

أثر استخدام طريقة التكلفة التاريخية في الإفصاح عن الموارد البشرية

– دراسة حالة شركة سيكستي تو لتحويل الرخام ببومرداس –

The effect of using the historical cost method on disclosure of human resources -A case study for Sarl Sixty Two, a marble transformation company in Boumerdes-

شَرَاد سَمِير¹، بَرَّاق عَيْسَى²

¹ مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية، جامعة البلدية 02 (الجزائر)

es.cherrad@univ-blida2.dz

² مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية، جامعة البلدية 02 (الجزائر)

berragaissa@yahoo.fr

تاريخ الارسال: 2021/05/12؛ تاريخ القبول: 2021/06/21؛ تاريخ النشر: 2021/11/04

ملخص: هدفت هذه الدراسة لبيان اثر تطبيق طريقة التكلفة التاريخية لقياس و الافصاح عن الموارد البشرية والتي عالجتها على أنها أصل يجب الإفصاح عن تكاليفها في قائمتي الميزانية و حسابات النتائج و هذا لاستنفاذها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. و لتحقيق هذا الهدف تم تطبيق هذه الطريقة على القوائم المالية لإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (سيكستي تو) Sarl Sixty Two و هذا لاختبار فرضية إيجاد أثر إدراج الموارد البشرية ضمن أصول هذه المؤسسة، و قد توصل الباحث بعدها الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات

الكلمات المفتاح: الموارد البشرية، الإفصاح المحاسبي، التكلفة التاريخية، الرسملة

رموز تصنيف jel: O15 , M41

Abstract: This study aimed to demonstrate the effect of applying the historical cost method on measuring and disclosing human resources, which it treated as an asset whose costs must be disclosed in the balance sheets and results accounts, as it fulfills the generally accepted accounting principles. To achieve this goal, this method was applied to the financial statements of one of the Algerian economic institutions (Sarl Sixty Two), to test the hypothesis of finding the effect of including human resources within the assets of this institution, and the researcher then reached a set of conclusions and recommendations.

Keywords: human resources, accounting disclosure, historical cost, capitalization

Jel Classification Codes : M41 , O15

تمهيد :

إزداد الاهتمام في الآونة الأخيرة بعنصر الموارد البشرية، وذلك للتطور التكنولوجي وما رافقه من حاجة إلى موارد بشرية على مستوى عال من التعليم والتدريب، وتطور الاهتمام بالموارد البشرية وأساليب قياسها وتقييمها وتسجيلها والإفصاح عنها كأصول غير ملموسة في الكشوفات المالية، الأمر الذي أدى إلى ظهور مفهوم محاسبة الموارد البشرية وظهرت عدة نماذج لقياس تكلفة وقيمة تلك الموارد، وتطور الاهتمام بهذا الجانب كبير بالموارد البشرية وأساليب قياسها وتقييمها وتسجيلها والإفصاح عنها كأصول غير ملموسة في القوائم المالية. حيث تقوم هذه المحاسبة على قاعدة أن المورد البشري أصل من الأصول الهامة في المؤسسة وتعمل على قياس تكاليف العاملين وقيمتهم بالنسبة للمؤسسات، وذلك عن طريق تحديد التكاليف الخاصة بالاستثمارات في الموارد البشرية وتصنيفها إلى نفقات إدارية ونفقات رأسمالية، بحيث تؤثر على زيادة إنتاجية الشركات وتحسين آلية اتخاذ القرارات المختلفة.

مما سبق نطرح إشكالية مقالنا على النحو التالي:

كيف يمكن إدراج تكلفة الموارد البشرية ضمن أصول مؤسسة جزائرية باستخدام طريقة التكلفة التاريخية و ما أثر الإفصاح عنها في قوائمها المالية؟

الفرضيات: تقوم الدراسة على فرضيتين أساسيتين:

- إن تطبيق طريقة التكلفة التاريخية في الإفصاح عن الموارد البشرية تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

- يمكن تطبيق و استخراج اثر تطبيق طريقة التكلفة التاريخية في القوائم المالية لمؤسسة "Sarl Sixty Two"

أهمية الدراسة: تنبثق أهمية الدراسة من أهمية الموضوع، ففي ظل ما يتوجه إليه الاقتصاد الحديث من تركيز على الأصول المعرفية والفكرية كأصول محورية لها الأثر البالغ في استمرارية المؤسسات الاقتصادية و تميزها، فقد جاءت هذه الدراسة لتطبيق طريقة التكلفة التاريخية كنموذج لقياس تكلفة الموارد البشرية ودورها في تعزيز عملية الإفصاح المحاسبي.

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة بإبراز أهمية تطبيق طريقة التكلفة التاريخية في المؤسسة Sarl "Sixty Two"، وتحديد أثر تطبيقها على الإفصاح عن الموارد البشرية، وبالتالي ينجم عن هذا الهدف الرئيسي الأهداف التالية:

- توضيح مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومتطلباتها.
- إبراز أهمية الإفصاح عن عنصر الموارد البشرية كأحد عناصر الأصول بإعتباره من أهم الأصول غير الملموسة التي تمتلكها المؤسسة والذي من دونه لا يمكن للمؤسسة الاستفادة من باقي الأصول.

- دراسة مدى إدراك مؤسسة "Sarl Sixty Two" لطريقة التكلفة التاريخية في الإفصاح عن الموارد البشرية، والمنافع التي يمكن الحصول عليها من تطبيقها.

منهج وأدوات الدراسة: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، من خلال جانبه النظري، و التحليلي من خلال تطبيق طريقة التكلفة التاريخية و تحليل نتائجها من خلال القوائم المالية في الجانب التطبيقي.

الإطار الزماني و المكاني للدراسة: تمت الدراسة على مستوى مؤسسة "سيكستي تو" لتحويل الرخام الواقعة في ولاية بومرداس "Sarl Sixty Two" و فيها تم اختبار البيانات المتوفرة لسنة 2019 لأغراض تحديد تكلفة الموارد البشرية وإعداد قائمتي الميزانية و حسابات النتائج.

الدراسات السابقة: من بين أهم الدراسات السابقة نجد:

- دراسة (حمادة، 2002) بعنوان: "القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية" هدفت الدراسة إلى إثبات اعتبار استثمار المورد البشري كمورد اقتصادي بالتطبيق على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق كقطاع خدمي حكومي.

وقد أشارت الدراسة إلى أهمية استثمار هذا المورد في قطاع الخدمات سواء كان يعتمد على أساس الاستحقاق أو على الأساس النقدي، إضافة إلى ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من

أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وتوصلت الدراسة إلى أن عدم تضمين القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية إنما يعد نقصا جوهريا في الوظيفة المحاسبية والإدارية على حد سواء.

-دراسة (م. دراوسي و ه. بوزونة، 2020) بعنوان: "القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات بالمؤسسات الجزائرية" دراسة حالة مؤسسة "AGRO SIM"

حيث هدف الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثر ذلك على اتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر ، لكون أن الموارد البشرية داخل المؤسسة تلعب دورا يفوق الدور الذي تلعبه الأصول المادية في تحقيق أهداف المؤسسة ورفع كفاءتها وتقدمها ونجاحها، وقد تم التوصل الى أن القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية يساعد على تحسين القرارات الإدارية

- دراسة (E. FLAMHORTZ, 1999) بعنوان: "Human Ressources Accounting: Advances in Concepts, Methods and Applications"

قام الباحث بإجراء دراسات في قياس رأسمال البشري، واقترح نموذج تكلفة الاستبدال (الإحلال) لقياسه، وطبقه في بنك عالمي ثم العديد من المؤسسات.

- دراسة (WANG & ZHANG, 2006) بعنوان: "Human Capital Accounting & the system of national accounts extension"

حيث أظهرت نتائج الدراسة أن إدراج قيمة رأسمال البشري في إطار نظام المحاسبة الوطنية سوف يساهم في زيادة القيمة الاقتصادية للأصول العامة.

I- الإطار النظري لاستخدام طريقة التكلفة التاريخية في الإفصاح عن الموارد البشرية

I-1- تعريف محاسبة الموارد البشرية وأهدافها:

لقد عرف Eric Flamholtz محاسبة الموارد البشرية بأنها المحاسبة عن الأفراد كموارد تنظيمية، وهي تتضمن التكاليف المتحققة من قبل المنظمة في استقطاب واختيار واستخدام وتدريب وتطوير الأصول البشرية، وتشمل كذلك، قياس القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة إلى المنظمة"، وعليه فإن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تدور حول القيمة الاقتصادية وهي تقديم بيانات عن قيمة

الموارد البشرية الموجودة كأصول لها قيمتها السوقية التي تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية في أسواق المال، وذلك من خلال تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات اللازمة فيما يخص القوى العاملة، كزياة المهارة والإنتاجية بتطبيق برامج لتعليم وتدريب العاملين، كما أن التكلفة في الموارد البشرية تمثل استثمار طويل الأجل يحتاج إلى رسملة واطفاء حسب العمر الإنتاجي للموارد البشرية¹.

- تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة المقدم في سنة 1973، على أنها "عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المعنية"²
- وتعرف بشكل أكبر شمولية بأنها " : قياس التكاليف المتحققة من قبل المنظمات من استقطاب واختيار واستئجار وتدريب وتنمية الأصول البشرية كما تضمن قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية بالنسبة للمنظمات"³

من التعاريف السابقة يظهر أن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تدور حول فكرة القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في المنظمة التي يجب متابعتها وقياسها كما أن تكلفتها تمثل استثمار طويل الأجل يحتاج الي رسملة و اهتلاك حسب العمر الانتاجي للموارد البشرية .

2- أهداف محاسبة الموارد البشرية: لا يخرج هدف محاسبة الموارد البشرية عن جوهر الهدف العام للمحاسبة كأداة من أدوات الإدارة هو تقديم المعلومات الصحيحة والموقوتة عن الموقف المالي والتنافسي للمنظمة وذلك مع مراعاة الإطار البيئي والتنظيمي والتكنولوجي (التقني) الذي تعمل فيه المؤسسة. ولذلك حددت جمعية المحاسبة الأمريكية ثلاثة أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد البشرية هي:

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 أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمنظمة، من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأدائهم.

I -2- دوافع التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية

إنّ الدّوافع الأساسية التي أدّت إلى التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية يمكن تصنيفها إلى دافعين : منها ما هو على مستوى المشروع و منها ما هو على مستوى الدولة.

1- على مستوى المشروع: العوامل والأسباب التي أدت إلى التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية على مستوى المشروع ⁴.

✓ إن الموارد البشرية هي من الموارد الرئيسية للمنشأة لذا فإن على المحاسبة قياسها وإبرازها للمحللين الماليين والمستثمرين والإدارة

✓ الاهتمام بدراسة مشكلة شهرة المحل ومحاولات المحاسبين الوصول إلى اتفاق بشأنها من خلال الربط فيما بينها وبين المهارات الخاصة التي يتمتع بها العاملون في المؤسسة.

✓ إن تقييم كفاءة إدارة المؤسسة يتطلب التعرف على الموارد المتاحة للمنشأة وأن تكون الإدارة على معرفة تامة بالموارد البشرية التي تمتلكها لتتمكن من توجيهها واستخدامها أفضل استخدام.

✓ الدور المتزايد للموارد البشرية في المنشآت الخدمية الحديثة التي تعتمد أساسا على كفاءة و قدرة المورد البشري مما يترتب عليه اهتمام تلك المنشآت في معرفة قيمة مواردها البشرية.

✓ الاتجاه المتزايد نحو تكوين نظام المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية هدفه تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتخطيط القوى العاملة في المؤسسة وترشيد القرارات المتعلقة بها.

✓ الحاجة لرسملة بعض عناصر الإنفاق على الموارد البشرية بسبب ضخامتها وعدم اتصافها بالدورية إلى جانب كون العائد المتوقع منها يمتد إلى دورات محاسبية مقبلة.

✓ الرغبة المتزايدة لدى المستعملين الخارجيين للكشوفات المالية في معرفة درجة رضا ومعنويات العاملين في المؤسسة.

2- على مستوى الدولة: العوامل والأسباب التي أدت إلى التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية على مستوى الدولة ⁵

- ✓ تحديد الثروة الكلية التي تمتلكها الأمة و التي من ضمنها الثروة البشرية.
- ✓ تحديد الأثر الاقتصادي (الجدوى الاقتصادية) للاستثمار في التعليم والصحة والأثر الاقتصادي للهجرة الداخلية و الخارجية.
- ✓ مساعدة الإدارة الحكومية في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة برسم سياسات التوظيف والعمالة وما يرتبط بها من سياسات الأجور والترقيات والخوافز وتحديد التعويض المناسب للأفراد في حالة العجز أو الوفاة بشكل عملي بناء على أسس علمية سليمة.
- نتيجة لتلك العوامل وغيرها فقد وجد أن النظرية المحاسبية استحدثت نظام جديد يصطلح عليه "محاسبة الموارد البشرية"

II القياس المحاسبي للموارد البشرية و نماذجه:

II -1- تعريف القياس المحاسبي للموارد البشرية:

تعرف جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA محاسبة الموارد البشرية على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى متخذي القرارات. و تعرف أيضا على أنها "المحاسبة عن الأفراد كموارد تنظيمية، وهي تتضمن التكاليف المتحققة من قبل المؤسسة في استقطاب واختيار واستخدام وتدريب وتطوير الأصول البشرية، وتشمل كذلك، قياس القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة إلى المنظمة"⁶ كما تختلف الأساليب الممكنة للتقييم فيما بينها من حيث درجة الموضوعية التي تحققها ومدى اتفاقها مع الفكر المحاسبي وتتفاوت هذه الأساليب في اعتمادها على نظريات التكلفة المختلفة سواء كانت تكلفة تاريخية أو التكلفة الاقتصادية أو الاستبدالية وهي في مجملها تهدف إلى واحد مما يأتي⁷:

- تسجيل الموارد البشرية بالقيم المقدرة مستقبلا؛
- تسجيل الموارد البشرية بالتكلفة اللازمة لتهيئة الأصل للإنتاج وتطويره و خلق روح التعاون والأمان الاجتماعي للعناصر البشرية؛
- تسجيل الموارد البشرية بالقيمة الاستبدالية؛

II -2- نماذج القياس المحاسبي :

لقد ظهرت عدة دراسات وبحوث علمية تستهدف قياس وتقييم الأصول البشرية وعلى الرغم من أن هذه الدراسات المتنوعة تختلف في مناهجها إلا أنها تتفق وأهمية قياس هذه الأصول البشرية لما لها من آثار جوهرية على حسن أداء الإدارة لواجباتها، و عموما يمكن تقسيم هذه الطرق الى طريقتين رئيسيتين:

1- على أساس التكلفة: و تميّز مايلي:

أ- التكلفة التاريخية: و سيأتي التفصيل فيها لاحقا.

ب- تكلفة الاستبدال: أو الإحلال حيث تتضمن التكاليف التي ستحدث فيما لو تم تسريح

الموارد البشرية العاملة حالياً لدى المؤسسة وإحلالها بموارد بشرية جديدة وتدريبها حتى تتمكن من العمل بنفس كفاءة الموارد البشرية الحالية و تنقسم هذه التكلفة إلى نوعين هما: تكلفة الإحلال الوظيفي و تكلفة الإحلال الشخصي.

ج- تكلفة الفرصة البديلة⁸: تستخدم في هذه الطريقة مفهوم تكلفة الفرصة البديلة أي التكلفة التي تتحملها المؤسسة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية إلى استخدام آخر بديل سميت بالمزايدة التنافسية ويقوم بمقتضاها مدراء الأقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد الذين يعملون معهم ذو الكفاءات الخاصة ويمكنهم العمل في كل قسم من هذه الأقسام وذلك للوصول إلى قيمة الفرد عند استخدامه في عمل بديل كأساس لحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول المؤسسة ويستخدم أعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد حيث أن السعر هو الممثل للتقدير المالي الذي يعبر عن أحسن استخدام لخدمات هذا الفرد ويتم تخصيص الفرد للعمل بالقسم الذي يحصل فيه على أعلى سعر وتضاف قيمة أو سعر هذا الفرد إلى مجموعة الاستثمارات المخصصة لهذا القسم، وتعتبر هذه الطريقة وسيلة لتوزيع الموارد البشرية وكذا تطويره فبعد أن يظفر كل مدير بما كان يأمل من موارد بشرية ذات كفاءات خاصة فإنه سوف يعمل ولاشك على الاستمرار في بذل قصارى جهده في استغلال كفاءة وقدرات هذه الموارد أحسن استغلال ممكن وهذا سوف يتطلب منه بالطبع الحفاظ على قيمة الموارد بل والعمل على تنميتها.

2- على أساس القيمة: و فيها نَمِيزَ عِدَّةَ مقاييس و التي نذكر أكثرها شيوعا وهي:

أ- نموذج الشهرة غير المشتراه لهرمانسون:

ويقوم هذا النموذج على قياس قيمة الموارد البشرية في المؤسسة باستخدام القيمة الحالية لتدفقات الأجور التي تدفع للموظفين في المؤسسة بعد أن تعدل بمعامل الكفاءة، وهذا المعامل يتم تصميمه لقياس الفاعلية النسبية للموارد البشرية في المؤسسة.

ب- نموذج فلامهولتز: و يعتمد على القيمة المتوقعة تحقيقها لاقتناعه بأنها تمثل شكل من أشكال التقييم الاقتصادي، ويسمى هذا النموذج أيضا (تعويم المكافآت المستقلة) أو (القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية الناتجة من استخدام الموارد البشرية) والتي تعرف بأنها "القيمة الحالية للخدمات التي يتوقع أن تقدم للتنظيم إذا بقي الفرد في التنظيم خلال فترة عمره الإنتاجي المتوقع.

ج- نموذج المنافع الصافية المعادلة المخصوصة لأوغان:

قدم أوغان نموذجا يتضمن بشكل صريح مراعاة لوجهي التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية في منظمة ما، وهذا لتغطية قصور النماذج السابقة المتجاهله للتكاليف التي تدفعها المؤسسة من أجل الاحتفاظ بالموارد البشرية.

د- نموذج المجموعة المتجانسة لستوكاستيك باستخدام تحليل ماركوف:

نظرا للانتقادات الموجهة لنموذج فلا مهولتز و الذي يعتمد على عملية (عشوائية) (stochastic) ولكن على أساس فردي، سعى كل من Jaggi & Shiang Lau إلى استخدام نموذج المجموعة المتجانسة ولتسهيل عملية الحساب اقترحا تطبيق تحليل ماركوف و الذي يعتمد على مجموعة من الفروض التي يجب افتراضها لتحقيق هذا النموذج.

III - قياس الموارد البشرية بالاعتماد على التكلفة التاريخية

III-1- توضيح مفهوم التكلفة التاريخية:

تتمثل التكلفة التاريخية بأصل البشري في مجموع النفقات الخاصة بهذا الأصل. مثل تكاليف الاختيار، التعيين، التدريب، التطبيع، تطوير وتنمية مهارات العاملين حتى تتماشى مع التقدم التقني في نظم وطرق العمل، والتأهيل للوظائف المستقبلية المحتملة.

و عموما "تشير التكلفة التاريخية إلى التكلفة الأصلية للحصول على الأصل، وما يتضمنه ذلك من تكلفة وضع الأصل في المكان والزمان المناسبين لتهيئة مساهمته في الإنتاج"⁹ كما تركز هذه الطريقة على أساس رسملة مختلف هذه التكاليف "تمهيدا لتوزيعها على العمر الإنتاجي المتوقع للعاملين وتحديد قسط الإطفاء السنوي الذي يضاف إلى مصاريف المدة المحاسبية التي تم استخدام الموارد البشرية خلالها"¹⁰.

III -2- مميزات طريقة التكلفة التاريخية:

لطريقة التكلفة التاريخية بعض المزايا نذكر منها ما يأتي:

- ✓ طريقة التكلفة التاريخية "تحقق التجانس بين جميع الأصول في طريقة تحديد التكلفة الرأسمالية الخاصة بها."¹¹
- ✓ تعتبر طريقة موضوعية ويمكن التحقق منها، لاعتمادها على بيانات فعلية. ولا تخضع للتقدير الشخصي.
- ✓ تعتبر من أبسط الطرق المستخدمة لتحديد تكلفة الأصل.
- ✓ تتوافق و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ التكلفة ومبدأ الموضوعية.

III -3- مكونات التكلفة التاريخية:

إنّ طريقة التكلفة التاريخية تهدف إلى معرفة قيمة الموارد البشرية عن طريق إثبات كل ما تتحمله المنظمة في سبيل الحصول على هذا الأصل وإعداده، بحيث يكون صالح لاستخدامه في المنظمة، وتتمثل هذه التكاليف في عنصرين هما:

- 1- **تكلفة الحصول علي المورد البشري:** و يتمثل في التوضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول علي من سيشغل مركزا معينا، وهي تشمل مجموعة من التكاليف المباشرة كتكاليف

الاستقطاب، والاختيار، والتعيين، والتوظيف، وكذلك مجموعة من التكاليف غير المباشرة،
كتكاليف الترقية والندب.¹²

2- تكلفة التعلم: وهي تشير إلى التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل تدريب الفرد ووضعه
في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة ، ويمكن تعريفها بأنها التكلفة
التفاضلية التي تتحملها المؤسسة لحين تحقيق الفرد مستوى الإنتاجية المطلوبة عادة لوظيفة معينة
وتشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي والتوجيه وتكاليف التدريب أثناء العمل.¹³

فالرواتب والأجور التي يتقاضاها الشخص خلال فترة التدريب وكذلك الزمن الذي يقضيه
المتدرب يعتبر تكلفة مباشرة، أما تكلفة الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب التي تتمثل في تأثير
المتدرب في أداء العاملين الآخرين، فهي من التكاليف غير المباشرة، علما بان هذه النفقات يتم
إهلاكها على مدى الحياة المتوقعة لهذه الأصول.

III -4- خطوات تطبيق التكلفة التاريخية:

يتم تطبيق محاسبة الموارد البشرية على أساس بيانات التكلفة التاريخية وذلك عبر الخطوات
التالية:¹⁴

- ✓ فصل عناصر التكلفة المتصلة بالموارد البشرية عن عناصر التكلفة الأخرى.
- ✓ تصنيف عناصر تكلفة الموارد البشرية إلى عناصر جارية وعناصر رأسمالية بحيث تحمل
العناصر الجارية لحسابات النتيجة والعناصر الرأسمالية تحمل لحسابات الأصول البشرية.
- ✓ تصنيف حسابات الأصول البشرية إلى عدد من الحسابات المساعدة.
- ✓ إضافة استنفاد الموارد البشرية إلى عناصر التكلفة الجارية للموارد البشرية.

IV- ماهية الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وطرقه:

IV-1- مفهوم و أهداف الإفصاح المحاسبي

1- التعريف: عرفه تشاندرا Chandra على إنه إجراء يتم من خلاله اتصال الوحدة
الاقتصادية بالعالم الخارجي.¹⁵ ، وعرفه آخرون على أنه عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية

عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي ودون لبس أو تضليل¹⁶

مما سبق يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي على أنه هو عملية توفير المعلومات الملائمة سواء الكمية أو الوصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة للفتات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمؤسسة مصدرة البيانات، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها شريطة أن يتم الإفصاح في الوقت المناسب حتى لا تصبح المعلومات عديمة القيمة.

2- الأهداف: يهدف الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية بشكل عام إلى تحقيق ما يلي:¹⁷

- ✓ وصف فقرات معترف بها وتوفير قياسات ملائمة لهذه الفقرات، عدا تلك القياسات المعلومات المندرجة في التقارير المالية؛
- ✓ وصف البنود غير المعترف بها وتوفير قياسات نافعة لهذه البنود؛
- ✓ توفير معلومات المساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من الفقرات المعترف بها وغير المعترف بها؛
- ✓ توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي الكشوف المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات؛
- ✓ توفير معلومات عن التدفقات النقدية المستقبلية؛
- ✓ مساعدة المستثمرين في تقدير العائد على الاستثمار.

IV -2- طرق الإفصاح عن الموارد البشرية:

إن رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية والتعامل معها على أنها بند من بنود الأصول يستلزم إدراجها ضمن الأصول في الميزانية؛ حيث يترتب على ذلك زيادة رأس المال المستثمر بمقدار القيمة المقررة لها، كما ينشأ نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المتحقق خلال السنة التي يتم فيها تحديد قيمة الموارد البشرية ورسملة ما يتعلق بها من نفقات، وكذلك الأمر بالنسبة للسنوات التي تليها،

حيث يكون التغيير بمقدار الفرق بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية التي غزلت من النفقات الجارية ورسملة قيمة الموارد البشرية التي يتقرر رسملتها؛ فالإفصاح عن الموارد البشرية إذن يتطلب إدراجها ضمن الأصول وببند خاص يسمى الأصول البشرية أو قيمة الموارد البشرية ويتم الإفصاح عن اهتلاكاتها في جدول حسابات النتائج.

تناولت أدبيات الفكر المحاسبي العديد من طرق الإفصاح والتقرير عن البيانات الخاصة بالموارد البشرية نذكر منها ما يلي:¹⁸

1- الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة: يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة، بحيث يتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت المؤسسة في توجيهها نحو تطوير الإمكانيات العملية لدى العاملين في المؤسسة، وهذه المعلومات ستفيد المستثمرين والمحللين الماليين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية باعتباره عاملا مهما من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل، ويمكن لهذه الطريقة خدمة المؤسسة في جذب أنظار مستخدمي وقراء البيانات المالية والإدارية في التقارير السنوية.

2- إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية: تقتضي هذه الطريقة إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية، حيث تناسب هذه الطريقة الشركات التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وشهرة المحل لمنشآت قائمة بالإضافة إلى الاستثمارات في الأصول البشرية في المنشآت التي تستخدم أساليب التكنولوجيا المتقدمة وشركات الخدمات، ويكون لهذه القائمة تبويب منفصل من قائمة الدخل (الميزانية) وتتضمن بيانات مالية مقارنة بمثلتها في العام السابق.

وهذه الطريقة لها مكانة وميزة كبيرة من حيث تزويد المستثمرين بالمعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية، كما أنها تتجنب مشاكل استنفاد هذه الاستثمارات إذا اعتبرت أصولا ثابتة

3- قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية: يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع، بحيث يتم إدراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي،

ولقد طبقت بعض الشركات هذه الطريقة مثل شركة (أ.ر. جي. باري) التي ظلت لعدة سنوات تدرج هذه القوائم ضمن القوائم المالية المنشورة، وكذلك شركة (آبت) حيث ظهرت القوائم المالية عام 1971 مشتملة على الميزانية الاجتماعية التي تضم بند الاستثمارات في التدريب بعد استبعاد الاستنفاد.

4- الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة: يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الأساسية للمنشأة، وتخضع لمعايير المحاسبة التقليدية ولمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي. وبهذا الإجراء يتم رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية أو الأصول البشرية وإدراجها في الميزانية وإفعال الاستنفاد السنوي في جدول حسابات النتائج على مدى عدة سنوات مالية.

نلاحظ من خلال ما سبق، أن طرق التقرير المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية متعددة، غير أن اعتبار رأس المال البشري كأصل من أصول المؤسسة لتوافره على شروط الاعتراف بالأصول، يحتم على المؤسسة ضرورة الإفصاح عنه ضمن أصول الميزانية، وبيان العوائد المحققة من الاستثمار فيه واستنفاده ضمن جدول حسابات النتائج.

V - دراسة حالة شركة "سيكستي تو لصناعة وتحويل للرخام" Sarl sixty two

V-1- نبذة مختصرة عن مؤسسة "سيكستي تو لصناعة وتحويل للرخام":

تم إنشاء هذه المؤسسة، سنة 2014 من قبل ثلاثة مساهمين برأسمال قدره 20 000 000 دج، وهي مختصة في تحويل الرخام إلى قطع تستعمل للبناء و تزين الأسطح و كذا لتصنيع قطع تزين خاصة تحت الطلب و التي تستدعي خبرة و كفاءة عالية لعمالها و لهذا الغرض قرّرت المؤسسة سنة 2019 اقتناء آلة إنتاجية من تركيا ثمنها أكثر من 83 مليون دج على أن توظّف بالمقابل عشرة (10) عمال جدد مؤهلين لذلك، وبهذا تمّ إمضاء عقد عمل لمدة خمس سنوات بين الطرفين على أن يلتزم هؤلاء العمال بالعمل الدائم في المؤسسة و لا يسمح لهم بالاستقالة منها مقابل المصاريف المالية التي صرفتها هذه الأخيرة عليهم و المتمثلة في التكاليف المبيّنة في الجدول التالي:

أثر استخدام طريقة التكلفة التاريخية في الإفصاح عن الموارد البشرية، - دراسة حالة شركة سيكستي تو
لتحويل الرخام ببومرداس- ص(68-86)

البيانات المالية						
مجموع الأصول غير الجارية	93 878 277	13 228 544	80 649 733	97 561 077	13 965 104	83 595 973
الأصول الجارية						
مجموع الأصول الجارية	83 048 784		83 048 784	83 048 784		83 048 784
المجموع العام للأصول	176 927 061	13 228 544	163 698 518	180 609 861	13 965 104	166 644 758

المصدر: القوائم المالية لمؤسسة "سيكستي تو لصناعة وتحويل للرخام" لسنة 2019 بتصرف

جدول رقم (3): الخصوم قبل و بعد إدراج الموارد البشرية سنة 2019

الخصوم لسنة 2019	تقليدي وفق SCF	وفق محاسبة الموارد البشرية
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر	20 000 000	20 000 000
العلاوات و الاحتياطات	1 000 000	1 000 000
النتيجة الصافية	8 149 523	11 095 763
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	757 723	757 723
المجموع	29 907 245	32 853 485
الخصوم الجارية		
مجموع الخصوم الجارية	133 791 272	133 791 272
المجموع العام للخصوم	163 698 518	166 644 758

لمصدر: القوائم المالية لمؤسسة "سيكستي تو لصناعة وتحويل للرخام" لسنة 2019 بتصرف

جدول رقم (4): حسابات النتائج قبل و بعد إدراج الموارد البشرية سنة 2019

جدول حسابات النتائج لسنة 2019	تقليدي وفق SCF	محاسبة الموارد البشرية
المبيعات و المنتجات الملحقة	207 956 530,96	207 956 530,96
1- إنتاج السنة المالية	207 956 530,96	207 956 530,96
المشتريات المستهلكة	- 175 982 671,44	- 175 982 671,44
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	- 4 120 637,77	- 437 837,77
مصاريف الموارد البشرية = 3 682 800		
2- استهلاك السنة المالية	- 180 103 309,21	- 176 420 509,21
3- القيمة المضافة للإستغلال (2-1)	27 853 221,75	31 536 021,75
أعباء المستخدمين	- 6 425 337,62	- 6 425 337,62
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	- 2 385 280,62	- 2 385 280,62
4- إجمالي فائض الإستغلال	19 042 603,51	22 725 403,51

1 059 462,03	1 059 462,03	المنتجات العملية الأخرى
- 373 121,49	- 373 121,49	الأعباء العملية الأخرى
- 8 654 176,94	- 8 654 176,94	المخصصات للاهلاكات و المؤونات و خسارة القيمة
- 736 560,00		مخصصات اهلاكات الموارد البشرية
14 021 007,11	11 074 767,11	5- النتيجة العملية
- 814 654,47	- 814 654,47	6- النتيجة المالية
13 206 352,64	10 260 112,64	7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
- 2 110 590,00	- 2 110 590,00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
209 055 161,29	209 055 161,29	مجموع منتجات الأنشطة العادية
- 197 959 398,65	- 200 905 638,65	مجموع أعباء الأنشطة العادية
11 095 762,64	8 149 522,64	8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
11 095 762,64	8 149 522,64	9- صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: القوائم المالية لمؤسسة "سيكستي تو لصناعة وتحويل للرخام " لسنة 2019 بتصرف

الخلاصة :

من خلال قائمتي الميزانية و حسابات النتائج نلاحظ الأثر الواضح على صافي الربح، زيادة معتبرة تقدر ب 2 946 240 دج، نتيجة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية و التي تعتمد أساسا على المبدأ المحاسبي "مقابلة الإيرادات بالنفقات" و الذي يعطي لهذه القوائم المالية أكثر مصداقية و موضوعية، وذلك باعتبار تكاليف الاستقطاب، التعيين، التدريب والتكاليف الأخرى التي تخص الموارد البشرية هي نفقات رأسمالية بدلا من كونها نفقات إدارية

الاستنتاجات:

1. يعتبر المورد البشري أصل من أصول المؤسسة، يمكن رسمته وإطفائه حسب العمر الإنتاجي وذلك لتوافر خصائص الأصل على المورد البشري حسب المفهوم المحاسبي.
2. تتمّ رسمة الموارد البشرية من خلال إدراجها و الإفصاح عنها في الميزانية كباقي الموجودات و من ثمّ تعظيم الربح الصافي للسنة التي قامت فيها المؤسسة بتحمّل كافة التكاليف الخاصة بهذا العنصر.

3. أن تجاهل أهمية الموارد البشرية وعدم قيام المؤسسة من الإفصاح عنها في قوائمها المالية يؤدي بالنهاية إلى اتخاذ قرارات غير سليمة وكذلك عدم انجاز أهدافها بالشكل المناسب.
4. تعتبر محاسبة الموارد البشرية اداة لتحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية لمساعدة متخذي القرارات الداخلية والخارجية . ويعتمد نجاح المؤسسة على حسن استثمار مواردها، وخاصة الموارد البشرية، باعتبار العنصر البشري استثمارا يحقق عوائد طويلة .
5. ان تطبيق محاسبة الموارد البشرية يوفر تقارير مالية أكثر إفصاحا وتعبيرا عن صافي الربح و المركز المالي للمؤسسة و التي لا يوفرها النظام المحاسبي المالي SCF التقليدي.
6. ان تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة "سيكستي تو" يؤدي الى توفير معلومات تفيد المستثمرين في تحسين قراراتهم الاستثمارية، وكذا اعطاء الصورة الصادقة لقوائمها المالية.

التوصيات

1. ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية الجزائرية وخاصة التي تستخدم الموارد البشرية بدرجة كبيرة.
2. الاهتمام بإعداد دورات و دراسات دقيقة في الوحدات الاقتصادية لتحسيس صناع القرار حول أهمية القياس والافصاح عن الموارد البشرية.
3. على الهيئات المحاسبة إصدار معايير محاسبية تخص الموارد البشرية و تحديد كيفية قياسها و رسملتها، علما انه توجد معايير تخص رسملة و إفصاح خروج العمال للتقاعد.
4. اقرار طريقة" التكلفة التاريخية" كمقياس لقيمة الموارد البشرية باعتبارها الأكثر موضوعية و سهولة في التطبيق وكذا الأكثر انسجاما مع المبادئ المحاسبية.
5. الاطلاع على تجارب الشركات الكبرى في مجال محاسبة الموارد البشرية وعلى التطبيقات الحديثة على الصعيد الدولي.

الهوامش والمراجع

- ¹ خالد، عبد الرحيم الهيتي، إدارة الموارد البشرية: مدخل إستراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 311
- ² علي محمد عبد الوهاب، سعيد ياسين عامر، محاسبة الموارد البشرية، دار المريخ للنشر، 1984، ص 19
- ³ رمضان محمد غنيم علي، "المحاسبة المتقدمة"، دار مكتبة الخامد للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 1997، ص 295
- ⁴ الفضل مؤيد، ونور عبد الناصر، والدوغجي على "المشاكل المحاسبية المعاصرة"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان، 2002، ص 98
- ⁵ جابر فاضل، " تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية"، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، الدافرك، العدد الثاني، 2007، ص 37
- ⁶ أريك فلامهولتز، المحاسبة عن الموارد البشرية، ترجمة محمد عصام البين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1992، ص 57
- ⁷ فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة لنيل درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 96
- ⁸ لعبي هاتو خلف البوعلي، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية، مذكرة لنيل درجة الماجستير، الأكاديمية العربية بدغمارك، كلية الإدارة و الاقتصاد، 2011 ص 77
- ⁹ علي محمد عبد الوهاب وسعيد ياسين، محاسبة الموارد البشرية (عرض وتحليل مع مدخل بديل)، دار المريخ، الرياض، 1984، ص 59
- ¹⁰ مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة، عمان، ط 2، 2002، ص 105
- ¹¹ أسامه محمد سلنوب " المحاسبة من الأداء الإنساني في حدود المنظور الإسلامي " مقالة منشورة بمجلة العلوم الاجتماع المجلد الخامس عشر - العدد الثاني - 1987 . الكويت، ص 260 .
- ¹² فلامهولتز أريك "المحاسبة عن الموارد البشرية" ترجمة الى العربية محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1992، ص 100
- ¹³ مطر محمد عطية، المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الكويت، العدد 3، 1982، ص 231
- ¹⁴ القاضي حسين و حمدان مأمون، نظرية المحاسبة، الدار العلمية و دار الثقافة، عمان، 2001 ص 139
- ¹⁵ القاضي، وحمدان، مرجع سابق، ص 202
- ¹⁶ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011، ص: 479
- ¹⁷ أحمد رياحي بلقاوي، نظرية محاسبية، ج 1، تعريب رياض العبد الله، طلال الحجاوي، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 403
- ¹⁸ فلامهولتز، تعريب زايد، مرجع سابق، ص 66