

**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة محمد خيضر بسكرة**

**كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

**قسم : تسيير الموارد البشرية**

**مقياس : محاسبة الموارد البشرية الفوج : G1**

**أثر افصاح محاسبي لتكلفة الموارد البشرية على تقارير مالية**

**بحث بعنوان :**

**الاعداد الطالب : تحت الاشراف الاستاذ(ة) :**

 **براهيمي أحمد نزار**

**الموسم الجامعي : 2021/2022**

**خطة البحث**

**مقدمة**

**المبحث الاول: الاطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي**

المطلب الاول: تعريف الافصاح المحاسبي

المطلب الثاني: انواع الافصاح المحاسبي

المطلب الثالث: مقومات واساليب الافصاح المحاسبي

**المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للافصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية و اثره على التقارير المالية**

المطلب الاول : مفهوم الافصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية وو طرقه

المطلب الثاني: اثر الافصاح عن تكلفة الموارد البشرية على التقارير المالية

المطلب الثالث: معوقات الإفصاح عن الموارد البشرية

**خاتمة**

**قائمة المراجع**

**مقدمة :**

بدأ الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية، نتيجة إدراك أهمية الأفراد في المؤسسات، باعتبارهم موارد منتجة وذلك منذ 1965م، وأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذا المورد يعتبر مفيدا لأغراض اتخاذ القرارات، وعلى الرغم من عدم التوصل إلى قياس موضوعي مقبول لقيمة الموارد البشرية في إطار مهنة المحاسبة، إلا أن هذا الموضوع أصبح الآن محورا مهما للاهتمام، وصارت الكثير من المؤسسات تعنى بكيفية تحديد القيم التي تعكس معارف ومهارات العاملين لأغراض التقارير المالية والإفصاح عنها. وفي هذا المبحث سنتطرق إلى الإشكالية التالية:

- **كيف يؤثر الافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في التقارير المالية؟**

**المبحث الأول: ماهية الافصاح المحاسبي**

**المطلب الأول : تعريف الافصاح المحاسبي**

 عرف بأنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية .

 كما عرف بأنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمين القوائم المالية من الأطراف الخارجية ، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة.[[1]](#footnote-1)

 وعليه نستخلص التعريف التالي هو عملية إظهار المعلومات المالية اللازمة والتي تعكس الصورة الحقيقة الموجودات و ممتلكات المنظمة، وذلك من أجل مساعدة متخذي القرار على اتخاذ القرارات السليمة.[[2]](#footnote-2)

**المطلب الثاني: انواع الافصاح المحاسبي**

 تتمثل فيما يلي:

\_ الإفصاح الكامل: هو أن يكون تقديم المعلومات شامل ومعبر عن كل الأحداث والعمليات الاقتصادية المتعلق بها، أي أن تتوفر جميع المعلومات التي لها تأثير على المستخدم، كما أنه لا يقتصر على حقائق متعلقة بفترات محاسبة منتهية بل يشمل الوقائع اللاحقة.

\_ الإفصاح العادل هو أن تقدم المعلومات بشكل يحترم الإنصاف بين احتياجات جميع الأطراف، وأن تكونصياغة وعرض المعلومات بدون تحيز لطرف معين على حساب أطراف أخرى.

\_الإفصاح الكافي: هو أن تقدم المعلومات بالشكل الذي يراعي الحد الأدنى للمعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية.

 \_ الإفصاح الملائم: أن تقدم المعلومات في القوائم المالية بحيث تكون ذات قيمة و منفعة بالنسبة لمستخدميها و أكثرتناسبا مع طبيعة النشاط وظروف المؤسسة.

\_ الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): هو أن تقدم المؤسسة معلومات مثل إعلان عن تقديرات مالية أو عن اكتتاب في رأس مال جديد.

\_ الإفصاح الوقائي: هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل، بحيث تسمح بحماية الأطراف ذوي القدرات المحدودة على الفهم والإدراك للمعلومات المالية،

**المطلب الثالث: مقومات وأساليب الافصاح المحاسبي**

**أولا : مقوماته**

 تتمثل المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي في: [[3]](#footnote-3)

* تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية؛
* تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المالية ، وهنا يجب ربط هذا العنصر بخاصية الملاءمة، حيث تعتبر معلومة ملائمة لمستخدم معين إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الاستفادة من تلك المعلومة في غرض معين؛
* تحديد طبيعة ونوع المعلومات المالية التي يجب الإفصاح عنها، ويتمثل هذا بالتحديد في الإفصاح عن المعلومات المحتوات في القوائم المالية مثل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل؛
* تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات، والتي تترك آثارا مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات، وهنا يتطلب الإفصاح أن يتم عرض المعلومات فيها بشكل يسهل فهمها وترتيب وتنظيم المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية

**ثانيا :اساليبه**

 وجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها للإفصاح عن المعلومات وفي العموم تعتبر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض، حيث هناك معلومات تعتبر أساسية وينبغي إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وأخرى ثانوية، يتطلب الإفصاح عنها، ولكن في ملحقات القوائم المالية أو في الهوامش وهناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح التي تتمتع بدرجة عالية من القبول بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية، منها:

* إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها: إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفقا للمعايير المحاسبية بما يسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين.
* الملاحظات الهامشية: وتستخدم لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية.
* الملاحق: وتشمل على قوائم إضافية، ترفق مع القوائم المالية الأصلية، لإعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية.
* المعلومات الموجودة من خلال الأقواس: تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بتلك القوائم والتي يصعب فهم طرق احتسابها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة.

**المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للافصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية و اثره على التقارير المالية**

**المطلب الاول: مفهوم الافصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية و طرقه**

 \_  الإفصاح المحاسبي التكلفة الموارد البشرية:

 يعتبر الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية أداة لتوفير المعلومات الكافية عن العنصر البشري للأطراف ذات العلاقة معها، بشكل موضوعي وملائم وفي الوقت المناسب، و هو هدف من أهداف محاسبة العنصر البشري، يمثل الترجمة الفعلية لنتائج عملية التحديد والقياس، حيث بناء على هذه النتائج تتحدد فاعلية ودقة القرارات المتخذة من طرف جميع الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، ويمكن التقرير والإفصاح عن مختلف المعلومات المتعلقة بالعنصر البشري في مايلي :[[4]](#footnote-4)

 1. تقرير مجلس الإدارة الموجه إلى الجمعية العمومية للمساهمين: ويتضمن هذا التقرير بيانات عن الإنفاق على العنصر البشري خلال الفترة المالية الحالية، إضافة إلى معلومات حول الكفاءات الأكثر تأثيرا على نشاط المؤسسة، ومعلومات حول دوران العمل.

 2. الطرق التقليدية: وذلك سواء في قوائم مالية مدمجة، أو منفصلة عن القوائم المالية التقليدية، ويمكن تمييز الأشكال التالية:

 - عرض المعلومات المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية على شكل قوائم مالية مبدئية غير خاضعة لمراجعة المراجع الخارجي للمؤسسة، وتعد هذه الأخيرة القوائم استنادا إلى مبادئ المحاسبة الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية.

 - إدماج الاستثمارات المالية في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية التقليدية المنشورة التي يراجعها المراجع الخارجي للمؤسسة، وفق المبادئ المحاسبية المعمول بها، ويتم وفق هذه الطريقة رسملة الاستثمارات في المورد البشري، وتحديد العمر الإنتاجي المتوقع لها، واستنفاذها على مدى هذا العمر.

 إن إدماج هذه الاستثمارات المالية في القوائم المالية المنشورة ووفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، في أحد الأشكال السابقة الذكر، ورسملة هذه الاستثمارات وتحديد عمر اهتلاكها، تكون المؤسسة قد قامت بالإفصاح عن هذه الاستثمارات بشكل مقبول.

**المطلب الثاني: اثر الافصاح عن تكلفة الموارد البشرية على التقارير المالية**

اثار الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية كما يلي:

آثار الإفصاح لتكلفة الموارد البشرية في التقارير المالية الداخلية: أظهرت بعض الدراسات أن تضمين التقارير المالية الداخلية معلومات عن القيمة النقدية للأصول البشرية يخلق لدى الأفراد آثار سلوكية كبيرة تؤثر على اتجاهاتم وميولهم وحوافزهم، ويمكن إيجاز الآثار المترتبة عن الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية بالقوائم الداخلية بالاتي

 - دلت معظم الدراسات التي أجريت في هذا المجال بأن مسألة شعور الأفراد بالرضا تجاه مسألة تقويمهم الكمي، كما أنه يولد لديهم شعورا خفيا بالسعي نحو زيادة هذه القيم. ,

- أن تضمين التقارير المالية بمعلومات کمية حول الموارد البشرية يلبي احتياجات إدارة الوحدة الاقتصادية،وهو السعي نحو تعظيم قيمة هذه الموارد باستغلالها استغلالا أمثل، ويكون معيار كفاع ما هو مقدار التغيرالحادث في قيمة هذه الموارد بين فترة مالية وأخرى.

\_إن هذه الموارد تعتبر متغيرا رئيسيا في معظم ما تتخذه الإدارة من قرارات، ومن ثم فإن تمثيل هذا المتغير في صورة كمية سيكون أكثر إفادة للإدارة من تمثيلية في صورة وصفية. , تستخدم الإدارة البيانات المتوفرة لها من نظام محاسبة الموارد البشرية في كثير من المواقف، فمعدل دورانالأصول البشرية مثلا مؤشرا يمكن استخدامه لضبط حركة هذه الأصول.

\_, كذلك يوفر المعلومات المناسبة لتقييم البدائل المتاحة في كثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية: مثلقرارات التوظيف، قرارات الاستغناء عن الموظفين.

 ب. آثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الخارجية: يمكن تحديد آثار الإفصاح على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي كما يلي:

* . تؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي، حيث أنه لو حملت الفترات المالية بعبء تكاليف الموارد البشرية سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الإيرادات بالنفقات، وتنعكس آثاره على قيمة الدخل وقيمة الأصول في المركز المالي. .
* توفر معاملة الموارد البشرية محاسبيا كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأعراض تقييم الأداء، لأنقيمة معدل العائد على الاستثمار هو من أكثر الأدوات استخداما في هذا المجال. .
* اعتبار الموارد البشرية أصول يؤدي الإفصاح عن قيمة هذا الأصل في الميزانية، مما يوفر للمحللين الماليين معلومات على جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية، إذ يصبح من الممكن اشتقاق مجموعة من النسب لا توفرها القوائم المالية. .
* يمكن تحليل القيمة الإجمالية للأصول البشرية إلى مجموعات جزئية، حسب طبيعة أو أعمار القوى العاملة في المشروع، أو حسب درجة تأهيلها العلمي، وذلك بقصد اشتقاق مؤشرات أخرى تفيد في تقييم هيكل القوى العاملة في المشروع. كما يمكن أن تتمثل آثارها على المركز المالي

. إن لإظهار قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية (طويلة ومتوسطة الأجل) ضمن القوائم المالية (الإفصاح عنها) يؤدي إلى التعبير الصحيح والعادل عن المركز المالي حيث أنها تعامل معاملة الأصل في القوائم المالية . . لذلك فإن قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية، تظهر طرف الموجودات تحت الأصول الوهمية مقسمة حسب مدة الاستفادة منها، ويظهر الاهتلاك بقيمة هذه الاستثمارات في جانب المطلوبات تحت بند مخصصات الاهتلاك.[[5]](#footnote-5)

**المطلب الثالث: معوقات الإفصاح عن الموارد البشرية**

لاشك أن قبول التعامل مع الموارد البشرية على أنها بند من بنود الموجودات يستلزم إدراجها ضمن الموجودات في قائمة المركز المالي وسيترتب عن ذلك بالتأكيد زيادة رأس المال المستثمر بمقدار القيمة المقررة لها كما سينشأ نتيجة لذلك تغيير في صافي الربح المتحقق خلال السنة التي يتم بها تحديد قيمة الموارد مما يتعلق بها من نفقات وكذلك للسنوات التي تليها حيث يكون التغيير بمقدار الفرق بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية التي عزلت عن النفقات الجارية ورسملة قيمة الموارد البشرية التي يتقرر رسملتها فإن الإفصاح يتطلب إدراجها ضمن فقرة الموجودات و بفقرة خاصة تسمى الموجودات البشرية، أما كيفية تحميل مصاريف اهتلاكها السنوية في كشف الدخل فقد أورد دافيدسون طريقتين لذلك:[[6]](#footnote-6)

1. الأولى: إضافة مصاريف الاهتلاك على مجموع النفقات الإدارية العامة في الوحدة الاقتصادية .

 2. الثانية: إضافة مصاريف الاهتلاك إلى مجموع النفقات الجارية وتجميعها في حساب خاص تمثل الاهتلاكات السنوية لهذه الموجودات، وتوجد عدة طرق لاحتساب الاهتلاك عن الموجودات البشرية أكثرها شيوعا في استخدام هي طريقة القسط الثابت.

**خاتمة:**

تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية من المستجدات التي ظهرت حديثا، ولا تزال في مرحلة البحوث النظرية، كما أنها مازالت تفتقر إلى المقومات الموضوعية التي تكفل القياس والإفصاح السليم للموارد البشرية، حيث أنه إلى يومنا هذا لم تلقى محاسبة الموارد البشرية التطبيق الواسع في الدول بسبب صعوبات تتعلق بالقياس، لا سيما استخدام التقدير الشخصي الذي يبعدها عن الموضوعية.

**قائمة المراجع:**

أبو رشيد هائل، الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية ،الأردن، 2001م

 الشيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة، مطبعة ذات السلاسـل ـ الكويت – 1991.

فتوح إبراهيم ، مشكلات الاعتراف والقياس للمحاسبة عن الموارد البشرية ، مجلة إربد للبحوث والدراسات، العدد الثاني – المجلد الثاني ، 1999م.

  مطر، محمد عطية ، الحيالي وليد ناجي الراوي، حكمت أحمد، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين ـ مكتبة الفلاح- 1995 .

1. -  أبو رشيد هائل، **الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية** ،الأردن، 2001م، ص 23. [↑](#footnote-ref-1)
2. - الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة**، مطبعة ذات السلاسـل ـ الكويت – 1991، 330. [↑](#footnote-ref-2)
3. - فتوح إبراهيم ، **مشكلات الاعتراف والقياس للمحاسبة عن الموارد البشرية** ، مجلة إربد للبحوث والدراسات ، العدد الثاني – المجلد الثاني ، 1999م ، ص 45. [↑](#footnote-ref-3)
4. - مطر، محمد عطية ، الحيالي وليد ناجي الراوي، حكمت أحمد، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات،** دار حنين ـ مكتبة الفلاح- 1995 ، ص371 . [↑](#footnote-ref-4)
5. - المرجع السابق، ص 377. [↑](#footnote-ref-5)
6. - المرجع السابق، ص 380. [↑](#footnote-ref-6)