

إمكانية رسملة واستنفاذ المورد البشري من خلال منهج مقترح لأليات

الاعتراف به محاسبيا.

الدكتور سعيدي عبد الحليم - أ - عمارة مريم

جامعة محمد خيضر - بسكرة

halimsaidi55@yahoo.com



الملخص : بتسليط الضوء على بعض العناصر الرئيسية في طرح إشكالية

رسملة الموارد البشرية في المؤسسة، جاءت هذه الدراسة محاولة إلى تحديد منهجية لرسملة واستنفاذ المورد البشري، فضلا عن إجراءات التقييم والمعالجة المحاسبية الموافقة لذلك؛ والتي تركز على طرق ونماذج محددة، كما أن هذه الأخيرة بدورها تؤسس بالاعتماد على معايير وشروط مشروعة اقتصادية. الكلمات المفتاحية: الرسملة، الاستنفاذ، التقييم، المعالجة المحاسبية للمورد البشري.

Résumé : Après avoir mis en lumière quelque éléments fondamentaux conduisant à poses la problématique de capitalisation des ressources humaines dans l'entreprise, cette étude positionne un des processus de la capitalisation ainsi de l'amortissement des ressources humaines, aussi bien que ; les démarches de l'évaluation et la comptabilisation cohérente, laquelle se repose sur des modèles et méthodes d'évaluation précises qui à son tour basés sur des normes et modalités économiquement légitimes.

Mots clés : capitalisation, épuisement, l'évaluation, comptabilisation des ressources humaines

مقدمة:

تعد المحاسبة عن الموارد البشرية من أهم أدوات تطوير أساليب إدارة البشر على الصعيدين الاقتصادي والاجتماعي، فعلماء الاقتصاد سعوا إلى تطوير بعض النظريات لقياس القيمة الاقتصادية لهذه الموارد، ولكن جل اهتمامهم في هذا الشأن كان موجها لقياس القيمة على مستوى الاقتصاد الكلي، أكثر منها على مستوى المؤسسة، كما أن ازدهار هذا المجال البحثي في أدبيات الفكر المحاسبي أدى إلى زيادته المنفعة الاقتصادية التي تدرها مخرجات هذا النظام.

إذ في هذا السياق يرى الباحثون أن المؤسسات تفقد جزء من نظام المعلومات الخاص بها إذ لم تكن لديها بيانات محاسبية عن الموارد البشرية، مما استوجب تحديد عملية القياس والإفصاح والمعالجة المحاسبية للنفقات والتكاليف التي تتعلق بالمورد البشري، الأمر الذي يتطلب تعديلا جوهريا في علوم المحاسبة والإدارة وكذا تلك التعديلات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية، محاولة تطوير أساليب تقييم هذه الموارد كأصول غير ملموسة، والتقرير عنها بصورة كفوّه وذلك لاستكمال المعلومات الواردة في القوائم المالية بما يؤدي إلى توفير الثقة والمصدقية لهذه القوائم وتلبية احتياجات المستخدمين خاصة في مجال اتخاذ قراراتهم الاستثمارية داخل المؤسسة؛ ومن الجدير بالذكر أن التقدم التكنولوجي وتطور عالم المعلومات والاتصال يعتمد وبشكل كبير على العنصر البشري ذو الكفاءة والمهارة العالية خاصة في المؤسسات الخدمية والتعليمية والإستشفائية والنوادي الرياضية ومؤسسات تكنولوجيا المعلومات وشركات المحاسبة والتدقيق . لذلك نجد أن حصول المؤسسة على مثل هذه العناصر البشرية أصبح ذو كلفة كبيرة؛ إضافة إلى أن المؤسسة تتحمل تكاليف التدريب والتطوير والمحافظة على استحوادها على مثل هذه العناصر؛ والذي يستحق أن يعتبر أصلا استثماريا حيث تتم رسملة الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية وإظهارها كأصل من الأصول طويلة الأجل في قائمة المركز المالي عوضا عن

اعتبارها مصروفات جارية؛ بمعنى رسملة تكاليف الموارد البشرية لتوزيعها على الفترات المتوقع الاستفادة من العناصر البشرية خلالها؛ مما يؤدي إلى إظهار صافي نتيجة نشاط المشروع بشكل موضوعي ويقدم صورة حقيقية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية.

وتهدف محاسبة الموارد البشرية إظهار قيمة محددة لهذه الموارد في لحظة زمنية معينة هو بيان التغييرات التي تطرأ في قيمتها من سنة إلى أخرى والتعبير بطريقة موضوعية عن القيمة الاقتصادية لهذه الموارد، وذلك بدلا من معالجة كافة النفقات الخاصة بالحصول على المورد البشري وتطويره والحفاظة عليه على أنها مصاريف إيرادية، إذ يطرح هذا البحث إشكالية معالجة هذه النفقات على أنها أصول غير ملموسة إذ من خلالها يتم الانتفاع من باقي الأصول لفترة أكثر من دورة مالية واحدة، مما يستوجب التحين في قيمة الانتفاع من هذه الموارد البشرية، ومن هذا المنطلق تتحدد مشكلة البحث في التساؤل التالي:

هل من الممكن رسملة واستنفاد المورد البشري واعتباره استثمارا داخل المؤسسة؟

ويمكن التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات الفرعية

التالية:

1 - ما هي المبررات الواجب توافرها في المورد البشري حتى يتم الاعتراف به كأصل ثابت؟

2 - فيما تتجسد الترجمة المحاسبية الموافقة لهذا الاعتراف؟

أهمية الدراسة : تساهم محاسبة الموارد البشرية في قياس وتقييم كفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري، فهي تقدم المعلومات عن تكلفة وقيمة كل فرد في المؤسسة، لتساعد الإدارة في اختيار الأفراد الملائمين وتدريبهم وصيانتهم وتحفيزهم، حيث نعمل من خلال هذه الورقة البحثية تسليط الضوء على تطبيق نظام متكامل لمحاسبة الموارد البشرية يوفر المعطيات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة في كل المنشآت التي تستخدم رأس المال البشري بدرجة كبيرة وتسعى بذلك إلى تحقيق منافع مستقبلية.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى الإجابة عن أسئلة الدراسة المحددة

ويتحقق ذلك من خلال:

1 التعرف على المبادئ والقواعد التي تحكم رسملة المورد البشري واستنفاذه داخل المؤسسة.

2 بيان كيفية قياس وتقييم المورد البشري.

3 توضيح كيفية المعالجة المحاسبية للإنفاق على الاستثمار في الموارد

البشرية على انه إنفاق رأسمالي.

منهجية خطة الدراسة : اعتمد الباحثان على المنهجين الوصفي

والاستقرائي في تصميم هذا البحث؛ حيث تم الاطلاع فيه على الدراسات

السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة ورسملة الموارد البشرية؛ كما سيتم تبويب الدراسة على النحو التالي:

➤ أولاً: قراءة تعريفية لمحاسبة الموارد البشرية.

➤ ثانياً: متطلبات وشروط الاعتراف بالمورد البشري كأصل

➤ ثالثاً: إجراءات معالجة المورد البشري محاسبيا.

أولاً: قراءة تعريفية لمحاسبة الموارد البشرية

1 تعريف محاسبة الموارد البشرية

عرضت الأدبيات المحاسبية تعريفات كثيرة لمحاسبة الموارد البشرية يرتكز بعضها على مسألة قياس البيانات المتعلقة بتلك الموارد، كما يتوجه بعضها نحو موضوع الإفصاح عنها كأصول في التقارير المالية الموجهة نحو الجهات ذات المصلحة، ومن أهم التعريفات التي وضعها المحاسبون والإداريون في مجال محاسبة الموارد البشرية نجد:

▪ تعرف جمعية المحاسبين الأمريكيين "AAA" محاسبة الموارد البشرية :
"بأنها بشكل عام عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية
وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية"¹

▪ وعرفت بأنها: " عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية
معالجتها ومن ثم التعرف على التغييرات التي تطرأ عليها في لإظهار القيمة
الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات".²
▪ كما عرفت بأنها: " عملية قياس واعداد التقارير عن الديناميكيات
البشرية في المنظمة، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في المنشأة وقياس
التغيير في هذه الحالة على مدار الزمن؛ كما أنها عملية توفير معلومات عن
الأفراد والجماعات للمنشأة لمتخذي القرارات سواء داخل المنشأة أو خارجها"³
إن التعريفات المذكورة هي أمثلة على تعريفات كثيرة واردة في الأدبيات
المحاسبية، ويتفق الكثير منها على أن البشر موارد في المنظمة، وأن محاسبة
الموارد البشرية تتناول قياساً أو تقييماً للأفراد وإيصال هذه المعلومات إلى
الجهات المهتمة، كما ويتضمن مراعاة الاستثمار في الأفراد، وكيفية تغيير قيمة
الأفراد تبعاً لذلك عبر الزمن.

كما يتضمن الفكر المحاسبي عدداً مصطلحات فيما يتعلق بالموارد البشرية منها:
المحاسبة عن الموارد البشرية، محاسبة رأس المال البشري، محاسبة الأفراد،
محاسبة الكفاءة البشرية، ويعتبر مصطلح محاسبة الموارد البشرية الأكثر

1رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية "دراسة
تطبيقية على أعضاء هيئة التدريس في جامعة دمشق" ، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن
عشر، العدد الأول، سوريا 2002، ص: 148.

2وليد ناجي الحياي؛ دراسات في المشكلات المحاسبية المعاصرة ؛ دار الحامد للنشر والتوزيع ،
عمان، 2004، ص: 36.

3سمية أمين علي: المحاسبة عن رأس المال الفكري، دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال
البشري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، جهاز الدراسات العليا والبحوث القاهرة،
2003، ص: 11.

شمولا واستخداما في مجال الدراسات المحاسبية.⁴

2 أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية: يمكن أن نلخص أهمية المحاسبة

عن الموارد البشرية في النقاط التالية:⁵

أ- قياس قيمة الموارد البشرية بصورة مالية: يتم قياس قيمة الموارد البشرية عن طريق استخدام كافة البيانات المتعلقة بتلك الموارد في سبيل تقييمها ماليا.

ب- المساعدة في تخطيط الموارد البشرية في الوحدة الاقتصادية: إن نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية يساعد في تخطيط الموارد البشرية في الوحدة الاقتصادية من خلال البيانات والمعلومات التي يمكن أن يقدمها في المجالات التالية:

- توفير بيانات عن تكاليف طلب الموظفين واختيارهم وتعيينهم؛ فضلا عن توفير بيانات تكاليف معيارية للعمليات السابقة يمكن استخدامها في إعداد الموازنة لتخطيط أنشطة القوى العاملة ولأغراض الرقابة وتقدير كلفة إحلال الأفراد في المواقع المختلفة.
- توفير بيانات يمكن من خلالها المفاضلة بين تكلفة تدريب العاملين بالوحدة الاقتصادية إلى المستوى المرغوب الوصول إليه وبين تكلفة التدريب على نفس المستوى من الخارج.
- المساعدة على الاستفادة المثلى من العاملين المستخدمين في أعمال لا تتناسب مع مهاراتهم "إمكانياتهم" عن طريق إظهار قيمة الخسارة الناجمة عن ذلك.

⁴توفيق عبد المحسن الخيال، أهمية المحاسبة عن رأس المال الفكري وتحديد أثارها على جودة

المعلومات المحاسبية، مجلة كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد1، 2005، ص: 341.

⁵ زكي محمود، إدارة الموارد البشرية، منشورات ذات السلاسل، الكويت، بدون سنة نشر، ص:

ثانيا: متطلبات الاعتراف بالموارد البشري كأصل

إن أساس وجود محاسبة الموارد البشرية هو معالجة النفقات الخاصة بالموارد البشري كأصول يتم الاستفاد منها مستقبلا وتظهر في الميزانية، بدلا من اعتبارها مصاريف ايرادية تظهر في حساب النتائج ، ولغرض تطبيق الإجراءات المحاسبية على الموارد البشرية لا بد من توفر مجموعة من المعايير تستطيع من خلالها المؤسسة الاعتراف بها كأصل يظهر في الميزانية.

ويمكن تحديد هذه المعايير بعد تناول مجموعة من التعاريف للأصل:

حيث عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) الأصول بأنها "موارد اقتصادية تمتلكها المؤسسة أو لها السيطرة عليها نتيجة لأحداث سابقة ويتوقع أن تدفق منها منافع مستقبلية للمؤسسة".⁶ وقد حددت شرطين للاعتراف بها: الشرط الأول يتعلق باحتمال تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل إلى المؤسسة، أما الشرط الثاني فيتمثل في إمكانية قياس قيمة ذلك الأصل بمصادقية.⁷

أما مجلس المحاسبة الأمريكي (FASB) فقد عرف الأصول على أنها "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وقد اكتسبت الوحدة الاقتصادية حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي".⁸

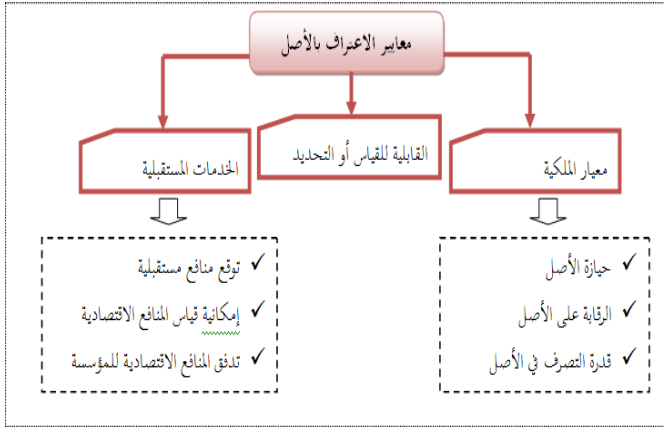
من خلال التعريفين السابقين يمكن تحديد ثلاث معايير يجب أن تتوفر في الشيء حتى يمكن اعتباره أصلا من أصول المؤسسة يمكن توضيحها في الشكل التالي:

6 Pierre Véronneau, Ph.D : *Comptabilité et IFRS/IAS de base au Canada*, 2014, p :54, Disponible sur le lien : <http://www.controplan.com/education/ch02.pdf>, 15 juillet 2015.

7 لخضر علاوي: معايير المحاسبة الدولية- دروس وتطبيقات محلولة ، دار النشر الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011، ص:45.

8رشا حمادة، مرجع سابق ذكره، ص: 148.

الشكل رقم (1) : معايير الاعتراف بالأصول



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تعريفي IASC و FASB

للأصول.

سيتم فيما يلي دراسة مدى انطباق هذه المعايير على الموارد البشرية لتحديد

إمكانية اعتبار الموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة :

1 - معيار الملكية : هناك من أيد فكرة أن الموارد البشرية تعتبر أصلا من

أصول المؤسسة استنادا إلى معيار الملكية، ولهم مبرراتهم في ذلك ومن جانب آخر هناك من عارض هذه الفكرة مقدما لمبررات هذا الرفض؛ ويمكن تلخيص آراء كل

طرف في الجدول التالي :

الجدول رقم (1) : آراء المفكرين حول معيار ملكية المورد البشري

معارضو فكرة ملكية المورد البشري	مؤيدو فكرة ملكية المورد البشري
المورد البشري المتمثل في الشخص لا يخضع للملكية نظرا لعدم إمكانية تبادل هذا الأصل البشري في السوق لعدم إمكانية شرائه أو بيعه من قبل المؤسسة.	المراد بالملكية هنا هو السيطرة القانونية الناتجة عن عملية التعاقد بين المؤسسة والمورد البشري حيث يلزم عقد العمل المورد البشري بالعمل لدى المؤسسة طيلة فترة التعاقد.

<p>القيم والمثل العليا والأخلاق تحتم علينا بعدم التسليم بفكره امتلاك الأفراد.</p>	<p>إن عملية إحلال واستبدال الموارد البشرية تعطي الحق للمؤسسة بتغيير أي مورد بشري متى نشأت الحاجة إلى ذلك مع توفر الشروط الضرورية لهذا الاستبدال، نظرا للسيطرة القانونية للمؤسسة على هذا الأصل بموجب عقد العمل.</p>
---	--

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على: تامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية- المفهوم والأهمية مجلة دراسات البصرة، العدد 16، العراق، 2013، ص: 176.

لتحديد مدى انطباق معيار الملكية على الموارد البشرية فان هناك ثلاث خصائص يجب توافرها حتى نعتبر أي مورد لدى المؤسسة ينطبق عليه معيار الملكية وهذه الصفات هي:⁹

- أ- **حيازة الأصل:** حيث يعتبر المورد البشري من أصول المؤسسة لفترة محددة، وذلك من خلال التعاقد القائم بين المورد البشري وبين المؤسسة الذي بموجبه يكون للمؤسسة الحق في الانتفاع والاستخدام بناء على هذا التعاقد.
- ب- **الرقابة على الأصل:** تفرض المؤسسة رقابة على الأفراد العاملين لديها عن طريق ما يسمى بالعقد المانع (وهو العقد الذي يحدد للفرد مباشرة قدراته ومهاراته والخبرة المكتسبة لديه بشكل كلي أو جزئي) وبالتالي يعتبر شكلا من أشكال الولاء الإجباري ومنه الخضوع لرقابة المشروع وعدم الإخلال بشروط العقد.

- ج- **قدرة المؤسسة على التصرف بالأصل** إن عملية التصرف بالمورد البشري لا تكمن في بيعه (لعدم وجود سوق له وعدم وجود أنظمة وقوانين تبيع ذلك) وإنما تكمن في عملية مرادفة لها وهي التسريح أو النقل أو الاستغناء عن

9) تامر عادل الصقر ، محاسبة الموارد البشرية- المفهوم والأهمية- دراسة عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، العدد 16، العراق، 2013، ص: 176.

هذه الموارد كليا أو جزئيا وذلك مقابل تعويض معين ضمن شروط. من خلال آراء المفكرين والخصائص التي تم العرض إليها نجد أن هناك عديد من الجوانب تتوفر في الموارد البشرية بحيث يمكن أن ينطبق عليها معيار الملكية، وبذلك فإن معيار الملكية ينطبق على الموارد البشرية كما هو الحال في الموارد المادية ولكن الملكية هنا ليست بالمعنى المطلق الذي نفهمه وإنما في إطار الجوانب الثلاثة السابقة الذكر.

2 - معيار القابلية للقياس أو التحديد ي

تطلب تعريف المورد على أنه أصل وجوب أن يكون قابلا للقياس والتحديد وذلك لتميزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد أو القياس يعبر عنه غالبا بوحدات نقدية. وتهدف عملية القياس إلى قياس الخدمات المستقبلية المتدفقة من المورد. وبالنسبة للموارد البشرية فتوجد عدو طرق لقياس خدماتها الاقتصادية المستقبلية¹⁰. سيتم التطرق إليها لاحقا.

3 - معيار الخدمات المستقبلية

تنطبق صفة الخدمات المستقبلية على الموارد البشرية إذا توفرت العناصر

التالية :

أ- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية، والموارد البشرية تستطيع أن تحقق منافع اقتصادية وذلك من خلال قدرتها الإنتاجية، وقدره التأثير على الموارد الأخرى.

ب- إمكانية قياس هذه المنافع، حيث يمكن قياس المنافع المتأتية من عمل الموارد البشرية بطرق مختلفة.

ج- أن يكون للمؤسسة الحق في استلام هذه المنافع، ولكون المؤسسة تمتلك الحق القانوني في استخدام الأفراد بموجب التعاقد، وبالتالي فإن للمؤسسة الحق في

10وليد ناجي الحياي، مشاكل محاسبية ونماذج مقترحة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2007،

ص: 288. متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.ao-academy.org>

استلام هذه المنافع.¹¹

استنادا إلى ما سبق نجد أن المعايير الواجب توافرها في الموارد الاقتصادية لكي تعتبر أصولا للمؤسسة من وجهة النظر المحاسبية، يمكن توفرها في الموارد البشرية، وبالتالي يمكن معالجة الموارد البشرية محاسبيا كأحد أصول المؤسسة والإفصاح عنها في الميزانية.

ولكن السؤال الذي يطرح الآن هو: هل تعد الموارد البشرية كأصول في كل مراحل وجودها في المؤسسة؟ أم أنها تعد في مراحل كأصول وفي مراحل أخرى كنفقات جارية؟

إن الحد الفاصل في تحديد نوع النفقة هل هي نفقة رأسمالية أو أنها جارية (ايرادية) هو مقدار الخدمات المتوقعة من تلك النفقات مستقبلا، فإذا كانت هذه النفقات لا تعود بالمنفعة لعدد من السنوات كالرواتب والأجور يجب معاملتها كنفقة جارية ولا يتم رسملتها وإنما تستنفذ في السنة التي وقعت فيها، أما إذا كانت تلك النفقات تعود بالمنفعة لعدد سنوات فإنها يجب أن تعد كأصل ثابت من أصول المؤسسة، وعندها في هذه الحالة لا بد من رسملة ذلك الأصل وقياس النسبة من قيمته التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية. وهنا يجب أن نميز بين الاهتلاك والذي يعبر عن النقص التدريجي في الأصول الثابتة العينية والمعنوية، والاستنفاذ الذي يعرف بأنه مقابلة ما يستهلك من منافع الأصل البشري بالعوائد التي تم الحصول عليها منه، وبالتالي فإن الاستنفاذ للأصول البشرية ما هو إلا استنفاذ قيمة الأصل البشري خلال الفترة التقديرية المتوقعة لخدمات هذا الأصل. ويمكن أن يكون استنفاذ الأصول

البشرية مبنيا على أحد الاعتبارات التالية:¹²

- مدد خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقائه في الخدمة لدى المؤسسة.
- مدد خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقاء الأصل في وظيفة معينة في

المؤسسة.

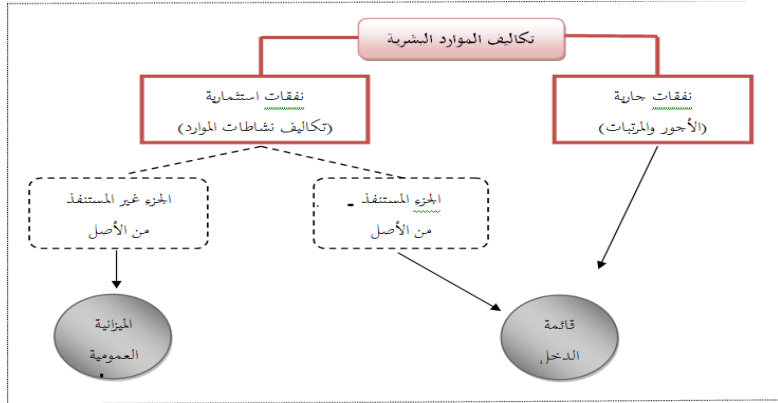
11 تأمر عادل الصقر، مرجع سابق ذكره، ص: 178.

12 أرشا حمادة، مرجع سابق ذكره، ص: 150.

- مدد خدمة الأصل البشري تعادل مدد استمرار معارفهم في التكنولوجيا المتطورة والجديدة، فإذا كانت معارفهم غير قادرة على مجاراة التكنولوجيا الجديدة فإن قيمتهم كأصل بشري تستنزف بالكامل.

يمكن توضيح التحليل السابق في الشكل التالي:

الشكل رقم (2) - معالجة تكاليف الموارد البشرية



المصدر: خالد الهيتي، إدارة الموارد البشرية - مدخل استراتيجي، دار وائل،

عمان 2003، ص: 322

ثالثا: إجراءات معالجة المورد البشري محاسبيا:

إن أول تحدي يواجه تطبيق إجراءات المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

يتمثل في الكيفية التي يتم من خلالها يتم قياس قيمة هذه الموارد بصيغة

مالية، ومن ثم القيام بإجراءات التسجيل المحاسبي لها.

1 - قياس (تقييم) الموارد البشرية. هناك منهجين لقياس الموارد البشرية،

الأول يعتمد على التكلفة والثاني على القيمة.

أ- تقييم الموارد البشرية بإتباع منهج التكلفة يعتمد هذا المنهج على

التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها المؤسسة، وهناك عدد أساليب لقياس

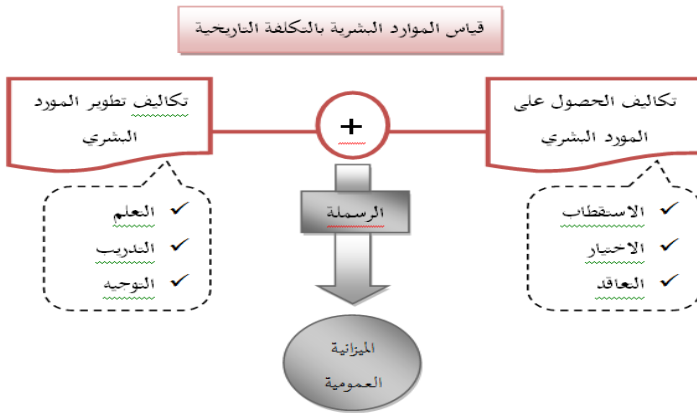
تكاليف الموارد البشرية أهمها: التكلفة التاريخية، التكلفة الاستبدالية، تكلفة الفرصة البديلة¹³، حيث أن كل أسلوب له خصائص تميزه عن الأسلوب الآخر.

• **التكلفة التاريخية** : يتم قياس الموارد البشرية بجمع كل التكاليف

(التكاليف التي تعود بالمنفعة المستقبلية على المؤسسة) التي تتكبدها المؤسسة في الحصول على المورد البشري وتطويره، ثم يتم رسملتها تمهيدا لتوزيعها على العمر الإنتاجي المتوقع للعاملين والذي يتم تحديده وفق أسس معينة.¹⁴

يمكن شرح هذا الأسلوب في الشكل التالي:

الشكل رقم (3): آلية قياس الموارد البشرية بالتكلفة التاريخية



المصدر: من إعداد الباحثان

• **التكلفة الاستبدالية (الإحلال)**: يتم قياس الموارد البشرية بمقدار

التكاليف التي ستتحملها المؤسسة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الآن، بحيث يكون البديل قادرا على تقديم نفس المجموعة من الخدمات الذي يشغل هذه الوظيفة.¹⁵

13 تامر عادل الصقر، مرجع سابق ذكره، ص: 179.

14 مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ص: 106.

15 فهد ديسان المطيري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في شركات المساهمة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص: 29.

• **تكلفة الفرصة البديلة:** يتم تحديد قيمة المورد البشري بالمزاد العلني بين مدراء الأقسام للحصول على الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة، وتحدد قيمتها بالثمن الذي يكون للمدير في قسم معين على استعداد لدفعه مقابل الحصول على موظف يعمل في قسم آخر في المؤسسة.¹⁶

ب- **تقييم الموارد البشرية بإتباع منهج القيمة** يعتمد هذا المنهج على القيمة الاقتصادية للفرد، ومدى مساهمته في تحقيق أرباح الشركة، حيث يتم اعتبار الفرد هنا كأحد الأصول في الشركة ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الأصل. فقيمة المورد البشري بالنظر إلى الاقتصادية تتمثل في القيمة الحالية للمنافع المتوقع الحصول عليها من هذا المورد في المستقبل¹⁷، وهناك عدة نماذج لقياس الموارد البشرية على أساس القيمة أهمها:

• **نموذج الشهرة غير المشتراة:** يتم تقييم الموارد البشرية بالاعتماد على خصم الأرباح غير العادية للمؤسسة، حيث يتم الربط بين مقومات تكوين شهرة المحل مثل الموظفين الجيدين والسمعة الحسنة للمؤسسة وبين قيمة الموارد البشرية وفق الصيغة التالية:

شهره المحل X (تكاليف تكوين الموارد البشرية ÷ إجمالي قيمة الأصول)¹⁸

• نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية: يتم تقييم الموارد البشرية بالاعتماد على الصيغة التالية:¹⁹

$$E(V_Y^*) = \sum_{i=Y}^T p_{y(t+1)} \sum_{i=y}^t \frac{I_t^*}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث أن:

✓ $E(V_Y^*)$: هي القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لشخص عمره Y سنة.

✓ T: سن التقاعد.

16 مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص: 108.

17 تامر عادل الصقر، مرجع سابق ذكره، ص: 179.

18 مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص: 116.

19 رشا حمادة، مرجع سابق ذكره، ص: 151.

- ✓ $P_Y(t)$: احتمال موت الشخص ويلاحظ أنه لكي يكون هذا المفهوم مفيداً
لمؤسسة معينة فإن مصطلح الموت يجب أن يتضمن إمكانية أن الشخص سيترك
المؤسسة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد.
✓ λ_i : الإيرادات المتوقعة للشخص في فترة i .
✓ γ : معدل خصم معين للشخص.

وهناك نماذج أخرى لقياس الموارد البشرية على أساس القيمة مثل: نموذج
الأبعاد الخمسة، نموذج تقويم المكافآت المستقلة... الخ.

2 - التسيير المحاسبي لرسملة المورد البشري : إن المعالجة المحاسبية

المتعلقة بالمورد البشري تتم بعد رسملة كل المصاريف اللازمة للحصول على المورد
البشري والتي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري وهي:
أ- مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري.

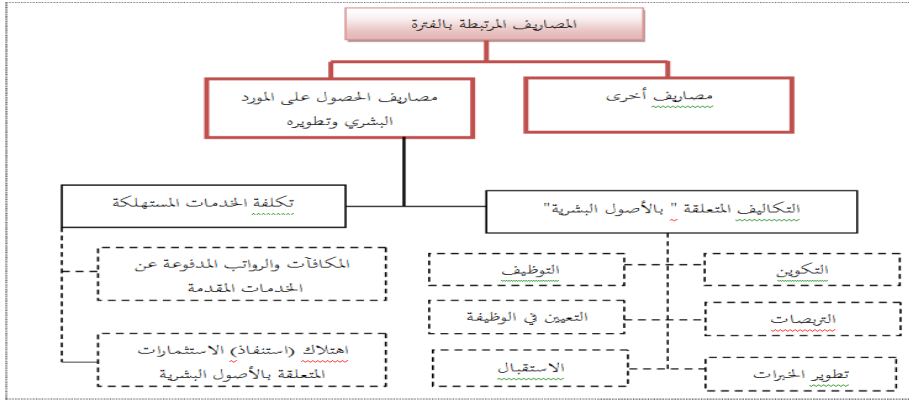
ب- مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل: التدريب
وبعثات ودورات تكوينية... الخ.

ج- مصاريف تتعلق بتطوير الخبرات لدى المورد البشري مثل: مصاريف نقلهم
والمكافآت الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختبارات... الخ

والمخطط التالي يلخص مجمل المصاريف المتعلقة بالمورد البشري والتي يجب
أن تسيير محاسبياً لأغراض الرسملة²⁰

20 DELAUNAY Eka et autres, la valorisation des entreprises par une
appréciation des ressources humaines, 2004, p :05

الشكل رقم (4): هيكلية التسيير المحاسبي لقيمة للمورد البشري.



source : DELAUNAY Eka et autres, la valorisation des entreprises : par une appréciation des ressources humaines, édition technique comptable, 2004, p :05

كما أن القوائم المالية تتأثر بالمعالجة المحاسبية للمورد البشري كـ أس مال فكري؛ إذ تصبح من خلالها الأصول غير الملموسة والمعروضة ضمن القوائم المالية لا تتضمن فقط تلك الناتجة عن البحث والتطوير بل تضم كل من الموارد البشرية، العلاقات مع العملاء، الابتكارات وغيرها .
وقد عرفت لجنة المعلومات الاحصائية الفرنسية

«Le comité de l'information statistique en France» CNIS

الاستثمار المعنوي على انه : " المصروف الذي يسجل ضمن تكاليف الاستغلال؛ والذي يرفع من القدرة الإنتاجية ويطور من قيمة المؤسسة بحيث يجب أن يجمع تحت شكل رأس المال القابل للاهلاك، وذلك عن طريق تقدير قيمة مردوديته المستقبلية، إذ يشكل هذا الأخير قيمة نفعية للمؤسسة تكون قابلة للتحنين من خلال السوق".

وبالقياس إلى هذا التعريف يدخل ضمن الاستثمارات المعنوية كل من البحث والتطوير؛ الوظائف التجارية والتسويق؛ الموارد البشرية؛ التكوين؛ التنظيم وبرامج المعلوماتية؛ برامج وإجراءات الإنتاج.

وقد شكك بعض الباحثين Boisselier (1993) و Martory و

Piterat (1996)؛ حول القياس الصحيح الذي يستلزم الاعتماد عليه في إدماج بعض تكاليف تسيير الموارد البشرية محاسبيا ضمن الأصول.

3 - التسجيل المحاسبي للاعتراف بالموارد البشري : تختلف المعالجة

المحاسبية للموارد البشرية حسب الأهداف الأساسية التي تركز عليها المؤسسة بتطبيقها لمعالجة الموارد البشرية، وكذلك تعتمد على حجم المؤسسة ومدى تنوع الموارد البشرية الموجودة في الشركة، ووفقا لمجموعة من الدراسات تم طرح عدد أساليب للمعالجة المحاسبية للموارد البشرية أهمها أسلوب التكلفة التاريخية الذي تم التطرق إليه سابقا حيث من خلاله يتم إنشاء الحسابات التالية:²¹

- حساب الأصول البشرية.
- حساب تكاليف الحصول على الموارد البشرية (الاستقطاب، الاختيار، التعاقد، التحديد).
- حساب تكاليف تطوير الموارد البشرية (التعلم، التدريب، التوجيه، الترقية).
- حساب الاستنفاد المتراكم للموارد البشرية.

أ- التسجيل المحاسبي لتكاليف الحصول وتطوير الموارد البشرية : يتم

تسجيل كافة التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية (تكاليف الحصول وتكاليف التطوير) خلال الفترة المالية حسب طبيعتها في حسابات الأعباء كما يلي:

	Xxx	ح/ تكاليف الحصول على الموارد البشرية	6x
	Xxx	ح/ تكاليف تطوير الموارد البشرية	6x
Xxx		ح/ الحسابات المالية	5x

في نهاية الفترة المالية يتم جمع التكاليف السابقة ورسملتها (تثبيتها

كاستثمار) وفقا للقيود المحاسبي التالي:

21 تامر عادل الصقر، مرجع سابق ذكره، ص: 180.

		-----ن/12/31-----		
	XXX	ح/ الأصول البشرية		2
XXX		ح/ تكاليف الحصول على الموارد البشرية	6x	x
XXX		ح/ تكاليف تطوير الموارد البشرية	6x	

ب- التسجيل المحاسبي لاستنفاد الأصول البشرية : يتم استنفاد قيمة

الأصل البشري خلال الفترة التقديرية المتوقعة لخدمات هذا الأصل، وحساب

قيمة الاستنفاد أو التخفيض في الموارد البشرية يجب التفريق بين تكاليف

الحصول على الموارد البشرية وتكاليف التطوير على النحو التالي:²²

• استنفاد تكاليف الحصول على الموارد البشرية : يتم استنفاد هذه

التكاليف خلال فترة بقاء المورد البشري في المؤسسة التي تساوي وقت ترك

الخدمة الطبيعي (سن الإحالة للمعاش) ناقص عمر المورد وقت التحاقه بالعمل

في المؤسسة.

مقدار الإطفاء السنوي لتكلفة الحصول على العنصر البشري = $t \div n$

✓ ت: تمثل تكلفة الحصول على المورد البشري.

✓ ن: العمر الإنتاجي للأصل البشري يمكن أن يكون:

▪ سن الإحالة على المعاش - سن وقت الدخول للعمل.

▪ مدة العقد مع المؤسسة.

• استنفاد تكاليف تطوير الموارد البشرية يتم استنفاد هذه التكاليف على

مدى الفترة المتوقعة من برامج التدريب وتنمية الموارد البشرية، وهي عادة أقل

من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المؤسسة.

مقدار الإطفاء السنوي لتكاليف تطوير العنصر البشري = $t \div n$

✓ ت: تمثل تكلفة تطوير المورد البشري.

²²وليد ناجي الحياي، مرجع سابق ذكره، ص:303.

✓ ن: تمثل الفترة المتوقع من خلالها الاستفادة من برنامج التطوير.
يتم إثبات عملية استنفاد الأصول البشرية محاسبيا طوال العمر الإنتاجي
في كلا الحالتين كما يلي:

	xxx	-----ن/12/31-----	ح/ الأعباء	6x
Xxx			ح/ استنفاد الأصول البشرية	28x

يتكرر القيد السابق في نهاية كل فترة محاسبية إلى غاية انتهاء العمر
الإنتاجي للأصل البشري عندها يتم ترصيد حساب الأصول البشرية مع
الاستنفاد المتراكم لها بالقيد التالي:

	xxx	ح/ استنفاد الأصول البشرية		28x
Xxx		ح/ الأصول البشرية	2x	

ج- التسجيل المحاسبي لخسائر الأصول البشرية: عند وفاؤ الأصل البشري

أثناء فترة العمل أو قيام المؤسسة بتسريحه لسبب ما، يتم تحديد قيمة الخسارة
والمتمثلة في القيمة الدفترية للأصل البشري، ويتم حسابها بالعلاقة التالية:
الخسارة = تكلفة المورد البشري - مجموع الإطفاء (الاستنفاد) السنوي

	xxx	ح/ الأعباء (خسائر)		6x
Xxx		ح/ الأصول البشرية	2x	

خاتمة:

يتضح من خلال ما تقدم خلال هذه الدراسة ضرورة الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية للمؤسسات، من خلال معالجة النفقات المرتبطة بها كأصول ثابتة لتوزيعها على الفترات المتوقعة الاستفادة من العناصر البشرية خلالها بدلا من اعتبار هذه النفقات إيرادية تتحملها السنة المالية التي تم إنفاق هذه المصاريف خلالها.

الاستنتاجات:

- ينطوي مفهوم محاسبة الموارد البشرية على معالجة النفقات الخاصة بها كأصول يمكن الاستفادة منها مستقبلا وتظهر في الميزانية العمومية، بدلا من اعتبارها مصاريف إيرادية تظهر في قائمة الدخل، وذلك إذا انطبقت عليها معايير معينة.

- يستند تطبيق الإجراءات المحاسبية على الموارد البشرية إلى توفر مجموعة من المعايير في الموارد البشرية حتى تستطيع أي مؤسسة الاعتراف بها وبالتالي الإفصاح عنها في القوائم المالية على أنها أصول أو نفقات، وأهم تلك المعايير تتمثل في معيار الملكية، معيار الخدمات المستقبلية، ومعيار القابلية للقياس.

- يتم الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية من خلال رسملة تكاليف التوظيف والتدريب والتطوير للموظفين وإظهارها في الميزانية العمومية تحت بند الأصول البشرية بشكل مستقل عن التثبيات المادية، كما يتم تطبيق الإجراءات الخاصة بالاستنفاد السنوي والشطب في نهاية العمر الإنتاجي للأصول البشرية وهي مشابهة لإجراءات الاهتلاك والشطب للتثبيات المادية في المحاسبة التقليدية، حيث أن جميع التكاليف التي تخص الموارد البشرية والتي يتوقع منها عوائد مستقبلية في الفترات المالية القادمة، سيتم رسملتها وإضافتها إلى قيمة الاستثمارات البشرية.

التوصيات:

- ضرورة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسات والشركات خاصة المؤسسات التي تعتمد على العنصر البشري بشكل كبير، بمعنى أنه كلما زادت نسبة رأس المال البشري إلى رأس المال الكلي في المؤسسة زادت الحاجة إلى تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية.
- ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية وإحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس لعناصر الإنفاق من استقطاب وتعيين وتدريب وترقية، وان يكون ذلك في إطار محاسبي شامل.