- أن يكون للمشروع الحق في استلام هذه المنافع: من البديهي أن يتمتع المشروع بالحق القانوني في حيازة

الفرد و استخدامه بموجب التعاقد.

و تأسيس على م تقدم الأصل عبارة عن خدمات مستقبلية ينطبق على الموارد البشرية ، كما أشار (Jaggi) : "إن

المنافع الناتجة عن خدمات العاملين و التي يحتمل أن تقدم للمشروع لأكثر من فترة مالية واحدة يمكن أن نعاملها

كأصول"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، "دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة"، دار الحامد للنشر، عمان، 2002، ص.ص: 287-288 .

## المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية.

إن الهدف الأساسي للمحاسبة عن الموارد البشرية هو اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية\* وتكوينه إنفاقاً استثمارياً، حيث أن المورد البشري ومهارته ومعرفته وقدرته على العمل هو من العوامل التي تؤثر بأسلوب مباشر في تحقيق التدفقات الإيجابية، و يعزز قدرة المنظمة على البقاء و الاستمرار و المنافسة على المدى الطويل.

من هنا جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على الإشكاليات المفاهيمية والعملية للمحاسبة عن الموارد البشرية .

## المطلب الأول : معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية IAS/IFRS :

## 1- الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي 2010 :

يعرف الإطار المفاهيمي بأنه " الإطار الذي يحدد المفاهيم الأساسية التي تحكم إعداد وعرض القوائم المالية المعدة للمستخدمين الخارجيين وتتعلق هذه المفاهيم بتحديد مستخدمي المعلومات المالية وأهداف التقارير المالية المعدة للمستخدمين الخارجيين<sup>1</sup>، وتتعلق هذه المفاهيم بتحديد مستخدمي المعلومات المالية وأهداف التقارير المالية ذات الاستخدام العام و القوائم المالية و عناصرها و كيفية الاعتراف بها وقياسها والصفات النوعية للمعلومات المحاسبية و هذا الإطار نتيجة الجهود المشتركة بين المجلس معايير المحاسبة وهذا الإطار نتيجة المحاسبة المالية الأمريكية FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) وما يهمنا من الإطار هو ما يلي :

\* يقصد بالموارد البشرية جميع العاملين في المنظمة، بما يملوه من طاقات و استعدادات و مهارات و قيم و اتجاهات و خصائص ديموغرافية، بحيث تقدم هذه الموارد للمنظمة مساهمات متنوعة بصورة متواصلة من اجل تحقيق اهدافها .

<sup>1</sup> International accounting Standards Bords , " conceptual Framework for financed Reporting", 2010 cited from [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

• تعريف الأصول (Difinition of assets) : حيث تم تعريف بأنها " موارد يتم السيطرة عليها من قبل المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة ويتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة".

وحول مدى انطباق تعريف الأصول على الموارد البشرية يورد الباحث ما يلي<sup>1</sup>:

• إن الإنسان مورد، و هذا في المفهوم المعاصر مما لا يمكن إنكاره و الذي ينظر إلى منافع الموظفين على أنهم موارد بشرية (human ressources).

• إن الأصل مورد مسيطر عليه من قبل المنشأة و تعني السيطرة " القدرة على الحصول على المنافع الاقتصادية من الأصل، وبذات الوقت تفيد استخدام الأصل من قبل الغير"، ويختلف هذا التعريف عن التعريف السابق الذي تضمنه إطار إعداد و عرض القوائم المالية السابق، الذي كان يشترط الملكية والسيطرة مما يتوافق مع نظرة الكثيرين الذين يقولون أن الإنسان لا يمكن امتلاكه وهذا من الأسباب التي تمنع الاعتراف بالموارد البشري كأصل في قائمة المركز المالي، إلا أنه في هذه الحالة المنشأة تملك السيطرة على الموظفين وذلك في الحصول على المنافع الاقتصادية منهم دون أن يكون لغيرها الحق وفق العقد المبرم معه في الحصول على منافع من الموظف.

• إن السيطرة تأتي في الإطار نتيجة الأحداث السابقة أي أن السيطرة على الأصل تسبق الحصول على المنافع منه و من ثم فان توقيت الحصول على الأصل يسبق تدفق المنافع منه إلى المنشأة والأمر ينطبق على المورد البشري حيث أن تعيين الموارد البشرية حتما يسبق تدفق منافع منهم إلى المنشأة التي يعملون فيها .

<sup>1</sup> خالد جمال الجعرات ، " محاسبة الموارد البشرية بين الاعتراف و القياس " ، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013، الموقع الالكتروني : <http://benmoussamed.jimdo.com> ،(تاريخ الإطلاع،2015/02/02-19:00)، ص: 04 .

• إن مقتضى مفهوم الأصل بالنسبة للمنشأة أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة و هذا واضح بالنسبة للموارد البشرية شأنها شأن الأصول الأخرى حيث أنها تتدفق منها منافع مختلفة بصور شتى للمنشأة كخدمات الإدارة، خدمات العمالة، خدمات السواقه، خدمات النظافة وكافة الخدمات الأخرى.

• الاعتراف ( Recognition ) : ويعني الاعتراف " عملية تضمين قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل بيند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية و بذات الوقت الاحتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به من والى المنشأة " وتعني الاحتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من والى المنشأة وإمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية ويتم الاعتراف بالأصول في قائمة المركز المالي عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بها في المستقبل الى المنشأة و يمكن قياس تكلفة الأصل أو قيمته بموثوقية و اذا كانت المنافع الاقتصادية تقتصر على الفترة الحالية قيم الاعتراف بها كمصروفات كذلك يت مراعاة الأهمية النسبية للاعتراف بالأصول أو اعتبارها مصروفات لضالة حجمها كذلك يتم مراعاة الأهمية النسبية للاعتراف بالأصول أو اعتبارها مصروفات لضالة حجمها<sup>1</sup> .

## 2\_ المعيار IAS38 المتعلق بالأصول غير الملموسة :

يمكن تعريف الأصل غير ملموس بأنه " أصل غير نقدي محدد يفتقر إلى الوجود المادي " و يورد الباحث بشأن هذا المعيار ما يلي :

أ- يعلق في أذهان كثير من الناس ارتباط الأصول غير الملموسة بالشهرة وبراءات الاختراع والأسماء والماركات التجارية غير أن المعيار أورد أمثلة على بعض الأصول غير الملموسة كبرامج الكمبيوتر والعلاقات مع العملاء والموردين و قوائم الزبائن و غير ذلك<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص:04 .

<sup>2</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد علي احمد كاجيحي و آخرون، "نظرية المحاسبة"، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006، ص:406.

ب- الأصول غير الملموسة في المجموعة المناسبة التي يمكن تسكين الموارد البشرية كأصل ضمنها وذلك قياس على ما ورد في المعيار المحاسبي البريطاني رقم IFRS10 المتعلق بالشهرة و الأصول غير الملموسة حيث تضمن المعيار الصادر عام 1997 "إن الاستثمارات في عقود اللاعبين يجب أن يتم رسمتها وإطفائها حسب قواعد معينة و قياسا على ذلك". يمكن اختبار السياسة المحاسبية البريطانية للتدليل على كيفية معالجة البنود التي لم تتطرق لها معايير التقارير المالية الدولية أو الإطار المفاهيم حسب ما جاء في المعيار IAS37 ما نصه أن الإدارة تأخذ بعين الاعتبار المعايير الصادرة من الجهات الواضحة للمعايير التي تستخدم إطار مفاهيمي مشابه "

ج- ما يمكن أخذه على مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB ما أورده في المعيار IFRS3 المتعلق بإدماج الأعمال، حيث تضمن المعيار ما يلي "إذا لم تتوفر في الأصل الغير الملموس الشروط التي تتضمن المعيار المذكور فتعتبر هذه التكلفة جزء من قيمة الشهرة التي يتم الاعتراف بها عند الإدماج، ولتصور أن هذه التكلفة تمثل أصل الموارد البشرية أو تكاليف تدريب أو قيمة مضافة بسبب الموارد البشرية سيتم تصنيفها وفق المعيار المذكور على أنها شهرة "

3\_ المعيار IAS19 المتعلق بمنافع الموظفين و المعيار رقم IAS26 المتعلق بالمحاسبة والإبلاغ من قبل خطط المنافع المحددة (منافع التقاعد) :

و يورد الباحث بشأن هذين ما يلي . :

يتعلق المعيار IAS19 بالمنافع التي تقدمها المنشأة للموظفين وهذه المنافع كثيرة منها ما يلي<sup>1</sup> :

- الأجرور و الرواتب.

- تعويضات الإجازات (العطل، المغادرات المرضية المدفوعة).

<sup>1</sup>خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره ، ص05.

- خطط المشاركة بالأرباح أو الحوافز التي تدفع من خلال فترة قدرها 12 شهرا من نهاية الفترة المالية.
- العلاوات الإضافية.
- المنافع الغير النقدية كمنافع الضمان الاجتماعي و التأمين على الحياة خلال الخدمة.
- منافع الإسكان.
- البضائع و الخدمات المجانية أو المدعومة التي تمنح للموظفين.
- منافع التقاعد.
- منافع التأمين على الحياة و المنافع الطبية بعد إنهاء الخدمات .
- إجازة الراحة أو الخدمات الطويلة.
- برامج التعويض المؤجلة .
- منافع إنهاء الخدمة .
- يلاحظ أن هذه المنافع متعددة منها ما يتم من خلال الموظف ومنها ما يمنح بعد الخدمة و هذا من مبررات الكافية لرسملة ما يتعلق بمنافع ما بعد الخدمة كأصول لتمويل التزامات مستقبلية .
- كذلك تضمن المعيار IAS 19 التخطيط لبعض منافع الموظفين، ونص على ما يسمى بأصول الخطة، وهذا نص صريح على رسملة بعض منافع الموظفين و تم تقسيم هذه الخطط إلى نوعين وهما:
- خطط المساهمة المحددة : défend contribution plans

بموجب خطة المساهمة المحددة تقوم المنشأة بدفع مساهمة ثابتة في صندوق معين تعود منافعه للموظفين بعد انتهاء خدماتهم خطط المنافع المحددة تقوم المنشأة بدفع مساهمة ثابتة في صندوق معين تعود منافعه للموظفين بعد انتهاء خدماتهم .

- خطط المنافع المحددة : Defined benefit plans .

خطة المنافع المحددة هي خطة تتضمن كافة المنافع الأخرى التي يتم تأديتها للموظفين بعد انتهاء الخدمة ما عدا المنافع المشمولة في خطة المساهمة المحددة<sup>1</sup>.

● مقتضى المعيارين IAS 19 و IAS 26 يفيد فيما يلي :

- أن المنشأة تتحمل التزامات تجاه موظفيها، والالتزام يفيد بتمويل أصل معين، حيث أن مصادر التمويل (المطلوبات وحقوق الملكية) وفق أبسط البديهيّات المحاسبية يتم مقابلتها باستخدامات الأموال التي تمثل الأصول، إذا تم عكس النظرة إلى الأصول و المطلوبات حسب تعريف الالتزام، فإن إطفاء المطلوبات يتطلب التضحية بأصول مسيطر عليها من قبل المنشأة، أي أن الأصول تستخدم لسداد المطلوبات .

- إذن فالعلاقة بين المطلوبات والأصول علاقة تبادلية طردية، حيث تنشأ بعض الأصول بتمويل من المطلوبات وبذات الوقت يتم سداد المطلوبات من الأصول في الغالب .

- كذلك فإن مقتضى مفهوم الرسملة، يعني تحويل المصروفات إلى أصول بسبب وجود منافع مستقبلية لهذه المصروفات و عدم اقتصار هذه المنافع على الفترة الحالية ، و بذلك فإن منافع الموظفين الذين لهم منافع مستقبلية تقتضي رسملتها محاسبا .

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص: 05 .

- إن أي أصل في المنشأة يرتبط بعائد، وفي حالة البشرية فان عائدها هو المنافع التي الحصول عليها من الموظفين أما المطلوبات فترتبط بتكلفة تمثل مصروفا، وفي حالة المطلوبات المتعلقة بالموارد البشرية، فان المصروفات تمثل التكلفة التي تتحملها ، المنشأة لخدمة المطلوبات منها<sup>1</sup>.

**المطلب الثاني: مفهوم محاسبة الموارد البشرية.**

### 1- مراحل تطور المحاسبة عن الموارد البشرية :

مع التطورات الحالية في عالم الأعمال أ صبحت الموارد البشرية من أهم العناصر التي تحكم نجاح الشركات، حيث أن أي شركة تحتاج إلى موارد بشرية إضافة إلى حاجتها للموارد المادية الأخرى، وبما أن كافة الموارد الأخرى كالمباني والأجهزة و الأجهزة وغيرها، من دون الموارد البشرية تكون غير مفيدة، لذلك يعتبر عنصر الموارد البشرية من أهم العناصر لتحقيق النجاح لأي شركة ، فجميع الأنشطة و الخطط والإستراتيجيات يتم وضعها وتنفيذها وإدارتها والرقابة عليها وتقييمها من قبل العنصر البشري وبالتالي هذا العنصر هو من يكون مسؤولا عن الإنتاجية والربحية وتوفير الأموال اللازمة لاستمرار المنشأة.

إن الشركات التي تعتمد على المعرفة و المهارة هي أغنى من الشركات التي تعتمد على الموارد المادية والمالية فالذكاء و الخبرة والمعرفة والسلوك والقيم عند ما تحسر بالطريقة الصحيحة وفقا للحالات والمواقف المختلفة تساعد على تطور الكفاءة و الفاعلية و بالتالي تؤدي إلى تحقيق زيادة قيمة المنشأة، لذلك فان الموارد البشرية في المنشأة تمثل طاقة الإبداع و التحفيز التي يمكن إن تعمل على تحقيق الأهداف<sup>2</sup>.

وقد مرت محاسبة الموارد البشرية بعدة مراحل للتطور ويمكن إيجازها كما يلي:

- **المرحلة الأولى:** وتمتد من بداية الستينات 1966 وتتميز بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية عن الموارد البشرية

باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص05.

<sup>2</sup> ثامر عادل الصقر، مرجع سبق ذكره، ص: 172 .

- المرحلة الثانية: وتمتد من (1966 حتى 1971)، وتتميز بأنها فترة إيجاد و تقييم فعالية نماذج قياس تكلفه وقيمة الموارد البشرية وفترة إيجاد مجالات جالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية، وفي هذه المرحلة تم التطبيق الميداني للمحاسبة عن الموارد في بعض المنشآت، حيث قام (WILLIONLYLE) بتطبيق بحثه (قياس القيمة التاريخية لتكلفه الموارد البشرية) على شركة (Rj Barry) حيث نشرت الشركة و لعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية<sup>1</sup>.

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

- المرحلة الرابعة: و تمتد من (1976 حتى 1980)، حيث شهدت تراجعاً في الاهتمام بهذا سواء من جانب الأكاديميين أو من جانب التطبيقين ويرجع سبب ذلك إلى الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعد أقل صعوبة تمت في المراحل السابقة وان الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب عدداً غير قليل من الباحثين ذوي الكفاءة العالية للقيام بها، كما يتطلب تعاون عدد كبير من المؤسسات و الشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها، نتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بهذه البحوث أيضاً قليلاً مما أدى إلى عدم إقبال الشركات على التطبيق إضافة إلى أن تكاليف تطبيق هذه النظم (البحوث) عال و العائد المتوقع منها غير مؤكد.

<sup>1</sup> رشا حمادة، "القياس و الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية و أثره في القوائم المالية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية، سوريا، المجلد 18، العدد الأول، 2002، الموقع الإلكتروني :

<http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/law/old/economics/2002/18-1/rasha.pdf>

(تاريخ الاطلاع: 2014/12/12 - 10:00)، ص.ص: 146.

- المرحلة الخامسة: و هي مرحلة تمتد من 1980 حتى مشارف القرن الواحد و العشرين فقد شهدت هذه المرحلة بداية بعث جدي للاهتمام بكل من النظرية و التطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية و ذلك نتيجة لتزايد اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية و تركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية و تركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية، مما شد الاهتمام نحو الحاسبة عن الموارد البشرية إضافة إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأمريكية و اليابان في مجال الصناعة و اختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية، وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق الحاسبة عن الموارد البشرية على شركات ومؤسسات ضخمة بعكس الحال في مراحل التطور الأولى حيث كان التطبيق يقتصر على شركات صغيرة و متوسطة<sup>1</sup>.

المرحلة السادسة: و تمتد هذه المرحلة من 2001 و حتى هذا التاريخ ففي هذه الفترة أصبحت الموارد البشرية من أهم الركائز التي تهتم بها المنشآت لمسايرة متطلبات الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة المتطورة و النمو المستمر للابتكارات و بحيث أصبحت مهارة الموارد البشرية ذات أهمية خاصة بين الموضوعات البحثية في مجال الفكر المحاسبي و جاء التركيز على محاسبة الموارد البشرية انعكاسا للتطور الكبير في اقتصاديات المعرفة و التكنولوجيا المعلومات حيث ساهم الاقتصاد الحديث المعتمد على المجتمع المعلومات و المعرفة و التكنولوجيا في التأكيد على مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية و اعتباره أداة هامة في تحديد مسار الأداء الاقتصادي للمنشآت<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص: 147.

<sup>2</sup> الجندي نبال أحمد، "قياس رأس المال الفكري أحد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة المنشأة مجلة المحاسبة و التأمين و الإدارة"، مجلة المحاسبة و التأمين و الإدارة، الجامعة القاهرة، العدد 65، 2005، الموقع الإلكتروني: [http://lib.commerce.cu.edu.eg/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=1796&shelfbrowse\\_itemnumber=2137](http://lib.commerce.cu.edu.eg/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=1796&shelfbrowse_itemnumber=2137)، (تاريخ الاطلاع: 2014/12/22-10:00)، ص: 108.

## 2- تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية:

عرضت الأدبيات المحاسبة تعريفات كثيرة لمحاسبة الموارد البشرية يركز بعضها على مسألة قياس البيانات المتعلقة بتلك الموارد كما يتوجه بعضها نحو موضوع الإفصاح عنها كأصول في التقارير المالية الموجهة نحو الجهات ذات المصلحة .

فمفهوم محاسبة الموارد البشرية يعني كل العمليات الحسابية الملموسة و غير الملموسة التي تقوم بها بعض المؤسسات تقييم رأس مالها البشري و الفكري و ذلك بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري و نظام المعلومات المحاسبي<sup>1</sup> .

فقد عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين ( AAA ) محاسبة الموارد البشرية بأنها " عملية تعريف و قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية و توصيل هذه المعلومات إلى الجهات ذات العلاقة"<sup>2</sup> .

أما سيدني "دافدسون" ( Sidney Davidson ) فعرفها بأنها " مصطلح يستخدم لوصف فروض متنوعة تبحث في التقرير عن الموارد البشرية و تؤكد أهميتها في تحقيق الأرباح المشروع و مجموعة أصوله . "

وعرفها "كنث" ( Kenneth ) بأنها " محاولة لتحديد و التقرير عن الاستثمار في الموارد الخاصة بالمشروع والتي لا يتم المحاسبة عنها حالياً بالإجراءات المحاسبية التقليدية و يرى أن نظام المعلومات يبين للأدارة و التغييرات التي تطرأ على الموارد البشري للمشروع بمرور الزمن"<sup>1</sup>

أما "ليكرت" و "بورس" ( Lickert and bores ) فقد نظر للموارد البشرية على أنها "عملية التقدير للقيمة الحالية والمستقبلية للأصول الإنسانية" ويمكن تلخيص تعريف ليكرت و بورس عام 1976.

<sup>1</sup> أحمد فهد دعسان المطيري، "تطبيق نظم المحاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2010، الموقع الإلكتروني: <http://alqashi.com/th/th19.pdf>، (تاريخ الاطلاع: 2015/02/05-10:00) ص16.

<sup>2</sup> American accounting association AAA, "Committee On Hummer Resource Accenting", Accenting Review ,vole 48, N04, 1973, <http://aaajournals.org/loi/accr> (Consulté le 11/12/2014), P169 .

من خلال ما يلي تشتمل الموارد البشرية على ذلك النوع من أصول المشروع الممثل في ولاء جمهور المستهلكين وحملة الأسهم و كذلك على ولاء الموردين بالإضافة الى سمعة المشروع في المجتمع المالي وكذلك سمعته في البيئة التي تجدها مصانعه و مكاتبه.

ونلاحظ أن "ليكرت" (l'Ickert) قد تناول القيمة التي يصفها التدريب إلى العنصر الإنساني الى جوانب عوامل خارجية و داخلية أخرى تؤثر في تحديد القيمة الحالية للأصول الإنسانية و قد فرق بين الموارد البشرية الداخلية المتمثلة في العمال و الموظفين وبين الموارد البشرية الخارجية المتمثلة في جمهور المستهلكين و الموردين<sup>1</sup>.

أما "أريك فلامهولتز" (Flanhaltz): فقد اقترب من مفهوم الأصل بشكل واضح , اذا اقتصر في تجديدها على العاملين في المنشأة و التكاليف المتعلقة بهم حيث عرف المحاسبة عن الموارد البشرية بقوله : "تعني المحاسبة عن الموارد البشرية، المحاسبة عن الأفراد بكونهم موارد في المشروع ، وتقوم على قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بهذا المشروع"، حيث عرف في كتابه "المحاسبة عن الموارد البشرية" " أن المحاسبة عن الموارد البشرية تعد وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو نتيجة لاختبار أو تأخير 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 المحاسبة الإدارية.

و قد عرفها بروميت" (Brument) بقوله " ان المحاسبة عن رأس المال البشري تعتبر أسلوبا لتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للمساعدة عن رفع كفاءة إدارة المشروع<sup>2</sup> "

<sup>1</sup> فضل كامل سالم، "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية"، رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، الموقع الإلكتروني: <http://library.iugaza.edu.ps/thesis/82723.pdf> تاريخ الاطلاع: 2015/01/02 - 17:00، ص: 24.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص: 25.

من المفاهيم السابقة نستخلص تعريفا للمحاسبة على الموارد البشرية بأنها:

" المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات الحسابية المتعلقة بتقييم تكلفة و أداء رأس المال البشري و أثرهما على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الأعمال التي تنشط فيها. "

الجدير بالذكر أن المقصود بالقيمة الاقتصادية هو القيمة المورد البشري بعد تطويره إضافة إلى تكاليف استقطابه وكل التكاليف التي تنصب اتجاهه للمحافظة على قيمته المستقبلية .

### 3- أهمية محاسبة الموارد البشرية:

من المعلوم أن العنصر الإنساني يستطيع أن يعمل في أقل الإمكانيات وأن يبني وينمى نفسه، لذلك فإن المنشأة ومهما عظمت إمكانياتها المادية لا تستطيع أن تحقق أهدافها بدون العنصر الإنساني.

ويمكن تحديد أهمية العنصر الإنساني للمنشأة إذا تصورنا الوضع الذي يمكن أن يحدث للمنشأة إذا اختفى العنصر الإنساني، لذلك هناك دلائل عديدة يمكن الإشارة إليها باعتبارها تؤيد وتؤكد على أهمية العنصر الإنساني للمنشأة، نذكر منها بعض الأمثلة :

1- العنصر الإنساني هو أهم أنواع الأصول في أي منشأة، وخاصة في المجتمعات المتقدمة حيث أن المفكر والمنفذ في أي منشأة هم البشر الذين يتولون أعمال الإدارة.

2- العنصر الإنساني له قيمة سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1986م يؤكد هذا فعندما استقال ثمانية من كبار المديرين بشركة "موتورولا" والتحقوا بالعمل لدى شركة منافسة وهي شركة "فيرتشيلر" فقد 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 .

3- أوضحت بعض الدراسات العلمية التي أجريت على عينة من 91 طالباً بالدراسات العليا " قسم التمويل " بإحدى الجامعات الأمريكية أن قرارات الاستثمار المتعلقة بشركتين مختلفتين كانت في صالح الشركة التي أعلنت عن أهمية العنصر الإنساني واهتمامها به<sup>1</sup>.

### المطلب الأول : أهداف محاسبة الموارد البشرية

1-أهداف محاسبة الموارد البشرية : إن هدف المحاسبة بشكل عام هو تقديم البيانات و المعلومات الصحيحة و الموثوقة، في الوقت المناسب للمستفيدين،و لا يخرج هدف محاسبة الموارد البشرية عن هذا الإطار ، فهي تهدف إلى توفير معلومات عن العنصر البشري للمؤسسة وكذلك إلى جذب انتباه الإدارة إلى أهمية الموارد البشرية ومساعدتها في قياس هذه الموارد وتقييمها<sup>2</sup>، و تتمثل هذه الأهداف في الآتي :

#### 1-1هدف القياس: يقصد به قياس نواحي معينة تتعلق بالموارد البشرية و تشتمل بصفة أساسية ما يلي:

- أ- قياس قيمة الموارد البشرية العامة بالمشروع باستخدام طرق علمية مناسبة قابلة للتطبيق العلمي.
- ب- قياس تكلفة إعداد و تجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين و التدريب.
- ت- قياس تكلفة استخدام الموارد البشرية من مرتبات و أجور و غير ذلك.
- ث- قياس الكفاءة الإنتاجية للأصول البشرية.
- ج- قياس ربحية استخدام الأصول البشرية.

<sup>1</sup> وليد ناجي الخيالي ، مرجع سبق ذكره، ص.ص:295-296.

<sup>2</sup> نصر عبد الكريم، "مصعب دقة، محاسبة الموارد البشرية: المنطلقات النظرية"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013 [/http://benmoussamed.jimdo.com](http://benmoussamed.jimdo.com) (تاريخ الإطلاع، 2015/02/02-19:00)، ص 03 .

ح- قياس معدل العائد على الاستثمار البشري.

2-1 **هدف التقرير:** يقصد بذلك التقرير عن بيانات الموارد البشرية في القوائم و التقارير المحاسبية وإظهار

البيانات التي تم التوصل إليها خلال تحقيق هدف القياس ويتشكل:

أ- تسجيل بيانات الموارد البشرية في مختلف البطاقات و السجلات والمحاسبة.

ب- تلخيص البيانات المتعلقة بالموارد البشرية باستخدام الأساليب المحاسبية المعروفة لتلخيص البيانات.

ت- عرض النتائج التي يتم التوصل إليها في القوائم المالية.

ث- إعداد قوائم خاصة لعرض بيانات الموارد البشرية إلى جوانب القوائم المالية التقليدية.

ج- إعداد أي تقرير إضافية تتعلق بالموارد البشرية بناء على رغبات إدارة المنظمة أو المستثمرين أو أي جهات

أخرى خارجية.

ح- دراسة المشاكل الخاصة بالموارد البشرية مثل ارتفاع معدل أوراق العمل أو ظاهرة الغياب و إعداد تقارير كمية

عنها<sup>1</sup>.

3-1 **هدف ترشيد القرارات:** يقصد بها تقديم بيانات ذات فائدة لمساندة الإدارة في اتخاذ القرار المناسب حيث

يهدف أسلوب المحاسبة عن الموارد البشرية إلى تقديم معلومات إلى إدارة المشروع(المنظمة) أو المستثمرين أو غير

<sup>1</sup> جمال احمد الدوري و إسماعيل يحيى التكريتي، "نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013، <http://benmoussamed.jimdo.com>، (تاريخ الإطلاع، 2015/02/02-19:00)، ص: 02.

ذلك من الجهات المهمة بالمشروع و ذلك لترشيد القرارات التي يتعين على هذه الجهات اتخاذها و تتعلق هذه القرارات بالعنصر البشري<sup>1</sup>.

## 2- مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية

1-عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تستفيد خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح.

2-إن استحداث أصول جديدة هي "الأصول الإنسانية" يترتب عليه تضخم المركز المالي للمنظمة، ويوحي بزيادة ثقلها في السوق.

3-تشجيع عمليات القروض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة أصول الإنسان.

4-إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أصول المنشأة.

5-التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع بالمستثمرين إلى استثمار أموالهم في مثل المنظمات التي تعكس حساباتها الختامية موقفا متفائلا بالنسبة للفترة المالية الواحدة.

6-تساعد محاسبة الموارد البشرية المنظمة على القيام بمسئوليتها الاجتماعية، وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية.

7-تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة على حسن استخدام قواها العاملة، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص: 03.

8- تسهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من أنهم أعباء إلى أنهم أصول، ومن ثم فإنها تجعل الإدارة تزيد اهتمامها بتطوير الموارد البشرية، واعتبار الأفراد العاملين ليسوا أدوات إنتاجية فحسب بل أنهم أعضاء مشاركون يساهمون في تحقيق أهداف المنظمة إلى جانب أهدافهم الشخصية<sup>1</sup>.

### 3- صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

إن معالجة الموارد البشرية باعتبارها أصلا من الأصول و إن كان يعد سهلا من الناحية النظرية، إلا أن تطبيقه في الحياة العملية يواجه صعوبات وأهمها تحيد قيم تلك الأصول، وبالتالي قيمة الاستهلاك الخاص بها وكذلك هناك صعوبات أخرى من أهمها:

- 1- قياس الإنسان أمر ذاتي بحت، إذ توجد درجة عالية من الذاتية في عملية القياس.
- 2- صعوبة تحديد فترة الاستفادة من الموارد البشرية نظرا للحرية الطبيعية لهذه الأصول ولكي يؤخذ عامل التأكد في الاعتبار، يجب أن تعتمد طرق القياس على أساليب رياضية معقدة.
- 3- استهلاك الموارد البشرية على أساس موضوعي يبدو معقدا، وذلك لوجود فروق جوهرية بين طبيعة الأصول الملموسة والأصول الإنسانية.
- 4- غالبية برامج التقييم للأفراد يكرهون الفكرة كما يخش الكثير منهم النتائج التي تترتب على القياس. وعلى الرغم من هذه الصعوبات، فإن وجود بيانات في الاستثمار في الموارد البشرية له أهمية على المستوى القومي ومستوى المشرع، لذلك فيمكن مواجهة تلك الصعوبات من خلال العمل على زيادة وعي وإدراك العاملين بأهميتهم بالنسبة للمؤسسة التي يعملون بها، و يكون ذلك بتواصل الإدارة مع العاملين في بعض المناسبات و توصيل الفكرة لهم

<sup>1</sup> أسامة شعبان و عطا الله قطيش، مرجع سبق ذكره، ص 06.

أومن خلال نشرات توزع عليهم،وعليه يمكن أن يتوفر لدى العاملين قبول بمحاولة قياس و تقييم الموارد البشرية في المؤسسة<sup>1</sup>.

- وجهات النظر المؤيدة و المعارضة لمحاسبة الموارد البشرية

### 1- وجهات النظر المؤيدة:

- توفر محاسبة الموارد البشرية معلومات هامة وموثوق بها للجهات ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة وخاصة أجهزة الرقابة الحكومية.

- محاسبة الموارد البشرية تساعد المؤسسة على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية،وذلك الربط بين تحقيق الأهداف التنموية و الأهداف الإنتاجية.

- تساعد الإدارة على توفير مناخ العمل الملائم لتنمية الموارد البشرية وتطويرها حيث يساعد قياس الأصول البشرية على التعرف على أفضل الطرق لإقامة العلاقات بين الأفراد و الجماعات.

- تعطي محاسبة الموارد مزايا رقابية و تخطيطية،مثل تقييم برامج التدريب التي تقدمها الإدارة.

- تحول النظرة إلى العاملين من أنهم تكاليف إلى أنهم أصول وبتالي تطبيق النمط القيادي الإداري.

### 2- وجهات النظر المعارضة:

- من الصعب جدا جمع البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، نظرا لكثرة المتغيرات حيث أنه من الصعب قياس كل المتغيرات التي تطرأ على العامل، و بالذات المتغيرات الإنسانية(السلوك،الدوافع،الرضا).

<sup>1</sup>نصر عبد الكريم و مصعب دقة، مرجع سبق ذكره، ص: 04 .

- كما يترتب على صعوبة القياس أن قيمة الأصل البشري المعروض في الميزانية تتغير ولا تفصح عن القيمة الحقيقية لهذا الأصل.
- عدم موازنة المنافع المحصلة من استخدام محاسبة الموارد البشرية مع تكاليف جمع البيانات و إعداد الجداول والميزانية.
- تتطلب فعالية نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام دقيق لتقييم أداء العاملين، يتركز على العدالة والموضوعية والشمولية وهذا ما يصعب أو يستحيل توفيره في معظم الأحيان، وذلك بسبب الأخطاء الناتجة عن التحيز والنسيان والخوف.
- كما أن محاسبة الموارد البشرية و آليات تسجيلها و الإفصاح عنها في التقارير المالية الرسمية ليست متوافقة والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص: 04 .

## المطلب الرابع : المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

## 1- رسملة و استنفاد الأصول من الموارد البشرية:

إن الحد الفاصل في تحديد هل كانت النفقة هي نفقة رأسمالية أو أنها نفقة جارية هو مقدار الخدمات المتوقعة من تلك النفقة مستقبلاً، فالنفقة يجب أن تعالج كنفقة جارية أو رأسمالية في الفترة التي تتحقق فيها منافعها فإن كانت تلك النفقات تعود بالمنفعة لعدة سنوات فإنها يجب أن تعد كأصل من أصول المؤسسة، و عندها في هذه الحالة لا بد من رسملة ذلك الأصل. وقد تم سابقاً دراسة موضوع اعتبار الموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة وعليه فلا بد من رسملة الموارد البشرية بمعنى قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال فترة المحاسبية. وهنا لا بد أن نميز بين الإهلاك الذي هو نقص في الأصول المادية المملوكة كالعقارات و الآلات و الأثاث وبين الاستنفاد والذي هو نقص في الأصول غير الملموسة أو ما يسمى بأصول المعنوية على رغم من أن شهرة المحل مثلاً قد تتزايد قيمتها بمرور الزمن على عكس باقي الأصول المادية الثابتة التي يطرأ تناقص تدريجي في قيمتها. ولكن إذا عرفنا الاستنفاد بأنه مقابلة ما يستهلك من منافع الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها منه فإن الاستنفاد بالأصول البشرية إنما هو استنفاد قيمة الأصل خلال الفترة التقديرية المتوقعة لخدمات هذا الأصل مع الأخذ بالحسبان الحاجة إلى وضع معيار معين يحدد فترة زيادة الخبرة للأصل البشري خلال السنوات الخدمة والفترة التي تبقى عندها الخبرة ثابتة، و يمكن أن يكون استنفاد الأصول البشرية مبني على أحد الاعتبارات الآتية<sup>1</sup>:

1- مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقائه في الخدمة لدى المؤسسة.

2- مدة خدمة الأجر البشري تعادل فترة بقاء الأصل في وظيفة معينة في المؤسسة.

<sup>1</sup> رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص.ص: 149-150 .

3- مدة خدمة الأصل البشري تعادل مدة استمرار معارفهم في التكنولوجيا المتطورة و الجديدة، فإذا كانت معارفهم غير قادرة على مجاراة التكنولوجيا الجديدة فإن قيمتهم كأصل بشري تستفد بالكامل<sup>1</sup>.

## 2- المعالجات المحاسبية للموارد البشرية :

إن طرق المعالجة المحاسبية و المتعلقة بالموارد البشري، تتم بعد رسمة كل المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري و التي تعتبر جزء من تكلفة الموارد البشرية و هي :

1- مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري .

2- مصاريف الحصول على العنصر البشري و تطوير كفاءته مثل تدريب و بعثات و دورات... الخ.

3- مصاريف تتعلق بالخبرات للحصول على العنصر البشري مثل مصاريف نقلهم و المكافآت الممنوحة لهم والمصاريف المقابلة و الاختبارات... الخ.

و لذلك فإن قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف المرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري و التي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المنشأة<sup>2</sup> و بالتالي فإن:

إطفاء المورد البشري = تكلفة الأصل البشري ÷ العمر الإنتاجي للأصل البشري.

و المعالجة المحاسبية المتعلقة بالعنصر البشري تتمثل بالآتي:

<sup>1</sup> رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص: 150 .

<sup>2</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص: 306 .

2-1 تكلفة الحصول على المورد البشري:

القيد المحاسبي\* :

البيان	دائن	مدين
من حـ / الموارد البشرية		*****
إلى حـ / النقدية	*****	

2-2 إطفاء المورد البشري

القيد المحاسبي :

البيان	دائن	مدين
من حـ / قسط إطفاء المورد البشري		*****
إلى حـ / المورد البشري	*****	

و نجد هنا أنه لم يتم عمل مخصص للعنصر البشري، و ذلك لأنه يخلق و يفنى مرة واحدة بمعنى أن المورد البشري محدد فترته الانتاجية بموجب العقد العمل.

2-3 الاستغناء عن المورد البشري:

قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي، لذلك فإن :

مكاسب الاستغناء = مبلغ الانتقال أو البيع - القيمة الدفترية للأصل البشري.

القيمة الدفترية للأصل البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاء السنوي

\* القيد المحاسبي هو تسجيل مختلف المعاملات المالية وفقا للقواعد المحاسبية والتي تكون بين طرفين في حسابين: المدين يسجل فيه دخول الاموال، والدائن يسجل فيه خروج الاموال .

القيد المحاسبي :

البيان	دائن	مدين
من حـ / النقدية		*****
الى مذكورين : حـ / موارد بشرية حـ / مكاسب الاستغناء عن الموارد البشرية		

أو القيد المحاسبي :

البيان	دائن	مدين
من مذكورين: حـ / النقدية حـ / خسائر الاستغناء عن المورد البشري	*****	*****
الى حـ / موارد بشرية	*****	

2-4 وفاة المورد البشري:

حيث يتم تحديد قيمة الخسائر الوفاة المتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري، لذلك<sup>1</sup>:

الخسائر = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع إطفاء السنوي

<sup>1</sup>حسين عبد الجليل آل غزوي، "المشاكل المحاسبية المعاصرة"، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الإدارة و الاقتصاد، الدنمارك، 2010

الموقع الالكتروني: <http://www.ao>

[http://www.academy.org/docs/almashakil\\_almoahasabiyah\\_almoasirah\\_pdf\\_16032010.pdf](http://www.academy.org/docs/almashakil_almoahasabiyah_almoasirah_pdf_16032010.pdf)

(تاريخ الإطلاع، 2015/04/22-19:00)، ص 48 .

البيان	دائن	مدين
من حـ / خسائر موارد بشرية		*****
إلى حـ / الموارد البشرية		

2-5 طرق إهلاك الموارد البشرية :

أ- إهلاك تكلفة الاقتناء :

يتم إهلاك تكلفة الاقتناء خلال فترة بقاء الفرد في المشروع التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعي ( سن التقاعد)

ناقصا عنه وقت التحاقه بالعمل

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \frac{ق(1+ع)^2}{ن}$$

حيث

$$ق = \text{تكلفة اقتناء الأفراد}$$

$$ع = \text{المعدل المستخدم خلال الفترة}$$

$$ن = \text{المدة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدمات للمنظمة}$$

ب- إهلاك تكاليف التدريب والتنمية

ويتم الإهلاك على مدى فترة الاستفادة المتوقعة من برامج التدريب وتنمية الموارد البشرية

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \frac{ت(1+ع)^ن}{ر}$$

حيث:

$$ت = \text{تكاليف التدريب}$$

$$ع = \text{المعدل المستخدم خلال الفترة}$$

ن ر = الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمنظمة من المهارات التي اكتسبها من برامج التدريب<sup>1</sup>

### 3- النسب المالية للموارد البشرية :

ظهرت من خلال الدراسة التي قام ELIAS سنة 1972 والتي استهدفت اختيار أثر قياس الموارد البشرية على قرارات الاستثمار في الأسهم و قد أظهر نتائج الدراسة عن وجود ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية و مجالات الاستثمار في الأسهم المتداولة بالسوق المالية و الدراسة التي قام بها HENDERICKSN سنة 1976 و التي جاءت مدعومة للدراسة السابقة التي أجراها ELIAS. و من جانب آخر توفر معالجة الموارد البشرية محاسبيا كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لإغراض تقييم الأداء في المشروعات ذات الأقسام الإنتاجية المتعددة لأن قيمة معدل العائد على الاستثمار و هو من أكثر الأدوات استخداما في هذا المجال.

حيث تتأثر هذه النسبة بالمعالجة المحاسبية للأموال المستثمرة في الموارد البشرية فقيمتها تختلف إذا اشتملت هذه النسبة على قيمة الاستثمار في الموارد البشرية عن قيمتها إذا لم يشتمل على قيمة هذا الاستثمار و لعل من أفضل هذه المزايا المتوفرة من جراء معالجة الموارد البشرية كأصل هي أن الإفصاح عن قيمة هذا الأصل في الميزانية يوفر للمحالفين الماليين معلومات ذات أهمية لصالح القرارات الاستثمارية التي يتخذونها، إذ تتوفر هذه المعلومات يصبح بالإمكان اشتقاق مجموعة من النسب المالية التي لا توفرها القوائم المالية التقليدية و من هذه النسب على سبيل المثال لا الحصر:

<sup>1</sup> محمد حمدي أبو الفتوح النجار، "المشاكل المحاسبية المعاصرة"، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الإدارة و الاقتصاد، الدنمارك، 2012، الموقع الإلكتروني: <http://www.ao-academy.org/ar/2012/9/2525.html>، تاريخ الإطلاع: 2015/04/22-19:00، ص.ص: 27-28 .

1- قيمة الأصول البشرية = قيمة الإجمالية للأصول.

2- قيمة الأصول البشرية ÷ قيمة الأصول غير البشرية.

3- قيمة الأصول البشرية المؤهلة تأهيلا عاليا ÷ قيمة الإجمالية للأصول البشرية.

و تستخدم النسبة الأولى أعلاه كمؤشر لقياس درجة تركيز العمالة في المشروع و من ثم لتقييم الآثار الاقتصادية المترتبة على ارتفاع معدلات دوران العمالة في الصناعات المختلفة. كما يستفاد من هذه النسبة أيضا كأداة في تحليل اتجاهات التجارة العالمية، إذ بموجبها يمكن تقييم إمكانيات الأقطار المختلفة في تصدير العمالة المتخصصة وذلك بناء على مقولة اقتصادية راسخة مفاده أن "كل قطر السلعة الأكثر تركيزا لديه"، و يجمع الباحثون على اعتبار هذه النسبة أكثر كفاءة و موضوعية في قياس تركيز العمالة من المؤشرات الكمية المستخدمة من قبل الاقتصاديين في هذا المجال و هي مثل:

● نصيب الموظف من القيمة المضافة

● نصيب الموظف من المبيعات

و يمكن كذلك تحليل القيمة الإجمالية للأصول البشرية إلى مجموعات جزئية حسب طبيعة أو أعمار القوى العاملة في المشروع أو حسب درجة التأهيل العلمي و ذلك بقصد اشتقاق مؤشرات أخرى تفيد في تقييم هيكل القوى العاملة.

حيث تستخدم النسبة الثالثة كمؤشر أو مقياس مدى تركيز المهارات العلمية في المشروع و يستخدمها المحللون الماليون كمؤشرات لقياس الإنتاجية في بعض الصناعات كالبتروكيماويات و الصناعات الالكترونية و صناعة الأدوية كما إن بالإمكان استخدام هذه النسبة من قبل الأجهزة الحكومية في تخطيط البرامج الدراسية و رسم سياسات الأجهزة بالإضافة إلى أن توفر معلومات عن نمط توزيع أعمار القوى العاملة في المشروع ويمكن أن يفيد في التنبؤ بمعدلات نموه وتحديد حصته السوقية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سابق ذكره، ص:51.

## خلاصة الفصل :

إن تجاهل التأصيل للمورد البشري يجعل المعلومات المحاسبية ناقصة، وخاصة أن منظمات العمال الحالية تستثمر في العاملين لديها ليس فقط في صورة الإنفاق على التدريب وبرامج التنمية ، بل أيضا في أساليب الرعاية الاجتماعية ورفاهية العاملين و غيرها من الأنشطة بهدف تكوين أصول بشرية في شكل ولاء للعاملين و الالتزام بأهداف المنشأة و تنميتها، و هذا كله يجعل الإنفاق على رأس المال البشري إنفاقا رأسماليا يؤدي إلى منافع ستحصل عليها المنشأة في السنوات المقبلة.

تمهيد :

يعد موضوع محاسبة الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبيا في مجال المحاسبة حيث بدأ الاهتمام بها

نتيجة لإدراك أهمية الأفراد في المنظمات باعتبارهم موارد منتجة كونهم يتمتعون بقدرات علمية و مهنية عالية.

وبدأت عملية التركيز المتزايد على رأس المال البشري أكثر منه على رأس المال المادي، وظل هذا الموضوع محط

أنظار واهتمام خلال العقود الماضية حيث تم الاتفاق على أن البشر يمثلون موردا مهما و فاعلا في المنظمات، لا بد

من إيجاد طريقة موضوعية للتعبير عن القيمة الاقتصادية له، وبالرغم من عدم الوصول إلى تلك الطريقة في الإطار

المحاسبي إلا أن هناك محاولات جادة و مستمرة للوصول إلى تحديد القيم التي تعكس معارف و مهارات العاملين

محاسبيا.

وعلى ضوء هذا سنتطرق في هذا الفصل إلى عرض مثال تطبيقي عن المعالجة المحاسبية للموارد البشرية.

## 1- التعريف بمؤسسة " متيجي " :

## 1-1 تاريخ مجموعة متيجي:

أسس السيد "حسين متيجي" المجموعة الصناعية التي تحمل اسمه " متيجي " إذ ولج في ميدان صناعة الحبوب في التسعينات بإنشاء شركة للتعاملات التجارية في مجال الصناعات الغذائية تحت اسم الوكالة المغاربية وقد أصبحت هذه المؤسسة في ظرف قصير شريكا لا يمكن الاستغناء عنه في مجال المنتجات الزراعية في الجزائر وحتى في الخارج بفضل إدارة رشيدة وتتبع دقيق للأسواق العالمية، إذ بعد استثمارات ضخمة في مجال المعدات الإنتاجية وفي توظيف الخبرات الكفؤة.

فمجموعة متيجي تطور الآن منتوجات تجمع بين المهارات العالمية والتكنولوجيا الحديثة وهي اليوم تختص في مجال الصناعات الغذائية وتضم أربعة شركات هي على التوالي:

1. المطاحن الكبرى للظهرة: مطحنة جد متطورة متخصصة في إنتاج مختلف أنواع الدقيق، السميد من قمح منتقي بعناية فائقة.

2. مطاحن سيق: مطاحن للدقيق و السميد تمتاز بقدرتها التخزينية العالية.

3. الوكالة المغاربية: شركة لاستيراد المنتجات الزراعية.

4. معمل نشا مغنية : مؤسسة تحويل الذرة إلى مشتقاتها الأساسية لاسيما النشاء، شراب الغلوكوز، الدكسترين ولغلوتن.

ثم تدعمت مجموعة متيجي بصفة أكثر بالاستثمارات في مجال تكنولوجيا تحويل الحبوب و إنشاء مؤسسة جديدة بمستغانم سنة 2001 تسمى بمطاحن الكبرى للظهرة، لهذا المجمع الضخم الذي يضم مطحنة ومصنع للسميد<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مؤسسة مطاحن الظهرة "متيجي" بمستغانم .

من أحدث طراز يتمتع بقدرة تحويل هائلة كما أن منتجاته ذات جودة عالية مع تكلفة إنتاج تنافسية، تجعل منه من بين أهم وأكبر المجمعات للصناعة الغذائية في البلاد ومع بداية 2005 اقتحمت مجموعة متيجي ميدانا جديدا في توسعها بالحصول على فرعين سابقين لمجموعة الرياض - سيدي بلعباس بعد مفاوضات طويلة وهما:

- مصنع النشاء لمغنية: مختص في تحويل الذرة إلى مشتقاتها الأساسية ويعد هذا المصنع فريدا من نوعه في الجزائر.
- مطاحن سيق: تحتوي على مطحنة ومصنع للسميد ومجموعة من صوامع الحبوب ، ذات قدرة تخزين هائلة.

وتم الحصول على هذان المصنعان وذلك في إطار الخوصصة التامة للمؤسسات الاقتصادية العمومية التي أقرتها الدولة ويعدان مكسبا هاما لمجموعة متيجي التي تطمح إلى تغطية جميع حاجيات الغرب الجزائري من الحبوب ومشتقاتها في أقرب الآجال وأثبت مجموعة مجموعة متيجي يوما بعد يوم مكانتها الرائدة والمهمة في مجال تحويل الحبوب في الجزائر بفضل عمل دعوب لعدة سنين بالإضافة إلى استثمارات هائلة من حيث أجهزة الإنتاج والموارد البشرية .

## 1-2 تعريف مطاحن الكبرى "الظهرة"

إن المطاحن الكبرى للظهرة تشغل عدد هام من اليد العاملة المتخصصة ذات الخبرة الواسعة ومعرفة مقتدرة في الميدان.

- الفريق المسير المتعدد المهام يتميز باقتداره وديناميكية.

- إن عدد العمال قد شهد ارتفاعا حيث ارتفع من 85 عاملا في 2002 إلى 150 عاملا في 2004 إلى أن وصل إلى 312 في الوقت الحالي ، مؤطرين من طرف مسيرين ذات كفاءة معتبرة وهذا ما يساهم في انخفاض معدل البطالة بمدینتنا<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> نفس المرجع .

- هذا المجمع الضخم الذي يضم مطحنة ومصنع للسميد من أحدث طراز يتمتع بقدرة عالية مع تكلفة إنتاج تنافسية من أهم و أكبر المجتمعات للصناعة الغذائية في البلاد .

- الإطار القانوني: المطاحن الكبرى للظهرة هي شركة ذات مساهمة ، ذات رأسمال خاص .
- الموقع الجغرافي والاستراتيجي للمؤسسة: يتمركز موقع شركة متيجي في ساحل مستغانم بالتحديد في صلامندر بالقرب من السكة الحديدية مقابل الطريق رقم 11 في المنطقة الصناعية وهي تشغل مساحة تقدر بـ5500م<sup>2</sup>.

• المنطقة الجغرافية التجارية للمؤسسة: تمتد أساسا في ولايات مستغانم، غيليزان، وهران، تيارت، تلمسان والجلفة والجزائر العاصمة.

• وحدات المؤسسة: أن مساحة المطاحن الكبرى للظهرة مجزأة بين جناح إداري الذي يشمل المسؤولين على الانتاج وبنية موزعة إلى قطاعات من وظائف مختلفة والبنية مكونة من:

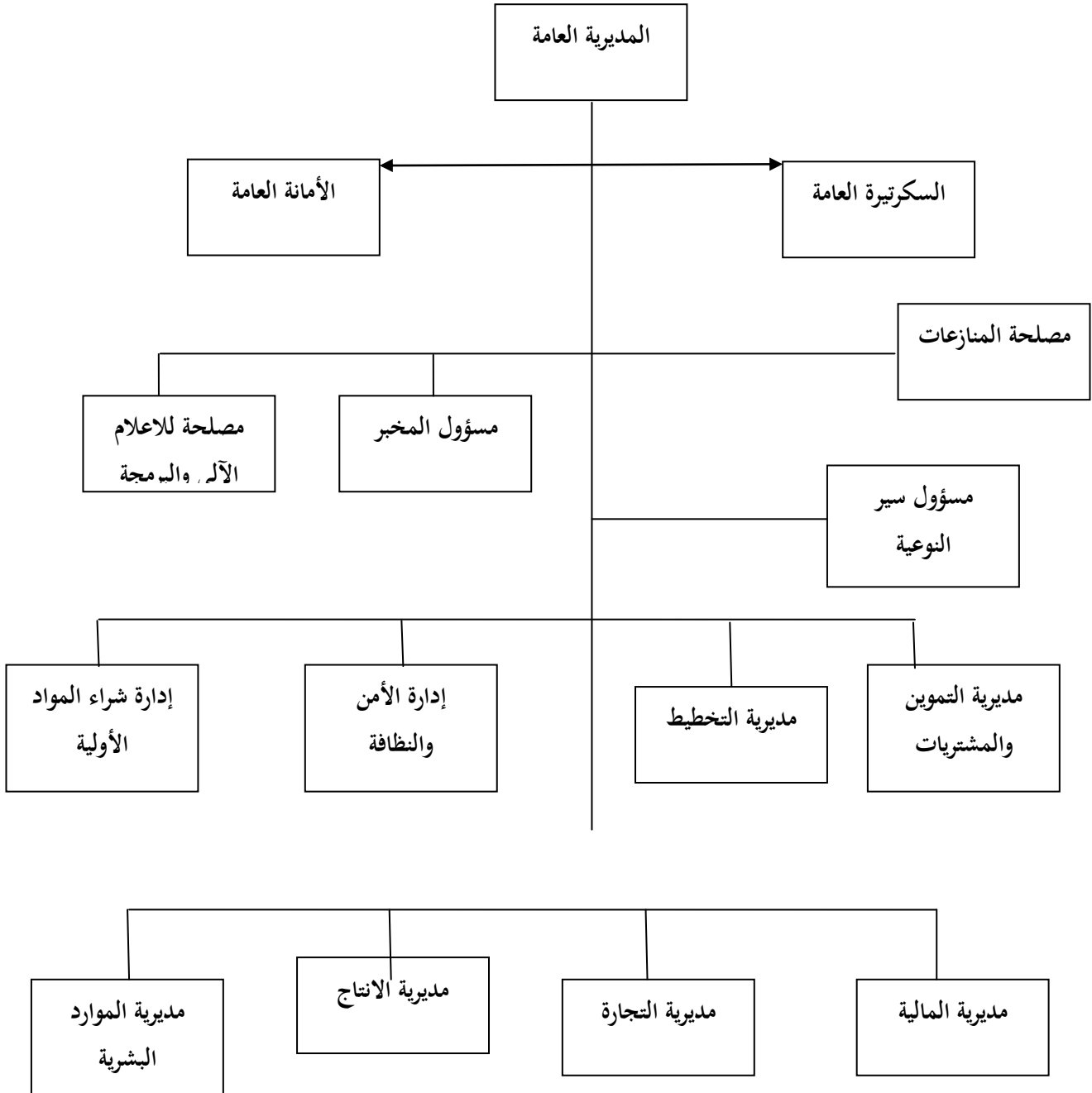
1. 06 طوابق.
2. حاويات الاستقبال .
3. خلايا التخزين المعدنية المعدنية بسعة 200 طن للواحدة.
4. خلايا للإنتاج بالإسمنت المسلح .
5. القمح اللين و 02 للقمح الصلب دوتا سعة 130 طن للواحدة.
6. الماكينات والأجهزة للانتاج المصنوعة بسويسرا لشركة بيرلم<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> نفس المرجع .

3-1 الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى "الظهرة"

إن الهيكل التنظيمي للمؤسسة هو وصف لمجموعة هياكل المؤسسة التي تتمثل في مختلف الأطراف الإدارية .

شكل رقم 07: الهيكل التنظيمي للمطاحن الكبرى "الظهرة" مستغانم .



المصدر: مؤسسة متيجي المطاحن الكبرى لمستغانم

## 2- مثال تطبيقي لمعالجة الموارد البشرية محاسبيا.

نظرا لعدم اعتماد المؤسسات الصناعية الجزائرية بصفة عامة، ومؤسسة مطاحن الظهرة بصفة خاصة لنظام محاسبة الموارد البشرية، ارتأينا عرض مثال تطبيقي من دراسات سابقة للمؤلف (وليد ناجي الحياي) وذلك قصد تقريب الصورة أكثر للباحثين في هذا المجال :

### - المثال التطبيقي :

سنوضح في المثال الآتي كيفية معالجة الموارد البشرية:

أنقت الشركة مبلغ (5000) ألف دينار للحصول على (5) خبراء، "أ،ب،ج،د،هـ" وكان عقد العمل الموقع مع الخبراء لمدة خمس سنوات، علما أن:

1- بدأ الخبراء في الإنتاج بتاريخ 1997/01/01م.

2- في تاريخ 1998/07/01م توفي الخبير "أ".

3- في تاريخ 1999/01/01م انتقل الخبير "ج" إلى شركة أخرى مقابل نقدي مقداره (20000) ألف دينار.

المطلوب: قدم المعالجة المحاسبية المقترحة للمشكلة السابقة<sup>1</sup>.

### - المعالجة المحاسبية للموارد البشرية :

1- عام 1997م:

الحصول على الخبراء 50000

● تكلفة الخبير الواحد =  $\frac{50000}{5}$  = 10000 دينار.

عدد الخبراء 5

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص: 308.

		1997/12/31		
	50000	من حـ / الموارد البشرية		
50000		إلى حـ / النقدية (إثبات تكلفة الحصول على الموارد البشرية)		

تكلفة الأصول البشرية 50000

• قسط إطفاء الموارد البشرية = \_\_\_\_\_ = \_\_\_\_\_ = 10000 دينار

العمر الإنتاجي للأصول البشرية 5

تكلفة الأصول البشري 10000

• قسط إطفاء الموارد البشرية سنويا = \_\_\_\_\_ = \_\_\_\_\_ = 2000 دينار.

العمر الإنتاجي للأصول البشري 5

تكلفة الأصول البشري 50000

• قسط إطفاء الموارد البشري = \_\_\_\_\_ = \_\_\_\_\_ = 10000 دينار

عدد الخبراء 5

		1997/12/31		
	10.000	من حـ / قسط إطفاء الموارد البشرية		
		إلى حـ / الوارد البشرية		
10.000		الخبير "أ"		
2.000		الخبير "ب"		
2.000		الخبير "ج"		
2.000		الخبير "د"		
2.000		الخبير "هـ"		
2.000		(إثبات إطفاء الموارد البشرية)		

10.000	10.000	// من ح/ ملخص الدخل. إلى ح/ قسط إطفاء الموارد البشرية. (إثبات إقفال قسط إطفاء الموارد البشرية)		
--------	--------	---	--	--

ح/ الموارد البشرية

له

منه

10000	قسط إطفاء الموارد البشرية	النقدية	50000
40000			
50000	رصيد 12/31		50000

ح/ قسط إطفاء الموارد البشرية.

له

منه

10000		النقدية	10000
10000	ملخص الدخل		10000

ح/ الخبير "أ"

له

منه

2000	قسط إطفاء الموارد البشرية	النقدية	10000
80000	رصيد 12/31		
10000			10000

ح/ الخبير "ب"

له		النقدية	منه
2000	قسط إطفاء الموارد البشرية		10000
80000	رصيد 12/31		
10000			10000

ح/ الخبير "ج"

له		النقدية	منه
2000	قسط إطفاء الموارد البشرية		10000
80000	رصيد 12/31		
10000			10000

ح/ الخبير "د"

له		النقدية	منه
2000	قسط إطفاء الموارد البشرية		10000
80000	رصيد 12/31		
10000			10000

ح/ الخبير "ه"

منه			له
10000	النقدية	قسط إطفاء الموارد البشرية	2000
		رصيد 12/31	80000
10000			10000

ح/ ملخص الدخل

منه			له
10000	قسط إطفاء الموارد البشرية		

قائمة المركز المالي كما في 1997/12/31

	40000 صافي الأصول البشرية	
--	---------------------------	--

2- عام 1998م:

القيمة الدفترية للخبير "أ" = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاء السنوي

$$= 10000 - (1000 + 2000) = 7000 \text{ دينار}$$

حيث أن مبلغ (7000) ألف دينار تمثل قيمة خسارة المورد البشري "أ"

تكلفة العنصر البشري 8000 6

• قسط إطفاء المورد البشري "أ" = \_\_\_\_\_ = \_\_\_\_\_ × \_\_\_\_\_ = 1000 دينار

العمر الإنتاجي 4 12

7000	7000	1998/12/31 من حـ /خسائر موارد بشرية الى حـ/ الموارد البشرية (الخبير "أ") (إثبات وفاة المورد البشري)		
1000	1000	// من حـ /إطفاء موارد بشرية إلى حـ/ الموارد البشرية (الخبير "أ") (إثبات اطفاء المورد البشري)		

8000 2000 2000 2000 2000	8000	1998/12/31 من حـ /إطفاء الموارد البشرية. إلى حـ/ الموارد البشرية الخبير "ب" الخبير "ج" الخبير "د" الخبير "هـ" (إثبات إطفاء الموارد البشرية)		
9000 7000	16000	// من حـ /ملخص الدخل إلى المذكورين حـ / قسط إطفاء الموارد البشرية حـ/ الموارد البشرية (إثبات إقفال إطفاء وخسائر الموارد البشرية)		

ح/ الموارد البشرية

له		منه
7000	حسابات موارد بشرية	رصيد 1/1
9000	قسط إطفاء الموارد البشرية	
24000	رصيد 12/31	
40000		40000

قسط إطفاء الموارد البشرية

له		منه
	ملخص الدخل	موارد بشرية
9000		9000
9000		9000

ح/ الخبير "أ"

له		منه
2000	حسابات موارد بشرية	رصيد 1/1
6000	إطفاء الموارد البشرية	
8000	رصيد 12/31	
		8000

ح/ الخبير "ب"

له		منه
2000	حسابات موارد بشرية	رصيد 1/1
6000	إطفاء الموارد البشرية	
8000	رصيد 12/31	
		8000

ح/ الخبير "ج"

له			منه
2000	خسائر موارد بشرية إطفاء الموارد البشرية	رصيد 1/1	8000
6000			
8000	رصيد /12/31		8000

ح/ الخبير "د"

له			منه
2000	خسائر موارد بشرية إطفاء الموارد البشرية	رصيد 1/1	8000
6000			
8000	رصيد /12/31		8000

ح/ الخبير "هـ"

له			منه
2000	خسائر موارد بشرية إطفاء الموارد البشرية	رصيد 1/1	8000
6000			
8000	رصيد /12/31		8000

ح/ ملخص الدخل

له			منه
		قسط إطفاء الموارد البشرية خسائر موارد بشرية	9000
			7000

قائمة المركز المالي كما في 1998/12/31

له			منه
	صافي أصول بشرية		23000

3- عام 1999:

القيمة الدفترية للخبير "ج" = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاء السنوي

$$= 10.000 - (2000 + 2000) = 60.000 \text{ دينار.}$$

مكاسب إنتقال الخبير "ج" = مبلغ الإنتقال - القيمة الدفترية للأصل البشري

$$= 20.000 - 6000 = 14.000 \text{ دينار}$$

		1999/12/31		
	20.000	من ح/ النقدية إلى المذكورين ح/ موارد بشرية - الخبير "ج" ح/ مكاسب انتقال موارد البشرية (إثبات انتقال موارد بشرية مع تحقيق مكاسب)		
6000				
14.000				
		//		
	6000	من ح/ قسط إطفاء الموارد البشرية إلى ح/ الموارد البشرية خبير "ب" خبير "د" خبير "هـ" (إثبات إطفاء الموارد البشرية).		
6000				
2000				
2000				
2000				

14.000	14.000	1999/12/31 من ح/ مكاسب إنتقال الموارد البشرية إلى ح/ ملخص الدخل (إثبات إقفال الموارد البشرية)		
6000	6000	// من ح/ ملخص الدخل إلى ح/ قسط إطفاء الموارد البشرية (إثبات إقفال إطفاء الموارد البشرية).		

ح/ الموارد البشرية

له		منه	
6000	قسط إطفاء الموارد البشرية	رصيد 1/1	6000
6000	نقدية		
12000	رصيد 12/31		
23000			6000

قسط إطفاء الموارد البشرية

له		منه	
6000	ملخص الدخل	الموارد البشرية	6000
6000			6000

ح/ الخبير "ب"

له		منه	
2000	قسط إطفاء الموارد البشرية	رصيد 1/1	6000
4000	رصيد 12/31		
6000			6000

الخبير "ج"

له			منه
6000	النقدية	رصيد 1/1	6000
6000			6000

ح/ الخبير "د"

له			منه
2000	قسط إطفاء الموارد البشرية	رصيد 1/1	6000
4000	رصيد 12/31		
6000			6000

ح/ الخبير "هـ"

له			منه
2000	قسط إطفاء الموارد البشرية	رصيد 1/1	6000
4000	رصيد 12/31		
6000			6000

ح/ ملخص الدخل

له			منه
14000	مكاسب إنتقال الموارد البشرية	قسط إطفاء الموارد البشرية	6000

قائمة المركز المالي كما في 1999/12/31

له	منه
	12000
	صافي أصول بشرية

4- عام 2000م:

6000	6000	2000/12/31 من ح/ قسط إطفاء الموارد البشرية إلى ح/ الموارد البشرية خبير "ب" خبير "د" خبير "ه" (إثبات إطفاء الموارد البشرية)		
6000	6000	// من ح/ ملخص الدخل إلى ح/ إطفاء الموارد البشرية (إثبات إقفال الموارد البشرية)		

ح/ الموارد البشرية

له	منه
6000	12000
6000	رصيد 1/1
12000	رصيد /12/31
	12000

قسط إطفاء الموارد البشرية

له		منه
		رصيد 1/1
6000	ملخص الدخل	6000
6000		6000

ح/ الخبير "ب"

له		منه
		رصيد 1/1
2000	قسط إطفاء الموارد البشرية	4000
2000	رصيد /12/31	
4000		4000

ح/ الخبير "د"

له		منه
		رصيد 1/1
2000	قسط إطفاء الموارد البشرية	4000
2000	رصيد /12/31	
4000		4000

ح/ الخبير "هـ"

له		منه
		رصيد 1/1
2000	قسط إطفاء الموارد البشرية	4000
2000	رصيد /12/31	
4000		4000

ح/ ملخص الدخل

له	منه
	6000
	قسط إطفاء الموارد البشرية

قائمة المركز المالي كما في 1999/12/31

له	منه
	6000
	صافي أصول بشرية

5- عام 2001م:

		2001/12/31		
6000	6000	من ح/ قسط إطفاء الموارد البشرية		
2000		إلى ح/ الموارد البشرية		
2000		الخبر "ب"		
2000		الخبر "د"		
		الخبر "ه"		
		(إثبات إطفاء الموارد البشرية)		
		//		
6000	6000	من ح/ ملخص الدخل		
		إلى ح/ قسط إطفاء الموارد البشرية		
		(إثبات إقفال الموارد البشرية)		

ح/ الموارد البشرية

له		رصيد 1/1	منه
2000	قسط إطفاء الموارد البشرية		6000
4000			
6000	رصيد /12/31		6000

ح/ الخبير "د"

له		رصيد 1/1	منه
2000	قسط إطفاء الموارد البشرية		6000
4000			
6000	رصيد /12/31		6000

ح/ الخبير "ب"

له		رصيد 1/1	منه
2000	قسط إطفاء الموارد البشرية		2000
2000			2000

ح/ الخبير "د"

له		رصيد 1/1	منه
2000	قسط إطفاء الموارد البشرية		2000
2000			2000

وفي ميزانية السنة الأخيرة لا تظهر أصول بشرية نظرا لإطفائها، ويفرض عدم وجود أصول بشرية جديدة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> نفس المرجع ، ص.ص:308-325 .

## خاتمة الفصل:

إن الأنظمة الموجودة في المؤسسات الجزائرية لا تلي متطلبات الموارد البشرية إضافة إلى عدم وجود اهتمام واضح بتطبيق محاسبة الموارد البشرية بالرغم من اهتمامها بالاستثمار في العنصر البشري . فبالنسبة لها الرواتب والأجور تختلف بين العاملين، بطريقة يمكن أن تعكس كلا من المهارة و مستوى التعليم، وسنوات الخبرة و لذلك فإن المرتبات و الأجور يمكن - في رأي محاسبيها - أن تشكل أفضل أساس لاكتساب قيمة خدمات العاملين.

## تمهيد :

اهتمت العديد من الدراسات المحاسبية بعملية قياس و تقويم الأصول البشرية، واتبعت هذه الدراسات مناهج مختلفة تتفق و طبيعة هذه الأصول، وعلى الرغم من أن هذه الدراسات المتنوعة تختلف في مناهجها إلا أنها اتفقت على أهمية قياس تكلفة أو قيمة الأصول البشرية و ذلك لما لهذا القياس من آثار جوهرية على تحسين أداء الإدارة لواجباتها و منها إدارة الموارد البشرية.

ومما لا شك فيه أن إدراك القوائم على الشركات لأهمية الموارد البشرية و دورها الحاسم في تحقيق أهداف الشركة قد قاد إلى قبول هذه الموارد كأصل من أصولها و هذا يقتضي بان تقاس تكلفتها أو قيمتها والإفصاح عنها في القوائم المالية .

و على ضوء هذا سنتناول في هذا الفصل مبحثين :

المبحث الأول : القياس المحاسبي للرأس المال البشري .

المبحث الثاني : الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية .

## المبحث الأول : القياس المحاسبي للرأس المال البشري .

يعتبر القياس أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة الذي من خلاله يتم توفير معلومات مفيدة عن نتائج أعمال المشروع و مركزه المالي و تدفقاته النقدية للمستخدمين بهدف مساعدتهم في ترشيد قراراتهم فالخطوة الأولى في العمل المحاسبي تتمثل في تحديد الظواهر و الأحداث و الأنشطة التي يجب توفير المعلومات الملائمة عنها لتلبية احتياجات المستخدمين و ذلك لإخضاعها للقياس.

و بالنظر الى الموارد البشرية على أنها بند من بنود الموجودات فقد ترتب عن ذلك استخدام العديد من الطرق التي تستهدف قياس قيمة منافعها المستقبلية و الإفصاح عنها بشكل كمي في الكشوفات المالية و هذا ما سنحاول توضيحه .

## المطلب الأول : مفهوم القياس المحاسبي

## 1- تعريف القياس المحاسبي :

ان وظيفة القياس وظيفية أساسية في شتى العلوم الطبيعية و الاجتماعية ومع ذلك ففي فترة من الزمن مهملا في المحاسبة حتى بدأ المحاسبون مؤخرا بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي و يعد **MATTESSICH** في طليعة المحاسبين الذي بحثوا في مشكلات القياس المحاسبي و فيما يلي استعراض لبعض تعاريف القياس المحاسبي.

**التعريف الأول :** لغة خاصة تمثل ظواهر واقعية أو حقيقية وذلك عن طريق الأعداد، والعلاقات فيما بين هذه الأعداد، والتي تكون محددة مسبقا أو متفق عليها في النظام العددي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> لعبي هاتو خلف البوعلي، "محاسبة الموارد البشرية ومدى إمكانية تطبيقها في المصارف التجارية العراقية"، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، الدنمارك، 2011، الموقع الإلكتروني: <http://www.ao-academy.org/ar/2011/5/2390.html>، تاريخ الاطلاع: 12/03/2015-13:00)، ص: 70 .

**التعريف الثاني:** هو عملية مهمة تتطلب تحديد وتعيين قيم رقمية للأشياء أو الأحداث أو سماتها بطريقة تضمن الحصول على تفاصيل البيانات وبطريقة سهلة، وعندما يكون القياس غير دقيق أو غير ذي جدوى فيمكن توفير معلومات غير رقميه (غير مالية) في ملاحظات هامشية<sup>1</sup>.

بينما عرفت **جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)** القياس المحاسبي بأنه: " قرن الأعداد بأحداث الوحدة الماضية و الحالية والمستقبلية و ذلك بناء على ملاحظات ماضية أو حالية واستنادا إلى قواعد محددة"<sup>2</sup>.

كما عرفت **لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)** في عرضه الإطار العام لإعداد القوائم المالية القياس بأنه: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس و يتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية.

من التعاريف السابقة يمكن استخلاص مفهوم شامل للقياس المحاسبي على أنه تقييم للأحداث الاقتصادية الناتجة عن أداء نشاط معين و المرتبطة به داخل الوحدة المحاسبية مع بيان التغيرات في تلك الأحداث و أثرها على قائمتي الدخل و المركز المالي<sup>3</sup>.

## 2- أركان القياس المحاسبي:

تستند عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان رئيسة هي:

<sup>1</sup> أحمد رباح بلقاوي، تعريب رياض العبد الله، "نظرية المحاسبة"، دار البازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 90 .

<sup>2</sup> مطر محمد، "مبادئ المحاسبة المالية: مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، الجزء الثاني، عمان 2007، ص: 115.

<sup>3</sup> فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص: 91 .

أ - الخاصية محل القياس: تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي كأن تكون الخاصية محل القياس هي الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا أو معدل دوران مخزونه السلعي<sup>1</sup> .

أما فيما يتعلق بالأصول فالخاصية التي يهتم المحاسب بقياسها هي ما تحتويه هذه الأصول من خدمات متوقعة<sup>2</sup> .

ب- المقياس المناسب للخاصية محل القياس: إن الشرط الأساسي والذي يجب مراعاته من وجهة نظر القياس هي أن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة حتى تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة وللتجميع ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي وحدة النقد التي يجري بها التعامل .

أما إذا كانت الخاصية محل القياس هي الطاقة الإنتاجية لمشروع معين فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا أو عدد ساعات العمل المباشرة .

ت- تحديد نوع وحدة القياس المميزة والملائمة: وبما أن وحدة القياس هي وحدة النقد فإن نوع هذه الوحدة مثلا الأورو أو الدولار أو الدينار.... .

ت - الشخص القائم بعملية القياس: إن الشخص القائم بعملية القياس هو المحاسب وهو الذي له دور أساسي في تحديد مسار وأساليب ونتائج عملية القياس<sup>3</sup> .

<sup>1</sup> مطر محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 116 .

<sup>2</sup> عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، دار السلاسل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الكويت، 1990، ص 63 .

<sup>3</sup> لعيبي هاتو خلف البوعلي، مرجع سبق ذكره، ص: 71 .

## 3- مشكلة القياس المحاسبي للرأس المال البشري .

تختلف الأساليب الممكنة لتقييم الموارد البشرية فيما بينها من حيث درجة الموضوعية التي تحققها ومدى اتفاقها مع الفكر المحاسبي و تتفاوت هذه الأساليب في اعتمادها على نظريات التكلفة المختلفة سواء التكلفة التاريخية أو التكلفة الاقتصادية أو الاستبدالية و هي في مجملها تهدف إلى واحد مما يأتي :

1- تسجيل الموارد البشرية بالقيم المقدرة مستقبلاً.

2- تسجيل الموارد البشرية بالتكلفة اللازمة لتهيئة الأصل للإنتاج و تطويره و خلق روح التعاون و الأمان الاجتماعي للعناصر البشرية .

3- تسجيل الموارد البشرية بالقيمة الاستبدالية.

لكن مقابل هذا هناك مشاكل يواجهها المحاسب في قياس الموارد البشرية، بحيث تظهر هذه الأخيرة

في وجهين:

**الوجه الأول:** يتمثل في المشاكل المتصلة بقياس تكلفة الاستثمارات في هذه الموارد ومن ثم بكيفية تخصيصها و استنفادها على مدار الفترات المالية المتتالية.

**الوجه الثاني:** ويتمثل بتقويم هذه الموارد بالمفهوم الاقتصادي للقيمة و إذا كان الوجه الأول على صلة بأغراض التقارير المالية الخارجية فإن الوجه الثاني على صلة بأغراض التقارير المالية الداخلية .

وقد صنف الباحثون نماذج القياس المتبعة في محاسبة الموارد البشرية إلى ثلاث مجموعات : المجموعة الأولى تعتمد على ما يعرف بمدخل القيمة أما المجموعة الثالثة فتعتمد على المدخل السلوكي و يتوقف اختيار رأي من هذه المدخل على الأغراض المقصودة من عملية القياس<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص.ص: 98-99.

المطلب الثاني : نماذج قياس رأس المال البشري التي تعتمد على التكلفة .

ظهرت عدة دراسات و بحوث علمية تستهدف قياس و تقييم الأصول البشرية و على الرغم من أن هذه الدراسات المتنوعة تختلف في مناهجها إلا أنها تتفق و أهمية قياس هذه الأصول البشرية لمل لذلك من آثار جوهرية على حسن الإدارة لواجباتها.

إن تعبير تكلفة الموارد البشرية مشتق من المفهوم العام للتكلفة و يقصد به "التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر أو استبدالهم"<sup>1</sup>، إذن تكلفة الموارد البشرية كغيرها من التكاليف تشتمل على المكونات المصروفات و الأصل و يمكن أن تكون تكلفة مدفوعة أو تكلفة الفرصة كما يمكن أن تكون مباشرة أو غير مباشرة .

و بالنسبة للموارد البشرية يمكن أن نميز بين ثلاثة مداخل رئيسية لقياس الموارد البشرية على أساس التكلفة هي التكلفة الأصلية التاريخية، تكلفة الإحلال و تكلفة الفرصة البديلة<sup>2</sup> .

### 1- التكلفة الأصلية لرأس المال البشري (التكلفة التاريخية) :

و تعرف بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر و تنميتهم و نرى أنها تتكون من عنصرين كما هو موضح في الشكل :

**الأول:** تكلفة الحصول على البشر و تشير إلى التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على من سيشغل مركزا معينا و هي تشمل مجموعة من التكاليف المباشرة كتكاليف الاستقطاب، الاختبار، التعيين و التوظيف و كذلك مجموعة من التكاليف غير المباشرة كتكاليف الترقية و التدريب .....

<sup>1</sup>Flamholtz Eric, **Towards A theory Of Human Resource Value In Formal Organization**, Accounting Review, Vol.47, No.04, 1972, <https://www.jstor.org/discover/>, (Consulté le: 26/12/2014-10:00),p.175

<sup>2</sup> فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص: 101 .

الثاني: تكلفة التعلم و هي تشير إلى التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل تدريب الفرد و وضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع منه عند قيامه بوظيفة معينة و يمكن تعريفها بأنها التكلفة التفاضلية التي تتحملها المنشأة إلى حين تحقيق الفرد مستوى الإنتاجية<sup>2</sup>.

و حسب الطريقة فإن التكلفة اللازمة للحصول على الموارد البشرية هي التي تحدد قيمتها بمعنى أن التكاليف اللازمة للحصول على أفراد مؤهلين تعتبر أساس للتكاليف التاريخية وحسب هذه الطريقة يعامل الأفراد كالأصول المادية الأخرى، بحيث تقسم تكلفة رأس المال البشري إلى قسمين الأول يعامل كمصروفات تجارية كالرواتب و الأجور في حين يعامل القسم الثاني كمصروفات رأسمالية مثل نفقات التدريب و الاختيار و التعيين و التنمية و التي يتم إطفائها على مدى العمر الإنتاجي للأصل. و لقد قدم Flamholtz نموذجاً لتحديد التكلفة التاريخية لرأس المال البشري، ويترجم هذا النموذج التكلفة التاريخية<sup>1</sup> في:

$$\left. \begin{array}{l} \text{تكلفة الحصول (تكلفة} \\ \text{الاستقطاب، الاختيار، التعيين، الترقية)} \\ \\ \text{+} \\ \text{تكلفة التعليم (تكاليف التدريب، وقت المدرب، الإنتاجية} \\ \text{الضائعة أثناء التدريب)} \end{array} \right\} = \text{التكلفة التاريخية لرأس المال البشري}$$

و تتميز هذه الطريقة بالموضوعية و مسايرتها للعرف و التطبيق المحاسبي حيث مصاريف اختيار و توظيف و تدريب العاملين مصاريف رأسمالية تجري رسمتها على فترات استخدامها و بالتالي يتعين اهتلاكها على العمر الإنتاجي للأصول البشرية لتحديد نصيب كل فترة منها. و في حالة تصفية الأصل و الاستغناء عن العاملين قبل إنهاء

<sup>2</sup> رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص 155 .

<sup>1</sup> عبد الناصر موسى و سميرة عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص.ص: 3-4.

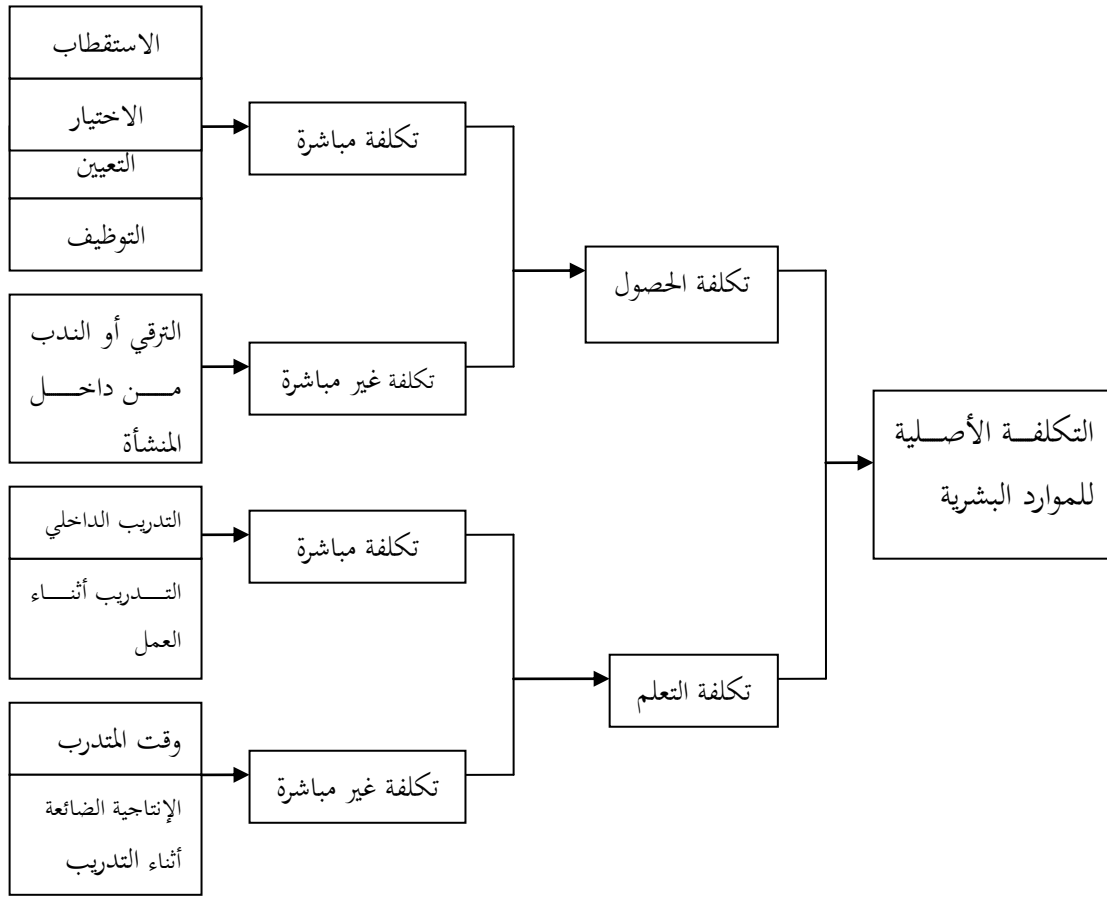
حياتهم الإنتاجية المقدرة، يعتبر الرصيد المتبقي خسارة و ممكن أن يكون الرصيد المتبقي ربحاً في حالة انتقاله بمقابل مادي.

و أهم نقد يمكن أن يوجهه لهذه الطريقة بأنها لا تعبر عن الطاقة الإنتاجية الأساسية للأفراد أي الخدمات والمنافع المتوقعة من الأصل خلال حياته الإنتاجية بل تعبر عن تكاليف اختياره و تدريبه فقط<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> أسامة شعبان و عطا الله قطيش، "محاسبة الموارد البشرية و أثر الإفصاح عمها في القوائم المالية"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول الرأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013، الموقع الإلكتروني: <http://benmoussamed.jimdo.com>، (تاريخ الإطلاع: 15/01/2015-16:30)، ص: 5.

الشكل رقم 03 : نموذج لقياس التكلفة الأصلية للموارد البشرية



المصدر : فضل كمال سالم، "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، الموقع الإلكتروني: <http://library.iugaza.edu.ps/thesis/82723.pdf> تاريخ الاطلاع: 2015/01/02 - 17:00، ص 102 .

2- تكلفة الإحلال للموارد البشرية (التكلفة الاستبدالية):

يتفق هذا النموذج (\*) مع نموذج التكلفة التاريخية و أن الاختلاف الوحيد هو أن نموذج التكلفة الاستبدالية

يأخذ في الاعتبار التغيير المستمر في قيمة وحدة النقد لذلك يقوم هذا النموذج برسملة التكاليف تكلفة الحصول

\*) كان Flamholtz أول من دعى إلى تبني هذا الأسلوب حين طور نموذج لقياس التكلفة الاستبدالية للقوى البشرية العاملة في شركة التامين عام 1960.

و تكلفة التعلم و تكلفة ترك الخدمة و بالأسعار الجارية لاحتساب تكلفة الأصول البشرية يعكس نموذج التكلفة التاريخية الذي يتم بالأسعار التاريخية و بذلك فإن التكاليف الاستبدالية هي أعلى من التكاليف التاريخية لأنها تتضمن تكلفة دوران العامل الحالي فضلا عن تكاليف الحصول عليه و استبداله بغيره<sup>1</sup> .

وباختصار فإن تكلفة الإحلال للموارد البشرية هي التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال الموارد البشرية المتوفرة لديها الآن بموارد بشرية أخرى ذات مستوى خدمات يساوي خدمات الموارد الحالية<sup>2</sup> .  
و تنقسم تكلفة الإحلال إلى نوعين هما :

#### أ-تكلفة الإحلال الوظيفية (الاستبدال الوظيفي):

إن تكلفة الاستبدال الوظيفي هي التضحية بالموارد الاقتصادية التي ستتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم بحيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس المهام و تقديم نفس الخدمات اللازمة لهذه الوظيفة تتضمن تكلفة الاستبدال الوظيفي الآتي كما هو موضح في الشكل رقم 04:

1- تكلفة الحصول

2- تكاليف التأهيل و التدريب.

3- تكلفة ترك العمل أو الانفصال .

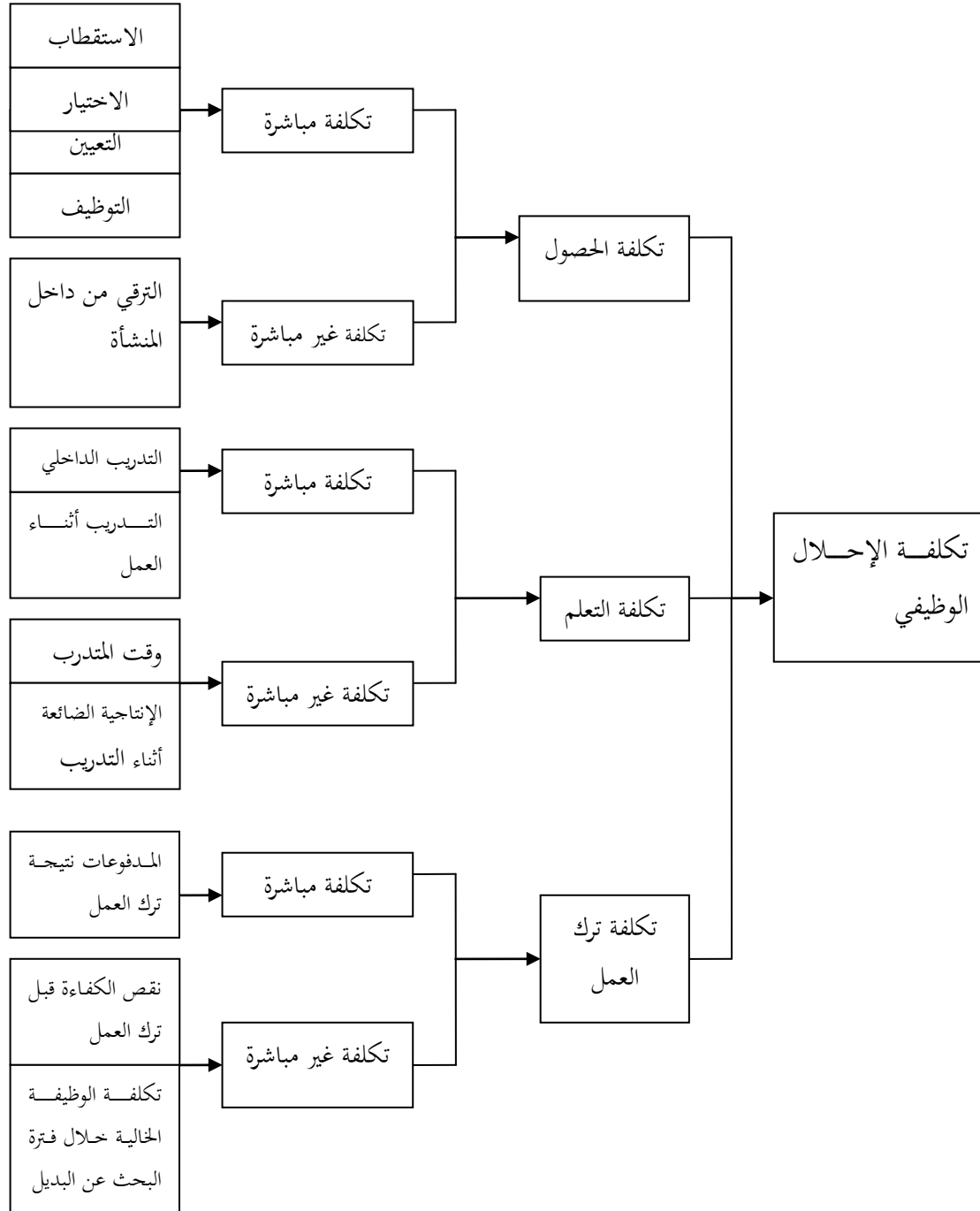
تكلفة ترك الخدمة هي التكلفة التي تتحملها المنشأة حينما يقوم فرد معين بشغل وظيفة معينة بترك العمل بأي سبب سواء بالاستقالة أو الوفاة أو الإصابة التي تقعه عن العمل و ما إلى ذلك. و هذه التكلفة يمكن أن تشمل على عناصر مباشرة و أخرى غير مباشرة .

<sup>1</sup> عبد الناصر أحمد حميدان و آخرون، "محاسبة الموارد البشرية بين أصولها النظرية و التطبيق العلمي"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول الرأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013، الموقع الإلكتروني:

<http://benmoussamed.jimdo.com/>، (تاريخ الإطلاع: 15/01/2015-16:30)، ص 11 .

<sup>2</sup> أسامة شعبان و عطا الله قطيش، مرجع سبق ذكره، ص 5.

الشكل رقم 04 : نموذج لقياس تكلفة إحلال المورد البشرية



المصدر: فضل كمال سالم، "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، الموقع الإلكتروني: <http://library.iugaza.edu.ps/thesis/82723.pdf> (تاريخ الاطلاع: 2015/01/02 - 17:00)، ص 105.

ب- تكلفة الاستبدال (الإحلال) الشخصي :

وهي تمثل تكلفة الحصول فقط التي تستعملها المنشأة من إحلال شخص محل شخص آخر يكون قادرا على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي .

إن الميزة الأساسية لطريقة تكلفة الإحلال أنها تراعي اعتبارات السوق عند تحديد قيمة المورد البشري النهائية حيث تمثل تلك القيم من حيث جوهر القيمة الاقتصادية للشخص بالنسبة للمنظمة لأن لاستخدام تكلفة الإحلال حدودا عدة:

- أن قيمة شخص معين بالنسبة للمنشأة قد تكون أعلى من تكلفة الاستبدال المخصصة
- قد لا تتوافر لأصل بشري معين تكلفة استبدال معادلة .
- كما أوضح ليكرت و بورس قد تواجه الإدارة صعوبات في تقدير تكلفة الإحلال بصورة كاملة لمواردها البشرية في المنطقة كما أن الإدارات المختلفة من جهة ثانية قد تتوصل إلى تقديرات مختلفة تماما<sup>1</sup>.

و تختلف هذه الطريقة عن طريقة التكلفة التاريخية أنها تقوم باحتساب تكلفة الأصول طويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل كما أنها تساعد في عملية تخطيط العنصر البشري بإيجاد تقديرات لنفقات الحصول على عمل لمختلف الوظائف و ترشيد عملية اتخاذ القرارات مما يجعلها تضع معايير تكاليف تجميع وتوظيف و تدريب العاملين حيث تستعمل هذه المعايير في مقارنة النتائج الفعلية كما هو مخطط من قبل و بالتالي فهي تنتج فرصة للإجابة على السؤال التالي :

<sup>1</sup>عبد الناصر أحمد حميدان و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 11 .

هل من الأفضل استخدام موظفين بمؤهلات أقل و تدريبهم داخليا أم استخدام موظفين ذات مؤهلات أعلى وبالتالي تخفيض تكاليف التدريب و التأهيل؟.

و بالرغم من ذلك فانه يوجد بعض العيوب على هذه الطريقة هي :

- 1- عدم وجود أصول بشرية تتماثل مع الأصول البشرية بالمشروع الواجب تقدير قيمتها
- 2- إضافة لذلك فإن نموذج تكلفة الإحلال يتضمن تكلفة الفرصة و التي يصعب استخدامها كمقياس بديل لقيمة الموارد البشرية .

- 3- قد تكون الإدارة غير راغبة في استبدال الأصل بتكلفته الحالية و ترغب في استغلاله لأنه يعتبر ذا قيمة .
- 4- تتجاهل فكرة الانتماء إلى الجماعة و لا تأخذ في الاعتبار قيمة الموظفين العاملين كفريق عمل متكامل<sup>1</sup>.

### 3-تكلفة الفرصة البديلة:

تعرف تكلفة الفرصة البديلة للمورد البشري بأنها " قيمة هذا الأصل في استخدام البديل المتاح لاستخدامه الحالي"<sup>2</sup> . بموجب هذه الطريقة يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس ما تصل إليه قيمتها في المزداد العيني الذي يجري بين مدرء الأقسام في المنشأة للحصول على الموظفين ذوي الخبرة و الكفاءة النادرة، أي أن قيمتها تحدد بالثمن الذي يكون المدير في قسم معين على استعداد لدفعه مقابل الحصول على موظف معين يعمل في قسم آخر في المنشأة و على ذلك لا يكون للموظف قيمة اقتصادية إلا إذا اعتبر عنصر نادرا<sup>3</sup> .

<sup>1</sup> فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص107.

<sup>2</sup>Hekimian James & Jones Curti, H Put people on your balance sheet, Harvard business, review, Vol. 45, No.1, Feb, 1967, <https://www.econbiz.de/Record/put-people-on-your-balance-sheet-hekimian-james/10002764548>, (Consulté le: 28/12/2014-09:00), p.107

<sup>3</sup> أيمن عبد الله محمد أبوبكر، "المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على رفع كفاءة الأداء"، ورقة بحثية، جامعة دنقلا، السودان، 2008، الموقع الإلكتروني: <https://ay83m.wordpress.com/> / المحاسبة-عن-تكلفة-الموارد-البشرية-وأث، (تاريخ الاطلاع: 2015/02/01-19:00)، ص: 11.

ولا يكون عنصرا نادرا حسب هذا المفهوم إلا بتوفر الشرطين التاليين :

- 1- أن يكون بإمكان القسم الجديد الحصول على خدمات الموارد البشرية إلا بعد انتهاء علاقتها التنظيمية بالقسم التابع له في ذلك الوقت.
  - 2- ألا يكون بالإمكان الحصول على الموارد البشرية النادرة من خارج المنشأة في حالة غياب أي من الشرطين أعلاه تكون قيمة ذلك الموظف بمفهوم تكلفة الفرصة البديلة مساوية للصفر لأنه عندئذ لا يعد عنصرا نادرا .
- من أهم ما تحققه هذه الطريقة من مزايا هي ضمان نجاح عملية تخصيص الموارد البشرية بالمنشأة بين استخداماتها المثلى. إلا أنه يعاب عليها بكونها تهتم بالموارد ذات الكفاية الخاصة و تحمل قيمة الأفراد العاديين الذين يمكن الحصول عليهم بسهولة و بدون الدخول بما يعرف بالمساومة التنافسية أي أنها لا تحدد قيمة لجميع العاملين في المنشأة الأمر الذي يجعل الاعتماد عليها في تقييم الموارد البشرية يترك آثار سيئة في نفسية العاملين الذين لم يدخل المنافسة و بالتالي يؤثر في إنتاجيتهم فضلا على استنادها على الرأي الشخصي في التقييم و ما يترتب عليه من رجوع الفرد إلى سوق العبيد<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> مؤيد الفضل و آخرون، "المشاكل المحاسبية المعاصرة"، دار المسيرة، عمان، الاردن، 2002، ص:66.

### المطلب الثالث : نماذج قياس للرأس المال البشري على تعمد على القيمة :

ترى كل النظريات الاقتصادية الخاصة بالقيمة إن معيار تحديد القيمة هو القدرة على تقديم الخدمات أو المنافع الاقتصادية في المستقبل. فمثلا ludwing von mises قال: "أن كل من يريد أن يوجد نظرية للقيمة أو السعر عليه أن يفكر أولاً في المنفعة".

أما Irving Fisher فيقول: "لا شك أن مشتري أي أصل رأس مالي يقوم بتقويم هذا الشيء على أساس الخدمات التي سيحصل عليها منه و أنه سيدفع السعر الذي يمثل الحد الأدنى الذي يتعادل مع خدماته المتوقعة أو بمعنى القيمة الحالية لهذا الأصل".

و إذ كان الأصل غير قادر على تقديم خدمات اقتصادية في المستقبل فانه يصبح عديم القيمة و عليه يمكن تعريف قيمة الأصل بأنها القيمة الحالية للخدمات المتوقعة في المستقبل<sup>1</sup>.

ونعرض فيما يلي أهم نماذج قياس و تقدير الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة:

#### 1- نموذج الشهرة غير المشتريات لهيرمانسون (Hermanson's) :

اقترح hermnson's طريقة لتقييم الموارد البشرية التي تعتمد على خصم لأرباح غير العادية للمنشأة حيث ربط في طريقته هذه بين مقومات شهرة المحل مثل الوضع المالي الجيد والموظفين الأكفاء و سمعته و حيث المنشأ الحسن بين المنشآت الأخرى و بين قيمة الموارد البشرية و صاغ نموذجه الآتي :

تكاليف تكوين الموارد البشرية

$$\text{قيمة الموارد البشرية} = \text{شهرة المحل} \times \text{تكاليف تكوين الموارد البشرية}$$

إجمالي قيمة الموجودات

<sup>1</sup> رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص 150.

بما أن هذه الطريقة قائمة على أرقام الأرباح المتحققة فعلا للمنشأة إلا أن نتائجها تعد غير المنطقية فيما إذ حققت المنشأة أرباحا اعتيادية فقط بالمقابل ينطبق نفس الانتقاد في حالة تحقيقها لخسائر اعتيادية .  
و تجدر الإشارة إلا أن الاجتهادات للوصول إلى محاولة لتقييم الموارد البشرية و ما يترتب عليها من اثر الفكر المحاسبي لا تؤدي إلى التسليم بفكرة تقييم المورد البشرية وربطها بشهرة المحل نظرا لتكوين العوامل التي تحدد قيمة شهرة المحل تختلف كثيرا عن العوامل التي تحدد قيمة الموارد البشرية إلا في حالات التي يعزى فيها وجود الشهرة بشكل واضح إلى العامل البشري إذ أنه في مثل هذه الحالات يمكن لاعتماد عليها في تقييم الموارد البشرية<sup>1</sup>.

## 2- نموذج المزايدة التنافسية : (helkimian and jones)

يقترح هذان المؤلفان إجراء يتزايد بواسطة مديرو المراكز الربح على الخدمات العمال ( ذوي المكانة المتميزة ) في أقسامهم المختلفة و سيعتمد على سعر المزايدة الأعلى كقيمة الفرد نظرا لأنه سيمثل المعامل التقديري الحالي للاستخدام الأمثل لخدمات الأفراد بين المراكز الربح<sup>2</sup>.

## 3- نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية : levend chartz's

يستخدم هذان الباحثان المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري في البيانات المالية، ويستنتجان من نظرية ارفنج فيشر (I. Fisher) أن رأس المال هو الذي يعرف على انه مصدر لتدفق الدخل، وقيمته (ثروته) هي القيمة الحالية لمجموعة الدخول المستقبلية المحسوبة بمعدل خصم معين لصاحب هذا المورد بسبب ظاهرة عدم التأكد والصعوبة

<sup>1</sup> سناء عبد الهادي الجعيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 66 .

<sup>2</sup> Accounting for human Assets, " Michigan state university graduate", school of usiness Administration Economic, Occasional Rapor, No14 Eost loding Mich, 1994, <http://aaajournals.org/loi/accr> (Consulté le: 11/12/2014-18:00).

المرتبطة بتحديد قيمة رأس المال البشري يقترح لف و شوارتز استخدام التعويضات المستقبلية للشخص العامل كبديل لقيمته .

وتبعاً لذلك فإن قيمة رأس المال البشري المتجسدة لشخص عامل عمره ( Y ) هي القيمة الحالية لمكتسباته المستقبلية الباقية, حتى سن تقاعده<sup>1</sup>، ويمكن التعبير عن هذه القيمة وفق العلاقة الآتية :

$$E(V_y) = \sum_{t=y}^T P_y(T+1) \sum_{i=y}^T \frac{I_i^*}{(1+Y)^{T-i}}$$

حيث:  $E(V_y)$  هي القيمة المتوقعة لرأس المال الإنساني لشخص عمره Y سنة و T سن التقاعد .

$P_y^t$  احتمال موت الشخص و يلاحظ أنه لكي يكون مفيداً لشركة معينة فإن مصطلح "الموت" يجب أن يتضمن إمكانية أن الشخص سيترك الشركة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد .

$I_i^*$  لإيرادات المتوقعة للشخص في فترة I .

Y معدل خصم معين للشخص

و يقدم هذا النموذج مقياساً مقبولاً لرأس المال الإنساني و يمكن أن يكون هذا المقياس مفيداً في إحصائيات الإحصاء الوطنية و في تقدير ديناميكية و حركية رأس المال محدود باستخدام هذا النموذج ستزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات قابلة للتقويم حول التغيرات بالقوى العاملة المنظمة ما .

ويؤخذ على هذه الطريقة أنها تحمل قياس عناصر القيمة المضافة لأشخاص يعملون كفريق عمل واحد داخل المنشأة وذلك بسبب تركيزها في قياس قيمة الموارد البشرية بشكل منفصل ناهيك عن كونها لم تبحث مسألة ترك

الخدمة و الاستقالة المفاجئة للأفراد عند احتساب القيمة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> لعبي هاتو خلف البوعلي، مرجع سبق ذكره، ص:76.

<sup>2</sup> رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص.ص: 151-252 .

4- نموذج تقييم المكافآت المستقلة flamholtz :

ينظر هذا النموذج إلى حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في المنظمة باعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي قام بها الفرد في المنظمة و يستلزم جعل النموذج عمليا و حساب القيمة القابلة لتحقيق و المتوقعة للفرد و للمنظمة الخطوات الآتية :

1- تعريف و وصف مجموعة من الحالات المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها الفرد في النظام.

2- تحديد القيمة لكل حالة المنظمة .

3- تقدير الثبات المتوقع للشخص في المنظمة .

4- احتمال أن شخص ما سيشغل كل حالة ممكنة في أوقات مستقبلية محددة و القيمة القابلة لتحقيق

والمتوقعة لشخص ما  $E(RV)$  يمكن أن يعبر عنها ب :

$$E(RV) = \sum_{i=1}^N \left[ \sum_{i=1}^n \frac{R_i - P(RI)}{(1 + R)^K} \right]$$

حيث :

$E(RV)$  = القيمة الاقتصادية المتوقعة للعنصر البشري .

$R_i$  = هي قيمة  $R$  تشتق من المنظمة لكل حالة خدمة ممكنة  $I$  ، و  $P(RI)$  احتمال أن شخصا سيشغل حالة  $I$

$T$  الوقت أو المدة .

$n$  حالة ترك العمل .

$R$  معدل حسم ملائم .

طبق هذا النموذج مع بعض الفروقات في lester Witte و شركائه و هي جمعية المحاسبين القانونيين CPAS في شيكاغو Chicago و سجلت كحالة دراسية<sup>1</sup> .

### 5- نموذج الأبعاد الخمسة: لمايرز و فلورز Myers and Flouers :

يقترح الباحثان مايرز و فلورز إجراء تقدير للقوة العاملة لمنظمة ما وتقدير تكاليف المداخلات المختلفة لتحسين كفاءة التنظيم الإنساني و يقترح أن تتضمن أبعاد الأصول الإنسانية المعرفة و المهارات و الصحة و الوفرة و الوضع الجسماني .

و تعتبر الأبعاد الخمسة عمليات أكثر منها نظرية و يؤكد المؤلفان أنه "عندما يقصر شخصا ما يصبح الآخرون غير فعالين تباعا و قبل تحديد تحسين أي بعد فيجب أن يعطى الاعتبار لمستوى الأبعاد الأخرى" إذ ربما لن تكون تكلفة فعالية لتحسين معرفة موظف ما إذا كان و وضعه الجسماني ضعيفا و يجب أن تعتمد القرارات على فعالية التكلفة لكل من الأبعاد الخمسة<sup>2</sup> .

و يقترح أن يكون للوضع الجسماني الأفضلية إذ يشكل "الوضع الجسماني" متضمنا كلا من الوضع الجسمي للشخص و الوظيفة، استعداد استجابة لأوضاع الحياة المختلفة مثل إعطاء المعرفة والمهارات والصحة والوفرة .

قد تكون هذه الطريقة في النظر إلى إبعاد الإنسان مفيدة لقرارات المتعلقة بإدارة الأفراد و لكنها ربما لا تعد محاسبة موارد بشرية .

الوضع الجسماني القياسي = علامة الوضع الجسماني / الوضع الجسماني .

<sup>1</sup> Andhra Pradesh, A Study On Human Resource Accounting Methods And Practices, International Journal of Social Science & Interdisciplinary Research, Vol. 2, No4, APRIL, 2013, <http://indianresearchjournals.com/pdf/IJSSIR/2013/April/11.pdf>, (Consulté le:02/03/2015-14:00), p.98 .

<sup>2</sup> فضل كمال سالم ، مرجع سبق ذكره، ص : 116.

الوضع الجسماني = الوضع الجسماني \_ المدفوعات السنوية .

الربح في الشخص الواحد = الربح / عدد الأشخاص .

تحديد علامات الوضع الجسماني باستخدام نقطة تعادل بين ترك العمل و الدخول للعمل ثم لوزن تلك

العلامات اعتمادا على أوضاع و ثبات العامل لتحديد الوضع الجسماني Index attitude

ويحدد الوضع الجسماني Dollarized Attitude بضرب الرواتب السنوية بعلامات الوضع الجسماني للفرد أو

بالقياس لمجموعة من الأفراد , ويقترح المؤلفان ان تربط في هذه الطريقة علامات الوضع الجسماني ب"العوائد المالية

على الاستثمارات في جدول الرواتب معبرا عنها بمصطلحات ربح أو نقطة تعادل

أو عجز"، و لن يكون هذا التحويل و التضمين لمفهوم العائد على الاستثمارات كافيا للمحاسبين بالتأكيد لكن

هذين المؤلفين هو إضافة هامة من حفل إدارة الأفراد إلى أدبيات المحاسبة للموارد البشرية<sup>1</sup> .

<sup>1</sup>رشا حمادة مرجع، سبق ذكره، ص 154.

## المطلب الرابع : القياس السلوكي للأصول البشرية:

اهتمت العديد من الدراسات المحاسبية بعملية قياس و تقويم الأصول البشرية، واتبعت هذه الدراسات مناهج مختلفة تتفق وطبيعة هذه الأصول، و على الرغم من أن هذه الدراسات المتنوعة تختلف في مناهجها إلا أنها اتفقت على أهمية قياس تكلفة أو قيمة الأصول البشرية و ذلك لما لهذا القياس من آثار جوهرية على تحسين أداء الإدارة لواجباتها، ومنها إدارة الموارد البشرية حيث لم تكن البحوث المحاسبية إلى وقت قريب تعنى بهذه القضية على الرغم من عملية القياس تمثل وظيفتها الأساس.

ولقياس قيمة المورد البشري والإفصاح عنه يتوجب وجود ايطار مفاهيمي يهدف تفسير طبيعة ومحددات قيمة الموارد البشرية بالنسبة للمنظمة حيث ظهرت في الكتابات المحاسبية نموذجان لتحديد طبيعة وقيمة الموارد البشرية وهما :

## 1- نموذج فلامهولتز (FLAMHOLTZ):

وفق نموذج فلامهولتز فإن مقياس مورد ما في المنظمة هو قيمته المتوقعة القابلة للتحقيق، ويقترح فلامهولتز أن مثل هذا القياس لقيمة المورد ينتج عن تفاعل متغيرين:

1-1 القيمة الشرطية المتوقعة للمورد: و تمثل بمبلغ الذي يمكن أن تحققه المنظمة من خدمات ذلك الشخص، وتتكون القيمة الشرطية من ثلاث عوامل متغيرة و متعددة الأبعاد ( الإنتاجية - قابلية التنازل عنه - قابلية الترقيم)

يتم إدراك عناصر القيمة الشرطية بأنها ناتج لخواص و صفات معينة لشخص من جهة و من جهة أخرى ناتج لأبعاد معينة للمنظمة حيث يعمل هذا الشخص .

يوجد محددان هامان على مستوى المورد :

مهارات المورد و مستوى تفعيلها، و بصورة مماثلة فإن المحددات المرتبطة بالمنظمة هي الدور التنظيمي للأفراد والمكافآت التي يتوقعها هؤلاء الأفراد من عضويتهم في المنظمة.

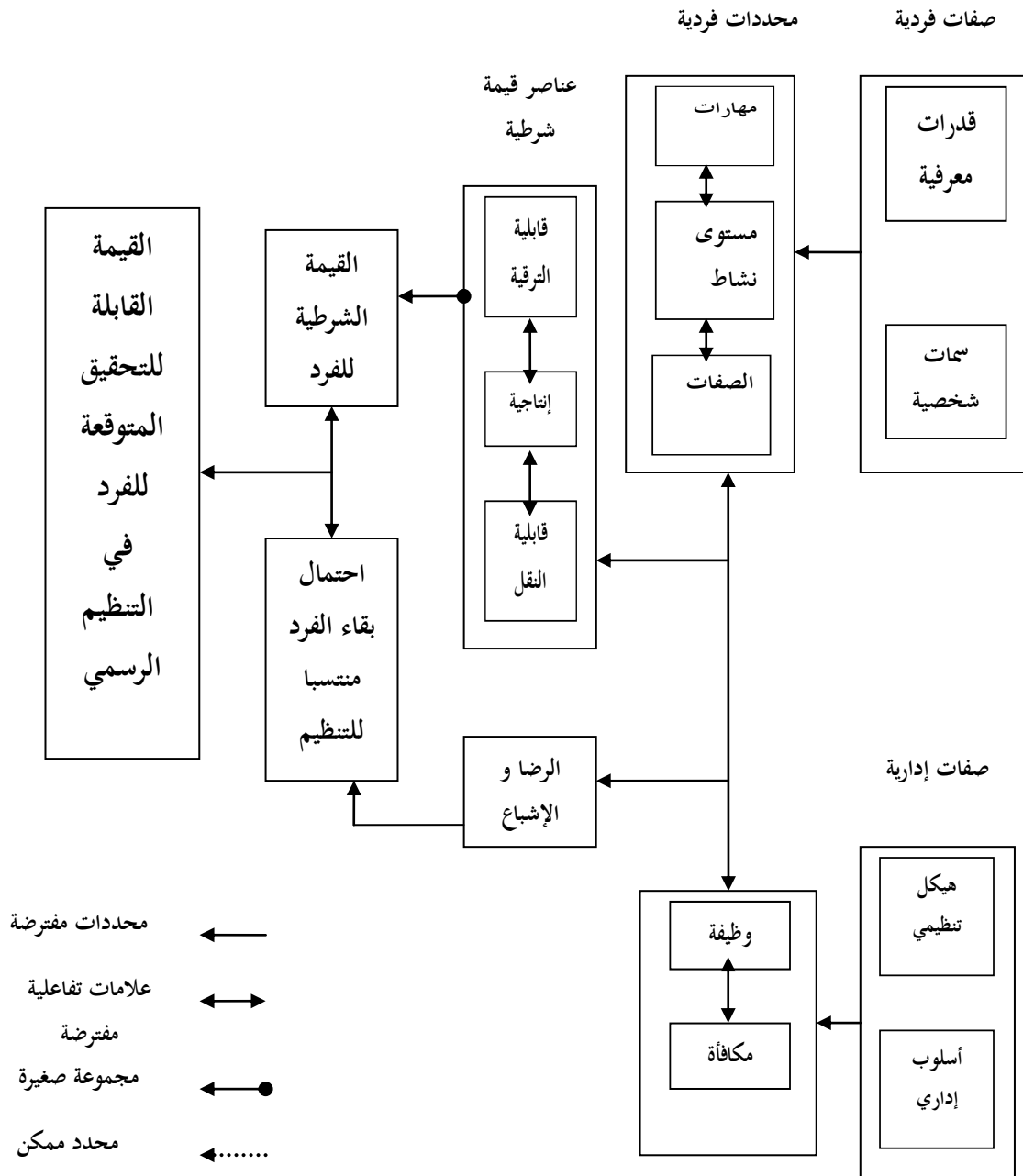
و أخيرا يجب التأكد أن محددات الموارد و محددات المنظمة تتفاعل مع بعضها لتكون معا ناتج القيمة الشريطية للموارد البشرية.

**2-1 احتمال استمرارية المورد و بقائه عضوا في المنظمة:** إن احتمال استمرارية المورد كعضو في الشركة

يرتبط طرديا بدرجة الرضا الوظيفي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>عبد الناصر و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص.ص: 8-9.

شكل رقم 05: نموذج معدل لمحددات قيمة الفرد



Source: H. Mallesu, "HUMAN RESOURCE ACCOUNTING ", The Journal of Commerce, Vol. 4, No. 2, <http://joc.hcc.edu.pk/articlepdf/joc201283-48-53.pdf> , (Consulté le:02/03/2015-14:00), p.53.

## 2- نموذج ليكارت رينورس : likert rensis

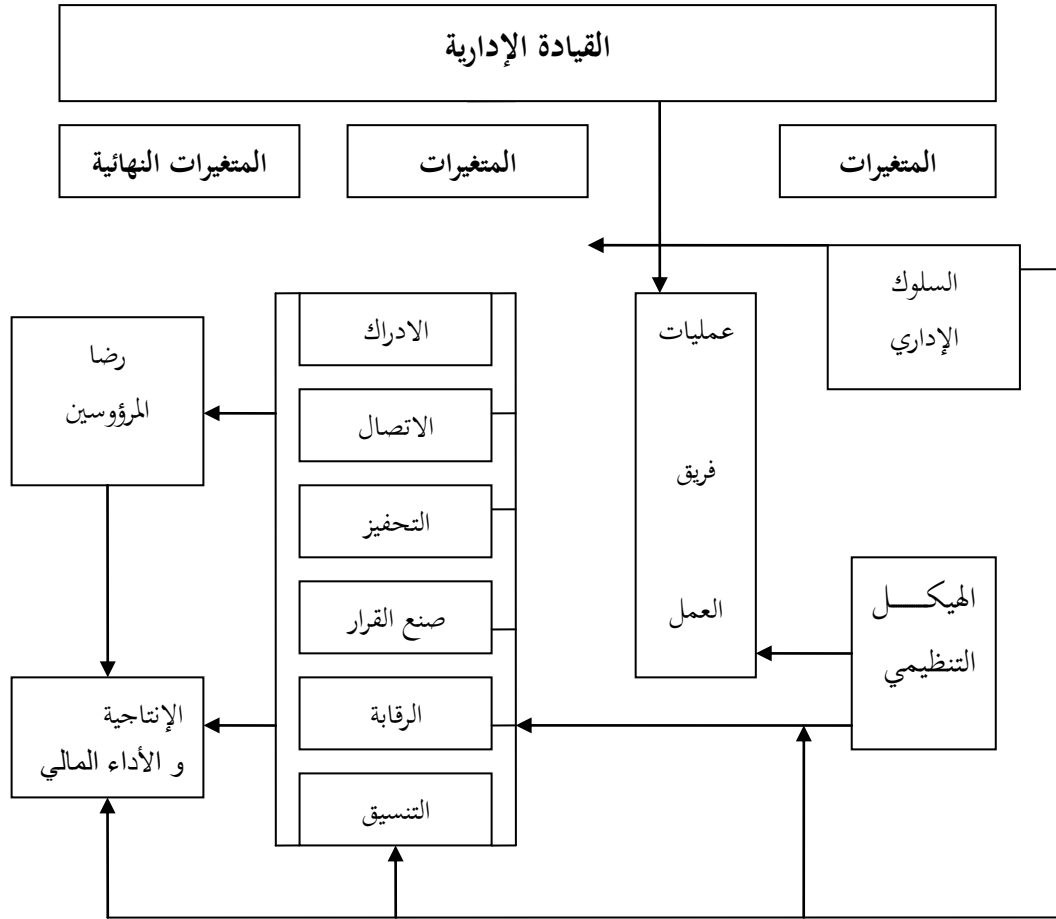
يقوم نموذج ليكارت على توصيف مجموعة من محددات قيمة المجموعة البشرية لغرض تحديد القدرة الإنتاجية لأي مشروع ، وركز ليكارت على خمسة متغيرات رئيسة ، اظهر الارتباط بينهما مستخدما في ذلك بعض المؤشرات الاجتماعية و السيكولوجية المشتقة من العلوم السلوكية ، مستهدفا تحسين اداء المنظمات ، و توسيع نطاق القياس المحاسبي ، لتشمل الموارد البشرية فضلا عن الموارد المادية ، التي ركزت عليها الطرق المحاسبية التقليدية التي أهملت المحاسبة عن الموارد البشرية بصورة كلية و يمكن تبويب المتغيرات التي قام عليها نموذج ليكارت على النحو التالي :

- متغيرات الاستثمار
- متغيرات سببية
- متغيرات وسطية
- متغيرات النتيجة النهائية
- متغيرات العائد على الاستثمار

و يرى ليكارت انه يوجد ثمة علاقة بين المتغيرات السببية و المتغيرات المتداخلة ، حيث يؤثران على نتائج الاداء النهائي و يوضح الشكل رقم هذه العلاقة بين المتغيرات<sup>1</sup> .

<sup>1</sup>عبد الناصر و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص180

الشكل رقم 06: العلاقات بين أبعاد التنظيم البشري



المصدر : فضل كمال سالم، "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، الموقع الإلكتروني: <http://library.iugaza.edu.ps/thesis/82723.pdf> (تاريخ الاطلاع: 2015/01/02 - 17:00)، ص 102 .

المبحث الثاني : الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية .

يعتبر الإفصاح المحاسبي روح أي سوق مالية وأساس نجاحه، فالإفصاح المحاسبي يحقق في حال توفره جواً من الثقة بين المتعاملين، من خلال قيام الجهات المعنية بمراقبة ميزانيات الشركات المتعاملة في السوق والإشراف على وسائل الإعلام المختلفة التي تشكلها هذه الشركات، والتدخل لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين. واعترافاً بأهمية الإفصاح المحاسبي في صنع قرار الاستثمار في سوق الأوراق المالية فقد اهتمت المعاهد والجمعيات العلمية بمعايير الإفصاح والتأكيد على كمية ونوعية المعلومات التي لا بد من توافرها، فقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ( FASB ) أهداف التقارير المالية كالتالي :

1. تقديم معلومات للمستثمرين الحاليين والمرقبين وكذلك الدائنين ومستخدمي البيانات في تحديد وتوقيت درجة عدم التأكد للتدفقات النقدية المتوقعة من التوزيعات أو الفوائد ، والتدفقات الناتجة عن بيع أو استيراد أو استحقالق الاستثمارات المالية والقروض ، وهذه التدفقات المتوقعة تتأثر بقدرة المنشأة على خلق نقدية كافية لمواجهة الالتزامات في التوزيعات والفوائد وأقساط القروض وسدادها عند استحقاقها كما تتأثر أيضاً بتوقعات المستثمرين والدائنين بالمقدرة الكسبية للمنشأة مما ينعكس على أسعار الأسهم.
2. تقديم معلومات عن الأداء المالي للمنشأة، ورغم أن قرارات الاستثمار والتمويل تعكس توقعات المستثمرين بالأداء المستقبلي للمنشأة، إلا أن هذه التوقعات تبنى في الغالب على تقييم الأداء السابق<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>مصعب الدويك و عمر محمد النبتيني، "أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية"، ورقة بحثية، عمان، 2014، الموقع الإلكتروني: <https://mdweik.wordpress.com/2014/06/13>، (تاريخ الاطلاع: 2015/03/13-13:00)، ص: 22 .

المطلب الأول : مفهوم الإفصاح المحاسبي و أنواعه .

## 1- مفهوم القوائم المالية :

تعرف القوائم المالية" بأنها عرض مالي منتظم للمركز المالي للمشروع و التي تستخدمها شريحة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية و عرفت القوائم المالية بأنها: "المخرجات الرئيسية للمحاسبة المالية التي هي عملية قياس الأحداث المالية و إيصال نتائجها للمستخدمين لمساعدتهم في اتخاذ قرارات سليمة". ويرى التجار" أن القوائم المالية تعني بدراسة و تفسير الوضع المالي لفترة أو عدة فترات محددة و ربطها بالعوامل الاقتصادية و الفنية بغرض التوصل لقرارات مثالية و تحقيق الأهداف التنظيمية للشركة<sup>1</sup>. كما عرفها مؤلفون آخرون بأنها: "عبارة عن تقارير مالية تعدها الإدارة المالية لمشروع لحد أغراض معينة ويتوقف شكل القائمة و ما تحويه من بيانات على الغرض من إعدادها"<sup>2</sup>.

## 2- تعريف الإفصاح المحاسبي :

يقصد بالإفصاح المحاسبي "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكتملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالي غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية و التي لها سلطة الاطلاع على الدفاتر و السجلات للشركة"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> أعمار عصام الصمراي، "أهمية الإفصاح و الشفافية للمحتوى المعلوماتي للقوائم المالية عن الاستثمار برأس المال الفكري"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013، الموقع الإلكتروني <http://benmoussamed.jimdo.com/>، (تاريخ الإطلاع: 2015/01/15-16:30)، ص 3 .

<sup>2</sup> حسين مصطفى هلال، " تحليل و تفسير و نقد القوائم المالية و الميزانيات"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010، ص 6.

<sup>3</sup> زغراد احمد و سفير محمد، "خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS /IFRS)"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد السابع، 2009، الموقع الإلكتروني: <http://rcweb.luedld.net/rc7/06-16A1705926.pdf>، (تاريخ الاطلاع: 2015/04/18-17:00)، ص 84 .

و قد عرف كذلك على انه " الكشف عن المعلومات التي تهم المستثمرين و تتضمنها البيانات المالية و تقارير مفتشي الحسابات التي تؤثر في سعر الورقة المالية ، و يجب ان يكون الكشف عاما و للجمهور و ليس فقط لحملة الأوراق المالية و المستثمرين و ذلك من خلال الصحف اليومية و بصورة فورية عند الحاجة او عند حدوث معلومة جديدة<sup>1</sup> ."

وحسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، فان مفهوم الإفصاح يرتبط بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها، والتي من شأنها أن تؤدي إلى زيادة قيمة وجودة المعلومات التي تحتويها تلك القوائم و ذلك من جهة نظر مستخدميها .

من التعاريف السابقة نستنتج أن الإفصاح المحاسبي، يركز على الطريقة و المنهجية التي يتم بها إظهار و توصيل المعلومات إلى المستخدمين، بشكل يعكس حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل، ويسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات ، وذلك من خلال نشر كل المعلومات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة، سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته<sup>2</sup> .

### 3- أنواع الإفصاح المحاسبي :

يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح تبعاً للأهداف من خلال ما يلي:

#### 1. الإفصاح الكامل:

<sup>1</sup> جورج توما بيدويد، "الإفصاح المحاسبي: أثره و أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في استراليا"، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدماركة، كلية الإدارة و الاقتصاد، الدماركة، 2012، الموقع الإلكتروني: [http://www.ao-academy.org/ar/faculty\\_acc](http://www.ao-academy.org/ar/faculty_acc) (تاريخ الاطلاع: 2015/04/18-18:00)، ص 02 .

<sup>2</sup> صباحي نوال، " الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS /IFRS) وأثره على جودة المعلومات"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2011، الموقع الإلكتروني: <http://dspace.univ-bouira.dz:8080/jspui/bitstream/pdf> (تاريخ الاطلاع: 2015/04/18-20:00)، ص 64 .

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

## 2. الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

**3. الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

**4. الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية<sup>1</sup>.

**5. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي) :** أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية ، الإفصاح عن الإنفاق

<sup>1</sup> مصعب الدويك و عمر محمد النبتيتي، مرجع سبق ذكره، ص: 24 .

الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله ، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

**6. الإفصاح الوقائي:** يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك حماية المجتمع المالي ( المستثمر العادي ) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

في الواقع العملي وبعيداً عن التحيز لا بدّ من الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي من خلال القوائم الأساسية ودون تبني وجهة نظر معينة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص: 25 .

المطلب الثاني : أهمية الإفصاح عن الأصول البشرية .

### 1- الإفصاح عن الأصول البشرية .

لا شك أن قبول التعامل مع الموارد البشرية على أنها بند من بنود الموجودات فإن ذلك يستلزم إدراجها ضمن الموجودات في كشف المركز المالي، وسيترتب على ذلك بالتأكيد زيادة رأس المال المستثمر بمقدار القيمة المقررة لها كما سينشأ نتيجة لذلك تغيير في صافي الربح المتحقق خلال السنة التي يتم بها تحديد قيمة الموارد البشرية ورسملة ما يتعلق بها من نفقات وكذلك للسنوات التي تليها حيث يكون التغيير بمقدار الفرق بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية التي عزلت من النفقات الجارية و رسملة قيمة الموارد البشرية التي يتقرر رسملتها فإن الإفصاح عنها يتطلب إدراجها ضمن فقرة الموجودات وبفقرة خاصة بها تسمى الموجودات البشرية أو قيمة الموارد البشرية .

أما عن كيفية تحميل مصاريف امتلاكها السنوية في كشف الدخل فقد أورد "دافيدسون" طريقتين لذلك :

تذهب الأولى إلى إضافة مصاريف الاهتلاك على مجموع النفقات الإدارية العامة في المنشأة.

أما الثانية فترى فصلها عن بقية النفقات الجارية و تجميعها في حساب خاص يمثل قسط الاهتلاك السنوي لهذه الموجودات، و توجد عدة طرق لاحتساب الاهتلاك للموجودات البشرية أكثرها شيوعاً في الاستخدام هي طريقة القسط الثابت<sup>1</sup> .

### 2- أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية.

يعبر الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية كأحد عناصر الموجودات عن التوجه نحو التوسع في

الإفصاح و الذي تنبع أهميته من أنه يتيح للوحدة تحقيق الأتي :

<sup>1</sup> فضل كمال سالم ، مرجع سبق ذكره، ص: 83 .

1- يساهم الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل مختلف الأطراف الداخلية و الخارجية ذات صلة بنشاط الوحدة\*، إذ إن تجاهل الإفصاح عن ذلك، يترتب عليه اتخاذ قرارات قصيرة أو طويلة الأجل غير صحيحة بحق الكثير من القضايا و من بينها :

أ- الأثر على برامج تخفيض تكاليف الموارد البشرية من خلال تقليص إعداد الموارد البشرية العاملة في الوحدة لتحقيق منافع آنية تتمثل في زيادة الأرباح الحالية على حساب الأرباح المستقبلية و الذي قد يخفي بين طياته خسائر جوهرية أكبر من التخفيض المتحقق، حيث أظهرت نتائج المسح الذي اجريت من قبل (likert et pyle) أن التكاليف الناشئة عن استبدال الموارد البشرية تتراوح بين 3 و 5 مرات من الرواتب السنوية المدفوعة .

ب- الأرباح والموجودات الثابتة التي يتم الإفصاح عنها فقد يكون لتكاليف الاستثمار في الموارد البشرية تأثير هام عليهما حيث أفصحت التقارير المالية المرحلية لنادي (Manchester United) عن الستة أشهر المنتهية في 31 جانفي 1999 عن أن اعتبار تكاليف الاستثمار في لاعبي كرة القدم كموجودات للنادي أدت إلى زيادة الأرباح قبل الضريبة ب(8041000أورو) والأرباح بعد الضريبة بمقدار ( 5709000أورو) و زيادة الموجودات الثابتة للنادي بمقدار(35066000أورو) .

3- تجاوز بعض الانتقادات الموجهة إلى التقارير المالية المعدة في ظل الوضع التقليدي (الذي يفتقر إلى الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية)، كون هذه التقارير تعطي لمحة مختصرة عن الأداء المالي للوحدات الاقتصادية ولا توفر صورة كاملة عن نقاط القوة والضعف الموجودة في الوحدات وفي هذا الصدد أشار إلى اختلاف الكبير بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للوحدات الاقتصادية ففي عام 1973 كانت نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية لإحدى الوحدات الأمريكية 0.81 وفي عام 1992 أصبحت 1.69، حيث رجع سبب ذلك إلى نشوء

\* في هذا اتفاق مع تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية من قبل لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية في عام 1973 عندما أشارت إلى أن المحاسبة عن الموارد البشرية و توصيل المعلومات الناتجة عن ذلك إلى الأطراف المختلفة .

ما يعرف بالاقتصاد الموجه بالمعرفة والذي يعد الاستثمار في الموارد البشرية أحد مكوناته وازدياد أهمية الموارد البشرية كمورد هام في تحقيق الميزة التنافسية .

**4-** التأثير الايجابي على سمعة الوحدة لدى الأطراف المختلفة لا سيما في أسواق المال التي يتم تداول أسهم الوحدة فيها<sup>1</sup>، و تعزيز قدراتها على الحصول على الأموال التي تحتاجها من خلال جذب مستثمرين أكثر و يقلل قدرتها على الحصول على الأموال التي تحتاجها من خلال جذب المستثمرين أكثر و يقلل من لجوء الوحدة إلى الاقتراض و من ثم تخفيض تكاليف الحصول على الأموال.

**5-** تحقيق قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال توفير المعلومات حول استثمارات الوحدة في الموارد البشرية و التي لا يتم الإفصاح عنها في ظل الوضع التقليدي\* و هذه القيمة خاضعة للزيادة أو النقصان إذ أن زيادة الاستثمار في الموارد البشرية يعبر عن دور الوحدة في تنمية و تطوير مواردها البشرية، كما أن انخفاضها سيعطي مؤشرا حول الخسائر المتوقع أن تلحق بالوحدة في حال ترك الموارد البشرية العاملة العمل في الوحدة .

**6-** يؤدي الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية إلى جذب الانتباه إلى استثمار الوحدة في مجال الموارد البشرية و التكاليف التي تتكبدها الوحدة في سبيل الحصول عليها، الأمر الذي تبرز أهميته في استقطاب الموارد البشرية ذات الكفاءات و الخبرة، إذ أن حاجة الوحدة إلى الموارد البشرية في كثير من الأحيان أكبر من حاجتها إلى رأس المال المادي كونها المحرك الأساسي و هي القادرة على تشغيل و وتوظيف باقي الموارد المتاحة للوحدة .

<sup>1</sup> نائر صبري الغبان و سناء احمد ياسين، "الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية"، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، العراق، المجلد الثالث عشر، العدد45، 2007، الموقع الالكتروني: <http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&Id=3249>، تاريخ الاطلاع: 15/03/2015-17:00)، ص: 209 .

\* من أكثر الأمثلة شيوعا في هذا المجال هي النوادي الرياضية، فقد يمتلك ناد لكرة القدم موجودات قيمتها الدفترية 10 مليون دولار، ومع ذلك فان ما يمكن أن يحققه النادي الرياضي من إيراد نتيجة انتقال احد لاعبيه المتميزين إلى ناد آخر يمكن أن يزيد عن القيمة الدفترية لموجودات النادي و المدرجة في تقاريره المالية .

- 7- إن امتلاك الوحدة لموارد بشرية ذات خبرة و مهارة عالية في ممارسة عملها يعد أحد نقاط القوة لمواجهة المنافسين، لذا فإن الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية يعمل على سد جزء من الفجوات الإستراتيجية ويساهم في تحقيق ميزة تنافسية للوحدة في الموارد البشرية و القدرة على تحقيق الأرباح في المستقبل .
- 8- توفير المعلومات المفيدة عند إجراء عملية إعادة الهندسة و جعل المختصين في الوحدة على بينة بالموارد البشرية ذات المهارة و الخبرة و الاحتفاظ بها.
- 9- يفيد في إجراء المقارنة المرجعية سواء على المستوى الوحدة ذاتها لمدد مختلف أو بين الوحدة و وحدات أخرى لنفس المدة.
- 10- يساعد في مجال تخطيط و استخدام و رقابة الموارد البشرية، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف إدارة الموارد البشرية بالفعالية و الكفاءة المطلوبة<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص: 210 .

### المطلب الثالث : طرق الإفصاح عن الأصول البشرية

تناولت أدبيات الفكر المحاسبي العديد من طرق الإفصاح و التقرير عن البيانات الخاصة بالموارد البشرية نذكر

منها ما يلي :

#### 1- الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة :

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة ، بحيث يتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت المنشأة في توجيهها نحو تطوير الإمكانيات العملية لدى العاملين في المنشأة ، و هذه المعلومات ستفيد المستثمرين و المحللين الماليين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية باعتبارهم عاملا مهما من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل ، و يمكن لهذه الطريقة خدمة المنشأة في جذب أنظار مستخدمي و قراء البيانات المالية و الإدارية في التقارير السنوية.

#### 2- إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية :

تقتضي هذه الطريقة إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية ، حيث تناسب هذه الطريقة الشركات التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع و شهرة الحل لمنشآت قائمة بالإضافة إلى الاستثمارات في الأصول البشرية في المنشآت التي تستخدم أساليب التكنولوجيا المتقدمة و شركات الخدمات ، و يكون لهذه القائمة منفصل من قائمة الدخل و تتضمن بيانات مالية مقارنة بمثلتها في العام السابق.

و هذه الطريقة لها مكانة و ميزة كبيرة من حيث تزويد المستثمرين بالمعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية ، كما أنها تتجنب مشاكل استنفاد هذه الاستثمارات إذا اعتبرت أصولا ثابتة ، و يعاب على هذه الطريقة

أما تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تتضمن بيانات مالية غير حقيقية ، و بالتحديد قائمة مركز مالي لا تتضمن كافة بنود الأصول ، و قائمة دخل أدرج فيها أصول على أنها نفقات جارية تخص الفترة المالية الحالية أو الجارية فقط .

### 3- قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية :

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية مفصلة لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع ، بحيث يتم إدراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي ، ولقد طبقت بعض الشركات هذه الطريقة مثل شركة (أر.جي .باري ) التي ظلت لعدة سنوات تدرج هذه القوائم ضمن القوائم المالية المنشورة ، وكذلك شركة (آبت) حيث ظهرت القوائم المالية عام 1971 مشتملة على الميزانية الاجتماعية التي تضم بند الاستثمارات في التدريب بعد استبعاد الاستنفاد.

### 4- الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة:

يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الأساسية للمنشأة ، و تخضع لمعايير المحاسبة التقليدية و لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي .  
و بهذا الإجراء يتم رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية أو الأصول البشرية و إدراجها في قائمة المركز المالي أو الميزانية و إقفال الاستنفاد السنوي في قائمة الدخل على مدى عدة سنوات مالية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> فضل كمال سالم ، مرجع سبق ذكره، ص. ص: 84- 85.

المطلب الرابع : أثار الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية .

يترتب عن رزمة الاستثمار في الموارد البشرية أثارا تظهر في القوائم المالية و تتمثل فيما يلي :

### 1- اثار الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على الحسابات الختامية :

تقسم الحسابات الختامية إلى عدة حسابات و تعتمد هذه الحسابات على طبيعة النشاط الاقتصادي التي تمارسه المنشأة ، ففي المؤسسات التجارية يتم إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح أما المنشأة الصناعية فيتم إضافة حساب آخر و هو حساب التسجيل، لذلك فان الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ينطوي على ما يلي :

1\_ تحصى الحسابات الختامية بمصروفات قصيرة الأجل الخاصة بالموارد البشرية مقسمة حسب نوع المصروف،(الأجور، الإجازات، العلاج الصحي) وذلك نظرا لعملية رزمة الاستثمارات في الموارد البشرية متوسطة و طويلة الأجل .

2\_ اعتبار الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية "متوسطة و طويلة الأجل" إيرادا مؤجلا (مصروف رأس مالي)<sup>1</sup>.

3\_ إن صافي (الريح أو الخسارة ) سوف يعطي صورة حقيقية عن نتائج أعمال المنشأة نتيجة لاعتبار تكلفة الاستقطاب والتعيين والتأهيل والتنمية للموارد البشرية نفقات رأس مالية و بالتالي رسملتها و إظهارها بالميزانية واستهلاكها خلال العمر الإنتاجي للأصول البشرية .

### 2- اثار الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على الميزانية الختامية (قائمة المركز المالي):

إن إظهار قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية (طويلة و متوسطة الأجل) ضمن القوائم المالية (الإفصاح عنها) يؤدي إلى التعبير الصحيح و العادل عن المركز المالي حيث أنها تعامل معاملة الأصل في القوائم المالية .

<sup>1</sup> أسامة شعبان و عطا الله قطيش، مرجع سبق ذكره، ص:09 .

لذا فان قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية ، تظهر ضمن طرف الموجودات تحت الأصول الوهمية مقسمة حسب مدة الاستفادة منها، ويظهر مخصص الإهلاك بقيمة هذه الاستثمارات في جانب المطلوبات تحت بند مخصصات الإهلاك<sup>1</sup> .

### 3- آثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الخارجية :

1\_ تؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال و المركز المالي، حيث أنه لو حملت الفترات المالية بعبء تكاليف الموارد البشرية سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الإيرادات بالنفقات، وتنعكس آثاره على قائمة الدخل و قيمة الأصول في المركز المالي .

2\_ توفر معاملة الموارد البشرية محاسبيا كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء، لأن قيمة معدل العائد على الاستثمار هو من أكثر الأدوات استخداما في هذا المجال .

3\_ اعتبار الموارد البشرية أصول يؤدي إلى الإفصاح عن قيمة هذا الأصل في الميزانية مما يوفر للمحللين معلومات على جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية، إذ يصبح من الممكن اشتقاق مجموعة من النسب لا توفرها القوائم المالية .

مثل :

قيمة الاصول البشرية

القيمة الاجمالية

قيمة الاصول البشرية

قيمة الاصول غير البشرية

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص: 09 .

4\_ يمكن تحليل القيمة الإجمالية للأصول البشرية إلى مجموعات جزئية، حسب طبيعة أو أعمار القوة العاملة في المشروع، أو حسب درجة تأهيلها العلمي، وذلك بقصد اشتقاق مؤشرات أخرى تفيد في تقييم هيكل للقوة العاملة في المشروع<sup>1</sup>.

### 1- آثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الداخلية :

أظهرت الدراسات التي أجراها بعض الباحثين أن تضمين التقارير المالية الداخلية بمعلومات عن القيمة النقدية لأصول بشرية يخلق لدى الأفراد أثارا سلوكية كبيرة تؤثر على اتجاهاتهم و ميولهم وحوافزهم<sup>2</sup>.

1\_ دلت معظم الدراسات التي أجريت في هذا المجال بأن مسألة شعور الأفراد بالرضا تجاه مسألة تقويمهم الكمي، تتوقف بدرجة أولى على مدى قناعتهم بعدالة و موضوعية الأساليب و المعايير المتبعة في هذا التقويم، كما أنه يولد لديهم شعور خفي بالسعي نحو زيادة هذه القيم .

2\_ تم التوصل من قبل بعض الباحثين ومنهم (Flmaholtiz) بأن تضمن التقارير المالية الداخلية معلومات كمية حول الموارد البشرية يوفر لإدارة المؤسسة هدف الإدارة، و هو السعي نحو تعظيم قيمة هذه الموارد باستغلالها استغلال أمثل ، و يكون معيار كفاءتها هو مقدار التغيير الحادث في قيمة هذه الموارد بين فترتي مالية و أخرى .

3\_ إن هذه الموارد تعتبر متغيرا رئيسيا في معظم ما تتخذه الإدارة من القرارات ، و من ثم فان تمثيل هذا المتغير في صورة كمية سيكون أكثر إفادة لإدارة من تمثيله في صورة وصفية .

4\_ تستخدم الإدارة البيانات المتوفرة لها من نظام المحاسبة الموارد البشرية في كثير من المواقف، فمعدل دوران الأصول البشرية مثلا مؤشرا يمكن استخدامه لضبط حركة هذه الأصول .

<sup>1</sup> سناء عبد الهادي الجعيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 46 .

<sup>2</sup> فضل كمال سالم ، مرجع سبق ذكره، ص: 87 .

5\_ كذلك يوفر المعلومات المناسبة لتقييم البدائل المتاحة في كثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية مثل قرارات التوظيف ، قرارات الاستغناء عن الموظفين<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> سناء عبد الهادي الجعيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 47 .

## خلاصة الفصل :

من خلال دراسة هذا الفصل تم استنتاج أن الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية يعتبر كأصل بشري يمكن قياسه، والإفصاح عنه في الميزانية الختامية. أي معاملة ذلك الإنفاق على أنه إنفاق رأسمالي وهو يشتمل على كافة الأموال التي تنفقها المنشأة في سبيل استقطاب و تعيين و تدريب الأفراد العاملين فيها، و ذلك يمنح إدارة المنشأة و المستفيدين من القوائم المالية ( المستثمرين ، المقرضين ، ...)، معلومات حول استثمارات المنشأة في الأصول البشرية، مما يساعدهم على اتخاذ القرارات الخاصة باقتناء أو الاحتفاظ أو الاستغناء عن استثماراتهم في هذه المنشأة أو زيادتها .

## الفهرس

I	قائمة الأشكال والجداول
II	قائمة المختصرات
أ	المقدمة
ب	مشكلة البحث
ت	فرضيات البحث
ث	أهداف البحث
ج	صعوبات البحث
ح	الدراسات السابقة
خ	هيكل البحث
<b>الفصل الأول النظرية المحاسبية و رأس المال البشري</b>	
01	تمهيد
02	المبحث الأول: مفاهيم عامة عن رأس المال البشري.
02	المطلب الأول : مفهوم رأس المال البشري .
02	تعريف رأس المال البشري
05	أهمية رأس المال البشري
08	دور رأس المال البشري
09	المطلب الثاني: الاستثمار في رأس المال البشري.
09	مفهوم الاستثمار في رأس المال البشري
09	أهمية الاستثمار في رأس المال البشري
12	أبعاد الاستثمار في رأس المال البشري
14	المطلب الثالث: نظريات الاستثمار في رأس المال البشري.
14	الاستثمار في التعليم وفق نظرية "شولتز" في الاستثمار في رأس المال البشري
15	إسهامات G.S.Becker
16	إسهامات JACOB MINCER
18	المطلب الرابع : طبيعة الأصول البشرية .
18	تعريف الأصل
19	مكونات الأصول البشرية
21	مدى توافر خصائص الأصول في الموارد البشرية .
24	المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية.
24	المطلب الأول : معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية IFRS.
24	الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي 2010
26	المعيار IAS38

27	المعيار IAS19 و المعيار IAS26
30	المطلب الثاني: مفهوم محاسبة الموارد البشرية.
30	مراحل تطور المحاسبة عن الموارد البشرية
33	تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية
35	أهمية محاسبة الموارد البشرية
36	المطلب الثالث : أهداف محاسبة الموارد البشرية
36	أهداف محاسبة الموارد البشرية
38	مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية
39	صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية
42	المطلب الرابع : المعالجة المحاسبية للموارد البشرية
42	رسملة و استنفاد الأصول من الموارد البشرية
43	المعالجات المحاسبية للموارد البشرية
47	النسب المالية للموارد البشرية
49	خلاصة الفصل
الفصل الثاني القياس و الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية و أثره في القوائم المالية	
50	تمهيد
51	المبحث الأول: القياس المحاسبي للموارد البشرية
51	المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي
51	تعريف القياس المحاسبي
52	أركان القياس المحاسبي
54	مشكلة القياس المحاسبي للرأس المال البشري .
55	المطلب الثاني: نماذج قياس رأس المال البشري التي تعتمد على التكلفة .
55	التكلفة الأصلية لرأس المال البشري (التكلفة التاريخية)
58	تكلفة الإحلال للموارد البشرية (التكلفة الاستبدالية)
62	تكلفة الفرصة البديلة
64	المطلب الثالث : نماذج قياس للرأس المال البشري التي تعتمد على القيمة
64	نموذج الشهرة غير المشتريات لهرمanson (Hermanson's) :
65	نموذج المزايدة التنافسية : (helkimian and jones) :
65	نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية lewend chartz's :
67	نموذج تقويم المكافآت المستقلة flamholtz :
68	نموذج الأبعاد الخمسة: لمايرز و فلورز Myers and Flouers :
70	المطلب الرابع : القياس السلوكي للأصول البشرية:
70	نموذج فلامهولتز FLAMHOLTZ
73	نموذج ليكارت رينورس : likert rensis
75	المبحث الثاني : الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية واثره في القوائم المالية

76	المطلب الأول : مفهوم الإفصاح المحاسبي و أنواعه
76	مفهوم القوائم المالية
76	تعريف الإفصاح المحاسبي
77	أنواع الإفصاح المحاسبي
80	المطلب الثاني : أهمية الإفصاح عن الأصول البشرية
80	الإفصاح عن الأصول البشرية
80	أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية
84	المطلب الثالث : طرق الإفصاح عن الأصول البشرية
84	الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة
84	إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية
85	قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية
85	الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة
86	المطلب الرابع : أثار الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية
86	أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على الحسابات الختامية
86	أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على الميزانية الختامية (قائمة المركز المالي )
87	أثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الخارجية
88	أثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الداخلية
90	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث دراسة حالة مطاحن الظهرة "متيجي" بمستغانم</b>	
91	تمهيد
92	1- التعريف بمؤسسة " متيجي "
92	1-1 تاريخ مجموعة متيجي .
93	2-1 تعريف مطاحن الكبرى " الظهرة "
95	3-1 الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى "الظهرة "
96	2- مثال تطبيقي لمعالجة الموارد البشرية محاسبيا .
111	خلاصة الفصل
112	الخاتمة العامة
113	النتائج
114	الاقتراحات
115	المراجع
120	الملاحق
123	قائمة تعريف المنظمات





المراجع باللغة العربية :

• الكتب و المؤلفات :

- 1- أحمد رباح بلقاوي، تعريب رياض العبد الله، "نظرية المحاسبة"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 2- اتحاد الخبراء و الاستشاريون الدوليون INTEC، "عائد الاستثمار في رأس المال البشري"، ايتاراك للنشر و التوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 2004.
- 3- حسن رواية ، "مدخل استراتيجي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية"، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.
- 4- حسين مصطفى هلالى، " تحليل و تفسير ونقد القوائم المالية و الميزانيات"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010.
- 5- ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد علي احمد كاجيحي وآخرون، "نظرية المحاسبة"، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006.
- 6- عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، دار السلاسل للطباعة والنشر، الطبعة الاولى، الكويت. 1990.
- 7- مطر محمد، "مبادئ المحاسبة المالية: مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، الجزء الثاني، عمان، 2007.
- 8- مؤيد الفضل و آخرون، "المشاكل المحاسبية المعاصرة"، دار المسيرة، عمان، الاردن، 2002.
- 9- وليد ناجي الحيايلى، "دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة"، دار الحامد للنشر، عمان، 2002.

• الاوراق البحثية :

- 1- أيمن عبد الله محمد أبوبكر، "المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على رفع كفاءة الأداء"، ورقة بحثية، جامعة دنقلا، السودان، 2008.
- 2- ثامر عادل الصقر، "محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية"، مجلة دراسات البصرة، العراق، السنة الثامنة، العدد 16، 2013.
- 3- نائر صبري الغبان و سناء احمد ياسين، "الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية"، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، العراق، المجلد الثالث عشر، العدد 45، 2007.
- 4- الجندي نihal أحمد، "قياس رأس المال الفكري أحد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة"، مجلة المحاسبة و التأمين و الإدارة، جامعة القاهرة مصر، العدد 65، 2005 .

- 5- جورج توما بيداويد، "الإفصاح المحاسبي: أثره و أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في استراليا"، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدماركة، كلية الإدارة و الاقتصاد، الدماركة، 2012.
- 6- حسين عبد الجليل آل غزوي، "المشاكل المحاسبية المعاصرة"، مجلة الأكاديمية العربية في الدماركة، كلية الإدارة و الاقتصاد، الدماركة 2010.
- 7- رشا حمادة، "القياس و الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية و أثره في القوائم المالية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية، سوريا، المجلد 18، العدد الأول، 2002.
- 8- زغراد احمد و سفير محمد، "خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبية الدولية (IAS /IFRS)"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد السابع، 2009.
- 9- طارق عبد الحفيظ الشريف، "مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية"، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، جامعة ليبيا، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2013.
- 10- لعيبي هاتو خلف البوعلي، "محاسبة الموارد البشرية ومدى إمكانية تطبيقها في المصارف التجارية العراقية"، مجلة الأكاديمية العربية في الدماركة، كلية الإدارة و الاقتصاد، الدماركة، 2011.
- 11- محمد حمدي أبو الفتوح النجار، "المشاكل المحاسبية المعاصرة"، مجلة الأكاديمية العربية في الدماركة، كلية الإدارة و الاقتصاد، الدماركة، 2012.
- 12- مصعب الدويك و عمر محمد النبتيتي، "أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية"، ورقة بحثية، عمان، 2014.
- 13- ناصر عادل الصقر، "محاسبة الموارد البشرية: المفهوم و الأهمية"، مجلة دراسات البصرة، جامعة البصرة، السنة الثامنة، العدد 16، 2013.

• المداخلات :

- 1- فريد كورتل و آخرون، " رأس المال البشري كأداة لتفعيل عملية الابتكار في النشاط التسويقي"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013.
- 2- أسامة شعبان و عطا الله قطيش، "محاسبة الموارد البشرية و أثر الإفصاح عنها في القوائم المالية"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013.
- 3- بوعشة مبارك، "الأهمية الاقتصادية للاستثمار في رأس المال البشري بواسطة التعليم"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد و العلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013.
- 4- جمال احمد الدوري و إسماعيل يحي التكريتي، "نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد و العلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013.
- 5- خالد جمال الجعرات، " محاسبة الموارد البشرية بين الاعتراف و القياس"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد و العلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013.
- 6- عبد العزيز النداوي و فاطمة موسى عمران، " أثر القيادة التحويلية على استثمار رأس المال البشري في قطاع الاتصالات الأردنية"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر للأعمال حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013.
- 7- عبد الناصر أحمد حميدان و آخرون، "محاسبة الموارد البشرية بين أصولها النظرية و التطبيق العلمي"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013.
- 8- عبد الناصر موسى و سميرة عبد الصمد، "رأس المال البشري وأهم مداخل قياسه في ظل اقتصاد المعرفة"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول لرأس المال البشري اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد و العلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013.

- 9- عدنان سالم قاسم الأعرجي وآخرون، "أثر إستراتيجية التدريب في تنمية رأس المال البشري"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013
- 10- عمار عصام الصمراي، "أهمية الإفصاح و الشفافية للمحتوى المعلوماتي للقوائم المالية عن الاستثمار برأس المال الفكري"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013.
- 11- نصر عبد الكريم، "مصعب دقة، محاسبة الموارد البشرية: المنطلقات النظرية"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن 2013.
- 12- نوفال العليمات و ضيف الله العليمات، "أثر قدرة نظم المعلومات المحاسبية في زيادة كفاءة رأس البشري"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني عشر حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2013  
الأطروحات و الرسائل العلمية :
- 1- المشهداني و أمينة عبد الكريم مهدي، " رأس المال البشري و تعزيز ثقافة الأداء المتميز و تأثيره في المكانة التنظيمية"، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، العراق، 2012.
- 2- حمد فهد دعسان المطيري، "تطبيق نظم المحاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2010 .
- 3- خيرة مجدوب، "القياس المحاسبي لرأس المال البشري"، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة مستغانم، الجزائر . 2014
- 4- سناء عبد الهادي الجعيدي، "دور و أهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية"، شهادة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
- 5- صباحي نوال، "الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS /IFRS) واثره على جودة المعلومات"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2011.

6- فضل كامل سالم، "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية"، رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

المواقع الالكترونية :

- فرعون محمد و محمد أليف، "الاستثمار في رأس المال البشري كمدخل حديث لإدارة الموارد البشرية بالمعرفة"، ورقة بحثية، الموقع الالكتروني: <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/03/.pdf>

• المراجع باللغة الأجنبية :

**Livres :**

P.caluic et A. Zylberber، " Micro économie du marché du travail et de la découvert " ، paris، 2003.

**Communications :**

1- Accounting for human Assets, " Michigon state university graduate", school of usiness Administration Economic, Occasional Rapor, No14 Eost loding Mich, 1994.

2- American accounting association AAA,"Committee On Hummer Resource Accenting", Accenting Review ,vole 48, N0.04, 1973.

3- Andhra Pradesh, A Study On Human Resource Accounting Methods And Practices, International Journal of Social Science & Interdisciplinary Research, Vol. 2, No4, APRIL, 2013.

4- Flamholtz Eric, Towards A theory Of Human Resource Value In Formal Organization, Accounting Review, Vol.47, No.04, Octo,1972.

5- H. Mallesu, "HUMAN RESOURCE ACCOUNTING ", The Journal of Commerce, Vol. 4, No. 2.

6- Hekimian James & Jones Curti, H Put people on your balance sheet, Harvard business, review, Vol. 45, No.1, Feb, 1967.

7- International accounting Standards Bords, " conceptual Framework for financed Reporting", 2010 cited from [www.iasb.org](http://www.iasb.org).

### المقدمة :

أدى التحول في الاقتصاد العالمي إلى الانتقال من اقتصاد يعتمد على الموارد المادية إلى اقتصاد قائم على المعرفة، أساسه موارد بشرية يتمتعون بقدرات علمية ومهنية عالية.

وبذلك أصبح العنصر البشري في المنظمة أحد المؤثرات الأساسية التي تعطي ميزة تنافسية خاصة للمنظمة، حيث تعتبر إنتاجية رأس المال البشري أو رأس المال الفكري، هي أداة رئيسية لبقاء أي منظمة ناجحة، وأصبحت القوة الدافعة لتلك المنظمات تتمثل بالأفراد ذوي المعرفة والذكاء والمهارات. وعلى ضوء هذا تنفق منشآت الأعمال أموالاً كبيرة خلال القيام بعملية اختيار و جذب و تدريب و تأهيل و تعيين الأفراد، وهذه الأموال يتم إنفاقها على شكل استثمارات في البشر وهي مبالغ قد تفوق ما يتم إنفاقه على الاستثمارات في الآلات والتجهيزات والأصول الثابتة الأخرى.

يشير هذا الاتجاه و على المستويين الاقتصادي و الاجتماعي إلى الحاجة المتزايدة لقياس و تحليل رأس المال البشري، بحيث هناك قرارات هامة تتعلق بتعيين الموظفين و بالتدريب و التعويض و الإنتاجية و أمور أخرى تتخذ في كثير من الأحيان دون استخدام معلومات محددة عن التكاليف المختلفة لهذه الخيارات والأرباح الناتجة عنها، وتعد المحاسبة عن الموارد البشرية أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها للحصول على هذه المعلومات الهامة، وذلك عن طريق تحديد تكاليف تعيين الموظفين و تدريبهم و استئجارهم و التعويضات التي تقدم لهم، و الإفصاح عنها في التقارير المالية وهذا ما تسعى إليه المنظمات في الوقت الراهن، حيث أصبح هذا الأخير يعطي مؤشراً على اهتمام المنظمة بعملائها وحاجاتهم ورغبتهم وقدرتها على استغلال الفرص المختلفة في البيئة المحيطة وكسب الميزة التنافسية، لأن المنظمات الناجحة هي التي تقوم باستقطاب و اختيار و تطوير العاملين الذين يمكنهم المساهمة بشكل فاعل في تقدم المنظمة وتحقيق أهدافها المنشودة. ويعد الإفصاح عن المعلومات ذات العلاقة بالموارد البشرية

أمرًا في غاية الأهمية لمستخدمي التقارير المالية حيث تشكل هذه المعلومات مصدرا أساسيا لاتخاذ القرارات السليمة ذات العلاقة بمصالحهم في المنظمة.

### مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة الدراسة الحالية بعدم توفر محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات، وبالتالي عدم إدراك المنافع التي يمكن الحصول عليها من تطبيقها، حيث يتم حاليا معالجة كافة النفقات الخاصة بالحصول على الموارد البشرية وتطويرها والمحافظة عليها على أنها مصاريف إدارية، في حين أن هذا العنصر المتمثل بالموارد البشرية يعتبر من أهم الأصول غير ملموسة في المؤسسة التي من خلاله يتم الانتفاع من باقي الأصول لفترة أكثر من سنة مالية واحدة، ويمكن أن يؤثر الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية ضمن الأصول غير الملموسة على العديد من الأطراف الداخليين والخارجيين.

مما سبق، يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل التالي:

ما مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة رأس المال البشري في المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية؟

و عليه تدرج من هذه الإشكالية جملة من الأسئلة الفرعية كما يلي :

- 1- ما المقصود بالرأس المال البشري؟ وما هي خطوات عملية إدارته؟.
- 2- هل يمكن تأصيل الموارد البشرية وفق الخصائص العلمية للأصل كما وردت في معايير المحاسبة المتعارف عليها؟.

3- هل يمكن تطبيق طرق القياس والإفصاح المحاسبي على الأصل البشري؟ وما مدى أثرهما على القوائم المالية للمؤسسات الصناعية؟.

• فرضيات البحث :

الفرضية الأولى: توجد معايير محاسبية دولية تعترف بالأصول البشرية، بحيث يمكن رسملتها وإطفائها حسب العمر الإنتاجي لها.

الفرضية الثانية: يمكن تطبيق طرق القياس المحاسبي على الأصل البشري.

الفرضية الثالثة: يترتب عن عدم الإفصاح المحاسبي للأصول البشرية آثار على القوائم المالية، في المؤسسة محل الدراسة.

• مبررات ودوافع موضوع البحث:

- هناك عدة مبررات ودوافع دعتنا إلى اختيار هذا الموضوع ومن أهمها:
- زيادة اهتمام المؤسسات بالموارد البشري، بعدما كانت تهتم بالموارد المادي.
- كثرة الأطروحات التي تناولت وتطرقت إلى الموارد البشرية من ناحية إستراتيجيات إدارتها، وانعدام طرحها من جانب معالجتها محاسبيا.
- ملائمة الموضوع لنوع التخصص.
- الميول الشخصي للموضوع باعتبار بحثنا هذا من بين الأطروحات الأولى في تخصصنا.

• أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية، ويمكن تلخيص أهم أهداف البحث فيما

يلي:

- 1- بيان مفهوم رأس المال البشري و كيف أصبح أيضا يضاهي رأس المال المادي من حيث الأهمية.
- 2- التعرف على إمكانية تأصيل الموارد البشرية وفق الخصائص العلمية للأصل كما وردت في معايير المحاسبة المتعارف عليها .
- 3- بيان ماهية و أهمية المحاسبة عن الموارد البشري.
- 4- بيان آراء المهتمين بمهنة المحاسبة حول الخصائص القابلة للقياس وأسلوب القياس للموارد البشرية الأكثر موضوعية وإظهارها في القوائم المالية.

• أهمية البحث :

تأتي أهمية البحث من حيث تناوله موضوعا معاصرا مهما، وهو محاولة للإجابة على بعض الأسئلة والمواضيع في مجال المحاسبة عن الموارد البشرية، وذلك في ظل التوسع المحاسبي المعاصر للشركات وبضرورة توفير نظم قياس وتحليل للقوائم المالية التي تشمل على محاسبة الموارد البشرية .

• منهج البحث :

اعتمد الباحث في كتابة البحث على أسلوبين :

الأسلوب الأول وهو الأسلوب الوصفي، حيث تم التعرض فيه على نشأة المحاسبة عن الموارد البشرية والمراحل التي مرت بها، ومن ثم أساليب قياسها والإفصاح عنها، معتمداً في ذلك على المراجع العلمية من كتب ودوريات وبحوث.

أما الأسلوب الثاني شمل دراسة تطبيقية، وفيه عرض الباحث مثال تطبيقي عن المعالجة المحاسبية للموارد البشرية على شركة صناعية.

### • صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات التي تمت مواجهتها خلال البحث تتمثل في:

- الندرة النسبية للدراسات المحلية السابقة التي عالجت موضوع البحث .
- عدم اعتراف المؤسسات الجزائرية بنظام محاسبة الموارد البشرية، و بالتالي عدم الحصول على دراسة تطبيقية تبين كيفية قياس رأس المال البشري. وكيف يظهر في القوائم المالية.

### • الدراسات السابقة:

من بين الدراسات ذات العلاقة بالموضوع على سبيل الحصر نجد:

- دراسة حمادة رشا 2002 بعنوان: "القياس و الإفصاح المحاسبي عم الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية". هدفت هذه الدراسة إلى قياس رأس المال البشري و بيان أثره في القوائم المالية، مع توضيح كيفية الإفصاح عن قيمة و تكلفة الموارد البشرية و ذلك بالتطبيق العملي لأساليب المحاسبة عن الموارد البشرية في جامعة دمشق، و خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتمثل في أن المحاسبة عن الموارد البشرية تضمن الاستغلال الأفضل لتلك الموارد في حال معاملتها كأصول، و إن استبعادها من قائمة المركز المالي يعتبر قصورا في الوظيفة المحاسبية والإدارية كذلك ربطت الدراسة قيام المحاسبة عن الموارد البشرية بدورها المثالي بضرورة وجود نظام محاسبي شامل يتم من خلاله تزويد المعلومات عن الموارد البشرية للمنشأة ضمن قوائم مالية ذات موضوعية و ثقة ومصداقية.

- دراسة الجعيدى سناء عبد الهادي 2007 بعنوان: "دور و أهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة". قضت هذه الدراسة إلى دراسة و تحليل دور و أهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات و خاصة فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية بياناتها، وخلصت الدراسة إلى نتائج تفيد بعدم توفر أنظمة محاسبة لدى الجامعات في قطاع غزة يمكن أن تلبي متطلبات المحاسبة عن الموارد البشرية بشكل كفاء، وكذلك عدم الاستفادة من تلك المعلومات بعدم القرارات الإدارية، علما بأن الدراسة خلصت أيضا إلى أن هناك وعي لدى المسؤولين في الجامعات لأهمية المحاسبة عن الموارد البشرية.

- دراسة فضل كمال سالم 2008 بعنوان: "مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على اتخاذ القرارات المالية". حيث هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية، باعتبار أنها دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في قطاع غزة، وذلك من حيث التعرف على فوائد و أهداف عملية المحاسبة عن الموارد البشرية، وبيان كيفية قياس هذه الموارد وأساليب تقييمها و طرق الإفصاح عنها في التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يساهم في تقدير التكلفة والعائد لقرارات الاستغناء الإحلال وتحديد معدل دوران العمالة وقياس تكلفة دوران العمل، وتحديد العائد من الأصول البشرية منسوبا إلى الاستثمارات من هذه الأصول، كما أن المحاسبة عن الموارد البشرية تمد المستخدمين لها بالمعلومات الكمية و المالية عن تكلفة الاستقطاب و التدريب والحفاظة عليها و طرق استخدامها وتقييمها مما يساعد في إدارة الموارد البشرية المتاحة واستخدامها بكفاءة وفعالية، ومن التوصيات الاهتمام بإرساء مداخل تضع أسس موحدة لقياس وتقييم الموارد البشرية سواء كانت قيم إجمالية أو تفصيلية.

• هيكل البحث:

يهدف معالجة الإشكالية محل البحث وتحقيق أهدافه قمنا بتقسيم هذا الموضوع إلى جانبين الجانب النظري والجانب التطبيقي.

تناولنا في الجانب النظري فصلين كل منهما يحتوي على مبحثين :

تضمن الفصل الأول: النظرية المحاسبية و رأس المال البشري، إذ تم التعرف فيه بشكل موجز عن بعض التعاريف حول الرأس المال البشري والأصول البشرية، كما تم التطرق إلى مختلف المعالجات المحاسبية للموارد البشرية .

اما الفصل الثاني فتضمن: القياس و الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري و أثره في القوائم المالية، حيث تم التعرض فيه إلى مفاهيم وطرق القياس و الإفصاح عن رأس المال البشري و مدى تأثير هذا الأخير على القوائم المالية .

أما فيما يخص الجانب التطبيقي، قدمنا مثال تطبيقي عن المعالجة المحاسبية للموارد البشرية من دراسات سابقة، نظرا لعدم اعتراف المؤسسات الجزائرية بهذه الأخيرة .

## Comptabilisation des Salaire

الملحق رقم: 01

Mois de :JUN 2014

		Journal :		Salaire	
		Libelle	Montant		
Debit	Credit		Debit	Credit	
6 310 000		Traitement et Salaire	50 000,00		
6 310 000		Heures Supplementaires	5 780,35		
6 310 000		I.E.P	10 000,00		
6 310 000		Prime de Responsabilite	4 000,00		
6 310 000		Conge Payes	0,00		
<b>Rémunérations Du Personnel</b>			<b>69 780,35</b>		
6 304 000		Prime de Rendement Individuelle	3 000,00		
			<b>3 000,00</b>		
6 320 000		Prime d'Encouragement	3 000,00		
6 320 000		Prime Excep.Motivation	0,00		
6 320 000		Prime Except.	0,00		
6 320 000		Prime d'Essai	0,00		
6 320 000		Prime de Nuisance	5 000,00		
6 320 000		Prime sur Vente	0,00		
6 320 000		Prime de Travail Poste	0,00		
6 320 000		I.F.S.P	5 000,00		
6 320 000		Indemnité Congé Annuel	0,00		
6 320 000		Indemnité Forfaitaire	0,00		
6 320 000		Prime de Location de Loyer	0,00		
6 320 000		Indemnité de Travail posté	5 000,00		
6 320 000		Prime d'Entretien			
6 320 000		Indemnité de Transport	0,00		
6 320 000		Prime de Panier	1 750,00		
6 320 000		Pré-Salaire apprenti	0,00		
<b>Primes et indemnités</b>			<b>19 750,00</b>		
6 250 000		Frais de Mission	3 000,00		
<b>Déplacemen, Frais De Voyage</b>			<b>3 000,00</b>		
4 220 000		Don Social	2 000,00		
<b>Fonds Aux Œuvres Sociales</b>			<b>2 000,00</b>		
4 314 580		Allocation Familiales			
<b>Af Et Frais Médicaux</b>			<b>0,00</b>		
	4 250 000	Avance sur salaire		0,00	
	4 251 000	Retenue Frais de Mission		0,00	
	4 250 000	Retenue Avance sur Salaires		0,00	
	4 423 000	Retenue I.R.G		16 624,00	
	4 310 000	Retenue Cotisation S.S - P.O 9 %		8 170,23	
	4 270 000	Opposition sur Salaire		0,00	
	4 210 000	Net à Payer		<b>72 736,12</b>	

6 350 000		Cotisation S.S P.P 25,5 %	23 148,99	
	4 310 000	Organisme Sociaux CNAS 25,5 %		23 148,99
	4 220 000	Cotisation F.S P.P 2 %	,	1 755,61
6 374 000		Cotisation FNPOS 0,5 %	453,90	
	4 310 000	Cotisation FNPOS 0,5 %		453,90
<b>T O T A U X</b>			<b>121 133,24</b>	<b>121 133,24</b>
				<b>0,00</b>

<b>Assiette ( Salaire Cotisable ) (1)</b>	<b>87 780,35</b>
<b>Salaire Brut (2)</b>	<b>90 780,35</b>
<b>Salaire Imposable ( 2-3 )</b>	<b>82 880,12</b>
<b>Cotisation P.O (1 * 9 %)-(03)</b>	<b>7 900,23</b>
<b>Cotisation P.P (1 * 25,5 %)</b>	<b>23 602,89</b>

Société:

**Bulletin de Paie**

الملحق رقم: 02

Période du .....au.....

N° de Sécurité Sociale:.....

Direction/Département:.....

Date de Recrutement:.....

Matricule:.....

Poste de Travail:.....

Mlle/Mr:.....

Ancienneté:.....

Adresse:.....

Groupe SocioProfessionnel.....

Banque:.....

Agence:.....

RIB:.....

Mode de Paiement:.....

Désignation	Nombre	Base	Taux	Gain	Retenue
Traitement et Salaire				50 000,00	
Heures Supplémentaires (20hrs)				5 780,35	
I.E.P		50 000,00	20%	10 000,00	
Prime de Responsabilite				4 000,00	
Conge Payes				0,00	
Prime de Rendement Individuelle				3 000,00	
Prime d'Encouragement				3 000,00	
Prime Excep.Motivation				0,00	
Prime Except.				0,00	
Prime d'Essai				0,00	
Prime de Nuisance				5 000,00	
Prime sur Vente				0,00	
Prime de Travail Poste					
I.F.S.P			10%	5 000,00	
Indemnité Conger Annuel				0,00	
Indemnité Forfaitaire				0,00	
Prime de Location de Loyer				0,00	
Indemnité de Travail posté			10%	5 000,00	
Prime d'Entretien				0,00	
Indemnité de Transport				0,00	
<b>Brut Cotisable</b>				<b>90 780,35</b>	
Retenue Cotisation S.S - P.O 9 %		90 780,35	9%		8 170,23
<b>Brut</b>				<b>82 610,12</b>	
Prime de Panier		1 750,00		1 750,00	
<b>Brut Imposable</b>				<b>84 360,12</b>	
Retenue I.R.G					16 624,00
Frais de Mission				3 000,00	
Don Social				2 000,00	
<b>Net à Payer</b>				<b>72 736,12</b>	

0,00



## الملخص :

يهدف البحث إلى اعتبار أن رأس المال البشري يمثل موردا رئيسيا من الموارد المتاحة للمشروع، وبالتالي يجب الإفصاح عنه ضمن القوائم المالية واعتبار الاستثمار فيه أصل من أصول المنشأة، وأن محاسبة الموارد البشرية تساعد الإدارة بكافة مستوياتها المختلفة والأطراف الخارجية باتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية، و أيضا لها أهمية عظيمة للمنشأة لما لها من تأثيرات واضحة و ملموسة على الربحية و الإنتاجية.

وتناول هذا البحث مشكلة عدم الإفصاح عن الأصل البشري ضمن القوائم المالية، وذلك بتقديم مختلف المفاهيم عن الرأس المال البشري وطرق قياسه واثـر الإفصاح عنه على القوائم المالية. بالإضافة إلى عرض أهم المعالجات المحاسبية للموارد البشرية.

وخلص البحث إلى اعتماد معيار محاسبي لمحاسبة الموارد البشرية، واعتماده أيضا ضمن النظام المحاسبي، وأن العنصر البشري له أهمية كبيرة على مستوى المشاريع و على مستوى الاقتصاد القومي لذلك يجب الاهتمام بقياس تكلفته و قيمته ، وضرورة توجيه مزيد من الاهتمام للمحافظة عليه و تدعيمه.

**الكلمات المفتاحية :** رأس المال البشري ، القياس المحاسبي ، الإفصاح المحاسبي ، القوائم المالية .

### **Abstract :**

The research aims to be regarded as the human capital is the major supplier of resources available for the project, and therefore must be disclosed in the financial statements and to consider investing in the origin of the assets of the facility, and that the human resources accounting help the administration with all the different levels of foreign parties to take decisions related to the planning and the use and control of human resources, and also have great importance for the facility because of its clear and tangible effects on the profitability and productivity. This research addressed the problem of non-disclosure of human resource within the financial statements, and by providing different concepts of human capital and ways to measure the effect of disclosure on the financial statements. In addition to display the most important accounting treatments of human resources. The research found the adoption of an accounting standard for accounting and human resources, also adopted within the accounting system, and that the human element is of great importance to the project and the level at the level of the national economy so it should pay attention to measuring the cost and value of, and the need to pay more attention to maintain and consolidation.

**Key words :** Human capital, measurement accounting, disclosure of accounting, the financial statements.



• تعريف المنظمات باللغة الأجنبية

<p>AAA American Accounting Association</p>	<p>La Comptabilité Association Américaine favorise l'excellence dans le monde entier à la comptabilisation éducation, la recherche et la pratique. fondée en comptabilité, son nom actuel a été adopté en 1936. L'Association est un organisme bénévole de personnes intéressées dans l'enseignement de la comptabilité et de la recherche.</p>
<p>IASC L'International Accounting Standards Commitee</p>	<p>A été fondée en juin 1973 a la Londres et a été remplacé par le conseil des norme comptables internationales et de promouvoir l'utilisation et l'application de ces normes</p>
<p>FASB Le Financial Accounting Standards Board</p>	<p>est un organisme privé, organisme sans but lucratif dont l'objectif principale est de développer les principes comptable généralement reconnus (PCGR) au sein de l'Etats-Unis dans l'intérêt du publique. La Securities and exchange commission(SEC) a désigné le FASB comme l'organisme responsable de l'établissement de normes comptable pour le entreprise publiques aux Etats-Unis il a été créé en 1973, en remplacement de la commission de la procédure comptable (PAC) et la l' Accounting principales Board (APB) de la American Institute of Certified puplic Accountants (AICPA )</p>
<p>IFRS : International financial reporting standard</p>	<p>Les normes internationales d'informations financiere plus connues su sein de la profession comptable et financière sous leur nom anglais de international financial reporting standards ou IFRS sont des normes comptables élaborées par le bureau des standards comptables internationaux (international accouting standards board ou IASB en anglais) destinées aux entreprises cotées ou faisant appel à des investisseurs afin d'harmoniser la présentation et la clarté de leur états financiers</p>
<p>Eric flamhotz</p>	<p>Est président de système de management consulting corporation dont il confondée en 1978 il est professeur émérité à l'école anderson de l'UCLA de gestion ou il enseigne dans divers programmes de formation pour dirigeants et a déjà siégé les facultés de l'université de columbia et de l'université de michigant .management système consuting corporation dont il co-fondée en 1978 il est professeur émérité à anderson de l'UCLA school of management ou il ensiegne dans divers programmes de formation pour dirigeants et a déjà siégé les facultés de l'univesité de columbia et de l'université du michigan</p>



قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
7	نموذج القدرة المتميزة المستندة على رأس المال البشري	1
11	دور المورد البشري في تكوين الأنشطة التي تساهم في بناء المنشأة	2
58	نموذج لقياس التكلفة الأصلية للموارد البشرية	3
60	نموذج لقياس تكلفة إحلال المورد البشري	4
72	نموذج معدل محددات قيمة الفرد	5
74	العلاقات بين أبعاد التنظيم البشري	6
	الهيكل التنظيمي للمطاحن الكبرى "الظهرة مستغانم"	7

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	أبعاد الرأس المال البشري	1

قائمة المختصرات باللغة العربية

ص	صفحة
ح /	حساب

قائمة المختصرات باللغة الأجنبية

AAA	American Accounting Association
IASC	L'International Accounting Standards Commitee
FASB	Le Financial Accounting Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
VOL	Volume
NO	Numéro
P	Page
&	And / Et

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
120	Comptabilisation des Salaire	1
122	Bulletin de Paie	2