

[المجلد: الأول/ العدد: الأول/ (أكتوبر 2017) الصفحات: 091-104]

أهمية محاسبة الموارد البشرية في عملية الإفصاح المحاسبي
عن القوائم المالية

بلقرع فاطنة*⁽¹⁾؛ قهيري فاطنة⁽²⁾.

✉ 6.yasmine@gmail.com

⁽¹⁾ أستاذة محاضرة، جامعة الجلفة [الجزائر]

✉ guehiri.fatna@gmail.com

⁽²⁾ باحثة دكتوراه، جامعة الجلفة [الجزائر]

تاريخ الإرسال: 2017/09/10 تاريخ القبول: 2017/10/25 تاريخ النشر: 2017/10/30

الملخص: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهمية محاسبة الموارد البشرية - كأحد المواضيع الجديدة التي طرقت إدارة الموارد البشرية في العصر الحديث - في عملية الإفصاح عن القوائم المالية من أجل اتخاذ القرارات السليمة، بالإضافة إلى التطرق إلى أهم طرق قياس تكلفة الموارد البشرية والتعرف على مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه ومقوماته، وقد قامت الباحثتان بإجراء هذا البحث بطريقة الاستقراء المكتبي المنطوي على مراجعة الأدبيات المطروحة والمناقشة لمفهوم محاسبة الموارد البشرية والإفصاح المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، الإفصاح المحاسبي.

تصنيف «جال»: G30، M41، O15.



6.yasmine@gmail.com

* البريد الإلكتروني للمرسل:

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة زيان عاشور «الجلفة»



 **The Importance Of Human Resources
Accounting In The Accounting Disclosure
Process About Financial Statements**

Belagraa Fatna^{*(1)};

Guehiri Fatna⁽²⁾.

⁽¹⁾ University Of Djelfa [Algeria]

✉ 6.yasmine@gmail.com

⁽²⁾ University Of Djelfa [Algeria]

✉ guehiri.fatna@gmail.com

Received: 10/09/2017

Accepted: 25/10/2017

Published: 30/10/2017

Abstract: This study aimed to know the importance of human resources accounting - as one of the new topics that approached human resources management in the modern era - in the process of disclosure of financial statements in order to make sound decisions, in addition to addressing the most important methods of measuring the cost of human resources and identifying the concept of accounting disclosure and its types The two researchers conducted this research using a desk induction method that involves reviewing the literature presented and discussing the concepts of human resources accounting and accounting disclosure.

Keywords: Human resources accounting, accounting disclosure.

«JEL» Classification: G30, M41, O15.

* Corresponding author:

6.yasmine@gmail.com



مقدمة: كانت قيمة المنظمة تُستمد من الميزانية العامة، مثلما هو الحال بالنسبة لأصولها المختلفة كالمباني والمعدات وغيرها، باعتبار أن ذلك يمثل انعكاساً وافياً لقيمتها، إلا أن هذا التقييم، أصبح موضوعاً لتساؤلات كثيرة، لأسباب عديدة، منها ما ظهر مؤخراً من تنامي دعوات اقتصاد المعرفة، والاعتراف بأن رأس المال البشري يمثل جزءاً ذو أهمية متزايدة من مجموع قيمة المنظمة.

ومن جهة أخرى برزت في الفكر المحاسبي عدة مصطلحات فيما يتعلق بالموارد البشرية منها: المحاسبة عن الموارد البشرية ومحاسبة الأصول البشرية، ومحاسبة الرأس المال البشري، ومحاسبة الأفراد، وفي دراستنا سوف نستخدم مصطلح محاسبة الموارد البشرية باعتباره أكثر شمولاً واستخداماً في مجال الدراسات المحاسبية، والغاية الأساسية في المحاسبة عن الموارد البشرية هو اعتبار الإنفاق على تنمية الموارد البشرية وتكوينها إنفاقاً استثمارياً، حيث أن المورد البشري ومهاراته ومعارفه وقدرته على العمل من أهم العوامل التي تؤثر في نجاح المنظمة على المدى القصير وتعزز قدرتها على البقاء والاستثمار .

ومن خلال هذه الدراسة سوف نحاول تقييم مدى أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية الموجودة في المنظمة على اتخاذ القرارات السليمة، يمكن بلورة مشكلة الدراسة على النحو التالي:

ما أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية؟

وتتفرع عن هذا التساؤل مجموعة من التساؤلات الفرعية:

- ما هو مفهوم محاسبة الموارد البشرية وما هي أهميتها؟
- ما هي أبرز طرق قياس تكلفة الموارد البشرية ؟
- ماذا نقصد بالإفصاح المحاسبي ؟
- كيف تأثر محاسبة الموارد البشرية في عملية الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية؟

1. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- إلقاء الضوء على نشأة محاسبة الموارد البشرية وأهميتها وأهدافها .
- الوقوف على أبرز طرق تقييم تكلفة الموارد البشرية.
- تبين كيف تأثر محاسبة الموارد البشرية في الإفصاح عن القوائم المالية.

2. أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في:

- كونها تتناول أحد المفاهيم الإدارية الحديثة والمهمة في إدارة الموارد البشرية، وهو مفهوم محاسبة الموارد البشرية، حيث تكتسب أهميتها النظرية من خلال ندرة الأبحاث العربية التي تناولت الموضوع.
- نتائج هذه الدراسة سوف تعمل على الارتقاء بالإفصاح المحاسبي وذلك بالأخذ بعين الاعتبار محاسبة الموارد البشرية.
- زيادة الاهتمام بالموارد البشرية باعتبارها من أهم موارد المنظمة.

3. منهجية الدراسة: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، حيث تم جمع المادة العلمية اللازمة للتعرف على الجوانب النظرية للموضوع وضبط مختلف المفاهيم وذلك من خلال البحث في المراجع والكتب المتخصصة في محاسبة الموارد البشرية و الإفصاح عن القوائم المالي.

4. هيكل الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية ارتأينا أن تكون محاور الدراسة بالشكل التالي:

المحور الأول: محاسبة الموارد البشرية؛

المحور الثاني: الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية؛

المحور الثالث: أهمية الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية.

المحور الأول: محاسبة الموارد البشرية

1. مفهوم محاسبة الموارد البشرية: أدى التطور الذي شهده عالم الإدارة والأعمال في السنوات الأخيرة إلى ظهور مصطلحات وأفكار إدارية جديدة في مجال الموارد البشرية، ومن أهم المفاهيم الجديدة مفهوم محاسبة الموارد البشرية ، وقد وردت تعريفات كثيرة لها، يركز معظمها على مسألة قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، كما يتوجه بعضها نحو موضوع الإفصاح عن الموارد البشرية كأصول في التقارير المالية الموجهة نحو الجهات ذات المصلحة.

أ. التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية: مرت محاسبة الموارد البشرية بعدة مراحل ويمكن إيجازها كما يلي:¹
المرحلة الأولى: تمتد من بداية الستينيات حتى 1966، وتتمثل هذه المرحلة ببداية وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام نظريات ومبادئ العلوم الاجتماعية الأخرى المتعلقة بهذا الموضوع.
المرحلة الثانية: وتمتد من 1966 حتى 1971، وتتميز بأنها مرحلة وضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وتقييم فعالية هذه النماذج، ومرحلة تحديد المجالات الحالية والمستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت.

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

المرحلة الرابعة: وتمتد من 1976 حتى 1980 حيث شهدت تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من الجانب التطبيقي ويرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعدّ أقل صعوبة قد تمت في المراحل السابقة و أن الأجزاء الباقية أكثر صعوبةً و تتطلب عدداً غير قليل من المؤسسات والشركات التي توافق على تطبيق هذه البحوث داخلها، ونتيجةً للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بذلك في ظل هذه الظروف، فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان قليلاً، مما أدى إلى عدم إقبال

الشركات على التطبيق إضافةً إلى أن تكاليف تطبيق نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية عالٍ والعائد المتوقع منها غير مؤكد.

المرحلة الخامسة: وهي مرحلة التطوير الحالية فقد شهدت بداية البحث الجدي للاهتمام بكلٍ من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك نتيجةً 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 إضافةً 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. وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على شركات ومؤسسات ضخمة بعكس الحال في مراحل التطور الأولى حيث كان التطبيق يقتصر على شركات صغيرة.

ب. تعريف محاسبة الموارد البشرية: عرفها **فلامهولتز** بأنها وسيلة لقياس التكاليف التي تتحملها المنظمات التي تهدف إلى الربح نتيجة الحصول على الموارد البشرية وحيازتها أو حتى مجرد استئجارها أو تدريبها وتعيينها وتنميتها كما تتضمن أيضاً قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية فهي تشمل المحاسبة عن تلك الموارد من منظور إداري وتنظيمي ليخدم أهداف المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية لأن المحاسبة تمثل نظاماً للمعلومات المحاسبية.²

وعرفت **جمعية المحاسبين الأمريكيين**: بأنها عملية تعريف وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل هذه المعلومات، إلى الجهات ذات المصلحة.³

في حين عرفها **Kenneth** بأنها محاولة للتحديد والتقرير عن الاستثمار في الموارد الخاصة بالمشروع والتي لا يتم المحاسبة عنها حالياً بالإجراءات المحاسبية التقليدية ويرى أنها نظام للمعلومات بين للإدارة التغييرات التي تطرأ على الموارد البشرية للمشروع بمرور الزمن.⁴

من خلال ما سبق نستخلص التعريف التالي: هي أداة لقياس الموارد البشرية كما من خلال مجموعة من الأساليب والنماذج التي يمكن تطبيقها عملياً على معلومات الموارد البشرية، وذلك بتصنيفها وقياسها وتسجيلها وتحديدتها والإفصاح عنها في القوائم المالية من أجل اتخاذ القرارات المناسبة ويتضمن هذا التعريف النقاط التالية:

- الموارد البشرية أصل من أصول المؤسسة.
- لابد من تحديد قيمة الموارد البشرية الموجودة في المؤسسة.
- محاسبة الموارد البشرية نظام محاسبي له مقوماته.
- لابد من الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية.

2. أهمية محاسبة الموارد البشرية: تتمثل أهمية محاسبة الموارد البشرية في النقاط التالية:⁵
- المورد البشري هو أهم أنواع الأصول في الوحدة الاقتصادية وله تأثير جوهري على الإنتاجية.
 - المورد البشري له قيمة سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1968، يؤكد هذا فعندما استقال ثمانية كبار من المدراء في شركة موتورولا والتحاقهم بالعمل لدى شركة منافسة هي شرك فيرتشيلر، فقد انخفضت القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي 41 مليون دولار وارتفعت القيمة السوقية لأسهم الشركة الثانية بمبلغ 14 مليون دولار خلال 24 ساعة من تاريخ إعلان خبر الاستقالة.
 - التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على الوحدات الاقتصادية حيث يتضح أنه لها آثار خطيرة على الوحدات الاقتصادية، فلقد أفرزت تلك المتغيرات قفزة واسعة لنظم الإنتاج والإدارة في شركات الدول المتقدمة مما خلق فجوة واسعة مقارنة بمنظمتنا.
3. أهداف محاسبة الموارد البشرية: الهدف الرئيس للمحاسبة عن الموارد البشرية هو توفير بيانات صحيحة وموثوقة عن تكلفة وقيمة الموارد البشرية للأطراف ذات العلاقة لترشيد صنع القرار،⁶ وقد حدد المهني ثلاثة أهداف لمحاسبة الموارد البشرية:⁷
- القياس: تقدير كلفة وقيمة العنصر البشري باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية.
 - التطبيق: تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية.
 - النتائج: وتتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على المنظمات والمؤسسات واتجاهات وسلوك العاملين.
- بينما يرى آخرون أن المحاسبة عن الموارد البشرية تسعى لبلوغ الأهداف الآتية:⁸
- مساعدة الإدارة والأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الموارد البشرية.
 - تقديم معلومات عن التكاليف الفعلية لجلب الموارد البشرية وتنميتها سواء بإضافة موارد جديدة أو تطوير الموارد الحالية.
 - تحفيز الإدارة على الاهتمام برأس المال البشري عند اتخاذ أية قرارات متعلقة بالموارد البشرية باعتباره أصلا له قيمة اقتصادية للمشروع.
4. قياس تكلفة الموارد البشرية: هناك عدة طرق لقياس تكلفة الموارد البشرية نذكر منها:
- أ. طريقة التكلفة التاريخية: تشمل هذه الطريقة على رسملة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد ، وتطويره ومن ثم إطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام وإذا تم تصفية الأصل خلال الفترة المذكورة، كأن يكون نتيجة الوفاة أو إنهاء الخدمة أو الاستقالة، يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك وإذا تبين أن للأصل، عمرا أطول أو أقصر مما قدر، يتم إجراء التعديلات اللازمة في أقساط الإطفاء، وهذا المنهج يعتمد أساسا على الأساليب المطبقة في المحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة ومعظم الأصول الثابتة غير الملموسة.⁹

- ب. طريقة تكلفة الإحلال: وتعرف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها " التضحية التي تتحملها المؤسسة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الآن وتشمل على نوعين من تكلفة الإحلال:¹⁰
- **تكلفة الإحلال الوظيفي:** ويقصد بتكلفة الإحلال الوظيفي بأنها: التضحية التي تتحملها المؤسسة في الوقت الحالي في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم، بحيث يكون البديل قادر على القيام بنفس الأعباء وتقديم نفس الخدمات التي تلزم هذه الوظيفة.
 - **تكلفة الإحلال الشخصي:** وتعبر عن التضحية التي تتحملها المؤسسة حاليا في سبيل إحلال شخصي محل آخر يكون قادر على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي، وتشمل تكلفة إحلال الفرد أو التنظيم البشري كله، وتختلف هذه الطريقة عن طريقة التكلفة التاريخية أنها تقوم بحساب تكلفة الأصول طويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل، كما أنها تساعد في عملية تخطيط العنصر البشري بإيجاد تقديرات لنفقات الحصول على عمل لمختلف الوظائف، وترشيد عملية اتخاذ القرارات، مما يجعلها تضع معايير لتكاليف تجميع وتوظيف وتدريب العاملين، حيث تستعمل هذه المعايير في مقارنة النتائج الفعلية كما هو مخطط من قبل، وبالرغم من ذلك فإنه يعاب على الطريقة عدم وجود أصول بشرية تماثل مع الأصول البشرية بالمشروع الواجب تقدير قيمتها، إضافة لذلك فإن نموذج تكلفة الإحلال يتضمن تكلفة الفرصة، والتي يصعب استخدامها كمقياس بديل لقيمة الموارد البشرية.
 - ج. **طريقة الفرصة الضائعة:** تتمثل هذه الطريقة في إجمالي التدفقات النقدية التي يتم التضحية بها في سبيل توجيه مورد ما من استعمال ما إلى استعمال آخر بديل وبالنسبة للموارد البشرية فإن تكلفة الفرصة الضائعة هي القيمة الضائعة لتخصيص شخص في وظيفة معينة دون الأخرى، وتساعد هذه الطريقة على التوزيع للموارد البشرية على الاستخدامات البديلة كذلك تضع الأساس الكمي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية، ويعاب على هذه الطريقة أنها تهتم بالأشخاص ذوي الكفاءات العالية التي تجعل الطلب عليهم أكثر من العرض، وهي بالتالي تعتمد على القيمة الحالية للمكاسب المختلفة المتوقعة من استخدام الشخص في سبيل تحديد قيمة المورد البشري.¹¹

المحور الثاني: الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية

1. **مفهوم الإفصاح المحاسبي:** لا يوجد تعريف واضح ومتفق عليه للإفصاح، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الإفصاح المحاسبي له مفهوم متغير، يختلف من بيئة لأخرى، بل يختلف في البيئة الواحدة من وقت لآخر، نظرا لتأثره بالعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وغير ذلك من العوامل الأخرى، التي قد تشكل قوة ضغط على المنشأة لتقوم بالإفصاح عن نوعية معينة من المعلومات بالشكل الذي يؤثر على مفهوم الإفصاح المحاسبي لذا يمكن القول أن المعلومات التي تناسب بيئة معينة قد لا تناسب مع بيئة أخرى.¹² ويمكننا تقديم التعريفات التالية:

عُرف بأنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.¹³

كما عُرف بأنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة¹⁴ وعُرف أيضا بأنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة.¹⁵ وعليه نستخلص التعريف التالي هو عملية إظهار المعلومات المالية اللازمة والتي تعكس الصورة الحقيقة لموجودات وممتلكات المنظمة، وذلك من أجل مساعدة متخذي القرار على اتخاذ القرارات السليمة.

2. أنواع الإفصاح المحاسبي:¹⁶

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

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

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

د. الإفصاح الملائم: أن تقدم المعلومات في القوائم المالية بحيث تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لمستخدميها وأكثر تناسبا مع طبيعة النشاط وظروف المؤسسة.

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

و. الإفصاح الوقائي: هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل، بحيث تسمح بحماية الأطراف ذوى القدرات المحدودة على الفهم والإدراك للمعلومات المالية،

3. مقومات الإفصاح: تتمثل المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي:¹⁷

- ✓ تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية؛
- ✓ تحديد الأغراض التي تُستخدم فيها المعلومات المالية، وهنا يجب ربط هذا العنصر بخاصية الملاءمة، حيث تعتبر معلومة ملائمة لمستخدم معين إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الاستفادة من تلك المعلومة في غرض معين؛

- ✓ تحديد طبيعة ونوع المعلومات المالية التي يجب الإفصاح عنها، ويتمثل هذا بالتحديد في الإفصاح عن المعلومات المحتوات في القوائم المالية مثل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل؛
- ✓ تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات، والتي تترك آثارا مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات، وهنا يتطلب الإفصاح أن يتم عرض المعلومات فيها بشكل يسهل فهمها وترتيب وتنظيم المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية.
4. الأساليب العامة للإفصاح: يوجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها للإفصاح عن المعلومات وفي العموم تعتبر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض، حيث هناك معلومات تعتبر أساسية وينبغي إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وأخرى ثانوية، يتطلب الإفصاح عنها، ولكن في ملحقات القوائم المالية أو في الهوامش وهناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح التي تتمتع بدرجة عالية من القبول بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية، منها:¹⁸
- أ. إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها: إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفقا للمعايير المحاسبية بما يسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين.
- ب. الملاحظات الهامشية: وتستخدم لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية
- ج. الملاحق: وتشمل على قوائم إضافية، ترفق مع القوائم المالية الأصلية، لإعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية.
- د. المعلومات الموجودة من خلال الأقواس: تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بتلك القوائم والتي يصعب فهم طرق احتسابها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة.
5. معوقات الإفصاح المحاسبي: من أهم معوقات رفع مستوى الإفصاح المحاسبي ما يلي:¹⁹
- تركيز اهتمام الإفصاح بالشركة المدرجة لسوق المال فقط على الرغم من أن لا تمثل إلا جزءا من النشاط الاقتصادي.
 - تشابك الصلاحيات بين عدة جهات لتحديد الجهة المسؤولة عن كافة الإفصاح المحاسبي.
 - استقلال بعض الأشخاص والمؤسسات للمعلومات الداخلية و التداول بناء عليها.
 - تحديد مستوى الإفصاح يأتي انعكاسا للبيئة وليس الجهات الرقابية.
 - اختلاط المعلومة مع الإشاعات و التداول الفردي بدلا من المؤسساتي.
 - إصرار الشركات على سرية جميع المعلومات ما عدا ما يفصح عنه في القوائم المالية التي لا تساعد المحللين الماليين للتنبؤات المستقبلية.

المحور الثالث: أهمية الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية

1. الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية: إن خلو القوائم الختامية من أي بيانات تتعلق بالموارد البشرية، من حيث كفايتها أو مدى تطور الكفاية من فترة إلى أخرى يشكل نقص في المعلومات لدى قراءة القوائم المالية، وفي الواقع إن مستخدمي القوائم المالية بحاجة للمعلومات حول قيمة الأصول البشرية، وكذلك هم بحاجة إلى المعلومات عن استثمارات المنظمة في الموارد البشرية وهذه المعلومات تساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالاحتفاظ أو الاستغناء عنهم، فالإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية يمكن تقسيمه حسب مجموعة الحسابات التي يؤثر فيها، إن تضمين قائمة الدخل (الأرباح والخسائر) التكلفة الجارية التي تخص الفترة مثل الرواتب والأجور والمكافآت وأقساط الإطفاء وبالتالي فإن صافي الربح أو الخسارة سوف يغطي نتائج حقيقية عن أعمال المنظمة، أما تكلفة الاستقطاب والتدريب والتأهيل والاختيار والتدريب الرسمي وصيانة الموارد البشرية فهي نفقات رأسمالية يجب إظهارها في الميزانية مطروحا منها إهلاكها خلال العمر الإنتاجي للأصل، حيث أن الاستثمارات في الموارد البشرية تستوفي القواعد المحاسبية المطلوبة لاعتبارها أصلا من الأصول وعليه يجب أن تعامل محاسبيا معاملة الأصل في القوائم²⁰

وهناك قوائم أخرى يتم الإفصاح فيها عنها، حيث تظهر هذه القوائم مقدار الانخفاض الحاصل في القيمة الكلية نتيجة عمليات الشطب والإطفاء:²¹

أ. قائمة ملخص الاستثمار في الموارد البشرية التي تتضمن ملخص للمبالغ المستثمرة خلال الفترة الحالية كمصروفات رأسمالية.

ب. تقرير أو قائمة مجرى الاستثمار في الموارد البشرية، حيث تبين هذه القائمة رصيد الموارد المتواجدة في المنشأة أول المدة والإضافات التي حدثت لهذا الرصيد خلال المدة نتيجة لعمليات رسمة الموارد البشرية.

2. آثار الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية: بعد تزايد أهمية وسائل الاتصال المتمثلة بالتقارير المالية أصبحت المحاسبة جزء رئيسيا من نظام المعلومات في الوحدة الاقتصادية ومن هنا أصبح من واجب المحاسبين البحث عن شتى الوسائل والسبل الكفيلة بزيادة كفاءة النظام المحاسبي سواء كانت تقارير مالية داخلية والتي تمثل قنوات الاتصال المستخدمة داخل التنظيم الإداري أو تقارير مالية خارجية وهي القوائم المالية المنشورة، ويمكن حصر آثار الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية كما يلي:

أ. آثار الإفصاح في التقارير المالية الداخلية: أظهرت بعض الدراسات أن تضمين التقارير المالية الداخلية بمعلومات عن القيمة النقدية للأصول البشرية يخلق لدى الأفراد آثار سلوكية كبيرة تؤثر على اتجاهاتهم وميولهم وحوافزهم، ويمكن إيجاز الآثار المترتبة عن الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية بالقوائم الداخلية بالآتي:²²

- دلت معظم الدراسات التي أجريت في هذا المجال بأن مسألة شعور الأفراد بالرضا تجاه مسألة تقويمهم الكمي، كما أنه يولد لديهم شعورا خفيا بالسعي نحو زيادة هذه القيم.
- أن تضمن التقارير المالية بمعلومات كمية حول الموارد البشرية يلبي احتياجات إدارة الوحدة الاقتصادية، وهو السعي نحو تعظيم قيمة هذه الموارد باستغلالها استغلالا أمثل، ويكون معيار كفاءتها هو مقدار التغير الحادث في قيمة هذه الموارد بين فترة مالية وأخرى.
- إن هذه الموارد تعتبر متغيرا رئيسيا في معظم ما تتخذه الإدارة من قرارات، ومن ثم فإن تمثيل هذا المتغير في صورة كمية سيكون أكثر إفادة للإدارة من تمثيلية في صورة وصفية.
- تستخدم الإدارة البيانات المتوفرة لها من نظام محاسبة الموارد البشرية في كثير من المواقف، فمعدل دوران الأصول البشرية مثلا مؤشرا يمكن استخدامه لضبط حركة هذه الأصول.
- كذلك يوفر المعلومات المناسبة لتقييم البدائل المتاحة في كثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية: مثل قرارات التوظيف، قرارات الاستغناء عن الموظفين.
- ب. آثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الخارجية: يمكن تحديد آثار الإفصاح على كل من قائمي الدخل والمركز المالي كما يلي: ²³
 - تؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي، حيث أنه لو حملت الفترات المالية بعبء تكاليف الموارد البشرية سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الإيرادات بالنفقات، وتنعكس آثاره على قيمة الدخل وقيمة الأصول في المركز المالي.
 - توفر معاملة الموارد البشرية محاسبيا كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأعراض تقييم الأداء، لأن قيمة معدل العائد على الاستثمار هو من أكثر الأدوات استخداما في هذا المجال.
 - اعتبار الموارد البشرية أصول يؤدي الإفصاح عن قيمة هذا الأصل في الميزانية، مما يوفر للمحللين الماليين معلومات على جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية، إذ يصبح من الممكن اشتقاق مجموعة من النسب لا توفرها القوائم المالية.
 - يمكن تحليل القيمة الإجمالية للأصول البشرية إلى مجموعات جزئية، حسب طبيعة أو أعمار القوى العاملة في المشروع، أو حسب درجة تأهيلها العلمي، وذلك بقصد اشتقاق مؤشرات أخرى تفيد في تقييم هيكل القوى العاملة في المشروع.
- كما يمكن أن تتمثل آثارها على المركز المالي ²⁴
 - إن لإظهار قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية (طويلة ومتوسطة الأجل) ضمن القوائم المالية (الإفصاح عنها) يؤدي إلى التعبير الصحيح والعادل عن المركز المالي حيث أنها تعامل معاملة الأصل في القوائم المالية.
 - لذلك فإن قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية، تظهر طرف الموجودات تحت الأصول الوهمية مقسمة

حسب مدة الاستفادة منها، ويظهر الاهتلاك بقيمة هذه الاستثمارات في جانب المطلوبات تحت بند مخصصات الاهتلاك .

ج. معوقات الإفصاح عن الموارد البشرية:²⁵ لاشك أن قبول التعامل مع الموارد البشرية على أنها بند من بنود الموجودات يستلزم إدراجها ضمن الموجودات في قائمة المركز المالي وسيترتب عن ذلك بالتأكيد زيادة رأس المال المستثمر بمقدار القيمة المقررة لها كما سينشأ نتيجة لذلك تغيير في صافي الربح المتحقق خلال السنة التي يتم بها تحديد قيمة الموارد مما يتعلق بها من نفقات وكذلك للسنوات التي تليها حيث يكون التغيير بمقدار الفرق بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية التي عزلت عن النفقات الجارية ورسملة قيمة الموارد البشرية التي يتقرر رسملتها فإن الإفصاح يتطلب إدراجها ضمن فقرة الموجودات وبفقرة خاصة تسمى الموجودات البشرية، أما كيفية تحميل مصاريف اهتلاكها السنوية في كشف الدخل فقد أورد دافيدسون طريقتين لذلك:

1. الأولى: إضافة مصاريف الاهتلاك على مجموع النفقات الإدارية العامة في الوحدة الاقتصادية.
2. الثانية: إضافة مصاريف الاهتلاك إلى مجموع النفقات الجارية وتجميعها في حساب خاص تمثل الاهتلاكات السنوية لهذه الموجودات، وتوجد عدة طرق لاحتساب الاهتلاك عن الموجودات البشرية أكثرها شيوعاً في استخدام هي طريقة القسط الثابت.

النتائج:

- ظهر مفهوم محاسبة الموارد البشرية لأول مرة في بداية الستينات من القرن الماضي، وذلك لأهمية الموارد البشرية باعتبارها من أهم موارد المنظمة
- تتعلق محاسبة الموارد البشرية أساساً بقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

- يمثل الهدف الأساسي لمحاسبة الموارد البشرية المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة.
- يمثل الإفصاح المحاسبي بوضع تقارير شاملة عن الوضع المالي و الإفصاح عنها للجهات المعنية .
- يمثل أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية الداخلية والخارجية.

التوصيات:

- ضرورة الاهتمام بالموارد البشرية وتطوير أدوات لقياس تكلفتها.
- ضرورة الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية.
- ضرورة الاهتمام أكثر بتطوير محاسبة الموارد البشرية لما لها من أهمية في تحديد المركز المالي للمنظمة.
- ضرورة توحيد معايير لقياس وتقييم الموارد البشرية.

المراجع والهوامش:

- ¹ - ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية - المفهوم والأهمية -: دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العراق: جامعة بغداد، المجلد (07)، العدد (21)، 2012، ص: 173.
- ² - إريك فلامهولتز، المحاسبة عن الموارد البشرية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، الرياض: دار المريخ للنشر، 1992، ص 5.
- ³ - كمال حسن الجمعة، محاسبة الموارد البشرية منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشرية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق: جامعة بغداد، العدد (18)، 2008، ص: 08.
- ⁴ - فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين: الجامعة الإسلامية، 2008، ص: 24.
- ⁵ - عقيل قاسم شنداخ، دور نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في تكامل نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مجلة كلية الرافدين الجامعة، العراق: جامعة الرافدين، العدد (26)، 1010، ص: 06.
- ⁶ - Eric Flamholtz, Human Resource Accounting: Measuring Positional Replacement Costs, Human Resource Management, VOL 01 1973, P :08 .
- ⁷ - انتصار محمد جواد و إيمان سعيد عيدي، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية: بحث تطبيقي في شركة نفط ميسان، مجلة أبحاث ميسان، العراق: جامعة ميسان، المجلد (08)، العدد (16)، 2008، ص: 564.
- ⁸ - نفس المرجع أعلاه، ص: 565.
- ⁹ - كمال حسن الجمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 10.
- ¹⁰ - خضير مجيد علاوي، أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية، العراق: جامعة المثنى، المجلد (02)، العدد (03)، 2012، ص: 72.
- ¹¹ - انتصار أحمد عبيد، محاسبة الموارد البشرية وانعكاساتها على كلف النوعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العراق: جامعة بغداد، المجلد (07)، العدد (21)، 2012، ص: 275.
- ¹² - سامي يوسف كمال محمد، الإفصاح المحاسبي عن الصكوك المالية الإسلامية وأثره على ترويضها، مقترح بحث للحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة جامعة بنها، 2001، ص: 13.
- ¹³ - عدنان هاشم السامرائي وطلال جيجان العلكاوي، دور النظام المحاسبي في التعافي من آثار الأزمة المالية العالمية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (07)، العدد (20)، جامعة البحرين، 2012 م، ص: 8.
- ¹⁴ - محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية القاهرة: دار ايتراك ، 2005 ، ص 578.
- ¹⁵ - زغدار أحمد سفير، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ، مجلة الباحث، العدد (07)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ، 2010، ص: 84.
- ¹⁶ - صديقي مسعود و صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر (SCF) ، مداخله ضمن المنتدى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 06 و 05 ماي ، بجامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص: 04.
- ¹⁷ - بدره بن تومي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، 2013، ص: 49.
- ¹⁸ - بدره بن تومي، مرجع سبق ذكره، ص: 51.

¹⁹ - شادو عبد الطيف، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS: دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لمدينة ورقلة، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص: 19.

²⁰ - انتصار محمد جواد و إيمان سعيد عيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 573-574.

²¹ - نفس المرجع أعلاه، ص: 573-574.

²² - خضير مجيد علاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 73.

²³ - نفس المرجع أعلاه، ص: 73.

²⁴ - مصعب محمد زهير و الدويك عمر محمد النبتيتي، أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، ورقة بحثية عمان، 2014، من خلال الرابط

<https://mdweik.wordpress.com>

²⁵ - خضير مجيد علاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 73.