



محاسبة الموارد البشرية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الاقتصادية

**Accounting For Human Resources In Accordance With International  
Accounting Standards In Economic Institutions**

د. محمد لمين علون ♦، جامعة لونيبي علي، البليدة-2، الجزائر.

ط.د. عبد الحق سعدي، جامعة محمد خيضر، إسم المخبر: مالية بنوك وإدارة الأعمال، بسكرة، الجزائر.

ط.د. محمد لخضر صالح، مخبر النمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية

جامعة حمى لخضر، الوادي، الجزائر.

تاريخ الإرسال: 2020/04/15	تاريخ القبول: 2020/05/15	تاريخ النشر: 2020/06/01
الملخص		الكلمات المفتاحية
<p>الموارد البشرية دورا مهما في تطور ونجاح المؤسسات الاقتصادية لكونها تساهم بشكل أساسي في تحقيق أهدافها، ومن أجل تحديد أداة إدارية تحتم بالعاملين كمورد تنظيمي، ولقياس تكاليف إختيار وتعيين وتدريب وتطوير هذه الموارد والخروج بقيمتها، يتم ذلك باعتماد محاسبة الموارد البشرية وتطبيق المبادئ التي تحكمها، لما يميزها من خصوصية كونها محاسبة تُعنى بنوع خاص من الأصول، والمتمثلة في الأصول البشرية، وبحكم أن المؤسسات تنفق أموالا كبيرة من أجل تدريب وتأهيل الأفراد وغيرها، فإن هذه الأعباء تكون على شكل استثمارات في الموارد البشرية. وتهدف من خلال هذه الورقة البحثية لتسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية من الناحية النظرية، وكيفية تحديدها، تقييمها ومعالجتها من طرف معايير المحاسبة الدولية (IAS).</p>		<p>الأصول البشرية؛ محاسبة الموارد البشرية؛ (IAS 19) منافع الموظفين؛ (IAS 38) الأصول المعنوية.</p>
<b>Abstract</b>		<b>Keywords</b>
<p>Human resources play an important role in development and success of economic institutions as it contributes mainly in achieving their objectives. In order to identify a managerial tool that cares about employees as an organizational resource and measures the costs of selection, employment, training and development of these resources and generating its value, that can be accomplished by adopting human resource accounting and applying its governed principles, which is characterized by being accounting that is specialized in specific type of assets, represented in human assets, as long institutions spend a lot of money to train and qualify individuals, therefore these burdens are in the form of investments in human resources.</p> <p>This research aims to highlight the human resource accounting from theoretical prospective and how it will be determined, evaluated and processed through the international accounting standards.</p>		<p>Human Assets ; Human Resource Accounting; Employee Benefits (IAS 19); Intangible Assets (IAS 38).</p>
<p><b>JEL Classification Codes : O15; M12; M41.</b></p>		

♦ المؤلف المرسل: محمد لمين علون، الإيميل: medlamine.alloune@yahoo.com

## 1. مقدمة:

إن زيادة الحاجة للاهتمام بالموارد البشرية راجع إلى زيادة الوعي بأهميتها كأصل من أصول المؤسسة وحاجتها إلى ابتكارات وطرق جديدة توفر لها مكانة سوقية، فالمؤسسة في ظل العولمة لا تعاني من فقر المعلومات بل تعاني من صعوبة تشغيلها وتحليلها وتوظيف الكميات الضخمة والفائضة منها بسبب سرعة تغير البيئة التكنولوجية، مما أدى إلى تنشيط البحوث والدراسات الهادفة لتكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية عن الاستثمارات البشرية باعتبارها أصلا من أصول المؤسسة وهذا ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية، التي أصبحت تحظى باهتمام كبرى المؤسسات والتي يقوم تفوقها بالدرجة الأولى على مواردها البشرية المتميزة.

والهدف الأساسي لمحاسبة الموارد البشرية تقديم بيانات عن قيمة الموارد البشرية الموجودة والتكاليف المترتبة عليها كأصول لها قيمتها السوقية التي تؤثر في قيمة المؤسسة في أسواق المال، وذلك من خلال تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات اللازمة فيما يخص القوى العاملة، كزيادة المهارة والإنتاجية بتطبيق برامج لتعليم وتدريب العاملين وغيرها.

1.1. إشكالية الدراسة: ومن خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة كما يلي:

"كيف يتم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية في ظل معايير المحاسبة الدولية؟"

2.1. أسئلة الدراسة: وسيتم الإجابة على هذا التساؤل الرئيسي من خلال النقاط الأساسية التالية:

✓ ماهية محاسبة الموارد البشرية.

✓ مزايا محاسبة الموارد البشرية وصعوبة تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية.

✓ طرق تقييم وقياس الموارد البشرية.

✓ محاسبة الموارد البشرية في ظل معايير المحاسبة الدولية.

2. محاسبة الموارد البشرية:

1.2. مفهوم محاسبة الموارد البشرية

1.1.2. مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية: مر تطور محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من المراحل تتمثل فيما يلي:

يلي: ( يچياوي، خان، 2016، ص 03-04)

- المرحلة الأولى (1966/1960): وتميزت هذه المرحلة بالدراسات التي اهتمت بوضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع وكذلك الاعتماد على فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية.

- المرحلة الثانية (1971/1966): اهتمت هذه المرحلة بالدراسات التي اهتمت بوضع نماذج قياس التكلفة وقيمة الموارد البشرية وأهمها دراسات روجرهير مانسون و ايريك فلامهولتز.

- المرحلة الثالثة (1976/1971): تميزت هذه المرحلة باستمرارية البحوث لتطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في قياس التكلفة وقيمة الموارد البشرية، كما قامت جمعية المحاسبة الأمريكية بتكوين لجتتين للمحاسبة عن الموارد البشرية.

- المرحلة الرابعة (1980/1976): شهدت هذه المرحلة تناقص في الاهتمام سواء من جانب الباحثين أو المطبقين.

- المرحلة الخامسة (1980/ إلى القرن الواحد والعشرون): تميزت هذه الفترة بالاهتمام بالنظرية والتطبيق والتركيز على دور العنصر البشري في الزيادة الإنتاجية وبرزت التجارب الرائدة للشركات الأمريكية واليابانية في هذا المجال.

2.1.2. تعريف محاسبة الموارد البشرية: هناك العديد من التعاريف لمحاسبة الموارد البشرية نذكر أهمها:

\* " عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى المستفيد منها ومتخذي القرارات. " ( خالدي، بوفرح، 2017، ص132)

\* "عملية تقدير القيمة المالية للموارد البشرية أفراد وجماعات في المؤسسات والمجتمع ومتابعة التغيرات التي تطرأ على قيمتها مع الوقت. " ( شاهين، 2011، ص265)

\* " المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات الحسابية المتعلقة بتقييم تكلفة وأداء المورد البشري وأثرهما على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الأعمال التي تنشط فيها. " ( أبو بكر، 2015، ص36).

\* "مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكم عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتقديمها للإطراف المستفيدة. " ( حسن، 2015، ص122).

\* "عبارة عن عملية التعرف على الموارد البشرية وقياسها وتوصيل المعلومات المتعلقة بها إلى المختصين بإصدار القرارات، وهي أيضا تتضمن تحديد التكاليف التي تتحملها المؤسسات مقابل جمع واختبار وتوظيف وتأجير وتدريب الأصول البشرية وقياس قيمتها للمؤسسة. " ( لخيش، مزياني، 2018، ص542).

\* "نظام معلومات يوفر المعلومات إلى الإدارة عن التغيير الحاصل في حجم الاستثمار لعنصر الموارد البشرية في المؤسسة. " (عبد الستار، علوان، 2018، ص302).

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي: محاسبة الموارد البشرية هي عملية تحديد قيمة الموارد البشرية، من خلال التحديد والقياس والتوصيل للمعلومات الخاصة بالموارد للأطراف المعنية، وكذا قياسها قياسا كميًا من خلال أساليب ونماذج القياس وتحديد تكاليف الاستقطاب والاختيار والاستخدام والتدريب والتطوير، وبذلك تحديد القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة للمؤسسة من خلال تحديد قيمتهم الحقيقية كأصول وصولا إلى معرفة كيفية معالجة هذه الموارد.

ولحاسبة الموارد البشرية مجموعة من الخصائص نذكر منها: (محمد، عامر، 1984، ص19)

- هي نوع من أنواع المحاسبة يعني فقط بالجانب البشري داخل للمؤسسة أي أن من مميزاتها أنها تهتم فقط بكل ما يخص العمال داخل المؤسسة.

- لها طابع مادي وطابع غير مادي حيث أنه من المعروف أن المحاسبة مالية كانت أو تحليلية أو غيرها، تهتم بالجانب المادي فقط أما محاسبة الموارد البشرية تهتم بالجانب المادي للعمال وفي نفس الوقت تهتم بالجانب المعنوي بحيث لا تفصل الجانب المادي للعامل عن الجانب المعنوي له.
- تسمح للإدارة من خلال ما توفره من معلومات ومعطيات بالتخطيط السليم لمواجهة الأعباء المتوقعة للعمال داخل المؤسسة.
- القدرة على التحديد الدقيق للاستثمارات البشرية التي تحتاج إليها المؤسسة لبناء تنظيماتها الإنسانية وبناء هيكل العمالة.
- تتميز أيضا بقدرتها على تحديد طرق وكيفية الاستفادة وتسيير العنصر البشري داخل المؤسسة.
- القدرة على تحديد التكلفة الحقيقية للعنصر البشري وبالتالي تسمح بالمفاضلة وقياس العائد ومقارنته بالتكلفة.
- من خلال الخصائص السابقة نجد أن محاسبة الموارد البشرية، وعلى اعتبار أنها تعنى بنوع خاص من الأصول فإنها تهتم بالجانب المادي والجانب الغير مادي للعنصر البشري.
- 3.1.2. أهمية محاسبة الموارد البشرية:** يمكن أن نلخص أهمية محاسبة الموارد البشرية في النقاط التالية: (خالدي، بوفرج، 2017، ص133).
- يمثل العنصر البشري أحد الموارد الهامة في عملية الإنتاج.
- زيادة نفقات التعليم والتدريب للمورد البشري خاصة مع زيادة وتعقد الأساليب التكنولوجية الحديثة، لذلك وجب اعتبار هذا المورد رأس مال بشري في المؤسسة. ويجب المحاسبة عنه.
- حاجة المؤسسات إلى معلومات حول الاستثمارات المطلوبة في اكتساب وتدريب الموارد البشرية والخاصة بإحلالها كذلك، وذلك للوصول إلى قرارات سليمة بدرجة كبيرة.
- 4.1.2. أهداف محاسبة الموارد البشرية:** تقوم محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من أهداف نذكر أهمها: (المدهون، 2015، ص122).
- توفير معلومات عن كيفية تنظيم استخدام الأصول البشرية للمؤسسة.
- المساعدة على إصدار قرارات سليمة للمؤسسة مبنية على معلومات دقيقة عن الأصول البشرية.
- إيجاد طرق قياسية يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية.
- مساعدة الإدارة على التخطيط والرقابة على استخدام الموارد البشرية.
- وضع التقارير المالية الصحيحة عن نشاط المؤسسة، وتقييم الإدارة بطريقة سليمة وأكثر كفاءة.
- تنظيم وتنسيق استخدام كافة الموارد في المؤسسة سواء أكانت طبيعية أو مالية أو بشرية.
- توفر للإدارة معلومات عن التكاليف الفعلية لاستقطاب الموارد البشرية، وتنميتها سواء بإضافة موارد بشرية جديدة أو تطوير الموارد الحالية.
- المساعدة في إعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتنميتها.

كما حددت جمعية المحاسبين الأمريكية ثلاث أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد البشرية وهي: (شاهين، 2011، ص 264).

أ- القياس: أي تقدير لتكلفة وقيمة العنصر البشري باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية.

ب- التطبيق: تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية.

ج- النتائج الاجتماعية: تتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على المنظمات الاجتماعية واتجاهات وسلوك العاملين.

5.1.2. فروض محاسبة الموارد البشرية: تتمثل أهم الفروض التي تركز عليها محاسبة الموارد البشرية مثلها مثل إي نوع من المحاسبة فيما يلي: (مهاوات، جرموني، 2016، ص 04)

أ- الفرض الأول: يعتبر العنصر البشري موردا هاما من موارد المؤسسة، له قيمة اقتصادية مباشرة تتمثل في الجهود والوقت المبذول لانجاز الأعمال وتقديم الخدمات، وقيمة اقتصادية غير مباشرة تتمثل في كفاءة استخدام الموارد المادية والتكنولوجية.

ب- الفرض الثاني: يمكن تطبيق مفهوم "الأصول" على العنصر البشري، حيث يتم تعريفها على أنها موارد نادرة يتم الحصول عليها عن طريق معاملات جارية أو ماضية قادرة على إعطاء منافع أو خدمات اقتصادية في المستقبل، يمكن تطبيق هذا المفهوم على العنصر البشري إذ يعطي للمؤسسة منافع اقتصادية ويمكن تقدير قيمته.

ج- الفرض الثالث: إن استخدام الأصول البشرية يتضمن تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل حصولها على منافع وخدمات وهذه الأخيرة بطبيعتها يمكن قياسها ووضعها في صورة نقدية تظهر في الحسابات الختامية حتى وان حدث تغيرات في هذه الأصول كالعامل أو الإحالة إلى التقاعد مثلا، فان الكشوف المحاسبية تستطيع إظهارها في تكاليف التحليل.

د- الفرض الرابع: تتأثر قيمة الأصول البشرية بالنمط القيادي للإدارة، إي أن الطريقة التي تتبعها الإدارة في التعامل مع العاملين تؤثر على قيمة العنصر البشري ارتفاعا أو انخفاضاً أو ثباتا.

هـ- الفرض الخامس: تعد المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية في جانب تكلفة وقيمة الموارد البشرية ضرورية لفعالية وكفاءة إدارة المؤسسة في عمليات التخطيط لاختيار وتوظيف وتنمية الموارد البشرية.

2.2. مزايا محاسبة الموارد البشرية وصعوبة تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية

1.2.2. مزايا محاسبة الموارد البشرية: تحقق محاسبة الموارد البشرية عدة مزايا مؤسسة نذكر أهمها: (مزياي، 2017، ص 51).

- تقدير الاستثمارات التي توجهها المؤسسة لبناء تنظيمها الإنساني.

- عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصاريف المرتبطة بالموارد البشرية التي لا تستهلك خلال الفترة المالية الحالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح.

- إن استحداث أصول جديدة هي الأصول البشرية يترتب عليه تضخم المركز المالي للمؤسسة، وهذا يوحي بزيادة ثقلها في السوق.
- إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل فيها البسط النتيجة الصافية أو أصول المؤسسة مثل المردودية الاقتصادية أو المالية.
- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسئوليتها الاجتماعية وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية.
- تسهم محاسب الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين على أنهم أعباء إلى اعتبارهم أصولا، ومن ثم تزيد الإدارة اهتمامها بتطوير الموارد البشرية.

**2.2.2. صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية:** إن اعتبار الموارد البشرية أصلا من الأصول مسألة تواجه بصعوبات كثيرة وأهم هذه الصعوبات: (راضي، 2014، ص 155)

- إن المؤسسات أو المؤسسات ليس لها حق ملكية قانوني على الموارد البشرية كي تبرر معاملتها كأصل من الأصول.
- نظرا لحالة عدم التأكد فيما يتعلق بمستقبل المؤسسة يصبح من الصعب قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية من مواردها البشرية، كما إن للموارد البشرية الحرية الطبيعية في النقل أو ترك العمل لأي سبب من الأسباب.
- صعوبة توفير عنصر الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية، لان ذلك يتطلب اعتماد طرق وأساليب رياضية معقدة قد يصعب الوصول إليها.
- ارتفاع معدل دوران الموظفين، مما يجعل من الصعب تقدير أعمارهم الإنتاجية التي تلزم رسملة واستنفاد نفقاتهم.
- إن قياس قيمة الإنسان وعرضها في القوائم المالية هو بحد ذاته أمر غير مستساغ من الناحية الإنسانية، فضلا عن وجود ذاتية في عملية القياس قد تؤدي إلى البغضاء بين الموظفين وتواجه بعدوانية وكره.

### 3. العنوان الرئيسي الثاني:

#### 1.3. طرق تقييم وقياس الموارد البشرية

هناك اتجاهين لقياس الموارد البشرية، حيث الاتجاه الأول يعتمد على التكلفة والثاني على القيمة هما كالتالي:

#### ❖ طرق تقييم وقياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة: وتمثل فيما يلي:

- أ- **التكلفة التاريخية:** تهدف هذه الطريقة إلى معرفة قيمة الأصل عن طريق إثبات كل ما يتحمله المشروع في سبيل اقتناء هذا الأصل وإعداده بحيث يكون صالح للاستخدام في المؤسسة، وبتطبيق ذلك على الأصول البشرية تعبير عن قيمة هذه الأصول، وتتميز هذه الطريقة بالموضوعية ومسارتها للعرف والتطبيق المحاسبي، حيث تعتبر مصاريف اختيار وتوظيف وتدريب العاملين مصاريف رأسمالية، يجرى رسملتها على فترات استخدامها وبالتالي يتعين إهلاكها على العمر الإنتاجي للأصول البشرية، أو الاستغناء عن العاملين قبل انتهاء حياتهم الإنتاجية المقدره، يعتبر الرصيد المتبقي خسارة، ويمكن أن يكون الرصيد المتبقي ربحا في حالة انتقاله بمقابل مادي. (الشريف، 2013، ص 10)



ب- التكلفة الاستبدالية: وتسمى أيضا طريقة تكلفة إحلال الموارد البشرية، يمكن تعريف تكلفة الإحلال على أنها التضحية التي ستتحملها المؤسسة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجود الآن، بحيث يكون البديل قادرا على تقديم نفس المجموعة من الخدمات التي يقوم بها الفرد الذي يشغل هذه الوظيفة. (مزياي، بو الذهب، 2016، ص10)  
 ج- تكلفة الفرصة البديلة (الضائعة): تتمثل هذه الطريقة في إجمالي التدفقات النقدية التي يتم التضحية بها في سبيل توجيه مورد ما من استعمال إلى استعمال آخر بديل وبالنسبة للموارد البشرية فان تكلفة الفرصة الضائعة هي القيمة الضائعة لتخصيص شخص في وظيفة معينة دون الأخرى، وتساعد هذه الطريقة على التوزيع للموارد البشرية على الاستخدامات البديلة كذلك تضع الأساس الكمي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية. (أحمد عبيد، 2012، ص 274)

2.3. طرق تقييم وقياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة الاقتصادية: من أهم الطرق التي تعتمد على القيمة الاقتصادية لقياس وتقييم المورد البشري نجد: ( سعيدي، عمارة، 2018، ص 62)  
 أ- طريقة 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:

شهرة المحل X ( تكاليف تكوين الموارد البشرية / إجمالي قيمة الأصول)

ب- طريقة القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية: يتم تقييم الموارد البشرية بالاعتماد على الصيغة التالية:

$$\epsilon(v_y^*) = \sum_{l=1}^t py(t+1) \sum_{i=y}^t \frac{i^l}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث أن:

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

✓ T: سن التقاعد.

✓  $Py(t)$ : احتمال موت الشخص ويلاحظ انه لكي يكون هذا المفهوم مفيدا لمؤسسة معينة فان مصطلح الموت يجب أن يتضمن إمكانية إن الشخص سيترك المؤسسة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد.

✓  $I_i$ : الإيرادات المتوقعة للشخص في فترة I.

✓ Y: معدل خصم معين للشخص.

2.3. محاسبة الموارد البشرية في ظل معايير المحاسبة الدولية: لا يوجد في الوقت الراهن معيار محاسبي شامل لمعالجة قضية رأس المال البشري والفرقات المتعلقة به سواء في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية أو في غيرها من المعايير المحاسبية كالمعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي وقد تناول المجلس المذكور جزءا من قضية الإفصاح عن الموارد البشرية من خلال تشجيع المؤسسات على الإفصاح الطوعي عن المعلومات المتعلقة بهذه الموارد،

أما معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية فتفتقر إلى معيار خاص بالموارد البشرية، علما بأن هذه المعايير قد تطرقت إلى الأصول غير الملموسة وكذلك بعض الجزئيات ذات العلاقة بالموارد البشرية من خلال معيار المحاسبة الدولي رقم 19 المتعلق بمنافع الموظفين، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 38 المتعلق بالأصول غير الملموسة، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 26 المتعلق بالمحاسبة والإبلاغ عن خطط المنافع المحددة (خطط منافع التقاعد)، إلا أن دراستنا ستقتصر على المعيارين المحاسبين الدوليين رقم 19 ورقم 38.

**1.2.3. الأصول البشرية في ظل المعايير المحاسبية:** تعتمد المحاسبة على مجموعة مع المعايير التي يجب توفرها في المورد حتى يتم اعتباره كأصل وهذه المعايير مميزة للأصل، وفيما يلي سوف نرى مدى انطباق هذه المعايير على الأصول البشرية.

**أ- معيار الملكية:** حتى يعتبر المورد "أصل" تابع للمؤسسة فانه يجب أن تكون للمؤسسة خاصية ملكية هذا المورد وبمعنى آخر كما ورد في المعايير المحاسبية الدولية تفرض على المؤسسة السيطرة على الأصل إذا كانت تمتلك سلطة للحصول على المنافع الاقتصادية، وتستطيع الحد من إمكانية الآخرين لهذه المنافع وهذه السيطرة تنبع عادة من الحقوق القانونية: (الشريف، 2013، ص 23).

- إن ملكية المؤسسة للأصل البشري تتحدد من خلال العقد الذي يربط بين المؤسسة والمورد البشري والذي يلزمه بالبقاء في المؤسسة ما دام العقد قائما.

- إضافة إلى ذلك أن قيام المؤسسة باستبدال الأصول عند الحاجة، وامتلاك المؤسسة لهذه السلطة يثبت سيطرتها على هذا الأصل.

وحتى يتحقق معيار الملكية فانه لا بد من توافر شروط الملكية والمتمثلة في: (رمضان، 1997، ص 279، 280)

**- حيابة الأصل:** يعتبر المورد البشري أصل للمؤسسة لفترة محددة أو غير محددة وذلك من خلال التعاقد القائم بين المورد البشري والمؤسسة الذي بموجبه يكون للمؤسسة الحق في الانتفاع والاستخدام بناء على هذا التعاقد.

**- القدرة على التصرف في الأصل:** يمثل هذا الشرط حق المؤسسة للتصرف في مواردها بما يحقق الهدف الذي استخدم من أجله هذا المورد وفيما يخص الموارد البشرية فانه تعامل بصفة خاصة لاعتبار الأصل البشري مورد من نوع خاص، فمثلا التخلي عنه يكون عن طريق التسريح أو الاستغناء مقابل تعويض معين ضمن شروط.

**- الرقابة على الأصل:** يعني هذا العنصر قدرة المؤسسة على التحكم والسيطرة الكلية أو الجزئية من الخدمات المستقبلية، وفي الغالب يُمنح ذلك للمؤسسة من خلال عنصر الملكية والتي تستدعي خضوع المورد للرقابة الكاملة التي تنبع أساسا من امتلاك وحيابة الأصل والحق في الرقابة يكون لصاحب الأصل أو المالك وبالنسبة للموارد البشرية يتم بموجب العقد الذي يربط الفرد بالمؤسسة وبالتالي يعتبر شكل من أشكال الخضوع لرقابة المؤسسة وعدم الإخلال بشروط العقد.



ب- معيار المقدرة على سداد الديون: يعتبر هذا المعيار أحد الفروض الأساسية لاستمرار المؤسسة، يتحقق ذلك من خلال عوامل الإنتاج المختلفة، ومن بين عوامل الإنتاج عنصر العمل الذي يكون ناتجا عن الموارد البشرية، وانطلاقا من ذلك تعتبر الموارد البشرية عامل مساعد على سداد ديون المؤسسة. (Eric Flamhotzz.1971. p40).

ج. معيار الخدمات المستقبلية: وذلك يتطلب أمور ثلاثة وهي:

- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية، وذلك من خلال مقدرتها الإنتاجية.

- إمكانية قياس هذه المنافع وتكمن الصعوبة في الجزء الخاص بالموارد البشرية عن الجزء الخاص بالمواد المادية.

- أن يكون للمؤسسة الحق في استلام هذه المنافع وهذا يرتبط بالملكية القانونية.

عنصر العمل هو عنصر أساسي، ومعيار الخدمات المستقبلية يتمثل في الخدمات والمنافع المتوقعة من الموارد البشرية، لأنها هي التي تعتبر الأصل والتي يمكن تحديدها وقياسها وليس الإنسان في حد ذاته، وعليه فالمؤسسة لها الحق في الحصول على المنافع والخدمات التي يقدمها المورد البشري بموجب العقد الذي يربطهما ونجد أن هذا الشرط يظهر بصورة أكبر في المؤسسات والنوادي الرياضية من خلال علاقة الرياضي مع هذا النادي أو المؤسسة والعقد المبرم لمدة محدودة مقابل تقديم هذا الرياضي خدمات مستقبلية للجهة التي يربطه بها العقد المبرم.

د- معيار المقدرة الإنتاجية: إن إنتاج السلع والخدمات والوحدات المختلفة من طرف الموارد البشرية انطلاقا من التزامها بأداء العمل المطلوب منها، وبالتالي فالموارد البشرية تساهم في مدخلات العملية الإنتاجية، وبالتالي فهي بذلك تعبر عن مقدرتها الإنتاجية ومساهمتها في تعظيم الربح للمؤسسة. (رمضان، 1997، ص 280).

2.2.3. الأصول البشرية في ظل المبادئ المحاسبية: تمثل المبادئ المحاسبية المرجع العلمي الذي يتم الرجوع إليه في اتخاذ مختلف الإجراءات والسياسات والمفاهيم المحاسبية، وفي حال اعتماد الموارد البشرية كأصول في المؤسسة فلا بد من معرفة تجاوب هذه الأخيرة وتفاعلها مع هذه المبادئ في ظل اعتبارها أصلا مهما في المؤسسة.

أ- مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات: يقصد بهذا المبدأ مقابلة المصروفات التي تخص فترة معينة بالإيرادات التي تحققت خلال هذه الفترة، وبما أن المورد البشري من المفترض أن يكون متواجدا في المؤسسة لفترات قادمة أي لأكثر من فترة مالية واحدة، والمؤسسة تقوم بالإنفاق على هذه الموارد كنفقات الاكتساب والاستدعاء والتطوير وغيرها، وهذه النفقات تعتبر نفقات عن أصل من أصول المؤسسة تطبق عليها أسس الإهلاك مثل سائر الأصول المادية الأخرى، الأمر الذي يعد منسجما مع مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات. (الشريف، 2013، ص 26).

\* التأكد من مدى تطابق هذا المبدأ مع الأصول البشرية: إن المؤسسة ومن أجل تحسين أدائها ورفع مستواها تسعى لتحقيق مستوى إنتاجية أكبر وأفضل، وبذلك تحقق الإيرادات المرغوب فيها وذلك بالاعتماد على مواردها البشرية التي كلما أنفقت عليها لتطورها كلما زادت إنتاجيتها، وحققت المستوى المطلوب من الإيرادات ومعاملة هذه النفقات كعبء فقط قد يقلل من أدائها وبالتالي تخفيض عائد المؤسسة لأن العنصر البشري له تأثير فعال على حياة المؤسسة.

ب- مبدأ الإفصاح والعلانية: يتطلب هذا المبدأ وجوب الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية في القوائم المالية للجهات المختلفة والمهتمة بأنشطة المؤسسات، ويعرف الإفصاح بأنه: "ضرورة احتواء القوائم المالية الدورية على البيانات اللازمة لإعطاء القارئ صورة واضحة لتنمية أعمال المؤسسة عن الفترة ومركزها المالي في نهاية الفترة." (سلامة، 1999، ص226).

\* التأكد من مدى تطابق هذا المبدأ مع الأصول البشرية: من الملاحظ أن القوائم المالية للمؤسسات لا تحتوي على الإفصاحات التي تعبر عن قيمة الموارد البشرية في المؤسسة وبالتالي فالتقارير المالية لا تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة، على خلاف ما يتم إظهاره في حساب النتائج من أجور ومرتببات، وبذلك فإن محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع هذا المبدأ بل إنها تجعل من تقرير المؤسسة أكثر شمولية وأكثر دقة والتزاما بهذا المبدأ لأن الإفصاح على أصول المؤسسة البشرية قد يغير في قرارات مستعملي التقارير المالية للمؤسسة بصورة كبيرة.

ج- مبدأ الموضوعية: يقصد بهذا المبدأ التأكد بأي وسيلة مادية من حدوث الواقعة المالية، وقد اعتبرت المستندات المحاسبية دليلا ماديا كافيا لذلك كبرهان مكتوب يؤيد حدوث الواقعة، والموضوعية في المحاسبة تعني عدم التحيز في القياس. (رضوان، 2003، ص 446).

\* التأكد من مدى تطابق هذا المبدأ مع الأصول البشرية: في ظاهر الأمر يبدو أن مبدأ الموضوعية متناقض نوعا ما مع محاسبة الموارد البشرية ولكن إذا اتصفت أساليب قياس رأس المال البشري بالموضوعية فإنها ستوافق مع هذا المبدأ، وليست كل المقاييس تتصف بذلك، ولكن توجد أساليب بدرجة كبيرة من الدقة، وإن إضافة بيانات خاصة بالأصول البشرية قد تكون أقل دقة ولكنها تكون ذات فائدة ودلالة كبيرة.

وبذلك فمبدأ الموضوعية ليس متناقضا تماما مع محاسبة الموارد البشرية، ولكن إضافة بند في القوائم المالية للموارد البشرية لا يفقد البيانات المحاسبية موضوعيتها.

د- مبدأ الأهمية النسبية: ويقصد به إعطاء أكبر أهمية للعناصر الأساسية التي تكون ذات تأثير أكبر من غيرها على القوائم المالية المختلفة. (الحيالي، 2007، ص 72).

\* التأكد من مدى تطابق هذا المبدأ مع الأصول البشرية: إن إنفاق المؤسسة على عمليات الاكتساب والتنمية والإحلال لمواردها البشرية يعد إنفاقا كبيرا خاصة في المؤسسات المتقدمة والحديثة، وعليه فهذه النفقات تمتد لفترات قادمة مقابل انتظار تحقيق المؤسسة لعوائد مقابل هذا الإنفاق وبالتالي يجب رسمتها، وإن إهمال هذا الأمر يعتبر إهمال لجهود المؤسسة في تطوير مواردها البشرية فهذا يعتبر تجاهل لهذا المبدأ وعدم تطبيقه، وفي الأخير يمكن القول أن هذا المبدأ لا يتعارض ومحاسبة الموارد البشرية.

هـ- مبدأ تحقق الإيراد: عرفت هيئة المعايير المحاسبية الدولية الإيرادات أنها: "تدفقات داخلية للوحدة المحاسبية أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لالتزاماتها أو كلاهما معا." (الحيالي، 2007، ص 80).

ويعني تحقق الإيراد توقيت الاعتراف بالإيراد أي تحديد النقطة الزمنية التي يتم عندها الاعتراف بإيراد في السجلات، ولتحقيق الإيراد شرطين هما الاكتساب أي اكتمال عملية توليد الإيراد أو اقترابه من الاكتمال وشرط التحقق أو القابلية للتحقق بمعنى تحويل الأصول غير النقدية إلى أصول نقدية وما هو في حكمها.

\* التأكيد من مدى تطابق هذا المبدأ مع الأصول البشرية:

- إن إيرادات المؤسسة تتحقق من خلال كفاءة أصولها البشرية ومقدرتها على تحقيق إنتاجية عالية وترقى لتطلعات الجميع، فالمؤسسة تصنع الفارق من خلال الاستثمار في مواردها البشرية وما تتصف به من مهارات وكفاءات، وبالتالي فالعنصر البشري ليس يساهم فقط في تحقيق الإيراد بل إنه العامل الذي يحدث نقطة التميز والتغيير في إيرادات المؤسسة.

- وعليه فإن هذا المبدأ يتطابق ومحاسبة الأصول البشرية بل إن عدم الانتباه له في هذه الناحية يعتبر انتقاص لأهم أصول المؤسسة.

**3.2.3. محاسبة الموارد البشرية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول المعنوية:** تطرق هذا المعيار لموضوع محاسبة الموارد البشرية باعتبارها أصل معنوي صعب تقييمه من خلال ما يلي:

أ- **رسملة الموارد البشرية:** المعيار الرئيسي للفرقة بين الأصل والمصرف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل، فالتكلفة يجب أن تعالج كمصرف في الفترة التي تتحقق فيها منافعتها، ومن ثم فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق أو تفيد عدة سنوات فأنها يجب أن تعالج كأصل، ويتم إثبات كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة من اجل الحصول على المورد البشري واعتبارها جزء من تكلفة المورد البشري بعد إثباتها، ويتم توزيعها على مجموعة من السنوات شأنها شأن الأصول الثابتة ومن هذه المصاريف: (وصفي، 2004، ص51).

- مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري.

- مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب والبعثات والدورات.

- مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري، مثل مصاريف نقلهم والمكافآت الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختبارات.

ب- **إطفاء الموارد البشرية:** إن وجود عدة طرق لتقييم الموارد البشرية يتطلب بالضرورة إيجاد وسيلة لتوزيع تكلفة الأصول البشرية على الفترات الزمنية باستخدام معدل مناسب، ويمكن الوصول لقيمة التخفيض في الموارد البشرية بالفرقة بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب على النحو التالي: (قورين، 2014، ص 139).

- **إطفاء (إستنفاد) تكلفة الاقتناء:** يتم ذلك من خلال فترة بقاء الفرد في المؤسسة التي تساوي وقت تلك الخدمة الطبيعي (من الإحالة للتقاعد) مطروحا منه عمر الفرد وقت التحاقه بالعمل في المؤسسة، لذلك يقدم النموذج الآتي لقياس الإطفاء السنوي لتكلفة الاقتناء.

$$ta = \frac{C(1+r)}{N}$$

حيث : ta = قسط الإطفاء السنوي. C = تكلفة اقتناء الأفراد. r = المعدل المستخدم خلال الفترة.

=N = الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمؤسسة.

- إطفاء تكاليف التدريب والتنمية: يتم ذلك على مدة فترة الاستفادة المتوقعة عن برامج التدريب والتنمية للموارد البشرية وهي عادة اقل من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المؤسسة، ويقدم النموذج التالي لقياس الإطفاء السنوي لهذه التكاليف:

$$Ta = \frac{Cd(1+r)}{S \times N}$$

حيث: Ta: إطفاء العنصر البشري. Cd: تكلفة الأصل البشري. r: المعدل المستخدم خلال الفترة.

S: N: العمر الإنتاجي للأصل البشري والمتمثل في مدة العقد مع المؤسسة.

### ج- المعالجة المحاسبية للأصول البشرية:

تم المعالجة المحاسبية بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول على الموارد البشرية، وعلى ضوء ذلك ووفقا للمعيار المحاسبي "38": IAS فإن المعالجة المحاسبية للأصول البشرية يمكن أن تتم وفق القيود التالية: <sup>1</sup> (المهاشمي، عبود، 2016، ص 10، 11)

✓ **تكلفة الحصول على المورد البشري:** أين يعامل المورد البشري كأصل يزيد في جانبه الأيمن (المدين).

\* القيد: من حـ/ الموارد البشرية

إلى حـ/ النقدية

✓ **إطفاء تكاليف المورد البشري:** قسط الإطفاء هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل لاستهلاك الأصل غير الملموس على مدى عمره الإنتاجي، ويكون وفق القيد التالي:

\* القيد: من حـ/ إطفاء تكاليف المورد البشري

إلى حـ/ المورد البشري

✓ **الاستغناء عن المورد البشري:** قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي كما هو الحال في الأندية الرياضية فتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

\* مكاسب ( خسائر) الاستغناء = مبلغ الانتقال أو البيع - القيمة الدفترية للأصل البشري.

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

\* القيود في حالة الربح = من حـ/ النقدية

إلى حـ/ الموارد البشرية

حـ/ مكاسب الاستغناء عن الموارد البشرية

\* القيود في حالة الخسارة: من حـ/ النقدية

حـ/ خسائر الاستغناء عن المورد البشري

إلى حـ/ الموارد البشرية

✓ وفاة المورد البشري: حيث تحديد قيمة خسارة الوفاة و المتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري على النحو التالي:

\* الخسائر = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاء السنوي.

\* القيد: من ح/ خسائر الموارد البشرية

ح/ الموارد البشرية

كما سبق ذكره فإن المعيار المحاسبي رقم "38" يعد نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتجه نحو قياس القيمة الاقتصادية لرأس المال البشري بحيث يساهم في تسهيل المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري ويظهر ذلك من خلال العناصر الآتية:

- الاعتراف برأس المال البشري كأصل من أصول المؤسسة، مما يسهل على المؤسسة عملية معالجته وبالتالي إمكانية إظهاره في ميزانيتها.

- التأكد ولو بشكل نسبي أن رأس المال البشري له قدرة على تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

- إمكانية قياس تكاليف رأس المال البشري بشكل موثوق فيه.

- حل مشكلة ملكية رأس المال البشري، مما يمكن تسجيله في جانب أصول المؤسسة لان المبادئ الجديدة تسمح بإدراج عناصر لا تملكها المؤسسة في أصولها، بل يكفي أنها تستخدمها في نشاطها، وذلك تطبيقاً لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

**4.2.3. محاسبة الموارد البشرية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين:** يوضح هذا المعيار كافة أشكال التعويضات التي تمنحها المؤسسة لموظفيها مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون، وتمثل هذه المنافع وبحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 في عدة أنواع سيتم التطرق لمفهومها ومعالجتها المحاسبية من حيث الاعتراف، القياس والإفصاح:

**أ- منافع الموظفين قصيرة الأجل:** هي منافع الموظفين النقدية وغير النقدية (عدا عن منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) التي تصبح مستحقة بكاملها خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها الموظفون بتقديم الخدمة ومن أمثلتها: الرواتب والأجور، المساهمات في الضمان الاجتماعي، المكافآت والأرباح، العناية الطبية، وإجازات السنوية والمرضية المدفوعة الأجر... إلخ، حيث يجب تسجيل هذه المنافع (المزايا) كأعباء بالنسبة للمؤسسة خلال السنة التي تم فيها تقديم هذه المزايا. (العراي، 2013، ص 55، 56)

وبالتالي على المؤسسة الاعتراف بالمبلغ على أنه:

- **تكلفة (مصرف):** إلا إذا تطلب أو سمح معيار دولي آخر بإدخال المزايا في تكلفة الأصل مثل مخزونات واستثمارات مادية.

- **مصرف مستحق:** بعد خصم أي مبلغ تم دفعه، وإذا زاد المبلغ عن الذي تم دفعه عن المبلغ غير المخصص للمنافع يجب على المؤسسة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصرف مدفوع مسبقاً).

أما فيما يخص محاسبة منافع الموظفين قصيرة الأجل لا تتطلب افتراضات اکتوارية لقياس الالتزام أو التكاليف ويتم قياس التزامات منافع هذا النوع من المنافع بدون خصم قيمتها بمعدل خصم معين وبالتالي لا تظهر بالقيمة الحالية، ومنافع الموظفين قصيرة الأجل تعتبر مصاريف ضمن قائمة الدخل ويجب على المؤسسة الاعتراف بمبالغها غير المدفوعة والتي يتوقع أن تدفع مقابل تلك الخدمة كمصاريف مستحقة الدفع (مطلوبات). (بوادي، الاغواط، 2013، ص64)

**ب- المنافع لما بعد انتهاء الخدمة:** هي منافع الموظفين الواجب تأديتها للموظفين بعد انتهاء فترة الخدمة أي تكون مستحقة بعد إكمال فترة الخدمة وهي ترتيبات رسمية وغير رسمية تقوم المؤسسة بموجبها بتقديم منافع بعد انتهاء فترة الخدمة لموظف واحد أو أكثر (عدا عن منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية) ومن أمثلتها: منافع التقاعد، التأمين على الحياة والعناية الطبية بعد انتهاء الخدمة، ويمكن التمييز بين نوعين من خطط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة: (أبو نصار، حميدات، 2013، ص 213، 218)

- **خطط المساهمات المحددة:** هي مساهمات تستند على القوانين الخاصة بكل دولة، بحيث تدفع المؤسسة مساهمات ثابتة إلى وحدة منفصلة (الصندوق)، ولا يكون عليها أي التزام قانوني أو ضمني بدفع مساهمات أخرى إذا لم يوجد بالصندوق أصول كافية لدفع مزايا العاملين المتصلة بخدمة الموظفين في الفترات الجارية والسابقة، وينبغي على المؤسسة الاعتراف بالمساهمات في خطط مساهمات المحددة التي يكون الموظف قد قدم خدمة منها مقابل تلك المساهمات.

- **خطط المنافع المحددة:** هي مساهمات تكون في صورة مدفوعات نقدية مثل التقاعد أو عينية مثل مزايا طبية ... الخ، بحيث تقوم المؤسسة بدفع مساهمات ثابتة إلى وحدة منفصلة (الصندوق)، ولكن عليها دفع مساهمات إضافية إذا لم يوجد بالصندوق أصول كافية لدفع مزايا الموظفين، وبالتالي فهي التي تتحمل المخاطر التنبؤية الاکتوارية "Actuariel" والمخاطر الاستثمارية وليس الموظف.

ويشترط المعيار المحاسبي رقم (19) أن لا تكون المؤسسة مسؤولة فقط عن التزامها القانوني، ولكن عن أي التزام ضمني ناتج عن ممارسات المؤسسة.

أما فيما يتعلق محاسبية خطط المساهمات المحددة يتم بتحديد التزام المؤسسة لكل فترة من خلال المبلغ الواجب المساهمة به في البرنامج أو الخطة لكل فترة وقد يحدد الالتزام بناء على معادلة تستخدم تعويضات الموظفين كأساس لاحتساب تلك الالتزامات، أما معالجة خطط المنافع المحددة تمتاز بنوع من التعقيد وهذا للطبيعة الافتراضية التي يقدر من خلالها هذا الالتزام، حيث أن القيمة التي سيتم الاعتراف بها في الميزانية على شكل مؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة، تمثل القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة، أي أن القيمة المحينة للدفعات المستقبلية المتوقعة اللازمة لسداد الالتزام الناتج عن خدمة المستخدمين في الفترة الحالية والفترات المستقبلية، وهي عرضة للتعديل بسبب الفروق التي ستظهر بين الافتراضات والنسب الواقعة فعلا، ويتم الاعتراف بها في شكل مكاسب أو خسائر، وتحسب قيمة خطط المنافع المحددة بالعلاقة التالية: (لقلبي، منصر، 2017، ص 17، 18).



قيمة الالتزام = المنافع المجمعة من طرف الموظف  $\times$  احتمال دفع المؤسسة لهذه المنافع  $\times$  معدل التحيين

حيث:

المنافع المجمعة من طرف الموظف = المكافأة عن كل سنة خدمة  $\times$  عدد سنوات الخدمة

و:

- **معدل التحيين**: عادة ما يكون مساوي لمعدل الفائدة السائد في السوق المالي وسوق الاقتراض، وفي غياب سوق مالي نشط يمكن استعمال معدل التضخم السائد في البلد أو معدل سندات الخزينة الحكومية.

- **المكافأة**: عن كل سنة خدمة هي مكافأة تمنحها المؤسسة للموظف، وقد تكون على شكل نسبة مئوية من الأجر السنوي أو أجرة شهر إضافي لكل سنة، حيث تختلف طريقة حساباتها من مؤسسة لأخرى، ويسمى الأجر الذي تمنح منه هذه المكافأة بالأجر الرجعي.

الأجر المرجعي = الأجر الحالي  $\times$  نسبة تطور الأجور إلى غاية السنة الأخيرة للخدمة

و

إحتمال دفع المؤسسة لمنافع الموظف = إحتمال بقاء الموظف على قيد الحياة  $\times$  إحتمال بقاء الموظف في المؤسسة

حيث:

- **إحتمال بقاء الموظف على قيد الحياة**: عادة تستعمل نسبة الوفيات لاستخراج وهي: (1- نسبة الوفيات).

- **إحتمال بقاء الموظف في المؤسسة**: عادة تستعمل نسبة دوران العمال في المؤسسة لاستخراج وهي: (1- نسبة دوران العمال).

- **منافع الموظفين طويلة الأجل**: وهي المنافع عدا منافع ما بعد نهاية الخدمة، ومنافع نهاية الخدمة، ومنافع التعويضات في صورة حقوق ملكية، التي لا تصبح مستحقة بكاملها خلال 12 شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون خدماتهم، مثل العطل طويلة الأجل المدفوعة الأجر، منافع العجز طويل الأجل، مزايا المناسبات ومزايا الخبرة وكذا منافع المشاركة في الأرباح المؤجلة. ( أبو نصار، حميدات، 2013، ص 219، 225)

وبخصوص المعالجة المحاسبية، فلا يكون قياس منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل عادة خاضعا لنفس الدرجة من عدم التأكد مثل قياس مزايا ما بعد انتهاء الخدمة، علاوة على ذلك قلما يتسبب إدخال مزايا المستخدمين الأخرى طويلة الأجل أو التغيرات فيها في مبلغ مادي لتكلفة الخدمة السابقة، وهذه الأسباب يتطلب هذا المعيار أسلوبا مبسطا لمحاسبة مزايا المستخدمين الأخرى طويلة الأجل، ويختلف هذا الأسلوب عن محاسبة مزايا المستخدمين لما بعد انتهاء الخدمة في نقطتين هما:

- الاعتراف بالمكاسب والخسائر التنبؤية فورا، أي لا تطبق طريقة الكوريدور (Corridor).

- الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة بكاملها فورا.

وهناك نوعين آخرين للمنافع المستخدمين ويتمثلان فيما يلي: (منصة التعلم عن بعد، 2016، 2017،

ص 03، 04)

- **منافع نهاية الخدمة:** هي منافع الموظفين المستحقة نتيجة لقرار المؤسسة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي أو قرار الموظف بقبول ترك العمل الاختياري مقابل هذه المنافع، والحدث الذي يتسبب في نشوء التزام هو إنهاء الخدمة وليس خدمة الموظف، ولذلك يجب أن تعترف المؤسسة بمزايا نهاية الخدمة فقط عندما تكون المؤسسة ملتزمة بواحد مما يلي:
- إنهاء خدمة الموظف أو مجموعة الموظفين قبل تاريخ التقاعد العادي.
- تقديم منافع نهاية الخدمة نتيجة لعرض يقدم لتشجيع ترك العمل الاختياري.
- أما بخصوص المعالجة المحاسبية لهذا النوع من المنافع، فيتناول معيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع نهاية الخدمة بشكل منفصل عن منافع الموظفين الأخرى، لأن الحدث المتسبب في الالتزام هو انتهاء خدمة الموظفين وليس خدمتهم نفسها.
- يجب على المؤسسة الاعتراف بمنافع نهاية الخدمة على أنها مصروف وتكاليف (أي لا توفر للمؤسسة مزايا اقتصادية مستقبلية)، بحيث تكون المؤسسة ملتزمة بشكل ظاهر بإنهاء الخدمة فقط عندما يكون المؤسسة خطة رسمية مفصلة لإنهاء الخدمة ولا يوجد احتمال فعلي بالانسحاب، ويجب أن تشمل الخطة المفصلة كحد أدنى ما يلي:
- موقع وعمل الموظفين الذين سيتم إنهاء خدماتهم وعددهم التقريبي.
- مزايا نهاية الخدمة لكل فئة أو عمل وظيفي.
- الوقت الذي سيتم به تنفيذ الخطة، ويجب أن يبدأ التنفيذ في أسرع وقت ممكن، كما يجب أن تكون الفترة الزمنية لإكمال الإنجاز ليست طويلة بالقدر الذي يحتمل خلاله إجراء تغييرات مادية في الخطة. تستحق بعض منافع نهاية الخدمة بعد أكثر من 12 شهرا من تاريخ الميزانية، لذا يجب خصمها باستخدام سعر الخصم، بحيث يكون ودفع هذه المزايا مؤكدا (مع مراعاة أية متطلبات استحقاق أوحد أدنى من متطلبات الخدمة) إلا أن توقيت دفعها غير مؤكد، بالرغم من أن هذه المنافع توصف في بعض البلدان بتعويضات نهاية الخدمة إلا أنها منافع لما بعد انتهاء الخدمة، وتعاملها المؤسسة محاسبيا على أنها منافع لما بعد انتهاء الخدمة، وبعض المنشآت تقدم مستوى من المنافع مقابل ترك الخدمة الاختياري بناء على طلب الموظف (في جوهرها منفعة لما بعد انتهاء الخدمة) أقل من مزايا ترك الخدمة الاختياري بناء على طلب المؤسسة، والمنفعة الإضافية المستحقة على ترك الخدمة الاختياري هي منفعة نهاية الخدمة.
- وفي حالة العرض الذي يتم لتشجيع ترك الاختياري للخدمة، يجب أن يكون قياس مزايا نهاية الخدمة بناء على عدد المستخدمين الذين يتوقع قبولهم للعرض.
- **منافع حقوق الملكية:** هي منافع يكون بموجبها الحق للموظف استلام أدوات مالية متعلقة بالأموال الخاصة الصادرة عن المؤسسة، أو دفعات نقدية من المؤسسة للموظفين على أساس السعر التنبؤي لهذه الأدوات المالية.

## 4. الخاتمة:

من خلال ما سبق يمكن القول أن المؤسسة تتحمل تكاليف العمال الاجتماعية المتمثلة في كل أنواع المنافع المادية، ومعالجتها المحاسبية تكون في فترة نشاط العامل (أدائه للخدمة) وليس أثناء دفعها لهم كما ألزم المؤسسات، في حالة تبنيتها لخطط المنافع المحددة، بتكوين مؤونة لمختلف التزاماتها التي تتجاوز اثنتي عشر (12) شهرا على استحقاقها مقابل الخدمات التي قدمها العمال والتي سوف يقدمونها مستقبلا، مع الإفصاح عنها في الميزانية، كما يتم تحديد هذه المؤونة باستعمال القيمة الحالية لالتزام المؤسسة باستعمال افتراضات حسابية وطرق تنبؤية الاكتوارية مع إجراء تعديلات عليها في كل سنة.

أما في حالة تبنيتها لخطط لمساهمات محددة، فالمؤسسات في هذه الحالة ليست ملزمة على أن تعترف بها كدين في حصوم الميزانية، بل هي ملزمة بدفع مساهمات إلى وحدة منفصلة لتغطية هذه المزايا فقط، بحيث تعتبر كتكاليف جارية للاستغلال.

## ❖ النتائج: من خلال ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ إمكانية تطبيق جزء كبير من خصائص الأصول على الموارد البشرية.
- ✓ تهدف محاسبة الموارد البشرية بشكل عام إلى تقديم المعلومات الضرورية التي تساعد المؤسسة على استقطاب وتوظيف وتطوير الموارد البشرية لمجموعة ذات الكفاءة العالية التي تحقق أهداف المؤسسة.
- ✓ توجد مجموعة نماذج لقياس الموارد البشرية تسمح للمؤسسة بتحديد قيمة مواردها البشرية ومنها من تقوم على أساس العائد أي مدى مساهمة العامل في تحقيق أرباح المؤسسة، ويتم اعتبار الفرد هنا كأحد أصولها ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الأصل، ونماذج تقوم على أساس التكلفة تعتمد على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها المؤسسة، والمتمثلة بتكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية.
- ✓ تساهم محاسبة الموارد البشرية في قياس وتقييم كفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري، فهي تقدم المعلومات عن تكلفة وقيمة كل فرد في المؤسسة.
- ✓ هناك مجموعة من المعايير التي يجب توفرها في العنصر البشري حتى يمكن اعتباره أصلا.
- ✓ تعامل المصاريف الخاصة بالموارد البشرية التي يتوقع منها النفع خلال سنة واحدة في محاسبة الموارد البشرية على أنها مصاريف جارية تحمل في الدورة الخاصة بها.
- ✓ كما أنه في محاسبة الموارد البشرية يتم رسملة جميع التكاليف التي تخص الموارد البشرية والتي يتوقع منها عوائد مستقبلية في الفترات المالية المستقبلية وإضافتها لقيمة الاستثمارات المبدئية للموارد البشرية
- ✓ إن المحددات المحاسبية عن الموارد البشرية تكشف عدم وجود تعريف محاسبي للموارد البشرية ومعياري محاسبي معتمد في الإطار الفكري للمحاسبة، وعدم تماثل وتطابق المقاييس والقواعد ذات العلاقة بالموارد البشرية، وصعوبة تحديد

الخواص الرياضية لبعض فئات الموارد البشرية، وإحتمال ظهور حالات تحيز القائم بالقياس فضلا عن اعتماد أساليب قياس تحكمية عند الإفصاح.

✓ أيضا المحددات المحاسبية عن الموارد البشرية المتعلقة بالتطبيق المحاسبي تكشف عن اتساع الأفكار التي تنادي بعدم رملة الموارد البشرية بين المحاسبين، وارتباط غالبية الإنفاق على المورد البشرية بمنافع تتحقق في نفس سنة الإنفاق، وصعوبة فصل الإنفاق على الموارد البشرية إلى إيرادي ورأسمالي، وصعوبة تحديد فترة إطفاء الإنفاق الرأسمالي، وإن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية قد يؤدي لحالات إدارة الأرباح وتطبيقات المحاسبة الإبداعية، وصعوبة التقدير الموضوعي للموارد البشرية التي لا ترتبط بالإنفاق الفعلي، وضعف المعالجة المحاسبية المعتمدة حاليا في معايير المحاسبة الدولية والمحلية المتعلقة بالموارد البشرية فضلا عن تحكم مبدأ التحفظ بالإفصاح المحاسبي بشكل عام والموارد البشرية بشكل خاص لحماية المحاسب من المساءلة.

✓ من الصعوبات التي تواجه الإدارة والمتعلقة بالموارد البشرية إحتمال عدم استمرارية عمل الموارد البشرية، وعدم سلامة شروط التعاقد والتعيين، وعدم رغبة الإدارة بالتوسع في الإفصاح عن الموارد البشرية لأنه قد يضر بالموقع التنافسي للمؤسسة، وعدم قبول الدوائر الضريبية فكرة رملة الموارد البشرية أو إعادة تقييمها.

❖ **التوصيات:** من خلال هذه الورقة البحثية يمكن اقتراح بعض التوصيات المتمثلة فيما يلي:

✓ ضرورة إظهار تكلفة وقيمة الموارد البشرية في القوائم المالية بالمؤسسة حتى يتمكن المهتمين باتخاذ قراراتهم المناسبة.  
✓ تدريب العاملين والمحاسبين في المؤسسات على استخدام مختلف الأساليب التي تساهم في تحقيق مبادئ محاسبة الموارد البشرية وذلك بتنظيم دورات تدريبية على استخدام وتطبيق هذه الأساليب وذلك من أجل تنمية مهاراتهم.  
✓ من الأفضل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإجبار المؤسسات على ذلك لأنها تجنب المؤسسة الكثير من الأخطار الخاصة عند إجراءات الإخضاع والقياس المحاسبي.

✓ تطوير النظم الإلكترونية المحوسبة والبرامج الإحصائية، وتصميم نظم محاسبية متخصصة للمحاسبة عن الموارد البشرية تشمل أسس ومعايير تحد من الصعوبات والمعوقات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية، ونظرا لصعوبة الحصول على بيانات كافية، لكون تحتاج إلى جهد ووقت في إعدادها.

✓ أن تقوم الجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية مثلا (مجلس معايير المحاسبة الدولية) والمجاميع المهنية الأخرى بوضع معيار محاسبي خاص بالمعالجة المحاسبية للموارد البشرية في نواحي القياس والإفصاح، أو على الأقل تضمين معيار المحاسبي الدولي رقم (38) المختص بالموجودات غير الملموسة والمطبق حاليًا، فضلا خاصًا لمعالجة الموارد البشرية باعتبارها من المكونات الهامة لتلك الموجودات وذلك على غرار ما يتضمنه ذلك المعيار من مواد خاصة لمعالجة الشهرة، ونفقات البحث والتطوير وغيرها.

✓ تنظيم المؤتمرات والندوات وعقد ورش العمل من قبل الهيئات المعنية كمنظمات المحاسبين و المراجعين، لمناقشة دور وأهمية محاسبة الموارد البشرية والإفصاح الطوعي عنها، في النظام الإداري، المالي، الاقتصادي، الاجتماعي وعلى كافة الأصعدة.

## 5. قائمة المراجع:

- 1) يحيوي مفيدة، دريدي أحلام. (2016). استخدام نماذج التخصيص لحساب تكلفة اختيار وتعيين الموارد البشرية، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر.
- 2) عادل خالدي، أمينة بوفرح. (2017). بدائل التقييم عن التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -، الجزائر.
- 3) علي عبد الله شاهين. (2011). نظرية المحاسبة، مكتبة أفق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين.
- 4) أيمن عبد الله محمد أبو بكر. (2015). "نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية"، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة الخرطوم للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 16(02).
- 5) عادل محمد محمد حسن. (2015). القياس والإفصاح ودورهما في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر.
- 6) عبير لخيش، نور الدين مزياي. (2018). اثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة-، الجزائر، 8(10).
- 7) رجاء رشيد عبد الستار، أمل حسن علوان. (2018). قياس تأثير القيمة المالية للموارد البشرية على القرارات المستثمرين، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، 13(42).
- 8) محمد عبد الوهاب السعيد، ياسين عامر. (1984). محاسبة الموارد البشرية، دار المريخ للنشر، الرياض.
- 9) خالد محمد المدهون. (2015)، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 23(02).
- 10) مهاوات لعبيدي، جرموني أسماء. (2016). واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الاقتصادية، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر.
- 11) نور الدين مزياي (2017)، اثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية على القوائم المالية للمؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر، 17(46).
- 12) نوال حربي راضي. (2014). مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، 16(01).
- 13) طارق عبد الحفيظ الشريف. (2013). مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في الشركات الصناعية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، جامعة عمر المختار، ليبيا، 2(03).
- 14) نور الدين مزياي، أحمد بو الذهب. (2016). اثر القياس والإفصاح عن الموارد البشرية على القوائم المالية، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر.
- 15) انتصار احمد عبيد. (2012). محاسبة الموارد البشرية وانعكاسها على كلف النوعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، 7(21).

- 16) سعدي عبد الحليم، عمارة مريم. (2018)، إمكانية واستنفاد المورد البشري من خلال منح مترح لآليات الاعتراف به محاسيبا، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، العدد 06، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 3(06).
- 17) رمضان محمد علي غنيم. (1997). المحاسبة المتقدمة دراسات في مشاكل محاسبيه معاصرة، دار الحامدي للطباعة والنشر والتوزيع، عمان.
- 18) سلامة نبيل. (1999). بحث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، ط2، مكتبة الجلاء، مصر.
- 19) رضوان حلوة حنان. (2003). بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- 20) وليد ناجي الحياي. (2007). نظرية المحاسبية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك.
- 21) أبو المكارم وصفي. (2004). دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، ط2، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية.<sup>27</sup>
- 22) حاج قويدر قورين. (2014). التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 15، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر، 4(15).
- 23) عباسية الهاشمي، عبود سعاد. (2016). المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم " 38"، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية " محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر.
- 24) حمزة العراي. (2013). المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة -2-، الجزائر. 4(02)
- 25) سلمى بوادي، يونس الأغواطي. (2013). معوقات تقييم وتقدير منحة التعاقد في ظل المعايير الدولية، مجلة المؤسسة، مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2(02).
- 26) محمد أبو نصار، جمعة حميدات. (2013). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، ط3، دار وائل للنشر، الأردن.
- 27) الأخضر لقلبي، عبد العالي منصر. (2017). محاسبة منحة الإحالة على التقاعد (IDR) وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) دراسة حالة مؤسسة الاسمنت (SCT) -تبسة-، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي آفلو، الجزائر، 1(02)
- 28) منصة التعليم عن بعد، محاضرات في معايير المحاسبة الدولية. (2017)، موجهة للطلبة سنة أولى ماستر، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر.
- 29) Eric Flamhottz (1971), **Should your Organization Attempt to Value et its Human Resoucess**, California Mangement Review, University of California, 14(02).