

نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي

Proposed model for accounting of human resources in accordance with the financial accounting system

صحراوي فارس

جامعة بسكرة – الجزائر

Fares.sahraoui@univ-biskra.dz

سعدي عبد الحق

جامعة بسكرة – الجزائر

abdelhak.saadi@univ-biskra.dz

Received: 20/05/2019

Accepted: 26/06/2019

Published: 30/06/2019

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى وضع نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي، وذلك لاعتبار موضوع محاسبة الموارد البشرية من أهم المواضيع الحديثة في المجال المحاسبي نظرا إلى مدى لأهمية العنصر البشري داخل المؤسسات بمختلف أشكالها، حيث تم إبراز أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية، كما تم أيضا توضيح الفروض التي تركز عليها وأهم الطرق لقياس قيمة المورد البشري، ومن خلال كل هذا تم اقتراح نموذج للمعالجة المحاسبية للمورد البشري وفق النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: موارد البشرية، محاسبة الموارد البشرية، تكلفة التاريخية، معالجة المحاسبة للمورد البشري.

تصنيف JEL: O15، M40.

Abstract:

this study aims to develop a proposed model for accounting human resources in accordance with the financial accounting system, in order to consider the issue of human resources accounting as one of the most important modern positions in the field of accounting because of the extent of the importance of the human element within institutions in all its forms. Also clarifying the hypotheses that underpin the most important methods to measure the value of the human resource, and through all this was proposed a model for accounting treatment of the human resource in accordance with the financial accounting system.

Keywords: Human resources, Human resources accounting, Historical cost, Accounting treatment of the human resource.

Jel Classification Codes: O15, M40.

*المؤلف المرسل: سعدي عبد الحق، الإيميل المهني: abdelhak.saadi@univ-biskra.dz

1. مقدمة:

تعتبر محاسبة الموارد البشرية من أهم المواضيع الحديثة نسبيا في المجال المحاسبي، والتي أصبحت ذات أهمية بالغة في الوقت الراهن من طرف جميع المحاسبين، وذلك نظرا إلى مدى أهمية المورد البشري داخل المؤسسة، والذي يمثل عنصر مهم في الأداء وخلق قيمة إضافية في المؤسسات، وهذا ما أدى إلى وضع أساليب ونماذج محاسبية تسهل في تقييم هذه الموارد بصورة مالية مثلها مثل أي الموارد التي تمتلكها المؤسسة، أي اعتبار المورد البشري كأصل من الأصول الثابتة التي تعتمد عليها المؤسسة والاعتراف بالمصاريف المرتبطة بها، وذلك من أجل تحقيق أهدافها المرجوة، واتخاذ القرارات الإدارية بالنسبة للمؤسسة بصفة خاصة، ومساعدة الأطراف المستخدمة لقوائمها المالية في اتخاذ القرارات بصفة عامة.

اشكالية الدراسة: من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تتم المعالجة المحاسبية للموارد البشرية وفق للنظام المحاسبي المالي (scf) ؟

أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف ونذكرها:

- التعرف على مفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهميتها.

- بيان طرق قياس قيمة الموارد البشرية.

- توضيح المعالجة المحاسبية المقترحة وفق النظام المحاسبي المالي للموارد البشرية.

أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة من خلال التطرق لموضوع معاصر، حيث تزايد الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية من قبل العديد من المحاسبين لدى العديد من المؤسسات، باعتبارها نظام فعال لقياس قيمة المورد البشري، وذلك لمدى أهميته داخل المؤسسات، وكذلك الإفصاح عنها في قوائمها المالية بشكل واضح، وإعطاء صورة شاملة وصادقة لمستخدمين القوائم المالية مما تساعدها على اتخاذ القرارات.

منهج الدراسة: اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي في تصميم هذه الدراسة.

أولا: ماهية محاسبة الموارد البشرية

قبل التطرق إلى محاسبة الموارد البشرية سوف نتطرق إلى تعريف الموارد البشرية، حيث تعتبر الموارد البشرية من أهم العناصر الفعالة داخل المؤسسات، والتي تقوم بالعديد من المهام والوظائف التي تساعد في تحقيق أهداف المؤسسات.

1- تعريف المورد البشري

يمكن تعريف الموارد البشرية على أنها: "جميع الناس الذين يعملون في المؤسسة، رؤساء ومرؤوسين، والذين تم توظيفهم فيها لأداء كافة وظائفها وأعمالها، في إطار ثقافتها التنظيمية، التي توضح وتضبط وتوحد أنماطهم السلوكية من خلال مجموعة من الخطط والإجراءات والسياسات التي تنظم أداء مهامهم الموكلة لهم، وذلك من أجل تحقيق رسالتها وأهدافها الإستراتيجية".¹

2- محاسبة الموارد البشرية

1.2 التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية

تتلخص مراحل نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية في ستة مراحل كما يلي:²

المرحلة الأولى 1960-1966: تميزت هذه المرحلة بالدراسات التي اهتمت بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية وكذا الاعتماد على فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية.

المرحلة الثانية 1966-1971: وتميزت هذه المرحلة بالدراسات التي اهتمت بوضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية، وأهمها الدراسات التي قامت بها (رئيسيس ليكرت، هيرما نسون، ايريك فلا مهولتز).

المرحلة الثالث 1971-1976: وتميزت هذه المرحلة باستمرارية البحوث لتطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وإظهارها ضمن القوائم المالية الختامية للمؤسسة، وكذا اثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات الإدارية.

المرحلة الرابعة 1980-1976: شهدت هذه المرحلة تناقصا في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الباحثين أو من جانب التطبيقين، حيث أن عدد البحوث التي ظهرت في هذه الفترة كان قليلا، ولكن في نهاية هذه الفترة ظهرت اتجاهات بشأن الاهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية.

المرحلة الخامسة 1980 وحتى مشارف القرن الواحد والعشرون: تميزت هذه الفترة بالاهتمام بالنظرية والتطبيق والتركيز على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاج والتجارب الرائدة للشركات الأمريكية واليابانية في هذا المجال.

المرحلة السادسة من 2001 وحتى هذا التاريخ: في هذه الفترة أصبحت الموارد البشرية من أهم الركائز التي تهتم بها المؤسسات لمسايرة متطلبات الاعتماد على التكنولوجيات الحديثة المتطورة والنمو المستمر للابتكارات، فحتل موضوع محاسبة الموارد البشرية أهمية بين الموضوعات البحثية في مجال الفكر المحاسبي. وجاء التركيز على محاسبة الموارد البشرية انعكاسا للتطور الكبير في اقتصاديات المعرفة وتكنولوجيا المعلومات.

2-2 تعريف محاسبة الموارد البشرية

يوجد عدة تعاريف لمحاسبة الموارد البشرية نذكر منها:

- تعرف محاسبة الموارد البشرية على أنها: محاسبة الأجور التي تعني بحساب مختلف مستحقات العمال من خلال العمل على تحديد مكونات أجرة أو راتب العامل.³

- وعرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) محاسبة الموارد البشرية على أنها: "هي عملية تعريف وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل هذه المعلومات إلى الجهات ذات المصلحة"⁴

- كما عرفت أيضا على أنها "عملية قياس وإعداد التقارير عن الديناميكيات البشرية في المنظمة، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في المنشأة وقياس التغير في هذه الحالة على مدار الزمن، كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد والجماعات للمنشأة لتخذي القرارات سواء داخل المنشأة أو خارجها"⁵

- كما عرفت كذلك على أنها "عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ومن ثم التعرف على التغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات."⁶

3.2 أهمية محاسبة الموارد البشرية

يمكن أن نلخص أهمية محاسبة الموارد البشرية في النقاط التالية:⁷

- يمثل العنصر البشري احد الموارد الهامة في عملية الإنتاج.
- زيادة نفقات التعليم والتدريب للمورد البشري خاصة مع زيادة وتعدد 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.

4.2 اهداف محاسبة الموارد البشرية

تقوم محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من الأهداف، تتمثل فيما يلي:⁸

- تقديم معومات مختلفة عن القوى العاملة في المؤسسة، إلى الإدارة والمستثمرين والإطراف المستفيدة الأخرى.
 - إعطاء صورة عن الموارد البشرية كإحدى موجودات المؤسسة.
 - تطوير عملية إدارة الموارد البشرية.
 - تقديم معلومات عن تكاليف الموارد البشرية لغرض اتخاذ القرارات التسويقية.
 - الرقابة على فاعلية استخدام الموارد البشرية.
 - زيادة قيمة شهرة المحل للمؤسسة.
 - معالجة مشكلة تقييم الأصول غير الملموسة.
- وقد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية ثلاث أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد البشرية كما يلي:⁹
- القياس: أي تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري، باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية.
 - التطبيق: ويعني تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية.
 - النتائج الإنسانية: وتتضمن تحليل اثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمؤسسة، من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأدائهم.

5-2 مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية

من مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة ما يلي:¹⁰

- تحميل الحسابات الختامية بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تستفيد خلال الفترة المالية يترتب عليه إظهار حقيقة الأرباح المتعلقة بالفترة المالية.
- إن استحداث أصول جديدة وهي الأصول البشرية يترتب عليه تضخم المركز المالي للمؤسسة، ويؤدي بزيادة ثقلها في السوق.
- تشجيع منح القروض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة الأصول البشرية.
- إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الأرباح وأصول المؤسسة.
- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسات على القيام بمسؤوليتها الاجتماعية، وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية.
- تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة، على حسن استخدام قواها العاملة، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم.
- التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع بالمستثمرين إلى استثمار أموالهم في المؤسسات التي تعكس حساباتها الختامية موقفا متفائلا بالنسبة للفترة المالية الواحدة.

6.2 فروض محاسبة الموارد البشرية

تستند محاسبة الموارد البشرية على الفرضيات التالية:

الفرض الأول: يعتبر العنصر البشري موردا هاما من موارد المؤسسة، إذ له قيمة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة وتتمثل القيمة المباشرة بالمجهود والوقت الذي تبذله الموارد البشرية لإنجاز الأعمال الموكلة إليها مباشرة، وتقديم خدمات متنوعة

حالية ومستقبلية، بينما تتمثل القيمة الاقتصادية غير المباشرة بحسن استخدامها واستفادتها من الموارد المادية والتكنولوجية، حيث أن هؤلاء قادرون على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.¹¹

الفرض الثاني: تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة، حيث تتوقف إنتاجية العاملين على القدرات والمهارات من ناحية، والرغبات والميول من الناحية أخرى، كما تتطور معارف الموارد البشرية في المنظمات التي تركز إدارتها على التدريب وتطوير العاملين، وكذا الحوافز المادية والمعنوية التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلف، كما أن الإدارة تساهم في توجيه العنصر البشري واستخدام طاقاته الاستخدام الصحيح، مما يولد لديه دوافع إيجابية، واستعداد نفسي وذهن للمساهمة في أهداف المنظمة، أما إذا فشلت الإدارة في استخدام العنصر البشري انخفضت قيمته، وعليه فالإدارة الناجحة عليها أن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها.¹²

الفرض الثالث: تعد معلومات الخاصة بحاسبة الموارد البشرية في جانب تكلفة وقيمة الموارد البشرية، ضرورة لفاعلية وكفاءة إدارة المنظمة، فمثل هذه المعلومات مفيدة في عمليات التخطيط لاختيار وتوظيف وتنمية الموارد البشرية. كما أن المعلومات التي تتضمنه محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في عمليات الرقابة والتقييم في الأجلين القصير والطويل، سواء لإدارة المنظمة أو للمتعاملين الخارجيين.¹³

الفرض الرابع: إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا، لذا يمكن ترجمة هذه التكاليف والخدمات في صورة نقدية، وإظهارها في القوائم المالية.¹⁴

الفرض الخامس: إن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها "حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدة نقدية وهي تكتسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية يتوقع الحصول منها مستقبلا على خدمات أو منافع اقتصادية".¹⁵

7.2 قياس قيمة المورد البشري

- طرق قياس تكلفة الموارد البشرية هناك العديد من الطرق لقياس تكلفة الأصول البشرية، نذكر منها:

- **طريقة التكلفة التاريخية:** ويقصد بها التكاليف الفعلية التي أنفقت في سبيل الحصول على الموارد البشرية كاستدعاء واختيار وتوظيف تدريب العاملين، اعتبارها نفقات رأسمالية يستفاد منها لعدة فترات مما يتعين إهلاكها على العمر الإنتاجي لتلك الأصول البشرية لتحديد تصيب كل فترة منها وفي حالة تصفية الأصل أو الاستغناء العاملين قبل انتهاء حياتهم الإنتاجية يعتبر الرصيد المتبقي خسارة.¹⁶

- **تكلفة الإحلال:** ويقصد بها التضحية التي تتحملها الشركة لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة، ونميز بين نوعين من الإحلال الوظيفي والشخصي حيث يقصد بالأول (تكلفة الإحلال الوظيفي) أنه التضحية التي تتحملها الشركة الآن في سبيل إحلال شخص محل آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم، أين يكون البديل قادرا على القيام بالأعباء نفسها وتقديم الخدمات نفسها التي تلزم هذه الوظيفة؛ أما الثاني (تكلفة الإحلال الشخصي) فيقصد بها التضحية التي تتحملها الشركة في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادرا على تقديم مجموعات الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي.¹⁷

هناك طرق أخرى نلخصها فيما يلي:¹⁸

- **طريقة تكلفة الفرصة البديلة:** هي طريقة اقترحها (هيكيمان بيدينغ) تقوم هذه الطريقة على التمييز بين المستخدمين الذين يتصفون بالندرة وبين المستخدمين الذين لا يتصفون بالندرة وفي ظل هذه الطريقة يقوم المسؤولون على تسيير الموارد البشرية بتقديم عروض للمستخدمين الذين يمتازون بالندرة، أما المستخدمين الآخرين الذين لا يتميزون بالندرة، فإن هذه الطريقة لا تعتبرهم ضمن قاعدة الأصول البشرية، وتعاني هذه الطريقة من المحددات التالية:

- إن التمييز بين العاملين تمثل حالة ضارة بمصالح المنظمة.
- إنها تستثني من منظورها المستخدمين الذين لا تعرض الأقسام أو مراكز الاستثمار المختلفة أسعارا لهم، لذا فإنها لا تعكس تكلفة الموارد البشرية بشكل كامل.
- اختلاف التخصيصات التي يمكن أن تحتاج إليها الإدارات المختلفة، وبالتالي فإن التخصيص الذي لا تحتاج إليه إدارة معينة تكون قيمته صفرا بالنسبة لها.
- تفاوت قدرات وإمكانيات الأقسام في المنافسة من أجل الحصول على عاملين جيدين.
- نموذج ليف و شوارتز: يعتبر هذا النموذج نموذجا تعويظيا ويرتكز على المفهوم الاقتصادي للقيمة. حسب هذا النموذج فإن قيمة رأس المال البشري تتحدد عن طريق استخدام المرتبات والأجور المستقبلية كمدخل لقيمتها، وتبعاً لذلك، فإن قيمة رأس المال البشري لشخص بعمر (x) هو القيمة الحالية لعائداته المتبقية من خدمته، وهذه القيمة بالنسبة لتدفق دخلي مستمر هي:

$$V X = \sum \frac{I(t)}{(1+r)} T - x$$

حيث:

$$V X = \text{قيمة شخص عمره } x \quad \checkmark$$

$$I(t) = \text{دخل الشخص السنوي لباقي عمره حتى سن التقاعد} \quad \checkmark$$

$$r = \text{معدل الخصم} \quad \checkmark$$

$$T = \text{العمر المتبقي حتى سن التقاعد} \quad \checkmark$$

هذا النموذج يتصف بعدم الموضوعية لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار احتمالات الوفاة وترك الشخص للمؤسسة قبل الوفاة أو التقاعد المسبق، واحتمال تغيير وظيفته خلال عمله المهني. كما يهمل احتمال تغيرات حادة في المرتبات والأجور المستقبلية المخصومة المعدلة.

- نموذج هرمن سون: يستخدم هذا المرتبات والأجور كمدخل لقياس القيمة على أساس مجموع الأفراد، ويعتمد القيمة الحالية للمرتبات إلا أنه يعدل النتيجة بمعامل كفاءة، لقياس الفاعلية نموذج Lev & Schwartz والأجور المستقبلية، كما في نموذج النسبية لرأس المال البشري، وهو معدل العائد على الاستثمار للمؤسسة نسبة إلى كل المؤسسات في الاقتصاد لفترة معينة وحسب وفق الصيغة التالية:

$$\text{Efficiency Ratio} = 5 \frac{RF(0)}{RE(0)} + 4 \frac{RF(1)}{RE(1)} + 3 \frac{RF(2)}{RE(2)} + 2 \frac{RF(3)}{RE(3)} + \frac{RF(4)}{RE(4)}$$

حيث:

$$RF(0) = \text{معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للشركة للسنة الحالية} \quad \checkmark$$

$$RE(0) = \text{معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة بالنسبة لكل الشركات في الاقتصاد} \quad \checkmark$$

للسنة الحالية

$$RF(4) = \text{معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للمؤسسة للسنة الخامسة} \quad \checkmark$$

$$RE(4) = \text{معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة بالنسبة لكل الشركات في الاقتصاد للسنة الخامسة} \quad \checkmark$$

النسبة تقيس فاعلية الموارد البشرية العاملة في المؤسسة لخمس سنوات، وهي تستند إلى القول بأن الاختلافات في الربحية بين مجموع مؤسسات القطاع تنشأ بصورة رئيسية عن اختلاف في أداء الأصول البشرية.

- نموذج التقييم عن طريق المكافآت العشوائية: وفقا لهذا النموذج يتم قياس القيمة المتوقعة لأي مورد بشري بالنسبة إلى المؤسسة بالقيمة النقدية المتوقعة المخصصة للمرتبات والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها الفرد من خلال الأدوار المستقبلية التي يتوقع أن يشغلها، آخذين بنظر الاعتبار احتمال بقاءه في المؤسسة ، تقوم المؤسسة بقياس قيمة أفرادها، عن طريق تحديد قيمة مختلف المواقع الوظيفية لديها، واحتمال إشغال الفرد لهذه المواقع في نقاط زمنية محددة في المستقبل.

النموذج يقترح خمس خطوات لتحديد قيمة الموارد البشرية كالتالي:

- تقدير المدة التي يمكثها الموظف بالمؤسسة.
- تحديد الوظائف التي يمكن أن يشغلها الفرد في المؤسسة مستقبلا.
- تقدير القيمة الناتجة عن شغل هذه الوظائف.
- حساب احتمال شغل هذه الوظائف.
- تحيين قيمة الناتجة عن شغل الوظائف.

نظريا يعتبر هذا النموذج أكثر علمية من غيره لكونه يمكن من معرفة القيمة الاقتصادية المستقبلية للموارد البشرية وذلك لاعتماده على عناصر تتعلق بالموظف وقيمة الناصب التي يمكن شغلها من طرف الموظف وهي عناصر يمكن تقييمها بموثوقية.

- نموذج جاغي ولو: يرتكز النموذج على تقييم الموارد البشرية على أساس مجموعات عمل وليس كأفراد، فالمجموعة يفترض أن تشمل عدد من الموظفين في مجموعة عمل تكون متجانسة وليس من الضروري أن تشمل على عاملين يعملون في نفس القسم، والغرض من ذلك هو معالجة مشكلة تقدير مدة الخدمة المتوقعة، أو فرص الترقية للمستخدمين على أساس فردي، في ضوء النموذج السابق ويفترض.

إن هذا النموذج يقوم على أن تقدير مدة الخدمة المتوقعة للمستخدم الفرد في موقع وظيفي معين تتسم بالصعوبة، ويكون أسهل عندما يتم تحديد نسبة الأفراد الذين المحتمل مغادرتهم المؤسسة والأفراد المتوقع ترقيتهم خلال فترة معينة. يتطلب النموذج إنشاء مصفوفة تحوي عدد المهام المستقبلية التي ستنجز من طرف الموظفين كما تحتوي قيمة هذه المهام تنجز بناء على قيمتها الحالية معدلة حسب التوقعات المستقبلية وتكون متدرجة لمجموعة من الرتب المتاحة داخل المؤسسة، ومن خلال معطيات المصفوفة يتم حساب قيمة الموارد البشرية وفق المعادلة التالية:

$$TV = (N) \cdot r \cdot (T) \cdot n(V)$$

حيث :

✓ TV = عمود مصفوفة مؤشر لقيمة للموظفين الحاليين

✓ (N) = عمود مصفوفة مؤشر لعدد الموظفين الحاليين

✓ N = الزمن

✓ r = معدل الخصم

✓ (T) = احتمال شغل الموظف لمهام أخرى

✓ (V) = قيمة الموظف خلال الفترة

هذا النموذج يحاول تبسيط طريقة حساب قيمة الموارد البشرية للمؤسسة عن طريق حساب قيمة مجموعة الأفراد بدل الفرد الواحد.

8.2 المعالجة المحاسبية لمحاسبة الموارد البشرية

هنا سنقوم بالتطرق إلى معالجة المحاسبية حسب المعايير المحاسبة الدولية، ومن خلالها سوف نحاول تقديم اقتراح للمعالجة المحاسبية للموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي. ولكن قبل التطرق إلى التسجيل المحاسبي سوف نتطرق أولاً إلى اهتلاك الموارد البشرية.

أولاً: اهتلاك الموارد البشرية:

- طريقة رسملة المورد البشري: يتم إثبات كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة من أجل الحصول على المورد البشري واعتبارها جزء من تكلفة المورد البشري بعد إثباتها يتم توزيعها على مجموعة من السنوات شأنها شأن الأصول الثابتة ومن هذه المصاريف:¹⁹

- مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري .

- مصاريف الحصول على العنصر البشري.

- مصاريف تطوير كفاءة المورد البشري.

لذلك فإن قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف سائلة الذكر المرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المؤسسة، وبالتالي فإن القسط السنوي الواجب إطفائه:

$$\text{القسط السنوي المورد البشري} = \frac{\text{تكلفة الأصل البشري}}{\text{العمر الانتاجي الأصل البشري}}$$

- طرق اهتلاك الموارد البشرية أخرى: بالإضافة إلى الطريقة السابقة هناك مجموعة من طرق اهتلاك أخرى منها:²⁰

- إذا كان من الممكن التوصل إلى عدة طرق لتقييم المورد البشري، فإن ذلك يتطلب ضرورة إيجاد وسيلة ما لتوزيع تكلفة هذا الأصل على الفترات الزمنية باستخدام معدل مناسب للاهتلاك.

ويرى (عبد الرسول عبد الهادي) أنه يمكن الوصول لقيمة التخفيض في الموارد البشرية بالفرقة بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب على النحو التالي:

أ- اهتلاك تكلفة الاقتناء :

يتم اهتلاك تكلفة الاقتناء خلال فترة بقاء الفرد في المشروع التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعي.

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

حيث :

✓ ق = تكلفة اقتناء الأفراد

✓ ع = المعدل المستخدم خلال الفترة

✓ ن = المدة الزمنية المتوقعة خلالها تقديم الفرد خدمات للمنظمة

ب- اهتلاك تكاليف التدريب والتنمية :

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

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

حيث :

ت = تكاليف التدريب

ع = المعدل المستخدم خلال الفترة

ن = الفترة الزمنية المتوقعة خلالها تقديم الفرد خدماته للمنظمة من المهارات التي اكتسبها من برامج التدريب.

بينما يرى الدكتور وليد الحياي :

أن تكلفة الأصل البشري هي كافة المصاريف الضرورية واللازمة للحصول على العنصر البشري حتى يصبح جاهزا للإنتاج وأن العمر الإنتاجي للأصل البشري يتمثل في مدة العقد المبرم على المشروع.

$$* \text{إطفاء العنصر البشري} = \frac{ت}{ن}$$

حيث :

✓ ت = تكلفة الأصل البشري

✓ ن = العمر الإنتاجي للأصل البشري والمتمثل في مدة العقد مع المشروع

التسجيلات المحاسبية:

تتم المعالجة المحاسبية لمحاسبة الموارد البشرية وفق المعايير كما يلي:²¹

1/ تكلفة الحصول على المورد البشري :

يخصص حساب الموارد البشرية كحساب استثمار يجعل مدينا بكل عبء تتحمله المؤسسة كما يلي:

من ح/ المورد البشري ×××

إلى ح/ طريقة التسديد ×××

2/ إطفاء قيمة المورد البشري :

من ح/ قسط إطفاء المورد البشري

إلى ح/ المورد البشري

لا يتم إنشاء مخصص لمواجهة نقص القيمة للمورد البشري، بحكم المورد البشري يختلف عن المورد المادي .

3/ التنازل عن المورد البشري :

قد يتم التنازل عن المورد البشري لقاء مقابل مالي، فتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي :

* نتيجة التنازل = مبلغ التنازل – القيمة الدفترية للمورد البشري .

* القيمة الدفترية للمورد البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري – مجموع الإطفاءات.

القيود :

في حالة نتيجة التنازل موجبة:

xxx من ح/ طريقة التحصيل (قيمة التنازل)

إلى مذكورين : xxx ح/ الموارد البشرية

xxx ح/ نتائج التنازل عن الموارد البشرية

في حالة نتيجة التنازل سالبة:

من مذكورين : xxx ح/ النقدية

xxx ح/ نتائج التنازل عن الموارد البشرية

xxx إلى ح/ الموارد البشرية

4/ وفاة المورد البشري :

في حالة وفاة المورد البشري يتم اعتبار القيمة المتبقية للمورد خسارة استثنائية يتم تحميلها للسنة المالية حيث :

الخسارة = تكلفة الحصول على المورد البشري – مجموع الإطفاءات

القيود : xxx من ح/ خسائر الموارد البشرية

xxx إلى ح/ الموارد البشرية

3. المعالجة المحاسبية لمحاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي

سنقوم بتقديم كيفية معالجة المحاسبة للمورد البشري وفق النظام المحاسبي المالي scf:

1.3 في حالة الحصول على المورد البشري نقوم بتسجيل قيد المحاسبي التالي:

240	ح/ المورد البشري	xxxx	xxxx
512	ح / البنك	xxxx	
53	ح/ الصندوق	xxxx	

1.1.3 في نهاية الدورة المحاسبية نقوم بتسجيل المحاسبي للاهلاك الموارد البشرية:

681	ح/ مخصصات اهلاك المؤونات وخسائر القيمة الأصول غير الجارية.	xxxx	xxxx
2840	ح / اهلاك المورد البشري	xxxx	

2.3 في حالة وجود خسارة في قيمة الموارد البشرية نسجل القيد المحاسبي التالي:

1.2.3 في حالة تشكيل خسارة قيمة للموارد البشرية:

681	ح/ مخصصات اهلاك المؤونات وخسائر القيمة الأصول غير الجارية.	xxxxx	xxxxx
2940	ح / خسائر القيمة المورد البشري	xxxxx	

2.2.3 في حالة استرجاع جزئي وكلي لخسارة القيمة للمورد البشري نسجل القيد التالي:

xxxxxx	ح/ خسائر القيمة للمورد البشري.	2940	
xxxxxx	ح /استرجاع المؤونات وخسائر القيمة الأصول غير الجارية.	2840	

3.3 وفي حالة إعادة تقييم قيمة الأصول الموارد البشرية نسجل القيد التالي:

1.3.3 في حالة زيادة في قيمة الموارد البشرية:

xxxxxx	ح/المورد البشري	240	
xxxxx	ح /إعادة التقييم	105	

2.3.3 في حالة النقصان في قيمة المورد البشري:

xxxxxx	ح/ إعادة التقييم	105	
xxxxx	ح /المورد البشري	240	

4.3 في حالة التنازل على المورد البشري نسجل القيد المحاسبي التالي:

xxx	ح/الحسابات الدائنة لعمليات التنازل على الأصول غير الجارية.	462	
xxx	ح/خسائر القيمة للمورد البشري.	2940	
xxx	ح / إهلاك المورد البشري.	2840	
xxx	ح /نواقص القيمة عن عمليات التنازل على الأصول غير الجارية.	652	
xxx	ح/المورد البشري.	240	
xxx	ح/فوائض القيمة عن عمليات التنازل على الأصول غير الجارية.	752	

5.3 في حالة وفاة المورد البشري نسجل القيد المحاسبي التالي:

652	ح/ نواقص القيمة عن عمليات التنازل على الأصول غير	XXXX	
2840	الجارية.	XXXX	
2940	ح/ إهلاك المورد البشري.	XXXX	
240	ح/ خسائر القيمة للمورد البشري.		XXXX
	ح/ المورد البشري		

خاتمة:

يتضح من خلال ما تم تقديمه في هذه الدراسة وجوب تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وذلك بالإفصاح عن الموارد البشرية في الكشوف المالية للمؤسسات من خلال تقييم العنصر البشري عن طريق أساليب ونماذج معترف بها، ومعالجة المصاريف المرتبطة بها باعتبارها أصل من أصول المؤسسة بدلا من اعتبارها مصاريف تتحملها المؤسسة خلال السنة المالية، وذلك لاستفادة من المورد البشرية وجعل قوائمها المالية أكثر شمول ووزن في الأسواق، وأكثر ملائمة للأطراف الخارجية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.

ومن خلال ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تمت محاسبة الموارد البشرية للأطراف المستخدمة لها بالمعلومات الكمية والمالية عن تكلفة التدريب والتكوين وطرق قياسها وتقييمها، مما يساعد على تسيير الموارد البشرية وإدارتها بكل كفاءة وفعالية.
 - تعتبر الموارد البشرية أصلا من أصول المؤسسة وذلك نظرا لتعريف وخصائص الأصل.
 - توجد العديد من النماذج لقياس الموارد البشرية تساعد المؤسسة بتحديد قيمة المورد البشري.
 - يتم الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية للمؤسسة من خلال معالجة المصاريف المرتبطة بها (التدريب والتكوين) وإبرازها ضمن الميزانية وتحمل حساب خاص بها باسم الأصول البشرية.
 - إن عدم شمول القوائم المالية للمؤسسة عن معلومات تتعلق بالموارد البشرية يعد نقصا جوهريا في وظيفة المحاسبة والإدارة، وهذا ما يؤدي إلى نقص أدائها.
- توصيات الدراسة:

على ضوء ما سبق يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مختلف المؤسسات وخاصة المؤسسات التي تعتمد على الموارد البشرية بشكل كبير.
- ضرورة القيام بدورات تكوينية وملتقيات اعلامية للمؤسسات الاقتصادية لتوعيتهم بفهوم محاسبة الموارد البشرية، مما يجعلها تواكب التطورات في الفكر المحاسبي.
- ضرورة اظهار تكلفة وقيمة الموارد البشرية في القوائم المالية للمؤسسات حتى يتمكن المهتمين باتخاذ قراراتهم.
- من الافضل تطبيق محاسبة الموارد البشرية واجبار المؤسسات على ذلك لانها تجنب المؤسسة الكثير من الاخطار الخاصة عند اجراءات الاخضاع والقياس المحاسبي.

- وجوب تبني المؤسسات الاقتصادية سياسة القياس والافصاح عن الموارد البشرية بصورة واضحة في قوائمها المالية، لزيادة الشفافية في المعلومة المحاسبية.

- تخصيص برامج تدريبية وتعليمية للمسؤولين القائمين باعداد القوائم المالية للتعريف بمتطلبات الافصاح عن الموارد البشرية.

الاحالات والمراجع:

- ¹ - خالدي فراج، زاوي سوريا، واقع استخدام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي حول:الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 24 و25 أكتوبر 2017.
- ² - زرزاز العياشي، مداحي محمد، طرق ومناهج قياس ومحاسبة الموارد البشرية، الملتقى الوطني الخامس حول: تسيير الموارد البشرية " محاسبة الموارد البشرية" ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 23 و24 فيفري 2016.
- ³ - أيمن عبد الله محمد أبو بكر، نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد 2 ، 2015 ص36.
- ⁴ - الوردي خدومة، البحث عن منهجية تمكن من معالجة الموارد البشرية كأصل من أصول الميزانية، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 2، 2015، ص 20.
- ⁵ - أيمن عبد الله محمد أبو بكر، سفيان خوجة علامة، إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بجامعة دنقلا، الملتقى الوطني الخامس حول: تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 23 و24 فيفري 2016.
- ⁶ - سعدي عبد الحليم، عمارة مريم، إمكانية واستنفاد المورد البشري من خلال منح مقترح لآليات الاعتراف به محاسبيا، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، العدد 06، 2018 ص 53.
- ⁷ - عادل خالدي، أمينة بوفرح، بدائل التقييم عن التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول:الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 24 و25 أكتوبر 2017.
- ⁸ - ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية، مجلة دراسات البصرة، العدد 16، 2013، ص 194.
- ⁹ - مصطفى بن نوي، محمد عجيبة، أهمية العنصر البشري في المؤسسات الاقتصادية وسبل تطويره، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 7، 2009، ص 312.
- ¹⁰ - خالد محمد المدهون، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد 02، 2015، ص 122.
- ¹¹ - بن بركة الزهرة، تلي فريدة، الجانب النظري لمحاسبة الموارد البشرية، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، يومي 23 و24 فيفري 2016.
- ¹² - حياة بن سماعين، وسيلة بو الفخار، محاسبة الموارد البشرية في عصر تكنولوجيا المعلومات، الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 23 و24 فيفري 2016.
- ¹³ - أبو بكر بو سالم، عبد السلام محصول، صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية " محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 23 و24 فيفري 2016.
- ¹⁴ - جودي ليلي، حافي نور الهدى، مفاهيم نظرية حول محاسبة الموارد البشرية وطرق قياسها، الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 23 و24 فيفري 2016.

- ¹⁵ - سماي علي، أولاد إبراهيم ليلي، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 23 و24 فيفري 2016.
- ¹⁶ - نوال بن عمارة، صديقي مسعود، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، سنة 2004، ص 135.
- ¹⁷ - بوصبع هناء، موسي سهام، واقع محاسبة الموارد البشرية في الشركات الجزائرية، الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 23 و24 فيفري 2016.
- ¹⁸ - الوردي خدومة، محاسبة الموارد البشرية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ل م د تخصص موارد بشرية، جامعة باتنة 1، سنة 2018، ص ص 11-14.
- ¹⁹ - بومجان عادل، وآخرون، رأس المال البشري ومحاسبة الموارد البشرية، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 23 و24 فيفري 2016.
- ²⁰ - وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدانمرك، سنة 2007، ص 303-304.
- ²¹ - كمال عايشي، ليلي بوحديد، أهمية محاسبة الموارد البشرية في قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 23 و24 فيفري 2016.