



# جامعة محمد خيضر بسكرة



كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

## القياس والافصاح المحاسبي للموارد البشرية

اتحت اشراف الدكتورة

فوج

04

اعضاء الفوج:

سلطاني مريم اريج

الياسمين

قرين حنان

سلامي يسرى

**2022/2021**

# خطة البحث

## المقدمة

## العرض

### ● المبحث الأول: ماهية القياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

- المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي للموارد البشرية
- المطلب الثاني: أهداف القياس المحاسبي للموارد البشرية
- المطلب الثالث: مفهوم الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية و أهدافه

### ● المبحث الثاني: نماذج و متطلبات و صعوبات القياس المحاسبي

- المطلب الأول: متطلبات و مؤشرات قياس الموارد البشرية
- المطلب الثاني: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية
- المطلب الثالث: صعوبات و إجراءات قياس الموارد البشرية

### ● المبحث الثالث: أنواع ومقومات الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

- المطلب الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية
- المطلب الثاني: ضرورة الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية والعوامل المؤثرة فيه
- المطلب الثالث: أنواع الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

## الخاتمة:

## المقدمة

بدأ الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية ، نتيجة إدراك أهمية الأفراد في المؤسسات ، باعتبارهم موارد منتجة وذلك منذ 1965 ، وأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذا المورد يعتبر مفيدا لأغراض اتخاذ القرارات وعلى الرغم من عدم التوصل إلي قياس موضوعي مقبول لقيمة الموارد البشرية في إطار مهنة المحاسبة، إلا أن هذا الموضوع أصبح الآن محورا مهما لاهتمام، و صارت الكثير من المؤسسات تعنى بكيفية تحديد القيم التي تعكس معارف و مهارات العاملين لأغراض التقارير المالية و الإفصاح عنها. و سنتناول مشكلة القياس و الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية من بحثنا هذا .



## المبحث الأول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

### المطلب الأول مفهوم القياس المحاسبي للموارد البشرية

عرف campell مفهوم القياس بشكل عام يتمثل في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها، أما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة ، لكن steven أضاف بعدا رياضيا الي تعريف عملية القياس حيث عرفها بأنها: " يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي " أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس لجمعية المحاسبة الأمريكية AAA "يتمثل القياس في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية و الجارية و المستقبلية و ذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة .

أما القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية تدور حول القيمة الاقتصادية للأصول البشرية و التي ينبغي متابعتها وقياسها، وأن تكاليفها تعتبر استثمارا طويل الأجل يحتاج الي رسملة و اطفاء حسب العمر الانتاجي للموارد البشرية في المؤسسة.

وقد أشير الي القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية على أنه: " مجموعة اجراءات تتبع لتحديد مدى توافر خصائص معينة في الشخص، و الحكم على امكانية قيامه بمهام و أنشطة وظيفية معينة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني أهداف القياس المحاسبي للموارد البشرية

يسعى القياس المحاسبي لتحقيق هدفين أساسيين هما:

<sup>1</sup>صباحي نوال "أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية مجلة جامعة دمشق، ص 399



**1.2. قياس الموارد التي تحقق الدخل:** يهدف القياس المحاسبي بالدرجة الأولى إلى الوقوف على التغييرات التي تطرأ على الموارد التي تحقق الدخل من مصادر و استخدامات، للتأكد من سلامة تحقق الدخل، و ذلك بمعدلات عائد إن لم تكن متزايدة على الأقل لا تكون متناقصة.

**2.2. تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة:** بعد قياس الموارد المتاحة للمؤسسة من طاقات إنتاجية و تسويقية متاحة وغيرها، فإنه لا بد من توجيه تلك الموارد و استغلالها استغلالاً عقلانياً، للعمل على زيادة عوائد الدخل المتحقق منها و تقليل فرص الضياع، إضافة إلى تقليص من أوجه الإنفاق قدر المستطاع. و يتفرع من الهدفين السابقين مجموعة من الأهداف الفرعية لعملية القياس المحاسبي تتمثل في الآتي:

1. -الحفاظ على الموارد المتاحة وصيانتها: حيث لا تنتهي عملية القياس عند قياس الموارد المحققة للدخل فحسب بل تمتد لتشمل صيانة تلك الموارد و المحافظة عليها من أجل استمرار تدفق الدخل .
2. -الحفاظ على المنافع و الخدمات التي تحققها تلك الموارد: إن الحفاظ على الموارد المتاحة التي تسهم في خلق الدخل و صيانتها يعني كذلك إن المنافع و الخدمات التي تتجر عنها قد تم المحافظة عليها، وبالتالي استمرارية تدفق الدخل .
3. - التعرف على أسعار القياس: إن استخدام القياس المحاسبي للطاقات المتاحة للأصول يواجه بعض الصعوبات بسبب عدم ثبات أسعار السوق. ويختلف الأمر بعض الشيء بالنسبة للأصول المتداولة بالمقارنة مع الأصول الثابتة، حيث أن إمكانية القياس بالنسبة للعنصر الأول هي أسهل مما هو عليه الحال بالنسبة للأصول الثابتة بسبب قصر المدى و خضوع عملية القياس لمبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل 1، على عكس الأصول الثابتة التي تتميز بعمرها الطويل نسبياً، ونظراً لتقلبات السوق في ظل التضخم فإنه يجب اللجوء إلى التكلفة الاستبدالية بالنسبة للأصول التي تشتري بهدف إعادة البيع



## المطلب الثالث مفهوم الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية و أهدافه :

يعتبر الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية أداة لتوفير المعلومات الكافية عن العنصر البشري للأطراف ذات العلاقة معها، بشكل موضوعي وملائم وفي الوقت المناسب، وهو هدف من أهداف محاسبة العنصر البشري، يمثل الترجمة الفعلية لنتائج عملية التحديد و القياس، حيث بناء على هذه النتائج تتحدد فاعلية ودقة القرارات المتخذة من طرف جميع الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، ويمكن التقرير و الإفصاح عن مختلف المعلومات المتعلقة بالعنصر البشري في ما يلي:

### • تقرير مجلس الإدارة الموجه إلي الجمعية العمومية للمساهمين:

ويتضمن هذا التقرير بيانات عن الإنفاق على العنصر البشري خلال الفترة المالية الحالية، إضافة الي معلومات حول الكفاءات الأكثر تأثيرا على نشاط المؤسسة، ومعلومات حول دوران العمل.

### • الطرق التقليدية: وذلك سواء في القوائم 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 الي مبادئ المحاسبة الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية .

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

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



## أهدافه: الأهداف التي يسعى الإفصاح المحاسبي الي تحقيقها في:

- وصف البنود غير المعترف بها وتوفير قياسات نافعة لهذه البنود
- توفير معلومات عن التدفقات النقدية المستقبلية
- مساعدة المستثمرين في تقدير العائد على الاستثمار
- توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة بين السنوات



## المبحث الثاني نماذج و متطلبات و صعوبات القياس المحاسبي للموارد

### البشرية

### المطلب الاول متطلبات و مؤشرات قياس الموارد البشرية

تعد عملية القياس أفضل طريقة لفهم الشيء و الحدث ، ولهذا السبب فان الاهتمام بموضوع القياس قد تزايد لدى متخذي القرارات و الباحثين في مجال المحاسبة و الادارة، وقد تم تحديد أربع متطلبات أساسية يجب توفرها لقياس الموارد البشرية تتمثل في :

- **الدليل (Evidence):** التأكد مما اذا كانت تأثيرات المورد البشري و الدور الذي يلعبه كافيا فعلا و جديرا بالقياس .
- **التفسير (Explanation):** تقديم مبررات منطقية لأسباب وطرائق تأثير المورد البشري في المؤسسات.
- **الغرض (Purpose):** ينبغي أن تأخذ أهداف نظم القياس بعين الاعتبار تأثيرات المقاييس المستخدمة في أصحاب المصالح الأساسيين من داخل المؤسسة و خارجها .
- **الطريقة (Method):** وهي نموذج أو اطار لدعم تطوير مقاييس أفضل للمورد البشري .

أما مؤشرات القياس المحاسبي للموارد البشرية فقد حاول كل من bontis and fitz-enz حصرها في عدة عوامل متمثلة في :

- **عامل الإيرادات:** هو القياس أساسي لفعالية رأس المال البشري ، وهو النتيجة الاجمالية التي يحققها المسؤولون عن الموارد البشرية الذين يؤثرون على سلوك الموظفين. وهو يحتسب بقسمة الإيرادات الاجمالية المحققة على العدد الكلي للموظفين بالمؤسسة.
- **عامل الدخل:** يقيس الدخل التشغيلي للمؤسسة بالنسبة لكل موظف. هذا الدخل التشغيلي هو عادة ربح المؤسسة قبل الضريبة، ويحسب هذا





العامل باخذ الربح قبل الضريبة و قسمته على العدد الاجمالي للموظفين بالمؤسسة .

- **عامل النفقات:** هو كذلك عامل أساسي لفاعلية رأس المال البشري، وهو يبين النفقات التشغيلية لمل موظف في المؤسسة. هذا العامل يحسب باخذ جميع النفقات التشغيلية و قسمتها على العدد الكلي لموظفي المؤسسة.

- **عامل التعويضات:** يقيس التعويضات التي تم دفعها للأفراد في المؤسسة، ويستخدم هذا العامل عادة من طرف مديري الموارد البشرية لتحديد المكانة النسبية لمستويات الرواتب داخل مجال العمل .

- **عامل تعويضات الايرادات:** يقيس نسبة التعويضات المدفوعة للموظفين مقارنة بالمداخيل التي يحققونها عبر الزمن. يبين هذا المقياس ما اذا كانت المؤسسة تحقق عائدا أكبر أو أقل على كل مبلغ تستثمره في موظفيها .

- **عامل تعويضات النفقات:** هذا المقياس يبين المبلغ الذي تم دفعه للموظف كنسبة مئوية من اجمالي النفقات التشغيلية، هذا المقياس يبين كذلك بنية تكلفة التعويضات للمؤسسة.

- **معدل العائد على الاستثمار في الموارد البشرية:** يستخدم في حساب العائد على الاستثمار في موظفي المؤسسة وهو ما يعادل حساب القيمة المضافة للاستثمار في الموارد البشرية للمؤسسة .

وبناء على العوامل و المؤشرات سالفة الذكر، فقد قام الباحثون في المحاسبة ببناء عدة نماذج لقياس الموارد البشرية منها ما يعتمد على المدخلات من التكاليف، ومنها ما يعتمد على المخرجات التي تمثل قيمة الموارد البشرية والتي ستتم مناقشتها في العنصر الموالي

## المطلب الثاني نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية

### 1- نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة:

قسمت نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية الى نوعين : نماذج تعتمد على القيمة و أخرى على تكلفة :

ولدراسة الموضوع لابد من التمييز بين التكلفة التاريخية و تكلفة الإحلال :

#### 1- التكلفة التاريخية :

#### 2- التكلفة الأصلية للموارد البشرية :

و تعرف بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتميئتهم، ونرى أنها تتكون من عنصرين:

**الأول:** تكلفة الحصول على البشر، و تشير إلي التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على من سيشغل مركزا معيناً. وهي تشمل مجموعة من التكاليف المباشرة كتكاليف الاستقطاب ، و الاختبار و التعيين و التوظيف، و كذلك مجموعة من التكاليف غير المباشرة ، كتكاليف الترقية و الندب.. الخ

**الثاني:** تكلفة التعلم، وهي تشير إلي التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة، ويمكن تعريفها بأنها التكلفة التفاضلية التي تتحملها المنشأة الي حين تحقيق الفرد مستوى الانتاجية المطلوبة عادة لوظيفة معينة، وتشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي و التوجيه و تكاليف التدريب في أثناء العمل .

#### ب- تكلفة الإحلال للموارد البشرية:

ويقصد بها التضحية التي تتحملها المنشأة لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة، و يميز هذا بين نوعين من الإحلال الوظيفي ،الشخصي .

**الأول:** تكلفة الإحلال الوظيفي: تعرف بأنها الضحية التي تتحملها المنشأة الان في سبيل احلال شخص محل آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم بحيث يكون البديل قادرا على القيام بالأعباء نفسها وتقديم الخدمات نفسها التي تلزم لهذه الوظيفة .



**الثاني:** تكلفة الاحلال الشخصي: وهي التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الاحلال شخص محل اخر يكون قادرا على تقديم مجموعات الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي.

## 2- نموذج الشهرة غير المشتراة. roger H. hermanson

عد hermanson أن قيمة الموارد البشرية لمنظمة ما يمكن أن تقدر برسمة الايرادات التي تزيد على الايرادات العادية للصناعة أو لمجموعة الشركات التي تشكل الوحدة جزءا منها، ويسمى hermanson الطريقة بنموذج الشهرة غير المشتراة

## نموذج القيمة الحالية للايرادات المستقبلية lev & chartz's

يستخدم هذان المؤلفان المفهوم الاقتصادي لرأس المال الانساني في البيانات و يستنتجان من نظرية افرنج فيشير irving fisher "رأس المال هو الذي يعرف بأنه مصدر لتدفق الدخل و قيمته (ثروته) هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المحسومة بمعدل حسم معين للمالك لهذا المورد...." وهذا يقودهما لأن يعد أن القيمة رأس المال الانساني المقدرة لشخص عمره  $\gamma$  سنة هي :

.....

حيث:  $E(V\gamma^*)$  هي القيمة المتوقعة لرأس المال الانساني لشخص عمره  $\gamma$  سنة  $T$  :  
سن التقاعد

$P_y(t)$  احتمال موت الشخص و يلاحظ أنه لكي يكون هذا المفهوم مفيدا لشركة معينة فان مصطلح الموت يجب أن يتضمن امكانية أن الشخص سيترك الشركة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد .

و يقدم هذا النموذج مقياسا مقبولا لرأس المال الإنساني، ويمكن أن يكون هذا المقياس مفيدا في إجماليات الإحصاءات الوطنية وفي تقدير ديناميكية و حركية رأس مال هذا. يشير المؤلفان الي أن قيمة رأس المال محدودة باستخدام هذا النموذج ستزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات قابلة للتقويم حول التغيرات في القوى العاملة لمنظمة ما.



## المطلب الثالث صعوبات و إجراءات قياس الموارد البشرية

### **صعوبات الموارد البشرية:**

التغير المستمر في أعداد الموارد البشرية كأصل من الأصول ونوعيتها ومعدل دورانها مما قد يؤثر بشكل مباشر عند اظهارها في القوائم المالية؛ حيث سيتغير رصيدها من فترة لأخرى وبشكل غير منتظم، وهذا سيؤثر على اجراء المقارنات و الدراسات المختلفة على الموارد البشرية؛ ولذلك فان المحاسبين مازالوا يعارضون بشدة تضمين هذا النوع من البيانات في القوائم المالية التقليدية، وهنا يتم مواجهة المشكلة الدائمة المرتبطة بالتقارير الخارجية المتعلقة بتحقيق الموازنة بين الموثوقية و الملاءمة.

ظهور بعض الاصول البشرية بقيم رمزية وبالتالي لا تعبر عن حقيقتها بسبب المغالاة في الحساب قسط الاطفاء الناتج عن التقديرات غير الصحيحة للعمر الانتاجي، أو معدل الاطفاء المعتمد.

صعوبة ايجاد المقاييس و الأسس التي بموجبها يمكن قياس تكلفة الموارد البشرية ورسملتها، رغم الجهود ومحاولات التأصيل العلمي المبذولة من طرف مختلف الباحثين بشأنها. فبعدها تم التأكيد على توافر معايير الاعتراف بالموارد البشرية كأصول لا بد من تحديد تكلفة تلك الأصول، وهنا تمكن الصعوبة الكبرى وهي ايجاد المقاييس و الأسس التي بموجبها يمكن قياس وتقدير أو تحديد قيمة الموارد البشرية، وبالتالي رسمة تلك القيمة.

عدم القناعة بفكرة شراء وتملك الموارد البشرية لفترة طويلة قانونيا، وذلك لأسباب تتعلق بالمثل العليا و الأخلاق، وأن المبالغ المدفوعة لها تعادل خدماتها ومصاريف تنمية قدراتها وليس تملكها.

### **إجراءات قياس الموارد البشرية**

#### **دراسة طبيعة نشاط الوحدة و التعرف على طبيعة الانفاق فيها**

يتم في هذا الاجراء حصر جميع النفقات المرتبطة بالموارد البشرية للمؤسسة، وفصلها عن النفقات الأخرى للمؤسسة حتى يتم تمييزها عن غيرها، ثم يتم تقسيم هذه النفقات – الخاصة بالموارد البشرية--- على الأنشطة التالية :

**نفقات الأنشطة التعليمية الرئيسية:** وتتضمن رواتب و مخصصات المعنيين بها من الموارد البشرية في المؤسسة بجانب النفقات المكملة لها.



**نفقات الأنشطة التعليمية المساعدة:** وتتضمن كلا من نفقات الأبحاث و الدراسات و مستلزمات من اللوازم المخبرية المستخدمة في اجراء البحوث و الكتب و المجالات العلمية وطبعها.

**النفقات التنقيبات و الاستكشاف:** وهي كل الاستكشافات التي يمكن أن تقوم بها الموارد البشرية.

**نفقات الخدمات الاجتماعية:** مثل المعالجات الطبية والنقل والسفرات العلمية و التخصصات الأخرى ذات الصلة بها.

**نفقات الأعمال الانشائية:** من انشاء مرافق و مباني مخصصة للموارد البشرية المتعلمة و المدربة، بجانب نفقات تعميروها و تجديدها فضلا عن النفقات التأسيسات المائية و الكهربائية و الخدمات الأخرى المخصصة للموارد البشرية.

**نفقات الأعمال الادارية:** أية نفقات ادارية أخرى ذات الصلة بالموارد البشرية.



## المبحث الثالث أنواع ومقومات الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

### المطلب الأول مقومات الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

أ- تحديد المستخدم المستهدف من المعلومات المحاسبية أو الإفصاح المحاسبي:

ب- تحديد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية

وتختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فهناك من يستخدمها بصورة مباشرة وهناك من يستخدمها بصورة غير مباشرة ومن الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية نجد كلا من الملاك الحاليين و المحتملين و الدائنين و المحليين و الموظفين و الجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

ت- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية:

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بخاصية الملاءمة؛ ففي حين تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، تعتبر الملاءمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة اعداد المعلومات و الإفصاح عنها من جهة و الغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من جهة أخرى.

ث- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية، وهي: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل و قائمة التغيرات في حقوق الملكية و قائمة التدفقات النقدية

هذا اضافة الي معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية لكن نظرا لتعذر الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، التي تعتبر جزءا لا يتجزأ من تلك القوائم. غير أن القوائم المالية تعد بموجب مجموعة من الافتراضات و الأعراف و المبادئ المتعارف عليها بين المهنيين، لذا فانه يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود و المحددات على نوع و كمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم، هذا ما يمثل قيادا يؤثر على نطاق المعلومات المحاسبية، فيستبعد منه كثيرا من الأحداث الاقتصادية التي قد تكون مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، كالمعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية و الموارد البشرية للمؤسسة.



#### 4- تحديد أساليب و طرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

ان جزءا مهما من عملية الإفصاح المحاسبى يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفق القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مما يسهل عملية قراءتها، وامكانية مقارنتها من قبل المستخدمين و استخلاص المعلومات.

#### ب- الملاحظات الهامشية:

يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير أو اضافة معلومات أقل اهمية و المتعلقة بعناصر القوائم المالية، وبشكل عام يمكن أن تستخدم الملاحظات الهامشية للإفصاح عن المعلومات مثل:

- شرح الأساليب أو التغييرات في الطرق المحاسبية
- شرح أو بيان حقوق الدائنين على أصول معينة، أو أولوية الحقوق
- الإفصاح عن القيود على سداد التوزيعات
- وصف العمليات التي تؤثر على رأسمال الأسهم و الحقوق الأخرى

#### ج- الملاحق:

تشمل الملاحق على قوائم اضافية ترفق بالقوائم المالية الأصلية، ويتم من خلالها اعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، و التي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومن هذه القوائم الاضافية مايلي:

- قائمة التغيير في المركز المالي
- قائمة الأصول الثابتة وطرق الاستهلاك
- قائمة المخزون السلعي
- قائمة المينين و مخصص الديون المشكوك فيها
- قائمة المركز المالي على أساس التغيير في المستوى العام للأسعار.

#### د - المعلومات بين الأقواس:

تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بها – القوائم المالية- حيث يجب أن تعرض أكثر المعلومات أهمية في صلب القوائم المالية بدلا من علاضها في شكل ملحوظات أو جداول ملحقة.



## المطلب الثاني ضرورة الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية والعوامل المؤثرة

### فيه:

ان الغرض من البيانات المالية هو توفير معلومات مفيدة للدائنين و المستثمرين، لتقييم التدفقات النقدية المستقبلية للشركات و معلومات عن الموارد و الاستخدامات للدائنين و المساهمين و كذلك تغيرات هذه الموارد و الاستخدامات ومع ذلك ، فانه في الوقت الحالي، جميع القوائم المالية المعدة وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما لا تفي بالغرض أعلاه، بسبب أنها لا تكشف بشكل صحيح استثمار الشركات في الموارد البشرية و الأصول المعرفية التي أنشأتها. فالبيانات المالية دون الكشف الصحيح عن الموارد البشرية تعتبر مضللة لإدارة الشركات التي تستخدمها لاتخاذ القرارات بناء على المعلومات التي تقدمها.

## المطلب الثالث أنواع الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

للإفصاح عدة أنواع و تختلف درجة الأهمية من نوع الي اخر، ومن أنواع الإفصاح المتعارف عليها نجد:

### **1-2 الإفصاح الكامل:**

يشير إلي شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأنه معلومات ذات اثر محسوس على القارئ ولكن مفهوم الكامل غير ممكن حاليا.

### **2-2 الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):**

هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومة الملائمة لا اتخاذ القارئ مثل الإفصاح عن التثبيبات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، و الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي و المخطط و مصادر تمويله.

### **3-2 الإفصاح العادل:**

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياج أجميع الأطراف المالية، إذا يتوجب أخراج القوائم المالية و التقارير بشكل الذي يضمن عدم ترجيع مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع الفئات ويشكل التوازن.





## 4-2 الإفصاح الكافي:

يشمل الحد الأدنى الواجب توافر من خلال المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، يكمن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات و المالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثير مباشر في اتخاذ القرار، غير أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

## 5-2 الإفصاح الوقائي:

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن تقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن و الهدف الأساسي لذلك هو حماية المجتمع المالي (المستمر) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لذا يجيب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنها يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

## الختامة

وقد تم التوصل الي أن القياس و الافصاح  
المحاسبي عن التكلفة الموارد البشرية يساعد على  
تحسين القرارات الادارية ، و ذلك مايشير الي  
حاجة ادارة المؤسسة الي معلومات عن المحاسبة  
الموارد البشرية تساعدهم في اتخاذ العديد من  
القرارات، كقرارات التوظيف، و التدريب وتقييم  
الموظفين و توزيعهم على الوظائف المختلفة و  
انهاء الخدمات... الخ



# المراجع

- 1- صباحي نوال " أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية." مجلة جامعة دمشق، ص399
- 2- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة" الفصل السادس ص320 .
- 3- رشا حمادة القياس و الإفصاح المحاسبي عن م.ب و اثره في القوائم المالية جامعة دمشق مجلة جامعة دمشق المجلد 18 العدد الأول ص 156-150
- 4- كمال عبد العزيز النقيب " مقدمة في نظرية المحاسبة" الفصل السادس ص323-321
- 5- مذكرة تخرج "القياس و الافصاح المحاسبي في القوائم المالية ص65-62