**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة محمد خيضر بسكرة**

**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

**قسم : علوم التسيير. الشعبة: تسيير الموارد البشرية.**

**من إعداد الطالب: تحت إشــــراف:**

\* **هانـي جبابرة.**  \* **فهيمة بوروبة**

**\* خالد شرقي.**

**السنــــة الجـــامعيـــــــــة**

**2020-2021**

**خطــــــة البحث**

* **مقـــــــدمــــــــــــة.**
* **المبـــــحــــث الأول: القياس المحاسبي للموارد البشرية.**
* **المطلــــــــب الأول: مفهوم القياس المحاسبي.**
* **المطلــــــــب الثاني: أهداف القياس المحاسبي.**
* **المطلــــــــب الثالث: أساليب القياس المحاسبي.**
  + **المبـــــحــــث الثاني: الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية.**
* **المطلــــــــب الأول : مفهوم الإفصاح المحاسبي.**
* **المطلــــــــب الثاني : أهمية الإفصاح المحاسبي.**
* **المطلــــــــب الثالث: أنواع الإفصاح المحاسبي.**
  + **خاتـــمــــة.**
  + **قائــــمـــة المــراجـــع.**

**مقدمة:**

يعتبر موضوع محاسبة الموارد البشرية من المواضيع الحديثة نسبيا في مجال المحاسبة باعتبار العنصر البشري موردا هاما وحيويا في أي مؤسسة اقتصادية، لذلك ظهرت مشكلة كيفية تقييم هذا العنصر و تصنيف التكاليف التي تخصه والتي تتحملها المؤسسة من أجل الحصول عليه. لهذا سوف يتم التطرق في هذا البحث إلى طرق القياس والإفصاح لمحاسبة الموارد البشرية وإظهار أهميتها في المؤسسة، وذلك من أجل توجيهها لمزيد من الاهتمام لهذا العنصر البشري الذي يعتبر من أهم الموارد الإنتاجية في المؤسسة. وسنتطرق في المبحث الأول إلى العناصر الأساسية للقياس المحاسبي و المتمثلة في المفهوم و الأهداف و الأساليب المنتهجة في القياس المحاسبي . و نتناول في المبحث الثاني بعض الخصائص و المفاهيم التي تخص الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية.

**المبحث الاول : ماهية القياس المحاسبي للموارد البشرية.**

القياس هو أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، فمن خلاله يمكن وصف مختلف الأحداث الاقتصادية والمالية والتعبير عنها نقديا، مما يساهم في توفير المعلومات الموثوقة والملائمة لمتخذي القرارات؛ حيث سنوضح مفهوم القياس المحاسبي من خلال التعريف به، أهدافه، وأساليب قياسه.

**المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي:**

عرف الباحث كامبل القياس بشكل عام بأنه يتمثل في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة..

أما جمعية المحاسبة الأمريكية فترى أن القياس يتمثل في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية و المستقبلية وذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة. [[1]](#footnote-2)

ومنها نستنج أن القياس المحاسبي للموارد البشرية يدور حول القيمة الاقتصادية للأصول البشرية و التي ينبغي متابعتها وقياسها وأن تكاليفها تعتبر استثمار طويل الأجل يحتاج إلى رسملة وإطفاء حسب العمر الإنتاجي للموارد البشرية في المؤسسة.

**المطلب الثاني: أهداف القياس المحاسبي:**

يسعى القياس المحاسبي لتحقيق هدفين أساسين هما:

**1- قياس الموارد التي تحقق الدخل :** حيث يهدف القياس المحاسبي بالدرجة الأولى إلى الوقوف على التغيرات التي تطرأ على الموارد التي تحقق الدخل من مصادر واستخدامات ،للتأكد من سلامة تحقق الدخل ، وذلك بمعدلات عائد إن لم تكن متزايدة، على الأقل لا تكون متناقصة.

**2- تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة :** بعد قياس الموارد المتاحة للمؤسسة من طاقات إنتاجية وتسويقية متاحة وغيرها، فإنه لابد من توجيه تلك الموارد واستغلالها استغلالا عقلانيا، للعمل على زيادة عوائد الدخل المتحقق منها وتقليل فرص الضياع، إضافة إلى التقليص من أوجه الإنفاق قدر المستطاع. [[2]](#footnote-3)

كما يمكن أن نحصر أهداف القياس المحاسبي في النقاط التالية :

* تقديم معلومات مختلفة عن القوى العاملة في المؤسسة.
* معرفة تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب .
* قياس تكلفة استخدام الموارد البشرية من مرتبات وأجور.
* معرفة ربحية استخدام الأصول البشرية.
* قياس معدل العائد على الاستثمار البشري.
* معالجة مشكلة تقييم الأصول غير الملموسة.

**المطلب الثالث: أساليب القياس المحاسبي:**

تركز قياس قيمة الموارد البشرية على منظورين أساسين هما التكلفة والقيمة الاقتصادية حيث يعتمد المنظور الأول على التكلفة المتحققة من استقطاب واختيار وتعيين الأفراد أما المنظور الثاني يعتمد على العوائد المستقبلية المخصومة. ومن الطرق المختلفة المقترحة لقياس الموارد البشرية يمكن تلخيصها فيما يلي :

**أولا: القياس المحاسبي على أساس التكلفة :**

* **طريقة التكلفة التاريخية** : تشمل هذه الطريقة على رسملة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره ومن ثم إطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام، وإذا تم تصفية الأصل خلال الفترة المذكورة كأن يكون نتيجة الوفاة أو إنهاء الخدمة أو الاستقالة، يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك . و إذا تبين للأصل عمر أطول أو أقصر مما قدر ابتداء يتم إجراء تعديلات اللازمة في أقساط الإطفاء.
* **طريقة تكلفة الإحلال (الاستبدال):** يتم تقييم الموارد البشرية وفقا لهذا الأسلوب بالتضحية التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية في الوقت الحالي في سبيل إحلال الموارد البشرية المتوفرة لديها بموارد بشرية أخرى.[[3]](#footnote-4)

**أ- تكلفة الإحلال الوظيفي :** ويقصد بها التضحية بالموارد الاقتصادية التي ستتحملها المؤسسة في سبيل إحلال شخص محل آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم، بحيث يكون البديل قادر على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات اللازمة لهذه الوظيفة، وتتضمن تكلفة الحصول على المورد البشري وتكاليف التأهيل والتدريب، وتكلفة ترك العمل أو الانفصال.[[4]](#footnote-5)

**ب-تكلفة الإحلال الشخصي :** وتتمثل في التضحية التي تتحملها المؤسسة لإحلال شخص مستخدم حاليا بشخص بديل له يتمتع بالقدرة على تقديم مجموعة الخدمات التي قدمها هذا المستخدم في جميع المراكز التي كان يعمل بها.

* طريقة تكلفة الفرصة البديلة : هذه الطريقة تقوم على تحديد قيمة المورد البشري بالمزاد العلني بين مدراء الأقسام للحصول على الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة، وأن قيمتها تحدد بالثمن الذي يكون المدير في قسم معين على استعداد لدفعه مقابل الحصول على موظف معين يعمل في قسم آخر في المؤسسة وعلى ذلك لا يكون للموظف قيمة اقتصادية إلا إذا اعتبر عنصرا نادرا.[[5]](#footnote-6)

**ثانيا : القياس المحاسبي على أساس القيمة :**

**- أسلوب الشهرة غير المشتراة (المستترة**): تبنى هذه الطريقة على فكرة احتساب الزيادة في أرباح الأسهم العادية عن معدلاتها السائدة ورسملة تلك الزيادة على أنها تمثل قيمة الموارد البشرية.[[6]](#footnote-7)

**- أسلوب العوائد المستقبلية :** وباستخدام هذا الأسلوب يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي بالمنظمة، لتكمن من حساب القيمة الإجمالية للأصول البشرية من واقع متوسطه من استخدامه، أي تحدد قيمة الشخص بالمشروع بما يساوي القيمة الحالية للأرباح معتمدين في ذلك مدى مساهمة الفرد في تحقيق أهداف المؤسسة.[[7]](#footnote-8)

**- أسلوب التكلفة الاقتصادية:** ويتم تقييم الأصول البشرية وفق المعدل العائد الممكن الحصول عليه من استخدامه معتمدين في ذلك مدى مساهمة الفرد في تحقيق أهداف المؤسسة.

**المبحث الثاني : الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية.**

**المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي:**

عرف العديد من الكتاب والباحثين مصطلح الإفصاح المحاسبي بعدة تعريفات، وسنعرض لكم بعض منها فيما يلي:

عرف العديد من الكتاب والباحثين مصطلح الإفصاح المحاسبي بعدة تعريفات، فلقد عرفه هندركسن Hendrickson بأنه عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المشروع على تحقيق أرباح في المستقبل ومقدرته على سداد التزاماته.[[8]](#footnote-9)

وعرفه آخرون بأنه أظهار للمعلومات المالية سواء الكمية أو الوصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

يستخدم مصطلح الإفصاح المحاسبي ليعبر عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل **9.**

**المطلب الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي:**

# يساهم في تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل بعض الأطراف الداخلية و الخارجية .

# تحقيق قيمة للمؤسسة من خلال توفير المعلومات حول استثمار المؤسسة والتي لا تفصح عنها المحاسبة التقليدية.

# يساعد في إجراء المقارنة المرجعية سواء على مستوى المؤسسة لفترات متتالية أو بين المؤسسة وبين غيرها من المؤسسات.

# يساعد في التخطيط السليم و الرقابة للموارد البشرية ، ما يسمح بتفعيل وظائف إدارة الموارد البشرية .

# العمل على توفير كل البيانات اللازمة الخاصة بالرقابة على مكونات المورد البشري ومن ثم دعم المركز المالي للمؤسسة.

# الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية يعمل على سد الفجوات الإستراتيجية و يساهم في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة و بالتالي تحقيقها للربحية.

# توفير البيانات المتعلقة بالتخطيط و الرقابة الأصول غير ملموسة لأغراض التقارير الاجتماعية والبيئية.[[9]](#footnote-10)

**المطلب الثالث : أنواع الإفصاح المحاسبي :**

* **الإفصاح الكامل:**

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.[[10]](#footnote-11)

* **الإفصاح العادل:**

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

* **الإفصاح الكافي:**

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

* **الإفصاح الملائم:**

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

**الخــــــــاتــــــــــمـــــــــة**

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع إشكالية القياس والإفصاح المحاسبي ، باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، و معالجة إشكالية البحث التي تدور حول افتقار التكلفة التاريخية لخاصية الملائمة وتأثيره على عملية القياس المحاسبي وفيما إذا كانت القيمة العادلة هي الأنسب لعملية القياس المحاسبي لتميزها بخاصية الملائمة ومن ثم معالجة مختلف المفاهيم الأساسية للإفصاح المحاسبي والمتمثلة في المفهوم والأهمية والأنواع. وتعتبر هذه الأخيرة ركنا أساسيا في أبجديات الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية. ضمن فرضيات أساسية، مستعينين في ذلك على أساليب وأدوات إحصائية ذكرت في البحث.

**قائمة المراجع**

**1-** حسين عبد الجليل آلغزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الأكاديمية العربية في الدنمرك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد،2010 ،ص17

**2-** جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، "مدى التزام البنوك التجارية بتطبيق محاسبة الموارد البشرية"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد18،2017 ،ص95.

**3-** لعيبي البوعلي، وليد ناجي الخيالي،"محاسبة الموارد البشرية"، مركز الكتاب الأكاديمي، الطبعة الأولى ،عمان، الأردن، 2015، ص97

**4-** حسين عبد الجليل، مرجع سابق، ص44.

**5**- انتصار أحمد عبيد، "تأثير محاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد24، العدد103، 2018 ، ص5996

**6-** خضير مجيد علوي، "أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد2، العدد3، 2012 ، ص72

**7-** حنان رضوان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2001، ص447

**8-** تشوي فردريك وآخرون، المحاسبة الدولية، تعري بد.محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر و التوزيع، الرياض، 2004 ، ص209

**9-** أبو زيد محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011 ،ص479.

1. 1**-**. النقيب كمال عبد العزيز، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط ،2004 ،1ص: .33 [↑](#footnote-ref-2)
2. 2- النقيب كمال عبد العزيز، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط ،2004 ،1ص: .33 [↑](#footnote-ref-3)
3. 3- جعفر عثمان الشريف عبد العزيز**، "مدى التزام البنوك التجارية بتطبيق محاسبة الموارد البشرية مجلة العلوم الاقتصادية**، العدد18،2017 ، ص95

   4- لعيبي البوعلي، وليد ناجي الحيالي**،"محاسبة الموارد البشرية"،** مركز الكتاب الأكاديمي، الطبعة الأولى ،عمان، الأردن، 2015، ص97 [↑](#footnote-ref-4)
4. [↑](#footnote-ref-5)
5. 5**- حسين عبد الجليل**، مرجع سابق، ص44. [↑](#footnote-ref-6)
6. 6- أنتصار أحمد عبيد**، "تأثير محاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف"،** مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد24، العدد103، 2018 ، ص 65-99.

   7- خضير مجيد عالوي، "**أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية"،** مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد2، العدد3، 2012 ، ص72. [↑](#footnote-ref-7)
7. [↑](#footnote-ref-8)
8. **8-** تشوي فردريك وآخرون، **المحاسبة الدولية**، .محمد عصام الدين زايد، دارالمريخ للنشر و التوزيع، الرياض، 2004 ، ص209 .

   **9-** أبو زيد محمد المبروك، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، دارالمريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011 ،ص479.

   [↑](#footnote-ref-9)
9. الحيالي وليد ناجي, **المحاسبة المتوسطة، مشاكل القياس و الافصاح المحاسبي،** دار حنين، عمان، 1996. ص371 [↑](#footnote-ref-10)
10. **10-**لطفي زيود وآخرون**، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، ا لد رقم 29 العدد رقم 01، 2007 سوريا ص 180.

    . [↑](#footnote-ref-11)