

مشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية وسبل التغلب عليها وفق المعايير المحاسبية الدولية

طالبة دكتوراه Lmd/ بوحنانة عبلة

جامعة: محمد خيضر - بسكرة-

طالب دكتوراه Lmd/ غربي يسين سي لاخضر

جامعة: زيان عاشور - الجلفة-

مقدمة:

يعتبر موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبيًا حيث ظهرت بوادر الاهتمام به من قبل المحاسبين منذ أوائل السبعينات من القرن الماضي في سبيل التعرف على أهمية الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، ومن ثم دراسة مجموعة من الأساليب العلمية التي يمكن أن تساهم وتساعد في تقييم تلك الموارد بصورة مالية شأنها بذلك شأن أية موارد أخرى يتم استثمارها في الوحدات الاقتصادية في سبيل تحقيق أهدافها، ولا تخفى أهمية الموارد البشرية في أية وحدة اقتصادية من حيث مساهمتها في العمليات التي تمارسها تلك الوحدات وما يمكن أن تشكله تلك الموارد من قيمة ملموسة وغير ملموسة يمكن أن تؤثر بشكل أو بآخر على استمرارية الوحدات الاقتصادية في أداء مهامها.

إن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تدور حول القيمة الاقتصادية من خلال تقديم بيانات عن قيمة الموارد البشرية الموجودة كأصول معنوية، لها قيمتها السوقية التي تؤثر على قيمة الوحدة الاقتصادية، من هنا ظهرت الحاجة إلى رسملة تكاليف الموارد البشرية والإفصاح عن قيمتها في القوائم المالية، غير أن عملية القياس تواجه مجموعة من الصعوبات الناتجة عن طبيعة العنصر البشري، وقد جاءت المعايير المحاسبية الدولية باعتبارها نقطة انطلاق لبناء وتطوير النظام المحاسبي ببعض المعايير التي تهتم بمشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية، ومحاولة منها وضع أسس للقضاء على تشويه القياس وتضليل متخذي القرار فيما يتعلق بمحاسبة الموارد البشرية.

مشكلة الدراسة:

بناء على ما سبق ومن أجل معرفة أثر المعايير المحاسبية الدولية في التغلب على الصعوبات المتعلقة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية، وزيادة كفاءة وجودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية عن الموارد البشرية، لا سيما أن هذه القوائم المنشورة لمنظمات الأعمال تعد أحد مصادر المعلومات الهامة التي يعتمد عليها أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات، يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

ما هي المشاكل التي تواجه القياس المحاسبي للموارد البشرية وكيف يمكن معالجتها من خلال المعايير المحاسبية الدولية؟.

فرضيات الدراسة:

اعتمدت الدراسة على الفرضيات التالية:

- توجد صعوبات وعراقيل في تطبيق القياس عن محاسبة الموارد البشرية؛
- تساهم المعايير المحاسبية الدولية في حل المشاكل الناجمة عن القياس المحاسبي للموارد البشرية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المعايير المحاسبية الدولية في حل مشاكل القياس عن محاسبة الموارد البشرية، وتحسين جودة المعلومة المعروضة في القوائم المالية من خلال التطرق إلى:

- مشاكل القياس عن محاسبة الموارد البشرية؛
- إبراز دور معايير المحاسبة في التقليل من التحديات المعاصرة لنقص الجودة في المعلومات المحاسبية؛
- دور معايير الأصول المعنوية في التغلب على مشاكل القياس عن محاسبة الموارد البشرية التي تواجهها المنظمة.

المحور الأول: القياس المحاسبي للموارد البشرية

المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية.

منذ ستينيات القرن الماضي نشطت البحوث والتجارب في محاولة وضع نظرية وطرق لمحاسبة الموارد البشرية، على مستوى المنظمة كنتيجة طبيعية للاعتراف بالدور الهام الذي تلعبه الأصول البشرية في الاقتصاد المعاصر، وإذا نظرنا إلى محاسبة الموارد البشرية نجدها قد نشأت بالتوازي مع تطور إحدى مدارس علم إدارة الأفراد والتي تسمى مدرسة الموارد البشرية التي تفترض أن البشري هي موارد تنظيمية ذات قيمة، بالإضافة إلى بعض الباحثين أودي ورن وليكوت الذي اعتبر العنصر البشري من الموارد التنظيمية في كتابه التنظيم البشري إدارته وقيمه⁽¹⁾، ومع تطور الفكر الإداري وظهور العلاقات الإنسانية صار ينظر للمنظمة باعتبارها نظاما اجتماعيا يشكل فيه العنصر البشري محورا أساسيا⁽²⁾، فالعنصر البشري بمجهوداته وأفكاره يؤدي إلى تحقيق أهداف المنظمة، وفيما يلي أهم المراحل التي مر بها تطور محاسبة الموارد البشرية:⁽³⁾

المرحلة الأولى: منذ بداية الستينيات حتى 1966 تميزت بوضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية.

المرحلة الثانية: من 1966، حتى 1971 وتتميز بإيجاد وتقييم فعالية نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وإيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية، وانطلق التطبيق الميداني للمحاسبة

¹ محمد عصام الدين زايد، المحاسبة عن الموارد البشرية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1992، ص 2.

² وليد ناجي الحبال، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، دار الأكاديمية العربية المفتوحة، 2007، ص 290.

³ رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية-دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، دمشق، سوريا، 2002، ص 146-147.

عن الموارد البشرية في بعض المنظمات، حيث قام **Williom Pyle** بتطبيق بحثه (قياس القيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية) على شركة **R.J.Barry** حيث نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية.

المرحلة الثالثة: من 1971، حتى عام 1976، حيث نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من هذه البحوث على أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية وقرارات المستثمرين من حملة الأسهم.

المرحلة الرابعة: من 1976 إلى 1980، شهدت هذه الفترة تراجع الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية من جانب الأكاديميين والتطبيقات بسبب صعوبة البحث الذي يتطلب الكفاءة العالية للقيام بذلك، كما يتطلب تعاون عدد كبير من المنظمات التي تقبل تطبيق هذه البحوث، إضافة إلى ارتفاع تكاليف تطبيق هذه النظم والعائد المتوقع منها غير مؤكد.

المرحلة الخامسة: هي مرحلة التطور الحالية، فقد شهدت بداية بعث جديد للاهتمام بكل من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية نتيجة لتزايد اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية، وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية، مما شد الاهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية إضافة إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية إلى الاهتمام بأساليب ونظم المحاسبة عن الموارد البشرية. وفيما يلي عرض لبعض مفاهيم محاسبة الموارد البشرية.

المطلب الثاني: مفهوم محاسبة الموارد البشرية.

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تحديد وقياس الموارد البشرية وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بهذه المعلومات، كما يمكن تعريف محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها، ومن ثم التعرف على المتغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات.⁽¹⁾ إن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تدور حول القيمة الاقتصادية للعنصر البشري للمنظمة، ذلك من خلال عملية التقييم التي تسمح بتوفير المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالقوى العاملة.

في هذا السياق تعرف محاسبة الموارد البشرية على أنها كل العمليات الحسابية التي تقوم بها المنظمة من أجل تقييم رأس مالها البشري بالاعتماد على نظم المعلومات المتواجدة فيها.⁽²⁾ فرأس المال البشري بعناصره المختلفة أصبح من الأدوات الواجب أخذها في الاعتبار عند تحديد القيمة الاقتصادية لمنظمات الأعمال، وقياس أصولها غير

¹ مصطفى بن نوي ومحمد عجيلة، أهمية العنصر البشري في المؤسسة الاقتصادية وسبل تطويره- منظور محاسبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد السابع، جامعة غرداية، الجزائر، 2009، ص 310

² فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية دراسة تطبيقية على شركات المساهمة بقطاع غزة، مذكرة مقدمة كمتطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 23.

الملموسة، إذ لم تعد الأصول الملموسة في ظل اقتصاد المعرفة المصدر الاقتصادي الرئيسي كما هو الحال في الاقتصاد الإنتاجي، فنجاح منظمات الأعمال يعتمد على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة بها. هناك بعض الأسباب التي ساعدت في ظهور محاسبة الموارد البشرية والمتمثلة فيما يلي:⁽¹⁾

- الأهمية المتصاعدة للمواد الغير الملموسة عامة، والبشرية منها على وجه الخصوص في المشروعات الحديثة بالإضافة إلى النمو المضطرد في أنشطة مشروعات الخدمات كمكاتب الاستثمارات، مكاتب تدقيق الحسابات وشركات التأمين...الخ، حيث تعتبر الموارد البشرية في مثل هذه المشروعات الجزء الأهم من مواردها؛
 - الاتجاه المتزايد في المشروعات الحديثة نحو تكوين نظم معلومات هدفها تزويد الأطراف المعنية بمعلومات عن القوى العاملة والإفصاح عما يحدث في قيمتها من تغيرات؛
 - انفتاح المحاسبة على العلوم السلوكية مما اكسبها كثيرا من المفاهيم التي ساهمت في تحسين وتطوير طرقها وأساليبها في القياس بشكل عام، وفي مجال الموارد البشرية بشكل خاص.
- وهذا ومع اتفاق المحاسبين على أهمية توفير المعلومات المناسبة عن الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي، إلا أنهم يختلفون في وجهات نظرهم حيال هذه المسألة في زاويتين:

الأولى: حول طبيعة هذه الموارد من الناحية المحاسبية، أي كيفية معاملتها في المصروف.

الثانية: أنهم يختلفون كذلك حول طرق وأساليب قياس تكلفة هذه الموارد ومن ثم حول كيفية الإفصاح عن قيمتها في القوائم والتقارير المحاسبية.

إن إهمال محاسبة الموارد البشرية على مستوى المؤسسة يؤدي إلى تخصيص غير كفاء للموارد، الأمر الذي يترتب عليه مردود سلبي يتمثل في عدم قدرة المؤسسة على تقدير قدراتها وقيمة أعمالها المستقبلية. وفيما يلي تحديد الفروض التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية.

المطلب الثالث: الفروض التي يقوم عليها النظام المحاسبي للموارد البشرية.

تقوم محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من الفروض هي:

1. تجاهل أهمية العنصر البشري وعدم قيام المؤسسات بالمحاسبة عن الموارد البشرية يؤدي في النهاية إلى اتخاذ قرارات غير سليمة، ومن أجل ذلك زاد الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية التي تعطى الإدارة أساسا أفضل للاختيار من بين البدائل واتخاذ قراراتها بطريقة رشيدة تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وقد انعكس هذا الاهتمام في الصورة آراء تطالب باعتبار العنصر البشري أصلا من أصول المنشأة يجب إدراجه في الميزانية وتطبيق الاستنفاد عليه؛
2. يعتبر الأفراد مورد هام للمؤسسة، قادرين على تقديم خدمات حالية أو مستقبلية ذات قيمة اقتصادية؛
3. تتأثر قيمة الموارد البشرية بنمط الإدارة الموجودة في المؤسسة؛
4. ضرورة وجود معلومات عن قيمة الموارد البشرية داخل المؤسسة لإدارة الأفراد بكفاءة وفاعلية؛

¹ مصطفى بن نوي ومحمد عجيلة، مرجع سبق ذكره، ص 311.

5. توظيف الموارد البشرية يعد تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلاً، لذا يمكن ترجمة تلك التكاليف والخدمات في صورة نقدية والإفصاح عنها في القوائم المالية؛
6. المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية تكتسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية، ويتوقع الحصول منها مستقبلاً على خدمات أو منافع اقتصادية.⁽¹⁾
- تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى تقديم المعلومات الضرورية واللازمة عن القوى العاملة بالمنظمة وقياس تكلفة الموارد البشرية لتساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الملائمة والمتمثلة في الاستخدام الأمثل للعنصر البشري، ووفقاً لذلك حددت جمعية المحاسبة الأمريكية ثلاثة أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد البشرية والمتمثلة أساساً في:⁽²⁾
1. القياس: تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري، باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية؛
 2. التطبيق: يعني تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية؛
 3. النتائج الإنسانية: تتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمنظمة من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأدائهم.
- بالإضافة إلى الفروض التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية هناك مزايا ناتجة عن تطبيقها في المنظمة المتمثلة فيما يلي:

- أ. عدم تحمل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال الفترة المالية مما يترتب عليها زيادة الأرباح؛
- ب. إن استحداث أصول جديدة في الموارد البشرية يترتب عليها تضخم المركز المالي للمنظمة ويؤدي بزيادة ثقلها في السوق؛
- ت. إظهار إيجابيات في نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أصول المنظمة؛
- ث. تساعد محاسبة الموارد البشرية المنظمة على قيامها بمسؤوليتها الاجتماعية، وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية.⁽³⁾

المطلب الرابع: مشاكل القياس المحاسبي للموارد البشرية.

تسعى محاسبة الموارد البشرية إلى تقديم معلومات كمية عن قيمة الأصول البشرية في المنظمة، مما يساعد المستثمرين والإدارة في اتخاذ القرارات، إذ تتضمن إجراءات لقياس التكاليف التي تتحملها المنظمة لغرض اختيار وتعيين وتدريب وتطوير الموارد البشرية، وكذلك تتضمن قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية التي تمتلكها المنظمة، هناك عدة طرق لتقييم الموارد البشرية سيتم تناول هذه الطرق بشكل موجز:

¹ طارق عبد الحفيظ الشريف، مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية-دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، المجلد الثاني، العدد الثالث، ليبيا، 2013، ص ص 23-24.

² مصطفى بن نوي ومحمد عجيلة، مرجع سبق ذكره، ص 312.

³ أبوعلي لعبي هاتو خلف، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية مصرف دجلة والفرات للتنمية والاستثمار نموذجاً، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص: محاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد، العراق، ص ص 62-63.

1. طرق قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة:

أ. طريقة التكلفة التاريخية؛

ب. تكلفة طريقة الإحلال؛

ت. طريقة تكلفة الفرصة البديلة.

2. طرق قياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة:

أ. طريقة الشهرة الغير مشتتة أي المستترة؛

ب. طريقة العوائد المستقبلية.⁽¹⁾

إن مشاكل القياس التي يواجهها المحاسب في مجال الموارد البشرية تتمثل في وجهين:

■ المشاكل المتصلة بقياس تكلفة الاستثمارات في هذه الموارد وكيفية تخصيصها واستنفادها على مدار الفترات المالية المتتالية؛

■ المشاكل المتصلة بتقييم هذه الموارد بالمفهوم الاقتصادي للقيمة، إذا كان الوجه الأول على صلة بأغراض التقارير المالية الخارجية، فإن الوجه الثاني على صلة بأغراض التقارير المالية الداخلية.⁽²⁾

فمتى اتخذ قرار إظهار قيمة الأصول البشرية ضمن القوائم المالية يواجه المحاسب خمسة مشاكل أساسية يجب العمل على حلها والمتمثلة أساساً في:

1. رسملة الموارد البشرية:

لا بد من تبويب تكاليف الموارد البشرية إلى مكوناتها من مصروفات وأصول والمعياري الرئيسي للترقية بين الأصل والمصروف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل، فالتكلفة تعالج كمصروف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها ومن ثم فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق أو تفيد عدة سنوات فإنها تعالج كأصل.

2. استنفاد الموارد البشرية:

بعد رسملة الأصول البشرية، فإن المشكلة التالية هي قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية، ويطلق عليها تسمية الاستنفاد بدلا من الاهتلاك كما هو الحال في الأصول الملموسة، والهدف الرئيسي من استنفاد الأصول البشرية هي مقابلة ما يستهلك من خدمات هذا الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها منه وهذه العملية في المحاسبة التقليدية تسمى "مقابلة المصروفات بالإيرادات".

وبالنسبة للأصول البشرية لها مدة الخدمة تعادل فترة بقاء الشخص في خدمة المنظمة، بينما الأخرى قد تكون مدة خدمتها تعادل مدة بقاء الفرد في وظيفة معينة في المنظمة، ومجموعة ثالثة تعادل مدة خدمتها مدة بقاء التكنولوجيا التي يجيدونها، فإذا صدرت تكنولوجيا جديدة لا يعرفونها فإن قيمتهم كأصل بشري تستنفذ بالكامل فمثلا تكلفة تدريب مهندس للعمل في الرقابة على الجودة قد تصبح عديمة القيمة إذا إنتقل للعمل في إدارة التسويق مثلا.

¹ الحياي وليد ناجي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص ص 299-304.

² فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص 99.

ويمكن تقدير قيمة الإستثمار في الموارد البشرية عن طريق التكاليف النقدية وتكاليف الفرصة البديلة وذلك بغرض تطوير تلك الموارد.

وتماشياً مع هذا فقد أظهرت بعض الشركات في ميزانيتها أحد الأصول يمثل " الإستثمار في التدريب " مطروحاً منه ما استنفذ من برامج.

3. تسوية حسابات أصول الموارد البشرية:

على الرغم من أن الاستنفاد هو الطريقة الأساسية لتحويل تكاليف الأصول البشرية إلى مصروف، فإنه توجد بعض الظروف التي تؤدي إلى تسوية وتعديل قيمة هذه الأصول ومن أمثلة ذلك هو إستبعاد أو شطب قيمة أصول بشرية نتيجة دوران العمل أو التغيير في تقديرات العمر الإنتاجي للأصل البشري، ويحدث دوران العمل إما إختياوياً أو بالإستغناء أو بالفصل وغير ذلك وفي أي من هذه الحالات فإن الرصيد غير المستنفذ للأصل البشري يعامل كأنه خسارة في الفترة التي حدثت فيها، والعمر الإنتاجي التقديري للأصل البشري يتغير نتيجة لعدة عوامل: تدهور الحالة الصحية، التقاعد المبكر، التقادم التكنولوجي.

كل هذه العوامل تؤدي إلى قصر العمر الإنتاجي للأصل البشري، وفي حالة حدوث أي تغير مادي يؤثر على العمر الإنتاجي المتوقع للأصل فإنه يجب تسوية (تعديل) قيمته وتستخدم في هذه الحالة نفس الطريقة المتبعة في تسوية الأصول الأخرى.

4. عرض بيانات الموارد البشرية في القوائم المالية:

من أهم المشاكل التي تواجه عملية عرض الأصول البشرية للمنظمة هي احتمالات دوران العمل، فالأفراد غير مملوكين من طرفها، بالرغم من بعض المنظمات التي تلزم العاملين لديها بعقود تحكم حركتهم مثل النوادي الرياضية، حيث يصبح من حقها شراء وبيع أو مبادلة عقود الأفراد، مع ذلك للأفراد حرية نسبية في ترك المنظمة دون موافقتها، ومن ثم هناك حالة عدم التأكد حول المدى الزمني للاستفادة من الخدمات المستقبلية للأفراد. على ضوء ما ذكر فإن السؤال المحاسبي الذي يطرح: كيف يمكن اخذ درجة عدم التأكد عند عرض معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية المنشورة؟ هذه المشكلة يمكن حلها عن طريق تكوين مخصص بتكلفة معدل الدواران المتوقع في مقابل إجمالي الإستثمار في الأصول المالية.⁽¹⁾

5. التلاعب في المكاسب:

احتمال اتخاذ المحاسبة عن الموارد البشرية ذريعة للإدارة للتلاعب في المكاسب والتأثير على رقم صافي الدخل، فهناك محاسبون يعتقدون بضرورة تحويل الأصول المعنوية مثل الموارد البشرية إلى مصروف في فترة حدوثها بغض النظر عن المنافع المستقبلية المتوقعة منه نظراً لزيادة حالات عدم التأكد حول إمكانية تحقيق هذه المنافع المستقبلية، وأن رسملتها ليس إلا نوع من التلاعب في الأرباح وهناك بعض الصحة في هذا الرأي ولكن التعميم غير صحيح، فإن قرار رسملة الإستثمار في الأصول البشرية يعتمد على درجة عدم التأكد لكل حالة على حدى، ففي بعض الظروف قد

¹ أريك فلامهولر تعريب: محمد عصام الدين زايد، المحاسبة عن الموارد البشرية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1992، ص ص 76-79.

لا يكون مفيداً رسملة بعض تكاليف الأصول البشرية نظراً لأن المنافع المستقبلية المتوقعة منها غير كبيرة ولكن هذه الحالات إستثنائية ولا يمكن إعتبارها قاعدة عامة.

المحور الثاني: المعايير المحاسبية الدولية وتوافقها مع المتطلبات المحاسبية للموارد البشرية

المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.

إن المعاملات بالعملة الأجنبية وأثار معدلات التضخم المختلفة، بالإضافة إلى الحاجة إلى وجود قوائم مالية موحدة، هذه العوامل أدت إلى ضرورة تدويل المعايير المحاسبية، من أجل التضييق من الاختلافات الدولية على مستوى المعايير المحاسبية، والعمل على استعمال لغة محاسبية واحدة، قابلة للفهم السهل والمقارنة، لأن المعالجة المحاسبية المختلفة لنفس نوع العمليات والأحداث، تجعل من الصعوبة القيام بتحليل ومقارنة القوائم المالية، هذه الخاصية (خاصية المقارنة) تعتبر أمراً هائلاً في عالم التجارة والاستثمار المالي، لأن عملية وضع المعايير المحاسبية، تعني ضرورة تطبيق نفس المعايير المحاسبية عالمية النطاق وتتضمن تلك العملية إتاحة القابلية للمقارنة بالكامل، حتى تصبح مؤشرات قوائم الدخل (جدول حسابات النتائج) والمركز المالي (الميزانية)، أكثر تجانساً بين الشركات متعددة الجنسيات.⁽¹⁾

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة الانجليزية (Standard) وهي تعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي، ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع ويقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى مستخدميها.⁽²⁾

ويمكن تعريف المعايير المحاسبية الدولية بأنها عبارة عن "أدوات القياس المحاسبية المستخدمة في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي، وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية." وكذلك يعرف المعيار المحاسبي بأنه "البيان الكتابي الذي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية. ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب" ولهذا من المهم توفر الشروط المتضمنة في هذا المفهوم في أي أداة قياسية محاسبية لتكتسب صفة المعيار المحاسبي الدولي.⁽³⁾

¹ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص 120.

² بوقرة رابع وعريوة محاد، اثر المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية JEFER، العدد الأول، جامعة أم البواقي، الجزائر، جوان 2014، ص 13.

³ براق محمد وقمان عمر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم، جامعة الوادي، الوادي، الجزائر، أيام 06-05 ماي 2013، ص 5.

كما يمكن تعريفها أيضا "على أنها المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والتي تهدف بشكل أساسي إلى توفير معايير محاسبية على المستوى العالمي تكون ذات جودة عالية وقابلة للفهم والإنفاذ لجميع الدول الراغبة في تطبيقها، وذلك لغاية جعل جميع الإفصاحات وأسس الاعتراف والقياس موحدة في جميع الدول من خلال إطار نظري موحد".⁽¹⁾

ولقد كانت الغاية من بعث هذه المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق نقطتين جوهريتين هما:

- استبعاد التناقضات ورفع مستوى نضج علم المحاسبة نفسه؛
- تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة ترفع أداء ومستوى التبادل في الأسواق الدولية، تماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية، لذلك فإنه يمكن إرجاع نشوء المعايير المحاسبية الدولية إلى الاحتياجات الدولية إلى احتياجات عصر العولمة: عولمة الاقتصاد وخصوصاً عولمة أسواق المال، الأمر الذي ينعكس بدوره على عولمة المحاسبة.⁽²⁾

المطلب الثاني: أهمية المعايير المحاسبية الدولية.

اكتسبت المعايير الدولية أهميتها ومصداقيتها من خلال أهدافها الرامية إلى الإجابة على احتياجات مختلف الأطراف الداخلية والخارجية التي تربطها علاقة بالمؤسسة والمهتمة بمعلوماتها، وتظهر أهمية هذه المعايير في النقاط الآتية:⁽³⁾

1. المصدقية والجودة والقبول العام للقوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير؛
2. إمكانية مقارنة هذه القوائم المالية مما يؤدي إلى تعميق الثقة من طرف المتعاملين في الأسواق المالية؛
3. التزام المراجعين والمحاسبين على وجه الخصوص باستخدام المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تقليص الفروق في الممارسات المحاسبية المختلفة في الدول؛
4. تنشيط المنافسة بين المنظمات المدرجة في البورصة من خلال تبنيها المعايير المحاسبية الدولية الأمر الذي يؤدي إلى وجود الإفصاح في بيانات القوائم المالية؛
5. تسمح المعايير المحاسبية بتوفير نظام متكامل للمعلومات يربط نشاط الشركة الأم بالفروع التابعة لها؛
6. تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تسهيل أعمال مصالح الضرائب من خلال تطبيق الأساليب الخاصة بالاعتراف بالإيرادات والنفقات.

المطلب الثالث: خصائص المعايير المحاسبية الدولية.

¹ مرازقة صالح وبوهرين فتحية، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول: الإبداع والتغيير التنظيمي والمؤسساتي. جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، أيام 12-13 ماي 2010، ص7.

² منصور الزين، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وإبعاد الإفصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد في الجزائر" مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS- IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS)، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، أيام 13-14 ديسمبر 2011، ص5.

³ براق محمد ولقمان عمر، مرجع سبق ذكره، ص6

قبل التطرق إلى خصائص المعايير المحاسبية الدولية، هناك مجموعة من الأسباب الداعية لتطبيق معايير محاسبية على المستوى الدولي يمكن تلخيصها فيما يلي⁽¹⁾:

1. عدم الاتفاق على نظرية شاملة للمحاسبة؛
2. ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة على المستوى العالمي؛
3. ظهور سياسات الخصخصة؛
4. تدخل الهيئات الدولية.

تتمثل خصائص المعايير المحاسبية الدولية كالآتي:

- أ. الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي: فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.
- ب. الملائمة: باعتبار المعايير من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.
- ت. المرونة: بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير الدولية المحاسبية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.
- ث. الواقعية: يجب أن تكون المعايير الدولية المحاسبية نابغة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية.
- ج. المفهومية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة من إعدادها.
- ح. الحيادية: يجب أن لا يتم التحيز اتجاه بلوغ هدف محدد مقدماً لمصلحة طرف معين.
- خ. الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية: حيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات⁽²⁾.

المطلب الرابع: معايير الأصول المعنوية ودورها في حل مشاكل القياس عن محاسبة الموارد البشرية.

أولت معايير المحاسبة الدولية عناية كبيرة للأصول المعنوية، وذلك بغرض زيادة تحسين جودة المعلومة، وكيفية عرضها في القوائم المالية من حيث شكل ومحتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية، لذلك أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية معايير تخص الأصول المعنوية، يتجسد في المعيار المحاسبي الدولي حيث يتضمن كل ما يتعلق بهذه الأصول من قواعد القياس والإفصاح إضافة إلى المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية التي لم يتم التعامل معها

¹ حساني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية المحاسبية والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010/2009، ص 77.

² حسن عبد الكريم سلوم وبتول محمد نوري، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية المحاسبية، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع حول: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال التحديات الفرص والأفاق، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، أيام 10-11 نوفمبر 2009، ص ص 15-16.

بالتحديد في معيار آخر، كما يلزم هذا المعيار المنظمة الاعتراف بالأصل المعنوي في حال الوفاء بالشروط المحددة والمتمثلة في:

1. إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل ستندفق على المنظمة، يجب تقييم احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستبقى على مدى العمر النافع للأصل؛
 2. إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.
- كما عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصل غير الملموس بأنه أصل غير نقدي قابل للتحديد، ليس له وجود مادي، محتفظ به من أجل استخدامه في الإنتاج أو في تقديم البضائع أو الخدمات، أو التأجير للغير من أجل أغراض إدارية. والأصل هو مورد:

1. تسيطر عليه المنظمة نتيجة لأحداث سابقة؛
 2. يتوقع أن تدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنظمة.
- بالإضافة إلى تقديم إرشادات حول القياس المحاسبي للأصول المعنوية حيث يقيم مبدئياً بمقدار تكلفته، تضم التكلفة: سعر الشراء بالإضافة إلى أية رسوم استيراد وضرائب شراء غير مستردة وأي إنفاق آخر لجعله قابلاً للاستخدام مثل: الرسوم المهنية للخدمات القانونية، ويتم خصم أيه خصومات وحسومات تجارية للتوصل إلى التكلفة، وهنا نميز بين عدة حالات:

أ. في عملية دمج منظمات الأعمال ويقاس الأصل غير الملموس الممتلك وبقا لقيمه العادلة في تاريخ الامتلاك IFRS3:

- ب. في حال امتلاك الأصل بالتبادل يقاس بالقيمة العادلة للأصل المستلم؛
- ت. في حال امتلاك أصل غير ملموس بدون تكلفة أو مقابل عوض اسمي من خلال منحة حكومية نميز بين:

▪ في حال اختارت المنظمة الاعتراف بكل من الأصل والمنحة، يتم تقييم الأصل بمقدار القيمة العادلة مبدئياً

▪ في حال اختارت المنظمة عدم الاعتراف به بمقدار القيمة العادلة فإنها تعترف به بمقدار مبلغ اسمي بالإضافة إلى أي إنفاق متعلق بإعداد الأصل للاستعمال المقصود (المعيار 20).⁽¹⁾

1. استنفاد الأصول المعنوية وفق المعيار الدولي رقم 38: يعتمد في حساب وتسجيل الاستنفاد فيما يخص الأصول المعنوية على مدة المنفعة؛ هي المدة التي تجني فيها المنظمة مداخيل صافية للخزينة ناتجة عن استعمال الأصل المعني، إذا كانت مدة المنفعة محددة (معروفة) فإن الأصل قابل للاستنفاد، ويتم توزيع الاستنفاد على عمرها الإنتاجي والمبلغ القابل للاستنفاد هو تكلفة الأصل ناقص تكلفته المتبقية، يبدأ

¹ حسين القاضي وأمّون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 166-167.

الاستنفاد عندما يكون الأصل قابل للاستغلال ويتوقف عندما يتم إلغاء الاعتراف به أو يعاد تصنيفه بأنه محتفظ به لغرض البيع فقط ل IFRS5.

تعتبر القيمة المتبقية (Valeur Résiduelle) معدومة في الغالب إلا إذا كان الالتزام مؤكد من طرف ثالث الذي يشتري الأصل في نهاية مدة استعماله أو هناك سوق دائم يسمح بتحديد هذه القيمة، تراجع القيمة الباقية مرة على الأقل في السوق وفي حالة تغييرها فهذا تغيير في التقدير.

أما إذا كانت هذه المدة غير محددة (غير معروفة) هذا يعني عدم تقدير مدة معينة تجني المنظمة من خلالها مداخيل صافية للخزينة، فإن الأصل المعني لا ستنفذ، مع ذلك لا بد من مراجعة الأصل سنويا لمعرفة إذا كانت قيمته انخفضت، في حال وجود دلائل على ذلك يقدم IAS36 قواعد إرشادية تخص انخفاض القيمة، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يعاد تقدير مدة المنفعة الغير محدد في كل ميزانية عمومية، في حالة تغير التقييم يعامل كتغير في التقدير المحاسبي.⁽¹⁾

2. إلغاء الاعتراف: يتم إلغاء الاعتراف بالأصول المعنوية عند التخلص منها أو لا يتوقع الحصول على منافع مستقبلية من استخدامها، يتم معالجة أي مكسب أو خسارة عند إلغاء الاعتراف في قائمة الدخل والمكسب أو الخسارة هو الفرق بين صافي بيع الأصل ناقص المبلغ الدفترى المرحل للأصل.⁽²⁾

3. الإفصاح: يجب الإفصاح لكل فئة من الأصول المعنوية مع التمييز بين الأصول المولدة داخليا وغيرها من الأصول:

أ. إجمالي المبلغ الدفترى المرحل ومجمع الاستهلاك وخسائر الانخفاض في القيمة في بداية ونهاية الفترة؛
ب. الإضافات مع بيان بشكل منفصل تلك المولدة داخليا وتلك المستحوذ عليها بشكل منفصل وتلك المستحوذ عليها من خلال اندماجات الشركات؛

ت. الأصول المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع وفقا ل IFRS5؛

ث. الارتفاعات أو الانخفاضات أثناء الفترة والنتيجة من عمليات إعادة التقييم

ج. خسائر الانخفاض في القيمة؛

ح. عمليات عكس خسائر الانخفاض في القيمة؛

خ. الاستهلاك المعترف به أثناء الفترة؛

د. تغيرات أخرى أثناء الفترة؛

ذ. بالنسبة للأصول ذات الأعمار الإنتاجية غير محددة المدة والمبلغ المرحل للأصل والأسباب المؤيدة لإجراء مثل هذا التقييم؛

ر. وصف المبلغ المرحل وفترة الاستهلاك المتبقية لأي أصول معنوية مهمة للقوائم المالية للكيان؛

ز. وجود المبالغ المرحلة لأصول معنوية حق ملكيتها مقيد أو مرهون كضمان للالتزامات؛

س. الالتزامات التعاقدية باقتناء أصول معنوية؛

¹ محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولي، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 138-139.

² المعيار الدولي المحاسبي رقم (IAS 38) الأصول غير ملموسة، ص 8. <http://www.kantakji.com/media/2792/d464.pdf>

ش. مبلغ نفقات البحوث والتطوير المقيد كتكلفة فترة جارية أثناء الفترة.

إذا تم بيان الأصول المعنوي بمبالغ معاد تقييمها يجب في هذه الحالة الإفصاح عن النقاط التالية:

- بالنسبة لكل فئة أصول: تاريخ إعادة التقييم والمبلغ المرحل والمبلغ المرحل الذي كان سيتم الاعتراف به لو أن نموذج التكاليف قد تم استخدامه؛
 - فائض إعادة التقييم المتصل بالأصول المعنوية في بداية ونهاية المدة مع بيان التغيرات التي حدثت أثناء المدة وأية قيود على التوزيعات للمساهمين؛
 - الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.
- بالإضافة إلى الإفصاحات الأخرى السابقة تفصح الكيانات عن الأصول المعنوية المستهلكة بالكامل لا تزال مستخدمة وأي أصول معنوية هامة تسيطر عليها المنظمة ولكن ليس معترف بها كأصل بسبب عدم استيفائها معايير الاعتراف.⁽¹⁾

إذن وحسب تصورنا فإن المعايير المحاسبية الدولية في مضمونها، توفر المقومات التي تضفي الثقة على المعلومات المحاسبية والمالية فيما يتعلق بالأصول المعنوية، فقد صمم هذا المعيار (IAS38) لتحسين نوعية المعلومات المالية المعروضة المتعلقة بالأصول المعنوية، بحيث يتضمن مجموعة متكاملة من المعلومات المحاسبية التي يستفيد منها مستخدمو البيانات المالية والتي تحتويها القوائم المالية عن المورد البشري باعتباره احد الأصول المعنوية، فكل منظمة ملزمة قانونياً بإعطاء معلومات ضرورية صادقة وكافية لكل المتعاملين عن الأصول المعنوية، وعلى العكس من ذلك فإن إخفاء المعلومات يؤدي إلى الغموض والإبهام أو عدم الوضوح، مما يؤثر على جودة المعلومات، فقد يعتمد البعض إلى انتهاج أساليب وطرق مختلفة لإخفاء الحقائق أو طمسها بهدف التأثير على اتجاه السوق وقرارات المستثمرين.

الخاتمة:

إن فعالية القياس في محاسبة الموارد البشرية يتطلب وجود نظام دقيق للتقييم يركز على الموضوعية والشمول، خاصة مع صعوبة قياس وتقييم الأصول البشرية، ونظراً لخصوصية الأصل البشري حاولت المعايير المحاسبية الدولية وضع بعض المعايير تتجسد في معايير الأصول المعنوية كمحاولة لإضفاء نوع من التقارب الفكري المحاسبي، الخاص بالأصول المعنوية بالصورة التي تجعلها أكثر انسجاماً مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولتلبية احتياجات النقص فيها.

من خلال هذه الدراسة يمكن استخلاص النتائج التالية:

- إن تضمين القوائم المالية للموارد البشرية كأصل يعني ضرورة قياس استنفاد الأصل وذلك من خلال قيمة الأصل وعمره الإنتاجي، ومن تم احتساب قسط الاستنفاد على مدى سنوات الخدمة؛
- يختلف تطبيق القياس عن محاسبة الموارد البشرية عن الأصول الأخرى وذلك راجع لخصوصية المورد البشري، كما يؤدي تطبيقها إلى تطوير أساليب الإدارة بما يتلاءم مع حاجات التطور؛

¹ المرجع السابق، ص ص 8-9.

- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يواجه العديد من الصعوبات التي يجب معرفتها والعمل على تجنبها للتمكن من تطبيق محاسبة الموارد البشرية بنجاح وتحقيق الأهداف المرجوة؛
- تقوم معايير المحاسبية الدولية على التأكيد على أهمية احتواء القوائم المالية على المعلومات المتعلقة بالأصول المعنوية وعلى تحسين نوعية هذه معلومات؛
- يستند تطبيق القياس عن محاسبة الموارد البشرية إلى توفر مجموعة من المعايير حتى تستطيع أي منظمة الاعتراف بها تم الإفصاح عليها وقد ساهمت المعايير المحاسبية الدولية إلى تقديم إرشادات فيما يخص قياس الأصول المعنوية المتمثلة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 38.