**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة بسكرة**

**بحث حول**

**القياس والافصاح المحاسبي للموارد البشرية**

**مقياس :**

**محاسبة الموارد البشرية**

**من اعداد الطلبة :**

**محمد بريبش**

**العلمي محمد عبد النور**

**خطة البحث :**

**مقدمة**

**المبحث الاول :ماهية القياس والافصاح المحاسبي للموارد البشرية ؟**

**المطلب الاول : مفهوم القياس المحاسبي**

**المطلب الثاني : اهداف القياس المحاسبي**

**المطلب الثالث: مفهوم الافصاح المحاسبي**

**المبحث الثاني: نماذج وانواع القياس والافصاح المحاسبي للموارد البشرية**

**المطلب الاول : نماذج القياس المحاسبي**

**المطلب الثاني :خطوات قياس الموارد البشرية**

**المطلب الثالث : انواع الافصاح المحاسبي**

**المطلب الرابع : خطوات الافصاح المحاسبي للموارد البشرية**

**الخاتمة**

**المقدمة**

المحاسبة عادة تعرف بأنها نظام للقياس والإفصاح عن المعلومات المالية؛ حيث تعتبر نظاما يختص بمعالجة المدخلات المتمثلة في مختلف الأحداث الاقتصادية وفق أسس وقواعد متعارف عليها، ثم يقوم بتلخيصها في شكل تقارير مالية تمثل مخرجات النظام المحاسبي، تعرض لعامة المستخدمين بهدف استخدامها في عمليات اتخاذا لقرار. ولكي تكون هذه المخرجات ذات فائدة لمختلف المستخدمين لها فإنها يجب أن تكون ناتجة عن عملية قياس صحيحة؛ لذلك فإن المعلومات الناتجة عن عمليات القياس المحاسبي يجب أن تخضع للخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ونظرا للرابطة القوية بين النظريات الاقتصادية وبين التطبيقات المحاسبية، فإن اهتمام الاقتصاديين بقياس الموارد البشرية ما لبث أن انعكس على الفكر المحاسبي، حيث أبدى العديد من اهتمامات عديدة تتمحور حول تحديد متطلبات قياس الموارد البشرية من اجل تصميم نماذج للقياس وذلك بهدف اظهار كل اصول.

**المبحث الاول : ماهية القياس والافصاح المحاسبي للموارد البشرية ؟**

المطلب الاول : مفهوم القياس المحاسبي

هو أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة ، فمن خلاله يمكن وصف مختلف الأحداث الاقتصادية والمالية والتعبير عنها، مما يساهم في توفير المعلومات الموثوقة والملائمة لمتخذي القرارات ، ويعرف القياس بصورة عامة بأنه مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر ، وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقا القواعد معينة ؛ فمصطلح القياس يشير إلى تخصيص أرقام أو أعداد أو أحداث ، طبقا لقواعد معينة تعكس مقاييس وصفية بجانب المقاييس الكمية ، غير ان الباحثين يفضلون دائما المقاييس الكمية ، وذلك لأن التعبير عن الخاصية المراد قياسها تعبيرا كما يزيد من دقة هذا القياس ؛ فاستخدام النظام العددي في عملية القياس يعتبر أمرا حيويا في مجال البحث العلمي ، ومن ناحية أخرى نجد أن القياس الكمي يساعدنا على تطبيق قواعد المنطق الرياضي . ويقصد بالقياس المحاسبي تحديد القيم العددية للأشياء ، أو الأحداث الخاصة بالمؤسسة ، وقد خدت هذه القيم العددية بطريقة نجعلها ملائمة للتجميع ( مثل مجموع قيمة الأصول ) ، أو التجزئة حينما تتطلب اي ظروف معينة.1

1 لطفي امين احمد السيد . نظرية المحاسبة "منظور التوافق الدولي "،الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر 2005 ص 475

المطلب الثاني :اهداف القياس المحاسبي

يسعى القياس المحاسبي لتحقيق اهداف اساسية وهي :

اولا: قياس الموارد التي تحقق الدخل : يهدف القياس المحاسبي بالدرجة الأولى إلى الوقوف على التغيرات التي تطرأ على الموارد التي تحقق الدخل من مصادر واستخدامات ، للتأكد من سلامة تحقق النخل .

ثانيا : تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة : 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 .

ثالثا : الحفاظ على الموارد المتاحة وصيانتها ، حيث لا تنتهي عملية القياس عند قياس الموارد المحققة للدخل فحسب ، بل تمتد لتشمل صيانة تلك الموارد والمحافظة عليها من أجل استمرار تدفق الدخل .

رابعا : الحفاظ على المنافع والخدمات التي تحققها تلك الموارد : إن الحفاظ على الموارد المتاحة التي تسهم في خلق الدخل وصيانتها يعني كذلك أن المنافع والخدمات التي تتجر عنها قد تم المحافظة عليها ، وبالتالي استمرارية تنفق الدخل .

خامسا : 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 المدي وخضوع عملية القياس لمبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل " ، على عكس الأصول الثابتة التي تتميز بعمرها الطويل نسبيا ، ونظرا لتقلبات السوق في ظل التضخم فإنه يجب اللجوء إلى التكلفة الاستبدالية بالنسبة للأصول التي تشتري بهدف إعادة البيع .2

2 النقيب كمال عبد العزيز عن مقدمة في نظرية السياسية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، ط 1 ، 2004 ، ص 330

المطلب الثالث : مفهوم الافصاح المحاسبي

الافصاح المحاسبي تتصل معظم المؤسسات العاملة في الاقتصاد مع مختلف الأطراف المهتمة بنشاطها ونتائجها عن طريق التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها ؛ حيث يعتبر الإفصاح المحاسبي حلقة الوصل بين مصدري المعلومات المالية ومستخدميها ، و يستخدم مصطلح الإفصاح في المحاسبة 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 والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون أب أو تضليل . فالإفصاح المحاسبي هو توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمؤسسة مصدرة البيانات ، كما نهيئ لهؤلاء المستخدمين بعض المؤشرات المالية التي تمكنهم من التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسة لتلك المؤسسة . وقد كان الإفصاح المحاسبي وليد الانفصال بين الملكية والإدارة في المشروعات ، حيث أنه أوجد بعدا بين المساهمين الذين يمتلكون المشروع وبين مركزه المالي ونتائج أعماله خلال فترة معينة ، لذا كان لابد من تصوير ميزانية المشروع في البداية وطباعتها ونشرها لإتاحة الفرصة لهؤلاء المساهمين للاطلاع على المركز المالي ونتائج أعمال . 3

\_\_\_\_\_\_

3 مرجع سابق لل2

**المبحث الثاني : ماهية نماذج وانواع القياس و الافصاح المحاسبي للموارد البشرية ؟**

المطلب الاول : نماذج القياس

1. نموذج التكلفة التاريخية( تكلفة الاقتناء)

التكلفة التاريخية ل لموارد البشرية هي التضحية التي تم تقديمها لاكتساب وتطوير هذه الموارد، وقد تم تطوير هذه الطريقة من قبل Brumet &Pyle, Flamholt سنة 1969م ، وهي تقترح معاملة العاملين كأصول؛ حيث يرى هذا المدخل أن التكلفة ال لازمة لحصول على رأس مال البشري هي التي تحدد قيمته، بمعنى أن التكاليف ال لازمة لتعيين موارد بشرية مؤهلة تعتبر الأساس العملي للتكاليف التاريخية والتي يقصد بها التضحيات الفعلية التي تتحملها الوحدة في سبيل المحافظة عليها وصيانتها، ويتم تقسيم تكاليف الموارد البشرية إلى قسمين: القسم الأول يتعامل معه كمصروفات جارية كالرواتب والأجور وما شابه ها، والثاني يتعاقل معه كمصروفات رأسمالية تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية؛ حيث تتم رسملة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختبار والاستخدام والتعبين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم إطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع لاستخدم، أما الجزء غير المستفاد فيمثل الجزء المتبقي من التكلفة .

1. نموذج التكلفة الاستبدالية

تكاليف الاستبدال أو الإحلال يقصد بها التكاليف التقديرية التي ت تحملها المؤسسة لاستبدال موظفیها بآخرين يعادلونهم في مستوى الخبرة والمهارة؛ وهي تشمل تكاليف التسريح، وخسائر عدم الكفاءة قبل التسريح، ومتوسط تكاليف التوظيف وتعيين وتدريب الموظفين لملء الوظائف الشاغرة، فضلا عن خسائر أو تكلفة الفرصة البديلة المتكبدة خلال الفترة التي تظل فيها الوظائف شاغرة. وتشمل البنود المحاسبية لهذه التكاليف كلا من تكاليف المقابلة والتوظيف والاختيار والتعيين والتدريب ل لمستخدمين الجدد. يتم التمييز بين نوعين من تكاليف الإحلال أو الاستبدال، هما تكلفة الإحلال الشخصي وتكلفة الإحلال الوظيفي؛ فالأولى – تكلفة الإحلال الشخصي- تعرف بأنها التضحية التي ت تحملها المؤسسة في سبيل إحلال فرد بدلا من فرد آخر يكون قادرا على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الفرد الحالي .

1. نموذج تكلفة الفرصة البديلة

تكلفة الفرصة البديلة تمثل مجموعة المنافع المضحى بها في سبيل استخدام المورد البشري استخداما بديلا، وبعبارة أخري هي القيمة الضائعة لتخصيصه في وظيفة دون أخرى؛ وهذا النموذج يعمل على حساب القيمة النقدية تخصيص الأفراد حسب النشاطات الواعدة، ويعرض طريقة لتقي يم المورد البشري من خلال عملية مزايدة تنافسية داخل المؤسسة حيث تم اقتراح النموذج من قبل & Hekimian

Jomes . في ظل هذا النموذج يقوم مدراء مراكز الاستثمار بعرض أسعارهم للمستخدمين الذين يمتازون بالندرة، أما المستخدمين الآخرين الذين لا يتميزون بالندرة فإن هذه الطريقة لا تعتبرهم ضمن قاعدة الأصول البشرية؛ حيث يتم تطوير السوق الداخلية ل لعمل وتحديد قيمة الموظفين من قبل المديرين الذين يزايدون على بعضهم البعض على الموارد البشرية المتاحة بالفعل داخل المؤسسة وأعلى مزايد هو من يفوز بالموارد؛ وتشتمل تكاليفها على تكاليف تعلم رأس المال البشري وتكاليف تدريب الموظفين الحالي ين والجدد، وتكاليف التدريب على رأس العمل )التدريب أثناء العمل(، وتكاليف الفرصة البديلة لوقت المدرين، وهذه الأخيرة هي تكاليف غير مباشرة ت تحملها المؤسسات لاستخدام العاملين بها كمدربين، أي تكلفة الفرصة البديلة المترتبة عن فقدان الإنتاجية بسبب أن الموظفين يعملون کمدريبين. وبالتالي طالما أن المؤسسات تستثمر في تعليم رأس المال البشري وحيازة ممتلكات التفرد، فإنها ينبغي أن تفصح عن مثل هذه الاستثمارات.4

4 أبو زيد محمد المبروك ، المحاسبية الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية ، دار المريخ النشرة الرياض ، المملكة العربية السعودية 2011 ، ص : 479

المطلب الثاني : خطوات قياس الموارد البشرية

عد عملية القياس أفضل طريقة لفهم الشيء والحدث، ولهذا السبب فإن الاهتمام بموضوع القياس قد تزايد لدي متخذي القرارات والباحثين في مجال المحاسبة والإدارة، لأن قياس الأحداث الاقتصادية يعتبر أمرا ضروريا ومهما في تحديد المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات، كونه يمكنهم من اختيار البديل الأنسب من بين البدائل المتاحة وفي الوقت الملائم، وهذا ما نجده جليا فيما يخص قياس الموارد البشرية الذي شد اهتمام العديد من الباحثين نظرا لما تتميز به معلوماته من ملاءمة لاتخاذ القرارات. وقد تم تحديد أربع متطلبات أساسية يجب توفرها لقياس الموارد البشرية ت تمثل في :

-الدليلEvidence: التأكد م ما إذا كانت تأثيرات المورد البشري والدور الذي يلعبه كافيا فعلا وجديرا بالقياس.

- التفسير Eplanation: تقديم مبررات منطقية لأسباب وطرائق تأثير المورد البشري في المؤسسات.

* الغرضPurpos: ينبغي أن تأخذ أهداف نظم القياس بعين الاعتبار تأثيرات المقاييس

المستخدمة في أصحاب المصالح الأساسي ين من داخل المؤسسة وخارجها.

* الطريقةAiethod: وهي نموذج أو إطار لدعم تطوير مقاييس أفضل للمورد البشري.

إذا تحققت المتطلبات الأربع أعلاه فإنه يمكن إلى حد كبير قياس الموارد البشرية للمؤسسة .5

5: العنزي سعد علي حمود والعايدي علي بزاق حماد ، كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعية بغداد ، العراق ، الاصدار 62 ، ص : 191 , سنة 2011

المطلب الثالث : انواع الافصاح المحاسبي للموارد البشرية

1 الإفصاح الشامل ويقصد به شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس عند اتخاذ القرارات المالية ؛ أي أن يشتمل الإفصاح على كافة المعلومات المحاسبية الكمية والوصفية المتوفرة والتي تكون الأزمة وضرورية لمستخدمي المعلومات المحاسبية ، وتتمثل أهمية هذا النوع في جعل القوائم المالية مصدرا أساسيا للمعلومات .

2 الإفصاح التثقيفي يمثل هذا النوع الاتجاه المعاصر للإفصاح المحاسبي نحو ما يعرف بالإفصاح الإعلامي أو التثقيفي ، وظهر هذا الاتجاه نتيجة ازدياد أهمية الملاءمة باعتبارها أحد الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية . الأمر الذي ترتب عليه التوسع في مجال الإفصاح المحاسبي ليشمل عدة مجالات لم يكن يهتم بها سابقا وذلك نظرا لتميز هذه المعلومات بكونها ملائمة لاتخاذ القرارات .6

6 الانترانت مجلة جامعة دمشق ، المجلد الثامن عشر . العدد الاول 2002

المطلب الرابع : خطوات الافصاح المحاسبي للموارد البشرية

1 تحديد المستخدم المستهدف من المعلومات المحاسبية أو الإفصاح المحاسبي 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 الحالين والمحتملين والدائنين والمحللين الماليين والموظفين والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها .

2 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 إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من جهة الأخرى .

3 تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا في البيانات المالية المحتوية في القوائم المالية التقليدية ، وهي : قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية ؛ هذا إضافة إلى 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 .7

7مرجع سابق لل6

**الخاتمة**

من خلال ما تطرقنا له يتبين لنا أن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية قد وأصبح ضرورة ملحة البد منها في المؤسسات الحديثة وال يمكن تجاهله غير انه ،يواجه مجموعة من المشاكل هي نفسها مشاكل القياس المحاسبي للموارد البشرية وهي فيما يتعلق بعنصر موثوقية القياس بحيث وفق المبادئ والأعراف المحاسبية المعمول بها ان يتم الإفصاح عن البنود التي اليتم قياسها بشكل موثوق؛ إلا أننا نرى أن هذا المشكل يمكن تجاوزه باختيار المؤسسة أسلوب القياس الانسب لطبيعة نشاطاتها ومواردها البشرية بحيث يكون أقرب للموضوعية، وهذا ما يساهم ولو بقدر ضئيل في تحقيق عنصر الموثوقية في القياس. كذلك فمن وجهة نظرنا فإن مسألة موثوقية قياس الموارد البشرية ال تمثل العقبة الكبرى في وجه القياس

والإفصاح عن الموارد البشرية؛ وانما نرى أن محاسبة الموارد البشرية كمفهوم يقوم على اعتبار الموارد البشرية كأصول وما يترتب عليه من قياس وإفصاح عنها، هو مفهوم يشوبه الكثير من الغموض خاصة في أوساط المهنيين، ومستخدمي المعلومات المالية،وهذا ما يشكل أكبر العقبات أمام محاسبة الموارد البشرية قبل مسألة موثوقية القياس.

**قائمة المراجع**

**1لطفي امين احمد السيد . نظرية المحاسبة "منظور التوافق الدولي "،الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر 2005 ص 475**

**2 النقيب كمال عبد العزيز عن مقدمة في نظرية السياسية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، ط 1 ، 2004 ، ص 330**

**3العنزي سعد علي حمود والعايدي علي بزاق حماد ، كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعية بغداد ، العراق ، الاصدار 62 ، ص : 191 , سنة 2011**

**4 الانترانت مجلة جامعة دمشق ، المجلد الثامن عشر . العدد الاول 2002**